

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet och av lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning ändras.

Det föreslås att till dessa lagar fogas bestämmelser, enligt vilka ränta och royalty som betalas till den Europeiska unionens medlemsstater skall vara undantagna från källskatt i vissa fall. Samtidigt avskaffas Finlands förpliktelse att avräkna den skatt som eventuellt påförts på ränta och royalty i den

medlemsstat från vilken räntan eller royaltyn har betalats, när de har betalats mellan närstående bolag eller mellan sådana fasta driftställen som dessa närstående bolag har i en annan medlemsstat.

De föreslagna ändringarna hänför sig till två separata direktiv som antagits av Europeiska unionens råd.

Avsikten är att lagarna skall träda i kraft den 1 januari 2004. De ändringar som hänför sig till det så kallade sparandedirektivet skall tillämpas från och med början av år 2005.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Beskattningen av ränta och royalty som betalas från Finland till utlandet eller från utlandet till Finland

Ränta

Enligt 9 § 1 mom. 2 punkten inkomstskattelagen (1535/1992) är personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund skyldiga att betala inkomstskatt till Finland för inkomst som har förvärvats i Finland (*begränsad skattskyldighet*). Enligt 10 § 1 mom. 7 punkten i samma lag anses ränta ha förvärvats i Finland då gäldenären är en i Finland bosatt person eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning eller samfällid förmån eller ett finskt dödsbo.

Den interna skattesatsen på ränta är enligt 2 kap. 7 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/1978) 29 procent.

Enligt 9 § 2 mom. inkomstskattelagen är begränsat skattskyldiga inte skyldiga att betala skatt för här förvärvad ränteinkomst på kontofordringar som har uppkommit vid ut-

rikeshandeln, på medel som har deponerats i bank eller annan penninginrättning på obligationer, debenturer eller andra masskuldebrevslån eller på sådana till Finland upptagna lån som inte skall anses som jämförbara med kapitalplacering. På grund av denna bestämmelse är nästan alla räntor på basis av fodringar mellan företag i praktiken undantagna från källskatt. Även andra räntor är huvudsakligen undantagna från källskatt oberoende av om räntan betalas till Europeiska unionens medlemsstater eller till en annan stat.

Det finns ingen definition av ränta i den finska lagstiftningen.

De bestämmelser i inkomstskattelagen som ger Finland rätt att beskatta ränta som betalas till utlandet saknar i fråga om källskatt praktisk betydelse, eftersom Finland enligt 9 § 2 mom. inkomstskattelagen avstått från sin beskattningsrätt. I fråga om räntor har skattefriheten även hört till Finlands skatteavtalspolitik. Av de fjorton medlemsstater i Europeiska unionen med vilka Finland för närvarande har ett skatteavtal i kraft, är ränta enligt avtalet undantagen från källskatt i följande fall: Danmark (FördrS 26/1997), Irland (FördrS 88/1993), Luxemburg (FördrS

18/1983), Nederländerna (FördrS 84/1995), Storbritannien (FördrS 2/1970), Sverige (FördrS 26/1997), Tyskland (FördrS 18/1982) och Österrike (FördrS 18/2001). I fråga om de övriga sex medlemsstater är skattesatsen följande: Belgien (FördrS 66/1978), Frankrike (FördrS 8/1972), Grekland (FördrS 58/1981) och Spanien (FördrS 67/1968) högst 10 procent samt Italien (FördrS 55/1983) och Portugal (FördrS 27/1971) högst 15 procent.

Skatteavtalens definitioner av ränta är i allmänhet likalydande. I skatteavtal finns det också en bestämmelse enligt vilken den del av räntan som överskrider normala räntenivån och som har betalats på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verkliga innehavaren eller mellan dem båda och annan person, kan behandlas så att den inte beskattas som avtalsenlig ränta och den avtalslutande stat som är i källstatens position, alltså någon medlemsstat, kan beskatta den enligt sina nationella bestämmelser.

Det finns ingen gemenskapslagstiftning om ränta som betalas från en medlemsstat till en annan.

Den ränta som betalas från utlandet till Finland är skattepliktig inkomst. Om man har påfört källskatt på räntan i källstaten, skall Finland enligt skatteavtal och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning medge avräkning för denna källskatt.

Enligt artikel 23 stycke 3 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Finland och Spanien och enligt artikel 23 stycke 5 i avtalet mellan Finland och Portugal är vardera avtalslutande stat förpliktad att medge avräkning för sådan källskatt på ränta eller royalty som för att främja den ekonomiska utvecklingen inte har uppburits.

Royalty

Enligt 10 § 1 mom. 8 punkten inkomstskattelagen anses royalty, licensavgift och annan därmed jämförbar gottgörelse, då den egenom eller rätt på vilken gottgörelsen grundar sig används i näringsverksamhet här eller då den som är skyldig att betala gottgörelsen är en person bosatt i Finland eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning eller samfäll förmån eller ett finskt dödsbo som in-

komst som förvärvats i Finland.

Enligt 3 § 3 mom. lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet avses med royalty ersättning för nyttjande av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, rättighet som grundar sig till på fotografi eller patent, varumärke, mönster, modell, ritning, hemlig recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysningar om industriella, kommersiella eller vetenskapliga erfarenhetsrön.

Den interna källskattesatsen på royalty är enligt 7 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 29 procent. Skatten på ersättning för användning eller för rätten att använda biograffilm bestäms ändå med stöd av lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Det påförs ingen källskatt på en sådan royalty, utan den avdras endast som kostnad när den beskattningsbara inkomsten beräknas.

Enligt den definition av royalty som finns i skatteavtal och som ofta är likalydande avser royalty varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Royalty kan också i enlighet med definitionen i ett enskilt skatteavtal inbegripa leasing. I fråga om Finland gäller detta de avtal som Finland har ingått med Frankrike, Portugal, Spanien, Storbritannien och Tyskland. Skatteavtalens definition avviker från den definition som finns i 3 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet alltid i fråga om biograffilm och i fråga om leasing i de ovannämnda staternas avtal. Det finns också vissa tekniska skillnader mellan dessa definitioner.

Royalty är undantagen från källskatt enligt skatteavtalen som Finland ingått med Danmark, Frankrike, Irland, Nederländerna, Storbritannien och Sverige. Skatt påförs huvudsakligen annan royalty än royalty på litte-

rära, konstnärliga eller vetenskapliga verk enligt avtalen med Belgien, Italien, Luxemburg och Tyskland med en skattesats på 5 procent, och motsvarande enligt avtalet med Grekland med en skattesats på 10 procent, och skatt påförs all royalty enligt avtalet med Spanien och Österrike med en skattesats på 5 procent och enligt avtalet med Portugal med en skattesats på 10 procent.

Finlands skatteavtalspolitik har i fråga om royalty baserat sig på källskattefrihet.

I skatteavtalen finns det också i fråga om royalty en bestämmelse enligt vilken den del av royaltyn som överskrider normala royaltynivån och som har betalats på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verkliga innehavaren eller mellan dem båda och annan person, kan behandlas så att den inte beskattas som avtalsenlig royalty, och den avtalslutande stat som är i källstatens position, alltså en medlemsstat, kan beskatta den enligt sina nationella bestämmelser.

Det finns ingen gemenskapslagstiftning i fråga om royalty som betalas från en medlemsstat till en annan.

Royalty som betalas från utlandet till Finland är skattepliktig inkomst. Om den har påförts källskatt i källstaten, skall Finland enligt skatteavtal och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995) medge avräkning för denna källskatt.

De speciella bestämmelser som hänvisats till i det sista stycket av punkt 1.1 ovan och som gäller Finland och Spanien samt Finland och Portugal gäller också royalty.

1.2. Direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (ränta-royaltydirektivet)

Den Europeiska unionens råd har den 3 juni antagit direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater givet 2003/49/EG. Med detta direktiv strävar man efter att verkställa principen om inre marknad för ränta och royalty som betalas från en medlemsstat till en annan

genom att beskatta dem på samma sätt som ränta och royalty som betalas inom någon medlemsstat och detta innebär att källskatt inte längre påförs.

Den allmänna principen

Enligt artikel 1.1 skall de betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

Bestämmelserna om betalaren

Den allmänna principen preciseras i fråga om betalaren av artikel 1.2 enligt vilken en betalning som gjorts av ett bolag i en medlemsstat eller av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat skall anses ha uppkommit i den medlemsstaten (källstaten). En betalning som gjorts av ett sådant bolag eller fast driftställe måste följaktligen anses härröra från källstaten i fråga. På grund av direktivet och i enlighet med dess villkor skall Finland i vissa fall under övergångsperioden medge avräkning för en sådan källskatt som betalats i en annan medlemsstat.

Enligt direktivet anses fast driftställe vara betalare av räntor eller royalties endast i den mån dessa betalningar innebär en avdragsgill kostnad för det fasta driftstället i den medlemsstat där det är beläget. Ett fast driftställe kan redan på grund skatteavtalens diskrimineringsförbud i allmänhet dra av kostnader på samma sätt som ett företag som är en juridisk person. Undersökningen av huruvida förutsättningarna i direktivet uppfylls kan försvåra verkställande av skattefriheten bland dem som är förpliktade att uppbära källskatt. Därför föreslås det att man inte bestämmer om ärendet i lag.

Enligt artikel 1.8 i direktivet tillämpas artikel 1 inte om räntor och royalties betalas av ett fast driftställe som är beläget i en tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och

bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället. Det föreslås att det föreskrivs om detta i lag.

Bestämmelserna om betalningsmottagaren

Enligt artikel 1.4 i direktivet behandlas ett bolag i en medlemsstat som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person. Syftet med denna bestämmelse är att säkerställa att direktivet tillämpas endast på de bolag som har sitt hemvist inom den Europeiska unionens område. Eftersom begreppet "den som har rätt till" (räntan eller till royaltyn) sedan länge har använts i skatteavtal och eftersom den modell för bilaterala dubbelbeskattningsavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utarbetat innehåller riktlinjer för tolkning av detta begrepp, har man inte ansett att det är nödvändigt att nämna om detta i lagen. Detta kan anses vara motiverat också därför att betonandet av ärendet och den därtill anslutna undersökningsplikten skulle försvåra verkställandet av källskattefriheten hos dem som har skyldighet att påföra källskatt.

Ett fast driftställe anses enligt artikel 5.1 vara den som har rätt till räntan eller royaltyn, om det uppfyller två förutsättningar. För det första förutsätts det att de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som givit upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället. Det finns ingen direkt motsvarighet för detta i OECD:s modellavtal, men själva principen är förenlig med modellen. För det andra förutsätts det att betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter för vilka det fasta driftstället, i den medlemsstat där det är beläget, beskattas med någon av de skatter som nämns i artikel 3 a iii eller i fråga om Belgien "impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders" eller i fråga om Spanien "impuesto sobre la renta de no residentes", eller en identisk eller i huvudsak likartad skatt, vilken påförs efter detta direktivs ikraftträdande vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående

skatterna. Dessa två förutsättningar har intagits i lagen som sådana.

Också artikel 1.6 gäller betalningsmottagaren. I artikeln konstateras att om ett fast driftställe som tillhör ett bolag i en medlemsstat behandlas som betalare av eller den som har rätt till räntorna eller royaltyn, skall ingen annan del av bolaget behandlas som betalare av eller den som har rätt till dessa räntor eller royalties enligt artikel 1.

Enligt artikel 1.8 i direktivet tillämpas artikeln inte om räntor och royalties betalas till ett fast driftställe som är beläget i tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället. Detta innebär att de fasta driftställen som bolag med hemvist inom den Europeiska unionens medlemsstater har utanför unionen inte heller hör till direktivets tillämpningsområde som betalningsmottagare.

Både artikel 1.6 och artikel 1.8 har upptagits i lagen som sådana.

Närstående bolag

Enligt artikel 1.7 tillämpas artikeln endast om det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

Närstående bolag definieras i artikel 3. Där konstateras först att med ett bolag i en medlemsstat avses varje bolag som föreligger i en av de former som anges i förteckningen av bilagan till direktivet, dvs. i fråga om Finland aktiebolag, andelslag, sparbanks och försäkringsbolag. Bolaget skall enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat ha sitt hemvist i den medlemsstaten och bolaget får inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst med tredje stat ha hemvist utanför gemenskapen. Det tredje villkoret är att bolaget är skyldigt att erlægga någon skatt som nämns i artikel 3 a iii utan rätt till undantag, dvs. i fråga om Finland inkomstskatten för samfund.

Ett bolag anses enligt artikel 3 b i—iii vara ett närstående bolag till ett annat bolag, om det första bolaget direkt innehar minst 25 %

av kapitalet i det andra bolaget eller om det andra bolaget på motsvarande sätt innehar minst 25 % av kapitalet i det första bolaget. Dessutom är ett bolag ett närstående bolag till ett annat bolag om ett tredje bolag direkt innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och andra bolaget. Således täcker direktivet, förutsatt att kravet på minimiägoandel uppfylls, relationen mellan ett moderbolag och ett dotterbolag i båda riktningarna och också relationen mellan två dotterbolag. Det sistnämnda fallet täcker också de bolag vilka samtidigt är både dotterbolag och moderbolag.

Kravet på kapitalandel i kombination med förteckningen över olika bolagstyper innebär att sammanslutningar alltid lämnas utanför direktivets tillämpningsområde. Detta gäller också vissa typer av samfund vilka inte är avsedda för näringsverksamhet såsom föreningar och stiftelser.

Enligt artikel 1.10 har en medlemsstat valfriheten att inte tillämpa direktivet på ett bolag i en annan medlemsstat eller på ett fast driftställe tillhörande ett bolag i en annan medlemsstat i de fall där villkoren i artikel 3 b, alltså förutsättningarna beträffande minsta innehav, inte har varit oavbrutet uppfyllda under minst två år. Vid implementeringen den 18 december 1994 av Europeiska rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag i olika medlemsstater (90/435/EEG) använde Finland inte denna möjlighet och det föreslås inte nu heller att den används.

Innehavet skall enligt artikel 3 b endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium. Det föreslås att detta nämns i lagen.

Enligt artikel 3 b har medlemsstaterna möjlighet att ersätta kriteriet om lägsta kapitalandel med ett kriterium om lägsta röstandel. Det föreslås att denna möjlighet inte heller nu användas, i enlighet med det tidigare förslaget.

Fast driftställe

Enligt definitionen i artikel 3 avser fast driftställe en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en medlemsstat, från vilken ett bolags verksamhet helt eller delvis

bedrivs. Definitionen motsvarar endast den första satsen i den definition som har använts i OECD:s modellavtal och därmed är begreppet fast driftställe mycket mera vidsträckt än det som används i OECD:s modellavtal vilket naturligtvis påverkar tolkningen. Definitionen avviker också från den definition finns i 13 a § inkomstskattelagen. Det föreslås att definitionen av fast driftställe intas i lagen som sådana.

Definition av ränta och royalty

Definitionerna av ränta och royalty ingår i artikel 2. Med ränta avses "inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom in-teckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta". Med royalty avses "varje slags betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biografilm och programvara, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur; betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning skall anses vara royalties".

Definitionen av ränta är likadan som i OECD:s modellavtal. Till definitionen av royalty har tillagts programvara. Liksom andra betalningar som kallas royalty är betalningar för programvara underkastade det allmänna villkoret, att det verkligen är fråga om royalty, och inte till exempel vanlig köpeskillning. Definitionen av royalty omfattar också leasing. Detta är ett undantag från OECD:s modellavtal i vilket inkomst från leasing behandlas som affärsinkomst, så att beskattning av denna inkomst i källstaten alltid förutsätter ett fast driftställe i källstaten.

De föreslås att dessa definitioner tas in i lagen som sådana.

Enligt artikel 4 är källstaten inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i fråga om vissa betalningar. Sådana är enligt artikel 4.1 betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av kapital i enlighet med källstatens lagstiftning, betalningar från fordringar som medför rätt att få del av gäldenärens vinster, betalningar från fordringar som ger borgenären rätt att byta ut sin rätt till ränta mot rätt att få del av gäldenärens vinster och betalningar från fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen skall göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet. Utanför direktivets tillämpningsområde faller således alla de betalningar som enligt intern skattelagstiftning behandlas som vinstutdelning eller återbäring av kapital, betalningar från fordringar i vilka rätten till ränta eller royalty har förknippats med vinst, betalningar från sådana instrument som ger rätt att byta ut rätten till ränta eller royalty till rätt till vinstandel, samt betalningar från mycket långvariga fordringar eller från sådana fordringar, för vilkas del det inte finns bestämmelser om återbetalning.

Eftersom avkastningen på vissa hybrida instrument i rättspraxis ansetts vara ränta, är det ändamålsenligt att behandla den på samma sätt även i fortsättningen. Å andra sidan har man särskilt definierat ränta i direktivet. Det kan vara svårt att utreda huruvida det är fråga om ränta eller någon annan prestation i ett enskilt fall. Dessa tolkningsproblem kan försvåra tillämpningen av skattefriheten bland dem som är förpliktade att uppbära källskatt. Av detta skäl föreslås det att man inte i lagtexten nämner dessa situationer, utan de måste lösas i rättspraxis.

Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av dessa räntor eller royalties överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall bestämmelserna i direktivet endast tillämpas på det eventuella senare beloppet. Denna bestämmelse i artikel 4.2 motsvarar i huvuddrag bestämmelserna i OECDs modellskatteavtal. Bestämmelsen har

tagits in som sådan i lagen.

Behandling av ränta eller royalty i mottagarlandet

Enligt artikel 1.9 skall ingenting i artikeln hindra en medlemsstat från att beakta de räntor eller royalties som mottas av dess bolag, de fasta driftställen som tillhör dess bolag eller de fasta driftställen som är belägna i den staten när staten tillämpar sin skattelagstiftning. I fråga Finland har denna bestämmelse betydelse närmast i tre situationer: bolag med hemvist i Finland, fast driftställe som detta bolag har i en annan medlemsstat eller fast driftställe som ett bolag med hemvist i ett annat medlemsstat har i Finland. Ränta eller royalty kan alltid beaktas när man bestämmer de globala inkomsterna av en allmänt skattskyldig eller den inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe som ligger i Finland. Bestämmelsen innebär inte någon förändring i nuläget och därför har man inte föreslagit att den tas med i lagen.

I och för sig tillämpas direktivet endast i då det är fråga om gränsöverskridande betalningar dvs. betalningar som sker från en medlemsstat till en annan.

Bestämmelser om förfarande

I artikel 1.11—16 finns bestämmelser om det förfarande som används vid verkställandet av skattefriheten.

Källstaten får enligt artikel 1.11 begära att det påvisas genom ett intyg att villkoren i artikel 1 och 3 var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen. Om detta inte påvisas har medlemsstaten rätt att kräva källskatteavdrag. Dessutom får källstaten ställa som villkor för skattefriheten att den har fattat ett beslut om att bevilja undantag till följd av ett intyg om att kraven i artikel 1 och i artikel 3 har fullgjorts vid tidpunkten för betalningen. Ett beslut om skattefrihet skall fattas inom tre månader efter det att intyget och sådana upplysningar till stöd för detta som källstaten rimligen kan begära har lämnats in och beslutet gäller under minst ett år efter dagen för beslutet. Punkt 13 innehåller noggrannare bestämmelser om de upplysningar som skall finnas i intyget och enligt denna punkt kan

medlemsstaterna förutsätta bland annat en rättslig grund för betalningarna, till exempel låne- eller licensavtal. Källstaten kan förutsätta dessa samma upplysningar också när krav om återbäring av påfordrad källskatt ställs.

Om förutsättningarna för undantag inte längre är uppfyllda, skall det mottagande bolaget eller fasta driftstället omedelbart enligt artikel 1.14 underrätta det betalande bolaget eller fasta driftstället och, om källstaten begär det, den behöriga myndigheten i den staten. Man har inte ansett att denna bestämmelse bör inkluderas i lagen och således åligger ärendet den allmänna skatteövervakningen.

Om källskatt har påförts skall krav om dess återbäring enligt artikel 1.15 ställas inom en fastställd tid, som måste vara minst två år. Den påförda källskatten måste enligt artikel 1.16 återbetalas inom ett år efter det att en ansökan och sådana upplysningar till stöd för denna som rimligen kan begäras vederbörligen mottagits. Om den innehållna skatten inte har återbetalats inom denna period, har det mottagande bolaget eller fasta driftstället vid det berörda årets utgång rätt till ränta på den skatt som skall återbetalas motsvarande den nationella räntesats som är tillämplig i jämförbara fall enligt källstatens nationella lagstiftning.

Eftersom kravet på intyg och beslutsförandet skulle försvåra källbeskattningen föreslås det att man inte föreskriver om dem i lag. Däremot föreslås det att man tar in bestämmelserna om återbetalning av källskatt och om ränta.

Bestämmelser om bedrägeri och missbruk

Enligt artikel 5.1 påverkar direktivet inte tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk och enligt punkt 2 får medlemsstaterna, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra att tillämpa direktivet. Dessa bestämmelser är förtydligande och förutsätter inte något nämnande i den interna skattelagstiftningen, i vilken de bestämmelser som avses ingår i

kapitel 4 lagen om beskattningsförfarande.

Övergångsregler för Grekland, Spanien och Portugal

I fråga om Grekland och Portugal gäller övergångsreglerna i artikel 6.1 både ränta och royalty. De är tvungna att tillämpa bestämmelserna i artikel 1 först vid den tidpunkt som avses i artikel 17.2 och 17.3 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar dvs. den 1 januari 2005. Från denna tidpunkt börjar en åtta år lång övergångsperiod som går ut år 2012. Under de fyra första åren av övergångsperioden får Grekland och Portugal påföra källskatt med en skattesats på högst 10 procent både i fråga om ränta och royalty och under de fyra sista år med en skattesats på högst 5 procent. Om emellertid skattesatserna i skatteavtalen är lägre, skall de tillämpas. I skatteavtalet mellan Finland och Grekland är skattesatsen på både ränta och royalty 10 procent och därmed sänks källskatten på ränta och royalty som betalas från Grekland till Finland till 5 procent år 2009. För Portugals del är situationen densamma i fråga om royalty, men källskatten på ränta är för närvarande 15 procent och den kommer att sänkas till 10 procent år 2005 och till 5 procent år 2009.

De regler som gäller Spanien är i övrigt av samma innehåll, men de tillämpas endast på royalty och övergångsperioden är sex år utan gradvisa ändringar.

Dessa bestämmelser förutsätter inga ändringar i den finska skattelagstiftningen.

Om ränta eller royalty härrör från Grekland eller Portugal skall enligt artikel 6.2 avräkning medges i den medlemsstat, där det bolag eller det fasta driftställe som har mottagit inkomsten är beläget. Finland bör förfara så också enligt skatteavtalet, men då grunden för avräkning nu är en annan, föreslås det att det bestäms om detta i lag.

Avgränsningsklausul

Enligt artikel 9 påverkar direktivet inte tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som går utöver bestämmel-

serna i detta direktiv och är utformade för att avskaffa eller mildra dubbelbeskattning av räntor och royalties. Direktivet förpliktar endast till att verkställa den på direktivet baserade minimiskattefriheten och således kan medlemsstaterna fritt avtala om mer omfattande lättnader. I enlighet med detta kommer de bestämmelser i skatteavtalen som är fördelaktigare än direktivet alltså tillämpas. Det är inte nödvändigt att stadga om avgränsningsklausulen i lag.

Genomförande

Medlemsstaterna skall sätta i kraft de lagar, förordningar och administrativa bestämmelser som är nödvändiga för att följa direktivet senast den 1 januari 2004.

1.3. Sparandedirektivet

Syftet med rådets direktiv om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), antagen den 3 juni 2003, nedan *sparandedirektivet*, är att inom gemenskapen säkerställa enkel beskattning av räntekomster som betalas inom gemenskapens område. Enligt det yttersta målet som ingår i artikel 1 i direktivet skall beskattningen utföras i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat där räntemottagaren har sitt hemvist.

I första hand skall medlemsstaterna årligen automatiskt utbyta information om räntebetalningar till en privatperson i en annan medlemsstat. Staten där räntemottagaren har hemvist har beskattningsrätt. Under en övergångsperiod som ingår i direktivet har Belgien, Österrike och Luxemburg dock rätt att uppbära källskatt på räntebetalningar till räntemottagare med hemvist i en annan medlemsstat.

Enligt artikel 14 i sparandedirektivet skall den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har skatterättsligt hemvist sörja för att sådan dubbelbeskattning som kan uppstå till följd av källskatten undanröjs. Om de räntor som en faktisk betalningsmottagare erhållit har källbeskattats i betalningsombudets medlemsstat, skall den medlemsstat där betalningsmottagaren har hemvist bevilja betalningsmottagaren avräkning med

det uttagna källskattebeloppet upp till det skattebelopp som påförs enligt den nationella lagstiftningen. Om den uppburna källskatten överstiger den skatt som påförs enligt hemviststatens nationella lagstiftning skall skillnaden återbetalas till den faktiska betalningsmottagaren.

2. Propositionens mål och de viktigaste förslagen

2.1. Ränta-royaltydirektivet

Med propositionen uppnås det huvudsakliga målet i ränta-royaltydirektivet dvs. att ränte- och royaltybetalningar mellan närstående bolag undantas från skatt. Detta innebär samtidigt att de hinder för skattefriheten som beror på skillnaderna mellan direktivet och finsk skattelagstiftning avskaffas.

Det är skäl att foga de viktigaste bestämmelserna till lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet. Utöver själva bestämmelsen om skattefrihet föreslås, på grund av direktivets uppbyggnad, att många definitioner fogas till lagen. Det föreslås dessutom att lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning ändras för att källskatt som uppbärs under övergångsperioden i Spanien, Grekland och Portugal skall avräknas i Finland och för att dubbelbeskattning inte skall uppkomma.

2.2. Sparandedirektivet

På grund av sparandedirektivets mål samt skillnaderna som finns mellan definitionerna av räntebegreppet i lagstiftningen, finns det behov att uttryckligen föreskriva om källskattefrihet för de räntebetalningar som avses i sparandedirektivet. Det föreslås att det stadgas om ärendet i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet.

Samtidigt föreslås att bestämmelserna i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning som hänför sig till avräkningens högsta belopp och oanvänd avräkning av utländsk skatt ändras. Möjligheten att räkna av den överstigande delen av skatten från annan inkomst under samma skatteår ökar administrativ effektivitet och minskar onödig

betalningstrafik. Det belopp av avräkningen som inte kan avräknas återbetalas till den skattskyldige.

3. Propositionens verkningar

3.1. Ränta-royaltydirektivet

Beskattningen av närstående bolag lindras, eftersom de inte längre är skyldiga att betala skatt på ränta eller royalty i Finland eller i andra medlemsstater. Undantag gäller i fråga om Spanien, Grekland och Portugal under övergångsperioden. Direktivet medför även administrativa fördelar för närstående bolag.

År 2002 betalades från Finland till andra medlemsstater drygt 1,3 miljarder euro ränta. Av detta uppbars 35 581 euro källskatt, uppenbarligen på grund av klassificeringssvårigheter. Från Finland betalades till andra medlemsstater 45,3 miljoner euro royalty och på detta belopp uppbars 644 347 euro källskatt. Skattekostnaden är följaktligen högst ca 680 000. Man bör dessutom ta i beaktande att sådana prestationer som inte hör till direktivets tillämpningsområde ingår i dessa belopp.

Som motvikt till detta kommer Finland i framtiden att medge avräkning för ett mindre belopp av källskatt som innehållits i andra medlemsstater på ränta eller royalty. Enligt en förfrågan om utrikeshandel med tjänster erhöles år 2000 som royalty och licensavgifter från tjänsteexport ca en miljard euro ex-

portinkomst. Denna summa omfattar också inkomster från andra länder än medlemsstater och också inkomster som mottagits av andra samfund än de som hör till direktivets tillämpningsområde. Dessutom omfattar summan sådana inkomster som härrör från länder som inte uppbar källskatt på ränta eller royalty. Eftersom det i brist på tillräcklig information inte är möjligt att utarbeta beräkningar, kan man endast uppskatta att beloppet är lika stort som en skattekostnad på 680 000 euro.

Propositionen har inga betydande organisatoriska verkningar.

3.2. Sparandedirektivet

Avståendet från källbeskattning på ränteinkomster har inte några betydande ekonomiska verkningar, eftersom dessa räntor redan länge har varit undantagna från källskatt. Ändringen som gäller avräkningens högsta belopp förväntas inte heller ha nämnvärda verkningar, eftersom den medlemsstat som uppbar källskatt skall, enligt artikel 12 i sparandedirektivet, överföra 75 procent av källskatten till den medlemsstat där räntemottagaren har hemvist.

4. Beredningen av propositionen

Lagförslaget har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslaget

1.1. Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet

3 §. Det föreslås att det till paragrafen fogas ett nytt 7 moment enligt vilket ränta som avses i sparandedirektivet skall vara undantagen från källskatt.

3 a §. Det föreslås att till lagen fogas bestämmelser som förutsätts av direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstå-

ende bolag i olika medlemsstater. I den nya 3 a § som skall fogas till lagen ingår definitioner av ränta och royalty i den mening som de används i 3 b—3 e §.

3 b §. Direktivets allmänna princip, dvs. skattefriheten, föreslås att inskrivas i den nya 3 §. För att uppfylla direktivets förutsättningar föreslås det att det i paragrafen också nämns den slutliga skatten, fastän en sådan skatt inte för tillfället uppbars som en särskild skatt på ränta eller royalty.

Bestämmelsen skall omfatta samfund vars art skall närmare bestämmas på basis av de andra föreslagna bestämmelserna. På samma

sätt skall det exaktare innehållet av begreppet ”den som har rätt till” definieras.

3 c §. Källskattefriheten skall endast beviljas om det bolag som är betalare eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties, är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

3 d §. Det föreslås att det i paragrafen definieras begreppet närstående bolag. Det föreslås att man som kriterium använder direkt innehav av 25 procent. Dessutom föreslås en bestämmelse enligt vilken innehavet endast skall gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

3 e §. I paragrafen skall begreppet fast driftställe definieras samt under vilka förutsättningar det anses vara en person som har rätt till (ränta eller royalty). Det skall det i paragrafen bestämmas att endast ett fast driftställe kan anses vara betalaren, och på motsvarande sätt, den som har rätt till (ränta eller royalty) vid tillämpningen av 3 b §. Enligt 3 b § skall lagen inte tillämpas då ränta och royalty betalas av eller till ett fast driftställe som är beläget i tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället.

3 f §. Denna paragraf skall innehålla bestämmelser om återbäring av uppburen skatt. Det föreslås att den återbäringsränta som direktivet förutsätter skall vara den ränta som avses i 40 § lagen beskattningsförfarande (1558/1995).

1.2. Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

3 §. *Avräkningen av utländsk skatt.* Det föreslås att till lagens 3 § fogas ett nytt 5 mo-

ment, i vilket stadgas om när en ränte- eller royaltybetalning härrör från en viss medlemsstat. När avräkning för en sådan betalning medges, skall artikel 6.2 och 6.3 i Europeiska unionens råds direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater 2003/49/EG beaktas. Denna bestämmelse hänför sig till arrangemanget i anknytning till övergångsperioden som gäller Grekland, Portugal och Spanien.

4 §. *Avräkningens högsta belopp.* Enligt 4 § i lagen får avräkningen inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland skall betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat. Speciellt under den sista delen av övergångsperioden kan källskatten på 35 procent som uppbärs i betalningsombudets medlemsstat överstiga skatten på 29 procent som för närvarande uppbärs i Finland. Därför föreslås det att det till 4 § fogas ett nytt 4 moment enligt vilket det i Finland avräknade beloppet kan överstiga den skatt som skall påföras i Finland.

5 §. *Oanvänd avräkning av utländsk skatt.* Det föreslås att det till 5 § fogas ett nytt 2 mom. enligt vilket skillnaden i första hand skall räknas av statlig inkomstskatt som under samma skatteår påföras annan inkomst.

2. Ikraftträdandet

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2004. Lagarna skall tillämpas på de ränte- och royaltybetalningar som erläggs efter lagarnas ikraftträdande. De ändringar som hänför sig till sparandedirektivet skall tillämpas från och med den 1 januari 2005.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs Riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag**om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet**

I enlighet med Riksdagens beslut

fogas till 3 § lagen den 11 augusti 1978 (627/1978) om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet, sådan som den är delvis förändrad i lagarna 1242/1988, 1106/1994, 1550/1995, 1120/1996 och 1384/1997, ett nytt 7 mom. och till lagen nya 3 a §—3 f § som följer:

3 §

Källskatt skall inte betalas på ränta som hör till tillämpningsområdet av Europeiska unionens råds direktiv om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG) och som betalas till en sådan faktisk betalningsmottagare med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen som avses i artikel 2 i direktivet.

3 a §

I 3 b—3 e § som följer

1) avses med ränta inkomst av fordran, antingen den säkerstälts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta.

2) avses med royalty betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biografilm och programvara, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur; betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning skall anses vara royalties.

3 b §

Källskatt eller skatt som bestäms vid slutligt beskattningsförfarande skall inte betalas på ränta och royalty förutsatt att

1) den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat, och

2) det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

3 c §

Med det bolag i en annan medlemsstat som nämns ovan i 3 b § avses ett bolag som nämns i bilagan till Europeiska unionens råds direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater 2003/49/EG och som är skyldigt att erlagga en skatt som nämns i artikel 3 a iii i direktivet utan rätt till undantag från skatteplikt och som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses ha hemvist i den medlemsstaten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst med tredje stat anses ha skatterättslig hemvist utanför gemenskapen.

3 d §

Två sådana bolag som nämns ovan i 3 b § anses vara närstående bolag om det ena bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det andra bolaget eller ett tredje bolag direkt

innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och i det andra bolaget.

Innehavet kan endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

3 e §

Med fast driftställe som nämns i 3 b § avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en medlemsstat, från vilken ett bolags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

Ett fast driftställe skall behandlas som den som har rätt till räntor eller royalties

1) om de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som givit upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället, och

2) om betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter för vilka det fasta driftstället i den medlemsstat där det är beläget beskattas med någon av de skatter som avses eller nämns i artikel 1.5 b i det direktiv som nämns i 3 c §, eller en identisk eller i huvudsak likartad skatt, vilken påförs efter detta direktivs ikraftträdande vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.

Om ett fast driftställe som tillhör ett bolag i en medlemsstat behandlas som betalare av eller den som har rätt till räntorna eller royalties, behandlas ingen annan del av bolaget som sådan vid tillämpningen av 3 b §.

Denna lags 3 b § tillämpas inte om räntor och royalties betalas av eller till ett fast driftställe som är beläget i tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället.

3 f §

Den i 3 b § uppburna källskatten eller den slutliga skatten skall återbetalas inom ett år efter det att en ansökan och sådana upplysningar till stöd för denna som den rimligen kan begära vederbörligen mottagits. Om den uppburna skatten inte har återbetalats inom denna period, har det mottagande bolaget eller fasta driftstället rätt att på den skatt som skall återbetalas erhålla ränta som till sin storlek motsvarar den samfundsränta som avses i 40 § lagen beskattningsförfarande.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

2.

Lag**om ändring av lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning**

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 3 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning av 18 december 1995 (1552/1995), ett nytt 5 mom., till 4 § ett nytt 4 mom. samt till 5 § ett nytt 2 mom., som följer:

3 §

Avräkning av utländsk skatt

En betalning av ränta eller royalty som görs av ett bolag med hemvist i en medlemsstat av den Europeiska unionen eller av ett fast driftställe som ett bolag med hemvist i en medlemsstat har i en annan medlemsstat anses härröra från denna stat. Då avräkning medges skall hänsyn tas till bestämmelserna i artikel 6.2 och 6.3 i Europeiska unionens råds direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater 2003/49/EG.

4 §

Avräkningens högsta belopp

Utan hinder av 1 mom. kan avräkningen i fråga om räntor som hör till tillämpningsområdet av Europeiska unionens råds direktiv om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG) överstiga beloppet av de skatter som skall betalas i Finland.

5 §

Oanvänd avräkning av utländsk skatt

I fråga om räntor som avses i 4 § 4 mom. kan den del av avräkningen som överstiger beloppet av de skatter som skall betalas i Finland för samma inkomst avräknas från statlig skatt som under samma skatteår påförs annan inkomst. Det belopp som inte kan avräknas på detta sätt återbetalas till den skattskyldige.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.
Lagen tillämpas från den 1 januari 2005.

Helsingfors den 14 november 2003

Republikens President

TARJA HALONEN

Finansminister *Antti Kalliomäki*