

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om källskatt för löntagare från utlandet och om undanröjande av internationell dubbelbeskattning samt om ändring av vissa andra lagar

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

Denna proposition innehåller flera förslag till ändring av Finlands internationella skattelagstiftning.

I propositionen föreslås att den s.k. sexmånadersregeln, som gäller skattefrihet vid utlandstjänstgöring, ändras så, att regeln inte tillämpas om arbetsstaten enligt ett skatteavtal inte får beskatta lönen. Regeln ändras också så, att den inkomst som omfattas av sexmånadersregeln inverkar på den skatte-sats som tillämpas på förvärvsinkomst som den skattskyldige förvärvat i Finland. Dessutom föreslås att premierna enligt det antal skatteören som fastställts vid kommunalbeskattningen samt arbetsgivares socialskyddsavgift skall betalas på grund av sådan arbetsinkomst utomlands som är skattefri enligt sexmånadersregeln.

Det föreslås bli stadgat att utländska artisters och sportutövares inkomst som baserar sig på uppträdanden i Finland betraktas som inkomst förvärvad i Finland för vilken skatt skall betalas i Finland enligt källskattelagen oberoende av om artisten eller sportutövaren har arbetsgivare här. Innan skatten uppbärs, avdras dock från inkomsten de verifierade rese-, transport- och logikostnaderna samt ett schablonmässigt fast avdrag på 30 procent. Detta betyder att den faktiska skatteprocenten sjunker från 35 procent till 24,5 procent.

I propositionen föreslås också att det stiftas en lag om källskatt för löntagare från utlandet. Enligt lagförslaget kan nyckelpersoner från utlandet som besitter speciell sakkunskap vid beskattningen av löneinkomst som förvärvats i Finland under vissa förutsättningar välja källbeskattning av löneinkomsten under högst 24 månader i stället för den vanliga inkomstbeskattningen. Källskattsystemet skall gälla utländska löntagare

som arbetar som lärare vid universitet, högskolor eller andra högre läroanstalter eller som bedriver vetenskapligt forskningsarbete. Beträffande andra löntagare från utlandet förutsätts att deras penninglön uppgår till minst 35 000 mark i månaden. Källskatten skall uppgå till 35 procent av lönen.

Dessutom föreslås att sådana premier för frivilliga pensionsförsäkringar som betalas till en utländsk försäkringsanstalt inte skall få dras av vid beskattningen och att sådana premier som betalts av arbetsgivaren skall räknas som inkomst för arbetstagaren. Premierna för försäkringar som beviljats av en utländsk försäkringsanstalts filial i Finland förblir dock avdragbara, och skattefria för arbetstagaren om de betalas av arbetsgivaren, under samma förutsättningar som premier som betalas till finska försäkringsanstalter.

I denna proposition föreslås även att det stiftas en lag om undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Lagen skall innehålla stadganden om undanröjande av internationell dubbelbeskattning vilka tillämpas både när internationell dubbelbeskattning undanröjs enligt ett skatteavtal och när undanröjandet av dubbelbeskattning grundar sig endast på finsk lagstiftning. Den nya lagen skall ersätta skatteavräkningslagen, som inte tillämpas i skatteavtals-situationer. Lagens procedurstadganden motsvarar med vissa preciseringar skatteavräkningslagens gällande stadganden. Preciseringarna beror närmast på de ändringar som skett i skattelagstiftningen.

Dessutom föreslås vissa smärre justeringar i anslutning till Finlands internationella skattelagstiftning.

Avsikten är att lagarna skall träda i kraft

den 1 januari 1996.

Positionen ansluter sig till budgetpro-

positionen för 1996 och avses bli behandlad i samband med den.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Sexmånadersregeln

1.1. Nuläge

En person som är bosatt i Finland är skattskyldig i Finland även för inkomst som han erhållit från utlandet. Enligt 77 § inkomstskattelagen (1535/92), i det följande ISKL, är lön för arbete utomlands som varar minst sex månader dock under vissa förutsättningar skattefri. Det första stadgandet om skattefrihet för utlandslön i Finland var den s.k. ettårsregeln som ingick i 22 § 1 mom. 6 punkten i 1974 års lag om skatt på inkomst och förmögenhet (1043/74). Lagrummet ersattes med 22 b § (1136/85) vid ingången av 1986. Då ändrades regeln till den nuvarande s.k. sexmånadersregeln så som hade skett i Sverige och Danmark.

Enligt sexmånadersregeln kan en person som är bosatt i Finland under utlandstjänstgöringen vistas i Finland i medeltal högst sex dagar per hel tjänstgöringsmånad. När dagarna räknas beaktas inte sådan vistelse i Finland som beror på tvingande, av den skattskyldige och hans arbetsgivare oberoende, oväntade orsaker. Regeln förutsätter att antingen arbetsgivaren eller arbetsstaten förblir densamma under sex månader. Om arbetet utförs för en och samma arbetsgivare kan arbetsstaten variera. På motsvarande sätt kan arbetsgivarna vara flera om arbetet pågår i samma stat minst sex månader.

Sexmånadersregeln gäller inte lön som erhållits för anställning på ett finskt fartyg eller hos finska staten eller ett finskt offentligt samfund. Också de som är anställda hos Finlands Utrikeshandelsförbund rf står utanför sexmånadersregelns tillämpningsområde.

Om lönen är inkomst som omfattas av sexmånadersregeln, innebär detta samtidigt att arbetstagaren befrias från att betala folkpensions- och sjukförsäkringspremie samt att arbetsgivaren inte behöver betala arbetsgivarers socialskyddsavgift på grund av denna lön.

I Finland kan arbetsgivaren på eget ini-

tiativ låta bli att verkställa förskottsinnehållning och att betala arbetsgivarers socialskyddsavgift, om sexmånadersregeln är tillämplig på lönen. Detsamma gäller situationer där ett skatteavtal tillåter arbetsstaten att använda sin beskattningsrätt, förutsatt att Finland i fråga om löneinkomsten tillämpar undantagandemetoden vid undanröjandet av dubbelbeskattning. Till exempel när en finsk arbetsgivare sänder en person från Finland för att arbeta i ett annat nordiskt land är situationen ofta den att förskottsinnehållning på lönen inte skall verkställas i Finland. Då förutsätter det nordiska förskottsinnehållningsavtalet (TREKK-avtalet) att de finska myndigheterna underrättar arbetsstatens myndigheter om arbetet. Förskottsinnehållningsavtalet bygger på praxis i Sverige och Norge. I dessa stater skall arbetsgivaren för att kunna betala lön för utlandstjänstgöringen utan förskottsinnehållning ansöka om ett särskilt beslut av skattemyndigheten. I ett sådant system får myndigheterna tillgång till den information som fullgörandet av anmälningsskyldigheten enligt förskottsinnehållningsavtalet förutsätter.

1.2. Lagstiftningen i vissa europeiska länder

Enligt lagstiftningen i *Sverige* är lönen för utlandstjänstgöring som varar minst sex månader skattefri om den skattskyldige kan visa att han betalat skatt på inkomsten i arbetsstaten. Om utlandstjänstgöringen varar över ett år i samma stat, förutsätter skattefriheten dock ingen utredning om beskattningen i arbetsstaten.

I *Danmark* är lönen för utlandstjänstgöring som varar minst sex månader skattefri. Lönen har dock en förhöjande inverkan på beskattningen av annan inkomst. Om beskattningsrätten till denna lön enligt ett skatteavtal tillkommer endast Danmark, tillämpas endast 50 procents skattefrihet.

Norge hade i början av 1980-talet en ettårsregel. För närvarande har Norge inget

stadgande om skattefrihet för utlandslön.

I *Frankrike* tillämpas ett stadgande om skattefrihet på utlandslön, om den skattskyldige har betalat skatt i arbetsstaten, vilken är minst 2/3 av den skatt som skulle ha betalats på motsvarande inkomst i Frankrike. Beskattning i den andra staten förutsätts inte, om arbetet i den andra staten överstiger 183 dagar under 12 månader och den skattskyldige arbetar inom de områden som särskilt nämns i lagen, t.ex. byggnadsindustrin. Utlandslön har alltid en förhöjande inverkan på beskattningen av annan inkomst.

I *Förenade konungariket* är lönen för utlandstjänstgöring som varat minst 365 dagar utan avbrott skattefri oberoende av om inkomsten har beskattats i arbetsstaten.

I *Tyskland* finns för närvarande inga regler om skattefrihet för utlandslön.

1.3. Målen och de viktigaste förslagen

Skattefrihet i löntagarens hemviststat för löneinkomst som förvärvats utomlands är det enklaste sättet att undvika internationell dubbelbeskattning. Den princip om full frihet som Finland tillämpar är dock sällsynt. I andra stater är stadgandet vanligen formulerat så att utlandslönen påverkar den skattesats som tillämpas på inkomst som den skattskyldige förvärvat i sin hemviststat. Lön som omfattas av sexmånadersregeln beaktas för närvarande emellertid inte på något sätt vid beskattningen av lön som samma år uppburits i Finland. Nuläget kan anses vara omotiverat fördelaktigt i fråga om beskattningen av lön för arbete som utförts i Finland, om annan löneinkomst som erhållits samma år är föremål för befrielse enligt sexmånadersregeln.

När det gäller den finska sexmånadersregeln är förutsättningarna för skattefrihet mycket vida och regeln har inte setts som ett medel enbart för undanröjande av dubbelbeskattning. I andra stater har man vid utformningen av skattefrihetsregeln för utlandslön i allmänhet fäst uppmärksamhet vid effekterna av skatteavtalens 183-dagarsregel. Det vanliga är att villkoren för skattefrihet är bestämda så att när de uppfylls betyder de samtidigt att beskattning verkställs i arbetsstaten. I vissa länders stadganden har dessutom beskattning i arbetsstaten uppställts som ett uttryckligt villkor för beviljande av skattefrihet i hemviststaten.

I propositionen föreslås att sexmånadersre-

geln inte skall tillämpas om arbetsstaten enligt en bestämmelse i ett skatteavtal inte får beskatta lönen. Uttrycklig beskattning i arbetsstaten förutsätts dock inte. Det föreslås också att sexmånadersregeln ändras så att inkomst som omfattas av den påverkar skattesatsen för den skattskyldiges övriga förvärvsinkomst. Arbete utomlands som börjar eller slutar mitt under året har i allmänhet en förhöjande inverkan under det första tjänstgöringsåret och under återkomståret på den slutliga beskattningen av andra sådana inkomster förvärvade i Finland som erhållits samma år, eftersom utlandsinkomsterna i regel är större än förvärvsinkomsterna från hemlandet.

På grund av den skattefria lönen undgår den försäkrade för närvarande att betala folkpensions- och sjukförsäkringspremier medan arbetsgivaren undgår arbetsgivares socialskyddsavgift i Finland. Även beträffande socialskyddsavgifterna står situationen i strid med principen om likvärdig behandling av de skattskyldiga. Lagstiftningen bör förutsätta att alla socialskyddsavgifter betalas i Finland även i fråga om utlandslön, om arbetstagaren medan arbetet pågår omfattas av finskt socialskydd. Till exempel i skatteavtalsituationer där inkomsten genom en skatteavtalsbestämmelse är befriad från finsk skatt, beaktas den befriade utländska inkomsten vid beräkningen av det antal skatteören som ligger till grund för påförandet av den försäkrades folkpensions- och sjukförsäkringspremie. Dessa avgifter debiteras alltså även på grundval av denna befriade inkomst, eftersom nämnda avgifter inte faller inom avtalets tillämpningsområde. Enligt förslaget skall på utlandsinkomsten också betalas folkpensions- och sjukförsäkringspremier samt, om det är fråga om en finskt arbetsgivare, arbetsgivares socialskyddsavgift.

Då tillämpningen av sexmånadersregeln hittills har betytt full skattefrihet för utlandslön, har förutom den egentliga penninglönen även alla andra förmåner och ersättningar som erhållits på grund av arbetet varit skattefria. Eftersom enligt förslaget arbetsinkomsten utomlands skall inverka på den skattesats som tillämpas på övrig inkomst, och socialskyddsavgifter skall betalas på den, skall också naturaförmåner och kostnadsersättningar i anslutning till utlandstjänstgöringen beaktas. Utgångspunkten i förslaget är att förmåner som skall anses såsom skattepliktigt inkomst jämfälls med

penninglön.

Det föreslås dock att beskattningen av naturaförmåner och kostnadsersättningar lindras på grund av de extra och förhöjda levnadskostnader som förorsakas av arbete utomlands. Enligt förslaget skall den skattskyldiges och hans familjemedlemmars flyttnings- och resekostnader samt sedvanliga kostnader för barnens utbildning vilka förorsakas av arbetet utomlands och betalas av arbetsgivaren liksom även förmån av sedvanlig privat tjänstepersonal som arbetsgivaren tillhandahåller i arbetsstaten inte vara skattepliktig inkomst. En bostadsförmån värderas till det värde som skall betraktas som skäligt enligt vad skattestyrelsen närmare bestämmer.

I propositionen föreslås även att arbetsgivaren inte på eget initiativ får underlåta att verkställa förskottsinnehållning om sexmånadersregeln är tillämplig på lönen.

2. Utländska artister och sportutövare

2.1. Nuläge

På begränsat skattskyldigas löneinkomst uppbärs enligt lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/78), i det följande källskattelagen, en 35 procents källskatt. Stadgandet gäller också utländska artister och sportutövare som bedriver verksamhet i Finland, om deras inkomst av denna verksamhet har förvärvats i Finland. Enligt den nuvarande ordalydelsen i 10 § 4 punkten ISkL är annan löneinkomst än löneinkomst från ett offentligt samfund inkomst som förvärvats i Finland när arbetet har utförts i Finland för en härvarande arbetsgivare.

Beträffande uppträdanden i Finland har man i beskattningspraxis som grundar sig på högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis iakttagit följande principer när det gäller frågan om beskattningsrätt: En utländsk artists ersättning för ett uppträdande som ägt rum i Finland betraktas alltid som löneinkomst som förvärvats i Finland när arbetet inte utförs för en sådan arbetsgivares räkning vilken befinner sig i utlandet. Som en arbetsgivare i utlandet betraktas inte en sådan utländsk agent, programbyrå eller ett sådant artistbolag som förmedlat artisten till Finland. I sådana fall ankommer skyldigheten att uppbära källskatt på den finska arrangö-

ren. På den del av ersättningen som har betalats till den utländska artistens agent eller manager i form av provision skall källskatt inte betalas.

I fall där den utländska artisten uppträder själv eller som medlem av orkester eller annat dylikt utan att artisten har en arbetsgivare i Finland eller tillställningen en finsk arrangör, har inkomst från en sådan tillställning, exempelvis biljettintäkter, inte beskattats i Finland.

I många skatteavtal som Finland ingått är den artikel som gäller beskattningen av artister och sportutövare utformad så att man i Finland kan beskatta en utländsk artist eller sportutövare även då han uppträder här för en utländsk arbetsgivares räkning. Inkomstskattelagens definition på inkomst förvärvad i Finland begränsar dock Finlands beskattningsrätt.

Då en begränsat skattskyldig beskattas för löneinkomst i Finland, räknas till lönen också gottgörelser som betalats som ersättning för vistelsekostnaderna samt för andra kostnader i anslutning till utförandet av arbetet. Bostads-, kost- och andra sådana naturaförmåner som hör till lönen uppskattas i pengar enligt de grunder som skattestyrelsen fastställt för förskottsuppbörden. Till lön som är underkastad källskatt hänförs enligt 4 § 2 mom. 1 punkten källskattelagen dock inte ersättning som mot verifikat som en trafikidkare utfärdat har betalats för biljett och fraktagift samt för andra med dem jämförliga nödvändiga avgifter som hör till den egentliga färden och inte ersättning som mot verifikat som en härbärgeringsrörelse har utfärdat eller mot annat tillförlitligt verifikat har betalats för logiavgift och inte heller dagtraktamente till den del det motsvarar av skattestyrelsen fastställt skattefritt dagtraktamente i Finland. Ersättningarna är dock skattepliktiga till den del de inte bör anses som ersättning för kostnader för arbetets utförande. Enligt 2 § 2 mom. källskattelagen kan från inkomst som är underkastad källskatt göras endast de avdrag som enligt 6 § källskattelagen beviljas från löneinkomst för studerande och praktikanter.

2.2. Lagstiftningen i vissa europeiska länder

I *Sverige* skall utomlands bosatta artister och idrottsmän betala en särskild 15 procents slutlig källskatt. Skatten är lika stor

oberoende av om det är fråga om löneinkomst eller ett utländskt artistbolags inkomst eller beskattning av intäkter av en tillställning som utlänningen själv arrangerat. Om en utlänning är arrangör för tillställningen, t.ex. samlar in biljettintäkterna, skall en redovisning för inkomsten inom föreskriven tid inlämnas till en angiven skattemyndighet som har specialiserat sig på uppbörd av sådan skatt och på dessa frågor. Ersättningarna för nödvändiga rese-, transport-, logi- och matkostnader enligt verifikat är skattefria.

I Norge är källskatten för utländska artister 30 procent. Innan skatten räknas ut kan man göra vissa avdrag. Idrottsmän som deltar i officiella mästerskapstävlingar är inte skyldiga att betala källskatt.

I Förenade konungariket är källskatten för utländska artister 25 procent. Om avdrag för kostnader kan man rådgöra med en särskild skattebyrå som finns i Birmingham, Foreign Entertainers Unit.

I Frankrike är källskatten för utländska artister 15 procent. Rätt till avdrag för kostnader finns inte.

2.3. Målen och de viktigaste förslagen

Förutom den höga källskatten har i synnerhet frågan om själva beskattningsrätten medfört problem vid beskattningen av begränsat skattskyldiga artister och sportutövare. Problem förekommer i situationer där ersättningen för ett framträdande i Finland inte betalas till artisten själv utan exempelvis till ett utländskt företag eller artistbolag eller en utländsk idrottsförening. Största delen av den rättspraxis som i Finland uppstått kring beskattningen av utländska artister och sportutövare har koncentrerats på frågan hurvida inkomsten kan betraktas såsom förvärvat i Finland, vilket är en förutsättning för att den skall beskattas i Finland.

Stadgandena om beskattning av utländska artister och sportutövare är inte tillräckligt klara och täckande. Av denna anledning tillsatte finansministeriet redan 1983 kommissionen för översyn av källskattelagstiftningen som i sitt betänkande (KB 1985:14) förutsatte att källskattestadgandena kompletteras. Lagstiftningen borde göras tillräckligt heltäckande så att den beskattningsrätt som i skatteavtalen vanligen tillerkänts den stat där artisten framträder skulle kunna utnyttjas effektivt i Finland. Betänkandet ledde inte till några lagstiftningsåtgärder. År 1991 föres-

logs (RP 62/1991 rd) att lagen om skatt på inkomst och förmögenhet skulle ändras så att det i 4 a punkten, som skulle fogas till 10 §, skulle konstateras att ersättning som betalats för en utländsk artists framträdande skulle vara inkomst som förvärvats i Finland oberoende av till vem ersättningen betalas. Riksdagen förkastade emellertid detta förslag och förutsatte i sitt svar att regeringen i brådskande ordning tillsammans med de organisationer som företräder artisterna samt sportutövarna reder ut om förslaget behövs, vilka totaleffekter det har och om det eventuellt är behövligt att ändra källskatteprocenten.

I propositionen föreslås att begreppet inkomst som förvärvats i Finland i 10 § ISKL klarläggs för artisternas och sportutövarnas del så att såsom inkomst som förvärvats i Finland betraktas inkomst som har förvärvats genom artisters och sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg. På en sådan inkomst som den begränsat skattskyldige förvärvat skall enligt källskattelagen betalas källskatt oberoende av vilket slag av inkomst som ersättningen för verksamheten skall anses vara och om den betalas till artisten eller sportutövaren själv eller till någon annan. Det föreslås dock att detta klarläggande av inkomstbegreppet förknippas med lindrigare beskattning av begränsat skattskyldiga artister och sportutövare i vissa fall. Detta är motiverat av den orsaken att den nuvarande nivån på beskattningen, som internationellt sett är rätt hög, minskar möjligheterna att få utländska toppartister till Finland. I syfte att genomföra ovan nämnda lindring föreslås att det införs ett schablonmässigt kostnadsavdrag från artisters och sportutövares inkomst. Detta avdrag görs innan skatten uppbärs och det täcker andra utgifter än sådana verifierade utgifter som nämns nedan. Avdraget skall uppgå till 30 procent. Agentarvoden och andra eventuella utgifter kan inte till någon del dras av separat. Förslaget innebär att den effektiva skatteprocenten sjunker från 35 procent till 24,5 procent. Dessutom föreslås att begränsat skattskyldigas verifierade rese-, transport- och logikostnader skall bli avdragbara, eftersom dessa kostnader inte är lön som är underkastad källskatt om de ersätts separat. De avdrag som baserar sig på verifierade utgifter görs före det schablonmässiga avdraget.

I det fall att den ersättning som grundar

sig på en artists eller sportutövares personliga verksamhet betalas till ett utländskt samfund eller någon annan person, som inte är bosatt i Finland, skall källskatt uppbäras endast en gång. Källskatt skall å andra sidan inte alls uppbäras på en sådan ersättning om den betalas till ett sådant utländskt samfund eller beständigt konsortium som inte strävar efter vinst och hos vilken artisten har fast anställning och som inte direkt eller indirekt står under hans kontroll. I enlighet med detta faller t.ex. de flesta symfoniorkestrar, operanssembler och institutionsteatrar utanför beskattningen.

3. Nyckelpersoner från utlandet

3.1. Nuläge

3.1.1. Lagstiftning

I Finland uppbärs stats- och kommunalskatt för begränsat skattskyldig löntagare såsom slutlig inkomstskatt genom innehållning vid källan. Enligt källskattelagen är källskatten 35 procent av lönen. En person är begränsat skattskyldig i Finland om han enligt ISkL inte anses vara bosatt i Finland. Enligt 11 § ISkL blir en person allmänt skattskyldig i Finland, om han har sitt egentliga bo och hemvist här eller om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen.

I det gällande finska inkomstskattesystemet ingår specialstadganden om beskattningen av allmänt skattskyldig löntagare från utlandet endast i lagen om beskattning av person med anställning vid Nordiska Investeringsbanken (562/76). En person från utlandet som tar fast anställning vid nämnda bank betalar en slutlig löneskatt om 40 procent till staten på det totala beloppet av den lön som han erhållit på grund av anställningen. Denna form av slutlig lönebeskattning är inte tidsbegränsad.

3.1.2. Lagstiftningen i vissa europeiska länder

I *Danmark* kan en löntagare från utlandet beträffande sin inkomst välja en slutlig 25 procents källskatt som beräknas på bruttoinkomsten i stället för den allmänna progressiva beskattningen som kan uppgå till ca 63 procent. Skatten uppbärs på bruttobeloppet av penninglönen utan avdrag och den skatts-

kyldiges övriga inkomster beskattas helt separat enligt de allmänna reglerna. Källskatten gäller personer som vid början av arbetsförhållandet blir allmänt skattskyldiga i Danmark och som har för avsikt att arbeta där under minst sex och högst 36 månader. Penninglönen skall uppgå till minst 43 500 kronor i månaden. Detta föreskrivna minimibelopp justeras årligen. En person som tidigare varit allmänt skattskyldig i Danmark kan inte komma att omfattas av källskatten om han har avbrutit sin skattskyldighet i Danmark i avsikt att bli omfattad av källskatten då han återvänder dit. Bruttobeskattningen gäller inte personer som under fem år före arbetets början i Danmark har ägt minst 25 procent av aktierna i arbetsgivarsamfundet eller har behärskat minst 50 procent av den rösträtt som aktierna i samfundet medför. Systemet tillämpas även på forskare från utlandet, dock så att betalningen av en viss minimilön inte krävs om ett särskilt forskningsråd har godkänt forskningsprojektet. I juni 1994 omfattade systemet 834 personer. Enligt en utredning som gjordes 1994 arbetade av de personer som uppfyllde lönekra- vet 40 procent i högsta ledande ställning och 60 procent som sakkunniga.

I *Norge* finns inte några specialstadganden om källbeskattning av löntagare från utlandet. Alla personer från utlandet som vistas i Norge i högst fyra år beviljas dock vid beskattningen ett särskilt avdrag om 15 procent från förvärvsinkomst. Detta avdrag ersätter vissa avdrag som beviljas personer bosatta i Norge.

I *Sverige* kan på ansökan utländska forskare som tillfälligt arbetar där beviljas en undantagsställning vid beskattningen enligt beslut av en särskild nämnd. Sådan kan medges en utlänning, som vid arbetets början inte är bosatt i Sverige, för en tid av högst två år eller av särskilda skäl högst fyra år. Undantagsställningen innebär att ersättning för flyttnings- och resekostnader samt för kostnader för utbildning av barn samt bostadsförmån är skattefri inkomst. Lagen har under den tid den varit i kraft tillämpats endast i ett fåtal fall.

I *Nederländerna* kan utländska arbetstagare i företag med minst 50 procents utlänningssinnehav, utländska arbetstagare i andra företag eller i allmännyttiga samfund och utländska lärare i internationella skolor på ansökan medges ställning som begränsat skattskyldig vid beskattningen. En sådan

särbehandling kan medges om det i Nederländerna endast finns ett begränsat utbud av personer med motsvarande specialkunskaper. Den skattskyldige beskattas endast för inkomst från vissa nederländska källor. Dessutom befrias en del av lönen från skatt. Befrielsens belopp är 35 procent av ett visst lönebelopp som fastställts för beskattningen. Sådan ersättning för terminsavgift i en internationell skola som erhållits från arbetsgivaren räknas inte heller som skattepliktig inkomst för löntagaren. Från arbetstagarens lön medges även de sedvanliga avdragen från förvärvsinkomst. Vid inkomstbeskattningen i Nederländerna är den högsta marginalskattesatsen 60 procent.

I *Belgien* tillämpas på ansökan en särskild skattebehandling på utländska direktörer, toppexperter eller specialforskare som är anställda vid utländska företags dotterbolag eller fasta driftställen och som det utländska företaget har sänt till Belgien för att utföra arbete. En sådan person anses inte som bosatt i Belgien även om han i själva verket är bosatt där, om han behåller väsentlig anknytning till sin tidigare hemviststat. En arbetstagare på vilken en sådan särbehandling tillämpas beskattas inte för de ersättningsbelopp som han erhållit av arbetsgivaren för särskilda utgifter på grund av arbetet i Belgien. Dessutom beskattas arbetstagaren inte för inkomst från källa utanför Belgien. Vid inkomstbeskattningen i Belgien är den högsta marginalskattesatsen 55 procent.

3.2. Målen och de viktigaste förslagen

Om en utländsk löntagare arbetar utan brott över sex månader i Finland, leder detta till att personen blir allmänt skattskyldig i Finland och omfattas av den finska progressiva beskattningen av löneinkomst. Finlands internationellt sett höga nivå på beskattningen av förvärvsinkomster kan då faktiskt hindra internationella personer med specialkunskaper från att arbeta i Finland. Den höga lönebeskattningen i Finland minskar bl.a. toppforskarens intresse för att arbeta vid finska universitet och forskningsinstitutioner. Det är också menligt för Finlands samhällsekonomi om den höga beskattningen av förvärvsinkomster i Finland inverkar negativt på utländska företags etableringsbeslut. Erhållandet av utländska investeringar till Finland främjas ofta av att den utländska företagsledaren arbetar här.

Nyckelpersoner från utlandet arbetar oftast i Finland endast under en begränsad, kortare tid och kan därmed inte tillgodogöra sig förmåner som finansieras med offentliga medel i en sådan utsträckning som svarar mot den allmänt höga nivån på beskattningen av förvärvsinkomster i Finland. Arbetet i Finland är också i allmänhet förknippat med ökade levnadskostnader som i praktiken inte kan dras av vid beskattningen. Av den internationella jämförelsen ovan framgår att vid beskattningen av löntagare från utlandet tillämpas specialstadganden i sådana länder där beskattningen av höga förvärvsinkomster ligger nära nivån i Finland.

Beskattningen av löneinkomst för nyckelpersonal från utlandet kan i princip lindras på två sätt. Det är möjligt att behandla en löntagare från utlandet som begränsat skattskyldig även om att han skulle vistas en längre tid än sex månader i Finland. För att säkerställa att andra inkomster än löneinkomster beskattas på vanligt sätt i Finland är det dock möjligt att beskatta personen i fråga som en allmänt skattskyldig vars löneinkomst beskattas på samma sätt som en begränsat skattskyldigs löneinkomst. I denna proposition föreslås att en löntagare från utlandet som uppfyller de förutsättningar som stadgas i lagen skall betala en 35-procents källskatt på sin löneinkomst, trots att han är allmänt skattskyldig i Finland. Den slutliga källskatten uppbärs på den skattskyldiges ansökan i stället för de inkomstskatter som allmänt uppbärs samt folkpensionsförsäkringspremierna och sjukförsäkringspremierna. Skatteunderlaget omfattar penninglön och naturaförmåner. Avdrag medges inte. Annan inkomst beskattas separat, och förlust som beror på denna inkomst kan inte dras av från den inkomst som är underkastad slutlig löneskatt.

Med tanke på lagens mål är det inte motiverat att en person som bosätter sig i Finland åtnjuter permanent en ovanligt fördelaktig skattebehandling, och därför skall källskatt på löneinkomst uppbäras under högst 24 månader. Om den skattskyldige stannar kvar i Finland efter detta, skulle han bli föremål för vanlig beskattning. För att förhindra missbruk skall som villkor för den proportionella löneskatten gälla att löntagaren inte har varit bosatt i Finland under de fem år som föregår det år under vilket arbetsförhållandet började. Dessutom förutsätts att en löntagare från utlandet inte är finsk

medborgare.

Genom förslaget försöker man göra det lättare för nyckelpersoner med särskild sakkunskap att komma till Finland. En tillräckligt hög minimipenninglön kan anses utvisa att det är fråga om ett uppdrag som kräver särskild sakkunskap. Av denna orsak skall källskatten på löneinkomst gälla personer som har en penninglön på minst 35 000 mark i månaden. Lönenivån för nyckelpersonal inom forskning och undervisning är dock lägre. I fråga om dem kan motsvarande månadslönekrav därför inte ställas vid källbeskattningen av löneinkomst.

4. Pensionsförsäkringspremier som betalas till utlandet

4.1. Nuläge

4.1.1. Beskattningen av frivilliga pensioner

Den skattskyldiga har under vissa förutsättningar och begränsningar rätt att dra av premier som betalats för egen och makens pensionsförsäkring. Pension som betalas på grund av försäkring beskattas liksom övriga pensioner som förvärvsinkomst. Grundtanken i det system som togs i bruk 1993 har varit att rätten att avdra premierna är beroende av det totala pensionskydd som man uppnår med försäkring.

Pensionsförsäkringspremien dras av från nettoförvärvsinkomsten. Premier för frivilliga pensionsförsäkringar är enligt 96 § ISkL helt avdragbara upp till 50 000 mark, förutsatt att pensionen börjar betalas ut tidigast då den försäkrade har fyllt 58 år. Det förutsätts också, om pensionsåldern är 65 år, att pensionen tillsammans med övrigt obligatoriskt och frivilligt pensionskydd utgör högst 66 procent av den inkomst på basis av vilken den försäkrades lagstadgade pension skulle beräknas i det fall att han blivit arbetsförmögen det år då försäkringen tecknades. Avsikten har varit att försäkringsbolaget utreder huruvida de förutsättningar som stadgas i lagen uppfylls i fråga om varje person som yrkat avdrag för pensionsförsäkringspremie. För att förenkla förfarandet stadgades dock från ingången av 1995 att någon pensionsutredning inte krävs om yrkandet på avdrag för pensionsförsäkringspremie gäller högst 15 000 mark och högst 10 procent av nettoförvärvsinkomsten under skatteåret, och förutsatt dessutom att ålders-

pension börjar betalas tidigast när den försäkrade har fyllt 58 år. Om det totala pensionskydd som erhålls på grund av pensionsförsäkringen överstiger grundpensionskyddet, är 60 procent av försäkringspremierna avdragbara, dock högst 30 000 mk.

Enligt 96 § ISkL anses som pensionsförsäkring ålders- och familjepensionsförsäkring samt därtill ansluten invalidpensionsförsäkring om därpå grundad pension skall betalas periodiskt under minst två år.

Avdragbarheten för pensionsförsäkringspremier är inte uttryckligen bunden endast till premier för pensionsförsäkringar som tas i Finland. Sålunda är också pensionsförsäkringspremier som betalas till utlandet avdragbara vid betalarens beskattning.

Enligt 68 § 2 mom. ISkL betraktas som den försäkrades skattepliktiga förvärvsinkomst av arbetsgivaren betalade premier för individuell frivillig pensionsförsäkring, till den del de inte vore avdragbara om den skattskyldige själv hade betalt premierna eller 60 procent av dem vore avdragbara. Premierna för en sådan försäkring utgör dock inte skattepliktig inkomst för arbetstugaren, om de är begränsat avdragbara enligt 8 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Enligt lagrummet i fråga begränsas avdragbarheten för s.k. ägare-företagares pensionsförsäkringspremier.

Enligt 45 § beskattninglagen skall försäkringsanstalter, pensionsstiftelser och andra pensionsanstalter samt utländska försäkrings- eller pensionsanstalters representanter eller förmedlare här lämna upplysningar om det beskattningsbara belopp som har utbetalats på grund av försäkring eller i pension eller understöd samt om den pensionsförsäkringspremie som avses i 96 § ISkL och som den skattskyldige betalat till en ovan avsedd anstalt eller stiftelse eller deras representant eller förmedlare liksom även upplysningar om dylika betalningar är avdragbara eller inte.

4.1.2. Lagstiftning om utländska försäkringsbolag

Om utländska försäkringsbolags rätt att driva försäkringsrörelse i Finland stadgas i lagen om utländska försäkringsbolag (398/95). I lagen delas de utländska försäkringsbolagen in i två grupper som berörs av delvis olika stadganden: utländska EES-

försäkringsbolag och utländska försäkringsbolag vilkas hemviststat är utanför det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (försäkringsbolag från tredje land).

Ett utländskt EES-försäkringsbolag kan med stöd koncessionen från hemviststaten driva försäkringsverksamhet i Finland antingen genom att här inrätta en representation eller genom att från utlandet här bedriva fritt tillhandahållande av försäkringstjänster. Den finansiella tillsynen över bolaget skall skötas av försäkringsinspektionsmyndigheten i bolagets hemviststat. Ett försäkringsbolag från tredje land får inte utan koncession av social- och hälsovårdsministeriet driva försäkringsrörelse i Finland. För sin verksamhet i Finland skall bolaget här inrätta en representation, som leds av en generalagent som ministeriet godkänt.

4.2. Lagstiftningen i vissa europeiska länder

I *Europeiska unionen* anses försäkringstjänster på den inre marknaden som tjänster på vilka principen om fri rörlighet för varor tillämpas. Det s.k. tredje livförsäkringsdirektivet (92/96/EEG) är avsett att i fråga om de försäkringar och företag som hör till dess tillämpningsområde fullborda den inre marknaden för direkt försäkring inom EG. I direktivet har man omfattat principen för en koncession och tillsyn av hemviststaten. Ett försäkringsföretag som har fått koncession i en EU-medlemsstat har rätt att med stöd av den bedriva livförsäkringsrörelse i alla stater som hör till unionen. Livförsäkringsföretaget kan i andra medlemsstater grunda en filial eller i dem från ett utländskt driftställe på eget initiativ erbjuda försäkringar eller i en medlemsstat samtidigt bedriva båda formerna av här avsedd affärsverksamhet. Skillnaderna mellan de system för direkt beskattning som tillämpas i medlemsstaterna påverkar dock i praktiken försäkringstjänsternas fria rörlighet.

I flera medlemsstaters inkomstskattesystem behandlas försäkringar som tagits i den egna staten och i andra medlemsstater på olika sätt. Det är oklart hur man ur gemenskapsrättens synvinkel skall bedöma förbudet mot avdragbarhet för frivilliga pensionsförsäkringspremier som betalas till utlandet, om motsvarande premier kan avdras när de betalas till ett inhemskt försäkringsbolag. Europeiska gemenskapens kommission har un-

der den senaste tiden fäst uppmärksamhet vid reglerna om möjligheten att dra av pensionsförsäkringspremier i medlemsstaterna.

Europeiska gemenskapens domstol har i det s.k. Bachmann-fallet (C-204/90 Bachmann v. Belgium) tillåtit olika behandling i fråga om avdragbarheten för livförsäkringspremier. I detta fall hade en tysk medborgare som vistades i Belgien tagit en liv- och invalidförsäkring hos ett tyskt försäkringsbolag. Premierna hade han betalat till Tyskland. Domstolen ansåg att han inte vid beskattningen i Belgien hade rätt att dra av de premier han betalat till Tyskland. Domstolen konstaterade att de belgiska skattestadgandena som förvägrade avdragsrätt visserligen stred mot artiklarna 48 och 59 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen men att de krav på garanterad funktionsduglighet som belgiska staten fogat till det egna skattesystemet berättigade till tillämpningen av en dylik begränsning som diskriminerar samfund i gemenskapens övriga medlemsstater.

I *Sverige* indelas personförsäkringarna i pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar. Kapitalförsäkringar är alla sådana försäkringar som inte är pensionsförsäkringar. Personförsäkringar som upptagits utomlands är med stöd av den svenska regleringen alltid kapitalförsäkringar eftersom den detaljerade definitionen av pensionsförsäkring bl.a. säger att försäkringen skall ha tagits hos ett försäkringsbolag som bedriver sin verksamhet i Sverige. Premierna för personförsäkringar av typ kapitalförsäkring kan inte dras av vid försäkringstagarens beskattning. I motsvarighet härtill är den försäkringssumma som betalas på grundval av dem skattefri inkomst för mottagaren. Däremot är premierna för pensionsförsäkringar avdragbara upp till det belopp som fastställts i lagen. De försäkringssummor som betalas med stöd av pensionsförsäkringar är skattepliktig inkomst för mottagaren. På grundval av försäkringstagarens ansökan kan skattemyndigheterna dock besluta att en utländsk personförsäkring av typ kapitalförsäkring behandlas som en pensionsförsäkring vid beskattningen i Sverige. Ansökan bifalls inte bl.a. när det är uppenbart att försäkringssumman kunde bli helt obeskattad. På premier som betalas för utländska personförsäkringar uppbärs i Sverige en särskild premieskatt. Skatten är 15 procent av premien. Försäkringstagaren är skyldig att betala skatten.

Den skattskyldige skall inge en årsanmälan om de premier han betalat till utlandet under skatteåret. Den som betalat premieskatt kan hos RSV (riksskatteverket) ansöka om befrielse från skatten eller om nedsättning av den. Den skattskyldige kan befrias från skatten om det försäkringsbolag som beviljat försäkringen i sin hemviststat är föremål för beskattning som till sin nivå motsvarar beskattningen av svenska livförsäkringsbolag.

4.3. Målen och de viktigaste förslagen

Till följd av att pensionsförsäkringspremierna är avdragbara är den skattemässiga behandlingen av pensionsförsäkrings-sparande mycket förmånlig jämfört med andra sparobjekt. Av denna orsak är avdragbarheten begränsad på många sätt. Betydelsen av spartidens skatteförhöjningar accentueras ytterligare om pensionerna i sinom tid är skattefria. Eftersom pensionerna är skattepliktig inkomst, har en pensionstagare som bor i Finland normalt inte denna möjlighet. I samband med inhemska pensionsförsäkringar har skattemyndigheterna också tillgång till heltäckande information och pensionsinkomsterna kan sålunda inte bli obeskattade på grund av svårigheter med skatteövervakningen. Informationen är också viktig med tanke på övervakningen av yrkanden gällande det normala pensionsskyddet.

Beträffande pensioner som uppstår från utlandet är situationen i praktiken delvis en annan. Sådana pensioner är skattepliktig inkomst för den som bor i Finland på samma sätt som pensioner som betalas av inhemska samfund. Eftersom utländska samfund står utanför den finska myndighetsövervakningen är det dock svårt att trygga tillgången till tillräcklig information om pensioner och andra utbetalningar på grund av en pensionsförsäkring. Det är också svårt att övervaka huruvida pensionsförsäkringen när den tas och framför allt senare när pensionen betalas ut uppfyller de krav som i Finland ställs på avdrag för pensionsförsäkringspremier. Även om man vid beskattningen skulle kontrollera försäkringsvillkoren när försäkringen tas, finns det inget system som kan förhindra att försäkringsvillkoren senare ändras t.ex. så att försäkringsutbetalningen tidigare läggs och ändras till en engångsbetalning.

Det internationella utbytet av upplysningar i skattefrågor är för tillfället inte ordnat så

att behovet av övervakningen av beskattningen av frivilliga pensionsförsäkringar kan tryggas. Detta är fallet trots bestämmelserna i skatteavtalen, EU:s handräckningsdirektiv (77/795/EEG) samt i OECD:s och Europarådets handräckningsavtal.

Den nuvarande skattemässiga behandlingen av pensionsförsäkringar utgör en helhet där avdragbarhet kan godtas under de förutsättningar som stadgas i lagen, då man beaktar att pensionerna i sinom tid blir skattepliktig inkomst. Om det inte är möjligt att säkerställa beskattningen av pensionen eller att övervaka att förutsättningarna enligt lagen uppfylls, skall avdragbarhet inte tillåtas. Av denna anledning bör den skattemässiga behandlingen av pensionsförsäkringar som tas utomlands ändras. I propositionen förelås att 68 och 96 §§ ISkL ändras så att möjligheten att dra av premier för frivilliga pensionsförsäkringar som den skattskyldige och hans make betalar till ett utländskt samfund för upptagandet av en pensionsförsäkring begränsas och att premier för frivilliga pensionsförsäkringar som arbetsgivaren betalar till utländska samfund blir skattepliktig inkomst för arbetstagaren i vissa fall. Nuläget har ansetts som ett skattepolitiskt problem i så hög grad att förslaget också gäller pensionsförsäkringspremier som betalts till Europeiska unionens medlemsländer trots att gemenskapsrättens inställning till en begränsning av avdragsrätten är oklar. Förslaget gäller dock inte försäkringar som har tagits hos ett utländskt försäkringsbolags fasta driftställe i Finland. Beträffande utländska försäkringsbolags fasta driftställen här kan myndighetsövervakningen säkerställas bättre än i fråga om andra utländska försäkringsbolag. Sålunda föreslås att försäkringen betraktas som tagen i Finland om den har beviljats av en utländsk försäkringsanstalts fasta driftställe i Finland.

Sådana personer som kommer till Finland för att arbeta omfattas ofta av ett frivilligt pensionsförsäkringssystem i sin hemviststat innan de kommer till Finland. Framför allt om det är fråga om ett temporärt arbete i Finland som varar högst några år, kan det anses rätt naturligt att ett tidigare påbörjat pensionsförsäkringssparande i ett utländskt samfund fortsätter även medan arbetstagaren bor i Finland. Av denna orsak föreslås att begränsningen av avdragbarheten inte skall tillämpas på pensionsförsäkringspremier som en person som kommit från utlandet betalar

det år då han flyttar till Finland och de därpå följande tre åren. Om pensionsförsäringen tas kort innan flyttningen till Finland kan det emellertid i bakgrunden finnas orsaker som har att göra med en minimering av den finska förvärvsinkomstbeskattningen snarare än ett äkta behov av pensionssparande. Avdrag för pensionsförsäkringspremier som betalas till utländska samfund kan inte heller anses på samma sätt nödvändigt vid beskattningen av återflyttare eller andra personer som permanent flyttar till Finland som vid beskattningen av dem som temporärt arbetar i Finland. Av denna anledning skall undantaget från avdragbarhetsförbudet gälla endast personer som inte har varit allmänt skattskyldiga i Finland under fem år före flyttningen till Finland om försäkringen tagits minst 12 månader innan personen i fråga flyttade till Finland. Dessutom skall ett övergångsstadgande med vissa begränsningar under två år tillämpas på pensionsförsäkringar som upptagits före den 1 septemer 1995.

5. Undanröjande av internationell dubbelbeskattning

5.1. Nuläge

5.1.1. Lagstiftning och skatteavtal

Internationell dubbelbeskattning undanröjs både genom interna åtgärder och enligt skatteavtal som staterna ingår. För undanröjandet används undantagandemetoden och avräkningsmetoden. När undantagandemetoden tillämpas, beskattas utlandsinkomst inte i inkomsttagarens hemviststat. Enligt avräkningsmetoden är utlandsinkomsten föremål för beskattning även i hemviststaten, men från skatten i hemviststaten avräknas den skatt som betalats i den främmande staten. I de skatteavtal som Finland ingått har man sedan mitten av 1970-talet som huvudmetod tillämpat avräkningsmetoden. På pensionsinkomst och på löneinkomst från offentligrättsliga samfund i arbetsstaten tillämpas dock i allmänhet undantagandemetoden även i de avtal där avräkningsmetoden är huvudmetod. Vidare är även sådana skatteavtal i kraft där undantagandemetoden tillämpas som huvudmetod. Även i dessa avtal tillämpas avräkningsmetoden på sådana inkomster beträffande vilka den andra staten har förbehållits endast begränsad beskattningsrätt. Typiska

sådana inkomster är ränta, royalty samt dividend av portföljinvesteringar.

De skatteavtal som Finland ingått innehåller inte bestämmelser om detaljerna vid avräkningen av utländsk skatt. I intern finsk lagstiftning ansluter sig 135 § ISkL till undanröjandet av internationell dubbelbeskattning i avtalssituationer. Lagrummet i fråga är dock inte mycket mer detaljerat formulerat än bestämmelserna i skatteavtalen. I 135 § 2 mom. ISkL regleras det förfarande som skall iaktas i situationer när skatteavtalet inte innehåller någon särskild bestämmelse om hur man i hemviststaten skall behandla inkomst som enligt avtalet i fråga beskattas endast i källstaten. Enligt lagrummet skall vid beskattningen av den skattskyldige användas den skattesats som hade bort tillämpas om hans beskattningsbara inkomst hade fastställts utan att bestämmelserna i avtalet hade beaktats. Om avräkningen av utländsk skatt stadgas å sin sida i 135 § 4 mom. ISkL. Enligt det skall vid avräkning av utländsk skatt avräknas från den skatt som betalas här för samma inkomst det belopp som visas ha blivit betalt i den främmande staten. Även det belopp som en finsk myndighet har överfört eller överför till en myndighet i en annan stat för att användas till avräkning anses såsom skatt betald i den främmande staten.

I en situation där skatteavtal saknas undanröjs internationell dubbelbeskattning i Finland i form av skatteavräkning i enlighet med stadgandena i skatteavräkningslagen (341/81). Avräkningsrätten enligt skatteavräkningslagen är snävare än den avtalsgrundade avräkningsrätten, eftersom med stöd av skatteavräkningslagen kan till förmån för den skattskyldige avräknas endast de skatter som betalats till en främmande stat. Dubbelbeskattningsavtalen däremot tillämpas oftast inte endast på statliga skatter utan även på skatter som betalats till delstater, provinser och lokala myndigheter. Avräkning enligt skatteavräkningslagen kan också göras endast från skatt som i Finland skall betalas till staten.

Skatt som betalats i en främmande stat avräknas i Finland med iakttagande av principen om normal avräkning. Då avräknas den utländska skatten endast till de delar som den inte överstiger skatten i Finland. I de flesta av Finlands skatteavtal har maximibeloppet av den utländska skatt som avräknas uttryckts så att beloppet av den avräk-

ning som görs från finsk skatt inte får överstiga den del av skatten på inkomst, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i den andra avtalslutande staten. Enligt 135 § 4 mom. ISkL, som skall iakttas i skatteavtalssituationer, får avräkningen inte överstiga ett belopp som motsvarar en lika stor del av skatten här som det i den främmande staten erhållna inkomstbeloppet utgör av den skattskyldiges nettoinkomst. Enligt 4 § 1 mom. skatteavräkningslagen får den avräkning av utländsk skatt som beviljas den skattskyldige inte överstiga ett belopp som svarar mot en lika stor del av den skatt, vilken i Finland skall erläggas till staten, som beloppet av nettoinkomsten från en främmande stat utgör av den skattskyldiges i Finland skattepliktiga totalinkomst.

Enligt skatteavräkningslagen räknas inkomster från samma främmande stat samman vid fastställandet av avräkningen. Skatteavräkningens högsta belopp räknas alltså separat för varje land. Man har i Finland även i skatteavtalssituationer ansett att inkomster från olika länder inte kan sammanföras när avräkningens maximibelopp räknas ut.

5.2.2. Lagstiftningen i vissa länder

5.2.2.1. Sverige

I Sverige undanröjs internationell dubbelbeskattning förutom i skatteavtalen genom avräkningslagen, som infördes i början av 1986. Om utländsk skatt avräknas enligt ett skatteavtal, skall avräkningslagens stadganden, enligt ett uttryckligt stadgande i lagen, tillämpas vid avräkningen. Den skattskyldige skall dock beviljas avräkning enligt skatteavtalet, om avräkningen enligt avtalet är större än enligt avräkningslagen. I somliga av de skatteavtal som Sverige ingått finns en uttrycklig hänvisning till stadgandena om beräkning av avräkningen i den interna svenska lagstiftningen.

Även i Sverige beviljas avräkningen som normal avräkning. I Sverige ser man till den skattskyldiges alla inkomster tillsammans. Maximibeloppet av den utländska skatt som skall avräknas beräknas med hjälp av spärrbeloppet. Skatteavräkningar som inte använts under skatteåret kan i Sverige användas under de följande fem åren. Vid sidan av skatteavräkningen används i Sverige ett

skatteavdragssystem.

5.2.2.2. Norge

I de flesta skatteavtal som Norge ingått används undantagandemetoden som huvudmetod. Efter skattereformen 1992 har Norges skatteavtalspolitik dock gått ut på att ändra de gällande avtalen så att avräkningsmetoden blir huvudmetod i stället för undantagandemetoden. Regleringen av avräkningsmetoden ingår i Norge i förmögenhets- och inkomstskattelagen (lov om skatt av formue og inntekt) samt i samfundsskattelagen (lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere).

Inte heller i de skatteavtal som Norge ingått finns det några stadganden om beräkningen av avtalsbaserad avräkning och därför har den interna rättsens avräkningsstadgandena en central ställning vid beviljandet av avräkning enligt avtal. Även i Norge är utgångspunkten dock den att om det finns ett giltigt skatteavtal mellan Norge och den främmande staten i fråga, tillämpas inte avräkningsstadgandena i den interna norska rätten.

Avräkning beviljas såsom normal avräkning. Den skatt som avräknas skall till sin natur vara inkomstskatt eller därmed jämförbar skatt. I Norge finns det inga exakta stadganden om huruvida man vid avräkningen av utländska skatter skall stöda sig på granskning landsvis. I praktiken tillämpas flera principer parallellt med varandra.

Överföring av oanvända avräkningar är i Norge möjlig i begränsad omfattning. I situationer som faller inom förmögenhets- och inkomstskattelagens tillämpningsområde har det norska finansministeriet i enskilda fall på ansökan kunnat tillåta överföring av oanvända avräkningar. På samma sätt som i Sverige är det också i Norge möjligt att avdra utländska skatter som utgift.

5.3. Propositionens mål

Det nuvarande lagstiftningsläget gällande undanröjandet av internationell dubbelbeskattning är otillfredsställande. En betydande lagteknisk brist är den ringa regleringen av det förfarande som skall iakttas i skatteavtalssituationer: endast 135 § ISkL kommer i fråga. De mer omfattande stadgandena i den interna finska lagstiftningen, skatteavräkningslagen, tillämpas enligt lagens ordaly-

delse inte om dubbelbeskattningen av den inkomst som ligger till grund för avräkningen kan undanröjas eller lindras på grundval av ett internationellt avtal för undvikande av dubbelbeskattning eller något annat internationellt avtal.

De oreglerade skatteavtalssituationerna medför oklarhet både i materiellt hänseende och i fråga om förfarande. Internationellt är det vanligt att stadganden om undanröjande av dubbelbeskattning ingår i staternas interna lagstiftning, och flera stater har i sina skatteavtal intagit uttryckliga hänvisningar till dessa stadganden i sin interna rätt. I de skatteavtal som Finland ingått har man inte förfarit på detta sätt men ändå har man vid tillämpningen av skatteavtal i synnerhet i anslutning till proceduren kunnat handla på ett sätt som har motsvarat förfarandet enligt skatteavräkningslagens stadganden.

I samband med kapitalskattereformen företogs endast små ändringar i stadgandena om avräkning av utländsk skatt. Ett helt oreglerad fråga vid avräkningen av utländsk skatt är inverkan av den olika skattemässiga behandlingen av kapitalinkomst och förvärvsinkomst på avräkningens maximibelopp. Utöver indelningen i inkomstslag ändrades i samband med skattereformen även indelningen i förvärvskällor. Inte heller effekterna av denna ändring på maximibeloppet av utländsk skatt som kan avräknas uppmärksammades.

På grund av de snäva och delvis föråldrade stadgandena leder undanröjandet av internationell dubbelbeskattning i praktiken till otillfredsställande resultat och oklarheter. Målet för den föreslagna lagen är att klarlägga rättsläget och öka rättssäkerheten när det gäller beskattning av inkomst från utlandet.

5.4. De viktigaste förslagen

5.4.1. Lagens tillämpningsområde

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning skall tillämpas vid beskattningen av inkomst som förvärvats i främmande stater både när inkomsten förvärvas i en stat med vilken Finland har ett gällande avtal om undvikande av internationell dubbelbeskattning och när inget dylikt avtal finns. Finland har gällande skatteavtal med nästan alla stater som är av ekonomisk vikt för Finland, varför i praktiken interna-

tionell dubbelbeskattning oftast undanröjs med stöd av ett skatteavtal.

Enligt skatteavräkningslagen kan utländsk skatt avräknas i Finland endast mot den skatt som tillfaller staten eller mot den andel på 12,96 procentenheter av inkomstkatten för samfund som skall betalas till staten. Från ingången av skatteåret 1993 överstiger den utländska skatten framför allt i fråga om bolagsbeskattningen oftare än tidigare den skatt som i Finland skall betalas på samma inkomst, och detta gör att frågan om avräkningens maximibelopp har ökat i betydelse i Finland. Den föreslagna lagens tillämpningsområde skall gälla inte bara statlig inkomstskatt och den andel av inkomstkatten för samfund som tillfaller staten utan också skatterna till kommun och församling. På detta sätt kommer det avräkningstak som fastställs för avräkningsbar utländsk skatt inte lika lätt emot som med det nuvarande systemet. Lagen skall också tillämpas vid förmögenhetsbeskattningen. Däremot skall lagen inte gälla folkpensions- och sjukförsäkringspremier.

5.4.2. Avräkningsmetoden

5.4.2.1. Avräkningsmetoden såsom huvudmetod

I de skatteavtal som Finland ingått tillämpas för närvarande avräkningsmetoden som huvudmetod för undanröjande av dubbelbeskattning. Avräkningsmetoden är också huvudmetod när dubbelbeskattning undanröjs med stöd av finsk lagstiftning. Skatteavräkningslagen har gällt endast avräkning av utländsk skatt från finsk skatt. I den föreslagna lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning ingår stadganden om såväl avräkningsmetoden som undantagandemetoden. Utgångspunkten skall emellertid fortfarande vara att internationell dubbelbeskattning undanröjs med hjälp av avräkningsmetoden. Lagens stadganden om undantagandemetoden tillämpas endast om det i annan lagstiftning stadgas att den inkomst som förvärvats utomlands är skattefri eller befrielsen baserar sig på bestämmelserna i ett skatteavtal.

5.4.2.2. Avräkningsbara skatter

I en skatteavtalssituation baserar sig fastställandet av de avräkningsbara skatterna på dubbelbeskattningsavtalet, där det uppräknas de skatter på vilka avtalet tillämpas. Med stöd av en uttrycklig bestämmelse tillämpas avtalen i allmänhet också på likadana eller huvudsakligen liknande skatter som införs efter att avtalet undertecknats. Oftast tillämpas skatteavtalen på skatter som betalats både till den andra avtalsslutande staten och till delstater, provinser eller lokala myndigheter i staten. Bl.a. det avtal som ingåtts med Förenta staterna (FördrS 2/91) gäller dock endast federala skatter.

Enligt skatteavräkningslagen beviljas avräkning endast på grundval av skatter som betalats till en främmande stat. Skatter som betalas till olika delstater, kommuner och lokala myndigheter avräknas således inte. Detta är motiverat eftersom den unilaterala avräkningsrätt som baserar sig på den interna lagstiftningen i princip inte får sträcka sig längre eller ens lika långt som motsvarande avräkningsrätt enligt ett avtal som ingåtts för undvikande av internationell dubbelbeskattning, vilken baserar sig på ömsesidighet. Enligt den föreslagna lagen får den skattskyldige avräkning endast för skatter som betalats till en främmande stat, om inte också beloppet av andra skatter som betalats i den främmande staten avräknas med stöd av ett internationellt avtal.

I den gällande skatteavräkningslagen konstateras uttryckligen att beloppet av den skatt som berättigar till avräkning inte får påverkas av inkomst från en tredje stat. Utanför avräkning blir sålunda t.ex. sådana skatter som har betalats för inkomst som ett finskt bolags fasta driftställe utomlands har förvärvat utanför den stat där driftstället är beläget. Nu föreslås att denna begränsning slopas och att den skattskyldige får avräkning även för skatter till en främmande stat som hänför sig till inkomst från en tredje stat. Den utländska skatten avräknas dock endast från de skatter som skall betalas på grundval av inkomsten från den främmande staten, inte från skatter som påförs på inkomster som förvärvats i Finland.

5.4.2.3. Avräkningens maximibelopp

Principen om normal avräkning iaktas såväl i skatteavtal som Finland ingått och i

135 § ISKL som gäller avtalssituationer, som i 4 § i den gällande skatteavräkningslagen. Även den föreslagna lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning baserar sig på principen om normal avräkning. Den avräkning som beviljas den skattskyldige får enligt förslaget inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland skall betalas på den inkomst som förvärvats i den främmande staten.

Enligt skatteavräkningslagen beräknas avräkningens maximibelopp separat för varje land. Enligt 4 § 1 mom. räknas inkomster som erhållits från samma främmande stat samman när avräkningens maximibelopp beräknas och enligt 4 § 2 mom. räknas det högsta beloppet i fråga om varje främmande stat ut särskilt för sig.

När utländska skatter avräknas skall avräkningens högsta belopp enligt den föreslagna lagen räknas ut enligt förvärvskälla och vid beskattningen av fysiska personer och dödsbon också enligt inkomstslag. Beräkning av avräkningens maximibelopp enligt förvärvskälla är nödvändigt därför att det med avvikelser från den tidigare situationen inte efter skatteåret 1993 längre är möjligt att vid statsbeskattningen räkna samman inkomsterna från olika förvärvskällor, om inkomsten från någon förvärvskälla uppvisar förlust. Beräkning enligt inkomstslag är också motiverad vid beskattningen av fysiska personer och dödsbon, eftersom sådana skattskyldigas inkomster indelas i förvärvsinkomster som beskattas progressivt och kapitalinkomster som beskattas enligt en proportionell skattesats. När avräkningens högsta belopp räknas ut iaktas således lösningar som följer det nya inkomstskattesystemets struktur.

Vid beräkningen av beloppet av den utländska skatt som skall avräknas tas i beräkningarna gällande maximibeloppet med endast sådana inkomster som är skattepliktiga både i den främmande staten och i Finland. Sålunda kan t.ex. ränteinkomster som är fria från källskatt inte beaktas i beräkningarna gällande maximibeloppet.

5.4.2.4. Oanvänd avräkning av utländsk skatt

Skatt som den skattskyldige betalat i en främmande stat avräknas inte när inkomst som beskattats i den främmande staten är skattefri i Finland. Detsamma gäller även när för den skattskyldige inte uppkommer

beskattningsbar inkomst eller när för honom fastställs förlust. Utländska skatter avräknas inte till fullt belopp heller när deras belopp överstiger avräkningens maximibelopp. Det förhållandet att den utländska skatt som avräknas skall hänföra sig till skatteåret kan leda till att utländska skatter som den skattskyldige har betalat inte avräknas.

Den skattskyldige kan inte för närvarande överföra oanvänd avräkning av utländsk skatt till följande skatteår. Åtminstone partiell överföring av oanvända avräkningar är dock vanligt internationellt. I propositionen föreslås att avräkningar som inte använts under skatteåret skall kunna utnyttjas under det därpå följande skatteåret. Systemet lindrar olika problem i anslutning till stelheten i det nuvarande systemet, vilka kan accentueras på grund av kapital- och företagsskatte-reformen, eftersom avräkningstaket torde komma emot oftare än tidigare.

Vid sidan av avräkningen skall den skattskyldiga inte ha allmän rätt att avdra utländska skatter som utgift. Avdragsrätt kan dock komma i fråga om skatter som betalats i en främmande stat till sin natur inte är avräkningsbara.

5.4.3 Undantagandemetoden

När undantagandemetoden tillämpas, beskattas inkomst som den skattskyldige erhållit från källstaten inte alls i hemviststaten. Som undantagandemetod i de skatteavtal som Finland ingått används en undantagandemetod med s.k. progressionsförbehåll. Då beaktas inkomsten vid fastställandet av den skattesats som i den skattskyldiges hemviststat tillämpas vid beskattningen av hans inkomst och förmögenhet som skall beskattas där. Enligt undantagandemetoden i den föreslagna lagen påverkar beloppet av den skatt som erhållits utomlands progressionen hos beskattningen av den inkomst som erhållits i Finland.

I lagen föreslås delvis olika stadgandena om undantagandemetoden vid beskattningen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon som omfattas av progressiv beskattning och å andra sidan vid beskattningen av samfund som beskattas enligt en proportionell skattesats. Vid beskattningen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon räknas sådan förvärvs- eller kapitalinkomst som i Finland är befriad från skatt dock till den skattskyldiges skattepliktiga

inkomst när undantagandemetoden med progressionsförbehåll tillämpas. På motsvarande sätt skall de utgifter och räntor som hänför sig till dessa inkomster anses som avdragbara. Föremål för granskningen skall således uttryckligen vara den skattskyldiges netto- och inte bruttoinkomst. Avdragbarheten för utgifter och räntor som hänför sig till förvärvande och bibehållande av inkomst för fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon skall dock begränsas så att dylika räntor och utgifter inte får dras av till den del som deras sammanlagda belopp överstiger beloppet av den inkomst som erhållits från den främmande staten.

Lagens stadganden om undantagandemetoden med progressionsförbehåll tillämpas vid beskattningen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon när så stadgas i lagen eller så bestäms i ett avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning. I 77 § ISkL stadgas om skattefrihet för utlandsarbetsinkomst, om arbetet utomlands har varat eller kan antas vara minst sex månader utan avbrott. I denna proposition föreslås ändringar i denna s.k. sexmånadersregel. Till 77 § ISkL fogas bl.a. en hänvisning till stadgandet om undantagandemetoden med progressionsförbehåll i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

Till skillnad från behandlingen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon skall till inkomsterna för ett samfund inte räknas sådana utländska inkomster på vilka undantagandemetoden tillämpas i Finland. Detta kan motiveras med såväl enkelhets- och klarhetsorsaker som med den proportionella skattesats som tillämpas på skattskyldiga med samfundsform. När man förfar på detta sätt är det logiskt att utgifter och räntor som hänför sig till inkomsterna för ett samfund inte är avdragbara. Undantagandemetoden tillämpas bl.a. på dividendinkomster som ett finskt moderbolag får från sitt utländska dotterbolag. Då kan det vara motiverat att utgifter och räntor som hänför sig till dividendinkomsten inte får avräknas från moderbolagets inkomst. Avsikten med denna proposition är dock inte att ändra principerna för beskattning av internationella räntor. Enligt den föreslagna lagen tillåts också avräkning av utgifter och räntor som hänför sig till skattefri dividendinkomst.

6. Övriga förslag

6.1. Nuläge och föreslagna ändringar

En begränsat skattskyldig skall enligt huvudregeln betala skatt på grund av inkomst endast på inkomst som har förvärvats i Finland. Näringsinkomst är förvärvad i Finland, när näringsverksamheten har bedrivits i Finland. I lagen stadgas inte uttryckligen om näringsinkomst måste vara hänförlig till ett fast driftställe för att vara inkomst som förvärvats i Finland. Det är emellertid klart att inkomst av näringsverksamhet får beskattas i Finland om verksamheten bedrivs från ett här beläget fast driftställe. I ISkL finns för närvarande ingen definition av vad som avses med ett fast driftställe. Däremot ingår en definition av fast driftställe i 60 § beskattningsslagen. Nu föreslås att till inkomstskattelagen fogas en ny 13 a § som definierar begreppet fast driftställe. Definitionen motsvarar i sak definitionen i 60 § beskattningsslagen, som samtidigt föreslås bli upphävd.

Som inkomst som skall hänföras till ett fast driftställe som en begränsat skattskyldig har i Finland räknas inte annan inkomst än sådan som förvärvats i Finland. Å andra sidan är ränteinkomster som ett fast driftställe förvärvat i Finland enligt huvudregeln skattefria. Enligt 9 § 3 mom. ISkL beskattas endast ränta som erhållits av ett utländskt försäkringsbolags filial i Finland. Lagrummets reglering måste anses som alltför snäv eftersom det inte gäller andra fasta driftställen i Finland än utländska kreditinstituts filialer och inte andra inkomster än räntor. Då fasta driftställens inkomst i övrigt i ganska stor utsträckning beräknas på samma sätt som inhemska företags inkomst, finns det inte sakliga grunder att utesluta fasta driftställens ränteinkomster och inte heller andra inkomster från finsk beskattningsrätt. Av denna anledning föreslås att inkomstskattelagen ändras så att den gäller alla utländska fasta driftställen i Finland för bedrivande av näringsverksamhet.

I skatteavtalen finns bestämmelser om betalningar till medlem i ett bolags styrelse eller annat förvaltningsorgan. Enligt bestämmelserna kan arvoden beskattas i den stat där det bolag som betalar arvodet har hemvist. Om en begränsat skattskyldig får mötesarvoden på grund av medlemskap i ett finskt företags styrelse, får ett enskilt möte-

sarvode dock enligt den nuvarande ordalydelsen i 10 § 4 punkten ISkL beskattas i Finland endast om mötet har hållits i Finland. Den interna lagstiftningen och skatteavtalet borde vara överensstämmande med varandra så att Finland drar nytta av den beskattningsrätt som tilldelats Finland i skatteavtal. Av dessa orsaker föreslås att det till lagen fogas en bestämmelse om att nämnda arvoden alltid är inkomst som förvärvats i Finland, oberoende av var mötet har hållits.

Det föreslås också att 76 § ISkL ändras så att pensioner som finska staten betalat till andra begränsat skattskyldiga än finska medborgare på grund av tjänstgöring inom utrikesrepresentationen inte är skattepliktig inkomst. Lön som betalas till andra begränsat skattskyldiga än finska medborgare som anställts lokalt i beskickningarnas stationeringsland är inte längre skattepliktig inkomst från början av 1995. Källskatt på pension kan anses motiverad i de fall där källskatt också har uppburits på vederbörandes lön, eftersom pensionen bestäms på grundval av de sista anställningsårens källbeskattade lön. I de fall där källskatt inte uppbärs på lönen och lönen bestäms enbart på grundval av lönenivån i stationeringslandet är situationen däremot en annan. Då bestäms pensionens storlek på grundval av den källskattefria lönen, men på pension som betalas från Finland uppbärs enligt de nuvarande stadgandena dock en källskatt på 35 procent. Då det på pension, till skillnad för lön, dessutom ytterligare innehålls en källskatt på 35 procent, blir nettopensionen oskäligt liten i förhållande till lönen. Av nämnda orsaker förelås att beskattningen av pensioner som från Finland betalas till sådana personer som har anställts lokalt i stationeringslandet ordnas så att källskatt inte uppbärs i de fall där inte heller lönen har varit skattepliktig inkomst i Finland. Eftersom de pensioner som tidigare beviljats har baserat sig på källskattepliktig lön föreslås att i stadgandet tas in ett övergångsstadgande enligt vilket källskattefriheten för pensioner inte skall gälla pensionsbeslut som fattats före den 1 januari 1996. Stadgandet skall inte heller tillämpas i de sällsynta fall där ett skatteavtal mellan Finland och en främmande stat hindrar att pensionen beskattas i mottagarens hemviststat.

Det föreslås att till källskattelagen fogas ett stadgande där det uttryckligen sägs att på en förtäckt vinstöverföring som riktas från ett bolag till en utländsk delägare tillämpas

lagens stadganden om dividend. För att säkerställa att den justerade förtäckta vinstöverföringen inte leder till en fördelaktigare beskattning än vid öppen vinstutdelning krävs förutom vinstjustering också att den överförda inkomsten beskattas, om inte öppen vinstutdelning är skattefri i en motsvarande situation. I Finland föreslog kommissionen för utredning av beskattningen av internationella företag (KB 1979:4) ett uttryckligt stadgande i källskattelagen enligt vilket om denna förmån gäller vad som i lagen stadgas om dividend. I stadgandet var dessutom särskilt uttalat att den som ger en förmån är ansvarig för källskatten på förmånen. Förslaget har inte lett till lagstiftningsåtgärder. När man bedömer betydelsen av förslaget att jämställa förtäckt vinstöverföring med dividend bör man beakta att källbeskattningen av dividendinkomst på ett avgörande sätt är beroende av skatteavtal mellan Finland och dividendmottagarens hemviststat samt av huruvida dividendtagaren är berättigad till skattefrihet för dividender enligt 3 § 5 mom. källskattelagen, som baserar sig på EG:s direktiv 90/435/EEG. I skatteavtalens definition av dividend hänvisas vanligen också till lagstiftningen i hemviststaten för det bolag som delar ut dividenden och i kommentarerna till OECD:s modellavtal har konstaterats att dividend kan vara bl.a. förtäckt vinstutdelning. Arbetsgruppen för revidering av den internationella beskattningen (VM 1995:10) ansåg i sin promemoria att på förtäckt vinstöverföring skall tillämpas bestämmelserna i skatteavtalens dividendartiklar samt 3 § 5 mom. källskattelagen. Detta leder inom tillämpningsområdet för dessa bestämmelser i praktiken till att källskatt inte debiteras eller att skatten är väsentligt lägre än den 25 procents nivå som stadgas i lagen. Debitering av full 25 procents källskatt kan komma i fråga när vinstöverföringen har skett till en skatteparadisstat eller någon annan stat med vilken Finland inte har något skatteavtal.

Källskatten på en begränsat skattskyldig pension är 35 procent. Skatten uppbärs på hela pensionsbeloppet, dvs. inga avdrag görs förrän skatten uppbärs. De betalningar som folkpensionsanstalten erlägger är helt fria från källskatt med stöd av 5 § i den nuvarande källskattelagen. Lagrummets oändamålsenliga utformning möjliggör för närvarande skattefrihet för alla betalningar som folkpensionsanstalten erlägger, även arbets-

pensioner. Källskattefriheten för de pensioner och förmåner som folkpensionsanstalten betalar föreslås bli ändrad så att endast folkpensionen skall vara fri från källskatt.

Enligt 6 § källskattelagen fastställer skattestyrelsen det belopp som av en begränsat skattskyldig studerandes eller praktikants lön anses som skattefritt. Om skattefria belopp skall i regel stadgas i lag. Då det inte heller är fråga om ett belopp som skulle leda till att lagen måste ändras ofta, föreslås att markbeloppet av lättnaden för studerande fastställs i lag. Det skattefria lönebeloppet har sedan 1989 varit 3 000 mark per månad eller 100 mark per dag. Inga ändringar föreslås i dessa penningbelopp.

Om arbetsgivaren försumar att uppbära källskatt på en begränsat skattskyldigs lön, debiteras arbetsgivaren den icke-uppburna skatten. Om förskotts innehållning dock har verkställts på lönen, räknas det innehållna förskottet som betald källskatt. Ibland lämnas källskatten ouppburen utan att det är fråga om arbetsgivarens försummelse. En sådan situation kan uppstå om den begränsat skattskyldige har fått ett skattekort i stället för ett källskattekort från skattebyrån av misstag eller på grund av han gett felaktig utredning. I sådana fall förutsätter 16 § källskattelagen att skattedirektören i Helsingfors debiterar den skattskyldige själv för den källskatt som inte uppburits. Enligt 17 § källskattelagen är arbetsgivaren härvid ansvarig för skatten. Oftast har arbetsgivaren dock handlat i god tro och endast följt uppbördsanvisningarna i skattekortet. I sådana fall är ansvarstadgandet oskäligt för arbetsgivaren. Av dessa orsaker föreslås att ansvarstadgandet i 17 § lindras så att en arbetsgivare som handlat i god tro inte blir ansvarig för skatten. Om arbetstagaren har ett skattekort skall arbetsgivaren vara ansvarig för källskatt som debiterats i enlighet med 16 § 2 mom. källskattelagen endast om arbetsgivaren inte kan visa att han följt anvisningarna i skattekortet och arbetsgivaren inte kan anses ha varit medveten om att löntagaren är begränsat skattskyldig.

7. Propositionens verkningar

Ändringarna av ISKL ökar statens, kommunernas, församlingarnas och folkpensionsanstaltens intäkter. I skattestödsbudgeten från 1993 har det skattestöd som sexmånadersregeln medför uppskattats till 140

milj. mk. Eftersom i propositionen emellertid inte föreslås att sexmånadersregeln slopas i sin helhet, blir verkningarna på skatteintäkterna klart mindre. Ändringen av sexmånadersregeln inverkar även på socialskyddsavgifterna. Enligt en försiktig uppskattning vistas ca 15 000—20 000 sådana personer utomlands som hör till det finska socialskyddet. De försäkrades sjukförsäkringspremier samt arbetsgivarens socialskyddsavgift uppskattas bringa in 20—30 milj. mk mer än i dag. Ändringen av sexmånadersregeln innebär i någon mån tilläggsarbete för arbetsgivarna och skatteförvaltningen.

Källskattesystemet för löneinkomst kommer att gälla en relativt begränsad grupp av personer. Systemet medför inte några nämnvärda administrativa kostnader. De verkningar på den offentliga ekonomin som systemet medför blir sannolikt små. Skatteintäkterna ökar om systemet i enlighet med dess mål främjar sådana utländska löntagares ankomst till Finland som i annat fall inte skulle komma. Å andra sidan kommer systemet oundvikligen att delvis omfatta även sådana personer som i varje fall skulle flytta till Finland.

De övriga förslagen som ingår i propositionen har inte några betydande ekonomiska eller administrativa verkningar.

8. Beredningen av propositionen

8.1. Beredningsorgan och beredningsmaterial

Propositionen, med undantag för lagförslaget om källskatt för löntagare från utlandet samt förslaget till ändring av pensionerna för sådana personer som varit lokalt anställda hos utrikesrepresentationen, baserar sig på promemorian av den arbetsgrupp för revidering av den internationella beskattningen som tillsatts av finansministeriet den

28 januari 1994 (VM 1995:10). Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet.

8.2. Remissutlåtanden

Utlåtanden om promemorian från arbetsgruppen för revidering av den internationella beskattningen begärdes från de viktigaste myndigheterna och inrättningarna samt näringslivets och arbetsmarknadens centralorganisationer. En klar majoritet av remissinstanserna förhöll sig positiv till arbetsgruppens förslag. I många utlåtanden framfördes dock anmärkningar om detaljer i lagförslagen. Finansministeriet har gjort ett sammandrag av utlåtandena.

Regeringens proposition baserar sig huvudsakligen på förslagen av arbetsgruppen för revidering av den internationella beskattningen. De erinringar gällande detaljer i lagförslagen som framförts i utlåtandena har i mån av möjlighet beaktats vid beredningen av propositionen.

9. Andra omständigheter som inverkat på propositionen

Införandet av systemet med källskatt för löntagare från utlandet förutsätter ändringar i bl.a. lagen om pension för arbetstagare (395/61) och lagen om statens pensionsfond (1372/89). Det har emellertid inte ansetts ändamålsenligt att ta in dessa ändringar i denna proposition. I lagen om pension för arbetstagare och i lagen om statens pensionsfond har stadgats om de grunder enligt vilka arbetstagars pensionsavgift skall betalas. Då avsikten är att stadgandena om lön i sagda lagar skall komma att gälla även lön som avses i 3 § lagen om källskatt för löntagare från utlandet skall i lagen om pension för arbetstagare och lagen om statens pensionsfond separat göras de ändringar som föranleds härav.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslagen

1.1. Inkomstskattelagen

9 §. Paragrafens tillämpningsområde utvidgas till att utöver utländska kreditinrättning-

ars filialkontor gälla även alla andra företags (oberoende av bransch) fasta driftställen i Finland. Samtidigt skall lagrummet förutom ränteinkomst gälla dessa driftställets alla slags inkomster. Sålunda kan inkomst som är hänförlig till den skattskyldiges fasta

driftställe beskattas till alla delar i Finland även när en del av inkomsten har förvärvats utanför Finland.

10 §. Enligt 4 a punkten, som föreslås bli fogad till paragrafen, skall Finlands rätt att beskatta arvoden för uppdraget som medlem i ett finskt samfunds eller en finsk sammanlutnings styrelse eller annat organ, t.ex. mötesarvoden, inte längre vara beroende av att medlemmen sköter sitt uppdrag i Finland, t.ex. genom att delta i ett möte som organet håller här.

Enligt 4 b punkten i förslaget skall inkomst av artisters och sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg alltid kunna beskattas i Finland. Det skall således inte längre vara en förutsättning för beskattning att arbetsgivaren finns i Finland. I lagrummet talas inte om utövande artister och sportutövare till skillnad från andra artister och sportutövare, eftersom gränsen mellan dessa båda persongrupper är svår att dra och en åtskillnad i lagen skulle medföra tolkningssvårigheter. Detta motsvarar skatteavtalens ordalydelse. Även uttrycket "artisters och sportutövares personliga verksamhet" har tagits ur skatteavtalens text. Med ordet "personlig" uttrycker man att utanför stadgandet faller sådana inkomster för artisten eller sportutövaren som baserar sig på annat än personligt arbete, t.ex. olika royaltilyliknande inkomster av reklam- eller sponsravtal. Till källskattepliktig inkomst hänförs emellertid inkomst som förvärvats genom personlig verksamhet som artist eller sportutövare har bedrivit, till den del inkomsten omfattar eller i den ingår agentarvoden eller liknande provisioner, eftersom enligt förslaget dessa arvoden och provisioner är avdragsgilla genom att de inefattas i schablonavdraget på 30 procent.

13 a §. I paragrafen föreslås en definition av fast driftställe. Definitionen är likartad som den definition av fast driftställe som används i skatteavtalen och motsvarar, med vissa smärre ändringar i ordalydelsen, i sak 60 § beskattningsslagen, som samtidigt föreslås bli upphävd.

68 §. Enligt huvudregeln är av arbetsgivaren betalda premier för en frivillig pensionsförsäkring som tagits hos en utländsk försäkringsanstalt skattepliktig förvärvsinkomst. Försäkringen betraktas inte som upptagen utomlands om den utländska försäkringsanstalt som beviljat den har ett fast driftställe i Finland där försäkringen har tagits. Försäk-

ringspremierna skall dock inte vara skattepliktig förvärvsinkomst beträffande de pensionsförsäkringspremier som betalats det år en person flyttat från utlandet till Finland och de tre följande åren, om de baserar sig på en försäkring som tagits minst ett år innan personen i fråga har flyttat till Finland. Detta undantag gäller dock inte en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen till Finland. De föreslagna ändringarna skall inte påverka arbetsgivarens rätt enligt 8 § 1 mom. 4 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet att vid beskattningen dra av premierna för arbetstagarnas pensionsförsäkringar. Premierna skall således på samma sätt som nu vara avdragbara även när de betalats till utlandet, men de skall räknas som inkomst för arbetstagaren.

76 §. Enligt 4 punkten i förslaget skall pension som finska staten betalar till en annan begränsat skattskyldig än en finsk medborgare och som grunder sig på tjänstgöring inom utrikesrepresentationen, liksom redan nu löner eller arvoden som betalats till en begränsat skattskyldig som inte är finsk medborgare för sådan tjänstgöring, inte vara skattepliktig inkomst i Finland. Enligt 2 mom. i förslaget skall en förutsättning för skattefrihet vara att beslutet om betalning av pensionen har fattats den 1 januari 1996 eller därefter eller att det mellan pensionstagarens hemviststat och Finland är i kraft ett skatteavtal enligt vilket pensionstagarens hemviststat får beskatta pensionen.

Enligt 5 punkten i förslaget skall som skattepliktig inkomst inte anses kostnader som arbetsgivaren betalat för flyttningen till utlandet, för avlöning av sedvanlig privat tjänstepersonal och för barnens sedvanliga utbildning. Med sedvanlig privat tjänstepersonal avses i förslaget sådan tjänstepersonal i den skattskyldiges privata hushåll, såsom barnskötare, husa, kock, trädgårdsmästare, chaufför och säkerhetsman, i de fall då en sådan personal med beaktande av förhållandena i landet i fråga kan anses höra till allmän praxis. Som sedvanlig utbildning för barn anses undervisning som svarar mot den undervisning som ges i grundskola och gymnasium i Finland. I paragrafen stadgas även om värdering av en utländsk bostadsförmån till ett skäligt värde, enligt vad skattestyrelsen närmare bestämmer. Av lagtekniska skäl har stadgandet formulerats så att den del av värdet av förmånen som översti-

ger det skäliga värdet är skattefritt. Avsikten är inte att värdera förmånen till sitt gängse värde. Det är nämligen motiverat att med beaktande av de särskilda förhållandena som råder utomlands värdera en bostadsförmån utomlands till ett lågt värde. Dessutom bör man vid definitionen av vad som är skäligt värde beakta det förhållandet att bostadsförmån i samband med utlandstjänstgöring bl.a. på grund av de varierande förhållandena i olika länder inte kan fastställas lika noggrant som vad som stadgas om motsvarande inhemska förmån. Fastställandet bör därför ske schematiskt så att förmånen indelas t.ex. enligt bostadens storlek i tre olika klasser.

77 §. Lönen av arbete utomlands som pågått minst sex månader skall beaktas vid beskattningen på det sätt som föreslås bli stadgat i 6 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Denna lön skall alltså vara skattepliktig inkomst, men den beskattas inte separat, utan den påverkar endast skatterna på den skattskyldiges övriga förvärvsinkomster. Denna s.k. sexmånadersregel tillämpas inte om det mellan Finland och arbetsstaten är i kraft ett skatteavtal enligt vilket arbetsstaten inte primärt får beskatta lönen eller lönen har erhållits från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligt rättligt samfund eller från Finlands Utrikeshandelsförbund rf eller för arbete ombord på ett finskt fartyg eller luftfartyg.

Med uttrycket att arbetsstaten primärt får beskatta avses att denna stat har rätt att beskatta en viss inkomst oberoende av om den andra staten har använt sin beskattningsrätt enligt avtalet. Denna situation gäller särskilt det nordiska skatteavtalet.

För att lindra verkningarna av de föreslagna ändringarna i sexmånadersregeln föreslås att tidigare stadganden tillämpas ännu, om utlandstjänstgöringen har börjat under 1995 eller dessförinnan, vid beskattningen för 1996 och 1997. Därtill föreslås att detta också skulle gälla utlandstjänstgöring som börjar under 1996 eller 1997 om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet. Denna situation gäller speciellt byggnadsverksamhet i Ryssland.

96 §. Enligt huvudregeln skall premierna för en frivillig pensionsförsäkring som tagits hos ett utländskt försäkringsbolag inte vara avdragbara. Försäkringen är inte upptagen utomlands om det utländska försäkringsbolag som beviljat den har ett fast driftställe i Finland där försäkringen tagits. Försäkringspremierna skall dock vara avdragbara beträffande pensionsförsäkringspremier som betalts det år en person flyttat från utlandet till Finland och de tre följande åren, om de baserar sig på en försäkring som tagits minst ett år innan personen i fråga flyttat till Finland. Detta undantag gäller dock inte en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen.

135 §. Det föreslås att inkomstskattelagens stadganden om avräknings- och undantagandemetoden upphävs eftersom motsvarande stadganden ingår i lagen om undanröjande av utländsk dubbelbeskattning, som ansluter sig till denna proposition.

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

2 §. Det föreslås att hänvisningen i paragrafen ändras så att den avser 4 §.

3 §. Det föreslås att till 1 mom. fogas ett stadgande enligt vilket som dividend betraktas även förtäckt dividend enligt 57 § beskattningslagen och förtäckt vinstöverföring enligt 73 § i samma lag samt ett stadgande enligt vilket källskatt även skall betalas på ersättning som grundar sig på artistens eller sportutövarens personliga verksamhet oberoende av om ersättningen skall anses som lön eller om den betalas till artisten eller sportutövaren själv eller till någon annan. Det senare stadgandet är behövligt därför att en ersättning som grundar sig på en artists eller sportutövarens personliga verksamhet oftast är inkomst som inte faller ens under källskattelagens vidsträckt lönebegrepp, därför att verksamheten inte utövas i ett arbetsförhållande och inte heller för någon annan, utan frågan är om t.ex. ett framträdande som artisten själv arrangerat, eller ersättningen betalas t.ex. till artistens eller sportutövarens utländska arbetsgivare.

Det föreslagna 6 mom. klarlägger skyldigheten att uppbära källskatt sålunda att källskatt uppbärs endast en gång i det fall att den ersättning som grundar sig på artistens

eller sportutövarens personliga verksamhet betalas till ett utländskt samfund eller en person som inte är bosatt i Finland. Mottagaren av ersättningen kan sålunda vara artistens eller sportutövarens arbetsgivare eller något annat samfund eller någon annan person. Källskatt betalas inte alls på ersättning som grundar sig på artistens verksamhet i det fall att den inte betalas till artisten själv utan till ett utländskt samfund som inte strävar efter vinst eller ett beständigt konsortium (t.ex. en symfoniorkester), hos vilken artisten står i arbetsförhållande eller annat stadigvarande tjänsteförhållande, och som inte står under artistens bestämmanderätt. En sådan bestämmanderätt kan grunda sig på att artisten behärskar kapitalet i samfundet genom t.ex. aktieinnehav, eller att han har en ledande ställning i bolagets förvaltning eller han står i borgenärsförhållande till samfundet. Bestämmanderätten kan vara antingen direkt eller indirekt.

4 §. Enligt 4 mom. i förslaget får från inkomst av artisters och sportutövares personliga verksamhet avdras sådana resekostnader och logiavgifter som enligt 2 mom. 1 och 2 punkten inte räknas till lön. Avdrag får dock inte göras om artisten eller sportutövaren har ersatts för dessa kostnader och avgifter särskilt. Dessutom får man göra ett schablonmässigt avdrag som uppgår till 30 procent av artistens eller sportutövarens nämnda nettoinkomst. Detta schablonmässiga avdrag görs alltså från inkomst från vilken resekostnaderna och logiavgifterna redan har avdragits. Dessutom har till 4 mom. intagits en hänvisning till ersättning som avses i 3 § 1 mom., varvid en sådan ersättning kommer att falla under tillämpningsområdet för denna paragraf.

5 §. Källskatt upp bärs inte på folkpension, som folkpensionsanstalten betalar. Källskatt upp bärs dock på andra utbetalningar och förmåner som folkpensionsanstalten erlägger.

6 §. Den bestämmelse om det avdrag som skall göras från lön som en begränsat skattskyldig studerande eller person som arbetar inom ramen för nordiskt program för arbetsutbyte erhåller föreslås bli överförd till lagen utan ändringar i sak. Denna bestämmelse ingick tidigare i skattestyrelsens beslut (1189/89).

7 §. Det i paragrafen nämnda beloppet av källskatten på dividend, ränta, royalty och gottgörelse för bolagsskatt föreslås bli höjt

till 28 procent. Detta förhöjningsförslag baserar sig på att inkomstskatteprocenten för kapitalinkomst i inkomstskattelagen liksom föreslås bli höjd till 28 procent. Dessutom föreslås att till paragrafen införs en hänvisning till en sådan ersättning som avses i 3 § 1 mom., varvid denna ersättning blir föremål för en källskatt på 35 procent.

16 §. Det föreslås att Nylands länsskatteverk skall vara den myndighet som fastställer den beskattningsbara inkomsten och debiterar den skatt som utgår på inkomsten.

17 §. Det föreslås att det ansvar som åvilar arbetsgivare eller utländsk arbetsgivares representant för ouppburen källskatt lindras så att denne inte skall vara ansvarig för skatten, om för den skattskyldige har utfärdats ett skattekort enligt lagen om förskottsuppbörd och arbetsgivaren eller representanten har följt bestämmelsen om förskottsinnehållning i skattekortet och han inte har vetat och inte bort veta att löntagaren är begränsat skattskyldig.

1.3. Lagen om källskatt för löntagare från utlandet

1 §. *Lagens tillämpningsområde och skattetagare.* Om källskatt på löneinkomst stadgas i en separat lag. Detta är ändamålsenligt, eftersom lagen är avsedd att vara temporär. På de inkomster som den slutliga löneskatten inte berör tillämpas stadgandena i ISkL.

På inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst skall inte betalas statlig inkomstskatt, kommunalskatt, kyrkoskatt och inte heller sjukförsäkrings- och folkpensionsförsäkringspremie.

Källskatten på löneinkomst tillfaller i sin helhet staten.

2 §. *Definition av löntagare från utlandet.* Systemet med källskatt på löneinkomst gäller endast löntagare från utlandet som bosätter sig i Finland och sålunda blir allmänt skattskyldiga här vid början av det arbete som avses i denna lag. En förutsättning är sålunda att löntagaren flyttar till Finland i samband med arbetets början. Detta innebär dock inte att flyttningen måste ske bokstavligen den dag arbetet börjar.

En allmän förutsättning för källbeskattningen av löneinkomst skall vara att penninglönen som betalas för arbetet skall uppgå till minst 35 000 mark i månaden under hela den tid arbetet pågår. Om lönen sjunker under 35 000 mark tillämpas stadgandena i

5 §. Penninglönevillkoret skall dock inte gälla löntagare från utlandet som arbetar som lärare vid finska universitet, högskolor och andra högre läroanstalter eller bedriver vetenskapligt forskningsarbete i Finland. Beträffande forskningsarbete skall en förutsättning vara att det bedrivs i allmänt intresse och inte till direkt nytta för någon viss person eller sammanslutning. Forskare som arbetar inom företag skall således i allmänhet befinna sig i samma ställning som andra sådana löntagare från utlandet som kan omfattas av källbeskattningen av löneinkomst endast om villkoret gällande minimilönen uppfylls.

Källskatt på löneinkomst kan komma i fråga endast om löntagaren inte har varit allmänt skattskyldig i Finland under någon tidsperiod under de fem kalenderår som föregår det år det arbete som avses i denna lag började. En löntagare från utlandet får inte heller vara finsk medborgare.

Källskatt på löneinkomst uppbärs under högst 24 månader. Om den skattskyldige skulle förbli bosatt i Finland efter detta, beskattas han från och med denna tidpunkt enligt inkomstskattelagen. På förutsättningarna för tillämpningen av källskatten på löneinkomst under de 24 första månaderna inverkar inte det att löntagaren eventuellt stannar i Finland efter denna tidsperiod. Då inkomstbeskattningen efter 24 månader kan bli uppenbart strängare, kan det vara möjligt att man under den period då slutlig löneskatt tillämpas och i synnerhet i slutet av denna, försöker betala betydligt högre lön än därefter. I detta fall kan man vid beskattningen bli tvungen att överväga om lönen som betalats i sin helhet skall anses ha erhållits för arbete som avses i denna lag eller om i lönen ingår ersättning i förskott för arbete som utförs senare och som hör till den allmänna inkomstbeskattningen.

En förutsättning för tillämpningen av den slutliga löneskatten är även att arbetet fortgår utan avbrott. Systemet med källskatt på löneinkomst tillämpas i regel endast på arbete som fortgått oavbrutet. Arbetet kan dock anses fortgå utan avbrott om t.ex. löntagaren övergår till en ny anställning inom en månad efter att en sådan anställning där stadgandena i denna lag har tillämpats på lönen upphört, om det i övrigt föreligger förutsättningar för tillämpning av lagen. Arbetet kan då anses ha börjat på grundval av den första anställningen och tillämpningen av lagen

hindras alltså inte av det faktum att löntagaren redan är allmän skattskyldig i Finland när den nya anställningen börjar. Även i det fall att denna lag tillämpas på anställningar som följer på varandra kan källskatt på löneinkomst uppbäras under högst 24 månader från det att arbetet i Finland började.

3 §. *Underlaget för och beloppet av skatten.* Skatten betalas på basis av totalbeloppet av den lön som förvärfvas med anledning av arbete avsett i 2 § och som beräknas enligt lagen om förskottsuppbörd (418/59). Som lön räknas härvid även naturaförmåner som värderas enligt stadgandena i lagen om förskottsuppbörd. Skatten är 35 procent av totalbeloppet av den ovan nämnda lönen. Arbetsgivaren uppbär källskatten på löneinkomst på samma sätt som en vanlig förskottsinnehållning.

4 §. *Ansökan om tillämpning av lagen.* Systemet med källskatt på löneinkomst tillämpas endast på ansökan av löntagaren. Ansökan skall lämnas in skriftligt till länskatteverket före det arbete som avses i denna lag börjar eller inom 30 dagar från arbetsbörjan. I ansökan skall framläggas utredning över att de förutsättningar som avses i 2 § uppfylls. Länskatteverket gör en anteckning om beslutet i den skattskyldiges skattekort i det fall att förutsättningarna för tillämpningen av lagen är uppfyllda.

5 §. *Uteblivande eller upphörande av förutsättningarna.* Om slutlig löneskatt har uppburits, även om förutsättningarna härför inte förelegat, skall beskattningen för hela den tid arbetet pågår verkställas enligt de allmänna stadgandena. Härvid tillämpas stadgandena i inkomstskattelagen samt beskattningsslagen (482/58) eller, om den skattskyldige vistas i Finland under en kortare period än ett halvt år, källskattelagen. I fall då paragrafen blir tillämplig skall den källskatt på löneinkomst som uppburits räknas den skattskyldige till godo som förskott innehållet enligt lagen om förskottsuppbörd respektive källskatt uppburen enligt källskattelagen för begränsat skattskyldig.

6 §. *Annan förvärvsinkomst.* Vid beskattning av löntagarens annan förvärvsinkomst än sådan som är föremål för källskatt på löneinkomst läggs beloppet av den inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst till den övriga förvärvsinkomsten. Från det sammanlagda beloppet av inkomsten görs de avdrag som medges från nettoförvärvsin-

komst. Som skatt på annan förvärvsinkomst än sådan som är föremål för källskatt på löneinkomst skall sålunda anses den del av den skatt på det sammanlagda beloppet som motsvarar denna andra förvärvsinkomsts förhållande till det sammanlagda beloppet av denna och den inkomst på vilken den slutliga löneskatten skall betalas. Systemet liknar det s.k. undantagandemetoden med progressionsförbehåll som i vissa fall tillämpas på inkomst som förvärvats i utlandet.

För beräkningen av skatt på annan inkomst skall den skattskyldige i sin skattekunde deklarerat anteckna även inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst.

7 §. *Tillämpningen av lagen i landskapet Åland.* Lagen gäller inte kommunalbeskattning i landskapet Åland. I paragrafen återfinns stadganden med tanke på situationer då det på den inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst enligt de stadganden som gäller i landskapet Åland skall betalas kommunalskatt till en kommun inom landskapet. Slutlig löneskatt till staten uppbärs då efter en skattesats av endast 17,5 procent. Totalskattebördan är i detta fall beroende av uttaxeringen per skatteöre men till sin storleksklass är den på samma nivå som i övriga delar av landet.

8 §. *Uppbörd och betalning av skatt samt ändringssökande.* Vid uppbörden och betalningen av slutlig löneskatt, vid övervakningen av uppbörden av skatten samt vid sökande av ändring tillämpas i tillämpliga delar stadgandena i lagen om förskottsuppbörd. För övervakning av uppbörden skall arbetsgivaren lämna in en årsanmälan till länskatteverket.

Om förutsättningar för uppbörd av källskatt på löneinkomst inte föreligger skall arbetsgivaren verkställa en förskottsinnehållning i enlighet med lagen om förskottsuppbörd även om löntagarens skattekort innehåller en anteckning som avses i 4 §. Arbetsgivaren är sålunda skyldig att hela tiden se efter om förutsättningarna föreligger. Arbetsgivaren ansvarar för oinnehållet förskott enligt lagen om förskottsuppbörd.

9 §. *Sekretess samt påföljder av försummelse och straffpåföljder.* I fråga om sekretess liksom även påföljder på grund av försummelse och straffpåföljder tillämpas i tillämpliga delar stadgandena i lagen om förskottsuppbörd. Skatten kan uppbäras av den skattskyldige även i det fall att skatten inte innehållits, men inte i det fall att arbetsgiva-

ren inte har betalat beloppet som innehållits. I frågor som har samband med skatt som uppbärs av den skattskyldige tillämpas i tillämpliga delar stadgandena om skatterättelse i beskattningslagen. Den skattskyldige kan ansöka om ändring av uppbörden på sådant sätt som stadgas i beskattningslagen.

10 §. *Arbetsgivares socialskyddsavgift.* Arbetsgivaren till en löntagare från utlandet skall betala arbetsgivarens socialskyddsavgift för lön som är föremål för källskatt på löneinkomst på det sätt som stadgas i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift.

11 §. *Närmare stadganden.* Närmare stadganden om verkställigheten av lagen utfärdas vid behov genom förordning.

1.4. Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

1 §. *Undanröjande av internationell dubbelbeskattning.* Den nuvarande skatteavräkningslagens tillämpningsområde utvidgas så att lagen tillämpas även när ett internationellt avtal innehåller en bestämmelse om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet, om inte något annat bestäms i avtalet. Paragrafen innehåller dessutom en sådan definition av lagens tillämpningsområde att lagen tillämpas på de statliga inkomstskatterna, kommunalskatten, kyrkoskatten, inkomstskatten för samfund och förmögenhetsskatten.

2 §. *Avräkningsmetoden.* I paragrafen stadgas att avräkning skall vara huvudmetod i den interna lagstiftningen. Med avräkningsmetoden avses enligt lagen att skatt som betalats i en främmande stat avräknas från den skatt som i Finland skall betalas för samma inkomst.

3 §. *Avräkning av utländsk skatt.* Enligt 1 mom. avräknas från de skatter som i Finland skall betalas på inkomsten de skatter som i en främmande stat har betalats för samma inkomst. Utgångspunkten för avräkningsmetoden är således kravet på samma inkomst. Utgångspunkten är att internationell dubbelbeskattning kan uppkomma endast med avseende på samma skattskyldig. Enligt 1 § 1 mom. skatteavräkningslagen dras skatt som en allmänt skattskyldig betalat till en främmande stat av från skatt som för motsvarande tid betalas till finska staten på grundval av samma inkomst. Eftersom det i lagrummet används uttrycket "samma inkomst" har det ansetts att kravet på samma skattesubjekt

emellertid inte i alla situationer är helt ovillkorligt. Som undantag har ansetts situationer där det yrkas att skatter för en finsk sammanslutning som i den främmande staten beskattas som en separat skattskyldig skall avräknas i Finland. Då har man ansett att man trots huvudregeln gällande samma skattesubjekt har kunnat förfara så att skatter som en sådan finsk sammanslutning har betalat utomlands avräknas vid beskattningen av sammanslutningens delägare. I regeringens proposition med förslag till lag om ändring av 1 § skatteavräkningslagen (RP 207/1992 rd.) konstateras att ordalydelsen i 1 § 1 mom. skatteavräkningslagen inte utgör något hinder för att den skatt som sammanslutningen betalt till främmande stat avdras från den skatt som sammanslutningens delägare betalt i Finland. Utländska skatter som en finsk sammanslutning betalat skall fortfarande avräknas för delägarna. Avräkningen skall också omfatta situationer där en finsk skattskyldig är delägare i en utländsk sammanslutning som i den främmande staten betraktas som en separat skattskyldig. Skatter som ett utländskt samfund betalat kan däremot inte avräknas för samfundets finska andelsägare.

Enligt lagrummet kan man avräkna beloppet av de skatter som i en främmande stat betalats för inkomster som förvärvats i den främmande staten. Även en främmande stats skatter som hänför sig till inkomst från en tredje stat kan avräknas. Dock kan inte skatter som påförs inkomster som förvärvats i Finland avräknas. Inkomsten anses ha förvärvats utomlands när den inte kan betraktas såsom förvärvad i Finland. Inkomster som skall betraktas såsom inkomster förvärvade i Finland finns i exempelvis uppräknade i 10 § ISkL.

Av 2 mom. framgår att i en situation då skatteavtal saknas, avräknas endast beloppet av de skatter som betalats till den främmande staten och således inte skatter som betalats till delstater, kommuner och lokala myndigheter.

Enligt 3 mom. betraktas såsom betalat i en främmande stat även det belopp som en finsk myndighet har överfört eller överfört till en annan stats myndighet för att användas till avkortning av den skattskyldiges skatt. Detta motsvarar det nuvarande stadgandet i 135 § 4 mom. ISkL. En dylik överföringssituation kan uppstå vid tillämpningen av det nordiska förskottsinnehåll-

ningsavtalet, dvs. det s.k. TREKK-avtalet, som trädde i kraft 1991. Enligt avtalets princip kan betald skatt överföras mellan de avtalslutande staterna på den behöriga myndighetens framställning. Enligt 26 a § lagen om skatteuppbörd kan skattestyrelsen eller på skattestyrelsens förordnande länsskatteverket under vissa förutsättningar till en främmande stat överföra skattemedel som har influtit i form av förskott eller på något annat sätt.

Enligt 4 mom. avräknas skatter som betalats i en främmande stat från skatter som i Finland skall betalas för samma inkomst i samma proportion som de står till varandra.

4 §. *Avräkningens högsta belopp.* I 1 mom. ges uttryck för principen om normal avräkning. Avräkningen kan inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland skall betalas för inkomst som förvärvats i en främmande stat.

Avräkningens högsta belopp beräknas enligt 2 mom. särskilt för varje land, förvärvskälla och, i fråga om beskattningen av fysiska personer och dödsbon, inkomstslag. Avräkningen kan enligt förslaget vara högst en lika stor del av den skatt som i Finland skall betalas för den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget som den inkomst som erhållits i den främmande staten är av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget. Vid beräkningen av avräkningens högsta belopp skall sålunda användas ett relationstal som bestäms på grundval av den utländska inkomstens andel. Granskningen skall härvid riktas uttryckligen på den skattskyldiges netto- och inte bruttointkomster. Vid sidan av utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsten skall vid fastställandet av relationstalet från inkomsterna i fråga avdras även räntorna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsterna. Detta gäller både räntor på en skuld för förvärvande av inkomst enligt inkomstskattelagen och räntor enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Sådana allmänna avdrag från inkomsten eller skatten som inte ansluter sig till förvärvandet av inkomsten, hänförs varken till inhemsk eller utländsk inkomst.

Om en skattskyldig har t.ex. 50 000 mark i förvärvsinkomster från utlandet och 25 000 mark från Finland, har betalat 17 000 mark i skatter för sina utländska förvärvsinkomster i den främmande staten, har inga kapitalin-

komster, men har 20 000 mark i ränteutgifter, bestäms avräkningens högsta belopp som följer. Då ränteutgifterna avdras från kapitalinkomsterna, är den underskottsgottgörelse som beviljas på grund av kapitalinkomstslagets underskott 5 000 mark beräknad efter en skattesats på 25 procent. Anta att den skatt som i Finland skall betalas på förvärvsinkomsterna är 26 000 mark. Underskottsgottgörelsen minskar emellertid skatten till 21 000 mark. De utländska inkomsternas andel är 2/3 av den skattskyldiges förvärvsinkomster, varför avräkningens högsta belopp är 14 000 mark. De räntor som hänförs till kapitalinkomstslaget inverkar via underskottsgottgörelsen på de skatter som skall betalas på förvärvsinkomsterna. Sålunda har de också en minskande inverkan på det högsta beloppet av den avräkning som skall beviljas den skattskyldige.

Enligt 3 mom. räknas i kalkylen gällande avräkningens högsta belopp såsom inkomster förvärvade i en främmande stat endast de inkomster som är skattepliktiga i Finland och på vilka i staten i fråga skall betalas skatt som avräknas enligt denna lag. Vid beräkningen av den utländska skatt som skall avräknas tas alltså med endast sådana inkomster som är skattepliktiga både i den främmande staten och i Finland. Vid beräkningen av det högsta beloppet av den utländska skatt som skall avräknas i Finland skall inte heller beaktas sådana inkomster på vilka undantagandemetoden tillämpas.

5 §. *Oanvänd avräkning av utländsk skatt.* I paragrafen stadgas om det nya utjämnings-systemet för avräkning av utländsk skatt. Om beloppet av de skatter som betalats i en främmande stat inte avräknas i sin helhet på grund av de begränsningar som stadgas i 4 §, kan det belopp som inte avräknats (oanvänd avräkning av utländsk skatt) dras av från de skatter som följande skatteår påförs till samma förvärvskälla och samma inkomstslag hörande inkomst från samma stat. Oanvända avräkningar som överförts från det tidigare skatteåret kan användas i den mån som avräkningens högsta belopp beräknade enligt land, inkomstslag och förvärvskälla för den oanvända avräkningens användningsår överstiger den avräkning som för året i fråga skall beviljas i sedvanlig ordning. Om t.ex. högsta beloppet av den avräkning som skall beviljas den skattskyldige är 11 500 mark och beloppet av hans utländska skatt som skall avräknas för skatteå-

ret är 10 000 mark, kan den skattskyldige, om han vill, använda 1 500 mark av den avräkning som blev oanvänd det föregående skatteåret. Om beloppet av hans utländska skatt som inte tidigare avräknats är 2 000 mark, förblir 500 mark slutligt oavdraget.

6 §. *Undantagandemetoden med progressionsförbehåll.* I paragrafen stadgas om undantagandemetoden med progressionsförbehåll vid beskattningen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon. Den tillämpas på inkomst från en främmande stat i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt och även på annan inkomst om så stadgas i inkomstskattelagen eller någon annan lag.

När undantagandemetoden med progressionsförbehåll tillämpas betraktas inkomst från utlandet såsom skattepliktig inkomst. Från skatterna på inkomsten avräknas dock den del som motsvarar den skattefria inkomstens andel av den inkomst som hänförs till förvärvskällan och inkomstslaget. Vid beräkningen av inkomsten från den främmande staten avdras utgifterna och räntorna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten, om inte något annat stadgas på annat ställe. I situationer där undantagandemetoden tillämpas betraktas alltså som fysiska personers, sammanslutningars och dödsbons inkomst de belopp som återstår då utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsterna har avdragits från dem. Utöver utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsten kan från inkomsterna också avdras räntorna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsten. Utgifterna och räntorna skall dock inte vara avdragbara till de delar de överstiger inkomsten från den främmande staten även om de fick avdras enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk.

När undantagandemetoden tillämpas måste man reda ut beloppet av den inkomst som skall undantas och räkna ut den skatt som hänförs till det och som enligt metodens grundprincip inte påförs. Från fysiska personers, sammanslutningars och dödsbons skatter i Finland avdras den relativa andel som svarar mot den från den främmande staten erhållna inkomstens andel av den inkomst som hänförs till förvärvskällan och inkomstslaget. Även när detta relationstal uträknas skall såsom inkomster betraktas de

belopp som fås när från inkomsterna avdras utgifterna och räntorna för anskaffandet och förvärvandet av inkomsterna. Avdraget från skatterna på den skattskyldiges inkomst görs i den proportion som statsskatten, kommunalskatten och kyrkoskatten står till varandra.

Om t.ex. en skattskyldig under ett skatteår har i förvärvsinkomster 55 000 mark från utlandet och 32 000 mark från Finland samt utgifter om 5 000 mark för förvärvandet och bibehållandet av de utländska inkomsterna och 2 000 mark för inkomsterna från Finland, beskattas inkomsten från Finland som följer, om undantagandemetoden med progressionsförbehåll tillämpas. Den skatt som i Finland påförs på den skattskyldiges totalinkomster om 80 000 mark antas uppgå till 25 000 mark. Dessutom har den skattskyldige en underskottsgottgörelse på 5 000 mark, och skatten blir alltså 20 000 mark. Eftersom beloppet av den skattskyldiges utländska inkomster är 50 000 mark och av hans inhemska inkomster 30 000 mark, efter att utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsten avdragits, är beloppet av den del som skall avräknas från skatterna i Finland på den skattskyldiges inkomster $5/8 \times 20\,000$ mark = 12 500 mark. Den skatt som skall betalas i Finland blir alltså 7 500 mark.

7 §. *Undantagandemetoden vid beskattningen av samfund.* I paragrafen stadgas om undantagsmetoden vid beskattningen av samfund. Vid samfundsbeskattningen är det inte nödvändigt att betrakta inkomst från utlandet såsom skattepliktig inkomst eftersom en proportionell skattesats tillämpas på inkomst för samfund. Paragrafen gäller sålunda i synnerhet avdrag för utgifter. Utgifterna och räntorna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomst är inte avdragbara ens när de får avdras enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk. Om t.ex. en skattskyldig med samfundsform hyr ut en fastighet han ägar utomlands och undantagandemetoden tillämpas på hyresinkomsterna, får beloppet av de räntor som kan hänföras till hyresinkomsterna inte avdras. Utgifter och räntor som hänför sig till skattefri dividendinkomst skall dock vara avdragbara.

8 §. *Förfarande.* Paragrafens 1 och 2 mom. motsvarar 7 § 1 och 2 mom. skatteavräkningslagen. Utgångspunkten enligt 3

mom. är att avräkning av utländsk skatt skall yrkas innan beskattningen avslutas. Om skatten till den främmande staten inte har betalats slutligt innan dess eller om yrkandet av någon annan orsak inte har kunnat framställas inom sagda tid, kan den skattskyldige emellertid även efter detta framställa yrkande på rättelse av avräkningen. På detta yrkande liksom i övrigt på ändring av avräkning som avses i denna lag tillämpas stadgandena om rättelse av beskattningen.

9 §. *Ändring av utländsk skatt.* Paragrafen motsvarar stadgandet i 6 § i den nuvarande skatteavräkningslagen, där det förutsätts att den skattskyldige underrättar skattemyndigheterna om att den skatt till en främmande stat som utgjort grund för avräkningen av den utländska skatten har ändrats.

10 §. *Närmare stadganden.* Närmare stadganden om verkställigheten av denna lag utfärdas vid behov genom förordning.

1.5. Lagen om förskottsuppbörd

1 §. Det föreslås att lagen tillämpas på lön också när lönen beaktas enligt 6 § i den föreslagna lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning, varvid alltså ingen skatt debiteras på lönen. Detta innebär bl.a. att sådan lön betraktas som lön som är underkastad förskottsinnehållning. Arbetsgivaren befrias dock från skyldigheten att innehålla förskott på sådan lön om skattemyndigheten i enlighet med 16 § lagen om förskottsuppbörd genom en anteckning på skattekortet bestämmer att förskottsinnehållning inte skall verkställas.

30 §. Det föreslås att paragrafen, som gäller situationer då arbetsgivaren på eget initiativ avstår från att verkställa förskottsinnehållning, upphävs.

1.6. Beskattningslagen

4 §. Det föreslås att paragrafen som innehåller en definition av fast driftställe upphävs därför att definitionen föreslås bli intagen i 13 a § ISkL.

2. Ikraftträdande

Det föreslås att lagarna träder i kraft den 1 januari 1996.

1) 10 § 4 a och 4 b punkten inkomstskattelagen tillämpas på betalningar som sker den dag lagen träder i kraft eller därefter.

68 och 96 §§ inkomstskattelagen tillämpas på betalningar som erläggs den dag lagen träder i kraft eller därefter. På premier för frivilliga pensionsförsäkringar vilka baserar sig på en frivillig pensionsförsäkring som tagits före den 1 september 1995 och vilka under skatteåret uppgår till högst 15 000 mark tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 den lag som gällde 1995.

76 § 1 mom. 4 punkten inkomstskattelagen tillämpas på pensioner som betalas på grund av ett pensionsbeslut som fattas den dag lagen träder i kraft eller därefter.

77 § 1 mom. inkomstskattelagen tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. Den lag som var i kraft 1995 tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 om utlandstjänstgöringen

a) har börjat under 1995 eller dessförinnan; eller

b) börjar under 1997 eller dessförinnan samt att om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.

Till övriga delar tillämpas ändringarna av inkomstskattelagen första gången vid beskattningen för 1996.

2) Lagen om ändring av källskattelagen tillämpas i fråga om stadgandena om käll-

skatt på inkomst som erhålls den dag lagen träder i kraft eller därefter samt till övriga delar första gången vid beskattningen för 1996.

3) Lagen om källskatt för löntagare från utlandet tillämpas på lön som erhålls den 1 januari eller därefter på grund av ett sådant arbete som börjar under tidrymden den 1 januari 1996 och den 31 december 1997, nämnda dagar medräknade. Till övriga delar tillämpas lagen första gången vid beskattningen för 1997.

4) Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

5) Ändringen av lagen om förskottsuppbörd tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. På utlandstjänstgöring som börjat under 1995 eller dessförinnan tillämpas dock vid förskottsuppbörden för 1996 och 1997 den lag som gällde 1995. Detsamma gäller utlandstjänstgöring som börjar 1996 eller 1997, om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.

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

1.

Lag om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/92) 135 § 2—4 mom.,
ändras 9 § 3 mom., 76 § 4 punkten och 77 § 1 mom.,
av dessa 76 § 4 mom. sådant det lyder i lag av den 29 december 1994 (1465/94), och
fogas till 10 § en ny 4 a och 4 b punkt, till lagen en ny 13 a §, till 68 § ett nytt 3 mom.,
till 76 §, sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 29 december 1994, en
ny 5 punkt och ett nytt 2 mom. samt till 96 §, sådan den lyder delvis ändrad genom sist-
nämnda lag och lag av den 30 december 1993 (1502/93), ett nytt 9 mom. som följer:

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

Om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

4 a) arvode som har uppburits för uppdrag som medlem i ett finskt samfunds eller en finsk sammanslutnings styrelse eller annat därmed jämförbart förvaltningsorgan,

4 b) inkomst som har förvärvats genom en artists eller sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg,

13 §

Fast driftställe

Med *fast driftställe* avses en plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits, såsom en plats där företagets ledning, filial, kontor, industrianläggning, produktionsanläggning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. Till fast driftställe hänförs även en i bruk varande gruva eller annan fyndighet, stenbrott, torvmosse, grustag eller annan därmed jämförlig plats eller, då till näringsverksamheten hörande försäljning av parcellerade eller för parcellering avsedda fastigheter bedrivs, dessa fastigheter och vid byggnadsentreprenad den plats där sådan verksamhet bedrivits i betydande omfattning, samt vid bedrivande av linjetrafik även rörelsens serviceställe eller en annan särskild stadigvarande plats för affärsverksamhet som betjänar trafiken.

68 §

Av arbetsgivaren betalda försäkringspremier

Utän hinder av vad som stadgas i 2 mom. anses som skattepliktig förvärvsinkomst premier som arbetsgivaren betalat för en frivillig pensionsförsäkring som tagits hos en utländsk försäkringsanstalt. Försäkringen anses dock som tagen i Finland om den har beviljats av en utländsk försäkringsanstalts fasta driftställe i Finland. Premierna för en frivillig pensionsförsäkring som arbetsgivaren betalat är inte skattepliktig förvärvsinkomst för en person som flyttat från utlandet till Finland, med undantag för en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen till Finland, om premierna har betalats under flyttningsåret och de tre därpå följande åren samt om premierna grundar sig på en försäkring som har tagits minst ett år innan personen flyttade till Finland.

76 §

Vissa skattefria ersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands

Skattepliktig inkomst är inte

4) löner eller arvoden som finska staten betalar till begränsat skattskyldiga som tjänstgör inom utrikesrepresentationen och inte är finska medborgare samt pensioner som finska staten betalar på grundval av sådan tjänstgöring till begränsat skattskyldiga som inte är finska medborgare,

5) den skattskyldiges och hans familjemedlemmars flytt- och resekostnader som beror på annat än i 1—3 punkten avsett arbete utomlands och som arbetsgivaren betalar samt sådan sedvanlig privat tjänstepersonal och utbildning för barn som arbetsgivaren bekostar där under tiden för arbetet utomlands, samt den del av bostadsförmånen som överstiger förmånens skäliga värde, enligt vad som skattestyrelsen närmare bestämmer.

Pension som avses i 1 mom. 4 punkten anses dock som skattepliktig inkomst om beslutet om betalning av pensionen har fattats före den 1 januari 1996 eller pensionstagarens hemviststat inte får beskatta pensionen enligt ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning.

77 §

Arbetsinkomst utomlands

Lön som erhållits för arbete som utförts utomlands (*arbetsinkomst utomlands*) beaktas vid beskattningen på det sätt som stadgas i 6 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (/), om utlandsvistelsen på grund av detta arbete varar minst sex månader utan avbrott (*utlandstjänstgöring*). Som arbetsinkomst utomlands anses dock inte lön som arbetsstaten enligt ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte primärt får beskatta, och inte heller lön som har uppburits från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligt rättligt samfund eller från Finlands Utrikeshandelsförbund rf eller för arbete ombord på ett finskt fartyg eller luftfartyg.

96 §

Avdrag för pensionsförsäkringspremie

Premierna för en frivillig pensionsförsäkring som tagits hos en utländsk försäkringsanstalt är inte avdragbara. Försäkringen anses dock som tagen i Finland om den har beviljats av en utländsk försäkringsanstalts fasta driftställe i Finland. Premier för en frivillig pensionsförsäkring vilka har betalats av en person som flyttat från utlandet till Finland, med undantag för en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen till Finland, är avdragbara vid hans beskattning för flyttningsåret och de tre därpå följande åren, om premierna grundar sig på en för-

säkring som har tagits minst ett år innan personen flyttade till Finland.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagens 10 § 4 a och 4 b punkter tillämpas på betalning som sker den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Lagens 68 och 96 §§ tillämpas på betalningar som erläggs den dag lagen träder i kraft eller därefter. På sådana premier för frivilliga pensionsförsäkringar, vilka grundar sig på en frivillig pensionsförsäkring som tagits före den 1 september 1995 och vilka under skatteåret uppgår till högst 15 000 mark, tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 den lag som var i kraft 1995.

Lagens 76 § 1 mom. 4 punkt tillämpas på pensioner som betalas på grund av ett pensionsbeslut som fattas den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Lagens 77 § 1 mom. tillämpas på lön som upp bärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. Den lag som var i kraft 1995 tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 om utlandstjänstgöringen

a) har börjat under 1995 eller dessförinnan; eller

b) börjar under 1997 eller dessförinnan samt att om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som upp bärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.

Till övriga delar tillämpas lagen första gången vid beskattningen för 1996.

2.

L a g

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

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen den 11 augusti 1978 om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/78) 2 § 2 mom., 3 § 1 mom., 5 §, 6 § 1 och 3 mom. 7 §, 16 § 2 mom. och 17 §,

av dessa 3 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 8 december 1994 (1106/94), 5 och 7 § sådana de lyder i lag av den 30 december 1992 (1544/92) och 6 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 30 november 1990 (1022/90), och

fogas till 3 § ett nytt 6 mom. och till 4 § ett nytt 4 mom. som följer:

2 §

Om inte något annat stadgas i denna lag, iakttas på motsvarande sätt vad som på annat ställe i skattelagstiftningen stadgas om skatteplikt för begränsat skattskyldigs inkomster och tillgångar samt om avdrag från dem. Vid uppbörd av källskatt får från inkomsten göras endast de avdrag som stadgas i 4 och 6 §§.

3 §

Om inte något annat stadgas på annat ställe, skall källskatt betalas på dividend, gottgörelse för bolagsskatt, fondandel som en personalfond betalar och överskott som en personalfond delar ut till sina medlemmar, ränta och royalty samt på lön, pension och annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd. Som dividend anses även förtäckt dividend som avses i 57 § beskattningsslagen och sådan förtäckt vinstöverföring till förmån för delägare som avses i 73 § i samma lag. Källskatt skall även betalas på ersättning genom personlig verksamhet av artist eller sportutövare oberoende av om ersättningen skall anses som lön eller av om den betalas till artisten eller sportutövaren själv eller till någon annan.

Om ersättning genom personlig verksamhet av artist eller sportutövare betalas till ett utländskt samfund eller en person som inte är bosatt i Finland, anses vid uppbörden av källskatt endast detta samfund eller denna person som skattskyldig. Källskatt skall inte betalas på sådan ersättning genom verksamhet av artist som betalas till ett utländskt samfund eller beständigt konsortium,

a) som genom sin verksamhet inte strävar efter vinst, och

b) hos vilken artisten har fast anställning, och

c) som inte direkt eller indirekt står under artistens kontroll.

4 §

Från den lön som grundar sig på sådan personlig verksamhet som artist eller sportutövare bedriver och från den ersättning, som avses i 3 § 1 mom. får dras av de kostnader som nämns i 2 mom. 1 och 2 punkterna av denna paragraf, till de delar de inte har ersatts särskilt. Från den på detta sätt uträknade nettoinkomsten får dessutom som andra utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomsten dras av 30 procent av beloppet av nämnda nettoinkomst.

5 §

Källskatt uppbärs inte på folkpension.

6 §

En begränsat skattskyldig som arbetar i Finland högst etthundra dagar under kalenderåret får från lön för arbete som

1) direkt ansluter sig till hans studier eller praktisering eller

2) sker inom ramen för ett nordiskt program för utbyte av feriearbete eller annat sådant arbete

och som har utförts på en arbetsplats, vilken förmedlas av en statlig myndighet, dra av 3 000 mark per månad eller, om lönen betalas för kortare tid än en månad, 100 mark per dag.

För att få det avdrag som avses i denna paragraf skall den skattskyldige för arbetsgivaren lägga fram en sådan utredning som närmare stadgas genom förordning.

7 §

Källskatten utgör 28 procent på dividend, ränta, royalty och gottgörelse för bolagsskatt samt 35 procent på lön, pension, annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd samt på fondandel som en personalfond betalar och på överskott som en sådan fond delar ut liksom även på sådan ersättning genom verksamhet av artist eller sportutövare som avses i 3 § 1 mom. Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

16 §

Har källskatt inte uppburits av någon annan anledning än försummelse hos den som är skyldig att uppbära skatt eller i något annat fall än ett sådant som avses i 9 § 3 mom., tillämpas på motsvarande sätt vad som stadgas i 1 mom., likväl så, att Nylands länsskatteverk ofördröjligen fastställer den skattskyldiges beskattningsbara inkomst samt debiterar den skatt som utgår på inkomsten.

17 §

Om ansvar för erläggande av skatt och förskott gäller i tillämpliga delar vad som därom stadgas i beskattningslagen och lagen om förskottsuppbörd. För skatt som i enlighet med 16 § 2 mom. påförts en begränsat skattskyldig på grund av lön ansvarar hans arbetsgivare liksom även en utländsk arbetsgivares härvarande representant såsom för egen skatt. Arbetsgivaren och nämnda representant är dock inte ansvariga för källskatt, om för den skattskyldige har utfärdats ett skattekort enligt lagen om förskottsuppbörd och arbetsgivaren eller representanten har följt den bestämmelse om förskottsinnehållning som antecknats i skattekortet och han inte har vetat och inte bort veta att löntagaren är begränsat skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas i fråga om stadgandena om källskatt på inkomst som erhålls den dag lagen träder i kraft och därefter samt till övriga delar första gången vid beskattningen för 1996.

3.

L a g

om källskatt för löntagare från utlandet

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

1 §

Lagens tillämpningsområde och skattetagare

På sådan löneinkomst för en löntagare från utlandet som enligt inkomstskattelagen (1535/92) är inkomst förvärvad i Finland betalas *källskatt på löneinkomst* enligt vad som stadgas i denna lag.

Källskatt på löneinkomst betalas i stället för de skatter som skall betalas enligt inkomstskattelagen samt de premier som skall

betalas på grund av de skatteören som fastställts vid kommunalbeskattningen.

Källskatten på löneinkomst tillfaller staten.

2 §

Definition av löntagare från utlandet

Med löntagare från utlandet avses vid tillämpningen av denna lag en fysisk person, om

1) han enligt inkomstskattelagen blir allmänt skattskyldig i Finland vid början av det arbete som avses i denna lag,

2) den penninglön som till honom betalas för arbetet uppgår till minst 35 000 mark i månaden under hela den tid det arbete som avses i denna lag pågår, och

3) han inte är finsk medborgare och han inte har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem kalenderår som föregår det år då det arbete som avses i denna lag började.

Om en löntagare från utlandet arbetar som lärare vid ett finskt universitet, en finsk högskola eller annan högre läroanstalt eller bedriver vetenskapligt forskningsarbete i allmänt intresse och inte till en viss persons eller ett visst samfunds enskilda nytta krävs inte att det villkor som stadgas 1 mom. 2 punkten uppfylls.

Den skattskyldige anses vara löntagare från utlandet under en tid av högst 24 månader från det att det arbete som avses i denna lag började och så länge som detta arbete fortgår utan avbrott.

3 §

Underlaget för och beloppet av skatten

Källskatten på löneinkomst är 35 procent av totalbeloppet av den förskotts innehållning underkastade lön, beräknad enligt lagen om förskottsuppbörd (418/59), som uppburits på grund av arbete som avses i 2 §. Skattskyldig är inkomsttagaren. Skatten uppbärs som en slutlig skatt så att arbetsgivaren drar av skatten från den lön som betalas.

4 §

Ansökan om tillämpning av lagen

Denna lag tillämpas på ansökan av en löntagare från utlandet. Ansökan, i vilken skall läggas fram utredning över att de förutsättningar som avses i 2 § föreligger, skall göras skriftligt och lämnas in hos länskatteverket före det arbete som avses i denna lag börjar eller inom 30 dagar från arbetets början. Om det föreligger förutsättningar för att tillämpa denna lag, skall länskatteverket göra en anteckning om beslutet i löntagarens skattekort.

5 §

Uteblivande eller upphörande av förutsättningarna

Om källskatt på löneinkomst har uppburits trots att förutsättningarna därför uteblivit, verkställs beskattningen för hela den tid som

arbetet pågått enligt de allmänna stadgandena om inkomstbeskattning. Den källskatt som uppburits räknas härvid den skattskyldige till godo antingen som innehållet förskott enligt lagen om förskottsuppbörd eller som källskatt enligt lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/78). Stadgandena i denna paragraf tillämpas även i det fall att under den tid det arbete som avses i denna lag pågår den skattskyldiges lön sjunker under det belopp som avses i 2 § 1 mom. 2 punkten.

6 §

Beskattning av annan förvärvsinkomst

Om en löntagare från utlandet även förvärvat annan förvärvsinkomst än sådan löneinkomst på vilken stadgandena i denna lag tillämpas, skall vid beskattningen av denna andra inkomst till inkomsten läggas beloppet av den inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst. Från det sålunda beräknade sammanlagda beloppet av inkomsten görs de avdrag som beviljas från nettoförvärvsinkomst. Som skatt på annan förvärvsinkomst än sådan som är föremål för källskatt på löneinkomst skall härvid anses den del av den skatt som beräknats på det ovan nämnda sammanlagda beloppet som motsvarar den övriga förvärvsinkomstens förhållande till det sammanlagda beloppet av denna och den inkomst på vilken källskatt på löneinkomst skall betalas. Vid beräkningen av detta förhållande beaktas härvid nettoinkomsterna före avdragen från nettoförvärvsinkomst.

En skattskyldig som under skatteåret har förvärvat sådan annan skattepliktig förvärvsinkomst som avses i 1 mom. skall i skattekundskattdelen uppges även den inkomst som är föremål för källskatt på löneinkomst.

7 §

Tillämpningen av lagen i landskapet Åland

Om på lön som en arbetstagare från utlandet uppbär skall betalas kommunalskatt till en kommun i landskapet Åland är beloppet av källskatten på löneinkomst 17,5 procent. Om förutsättningar för tillämpningen av denna paragraf föreligger, skall anteckning därom göras i löntagarens skattekort.

8 §

*Uppbörd och betalning av skatt,
ändringssökande samt uppgiftsskyldighet*

Vid uppbörden och betalningen av källskatt på löneinkomst, vid övervakningen av uppbörden av skatten samt vid sökande av ändring tillämpas i tillämpliga delar stadgandena i lagen om förskottsuppbörd. Skattestyrelsen kan utfärda närmare stadganden om uppbörd och betalning av skatt samt om arbetsgivares årsanmälan och redovisning av skatt.

Arbetsgivaren skall i stället för att uppbära källskatt på löneinkomst verkställa förskottsinnehållning enligt lagen om förskottsuppbörd även om löntagarens skattekort innehåller en anteckning som avses i 4 §, om förutsättningar för källskatt på löneinkomst inte har förelegat eller om de har upphört. Arbetsgivaren svarar för verkställandet av förskottsinnehållningen och betalningen av det innehållna beloppet så som stadgas i lagen om förskottsuppbörd.

9 §

*Sekretess samt påföljder av försummelse
och straffpåföljder*

Om sekretess i fråga om ärenden och handlingar som behandlas enligt denna lag gäller vad som stadgas i 61 § lagen om förskottsuppbörd.

Om påföljder av underlåtenhet att uppbära och redovisa slutlig löneskott samt om straffpåföljder gäller vad som stadgas i 22—28 §§ och 61—63 §§ lagen om förskottsuppbörd.

Källskatt på löneinkomst som inte uppbärs kan uppbäras hos den skattskyldige. I detta fall tillämpas i tillämpliga delar vad som stadgas om skatterättelse och sökande av ändring.

10 §

Arbetsgivares socialskyddsavgift

Lön som är föremål för källskatt på löneinkomst anses som sådan lön som avses i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift, på grund av vilken arbetsgivaren skall betala arbetsgivares socialskyddsavgift.

11 §

Närmare stadganden

Närmare stadganden om tillsynen över betalningen av källskatt på löneinkomst samt övriga närmare stadganden om verkställigheten av denna lag utfärdas vid behov genom förordning.

12 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av ett sådant arbete som börjar under tidsperioden mellan den dag lagen träder i kraft och den 31 december 1997, nämnda dagar medräknade. I övriga delar tillämpas lagen första gången vid beskattningen för 1996.

4.

L a g**om undanröjande av internationell dubbelbeskattning**

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

1 §

Undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I denna lag stadgas om undanröjande av internationell dubbelbeskattning av inkomst

som förvärvats och förmögenhet som innehas i en främmande stat.

Denna lag tillämpas också när ett internationellt avtal innehåller en bestämmelse om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet, om inte något annat

bestäms i avtalet.

Denna lag tillämpas på de statliga inkomstskatterna, kommunalskatten, kyrkoskatten, inkomstskatten för samfund och förmögenhetsskatten.

Vad som i denna lag stadgas om inkomst tillämpas på motsvarande sätt på förmögenhet.

2 §

Avräkningsmetoden

Dubbelbeskattning undanröjs, om inte något annat stadgas eller bestäms på annat ställe genom att den skatt som betalats i den främmande staten avräknas enligt 3—5 §§ från den skatt som i Finland skall betalas på samma inkomst (*avräkningsmetoden*).

3 §

Avräkning av utländsk skatt

Från de skatter som här skall betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat avräknas beloppet av de skatter som för motsvarande tid betalats i den främmande staten på samma inkomst (*avräkning av utländsk skatt*).

Till förmån för den skattskyldige avräknas endast beloppet av de skatter som betalats till den främmande staten, om inte även beloppet av andra skatter som betalats i den främmande staten avräknas med stöd av ett internationellt avtal.

Som skatt som betalats i en främmande stat anses också det belopp som en finsk myndighet har överfört eller överfört till en myndighet i en annan stat för att användas till avkortning av den skattskyldiges skatt.

De skatter som betalats i den främmande staten avräknas från de skatter som i Finland skall betalas på samma inkomst i den proportion som de står till varandra.

4 §

Avräkningens högsta belopp

Avräkningen får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland skall betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat.

Avräkningens högsta belopp beräknas separat för varje land, förvärvskälla och, i fråga om beskattningen av fysiska personer och dödsbon, inkomstslag. Avräkningen av utländsk skatt är högst en lika stor del av den skatt som här skall betalas på den inkomst

som hänförs sig till förvärvskällan och inkomstslaget som den inkomst som förvärvats i den främmande staten är av den inkomst som hänförs sig till förvärvskällan och inkomstslaget. När dessa relationstal räknas ut, anses som inkomster de belopp som fås när utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsterna och de räntor som hänförs sig till dessa inkomster dras av från inkomster-na.

I de uträkningar som avses i denna paragraf hänförs till inkomster förvärvade i en främmande stat endast de inkomster som är skattepliktiga i Finland och på vilka i staten i fråga skall betalas skatt som avräknas enligt denna lag.

5 §

Oanvänd avräkning av utländsk skatt

Om beloppet av de skatter som betalats i den främmande staten inte avräknas i sin helhet på grund av de begränsningar som stadgas i 4 §, kan det belopp som inte avräknas (*oanvänd avräkning av utländsk skatt*) på den skattskyldiges yrkande räknas av från de skatter som det därpå följande skatteåret påförs på sådan inkomst från samma stat som skall hänföras till samma förvärvskälla och inkomstslag. Oanvända avräkningar av utländsk skatt kan avräknas följande skatteår endast till de delar som avräkningens högsta belopp då överstiger beloppen av de utländska skatter som skall avräknas för samma skatteår.

6 §

Undantagandemetoden med progressionsförbehåll

Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, sammanslutning och dödsbo. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den i 1 mom. avsedda inkomstens andel av den inkomst som hänförs sig till förvärvskällan och inkomstslaget (*undantagandemetoden med progressionsförbehåll*). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänförs sig till inkomsten, om inte något annat stadgas på

annat ställe. Utgifterna och räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen (1535/93), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/67). Avdraget för skatterna på inkomsterna görs från de olika skatterna i den proportion de står till varandra.

Stadgandena i denna paragraf tillämpas också på annan inkomst än sådan som avses i 1 mom., om så stadgas i inkomstskattelagen eller någon annan lag.

7 §

Undantagandemetoden vid beskattningen av samfund

Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt hänförs inte till den skattepliktiga inkomsten för samfund.

Utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av skattefri inkomst från en främmande stat och de räntor som hänför sig till inkomsten är inte avdragbara även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk. Samfund kan dock dra av utgifter och räntor som hänför sig till skattefri dividendinkomst.

8 §

Förfarande

Den skattskyldige skall yrka avräkning av utländsk skatt skriftligt hos länsskatteverket. Den skattskyldige skall lägga fram utredning om beloppet av skatten till den främmande staten och om grunden för skatten samt om att skatten till den främmande staten är slutlig och att skatten betalats samt om övriga omständigheter som är behövliga för medgivande av avräkning. En handling som är

avfattad på främmande språk skall dessutom inges i översättning till finska eller svenska, som utförts av en auktoriserad translator, eller i annan tillförlitlig översättning.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för medgivande av avräkning annars föreligger, men inte förmår lägga fram samtliga utredningar som nämns i 1 mom., kan avräkning medges till ett skäligt belopp.

Avräkning av utländsk skatt skall yrkas innan beskattningen avslutas. Om skatten till den främmande staten inte dessförinnan har betalats slutligt eller om yrkandet av någon annan orsak inte har kunnat göras inom sagda tid, kan den skattskyldige även efter detta framföra yrkande på rättelse av avräkningen. På detta yrkande liksom på annan ändring av avräkning som avses i denna lag tillämpas stadgandena om rättelse av beskattningen.

9 §

Ändring av utländsk skatt

Om den skatt till en främmande stat som utgjort grund för avräkning av utländsk skatt har ändrats, skall den skattskyldige underätta länsskatteverket om ändringen. Om en sådan ändring inte har beaktats när avräkning medgavs, skall länsskatteverket rätta debiteringen.

10 §

Närmare stadganden

Närmare stadganden om verkställigheten av denna lag utfärdas vid behov genom förordning.

11 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.
Genom denna lag upphävs skatteavräkningslagen (341/81).

5.

L a g

om ändring av lagen om förskottsuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 28 november 1959 om förskottsuppbörd 30 §, sådant detta lagrum lyder i lag av den 22 februari 1991 (352/91), samt
fogas till 1 § ett nytt 2 mom. som följer:

1 §

—————
 Utan hinder av vad som stadgas i 1 mom. tillämpas stadgandena i denna lag på lön som betalats för arbete som utförts utomlands även när inkomsten beaktas vid beskattningen på det sätt som avses i 6 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (/).

Denna lag träder i kraft den _____ 199 .
 Lagen tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som

börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. Den lag som var i kraft 1995 tillämpas dock på lön som uppbärs 1996 och 1997 om utlandstjänstgöringen

a) har börjat under 1995 eller dessförinnan; eller

b) börjar under 1997 eller dessförinnan samt att om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.

6.

L a g
om upphävande av 60 § beskattningslagen

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

1 §

Härmed upphävs 60 § beskattningslagen av den 12 december 1958, sådan den lyder i lag av den 20 december 1985 (1040/85).

2 §

Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

Helsingfors den 8 september 1995

Republikens President

MARTTI AHTISAARI

Minister Arja Alho

1.

L a g

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut upphävs i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/92) 135 § 2—4 mom., ändras 9 § 3 mom., 76 § 4 punkten och 77 § 1 mom., av dessa 76 § 4 mom. sådant det lyder i lag av den 29 december 1994 (1465/94), och fogas till 10 § en ny 4 a och 4 b punkt, till lagen en ny 13 a §, till 68 § ett nytt 3 mom., till 76 §, sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 29 december 1994, en ny 5 punkt och ett nytt 2 mom. samt till 96 §, sådan den lyder delvis ändrad genom sistnämnda lag och lag av den 30 december 1993 (1502/93), ett nytt 9 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

En utländsk kreditinrättning som har ett filialkontor i Finland är utan hinder av 2 mom. skyldig att betala skatt på all inkomst som filialkontoret har förvärvat.

Om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

4 a) arvode som har uppburits för uppdrag som medlem i ett finskt samfunds eller en finsk sammanslutnings styrelse eller annat därmed jämförbart förvaltningsorgan,

4 b) inkomst som har förvärvats genom en artists eller sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg.

13 §

Fast driftställe

Med f a s t d r i f t s t ä l l e avses en

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits, såsom en plats där företagets ledning, filial, kontor, industri- anläggning, produktionsanläggning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. Till fast drift- ställe hänförs även en i bruk varande gruva eller annan fyndighet, stenbrott, torvmosse, grustag eller annan därmed jämförlig plats eller, då till näringsverksamheten hörande försäljning av parcellerade eller för par- cellering avsedda fastigheter bedrivs, dessa fastigheter och vid byggnadsentreprenad den plats där sådan verksamhet bedrivits i bety- dande omfattning, samt vid bedrivande av linjetrafik även rörelsens serviceställe eller en annan särskild stadigvarande plats för affärsverksamhet som betjänar trafiken.

68 §

Av arbetsgivaren betalda försäkringspremier

Utan hinder av vad som stadgas i 2 mom. anses som skattepliktig förvärvsinkomst pre- mier som arbetsgivaren betalat för en frivil- lig pensionsförsäkring som tagits hos en ut- ländsk försäkringsanstalt. Försäkringen anses dock som tagen i Finland om den har beviljats av en utländsk försäkringsanstalts fasta driftställe i Finland. Premierna för en frivillig pensionsförsäkring som arbetsgivaren betalat är inte skattepliktig förvärvsinkomst för en person som flyttat från utlandet till Finland, med undantag för en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen till Finland, om premierna har betalats under flyttningsåret och de tre där- på följande åren samt om premierna grundar sig på en försäkring som har tagits minst ett år innan personen flyttade till Finland.

76 §

Vissa skattefria ersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands

Skattepliktig inkomst är inte

Gällande lydelse

4) löner eller arvoden som finska staten betalar till begränsat skattskyldiga som tjänstgör inom utrikesrepresentationen och inte är finska medborgare.

Föreslagen lydelse

4) löner eller arvoden som finska staten betalar till begränsat skattskyldiga som tjänstgör inom utrikesrepresentationen och inte är finska medborgare *samt pensioner som finska staten betalar på grundval av sådan tjänstgöring till begränsat skattskyldiga som inte är finsk medborgare,*

5) *den skattskyldiges och hans familjemedlemmars flytt- och resekostnader som beror på annat än i 1-3 punkten avsett arbete utomlands och som arbetsgivaren betalar samt sådan sedvanlig privat tjänstepersonal och utbildning för barn som arbetsgivaren bekostar där under tiden för arbetet utomlands, samt den del av bostadsförmånen som överstiger förmånens skäliga värde, enligt vad som skattestyrelsen närmare bestämmer.*

Pension som avses i 1 mom. 4 punkten anses dock som skattepliktig inkomst om beslutet om betalning av pensionen har fattats före den 1 januari 1996 eller pensionstagarrens hemviststat inte får beskatta pensionen enligt ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning.

77 §

Arbetsinkomst utomlands

Skattepliktig inkomst är inte lön som den skattskyldige har erhållit för arbete som han utfört utomlands i anställning hos en och samma arbetsgivare eller i en och samma stat utomlands (*arbetsinkomst utomlands*), om hans utlandsvistelse på grund av detta arbete (*utlandstjänstgöring*) har varat eller kan antas vara minst sex månader utan avbrott. Löneinkomsten är dock skattepliktig, om den har betalats av staten, en kommun eller något annat finskt offentligt samfund eller om den erhållits för arbete på ett finskt fartyg eller luftfartyg.

77 §

Arbetsinkomst utomlands

Lön som erhållits för arbete som utförts utomlands (arbetsinkomst utomlands) beaktas vid beskattningen på det sätt som stadgas i 6 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (/), om utlandsvistelsen på grund av detta arbete varar minst sex månader utan avbrott (utlandstjänstgöring). Som arbetsinkomst utomlands anses dock inte lön som arbetsstaten enligt ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte primärt får beskatta, och inte heller lön som har uppburits från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligt samfund eller från Finlands Utrikeshandelsförbund rf eller för arbete ombord på ett finskt fartyg eller luftfartyg.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

96 §

Avdrag för pensionsförsäkringspremie

Premierna för en frivillig pensionsförsäkring som tagits hos en utländsk försäkringsanstalt är inte avdragbara. Försäkringen anses dock som tagen i Finland om den har beviljats av en utländsk försäkringsanstalts fasta driftställe i Finland. Premier för en frivillig pensionsförsäkring vilka har betalats av en person som flyttat från utlandet till Finland, med undantag för en person som har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som föregått flyttningen till Finland, är avdragbara vid hans beskattning för flyttningsåret och de tre därpå följande åren, om premierna grundar sig på en försäkring som har tagits minst ett år innan personen flyttade till Finland.

135 §

Har Finlands beskattningsrätt begränsats genom ett avtal för att undvika internationell dubbelsbeskattning eller genom något annat internationellt avtal, eller har Finland helt avstått från att använda sin beskattningsrätt i fråga om viss inkomst tillämpas, i den mån detta enligt avtalet är tillåtet, vid beskattningen av den skattskyldige här den skattesats som hade bort tillämpas om hans beskattningsbara inkomst hade fastställts utan att bestämmelserna i avtalet hade beaktats.

(upphävs)

Den skattskyldige får inte dra av utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomst som enligt ett avtal som avses i 1 eller 2 mom. är befriad från skatt i Finland även om de annars hade fått dras av enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inkomstskattelagen för gårdsbruk eller denna lag.

Leder ett avtal som avses i 1 mom. till att utländsk skatt skall avräknas från den skatt som skall fastställas i Finland, skall från den skatt som betalas här för samma inkomst avräknas det belopp som visas ha blivit betalt i den främmande staten. Härvid anses även det belopp, som en finsk myndighet har överfört eller överför till en behörig myndighet i den andra staten för att användas till avkortning av den skattskyldiges skatt, såsom betalt i den främmande staten.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Avräkningen får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar en lika stor del av skatten här som det i den främmande staten erhållna inkomstbeloppet utgår av den skattskyldiges nettoinkomst.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagens 10 § 4 a och 4 b punkter tillämpas på betalning som sker den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Lagens 68 och 96 §§ tillämpas på betalningar som erläggs den dag lagen träder i kraft eller därefter. På sådana premier för frivilliga pensionsförsäkringar, vilka grundar sig på en frivillig pensionsförsäkring som tagits före den 1 september 1995 och vilka under skatteåret uppgår till högst 15 000 mark, tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 den lag som var i kraft 1995.

Lagens 76 § 1 mom. 4 punkt tillämpas på pensioner som betalas på grund av ett pensionsbeslut som fattas den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Lagens 77 § 1 mom. tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. Den lag som var i kraft 1995 tillämpas dock vid beskattningarna för 1996 och 1997 om utlandstjänstgöringen

a) har börjat under 1995 eller dessförinnan; eller

b) börjar under 1997 eller dessförinnan samt att om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.

Till övriga delar tillämpas lagen första gången vid beskattningen för 1996.

2.

L a g

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

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen den 11 augusti 1978 om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/78) 2 § 2 mom., 3 § 1 mom., 5 §, 6 § 1 och 3 mom. 7 §, 16 § 2 mom. och 17 §,

av dessa 3 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 8 december 1994 (1106/94), 5 och 7 § sådana de lyder i lag av den 30 december 1992 (1544/92) och 6 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 30 november 1990 (1022/90), och

fogas till 3 § ett nytt 6 mom. och till 4 § ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Såvida i denna lag icke annorlunda stadgas, iakttages på motsvarande sätt vad annorstädes i skattelagstiftningen är stadgat om skatteplikt för begränsat skattskyldigs inkomster och tillgångar samt om avdrag från dem. Vid uppbörd av källskatt får från inkomsten göras endast de i 5 och 6 §§ stadgade avdragen.

Om inte något annat stadgas i denna lag, iakttas på motsvarande sätt vad som på annat ställe i skattelagstiftningen stadgas om skatteplikt för begränsat skattskyldigs inkomster och tillgångar samt om avdrag från dem. Vid uppbörd av källskatt får från inkomsten göras endast de avdrag som stadgas i 4 och 6 §§.

3 §

3 §

Om inte något annat stadgas på annat ställe, skall källskatt betalas på dividend, gottgörelse för bolagsskatt, fondandel som en personalfond betalar och överskott som en personalfond delar ut till sina medlemmar, ränta och royalty samt på lön, pension och annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd.

Om inte något annat stadgas på annat ställe, skall källskatt betalas på dividend, gottgörelse för bolagsskatt, fondandel som en personalfond betalar och överskott som en personalfond delar ut till sina medlemmar, ränta och royalty samt på lön, pension och annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd. *Som dividend anses även förtäckt dividend som avses i 57 § beskattningsslagen och sådan förtäckt vinstöverföring till förmån för delägare som avses i 73 § i samma lag. Källskatt skall även betalas på ersättning genom personlig verksamhet av artist eller sportutövare oberoende av om ersättningen skall anses som lön eller av om den betalas till artisten eller sportutövaren själv eller till någon annan.*

Om ersättning genom personlig verksamhet av artist eller sportutövare betalas till ett utländskt samfund eller en person som inte är bosatt i Finland, anses vid uppbörden av källskatt endast detta samfund eller denna person som skattskyldig. Källskatt skall inte betalas på sådan ersättning genom verksam-

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

het av artist som betalas till ett utländskt samfund eller beständigt konsortium,

a) som genom sin verksamhet inte strävar efter vinst, och

b) hos vilken artisten har fast anställning, och

c) som inte direkt eller indirekt står under artistens kontroll.

4 §

Från den lön som grundar sig på sådan personlig verksamhet som artist eller sportutövare bedriver och från den ersättning, som avses i 3 § 1 mom. får dras av de kostnader som nämns i 2 mom. 1 och 2 punkterna av denna paragraf, till de delar de inte har ersatts särskilt. Från den på detta sätt uträknade nettoinkomsten får dessutom som andra utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomsten dras av 30 procent av beloppet av nämnda nettoinkomst.

5 §

Källskatt uppbärs inte på pension eller annan förmån som folkpensionsanstalten betalar.

5 §

Källskatt uppbärs inte på *folkpension*.

6 §

En begränsat skallskyldig som arbetar för Finland högst etthundra dagar under kalenderåret får från lön för arbete som

1) direkt ansluter sig till hans studier eller praktisering eller

2) sker inom ramen för ett nordiskt program för utbyte av feriearbete eller annat sådant arbete

och som har utförts på en arbetsplats, vilken förmedlas av en statlig myndighet, dra av ett belopp som skall anses nödvändigt för hans uppehålle här. För att få avdrag enligt denna paragraf skall den skattskyldige till arbetsgivaren lämna de uppgifter som närmare anges genom förordning.

6 §

En begränsat skattskyldig som arbetar i Finland högst etthundra dagar under kalenderåret får från lön för arbete som

1) direkt ansluter sig till hans studier eller praktisering eller

2) sker inom ramen för ett nordiskt program för utbyte av feriearbete eller annat sådant arbete

och som har utförts på en arbetsplats, vilken förmedlas av en statlig myndighet, dra av 3 000 mark per månad eller, om lönen betalas för kortare tid än en månad, 100 mark per dag.

Skattestyrelsen skall fastställa beloppet av det avdrag som avses i 1 mom.

För att få det avdrag som avses i denna paragraf skall den skattskyldige för arbetsgivaren lägga fram en sådan utredning som närmare stadgas genom förordning.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §

Källskatten utgör 25 procent på dividend, ränta, royalty och gottgörelse för bolagsskatt samt 35 procent på lön, pension, annan prestation som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd, på fondandel som en personalfond betalar och på överskott som en sådan fond delar ut. Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

7 §

Källskatten utgör 28 procent på dividend, ränta, royalty och gottgörelse för bolagsskatt samt 35 procent på lön, pension, annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd *samt* på fondandel som en personalfond betalar och på överskott som en sådan fond delar ut *liksom även på sådan ersättning genom verksamhet av artist eller sportutövare som avses i 3 § 1 mom.* Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

Källskatten utgör 28 procent på dividend, ränta, royalty och gottgörelse för bolagsskatt samt 35 procent på lön, pension, annan utbetalning som avses i 5 § lagen om förskottsuppbörd *samt* på fondandel som en personalfond betalar och på överskott som en sådan fond delar ut *liksom även på sådan ersättning genom verksamhet av artist eller sportutövare som avses i 3 § 1 mom.* Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

16 §

Har källskatt icke uppburits av annan anledning än försummelse hos den som är skyldig att uppbära skatt eller i annat fall än sådant som avses i 9 § 3 mom., tillämpas på motsvarande sätt vad i 1 mom. är stadgat, likväl så, att skattedirektören i Helsingfors skattedistrikt ofördröjligen fastställer den skattskyldiges beskattningsbara inkomst samt debiterar den skatt som utgår på inkomsten.

Har källskatt inte uppburits av någon annan anledning än försummelse hos den som är skyldig att uppbära skatt eller i något annat fall än ett sådant som avses i 9 § 3 mom., tillämpas på motsvarande sätt vad som stadgas i 1 mom., likväl så, att *Nylands länsskatteverk* ofördröjligen fastställer den skattskyldiges beskattningsbara inkomst samt debiterar den skatt som utgår på inkomsten.

17 §

Om ansvar för erläggande av skatt och förskott gäller i tillämpliga delar vad därom är stadgat i beskattningslagen och lagen om förskottsuppbörd. För skatt som i enlighet med 16 § 2 mom. påförts begränsat skattskyldig på grund av lön ansvarar hans arbetsgivare ävensom utländsk arbetsgivares härvarande representant såsom för egen skatt.

17 §

Om ansvar för erläggande av skatt och förskott gäller i tillämpliga delar vad som därom stadgas i beskattningslagen och lagen om förskottsuppbörd. För skatt som i enlighet med 16 § 2 mom. påförts en begränsat skattskyldig på grund av lön ansvarar hans arbetsgivare liksom även en utländsk arbetsgivares härvarande representant såsom för egen skatt. *Arbetsgivaren och nämnda representant är dock inte ansvariga för källskatt, om för den skattskyldige har utfärdats ett skattekort enligt lagen om förskottsuppbörd och arbetsgivaren eller representanten har*

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

följt den bestämmelse om förskottsinnehållning som antecknats i skattekortet och han inte har vetat och inte bort veta att löntagaren är begränsat skattskyldig.

*Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas i fråga om stadgandena om källskatt på inkomst som erhålls den dag lagen träder i kraft och därefter samt till övriga delar första gången vid beskattningen för 1996.*

5.

L a g om ändring av lagen om förskottsuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 28 november 1959 om förskottsuppbörd 30 §, sådant detta lagrum lyder i lag av den 22 februari 1991 (352/91), samt fogas till 1 § ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Utän hinder av vad som stadgas i 1 mom. tillämpas stadgandena i denna lag på lön som betalats för arbete som utförts utomlands även när inkomsten beaktas vid beskattningen på det sätt som avses i 6 § lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (/).

30 §

En arbetsgivare som vid betalning av lön för utomlands utfört arbete till en person bosatt i Finland, enligt intern finsk lagstiftning eller en internationell överenskommelse, inte verkställer förskottsinnehållning är skyldig att hos länskatteverket göra en anmälan om vilken stadgas närmare genom förordning. Genom förordning stadgas om (upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

vilka stater detta stadgande skall tillämpas på i fråga om där utfört arbete.

*Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas på lön som uppbärs den dag lagen träder i kraft eller därefter på grund av en sådan utlandstjänstgöring som börjar den dag lagen träder i kraft eller därefter. Den lag som var i kraft 1995 tillämpas dock på lön som uppbärs 1996 och 1997 om utlandstjänstgöringen*

- a) har börjat under 1995 eller dessförinnan; eller*
- b) börjar under 1997 eller dessförinnan samt att om arbetsstaten enligt en uttrycklig bestämmelse i ett gällande avtal mellan Finland och denna stat för undvikande av dubbelbeskattning inte får beskatta sådan lön som uppbärs för arbete utfört i anslutning till byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsverksamhet.*
