

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att det stiftas en lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund. Lagens syfte är att förebygga att finsk beskattning undviks med hjälp av utländska bassamfund. Detta kan förverkligas genom att styra och ackumulera inkomst i ett samfund som bildats i en stat med låg skatteböroda. En delägare i ett utländskt bassamfund som är allmänt skattskyldig i Finland kan enligt lagen beskattas för sin andel av det utländska bassamfundets inkomst även i det fall att samfundet inte delar ut vinst till delägarna. Med ett utländskt bassamfund avses ett samfund som bildats i en stat med låg skatteböroda och som till sin rättsliga karaktär kan vara exempelvis ett bolag, en stiftelse eller trust. Bestämmelserna gäller endast utländska samfund för vilka nivån på inkomstbeskattningen är lägre än 3/5

av nivån på beskattningen för ett inhemskt samfund.

Samfund som har hemvist i en stat med vilken Finland har i kraft ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall i regel stå utanför lagens tillämpningsområde. Lagen tillämpas inte heller på samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet. Propositionen innehåller även stadganden om förhindrande av dubbelbeskattning och om avdrag av förlust för bassamfund.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 1995. Den tillämpas första gången vid beskattningen för 1995.

Propositionen ansluter sig till budgetpropositionen för 1995 och avses bli behandlad i samband med den.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida		Sida
PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1	4.3. Bestämmanderätt och ägoandel	8
ALLMÄN MOTIVERING	3	4.4. Stater med låg skattebörd och innebörden av inkomstens art	9
1. Inledning	3	4.5. Beskattning av delägare	10
2. Nuläge	3	4.6. Uppgiftsskyldighet	11
2.1. Lagstiftning och praxis	3	5. Propositionens verkningar	11
2.2. Den internationella utvecklingen och ut- ländsk lagstiftning	4	6. Ärendets beredning	11
Allmänna synpunkter	4	DETALJMOTIVERING	12
Sverige	5	1. Propositionens motiveringar	12
Norge	5	2. Ikraftträdande	14
2.3. Bedömning av nuläget	6	LAGFÖRSLAG	15
3. Propositionens mål	7	BILAGA	17
4. De viktigaste förslagen	7	Förordning om ändring av beskattningsförord- ningen	17
4.1. Allmänna synpunkter om tillämpningen av lagen	7		
4.2. Ett utländskt bassamfund	8		

ALLMÄN MOTIVERING

1. Inledning

Konkurrensen om internationellt investeringskapital har lett till att många stater börjat avvika från de grunder och principer på vilka inkomstskattesystemet i allmänhet är uppbyggt. Till detta skattepolitiska handlingsätt hör att locka investeringskapital med hjälp av betydande skattelättnader eller fullständiga skattefriheter. Ofta anknyter till detta ännu ett tätt anonymitetsskydd för utländska investerare. För stater med en låg skattebörd har detta varit möjligt eftersom de i allmänhet inte har skatteavtal med främmande stater. Därför finns det ingen normbas för utbyte av upplysningar om skattskyldiga. Sådana stater som ofta kallas skatteparadis är till exempel Kanalöarna och Gibraltar samt i Karibien Bahaöarna och Caymanöarna.

Liknande drag hänför sig även till skattelagstiftningen i vissa sådana stater som har ett relativt omfattande nätverk av skatteavtal med främmande stater. De skatteförmåner som erbjuds samfund i utländskt ägo är i allmänhet begränsade till en viss typ av verksamhet eller vissa branscher. Som exempel på sådana länder kan nämnas Irland, Luxemburg och Malta och även Portugal på grund av de skatteförmåner som erbjuds av Madeira.

Flera olika faktorer inverkar på allokeringen av utländskt investeringskapital. En förmånlig skattebehandling är endast en faktor som inverkar på ett investeringsbeslut även om beskattningens betydelse ofta kan vara avgörande i synnerhet vad gäller finansinvesteringar. Förekomsten av skatteförmåner gör även en sådan verksamhet möjlig vars huvudsakliga syfte är att undvika beskattning i hemviststaten. Detta kan ske så att inkomst av företagsverksamhet, kapitalinkomst eller förvärvsinkomst styrs till en enhet som grundats i en stat med låg skattebörd och inte tas hem till hemviststaten för delägaren i enheten. En sådan utländsk enhet kan bedriva aktiv verksamhet men den kan även vara ett så kallat brevlådeföretag.

Framför allt har slopandet av valutakontrollen och den snabbt framskridna internationali-

seringen varit ägnade att öka och underlätta användningen av samfund som bildats i stater med låg skattebörd som redskap för kringgående av skatt. Många stater, däri inbegripet Sverige och Norge, har tagit i bruk särskilda stadganden enligt vilka delägare i ett samfund som bildats i en stat med låg skattebörd kan beskattas för sin andel av det utländska samfundets inkomst oberoende av att samfundet inte delar ut vinst till delägaren.

2. Nuläge

2.1. Lagstiftning och praxis

Enligt skattelagstiftningen i Finland är ett samfund ett skattesubjekt som beskattas separat. Delägarna i ett samfund beskattas för dess inkomst först, då samfundet delar ut vinst till sina delägare. Före det kan beskattningen av delägare bli aktuell endast i det fall att delägaren i samfundet överlåter sin andel varvid en eventuell realisationsvinst blir föremål för beskattning.

Enligt 9 § inkomstskattelagen, i det följande ISL, (1535/92) är ett inhemskt samfund allmänt skattskyldigt i Finland. I lagen har emellertid inte begreppet "inhemsk" definierats. I allmänhet har man ansett att ett samfund som skall registreras är inhemskt om det är registrerat här eller i övrigt är bildat enligt finsk lag. Övriga samfund anses som utländska och sålunda begränsat skattskyldiga.

Även inkomst från ett utländskt samfund kan beskattas här först, då samfundet delar ut vinst till delägare som är bosatt här eller delägaren får realisationsvinst genom att överlåta sin andel i det utländska samfundet. Rättsläget kan till denna del anses motsvara beskattningen av inhemskt samfund och dess delägare. Om samfundet är utländskt framträder i jämförelse med ett inhemskt samfund det särdraget att den vinst som samlats upp i samfundet helt och hållet förblir utanför Finlands beskattningsmakt, vilket gör det möjligt att beskattning i Finland undviks.

I lagstiftningen har frågan huruvida en i

Finland bosatt delägare i ett utländskt samfund i något fall kan beskattas för sin andel av det utländska samfundets inkomst förblivit öppen. I den interna finska lagstiftningen ingår en generalklausul om kringgående av skatt, 56 § beskattningsslagen (482/58). Man kunde tänka sig att med hjälp av denna klausul ingripa även i sådana fall där inkomsten allokerats till ett utländskt bassamfund huvudsakligen i syfte att kringgå finsk skatt. I rättspraxis finns emellertid inte något avgörande som skulle innehålla klara anvisningar om denna fråga. I de stater där det finns ett allmänt stadgande eller en allmän lära om kringgående av skatt har det i allmänhet ansetts att det som stöd för beskattningen i sådana fall är skäl att inta särskilda stadganden om utländska bassamfund.

Om ett utländskt samfund bedriver rörelse i Finland är den inkomst som erhållits från verksamheten enligt ISL inkomst från Finland och sålunda skattepliktig här. Även i fråga om skatteavtal är en beskattning enligt detta möjlig om samfundet har ett sådant fast driftställe i Finland som avses i skatteavtalet. Om det utländska bassamfundets verksamhet i sakligt hänseende bedrivs här och om det utländska samfundet kan anses ha en ställning som brevlådebolag, kan det anses möjligt att här beskatta den inkomst som det utländska samfundet erhållit från Finland på den grund att inkomsten anses erhållen av rörelse som bedrivits i Finland. Däremot finns det inte någon sådan publicerad rättspraxis enligt vilken ett samfund som är registrerat i utlandet i Finland skulle ha ansetts som inhemskt på grund av platsen för samfundets ledning.

Som en helhet kan konstateras att rättsläget i avsaknad av rättspraxis är oklart både i fråga om hur man skall förhålla sig till inkomst som samlats upp i ett finskägt utländskt bassamfund och i fråga om hur beskattningen skall verkställas här om det anses möjligt att beskatta en här bosatt delägare i samfundet för dess inkomst.

2.2. Den internationella utvecklingen och utländsk lagstiftning

Allmänna synpunkter

Många kapitalexporterande stater har i sin skattelagstiftning infört särskilda stadganden om bassamfund. Enligt dessa kan inkomst som

samlats upp i ett utländskt samfund beskattas i delägarens hemviststat oberoende av att samfundet inte enligt bestämmelserna om hemvist kan anses vara bosatt i delägarens hemviststat.

Förenade staterna övergick som första stat till att tillämpa en täckande lagstiftning om bassamfund 1962. Dess exempel följdes av Förbundsrepubliken Tyskland (1972), Canada (1976), Japan (1978), Frankrike (1980) och Förenade konungariket (1984), Nya Zeeland (1988) och Australien (1990). Av de nordiska länderna infördes i Sverige redan 1933 en så kallad Luxemburgparagraf som berättigade Sverige att i vissa fall beskatta inkomst som samlats upp i utländska värdepappersbolag. År 1990 utvidgade Sverige tillämpningsområdet för sina regler om så kallat utländskt bolag med den påföljden att landet sakligt kunde hänföras till den grupp av stater i vilka stadganden för att förhindra utnyttjandet av samfund som bildats i stater med låg skattebörd tillämpas. Norge tog i samband med kapitalskattereformen 1992 i bruk särskilda stadganden om beskattning av delägare i utländska bassamfund. Danmark har hittills inte antagit någon motsvarande lagstiftning men i dess rättspraxis förhåller man sig negativt till kringgående av skatt med hjälp av utländska enheter. Dessutom innehåller dess interna lagstiftning specialstadganden med stöd av vilka det är möjligt att ingripa i vissa fall av internationellt skattekringgående. Av dessa kan nämnas ett stadgande genom vilken rätten att avdra räntor på lån som tagits för anskaffningen av ett utländskt finansbolag i vissa fall förvägras. Dessutom är projekt gällande lagstiftning om bassamfund anhängiga i flera andra medlemsstater i Europeiska unionen (EU).

Inte en enda stat har hittills avstått från sin lagstiftning om bassamfund. Däremot har en lagstiftning av denna typ i många stater kompletterats i syfte att täcka flera fall än tidigare.

Till sin struktur kan lagstiftningen om bassamfund i olika stater indelas i två olika grupper beroende på om slaget av inkomst som samfundet erhåller eller samfundets hemviststat i första hand skall vara avgörande vid tillämpningen av stadgandena. Förenade staterna, Canada och Tyskland tillämpar sin lagstiftning på sådana utländska samfund vars inkomst är inkomst som definieras närmare i lagstiftningen och vars skattebörd i hemviststaten är låg. De övriga staterna har i allmänhet valt den linjen

enligt vilken förstahandskriteriet för tillämpningen av lagstiftningen är att bassamfundet är beläget i en stat med låg skattebörda. Denna indelning är generell och kategorisk och i verkligheten innehåller lagstiftningen om bassamfund ofta element från båda huvudlinjerna.

Sverige

Utformningen av lagstiftningen i Sverige är originell mot bakgrund av en internationell jämförelse. I den stadgas inte liksom i allmänhet om ett kontrollerat utländskt samfund vars inkomst under vissa rådande omständigheter kan allokteras för att beskattas hos delägarna, utan i den opererar man med begreppen "utländskt bolag" och "utländsk juridisk person". Dessa begrepp har en viktig betydelse i lagstiftningen, eftersom den skattemässiga behandlingen väsentligen är beroende av vilket begreppsrekvisit den utländska enheten uppfyller.

Utgångspunkten i den svenska lagstiftningen är att om en utländsk enhet inte beskattas separat i sin hemviststat, beskattas en delägare som är bosatt i Sverige för enhetens inkomst i förhållande till dennes andel oberoende av om enheten delar ut vinst till delägarna. Om en utländsk enhet är ett självständigt skattesubjekt i sin hemviststat, skall i fråga om den skattemässiga behandlingen därefter utredas om enhetens hemviststat är en stat som nämns i en särskild vit lista. Om inte enhetens hemviststat finns på denna lista beskattas under vissa förutsättningar dess i Sverige bosatta delägare för enhetens inkomst oberoende av om den delar ut vinst till delägaren.

Förutsättningarna är följande:

1) minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet i den utländska enheten skall behärras av personer bosatta i Sverige,

2) delägaren antingen direkt eller indirekt innehar en andel på minst 10 procent av kapitalet eller röstetalet i den utländska enheten och

3) beskattningen av den utländska enheten i dess hemviststat kan inte anses vara likartad med beskattningen av ett aktiebolag med hemvist i Sverige.

Utgångspunkten för lagstiftningen från 1990 var ursprungligen den att de bolag som var bosatta i de stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal stod utanför delägarbeskattningen.

Nu har man emellertid i Sverige övergått till en reglering enligt vilken lagstiftningen även som utgångspunkt tillämpas på enheter bosatta i skatteavtalsstater. I den vita listan uppräknas dock separat de stater vars där hemmahörande bolag lagstiftningen inte tillämpas på. På denna lista finns nästan alla de stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal.

Om en utländsk enhet enligt förutsättningarna i lagstiftningen ägs av personer med hemvist i Sverige och om den inte är belägen i en stat som nämns i den vita listan, skall det klargöras om enheten i sin hemviststat är underkastad en beskattning som är likartad den som ett aktiebolag med hemvist i Sverige är underkastat. Den nivå som krävs på beskattningen har inte noggrant definierats i lagen, men den torde i praktiken anses ligga kring drygt 10 procent.

De ovanliga dragen i den svenska lagstiftningen sträcker sig även till sakinnehållet. Enligt lagstiftningen skall förlusterna för en utländsk enhet delas upp och beaktas vid beskattningen av delägarna enligt samma principer som i fråga om bassamfundets inkomster. Ett avvikande i en annan riktning innebär att skatter som ett utländskt samfund eventuellt betalat i sin hemviststat inte kan avräknas från sådan svensk skatt som påförs på en i Sverige bosatt delägare med stöd av denna lagstiftning. Den utländska skatten kan emellertid avdras från inkomsten.

Norge

Den nya norska lagstiftningen om norsk-kontrollerande utländska samfund liknar mera den traditionella beskattningen av bassamfund än motsvarande svenska regler. Den norska lagstiftningen motiverades med behovet att skärpa sättet att förhålla sig till operationer i skatteparadis på grund av slopandet av valutakontrollen samt med det att en sådan verksamhet leder till en onödig rörelse av finanskapital från Norge till utlandet. De nya stadgandena hänför sig till den stora skattereformen 1992 och i det sammanhanget är syftet med dessa för sin del att trygga beskattningens neutralitet i förhållande till investeringsbeslut.

Enligt den nya lagstiftningen kan inkomst som samlats upp i en utländsk enhet beskattas som inkomst för samfundets norska delägare oberoende av att denna inte delar ut någon vinst. Förutsättningen är att den utländska

enheten kontrolleras av personer med hemvist i Norge och att den är belägen i en stat med låg skattebörd. En delägare med hemvist i Norge beskattas enligt den andel som svarar mot hans ägoandel i den utländska enheten. Delägaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person.

En utländsk enhet som avses i lagstiftningen kan till sin juridiska struktur vara ett aktiebolag eller en annan juridisk person, t.ex. en trust, fond eller stiftelse. Förutsättningen för tillämpningen av lagstiftningen är att personer med hemvist i Norge antingen direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av kapitalet i den utländska enheten eller det sammanlagda rösttalet av dess aktier eller andelar. Dessutom skall den utländska enheten vara belägen i en stat med låg skattebörd. Med det avses i lagstiftningen ett fall då den allmänna nivån på företagsbeskattningen i den utländska enhetens hemviststat är lägre än 2/3 av den skatt som skulle ha påförts i om enheten hade haft hemvist i Norge.

Vilket slag av inkomst som den utländska enheten erhåller har i regel inte någon betydelse vid allokeringsbeslutet. Om den utländska enheten är belägen i en stat med vilken Norge inte har ingått skatteavtal allokeras all slags inkomst till delägarna.

Tillämpningsområdet för lagstiftningen är emellertid begränsat i sådana fall där en utländsk enhet har hemvist i en sådan stat med vilken Norge har ingått skatteavtal. Lagen berör härvid de fall då den utländska enhetens inkomst i huvudsak består av inkomster av passiv natur. Som sådana inkomster anses huvudsakligen dividend, ränteinkomster, realisationsvinster som hänför sig till finansinvesteringar, inkomst av leasing och royalty. Bank- och försäkringsverksamhet anses däremot i allmänhet som verksamhet vars inkomster inte hör till begreppsområdet. Holdingbolagens ställning beror på naturen av deras verksamhet och de kan i en del fall komma att falla inom tillämpningsområdet för lagstiftningen och i andra stanna utanför detta.

En delägare kan yrka att den skatt som hänför sig till hans andel av inkomsten skall dras av från den inkomst som är beskattningsbar i Norge. Alternativt får den utländska skatten avräknas från skatt som debiteras i Norge. Lagstiftningen tillämpas på vinst för en utländsk enhet endast till den del den överstiger den utdelade dividenden. Man försöker undvi-

ka en dubbelbeskattning även i fråga om realisationsvinster.

Om resultatet för en utländsk enhet beräknad enligt norsk lagstiftning utgörs av förlust, kan förlusten i ett förhållande som svarar mot delägarens andel dras av från dennes beskattningsbara inkomst i Norge. Rätten till avdrag får emellertid inte överstiga det belopp som den skattskyldige högst skulle ha kunnat förlora på grund av sin investering i den utländska enheten.

2.3. Bedömning av nuläget

Det existerar inte någon allmän definition med hjälp av vilken begreppet skatteparadis kunde definieras på ett entydigt sätt. Skattestadgandena avviker i de olika staterna till den grad att på grund av verksamhetens slag kan en och samma stat ibland samtidigt visa sig som ett land med både låg och vanlig skattebörd. Det är även av betydelse om det är fråga om bedrivande av företagsverksamhet, kapitalinkomst eller förvärvsinkomst. Det förhållandet att verksamheter söker sig till stater av viss typ kan utöver den låga beskattningen bero på andra faktorer. De krav som förekommer i bolagsbeskattningen, såsom definitionen av förhållandet mellan eget och främmande kapital, vida stadganden i arbetslagstiftningen eller till och med ringa kontroll kan även ligga bakom ett etableringsbeslut. Ett täckande banknät, banksekretessregler och olika säkerhetsgarantier kan även vara av central betydelse i detta hänseende. Skatteparadis har synbarligen även använts för att skydda dit överförda tillgångar från konkursborgenärer eller för att sudda ut ursprunget hos tillgångar som erhållits genom brottslig verksamhet.

Många skatteförmåner som kan uppnås via utländska bassamfund anknyter till verksamheten för ett dotterbolag som bildas i ett skatteparadis. Förut var bildandet av ett utländskt bolag en valutatransaktion som var beroende av tillstånd. I och med att valutaregleringen slopades har det blivit lättare att bilda bolag i ett skatteparadis. Utvecklingen mot en internationalisering har för sin del lett till att metoder som med hjälp av utländska bassamfund syftar på att kringgå finsk skatt blivit kända. Då utbudet av denna typ av tjänster ytterligare har ökat och då det i många skatteparadis är möjligt att bilda ett sådant

brevlådebolag med relativt små kostnader, är de utländska bassamfunden nu en möjlighet som kan användas även av fysiska personer.

Finland har i allmänhet inte ingått skatteavtal med egentliga skatteparadis. Utöver att dessa stater i allmänhet har stadganden om banksekretess som garanterar anonymitet, är inte heller de statliga myndigheterna skyldiga till ett sådant utbyte av upplysningar som grundar sig på bestämmelser i skatteavtal.

Med tanke på skattesystemets neutralitet skall lagstiftningen inte leda till ett resultat där man för ut valuta från Finland till utlandet för att bilda bassamfund och avstår från att ta hem inkomsterna endast i syfte att kringgå skatt som skall betalas här. Den centrala principen i reformen av kapital- och företagsbeskattningen som trädde i kraft 1993 var en sänkning av samfundsskattesatsen och skattesatsen för kapitalinkomster. Samtidigt utvidgades skattebasen väsentligt. Det att skattebasen fortfarande kan komma att förvittras genom nyttjandet av utländska basissamfund, står i strid med den låga skattesatsen och de fiskala målen för skattesystemet. Vid personbeskattningen skedde en betydande ändring bland annat i fråga om beskattningen av ränteinkomster och realisationsvinster. Båda blev föremål för en allmän kapitalskattesats på 25 procent och samtidigt breddades även skattebasen. Eftersom begränsat skattskyldiga personer för dessa inkomstslag åtnjuter här en vid skattefrihet, för kan utgångspunkterna för skattereformen även till dessa delar fås att vackla genom att nyttja utländska enheter. Vid beskattningen av förvärvsinkomster har problemet blivit en beskattning som enligt internationella mått är anmärkningsvärt hög. Såvida några skattskyldiga genom att nyttja ett bassamfund beläget i ett land med låg beskattning lyckas befria sig från skatt som skall betalas här, står slutresultatet i strid med tryggheten av ett rättvist skattesystem och är ägnat att försvaga skattesystemets godtagbarhet.

3. Propositionens mål

Kommittén som behandlat beskattningen av internationella företag föreslog i sitt betänkande från 1979 att en delägare som är allmänt skattskyldig i Finland i vissa fall kunde beskattas för inkomst som samlats upp i ett utländskt samfund med låg skattebörd. För-

slaget som då inte ledde till lagstiftning blev färdigt under en tid då beskattningen av delägare i samfund som bildats i utlandet med stöd av en sådan lagstiftning var möjlig endast i några få stora kapitalexporterande stater. I de övriga nordiska länderna fanns på den tiden inte heller någon motsvarande speciallagstiftning. Möjligheterna att nyttja utländska arrangemang för projekt vars syfte var att kringgå skatt var inte kända i en så stor utsträckning som i dag och dessa möjligheter begränsades för sin del av valutakontrollen som grundade sig på tillstånd. Även miljön kring samfundsbeskattningen i Finland var en annan, eftersom samfundsskatten var ca 60 procent samtidigt som det fanns betydande luckor i skattebasen.

Nuförtiden har läget förändrats på många sätt. Av de nordiska länderna har Sverige och Norge i samband med sin kapitalskattereform tagit i bruk stadganden om beskattning av bassamfund som beskrivits i stycke 2.2. Även i Finland har man genomfört en kapitalskattereform vars centrala innehåll var att sänka samfundsskattesatsen och kapitalskattesatsen samt bredda skattebasen. Stadganden för att trygga skattebasens bestånd även vid nyttjandet av utländska bassamfund saknas dock fortfarande. Sådana stadganden behövs emellertid både av fiskala skäl och för att trygga en rättvis beskattning. Redan med tanke på preventiva synpunkter är det viktigt att en klart negativ ställning gentemot internationellt kringgående av skatt framgår av lagen. Då man beaktar internationaliseringstrenden, sloppet av valutakontrollen som grundade sig på tillstånd samt den nya svenska och norska lagstiftningen, är det befogat att även i Finland ta i bruk sådana stadganden vars syfte är att förhindra kringgående av skatt med hjälp av utländska bassamfund.

4. De viktigaste förslagen

4.1. Allmänna synpunkter om tillämpningen av lagen

I propositionen föreslås att det stiftas en lag med stöd av vilken ett utländskt bassamfunds inkomst under förhållanden som definieras närmare i lagen kan allokera för att beskattas som inkomst för dess delägare med hemvist i Finland. Den motsvarande utländska lagstiftningen om utländska bassamfund har i allmän-

het grundat sig på en objektiv granskning av den skattskyldiges åtgärder. Då ett rekvisit som anges i lagen uppfylls, beskattas delägaren för den utländska enhetens inkomst. Motiven för bildandet eller nyttjandet av enheten har inte någon betydelse vid tillämpningen av lagen. För att säkerställa lagstiftningens funktionsduglighet har det ansetts nödvändigt att i dessa fall ty sig till ett relativt schablonmässigt granskningssätt.

Det kan vara motiverat att ty sig till befrielsestadganden som grundar sig på den skattskyldiges motiv närmast i sådana fall där tillämpningsområdet för lagstiftningen synes bli för omfattande. Det är emellertid ändamålsenligare att begränsa tillämpningsområdet för lagstiftningen på annat sätt.

Denna utgångspunkt innebär en avvikelse från de principer som generalklausulen i den interna lagstiftningen om kringgående av skatt är uppbyggd på. Syftet med speciallagstiftningen om utländska bassamfund är i ingen händelse att göra tillämpningsområdet för stadgandena för kringgående av skatt, som i övrigt ingår i den interna lagstiftningen, snävare.

Samfundsbeskattningen kan enligt vad som närmare stadgas i lagen tillämpas i fall där en fysisk eller juridisk person som är bosatt här samlar upp inkomst i ett utländskt samfund som i sin hemviststat är föremål för en låg beskattning. Den inkomst som det utländska samfundet erhåller kan härröra antingen från Finland eller från någon annan stat och den kan till sin natur utgöras av till exempel investeringsinkomst av passiv natur såsom ränteinkomst och realisationsvinst. Lagstiftningen kan tillämpas även i fall då en här allmänt skattskyldig person styr förvärvsinkomst till ett utländskt samfund för att undvika beskattning här. Som exempel på en situation där en norm riktad mot kringgående av skatt som ingår i den interna lagstiftningen och lagstiftningen om bassamfund kunde komplettera varandra, kan nämnas ett fall där rättigheter till immateriell egendom till underpris överförs till ett utländskt samfund i syfte att i framtiden inkomstföra och lämna kvar rojalty och andra inkomster i det utländska samfundet som bildats i en stat med låg beskattning. I sådana fall kan det vara mycket svårt att fastställa det viktiga interna priset vid överföringen, varför förekomsten av stadganden som möjliggör en justering av interna priser inte som sådana räcker med tanke på utövandet av Finlands beskattningsmakt.

4.2. Ett utländskt bassamfund

I fråga om den juridiska strukturen av ett bassamfund kan i tillämpliga delar hänvisas till förteckningen i 3 § inkomstskattelagen. En utländsk enhet har inte nödvändigtvis den juridiska formen för bolag utan den kan även vara till exempel en fond, stiftelse, inrättning eller trust. Definitionen av ett utländskt bassamfund täcker bland annat även dessa juridiskt separata förmögenhetsmassor.

4.3. Bestämmanderätt och ägoandel

Lagstiftningen om bassamfund i olika stater berör endast sådana utländska enheter som kan anses vara föremål för bestämmanderätten av delägare med hemvist i den stat som tillämpar lagstiftningen. Tanken är att delägarna inte skall beskattas för det utländska samfundets inkomst om de inte har verklig makt att besluta om samfundets politik gällande vinstutdelning. Ofta har det även stadgats att endast de delägare som äger minst en andel av en viss storlek i en utländsk enhet beskattas för den utländska enhetens inkomst. Detta har utöver förvaltningsmässiga synpunkter även motiverats med det att innehavare av en liten ägoandel inte har möjlighet att påverka beslutsfattandet i samfundet och kanske inte heller kan få de uppgifter om det utländska samfundet som behövs för beskattningen. Det är skäl att på det sätt som beskrivits ovan knyta förutsättningarna för beskattningen av delägare i ett utländskt samfund till två olika förutsättningar. Enligt den första förutsättningen skall samfundet lyda under delägarnas bestämmanderätt och enligt den andra skall delägarens ägoandel vara av en viss minimistorlek.

Ett utländskt samfund anses lyda under bestämmanderätten för personer med hemvist i Finland om en eller flera här allmänt skattskyldig person innehar sammanlagt minst 50 procent av kapitalet i samfundet eller av det sammanlagda röstetalet som dess aktier eller andelar medför. Bestämmanderätt kan uppkomma både genom direkt och indirekt ägande.

Förekomsten av bestämmanderätt leder till att ett utländskt samfund i regel faller inom lagens tillämpningsområde. I propositionen föreslås att endast sådana delägare beskattas vars ägoandel i ett utländskt samfund är minst 10

procent räknat på samfundets kapital. Varje sådan delägare beskattas för det utländska samfundets inkomst i förhållande till dennes ägoandel. Genom gränsen för ägandet på 10 procent kan man i allmänhet undvika en situation där till exempel en skattskyldig som investerat i en internationell investeringsfond förpliktas att för beskattningen skaffa sådana uppgifter om den utländska enheten som småinvesterare knappast har någon möjlighet att få. Ett indirekt ägoförhållande förhindrar inte att stagandet tillämpas men beskattningen skall begränsas till att gälla endast den del av bassamfundets inkomst som svarar mot det verkliga ägandet.

Ställningen som delägare eller förmånstagare som leder till beskattning kan inte undgå genom att dela upp ägandet eller kretsen av förmånstagare mellan personer som hör till samma intressesfär, utan den andel å 10 procent som krävs kan uppfyllas även då kretsen av ägare eller förmånstagare har splittras upp på detta sätt.

4.4. Stater med låg skattebörda och innebörden av inkomstens art

Ändamålsenlighetsskäl talar inte för att en sådan modell antas på grundval av vilken bassamfund med hemvist i vilken som helst stat på grund av inkomstens art skall höra till lagens tillämpningsområde. Metoden leder till att även bolag med hemvist i skatteavtalsstater eventuellt till och med i omfattande utsträckning faller inom tillämpningsområdet för lagen. De situationer där det är behövt att få en detaljerad utredning av vilket slags inkomst som bolaget erhållit är uppenbart talrika och orsakar mycket administrativt arbete. Lagstiftningen borde byggas på en indelning där vikt skall läggas vid vilken stat som är det utländska samfundets hemviststat. Ett omnämnande av stater kan förbättra förutsägbarheten för lagstiftningens tillämpning. Eftersom uppgörandet och uppföljandet av en särskild lista som gäller skatteparadis skulle medföra många problem är det ändamålsenligare att med hjälp av en så kallad vit lista räkna upp de stater i fråga om vilka lagstiftningen inte skall tillämpas på där bosatta samfund. Om de stater som skall räknas upp i denna lista stadgas genom förordning och den justeras vid behov. De skatteavtalsstater vars samfundsbeskattning

kan anses vara jämförbar med den finska skall tas med på listan.

Skatteavtalen innehåller bestämmelser om fördelningen av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Möjligheterna att tillämpa lagstiftningen om beskattning av bassamfund blir betydligt snävare om lagstiftningen anses bli stridande mot artiklarna i skatteavtalet. I kommentaren till Organisationens (OECD) modellskatteavtal konstateras i samband med artikel 1 (stycke 23) att en betydande majoritet av medlemsstaterna emellertid är av den åsikten att en sådan motstridighet inte råder. Som motivering nämns framför allt det att beskattningen av bassamfund kan anses höra till den del av en stats interna lagstiftning där de faktorer som leder till skattskyldighet definieras och som inte regleras genom skatteavtal. Mot bakgrund av detta finns det inte några principiella hinder för att lagstiftningen också skall gälla samfund med hemvist i sådana stater med vilka Finland har i kraft ett skatteavtal.

Dividend som erhålls på grund av direkta investeringar i en skatteavtalsstat är i allmänhet undantagna från finsk skatt enligt 61a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller ett skatteavtal. Skattefriheten synes tala för att skatteavtalsstater i stor utsträckning kan tas med på den lista i vilken de stater uppräknas i fråga om vilka där bosatta samfund lagstiftningen inte tillämpas, eftersom vinsten normalt inte blir föremål för beskattning då den tas hem. Då skatteavtal ingås strävar man efter att beakta särdragen i beskattningen i den andra avtalsslutande staten. Då ett skatteavtal har ingåtts återfinns i det i allmänhet en särskild artikel om utbyte av upplysningar med stöd av vilken utbyte av upplysningar om beskattning är möjlig i motsats till det fall att det är fråga om en egentlig skatteparadisstat. Med hänsyn till detta skall endast sådana skatteavtalsstater lämnas utanför den vita listan som har en sådan betydande skattelagstiftning som är kännetecknande för skatteparadis.

De samfund med hemvist i stater utanför den vita listan kan falla inom tillämpningsområdet för lagstiftningen endast om beloppet av skatt för det utländska samfundet i samfundets hemviststat är mindre än 3/5 beräknat av den skatt som borde ha betalats om samfundet haft hemvist här. För uträkningen skall det utländ-

ska samfundets inkomst räknas enligt tillämplig finsk skattelag och beloppet av den skatt som det utländska samfundet har betalat i sin hemviststat jämförs med beloppet av den inkomstskatt som borde ha betalats om samfundet haft hemvist här. En delägare i ett samfund som faller inom tillämpningsområdet för lagen och som har hemvist i Finland skall visa att samfundet i sin hemviststat skall betala minst 3/5 i skatt för att en allokering av inkomst skall kunna undvikas.

Det verkliga innehållet i kravet på beskattningsnivån är väsentligen beroende av det sätt på vilket de uträknas. Med tanke på tillämpningen av lagen vore det enklast att endast beakta den formella skattesatsen. Den uttrycker emellertid i allmänhet inte nivån på den egentliga skatten. Därför skall jämförelsen enligt internationell praxis göras på grund av de effektiva skattesatserna som uttrycker den verkliga nivån på skattebördan.

Det är kännetecknande för ett bassamfund att det erhåller största delen av sin inkomst utanför hemviststaten. Härvid blir det kanske tvunget att betala skatt även i källstaten. Skatter som betalas i tredje stater räknas emellertid inte i allmänhet som skatt betald av ett bassamfund då nivån på beskattningen utreds i dess hemviststat. Annars kan samfundet falla utanför tillämpningsområdet för lagstiftningen, till exempel med hjälp av skatt som ett fast driftställe i en tredje stat har betalat. Enligt propositionen skall samfundets beskattningsnivå fastställas på grundval av beloppet av den inkomstskatt som det betalat i sin hemviststat.

Tillämpningen lagstiftningen om bassamfund i synnerligen många stater beror på vilket slags verksamhet samfundet bedriver. En specificering och klassificering av inkomst som ett bassamfund erhållit utgör emellertid en problematisk och administrativt arbetsam uppgift. I inkomsten för ett och samma samfund kan ingå inkomst såväl från en aktiv affärsverksamhet som av passiv natur. En sådan inkomst som enligt utgångspunkten hör till någon av inkomstkategorierna kan likväl i en annan situation naturligare höra till en annan inkomstgrupp. Leasing utgör för sin del ett exempel på verksamhet som vissa stater anser vara aktiv affärsverksamhet och som andra klassificerar som verksamhet av passiv natur. Inkomst från i sig aktiv affärsverksamhet kan även tillfälligt placeras som investeringar av

passiv natur. Om samfundets inkomster specificeras för tillämpningen av lagstiftningen om bassamfund skall även kostnaderna hänföras till de inkomstposter som motsvarar dem, vilket ytterligare skulle öka det administrativa arbetet.

De stater som tillämpar bassamfundslagstiftning strävar ofta efter att säkerställa konkurrensförutsättningarna för utländska dotterbolag inom koncerner belägna i staten i fråga. Därför har den egentliga affärsverksamhet som de bedriver där lämnats utanför tillämpningsområdet för bassamfundsbeskattningen. På grund av svårigheterna vid definitionen av och problemen vid gränsdragningen av affärsverksamhet som befriats har lagstiftningen en tendens att bli komplicerad och svårtillämplig. Mot denna bakgrund är det förståeligt att Sverige inte i sin lagstiftning har omfattat begränsningar av detta slag. Även begränsningen i norsk lagstiftning gäller endast de i praktiken förmodligen sällsynta fall där bassamfundet har hemvist i en skatteavtalsstat.

I propositionen föreslås att den industriella produktionsverksamhet som ett bassamfund bedriver i sin hemviststat utesluts från tillämpningsområdet för lagen. Grunden för befrielsen är skäl som hänför sig till det finska näringslivets konkurrenskraft samt det att produktionsverksamhet knappast någonsin placeras i en stat i syfte att kringgå skatt. Befrielsen skall också gälla ett samfund vars inkomst influtit från prestationer som betalas av ett till samma concern hörande samfund med hemvist i denna stat och som bedriver industriell produktionsverksamhet där. Befrielserna utgör ett undantag från huvudregeln enligt vilken inkomsten för ett utländskt samfund hänförs till dess delägare som är bosatta här då de allmänna förutsättningarna för tillämpningen av lagen uppfylls. Befrielserna rör endast samfund vars huvudsakliga verksamhet kan anses vara av nämnda produktiva natur och vars inkomst huvudsakligen består av inkomst från ett sådant samfund. Befrielsen gäller i dessa fall bolagens hela inkomst.

4.5. Beskattning av delägare

Bassamfundets beskattningsbara inkomst beräknas enligt de finska skattelagarna. Detta förfarande föreslås därför att staterna i allmänhet tillämpar sina egna lagar och även därför

att orsaken till bildandet av ett samfund kan uttryckligen vara att undvika en beskattning av delägaren i hemviststaten. Bokföringsskyldighet här för ett utländskt samfund kan emellertid inte föreskrivas. På grund av detta blir delägaren med hemvist här skyldig att framläga det material som behövs vid beräkningen av det beskattningsbara resultatet. Den beskattningsbara inkomsten beräknas enligt de finska skattelagarna för den räkenskapsperiod som samfundet följer eller, om sådan saknas, för ett kalenderår. Inkomsten delas upp för att bli beskattad som inkomst för de här allmänt skattskyldiga delägarna enligt deras ägo- eller förmånstagarandelar.

En delägare i ett utländskt bassamfund har i allmänhet inte beviljats någon vidsträckt rätt att i sin egen beskattning dra av det utländska samfundets förlust. En vidsträckt möjlighet att dra av förluster kunde leda till ett helt annat resultat än vad som eftersträvas med lagstiftningen om bassamfund, om det med ett bassamfunds förlust vore möjligt att förhindra beskattningen av den skattskyldiges övriga inkomst. I propositionen föreslås emellertid att en delägare i ett utländskt bassamfund beviljas rätt att från den enligt lagen om bassamfund beskattningsbara inkomst för samma bassamfund som uppkommer under senare år dra av en andel som svarar mot delägarens andel av förlusten.

Om en utländsk enhet som hör till lagens tillämpningsområde delar ut vinst till sina delägare, kan följden vara en dubbelbeskattning då tillgångarna av vilka vinstutdelningen sker redan tidigare med stöd av bassamfundslagstiftningen har beskattats som inkomst för delägaren. För att förhindra en dubbelbeskattning föreslås att en inkomst som beskattats enligt lagen kan skattefritt delas ut till delägaren.

Då ett utländskt samfund i sin hemviststat har betalat skatt på inkomst som enligt denna lag allokeras till att beskattas hos delägare kan även ekonomisk dubbelbeskattning uppkomma. I propositionen föreslås att de skatter som närmare definieras i lagen och som det utländ-

ska bassamfundet betalat avräknas från den skatt som påförs här.

4.6. Uppgiftsskyldighet

För tillämpningen av bassamfundsbeskattningen behövs två olika slag av information. Å ena sidan är det nödvändigt att identifiera de personer som här är allmänt skattskyldiga och som är delägare eller förmånstagare i ett samfund som avses i lagen och å andra sidan behövs för fastställandet av den inkomstandel som skall allokeras uppgifter för beräkningen av det utländska bassamfundets resultat. Stadganden om uppgiftsskyldigheten föreslås bli intagna i beskattningsförordningen (530/59). I propositionen ingår ett utkast till ändring av beskattningsförordningen.

5. Propositionens verkningar

För tillfället finns det inget uppföljdssystem med hjälp av vilket antalet och lokaliseringen av finskägda bassamfund kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Sålunda är det inte möjligt att ge en uppskattning i mark av de skatter som kommer att inflyta till en följd av propositionen. Vid sidan av de skatteintäkter som uppkommer vid tillämpningen av bassamfundsstadgandena kan propositionen antas minska användningen av utländska bassamfund i syfte att kringgå skatt och även på detta sätt i någon mån öka skatteintäkterna.

Propositionen ansluter sig till budgetpropositionen för 1995.

6. Ärendets beredning

Propositionen grundar sig på mellanrapporten av arbetsgruppen för reformeringen av den internationella beskattningen som tillsatts av finansministeriet den 28 januari 1994 (VM 1994:13).

DETALJMOTIVERING

1. Propositionens motiveringar

1 §. *Tillämpningsområde.* Av paragrafen framgår ett förfarande som avviker från den allmänna huvudregeln enligt vilket en i Finland bosatt delägare i ett utländskt samfund kan beskattas för samfundets ickeutdelade vinst om de förutsättningar som stadgas i denna lag uppfylls. Lagen gäller en sådan delägare i det utländska samfundet som är allmänt skattskyldig här. Delägaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person. Med ett utländskt samfund avses ett samfund som enligt intern finsk lagstiftning inte kan anses vara inhemskt. Ett utländskt samfund som avses i lagen kan till sin juridiska struktur vara ett bolag men även fonder, stiftelser, inrättningar och andra motsvarande enheter som nämns i 3 § inkomstskattelagen faller under tillämpningsområdet för lagen. Tillämpningsområdet täcker även mellanformerna av ett bolag och en fond, såsom de så kallade bolagen med varierande kapital samt olika truster och andra sådana separata förmögenhetsmassor. Eftersom en utländsk sammanslutning enligt 3 § 5 punkten betraktas som ett samfund skall även ett sådant höra till lagens tillämpningsområde.

2 §. *Utländskt bassamfund.* En central faktor i fråga om tillämpningen av lagen är vilka utländska samfund lagen skall gälla. För de samfund som hör till lagens tillämpningsområde används benämningen *utländskt bassamfund*. Definitionen av ett utländskt bassamfund avgör frågan vilka slags utländska samfunds inkomst som skall bli beskattad som inkomst för delägare med hemvist här oberoende av om samfundet delar ut vinst till sina delägare eller inte.

Enligt 1 mom. är definitionen av ett utländskt bassamfund i första hand knutet till den verkliga nivån på samfundets inkomstbeskattning i samfundets hemviststat. Med ett bassamfund avses ett sådant utländskt samfund beträffande vilket den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av nivån på beskattningen för ett samfund med hemvist i Finland. Som beräkningsgrund för kravet på denna nivå på beskattningen används det belopp av samfundsskatt som skulle ha betalats om den utländska enheten hade varit en här allmänt skattskyldig enhet. Samfundets inkomst beräk-

nas enligt tillämplig finsk skattelag. Det belopp av finsk skatt som beräknas på inkomst som erhållits på detta sätt jämförs med det belopp av skatt som det utländska samfundet skall betala i sin hemviststat. Med samfundets hemviststat avses den stat där det utländska samfundet anses i beskattningshänseende vara bosatt på grundval av registrering, plats för ledning eller annan sådan omständighet.

I 2 mom. ingår undantag från definitionen av ett utländskt bassamfund. Ett samfund som enligt stadgandena i 1 mom. är ett utländskt bassamfund faller utanför lagens tillämpningsområde då de förutsättningar som nämns i 2 mom. uppfylls.

Det första undantaget gäller utländska samfund vars inkomst huvudsakligen härrör av industriell produktionsverksamhet som samfundet bedriver i sin hemviststat. Begreppet förekommer sedan tidigare t.ex. i lagen om temporärt investeringsstöd för industriinvesteringar (444/94). Vid sidan av samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet skall befrielsen gälla även ett samfund som hör till samma koncern som ett sådant samfund och vars inkomst huvudsakligen härrör från ett samfund som har hemvist i samma stat och bedriver industriell produktionsverksamhet där. Inkomsten kan utgöras av exempelvis dividend- eller ränteinkomst. I fråga om definitionen av en koncern hänvisas till 1 kap. 2 § lagen om aktiebolag (734/78), vilket bland annat innebär att det skall vara fråga om en finsk koncern. I fråga om båda fallen räcker det att inkomsten huvudsakligen härrör från nämnda källor. Härvid beskattas med stöd av denna lag samfundets inkomst inte till någon del som inkomst för delägare. En delägare som är allmänt skattskyldig i Finland är tvungen att visa att grunder för befrielse föreligger.

Det andra undantaget gäller samfund med hemvist i sådana stater med vilka Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning. Med ett avtal avses ett skatteavtal som gäller inkomstbeskattning. Ett samfund skall enligt skatteavtalet anses ha hemvist i denna avtalsslutande stat, och bestämmelserna i skatteavtalet skall tillämpas på den inkomst som det erhåller. Under dessa förutsättningar anses ett samfund med hemvist i en avtalsslutande stat inte vara ett sådant utländskt bassamfund som avses i lagen, om samfundsbeskattningen i

dess hemviststat kan anses vara jämförbar med den finska samfundsbekattningen.

Genom förordning bestäms de skatteavtalsstater för vilka samfundsbekattningen anses motsvara de nämnda förutsättningarna och beträffande vilka samfund med hemvist där inte i något fall kan anses som i lagen avsedda utländska bassamfund. Eftersom den allmänna nivån på samfundsskatten i praktiskt taget alla skatteavtalsstater för närvarande motsvarar minst nivån på den finska samfundsbekattningen, kan utanför den vita lista som utfärdas genom förordning närmast lämnas sådana skatteavtalsstater som har en betydande skattelättnadslagstiftning till exempel om inkomst från utlandet eller om företag inom finanssektorn. Förordningen ändras vid behov. En skatteavtalsstat kan även avföras från listan om stadganden likartade dem som nämnts ovan tas i bruk där. Ikraftträdandet av ett skatteavtal med en ny stat leder i regel till att staten i fråga införs på den vita listan genom en ändring av förordningen därom.

3 §. *Bestämmanderätt.* Endast de utländska samfund som lyder under här allmänt skattskyldigas bestämmanderätt kan anses vara i lagen avsedda bassamfund. Ett utländskt samfund anses lyda under bestämmanderätt av personer med hemvist i Finland om en person som är allmänt skattskyldig här antingen ensam eller tillsammans med andra allmänt skattskyldiga personer äger minst 50 procent av kapitalet i samfundet eller av det sammanlagda röstetal som dess aktier eller andelar medför. Storleken av en enskild ägoandel har i detta fall inte någon betydelse utan deras sammanlagda storlek är avgörande. Även eventuella särskilda arrangemang, såsom avtal mellan delägare, kan beaktas vid bedömningen av om förutsättningarna för bestämmanderätt uppfylls.

Vid bedömningen av om förutsättningarna för bestämmanderätt uppfylls skall även indirekt ägande beaktas. Om en här allmänt skattskyldig person äger ett utländskt samfund genom förmedling av ett annat utländskt samfund skall den indirekta ägoandelen beräknas. I sådana fall där det proportionellt beräknade indirekta ägandet är mindre än 50 procent, skall bestämmanderätt anses råda endast om ägoandelen i ägokedjans alla skeden utgörs av minst 50 procent. Om till exempel A Ab äger 50 procent av det utländska samfundet B, och B i sin tur äger 80 procent av det utländska samfundet

C, anses både B och C lyda under A Ab:s bestämmanderätt.

Bestämmanderätt kan anses föreligga även i det fall att en eller flera här allmänt skattskyldiga personer har rätt till minst 50 procent av avkastningen på samfundets förmögenhet. Med detta avses i synnerhet fall där det utländska samfundet har bildats i form av en trust eller någon annan motsvarande särskild förmögenhetsmassa i vilken den formella äganderätten och förmånstagararkretsen har differentierats från varandra på ett sätt som framgår av samfundets stiftelseurkund eller annan motsvarande urkund.

Att förutsättningar för bestämmanderätt föreligger bedöms i regel enligt läget vid utgången av samfundets räkenskapsperiod. Det är emellertid möjligt att avvika från detta i fall där det finns särskilda skäl att anta att syftet med ägoreglerna har varit att kringgå en beskattning enligt denna lag.

4 §. *Skattepliktig inkomst.* I paragrafen stadgas om vilka här allmänt skattskyldiga delägare i ett utländskt bassamfund som skall beskattas för samfundets inkomst. Inkomsten kan endast hänföras till beskattning hos en sådan delägare som äger minst 10 procent av kapitalet i det utländska bassamfundet eller som i form av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 10 procent av avkastningen på ett sådant samfunds förmögenhet. Vid bedömningen av huruvida denna förutsättning uppfylls skall de andelar vars ägande är uppdelat på olika håll inom den skattskyldiges intressesfär jämföras med den skattskyldiges egna andel. Som sådana skall anses de nära släktingar som nämns i 57 § beskattningsslagen samt de samfund och sammanslutningar i vilka dessa är delägare eller förmånstagare liksom även samfund eller sammanslutningar med intressegemenskap samt dessas delägare.

En delägare skall beskattas för den andel av det utländska samfundets inkomst som svarar mot dennes ägoandel. En ägare som innehar en ställning som förmånstagare skall beskattas för den andel i inkomsten för det utländska bassamfundet, t.ex. en trust, som svarar mot ställningen som förmånstagare. Förutsättningarna för beskattningen kan uppfyllas även då den skattskyldige via ett annat utländskt samfund innehar en ställning som indirekt ägare av det utländska bassamfundet. Storleken av den beskattningsbara andelen beräknas härvid som en proportionell andel. Om A Ab

äger 50 procent av det utländska bolaget B, och B i sin tur äger 50 procent av det utländska bolaget C, lyder B och C under A Ab:s bestämmanderätt på sätt som avses i 3 §, men endast 25 procent av C:s inkomst hänförs till A Ab för att bli beskattad som dennes inkomst ($50 \times 50 = 25 \%$). Indirekt ägande har alltså betydelse när detta föreligger via en eller flera utländska enheter. Med detta avses inte t.ex. X som är allmänt skattskyldig här och som är delägare i samfundet Y Ab som är allmänt skattskyldigt här och som i sin tur är delägare i det utländska bassamfundet Z. I detta fall skall inkomsten för bassamfundet Z beskattas hos Y Ab som är den primära här allmänt skattskyldiga delägaren i Z.

Inkomstandelen från samfundet skall anses som delägarrens inkomst för det skatteår under vilket räkenskapsperioden för det utländska bassamfundet utgår eller, i avsaknad av en räkenskapsperiod, som delägarrens inkomst för kalenderår. Inkomst från det utländska bassamfundet beräknas enligt de regler som gäller för beskattning i Finland. Indelningen av inkomsten i förvärvskällor och vid beskattningen av fysiska personer även i inkomstslag avgörs enligt de allmänna reglerna.

För undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning stadgas att dividend eller annan vinstutdelning från ett utländskt bassamfund utgör skattepliktig inkomst endast till den del som den överstiger det belopp som antingen under samma eller de fem föregående skatteåren med stöd av denna lag räknats som skattepliktig inkomst för delägaren.

5 §. *Avdrag av förlust.* En delägare i ett utländskt bassamfund kan under vissa förutsättningar vid sin beskattning dra av det utländska bassamfundets förlust. Förlusten kan dras av till den del den enligt 4 § svarar mot delägarrens andel i det utländska bassamfundet och endast från inkomst som beskattas enligt denna lag. Rätten till avdrag gäller separat i fråga om varje samfund. Vinst och förlust för

olika bassamfund kan alltså inte kvittas mot varandra. Avdrag av förlust förutsätter att den skattskyldige redan för förluståret har lagt fram en tillräcklig och tillförlitlig utredning däröver. Förlust dras av från andelen av samma utländska bassamfunds inkomst under de fem skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer. Förlusterna dras av i den ordning som de har uppkommit.

6 §. *Avräkning av utländsk skatt.* För undvikande av dubbelbeskattning skall för en delägare i ett utländskt samfund stadgas rätt att från sin egen skatt avräkna skatt som bassamfundet betalat. Denna skatteavräkning gäller den statliga inkomstskatt som påförs det utländska bassamfundet i dess hemviststat eller i en tredje stat. I skatteavtalsituationer kan de skatter avräknas, som skulle ha avräknats, om en i Finland bosatt delägare i samfundet hade betalat skatterna. Med beaktande av spärregeln kan skatten avräknas från inkomstskatt som här påförs delägare eller förmånstagare till den del den hänför sig till delägarrens eller förmånstagarens här beskattningsbara andel av bassamfundets inkomst.

7 §. *Uppgiftsskyldighet.* En här bosatt delägare av eller förmånstagare i ett utländskt bassamfund skall till beskattningsmyndigheterna lämna de uppgifter och handlingar som behövs för tillämpningen av denna lag. Till beskattningsförordningen (530/59) föreslås bli fogad en 23 a § i vilken stadgas om den skattskyldiges skyldighet att lämna uppgifter som berör tillämpningen av denna lag.

2. Ikraftträdande

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 1995. Den skall första gången tillämpas vid beskattningen för 1995.

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

Lag

om beskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

1 §.

Tillämpningsområde

En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst för en allmänt skattskyldig så som stadgas av denna lag.

2 §.

Utländskt bassamfund

Med ett utländskt bassamfund avses i denna lag ett samfund i vilket ett i Finland allmänt skattskyldigt samfund har bestämmanderätt och för vilket den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här.

Utan hinder av stadgandena i 1 mom. anses emellertid inte som utländskt bassamfund

1) ett samfund vars inkomst enligt utredning har influit av industriell produktionsverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten eller från prestationer betalda av ett sådant samfund inom en och samma koncern som avses i 1 kap. 2 § lagen om aktiebolag (734/78) vilket har hemvist i denna stat och där bedriver industriell produktionsverksamhet, eller

2) ett samfund med vars hemviststat Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, om samfundet enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att samfundsbeskattningen i staten i fråga kan avses vara jämförbar med den finska samfundsbeskattningen.

Om de stater där samfundsbeskattningen anses motsvara de förutsättningar om vilka stadgas i 2 mom. 2 punkten stadgas genom förordning.

3 §.

Bestämmanderätt

Bestämmanderätt som avses i 2 § 1 mom. i ett utländskt samfund anses föreligga, om en eller flera här allmänt skattskyldiga direkt eller indirekt innehar sammanlagt minst 50 procent

av samfundets kapital eller av det sammanlagda röstetal som aktierna eller andelarna i samfundet medför. Bestämmanderätt anses även föreligga om en eller flera här allmänt skattskyldiga har rätt till minst 50 procent av avkastningen av samfundets förmögenhet.

4 §.

Skattepliktig inkomst

Skattepliktig inkomst är den andel av ett utländskt bassamfunds inkomst som svarar mot den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägoandel eller mot dennes ställning som förmånstagare, om den skattskyldige ensam eller tillsammans med personer inom samma intressesfär äger minst 10 procent av samfundets kapital eller i egenskap av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 10 procent av avkastningen av samfundets kapital.

Dividend eller annan vinstutdelning som delägare som avses i 1 mom. erhållit från ett utländskt bassamfund utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt 1 mom. har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren.

5 §.

Avdrag av förlust

Delägares som avses i 4 § andel av ett utländskt samfunds förlust dras av från delägarens enligt denna lag beskattningsbara andel av inkomsten för samma samfund under de fem skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer.

6 §.

Avräkning av utländsk skatt

Från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag avräknas beloppet av de statliga inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst.

Om det utländska samfundet har hemvist i en stat med vilken Finland har i kraft ett avtal

för att undvika dubbelbeskattning, avräknas enligt 1 mom. de skatter som enligt avtalet skulle avräknas till förmån för den skattskyldige om denne hade betalat dem.

En avräkning som avses i 1 och 2 mom. får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland skall erläggas för samma inkomst.

7 §.

Uppgiftsskyldighet

Den skattskyldige skall i sin skattedeklara-

tion uppge och till deklaration föga uppgifter och utredningar om det utländska bassamfundet så som stadgas i beskattningsförordningen (530/59).

8 §.

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den
199 .

Den tillämpas första gången vid beskattningen för 1995.

Helsingfors den 6 september 1994

Republikens President
MARTTI AHTISAARI

Finansminister *Iiro Viinanen*

Förordning

om ändring av beskattningsförordningen

På föredragning av finansministern

fogas till beskattningsförordningen av den 30 december 1959 (530/59) en ny 23a § i stället för den 23a § som upphävts genom förordning av den 31 december 1974 (1058/74) som följer:

23 a §

En skttskyldig som är en sådan delägare eller förmånstagare som avses i 4 § lagen om beskattning av utländska bassamfund (/) skall till sin skattedeklaration foga följande uppgifter och utredningar:

1) en specificerad förteckning över direkta och utländska indirekta ägoandelar i utländska bassamfund;

2) en utredning över ställning som förmånstagare i ett utländskt bassamfund;

3) en tillräcklig och tillförlitlig utredning över andra uppgifter som behövs för beräkning av inkomst som beskattas enligt nämnda lag samt över vinstutdelning från bassamfund, räkenskapsperiodens förlust och de i 6 § nämnda lag avsedda skatter som samfundet har betalat.

Om ett utländskt bassamfund är ett sådant dotterföretag för en skattskyldig som avses i 22

a § bokföringslagen (1572/92) eller ett intresseföretag som avses i 22 c § skall den skattskyldige till sin skattedeklaration foga en till riktigheten styrkt avskrift av resultat- och balansräkningarna för det utländska samfundets räkenskapsperiod liksom även av balansräkningen för föregående räkenskapsperiod eller av motsvarande bokslutshandlingar. Av en handling på främmande språk skall dessutom på anmodan lämnas en finsk- eller svenskspråkig översättning som gjorts av en auktoriserad translator eller en annan kompetent person.

I annat fall än det som avses i 2 mom. skall den skattskyldige lämna de handlingar som avses i 2 mom. på anmodan, om inte den skattskyldige visar det vara sannolikt att det inte är möjligt att skaffa handlingen.

Denna förordning träder i kraft den
199 .

