

RP 36/2018 rd

Regeringens proposition till riksdagen om uppsägning av avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att riksdagen ger sitt samtycke till att Finland säger upp avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet som ingicks i Helsingfors år 1970.

Det gällande skatteavtalet mellan Finland och Portugal är från år 1970. Finlands skatteavtalspolitik samt den internationella verksamhetsomgivningen för företag och personer har ändrat betydligt efter det att avtalet ingicks. I synnerhet avtalets bestämmelser om beskattning av pensioner motsvarar inte Finlands nuvarande skatteavtalspolitik. Finland har förhandlat ett nytt avtal med Portugal, som undertecknades i november 2016. Riksdagen har godkänt avtalet i december 2016. Däremot i Portugal har det nya avtalet inte lämnats till parlamentet, så avtalet har inte ännu trätt i kraft. Det gällande avtalet från år 1970 kan i nuläget inte anses vara ändamålsenligt, och därför föreslås det att Finland säger upp avtalet.

Enligt det gällande skatteavtalet kan en avtalsslutande stat uppsäga avtalet på diplomatisk väg med skriftligt meddelande senast sex månader före kalenderårets utgång. Avtalet upphör då att vara i kraft den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägning sker.

Den i propositionen föreslagna lagen om upphävande av lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet avses träda i kraft samtidigt som uppsägningen träder i kraft, vid en tidpunkt som bestäms genom förordning av statsrådet.

RP 36/2018 rd

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	3
1 NULÄGE	3
2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN.....	5
3 PROPOSITIONENS EKONOMISKA KONSEKVENSER.....	5
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	8
5 ÅLANDS STÄLLNING	8
DETALJMOTIVERING	10
1 BESKATTNING AV INKOMSTER I AVTALSLÖST LÄGE.....	10
2 MOTIVERING TILL LAGFÖRSLAGET	14
3 IKRAFTTRÄDANDE	14
4 BEHOVET AV RIKSDAGENS SAMTYCKE OCH LAGSTIFTNINGSORDNING ..	14
LAGFÖRSLAG	16
Lag om upphävande av lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet	16

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

Avtalet mellan Finland och Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (FördrS 26 och 27/1971), nedan *skatteavtalet*, undertecknades den 27 april 1970. Riksdagen godkände avtalet 1971 och det blev tillämpligt i början av 1972.

Skatteavtalet innehåller bestämmelser enligt vilka en avtalsslutande stat tillerkänns rätten att beskatta olika inkomster medan den andra avtalsslutande staten i motsvarande mån måste avstå från att använda sin på egen skattelagstiftning grundande beskattningsrätt eller måste på annat sätt medge lättnad från skatt för att internationell dubbelbeskattning skall undvikas. Bestämmelserna av skatteavtal berör beskattning av följande inkomster: inkomst av fast egendom, inkomst av rörelse, dividend, ränta, royalty, realisationsvinst, självständigt personligt arbete, arbetsinkomst, styrelsearvode, inkomst av artister och sportutövare, pensionsinkomst, inkomst på grund av offentlig tjänst, inkomst av studerande och inkomst som har inte nämnts särskilt. Dessutom ingår i skatteavtalet bestämmelser bl.a. om förbud mot diskriminering och om utbyte av upplysningar om beskattning.

Efter undertecknande av skatteavtalet har skattelagstiftningen ändrat sig väsentligt både i Finland och i Portugal. Dessutom är företags och personers verksamhet mera internationell än tidigare. Finlands skatteavtalspolitik, dvs. frågan om hurudana skatteavtalsbestämmelser Finland strävar till och accepterar, har ändrat. I skatteavtalet mellan Finland och Portugal är det särskilt bestämmelser om beskattning av pensioner som inte motsvarar Finlands nuvarande skatteavtalspolitik. Finlands nuvarande skatteavtalspolitik som har följts redan på 1980-talet strävar till att förhandla sådana skatteavtal som inte hindrar Finland från att beskatta de pensioner som betalas från Finland till utlandet. Den finska målsättningen att bevara rätten att beskatta baserar sig på det att pensionspremier har varit och är fortvarande avdragsgilla vid beskattningen. Skattebehandlingen av pension som betalas från Finland borde inte ändras på grund av att person som mottar pension flyttar till en annan stat. Det nuvarande avtal som hindrar Finland från att beskatta vissa pensioner som betalas från Finland, om personen har sitt hemvist i Portugal, betyder en skattemässig uppmuntran till att flytta från Finland till Portugal. Dessutom ingår i artiklarna om fast egendom och realisationsvinst i det nuvarande skatteavtalet inte de bestämmelser som Finland nuförtiden sedvanligt använder i sina skatteavtal och på grund av vilka Finland kan beskatta inkomst som en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten förvärvar från uthyrning eller försäljning av en aktielägenhet som ligger i Finland och ägs av denna person.

Det har redan på 1990-talet gjorts försök till revision av skatteavtalet mellan Finland och Portugal genom förhandlingar som emellertid inte ledde till resultat, särskilt på grund av olika synner på fördelning av rätten att beskatta pensioner. Förhandlingar om ett nytt avtal mellan Finland och Portugal inleddes på Finlands initiativ på nytt i oktober 2013 och fortsattes i maj 2015. Ett nytt avtal mellan Finland och Portugal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst, nedan *det nya skatteavtalet*, undertecknades den 7 november 2016. Detta nya skatteavtal samt lagen om dess ikraftsättande lämnades till riksdagen med propositionen 246/2016 rd. Riksdagen godkände propositionen den 8 december 2016. Republikens president godkände avtalet och bekräftade lagen om dess ikraftsättande den 21 december 2016. Finland har således genomfört den interna procedur som behövs för att det nya skatteavtalet träder i kraft. I Portugal har det nya skatteavtalet inte lämnats till parlamentet så därför har det inte ännu trätt i kraft.

Utom skatteavtalet påverkas skattebehandlingen av betalningar från Finland till Portugal och från Portugal till Finland av EU-lagstiftning, emedan både Finland och Portugal är medlems-

stater i EU, och av Finlands nationella skattelagstiftning såsom inkomstskattelagen (1535/1992), lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) och lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978), nedan *källskattelagen*. Enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen är personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfälliga förmåner och dödsbon skyldiga att betala inkomstskatt för inkomst som de har förvärvat här och annorstädes. Enligt 2 punkten i sagda lagrum är begränsad skattskyldiga, dvs. personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund, skyldiga att betala skatt för inkomst som har de har förvärvat här.

Lag om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), nedan *förfarandelag*, tillämpas på undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst då ett internationellt avtal omfattar en bestämmelse om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst. Förfarandelagen tillämpas också i de fall då ett skatteavtal inte tillämpas.

Dividender och andra utdelade vinster som moderbolag mottar från sina dotterbolag är undantagna från skatt enligt rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, nedan *moderdotterbolagsdirektivet*. Enligt rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, nedan *ränta-royaltydirektivet*, de betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, om den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat. Mellan EU-medlemsstater gäller också konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (FördrS 61/1999, 171/2004 och 66/2006), nedan *skiljedomskonvention*. Konventionen berör följdjustering för att undanröja dubbelbeskattning till följd av att primärjustering har gjorts av en annan medlemsstat.

Också rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, nedan *handräckningsdirektivet*, och rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, nedan *indrivningsdirektivet*, berör samarbetet mellan myndigheterna.

Finland har inte tidigare sagt upp ett skatteavtal och uppsägning av skatteavtal är också internationellt betraktad sällsynt. Danmark har sagt upp sina skatteavtal med Spanien och Frankrike från och med 2009. Den viktigaste orsaken var att man inte fann en förhandlingslösning för pensionsartikeln.

Enligt artikel 30 i skatteavtalet mellan Finland och Portugal kan en avtalsslutande stat uppsäga avtalet på diplomatisk väg genom att lämna meddelande senast sex månader före kalenderårets utgång. I händelse av sådan uppsägning ska avtalet upphöra att vara i kraft från och med den 1 januari näst efter det år då avtalet uppsägs. Giltigheten och tillämpningen av 1970 års skatteavtal skulle således upphöra från och med den 1 januari 2019 om Finland meddelade om uppsägningen till Portugal senast vid slutet av juni 2018.

Det är möjligt att ikraftsättandet av det nya skatteavtalet avancerar i Portugal på så sätt att det ska träda i kraft och bli tillämpligt den 1 januari 2019. Det nya skatteavtalet träder i kraft tretio dagar efter dagen av mottagande, på diplomatisk väg, av det senare av de skriftliga meddelanden som förmedlar uppgiften om att de för ikraftträdande förutsatta interna procedurer av varje avtalsslutande stat har slutförts. För att det nya skatteavtalet ska träda i kraft och bli tillämpligt från och med den 1 januari 2019, borde Finland ta emot Portugals meddelande senast den 1 december 2018.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

Särskilt i fråga om pensionsartikeln är det nuvarande skatteavtalet i strid med den finska skatteavtalspolitikens målsättningar då skatteavtalet begränsar Finlands rätt att beskatta pensioner som betalas från Finland till Portugal. Läget kan ändras antingen genom att förhandla och sätta i kraft ett nytt avtal som skulle ge Finland rätten att beskatta pensioner som betalas från Finland, eller genom att uppsäga det nuvarande avtalet, så att Finland kan i enlighet med sin nationella lagstiftning beskatta alla de pensioner som betalas från Finland.

Det har ingåtts ett nytt skatteavtal med Portugal och i Finland har riksdagen godkänt avtalet i december 2016. I Portugal har det nya skatteavtalet inte godkänts. För att det otillfredsställande läget ska upphöra från och med den 1 januari 2019 trots en eventuell fördröjning i ikraftträdandet av det nya skatteavtalet, föreslås det att Finland uppsäger 1970 års skatteavtal.

3 Propositionens ekonomiska konsekvenser

Uppsägning av 1970 års skatteavtal resulterar i att detta avtal inte längre begränsar en avtalslutande stats rätt att tillämpa sin nationella skattelagstiftning. För konsekvenserna av det nya skatteavtalet har det redogjorts i regeringens proposition 246/2016 rd om det nya avtalets godkännande. I det följande redogörs för konsekvenserna i ett avtalslöst tillstånd.

I ett avtalslöst tillstånd kan Finland beskatta inkomst som en allmänt skatteskyldig förvärfvar från Portugal och inkomst som en begränsad skatteskyldig förvärfvar från Finland i enlighet med sin nationella skattelagstiftning. Också i Portugal skulle beskattningen bestämmas i enlighet med den portugisiska nationella lagstiftningen.

Enligt Tullens landrapporter var den finska exporten till Portugal år 2014 cirka 136 miljoner euro, år 2015 cirka 141 miljoner euro och år 2016 cirka 130 miljoner euro. Den finska importen från Portugal var år 2014 cirka 294 miljoner euro, år 2015 cirka 268 miljoner euro och år 2016 cirka 257 miljoner euro.

Enligt det nuvarande avtalet kan dividend beskattas i hemviststaten av det bolag som betalar dividenden (källstat av dividend) men skatten får inte överstiga 10 procent om mottagaren av dividenden är ett bolag som äger minst 25 procent av kapitalet i det utdelande bolaget. I andra fall får skatten inte överstiga 15 procent. I och med att avtalet uppsägs skulle dessa bestämmelser inte begränsa Finlands beskattningsrätt. På grund av moder-dotterbolagsdirektivet är dividenden undantagen från källskatt, om den betalas till ett bolag som avses i direktivet och som äger minst 10 procent av kapitalet i betalaren. I fråga om portfolioaktier stiger källskatten från 15 procent i det nuvarande skatteavtalet till den skatt i enlighet med 7 § i källskattelagen som kan vara 15, 20 eller 30 procent alltefter typen av mottagaren. Det betalades inga direkta dividender till Portugal under åren 2014—2016. År 2014 betalades det andra dividender 1 116 570 euro med en källskatt av 166 607 euro. År 2015 betalades det sådana dividender 159 620 euro med en källskatt av 23 592 euro och år 2016 betalades det sådana dividender 1 001 702 euro med en källskatt av 149 989 euro.

Uppsägning av avtalet skulle inte ändra väsentligt det aktuella läget i fråga om ränta, för ränta som betalas från Finland är i stor utsträckning undantagen från skatt. År 2014 betalades det 27 764 757 euro ränta till Portugal med en källskatt av 23 923 euro, år 2015 40 660 euro med en källskatt av 36 euro och år 2016 46 902 euro.

Den maximala skattesatsen för royalty är i det nuvarande avtalet 10 procent. I och med att avtalet uppsägs skulle denna bestämmelse inte längre begränsa Finlands beskattningsrätt. Royalty mellan bolag är emellertid undantagen från källskatt enligt ränta-royaltydirektivet, när

RP 36/2018 rd

den andel av minst 25 procent i kapital- eller rösträtter som direktivet förutsätter är uppfylld. I de situationer som faller utanför direktivet skulle källskatten i stället för det nuvarande 10 procent vara i enlighet med 7 § i källskattelagen 20 procent om mottagaren är ett samfund, och 30 procent om mottagaren är annan än ett samfund. År 2014 betalades det 19 346 euro royalty till Portugal. Källskatten var 1 934 euro. År 2015 betalades det ingen royalty och år 2016 betalades det till Portugal 697 euro royalty med en källskatt av 69 euro.

Enligt det nuvarande avtalet kan Finland inte beskatta hyresinkomst av aktielägenheter som ligger i Finland och ägs av person bosatt i Portugal. Detsamma gäller överlåtelsevinst som sådan person förvärvar av överlåtelse av sådan aktielägenhet. I och med att avtalet uppsägs kan Finland beskatta båda inkomster, vilket ökar skatteintäkter. Uppgifter om dessa betalningar som nu är utanför beskattningen har inte registrerats i Skatteförvaltningens system, så att det inte är möjligt att beräkna antalet av de fall som kommer att omfattas av beskattningen och inverkan på skatteintäkter.

Pension och andra likadana ersättningar av tidigare anställning beskattas enligt det nuvarande avtalet endast i pensionstagares hemviststat. Det har inte varit möjligt att beskatta dessa pensioner i Finland när de betalas till personer bosatta i Portugal. I och med att skatteavtalet uppsägs kunde också dessa pensioner beskattas i Finland, vilket ökar skatteintäkter. I tabellen framställs uppgifter om de pensioner som har betalats från Finland till begränsad skattskyldiga i Portugal under år 2014—2016 och uppgifter om skatter.

År 2014		
Typ av pension	Totalbelopp € (antalet betalningar)	Förskottsinnehållning € (antalet betalningar)
1. Arbetspension från offentliga samfund	275 701 (48)	45 450 (23)
2. Annan arbetspension på grund av socialskyddslagstiftningen	3 838 367 (135)	74 013 (70)
3. Folkpension (bland annat), pension betald av statskontor	61 985 (28)	276 (6)
4. Pension som inte baserar sig på socialskyddslagstiftningen	913 730 (49)	36 588 (32)
5. Annan pension	52 744 (8)	538 (3)

Enligt de ovan nämnda upplysningarna av Skatteförvaltningen betalades det till Portugal till begränsad skattskyldiga sammanlagt nästan 4,9 miljoner euro pensioner som är andra än pensioner på grund av offentlig tjänst. På grund av upplysningarna i ovanstående tabellen kan man uppskatta att de pensioner som betalas till Portugal skulle årligen generera cirka en miljon euro skatt. Enligt Pensionsskyddscentralen var det genomsnittliga beloppet av de till Portugal betalda pensioner den 31 december 2014 3 484 euro i månad och antalet pensionstagare var 247. Om dessa personer fick i medeltal 3 484 euro pensionsinkomst i månad under ett helt år, skulle dessa inkomster generera årligen cirka tre miljoner euro skatteintäkter till Finland. På grund av ovanstående beräknas den årliga inverkan av uppsägningen på skatteintäkter i fråga om pensionsinkomster vara 1—3 miljoner euro på basis av upplysningar från år 2014.

År 2015		
Typ av pension	Totalbelopp € (antalet betalningar)	Förskottsinnehållning €
1. Arbetspension från offentliga	221 361 (44)	35 055

RP 36/2018 rd

Samfund		
2. Annan arbetspension på grund av socialskyddslagstiftningen	3 786 344 (131)	84 676
3. Folkpension (bland annat), pension betald av statskontor	44 385 (27)	199
4. Pension som inte baserar sig på socialskyddslagstiftningen	1 452 811 (54)	26 418
5. Annan pension	41 118 (6)	1 016

Enligt de ovan nämnda upplysningarna av Skatteförvaltningen betalades det till Portugal till begränsad skattskyldiga sammanlagt cirka 5,3 miljoner euro pensioner som är andra än pensioner på grund av offentlig tjänst. På grund av upplysningarna i ovanstående tabellen kan man uppskatta att de pensioner som betalas till Portugal skulle årligen generera cirka 1,2 miljon euro skatt. Enligt Pensionsskyddscentralen var det genomsnittliga beloppet av de till Portugal betalda pensioner den 31 december 2015 3 575 euro i månad och antalet pensionstagare var 440. Om dessa personer fick i medeltal 3 575 euro pensionsinkomst i månad under ett helt år, skulle dessa inkomster generera årligen cirka 5,6 miljoner euro skatteintäkter till Finland. På grund av ovanstående beräknas den årliga inverkan av uppsägningen på skatteintäkter i fråga om pensionsinkomster vara 1—5 miljoner euro på basis av upplysningarna från år 2015.

År 2016		
Typ av pension	Totalbelopp € (antalet betalningar)	Förskottsinnehållning €
1. Arbetspension från offentliga samfund	282 240 (52)	34 870
2. Annan arbetspension på grund av socialskyddslagstiftningen	5 082 352 (167)	77 043
3. Folkpension (bland annat), pension betald av statskontor	65 614 (33)	90
4. Pension som inte baserar sig på socialskyddslagstiftningen	3 473 757 (56)	22 147
5. Annan pension	146 809 (5)	2 174

Enligt de ovan nämnda upplysningarna av Skatteförvaltningen betalades det till Portugal till begränsad skattskyldiga sammanlagt nästan 8,8 miljoner euro pensioner som är andra än pensioner på grund av offentlig tjänst. På grund av upplysningarna i ovanstående tabellen kan man uppskatta att de pensioner som betalas till Portugal skulle årligen generera cirka 2,7 miljoner euro skatt. Enligt Pensionsskyddscentralen var det genomsnittliga beloppet av de till Portugal betalda pensioner den 31 december 2016 3 493 euro i månad och antalet pensionstagare var 490. Om dessa personer fick i medeltal 3 493 euro pensionsinkomst i månad under ett helt år, skulle dessa inkomster generera årligen cirka 6 miljoner euro skatteintäkter till Finland. På grund av ovanstående beräknas den årliga inverkan av uppsägningen på skatteintäkter i fråga om pensionsinkomster vara 3—6 miljoner euro på basis av upplysningarna från år 2016.

Som sammanfattning av de ovan framförda beräkningar på grund av upplysningarna från år 2014—2016 kan det konstateras att inverkan av beskattning av pensionsinkomster på skatteintäkter uppskattas vara årligen 3—6 miljoner euro och att de på grund av bestämmelserna i

1970 års avtal uteblivna skatter har vuxit från 1—3 miljoner euro år 2014 till 3—6 miljoner euro år 2016.

Uppsägningen av avtalet betyder ur skatteskyldiges synvinkel hårdare beskattning. Till exempel de pensioner som nuförtiden är utanför den finska beskattningen kommer att beskattas. Uppsägning av skatteavtalet avskaffar den uppmuntran till att flytta till Portugal som berör beskattning av pensionsinkomst.

Skattebelastning av de betalningar som betalas från Portugal till Finland kan också öka. Dubbelbeskattning undanröjs på grund av förfarandelagen också i ett avtalslöst läge men endast i fråga om skatt som betalas till den främmande staten. De övriga skatter som möjligen ska betalas i Portugal till andra mottagare än staten avräknas inte. Dessutom begränsar skatteavtalet inte längre det högsta beloppet av de skatter som kan uppbäras i Portugal, så att skatterna kan, i enlighet med på den nationella portugisiska lagstiftningen, vara så stora att en del av dem inte avräknas i Finland på grund av den reglering som berör det maximala skattebeloppet som kan avräknas i Finland.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Uppsägning av 1970 års avtal var framme redan vid förhandlingar om det den 7 november 2016 undertecknade nya avtalet. Utkastet till proposition om uppsägning av avtalet var på remiss i februari-mars 2016. Remissyttranden begärdes av utrikesministeriet, arbets- och näringsministeriet, justitieministeriet, Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv, Centralhandelskammaren, Skattebetalarnas Centralförbund, Suomen Veroasiantuntijat ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC, STTK rf, professor Marjaana Helminen Helsingfors universitet, professor Seppo Penttilä Tammerfors universitet och Ålands landskapsregering. Yttranden har avgivits av utrikesministeriet, arbets- och näringsministeriet, justitieministeriet, Skatteförvaltning, Näringslivets Centralförbund rf, Centralhandelskammaren, Skattebetalarnas Centralförbund, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC, STTK rf, professor Marjaana Helminen, professor Seppo Penttilä och Åland landskapsregering. Antalet begärda utlåtanden var således tillsammans 12.

De remissinstanser som tog ställning till Finlands målsättning att få beskattningsrätt i fråga om pensionsinkomster betalda från Finland samt i fråga om hyresinkomster och överlåtelsevinster mottagna på grund av aktier i bostads- och fastighetsbolag belägna i Finland, understödde denna målsättning. I allmänhet ansåg remissinstanserna att den primära lösningen för att nå denna målsättning är att ingå ett nytt skatteavtal. Sex remissinstanser ansåg att om en förhandlingslösning inte kan finnas, är det motiverad att gå fram med uppsägning av det nuvarande avtalet. Endast en remissinstans var av den opinion att man inte ska börja uppsäga avtalet i nuläget. Dessutom prefererade en annan remissinstans förhandlingar, utan att ta ställning till uppsägning. Fyra instanser yttrade inte sin ståndpunkt.

I utlåtanden framfördes också att uppsägning av avtalet påverkar också beskattning av andra inkomster än pensionsinkomster och inkomster som förvärfvas på grund av bostads- och fastighetsaktier. Det framfördes också att avtalslöst läge skulle försämra företags konkurrenskraft i förhållande till de företag som kommer från en stat som har ett skatteavtal med Portugal. I utlåtanden understöddes också fortsättande av förhandlingar för att ingå ett nytt avtal.

Utöver de begärda utlåtanden har Algarves Finska-Förening och två privatpersoner gett sina utlåtanden. Dessa grupper förhöll sig kritiskt till uppsägning av skatteavtalet och också till ändring av skattebehandling av pensionsinkomst.

5 Ålands ställning

RP 36/2018 rd

Om ett fördrag eller någon annan internationell förpliktelse som Finland ingår eller förbinder sig till innehåller en bestämmelse i en fråga som enligt självstyrelselagen för Åland (1144/1991) faller inom landskapets behörighet, träder bestämmelsen enligt lagens 59 § i kraft i landskapet endast om lagtinget ger sitt bifall till den författning genom vilken bestämmelsen sätts i kraft. Skatteavtal innehåller bestämmelser som faller inom landskapets behörighet och därför behövs lagtingets bifall i fråga om ikraftsättande av skatteavtal.

Eftersom avtalet med Portugal innehåller bestämmelser som faller inom landskapets behörighet, har ett utlåtande om uppsägningen begärts av landskapsregeringen under beredningen av regeringspropositionen. Landskapsregeringen instämde i de synpunkter om uppsägningen som framfördes i regeringspropositionen. Enligt självstyrelselagen är lagtingets bifall inte nödvändigt i fråga om uppsägning av ett avtal eller en lag om upphävande.

DETALJMOTIVERING

1 Beskattning av inkomster i avtalslöst läge

I avtalslöst tillstånd skulle skattebehandlingen i Finland basera sig på EU-lagstiftningen och den finska nationella lagstiftningen däri inberäknat de bestämmelser med vilka man har genomfört de EU-direktiv som förpliktar Finland, såsom moder-dotterbolagsdirektivet, ränta-royaltydirektivet, handräckningsdirektivet och indrivningsdirektivet. Dessutom kunde man tillämpa EU:s skiljedomsavtal.

Kapitel I i avtalet innehåller bestämmelserna om tillämpningsområdet, kapitel II definitionerna, kapitel III bestämmelserna om beskattning av inkomst, kapitel IV bestämmelserna om beskattning av förmögenhet, kapitel V bestämmelserna om metoder för eliminering av dubbelbeskattning, kapitel VI särskilda föreskrifter och kapitel VII övriga föreskrifter. Inkomst som allmänt skatteskyldiga förvärvar från Portugal skulle i ett avtalslöst läge beskattas i enlighet med den finska nationella skattelagstiftningen och dubbelbeskattning skulle undanröjas i enlighet med förfarandelagen. I det följande förklaras till centrala delar hur inkomster som förvärvas från Finland beskattas i Finland i avtalslöst läge.

Artikel 6. Enligt första stycket i artikeln får inkomst av fast egendom beskattas i den avtalslutande stat där egendomen är belägen. Emedan inkomst av fast egendom får beskattas i Finland även på grund av avtalet, ändrar uppsägning av avtalet inte läget. Artikeln saknar emellertid den bestämmelse som Finland nuförtiden använder sedvanligt i sina skatteavtal och på grund av vilken inkomst av användning eller uthyrning av lägenhet som besitts på grund av aktie eller annan andel i ett fastighetsbolag likställs med inkomst av fast egendom. Därför har man inte kunnat beskatta i Finland inkomst som sådan aktieägare i ett finskt bostadsaktiebolag som är bosatt i Portugal förvärvar genom uthyrning av sin aktielägenhet. I och med att avtalet uppsägs kan sådan beskattas i Finland.

Artikel 7. Enligt denna artikel får inkomst av rörelse som företag i en avtalslutande stat förvärvas beskattas i den andra avtalslutande staten endast om företaget bedriver rörelse i sistnämnda stat från ett där beläget fast driftställe. I och med att avtalet uppsägs kan inkomst av rörelse beskattas, utan uppkomst av sådant fast driftställe som avses i skatteavtalet, om den nationella lagstiftningen tillåter beskattningen. Enligt 10 § 2 punkten i inkomstskattelagen avser inkomst som förvärvats i Finland bland annat inkomst av rörelse som har bedrivits här och inkomst av yrke som har utövats här.

Artikel 8. Enligt denna artikel beskattas inkomst som förvärvas av internationell sjöfart och luftfart endast i den avtalslutande stat, i vilken företaget har sin faktiska ledning. Efter avtalets uppsägning bestäms beskattningsrätten både på grund av Finlands och på grund av Portugals nationella lagstiftning.

Artikel 9. Enligt denna artikel kan inkomst som företag med intressegemenskap förvärvar justeras genom en så kallad rättelse av internprissättning om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser har avtalats eller föreskrivits villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag. I och med att avtalet uppsägs tillämpas 31 § (Rättelse av internprissättning) i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995).

Artikel 10. Enligt stycke 2 i artikeln kan dividend beskattas i hemviststaten av det bolag som betalar dividenden (källstat av dividend) men skatten får inte överstiga 10 procent om mottagaren av dividenden är ett bolag som äger minst 25 procent av kapitalet i det bolag som betalar dividenden. I andra fall får skatten inte överstiga 15 procent. I och med att avtalet uppsägs

skulle dessa bestämmelser inte begränsa Finlands beskattningsrätt. Enligt moderdotterbolagsdirektivet är dividend undantagen från källskatt om den betalas till ett bolag som avses i direktivet och som äger minst 10 procent av kapitalet i betalaren.

I fråga om övriga dividender är det 3 § 5 mom., 7 § 2—4 punkten samt 13 § 1 mom. 3 punkten i källskattelagen som blir tillämpliga. Enligt 3 § 5 mom. i källskattelagen ska källskatt inte betalas på dividend som betalas till ett i Finland begränsat skattskyldigt samfund som motsvarar ett samfund enligt 33 d § 4 mom. i inkomstskattelagen eller 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och dividenden är skattefri enligt dessa bestämmelser om den betalas till ett inhemskt samfund. Skattefriheten förutsätter att samfundet har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att handräckningsdirektivet eller ett avtal om handräkning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat. Dessutom förutsätts att källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat. Om källskatt uppbärs, det är enligt 7 § i källskattelagen 15, 20 eller 30 procent beroende på mottagaren, när det är 15 procent i det nuvarande avtalet. Dessutom kan dividend som mottas av fysisk person med hemvist i Portugal beskattas i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande om de i 13 § 1 mom. 3 punkten i källskattelagen nämnda förutsättningarna uppfylls.

Artikel 11. Enligt det nuvarande avtalet kan ränta beskattas både i dess mottagares hemviststat och i dess källstat. Skatten i källstat får inte överstiga 15 procent av räntebeloppet. Uppsägning skulle inte väsentligt ändra det nuvarande läget i fråga om ränta, då ränta som betalas från Finland till utlandet är i stor utsträckning undantagen från skatt. Enligt 9 § 2 mom. i inkomstskattelagen är begränsat skattskyldiga inte skyldiga att betala skatt för här förvärvad ränteinkomst på kontofordringar som har uppkommit vid utrikeshandeln, på medel som har deponerats i bank eller annan penninginrättning på obligationer, debenturer eller andra masskuldebrevslån eller på sådana till Finland upptagna lån som inte skall anses som jämförbara med kapitalplacering. Dessutom är ränta mellan bolag undantagen från källskatt på grund av ränta-royaltydirektivet, när den minimiandel av 25 procent av kapital eller rösträtt som direktivet förutsätter, är uppfylld.

Artikel 12. Enligt det nuvarande avtalet kan royalty beskattas både i dess mottagares hemviststat och i dess källstat. Källskattens maximibelopp är högst 10 procent. I och med att avtalet uppsägs skulle denna bestämmelse inte längre begränsa Finlands beskattningsrätt. Royalty mellan bolag är emellertid undantagen från källskatt på grund av ränta-royaltydirektivet, när den minimiandel av 25 procent av kapital eller rösträtt, som förutsätts i direktivet, är uppfylld. I de situationer som faller utanför ränta-royaltydirektivet skulle källskatten i stället för det nuvarande 10 procent vara enligt 7 § i källskattelagen 20 procent om mottagaren är ett samfund, och 30 procent om mottagaren är annan än ett samfund.

Artikel 13. Vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom får enligt det nuvarande avtalet beskattas i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av lös egendom beskattas endast i den stat i vilken överlåtaren är bosatt enligt skatteavtalet. Då det nuvarande skatteavtalet saknar sådan bestämmelse enligt vilken aktier i ett bostadsaktiebolag likställs med fast egendom, avtalet hindrar Finland från att beskatta realisationsvinster som förvärvas genom överlåtelse av bostadsaktier när överlåtaren enligt skatteavtalet är bosatt i Portugal. I och med att avtalet uppsägs kan dessa realisationsvinster beskattas i Finland.

Artikel 14. Enligt denna artikel får inkomst, som förvärvas av en i avtalsslutande stat bosatt person genom utövande av fritt yrke, beskattas i den andra avtalsslutande staten endast om

verksamheten utövas i den sistnämnda staten från där belägen stadigvarande anordning. I och med att avtalet uppsägs kan inkomst som avses i denna artikel beskattas, utan uppkomsten av en sådan stadigvarande anordning som avses i skatteavtalet, om den nationella lagstiftningen tillåter beskattning.

Artikel 15. Enligt denna artikel beskattas arbetsinkomst i persons hemviststat. Om arbetet har utförts i den andra staten, får inkomsten beskattas också där. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, beskattas emellertid endast i persons hemviststat, om mottagaren av ersättningen vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår, arbetsgivaren har inte hemvist i den stat där arbetet utförs och ersättningen inte belastar fast driftställe som är beläget i den stat där arbetet utförs. Efter uppsägningen beskattas inkomsten i enlighet med den nationella lagstiftningen. Enligt 9 § 1 mom. punkt 2 i inkomstskattelagen är begränsat skattskyldiga skyldiga att betala skatt för här förvärvad inkomst. Om begränsat skattskyldig arbetar för en sådan arbets- eller uppdragsgivares räkning som är inte härvarande, beskattas detta arbete inte i Finland utom då det är fråga om uthyrning av arbetskraft.

Det nuvarande avtalet saknar bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft och så kan Finland inte beskatta arbetstagare som är anställda av en portugisisk arbetsgivare och som uthyrts till Finland. I och med att avtalet uppsägs kan uthyrda arbetstagare beskattas, för löneinkomst av en uthyrd arbetstagare är enligt 10 § punkt 4 c i inkomstskattelagen inkomst som förvärvats i Finland då en utländsk uthyrare har hyrt ut en arbetstagare till någon som låter utföra arbete och som finns i Finland.

Enligt stycke 3 i artikeln får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik beskattas i den avtalsslutande stat, i vilken företaget har sin faktiska ledning. Enligt stycke 3 är rätten att beskatta således fördelad mellan inkomstens källstat och inkomsttagares hemviststat. Efter uppsägningen beskattas inkomsten i enlighet med den nationella lagstiftningen. Enligt 13 § i inkomstskattelagen är begränsad skattskyldig som är anställd på ett finskt fartyg eller luftfartyg skyldig att betala skatt endast för den löneinkomst som han förvärvat på grund av arbete som har utförts ombord på fartyget eller på arbetsgivarens order tillfälligt någon annanstans för fartygets räkning.

Artikel 16. Enligt denna artikel får styrelsearvoden som förvärvas av person med hemvist i en avtalsslutande stat och betalas av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat dvs. rätten att beskatta är fördelad mellan inkomstens källstat och dess mottagares hemviststat. Efter uppsägningen beskattas inkomsten i enlighet med den nationella lagstiftningen. Enligt 10 § 4 a punkt i inkomstskattelagen avser inkomst som förvärvats i Finland bland annat arvode som har uppburits för uppdrag som medlem i ett finskt samfunds eller en finsk sammanslutnings styrelse eller annat därmed jämförbart förvaltningsorgan.

Artikel 17. Enligt denna artikel får inkomst som förvärvas av konstnärer och idrottsmän, beskattas i den avtalsslutande stat i vilken de har utövat sin verksamhet, dvs. rätten att beskatta är fördelad mellan inkomstens källstat och dess mottagares hemviststat. Efter uppsägningen beskattas inkomsten i enlighet med den nationella lagstiftningen. Enligt 10 § 4 b punkt i inkomstskattelagen omfattar inkomst som förvärvats i Finland bland annat inkomst som har förvärvats genom en artists eller sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg.

Artikel 18. Enligt denna artikel beskattas pensioner och andra liknande vederlag med anledning av tidigare anställning endast i persons hemviststat. Finland har sålunda inte kunnat be-

skatta de i denna artikel avsedda pensionerna när de betalas till personer bosatta i Portugal. I och med att avtalet uppsägs kunde Finland beskatta dessa pensioner. Pensioner som begränsad skattskyldiga får från Finland skulle beskattas enligt den gällande skattelagstiftningen, dvs. i enlighet med 13 § 1 mom. 2 punkten i källskattelagen i den ordning som bestäms i lagen om beskattningsförfarande, alltså på samma sätt som pensionsinkomst mottagen av allmänt skattskyldig med hemvist i Finland. För pension som är förvärvsinkomst betalas i enlighet med 15 § 2 mom. i källskattelagen en genomsnittlig kommunal inkomstskatt och skatt enligt den progressiva inkomstskatteskalen vid statsbeskattningen. År 2016 är den genomsnittliga kommunala inkomstskattesatsen 19,75 procent.

Artikel 19. Enligt denna artikel får vederlag samt pensioner som en avtalsslutande stat eller lokal myndighet eller ett offentligt samfund i denna stat betalar av sina medel eller fonder till fysisk person för arbete, som denne utfört i tjänst eller befattning hos denna stat eller hos lokal myndighet eller offentligt samfund i sagda stat, beskattas i denna stat. Då även enligt skatteavtalet lön och pension som har förtjänats i offentliga samfunds tjänst kan beskattas i inkomstens källstat, har uppsägningen inga konsekvenser i fråga om dessa inkomster. Pension som betalas till person med hemvist i Portugal och som baserar sig på offentlig tjänst beskattas i Finland liksom nuförtiden.

Artikel 20. Studerande som avses i denna artikel och som har hemvist i en avtalsslutande stat och som tillfälligt vistas i den andra avtalsslutande stat, ska inte beskattas i denna andra stat för penningbelopp, som han mottagit för sitt uppehälle, sin utbildning eller sin praktiktjänstgöring och inte heller för stipendier, som beviljats honom. Detta gäller även ersättningar, vilka betalas för tjänster, som utförts i denna andra stat, om dessa tjänster hänför sig till hans studier eller utbildning eller om de är nödvändiga för hans uppehälle. I och med att avtalet uppsägs skulle dessa bestämmelser inte längre begränsa Finlands beskattningsrätt utan den nationella finska lagstiftningen, särskilt inkomstskattelagen och källskattelagen, skulle tillämpas på de studenter som kommer från Portugal till Finland.

Artikel 21. Enligt denna artikel beskattas inkomster som inte behandlas i föregående artiklar 6—20 endast i den stat som är persons hemviststat enligt skatteavtalet. Om inkomsterna inte är skattepliktiga i hemviststaten enligt dess lagstiftning, de kan beskattas i källstaten.

Artikel 23. Enligt denna artikel undanröjs dubbelbeskattning av inkomst som person med hemvist i Finland förvärvar från Portugal genom undantagsmetoden. I och med att avtalet uppsägs är det inte längre avtalet som bestämmer metoden för undanröjande av dubbelbeskattningen. Förfarandelagen tillämpas också i de fall då det inte finns något skatteavtal. Enligt 2 § i förfarandelagen undanröjs dubbelbeskattning genom att avräkna den skatt som betalats i den främmande staten från den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst. I ett avtalslöst läge medges den skattskyldige avräkning endast på grund av det skattebelopp som har betalats till den främmande staten enligt 3 § 2 mom. i förfarandelagen. I fråga om de lokala skatter som har betalats till den främmande staten undanröjs dubbelbeskattning inte. Vid tillämpningen av skatteavtalet undanröjs dubbelbeskattning i fråga om de i avtalet avsedda skatter vilka är de i artikel 2 nämnda skatter i det skatteavtal mellan Finland och Portugal som man nu föreslår att uppsägas och vilka betalas på grund av inkomst till den avtalsslutande staten eller till en lokal myndighet eller ett offentligt samfund inom denna stat.

Artikel 26. I denna artikel bestäms om utbyte av upplysningar mellan de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter. Efter uppsägning av avtalet är det handräknings- och indrivningsdirektiv som utgör grunden för samarbetet mellan de finska och portugisiska myndigheterna.

I avtalslöst läge skulle man också i Portugal tillämpa EU-lagstiftningen och landets nationella skattelagstiftning. Ett skatteavtal skulle till exempel inte begränsa Portugals rätt att ta ut källskatt för betalningar som betalas från Portugal. Dessutom skulle man vid undanröjande av dubbelbeskattning av person med hemvist i Portugal tillämpa landets nationella lagstiftning.

2 Motivering till lagförslaget

De bestämmelser i internationella förpliktelser som hör till området för lagstiftningen sätts nationellt i kraft genom en särskild lag om ikraftträdande. De bestämmelser i avtalet som hör till området för lagstiftningen har satts i kraft genom lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (606/1971).

Propositionen innehåller ett förslag till lag om upphävande av lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.

1 §. Enligt 1 § i lagförslaget skulle lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet upphävas.

2 §. Bestämmelser om ikraftträdandet av lagen skulle utfärdas genom förordning av statsrådet. Lagen avses träda i kraft samtidigt som avtalets uppsägning träder i kraft.

3 Ikraftträdande

Avtalet är enligt dess artikel 30 i kraft till dess det uppsägs av någondera avtalsslutande staten. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg uppsäga avtalet genom att lämna meddelande senast sex månader före kalenderårets utgång. Avtalet upphör att vara i kraft i fråga om de skatter som innehålls vid källan och vilkas tillämpning grundar sig på omständighet, som inträffar den 1 januari kalenderåret näst efter det år då avtalet uppsägs eller därefter och i fråga om övriga inkomstskatter på inkomst, som inflyter den 1 januari kalenderåret näst efter det år då avtalet uppsägs eller därefter.

Lagen om upphävande av lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet avses träda i kraft samtidigt som uppsägningen träder i kraft, vid en tidpunkt som fastställs genom förordning av statsrådet.

4 Behovet av riksdagens samtycke och lagstiftningsordning

Riksdagen godkände avtalet mellan Finland och Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet den 27 april 1971. Det framfördes i regeringens proposition (153/1970 rd) att avtalet innehåller bestämmelser, vilka hänför sig till lagstiftningens område. Artiklarna 6—22 i avtalet, vilka gäller beskattning av inkomst och förmögenhet och i vilka det bestäms om fördelning av rätten att beskatta inkomst eller nedsättning av eller befrielse från nationell skatt, innehåller bestämmelser som hör till området för lagstiftning. Artikel 23 i avtalet (undanröjandet av dubbelbeskattning) samt artiklarna 24—28 (särskilda bestämmelser) innehåller bestämmelser som antingen direkt eller indirekt anknyter sig till beskattning och som hör till området för lagstiftning.

Enligt 94 § i grundlagen krävs riksdagens godkännande för uppsägning av en förpliktelse som till sitt innehåll kräver riksdagens godkännande. Det framfördes i regeringens proposition till riksdagen med förslag till ny regeringsform för Finland (RP 1/1998 rd) att då uppsägning av

RP 36/2018 rd

internationell förpliktelse i många fall påverkar de inomstatliga rättsförhållandena och då uppsägning annars kan ha en stor betydelse för Finland, är det begrundad att förutsätta riksdagens samtycke till uppsägning av en förpliktelse som faller inom ramen för riksdagens behörighet. Det framfördes vidare i regeringens proposition att riksdagens ställning som högsta statsorgan förutsätter, också från en mera allmän synpunkt, att internationella förpliktelser som faller inom ramen för riksdagens behörighet inte kan sägas upp utan riksdagen samtycke.

Beslutet om godkännande av avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet fattades i sin tid i riksdagen med enkel majoritet av röster. Enligt 94 § 2 mom. i grundlagen fattas också beslut om godkännande av uppsägning av en internationell förpliktelse med enkel majoritet. Uppsägning berör inte grundlagen på det sätt som avses i andra meningen i grundlagens 94 § 2 mom.

Med stöd av vad som anförts ovan och i enlighet med 94 § i grundlagen föreslås att

riksdagen godkänner uppsägningen av det i Helsingfors den 27 april 1970 ingångna avtalet mellan Finlands regering och Portugals regering för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (FördrS 26 och 27/1971).

Samtidigt föreläggs riksdagen följande lagförslag:

Lagförslag

Lag

om upphävande av lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Genom denna lag upphävs lagen om godkännande av vissa bestämmelser i avtalet med Portugal för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (606/1971).

2 §

Bestämmelser om ikraftträdandet av denna lag utfärdas genom förordning av statsrådet.

Helsingfors den 12 april 2018

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Petteri Orpo