

## RP 136/2020 rd

### **Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen**

#### **PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och lagen om koncernbidrag vid beskattningen ändras.

Det föreslås att inkomstskattelagen ändras så att det till lagen fogas en bestämmelse enligt vilken inhemska samfund ska avse samfund som är registrerade eller bildade i Finland. I propositionen föreslås det dessutom att inkomstskattelagen ändras så att ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt, om det utländska samfundets verkliga ledning utövas i Finland. Ett utländskt samfunds verkliga ledning utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas av samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ, med beaktande av andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet. I och med ändringen kommer den inhemska lagstiftningen om allmän skattskyldighet i fråga om samfunden att motsvara lagstiftningen i flera andra stater.

När skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt de bägge avtalsslutande staternas nationella lagstiftning ha sin skatterättsliga hemvist i staten, dvs. ha så kallad dubbel hemvist. I fråga om skatteavtal som Finland ingått avgörs en situation med dubbel hemvist i regel på basis av var den verkliga ledningen utövas eller genom ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna. I OECD:s modellavtal för skatter finns det en bestämmelse om vilken hemvisten enligt skatteavtalet är när någon har dubbel hemvist. Enligt bestämmelsen avgörs hemvisten genom ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av var den verkliga ledningen utövas, platsen för bildandet och andra relevanta omständigheter. I en kommentar från 2017 till OECD:s modellavtal för skatter avgörs hemviststaten i situationer med dubbel hemvist för andra än fysiska personer genom ett ömsesidigt avtalsförfarande mellan de behöriga myndigheterna, i vilket liknande omständigheter beaktas som vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

Avsikten med ändringen är också att försöka begränsa och förhindra situationer där någon försöker undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, även om ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

Bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen inbegriper en övergångsbestämmelse enligt vilken lagen först vid beskattningen för 2023 ska tillämpas första gången när det gäller sådana fondföretag som avses i lagen om placeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt sådana alternativa investeringsfonder som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Dessutom föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras i fråga om värdet av tillgångar som överförs och i fråga om beskattningen av allmänt skattskyldiga utländska samfund och sådana samfunds fasta driftställen som från tidigare har funnits i Finland när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. Det föreslås att lagen om koncernbidrag vid

## RP 136/2020 rd

beskattningen ändras så att ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund kan vara givare och mottagare av koncernbidrag om de normala förutsättningarna för tillämpning av koncernbidragssystemet uppfylls i och med att det utländska samfundet jämföras med ett aktiebolag eller andelslag. Det föreslås också att samma lag ändras vad gäller bedömningen av hur länge ett koncernförhållande har varat.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2021.

**INNEHÅLL**

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING .....	5
1 Bakgrund och beredning .....	5
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	5
2.1 Territoriell beskattningsrätt – allmän och begränsad skattskyldighet .....	5
2.2 Begreppet samfund .....	6
2.3 Samfällda förmåner.....	9
2.4 Fastställande av omfattningen av samfunds skyldighet att betala inkomstskatt .....	9
2.5 Fastställande av ett samfunds hemvist .....	10
2.5.1 Allmänt.....	10
2.5.2 Bolagsrättslig hemort .....	10
2.5.3 Bestämmande av ett samfunds hemvist i inkomstskattelagstiftningen .....	11
2.5.4 Fastställande av samfunds hemvist i skatteavtal och i OECD:s modellavtal för skatter .....	12
2.6 Uppkomsten av ett fast driftställe utifrån platsen för den verkliga ledningen .....	14
2.7 Lagstiftning om bassamfund .....	16
2.8 Bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.....	16
2.8.1 De grundläggande friheterna enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt .....	16
2.8.2 Bestämmelserna om statligt stöd i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt .....	17
2.9 Förhindrande av missbruk av skatteavtal samt bestämmelser om förbud mot diskriminering .....	19
2.9.1 Förhindrande av missbruk av skatteavtal .....	19
2.9.2 Förbud mot diskriminering i skatteavtal .....	19
2.10 Värdering av tillgångar när den allmänna skattskyldigheten börjar.....	20
2.11 Utländska sammanslutningars grundansökan till handelsregistret .....	20
3 Målsättning .....	22
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	22
4.1 Allmänt.....	22
4.2 Utvidgning av den allmänna skattskyldigheten på grundval av platsen för den verkliga ledningen.....	23
4.2.1 Samfund med hemvist i Finland .....	23
4.2.2 Utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland.....	23
4.2.3 Utländska fonder .....	25
4.2.4 Rederiverksamhet.....	28
4.3 Frågor i anknytning till inkomstbeskattningen av ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas.....	28
4.3.1 Allmänt.....	28
4.3.2 Avdrag för förluster.....	29
4.3.3 Fasta driftställen som tidigare har funnits i Finland.....	30
4.4 Den föreslagna ändringens inverkan på uppkomsten av ett fast driftställe på basis av platsen för ledningen.....	31

## RP 136/2020 rd

4.5 Den föreslagna ändringens inverkan på lagen om koncernbidrag vid beskattningen	32
4.6 Förhållandet till lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund .....	33
4.7 Förhållandet till förbudet mot diskriminering i EUF-fördraget och skatteavtalen.....	34
4.8 Värdering av tillgångar när skyldighet att betala inkomstskatt inträder .....	34
4.9 Samfällda förmåner undantas från den utvidgade skyldigheten att betala inkomstskatt .....	35
4.10 De huvudsakliga konsekvenserna .....	36
4.10.1 Ekonomiska konsekvenser .....	36
4.10.2 Konsekvenser för förvaltningen .....	37
5 Lagstiftningen i utlandet .....	37
6 Remissvar .....	47
7 Specialmotivering .....	49
7.1 Inkomstskattelagen.....	49
7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	54
7.3 Lagen om koncernbidrag vid beskattningen .....	55
8 Ikraftträdande .....	55
LAGFÖRSLAG .....	56
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen.....	56
2. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....	58
3. Lag om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen.....	59
BILAGA .....	60
PARALLELLEXTER .....	60
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen.....	60
2. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....	62
3. Lag om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen.....	64

## MOTIVERING

### 1 Bakgrund och beredning

I bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering listas åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering. I punkt 4 i bilaga 5 konstateras det att en bestämmelse införs enligt vilken ett samfund eller en samfällid förmån betraktas som finländsk om samfundet eller förmånen har bildats i enlighet med finsk lagstiftning, dess registrerade hemort är Finland eller den verkliga ledningen finns i Finland.

I en promemoria från 2013 av sakkunnigarbetsgruppen för näringsbeskattningen (finansministeriets publikationer 16/2013) föreslogs en utvidgning av Finlands beskattningsrätt så att samfund i Finland ska vara allmänt skattskyldiga även på den grunden att deras verkliga ledning finns i Finland. Enligt promemorian är det motiverat att i Finland lägga till platsen för den verkliga ledningen som grund för samfundets skatterättsliga hemviststat, eftersom det internationellt är allmänt att både platsen där samfundet registrerats och platsen för den verkliga ledningen medför allmän skattskyldighet för samfundet. Också i skatteavtal där ömsesidigt avtal mellan avtalsstaternas behöriga myndigheter används som lösning på situationer med dubbel hemvist har platsen för den verkliga ledningen i allmänhet stor betydelse. Enligt promemorian kan det anses motiverat att ändra den nationella lagstiftningen om hemvist, eftersom Finlands territoriella beskattningsrätt genom ändringen utvidgas så att den är likadan som i flera andra stater och lämpar sig bättre än för närvarande för att lösa situationer med dubbel hemvist i skatteavtal. Hänsyn ska dessutom tas till hur ändringen av bestämmelserna om hemvist inverkar dels på uppkomsten av ett fast driftställe främst utifrån den plats där ledningen finns och dels på koncernbeskattningen.

Propositionen har beretts vid finansministeriet.

En remissbehandling av utkastet till proposition ordnades den 18.6–7.8.2020. Yttrande begärdes av de ministerier, myndigheter, intresseorganisationer inom näringslivet och andra intressentgrupper som var centrala för propositionen, totalt 27 aktörer.

Begäran om yttrande och de yttranden som kom in är tillgängliga i den offentliga tjänsten på adressen <https://vm.fi/sv/projekt-och-lagberedning> med identifieringskoden [VM111:00/2019](#).

### 2 Nuläge och bedömning av nuläget

#### 2.1 Territoriell beskattningsrätt – allmän och begränsad skattskyldighet

I 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs det om allmän och begränsad skattskyldighet. Enligt 1 mom. 1 punkten i den paragrafen är personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällida förmåner och dödsbon skyldiga att betala skatt på inkomst som har förvärvats här och annorstädes (*allmän skattskyldighet*). Allmänt skattskyldiga, dvs. de som har sin hemvist i Finland, är skattskyldiga i Finland för sina världsvida inkomster. Skatteplikten för allmänt skattskyldigas inkomst påverkas inte för den nationella lagstiftningens del av huruvida inkomsten förvärvas i Finland eller någon annanstans. I Finland kan avtal som ingåtts för att undvika dubbelbeskattning, nedan *skatteavtal*, begränsa Finlands beskattningsrätt, men de ändrar ändå inte den ställning som skattskyldig som grundar sig på den nationella lagstiftningen.

Som allmänt skattskyldig betraktas den som har sin hemvist i Finland, med andra ord betraktas Finland som en sådan fysisk eller juridisk persons skatterättsliga hemviststat. Begreppet hemviststat är etablerat inom internationell skatterätt såväl i staternas nationella bestämmelser som i skatteavtal. Med hemviststat avses den stat eller annan jurisdiktion där skattesubjektet är allmänt skattskyldigt. I internationell skatterätt tillämpas de etablerade principerna för bestämmande av hemviststaten för fysiska personer och för juridiska personer som betraktas som separata skattesubjekt. Till exempel en juridisk persons hemviststat bestäms i regel på basis av att den har bildats eller registrerats i staten i fråga eller att dess verkliga ledning finns där. I 11 § i inkomstskattelagen föreskrivs det om de situationer där det anses att en fysisk person är bosatt i Finland.

Skyldiga att betala skatt på inkomst är enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*). I 3 mom. i den paragrafen föreskrivs det att om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 9 § 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

I 10 § i inkomstskattelagen finns en förteckning över exempel på inkomster som ska betraktas som förvärvade i Finland. I 13 a § i inkomstskattelagen finns bestämmelser om fast driftställe. Enligt den paragrafen avses med fast driftställe en plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits, såsom en plats där företagets ledning, filial, kontor, industrianläggning, produktionsanläggning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. Till fast driftställe hänförs även en i bruk varande gruva eller annan fyndighet, stenbrott, torvmosse, grustag eller annan därmed jämförlig plats eller, då till näringsverksamheten hörande försäljning av parcellerade eller för parcellering avsedda fastigheter bedrivs, dessa fastigheter och vid byggnadsentreprenad den plats där byggnadsverksamhet bedrivits i betydande omfattning, samt vid bedrivande av linjetrafik även rörelsens serviceställe eller en annan särskild stadigvarande plats för affärsverksamhet som betjänar trafiken.

## 2.2 Begreppet samfund

I lagstiftningen har det inte definierats vad som avses med inhemskt samfund. Enligt etablerad praxis har som inhemska samfund betraktats samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning. Som utländska samfund har enligt etablerad praxis betraktats andra än inhemska samfund. Fastställandet av ett utländskt samfunds skatterättsliga ställning förutsätter att begreppet samfund granskas, dvs. att det avgörs om en utländsk juridisk person är ett samfund i Finland.

Enligt 3 § i inkomstskattelagen avses med samfund staten och dess inrättningar, kommuner och samkommuner, församlingar och andra religionssamfund, aktiebolag, andelslag, sparbanks, placeringsfonder, specialplaceringsfonder, universitet, ömsesidiga försäkringsbolag, lånemagasin, ideella och ekonomiska föreningar, stiftelser och anstalter, utländska dödsbon samt andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de tidigare nämnda samfunden.

Inhemska samfund har enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen sin hemvist i Finland, dvs. de är allmänt skattskyldiga. Begreppet inhemskt samfund har dock inte definierats i lagstiftningen. Enligt 8 a § i inkomstskattelagen tillämpas bestämmelserna om aktiebolag också på europabolag och bestämmelserna om andelslag också på europeiska kooperativa föreningar. I

## RP 136/2020 rd

Finland är europabolag och europeiska kooperativa föreningar samfund, och de är allmänt skattskyldiga i Finland när de har sin registrerade hemvist i Finland.

Begreppet i Finland allmänt skattskyldigt samfund motsvarar begreppet samfund med hemvist i Finland. Ett inhemskt samfund kan vara ett samfund som bildats eller registrerats i enlighet med finländsk lagstiftning och som är allmänt skattskyldigt, dvs. har sin hemvist i Finland.

När det avgörs hur en utländsk juridisk person ska beskattas i Finland ska det först avgöras om den utländska juridiska personen är ett samfund i Finland. Samfunden är självständiga skatteobjekt och beskattas för sina egna inkomster. Enligt 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen ska andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de i momentet tidigare uppräknade samfunden betraktas som samfund. På denna grund är utländska juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med en sådan inhemsk juridisk person som nämns i 3 § 1–7 punkten i inkomstskattelagen ett samfund i Finland.

I regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (RP 68/2019 rd) konstateras det att utgångspunkten är att utländska subjekts egenskaper jämförs med olika finska subjekts egenskaper och att den skattemässiga behandlingen grundar sig på beskattningen av den inhemska aktör som är närmast jämförbar med det utländska subjektet. När ett subjekt inte är en särskild skattskyldig i den stat där det är beläget baserar sig beskattningen i typiska fall på att strukturen är skattemässigt transparent, dvs. att inkomsten beskattas hos subjektets ägare. Skattemässig transparens går att genomföra tekniskt på många olika sätt och praxis varierar från land till land. Skattelagstiftningen i Finland upptar inte allmänna bestämmelser om transparensprincipen eller om fastställande av en skattemässigt transparent struktur. Inte heller är terminologin fullt etablerad, och transparenta strukturer kan benämnas både transparenta subjekt och t.ex. genomgångsenheter. I rätts- och beskattningspraxis har transparensprincipens tillämplighet på utländska subjekt grundat sig på prövning från fall till fall där man har kunnat beakta respektive strukturs detaljerade egenskaper, t.ex. avseende subjektets vinstdelningsregler. Den skattemässiga behandlingen av utländska subjekt i den stat där subjektet är beläget har ensam inte varit avgörande i vanliga fall. Fastställandet av hur det utländska subjektet ska behandlas skattemässigt kan påverkas också av huruvida det är fråga om att beskatta inkomster som förvärvats i Finland eller en inkomsttagare som är allmänt skattskyldig i Finland. Också bestämmelser i avtal om undvikande av dubbelbeskattning dvs. skatteavtal är i allmänhet relevanta när denna prövning görs. Om ett utländskt subjekt anses motsvara en finsk näringsammanslutning och det är fråga om att beskatta någon som är allmänt skattskyldig i Finland, blir 16 a § i inkomstskattelagen tillämplig. I den föreskrivs om beskattning i Finland av inkomstandelar som delägare i utländska sammanslutningar har erhållit.

Begreppet utländskt samfund har också diskuterats i samband med lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994), nedan *bassamfundslagen*. Enligt en tidigare gällande bestämmelse i den lagen kan endast utländska samfund betraktas som bassamfund. Genom lag 1364/2018 har bestämmelserna om regler som gäller bassamfund i rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, nedan *direktivet mot skatteflykt*, genomförts. I regeringens proposition RP 218/2018 rd konstateras det att när det gäller bassamfundets juridiska form har med stöd av den nuvarande nationella lagstiftningen som bassamfund i tillämpliga delar betraktats utländska samfund som motsvarar de samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen. Som bassamfund har betraktats inte bara subjekt i bolagsform, utan också t.ex. fonder, stiftelser, anstalter, truster och juridiskt separata förmögenhetsmassor. Enligt direktivet mot skatteflykt kan som kontrollerade

## RP 136/2020 rd

bolag betraktas subjekt (entity) och fasta driftställen, och bestämmelsen om jämförelse av beskattningsnivåerna innehåller en hänvisning till bolagsskattskyldighet. Enligt den propositionen är det motiverat att ersätta termen samfund i den gällande lagen med termen subjekt, så att det av lagen i sig framkommer att det utländska subjektets juridiska form inte är avgörande.

I 20 a § i inkomstskattelagen föreskrivs det om den skattemässiga behandlingen av en avtalsbaserad utländsk öppen placeringsfond som motsvarar en inhemsk placeringsfond och av en utländsk avtalsbaserad specialplaceringsfond som motsvarar en inhemsk specialplaceringsfond. En placeringsfond eller en motsvarande avtalsbaserad utländsk öppen placeringsfond som har minst 30 andelsägare är fri från skatt på inkomst. Fria från skatt på inkomst är också specialplaceringsfonder som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014) och motsvarande utländska avtalsbaserade specialplaceringsfonder under förutsättning att de är öppna och har minst 30 andelsägare. Om en specialplaceringsfond har färre än 30 andelsägare eller specialplaceringsfonden inte kan anses vara öppen, ställs det i 20 a § i inkomstskattelagen vissa tilläggsvillkor för skattefriheten.

Fastställandet av hur utländska fonder ska behandlas vid beskattningen beskrivs i regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen och 3 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (RP 304/2018 rd). I den propositionen konstateras det att fondföretagsdirektivet (2009/65/EG, även kallat *UCITS-direktivet*), möjliggör tre olika rättsliga strukturer för fondföretag: avtalsbaserad placeringsfond, placeringsbolag med rörligt kapital och fond i trustform. I direktivet är överbegreppet för dessa olika fonder fondföretag. Placeringsfonder som inrättas i Finland kan endast vara avtalsbaserade. I olika stater finns det också olika fonder som inte är placeringsfonder i fondföretagsdirektivets mening utan s.k. AIF-fonder, såsom specialplaceringsfonderna. Dessutom kan det finnas fonder som inte klassificeras som AIF-fonder, såsom fonder i tredjeländer. Sådana fonders juridiska form beror på lagstiftningen i fondens hemviststat. När skattebehandlingen av en utländsk placeringsfond bedöms, är det viktigt att fastställa vilket slags finska aktörer fonden närmast ska jämföras med. I praktiken kan en utländsk placeringsfond jämföras med ett finskt aktiebolag, en finsk placeringsfond eller en finsk sammanslutning. I rättspraxis har avtalsbaserade tyska placeringsfonder som är skattskyldiga i sin hemviststat och som är jämförbara med finska placeringsfonder betraktats som skatteavtalssubjekt med hemvist i skatteavtalsstaten. Ur skatteavtalsperspektiv kan en utländsk placeringsfond även anses transparent, varvid ett skatteavtal mellan placerna och placeringsobjektets hemviststat kan vara tillämpligt.

I 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen föreskrivs det om andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfund som nämns i paragrafens 1–6 punkt. Samfundsformen har granskats i högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2015:9, där det konstaterades att nämnda samfundsform är mycket sällsynt. Det kan i internationella situationer vara oklart, om en sammanslutning som det föreskrivs om i en främmande stats lagstiftning ska betraktas som separat juridisk person eller inte. Trust som begrepp för juridisk enhet har utvecklats i engelsk rätt och införts i alla länder som tillämpar Common law. Truster har varit så gott som okända inom de s.k. romansk-germanska rättssystemen på den europeiska kontinenten. En trust är en ekonomisk struktur mellan tre parter, nämligen stiftaren (settlor), intressebevakaren (trustee) och förmånstagaren (beneficiary). I en trust har man med intressebevakarens samtycke genom en ensidig rättshandling upprättat ett arrangemang mellan stiftaren och förmånstagaren, vilket innebär att stiftaren överför trustegendomen på intressebevakaren med full äganderätt och bestämmanderätt. I Finland finns ingen motsvarande lagstiftning om truster. I rättspraxis t.ex. i avgörandet HFD 2015:9 har en i Förenta staterna registrerad trust av typen Delaware Statutory Trust jämförts med ett finskt offentligt aktiebolag.



## RP 136/2020 rd

I rättspraxis har det bedömts huruvida utländska enheter kan jämföras med finländska aktörer i syfte att fastställa hur den utländska enheten ska behandlas vid beskattningen. I rättspraxis har det varit fråga om huruvida en utländsk enhet har kunnat jämföras med en placeringsfond eller specialplaceringsfond eller med ett aktieföretag, t.ex. avgörandena HFD 2010:15, HFD 2015 T 61, HFD 2018 T 4926 och HFD 2020 T 413. I fråga om enheter i s.k. trustform har rättsfrågan också gällt var gränsen ska dras när det avgörs om en enhet kan jämföras med placeringsfonder eller specialplaceringsfonder enligt 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen eller med för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex enligt 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen, t.ex. avgörandena HFD 2015:9 och CSN 2016/44. I rättspraxis har det också bedömts om det i fråga om en utländsk enhet är fråga om ett skatteavtalssubjekt som är berättigat till skatteavtalsförmåner eller en genomgångsenhet, dvs. en enhet vars inkomst beskattas som inkomst för delägarna, t.ex. avgörandena HFD 2004:111, HFD 2004:116, CSN 2002:61, CSN 2006:1, CSN 2009:72, CSN 2017:57. Dessutom har en utländsk enhets juridiska form bedömts i samband med tillämpningen av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund bl.a. i avgörandena HFD 2002:26 och HFD 2003:49.

### 2.3 Samfälliga förmåner

Som samfälliga förmåner betraktas enligt 5 § i inkomstskattelagen samfälliga skogar, väglag, fiskelag och skifteslag samt andra med dessa jämförbara konsortier. De beskattas med stöd av 18 § 1 mom. i inkomstskattelagen som särskilt skattskyldiga på grund av att det finns många delägare. Bestämmelser om samfälliga skogar finns i lagen om samfälliga skogar (109/2003). Samfällig skog är avsedd att i första hand användas för hållbart skogsbruk till förmån för delägarna i den samfälliga skogen. Delägare är den som äger en lägenhet till vilken hör en andel i en samfällig skog.

Enligt 2 § 1 mom. i lagen om samfälligheter (758/1989) är en samfällighet ett mark- eller vattenområde som hör till två eller flera fastigheter gemensamt. Enligt 3 § 1 mom. i den lagen är delägarfastigheternas ägare delägare i samfälligheten. Delägarna utgör ett delägarlag. Ett fiskelag som avses i lagen om fiske (379/2015) är ett sådant delägarlag som avses i lagen om samfälligheter. Delägarlag enligt lagen om samfälligheter motsvarar i inkomstskattelagen begreppet skifteslag, som delägarlag som avses i lagen om samfälligheter fortfarande ofta kallas. Ett väglag kan bildas vid vägförrättning eller väglagets konstituerande stämma enligt lagen om enskilda vägar (560/2018) eller genom någon annan motsvarande åtgärd som den lagen tillåter. Väglaget får ingå förbindelser som är behövliga med tanke på väghållningen, skaffa lös egendom, fatta beslut om placering på vägområdet i marken av sådana ledningar och mindre anordningar som ansluter till dem och som betjänar en fastighet eller samhället samt kära och svara vid domstol. Väglaget får även skaffa, köpa eller erbjuda väglagets medlemmar andra tjänster som bestäms i väglagets stadgar. Vägdelägarna beslutar inom ramen för sin beslutanderätt om väghållningen och andra angelägenheter som gäller väglaget vid väglagets stämma.

### 2.4 Fastställande av omfattningen av samfundets skyldighet att betala inkomstskatt

Utländska samfund är enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen begränsat skattskyldiga i Finland. Med stöd av den gällande lagstiftningen kan ett utländskt samfund inte betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland, även om dess s.k. verkliga ledning skulle utövas här.

Staterna fastställer i sina nationella bestämmelser på olika sätt när en juridisk person anses ha sin hemvist i staten i fråga. I många stater bestäms en juridisk persons skatterättsliga hemvist på basis av såväl platsen för bildandet och registreringen som platsen för den verkliga ledningen. Sådan lagstiftning finns t.ex. i Storbritannien, Nederländerna, Tyskland, Irland, Danmark och Norge. Definitionen av platsen för den verkliga ledningen varierar från en stat till en annan,

men den kan t.ex. vara platsen för den dagliga ledningen eller basera sig på en helhetsbedömning av verksamheten.

Med stöd av den gällande lagstiftningen i Finland kan ett utländskt samfunds plats där ledningen finns dock ge upphov till ett sådant fast driftställe som avses i 13 a § i inkomstskattelagen, och i fråga om inkomsten från ett sådant driftställe är det utländska samfundet begränsat skattskyldigt i Finland. En plats där ledningen finns och som ger upphov till ett fast driftställe behandlas närmare i avsnitt 2.6. Enligt skatteavtal kan t.ex. rörelseinkomsten som ett samfund med hemvist i ena avtalsstaten förvärvat i den andra avtalsstaten beskattas i den andra staten endast om samfundet har ett fast driftställe i den andra staten.

Utöver fastställandet av ett samfunds skatterättsliga hemvist och bedömningen av uppkomsten av ett fast driftställe är en tredje central lagstiftning som hänför sig till skattestatusen den nationella lagstiftningen om bassamfund. I Finland finns bestämmelserna om bassamfund i bassamfundslagen och om lagen är tillämplig beskattas ett utländskt samfunds inkomst som inkomst för bassamfundets aktieägare eller fasta driftsställe med skatterättslig hemvist i Finland. Enligt bassamfundslagen är det bassamfundets aktieägare och inte det utländska bassamfundet som är skattskyldig.

## 2.5 Fastställande av ett samfunds hemvist

### 2.5.1 Allmänt

Med ett samfunds hemvist kan avses samfundets bolagsrättsliga hemort eller hemstat, skatterättsliga hemviststat enligt nationell skattelagstiftning eller hemviststat enligt ett skatteavtal.

### 2.5.2 Bolagsrättslig hemort

I 2 kap. 3 § 1 mom. 2 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) avses med ett aktiebolags hemort den kommun i Finland som är bolagets hemort och som anges i bolagsordningen. I bolagsordningen ska anges den kommun i Finland som är bolagets hemort. I praktiken är den hemort som ska nämnas i bolagsordningen i allmänhet den kommun där bolaget har sitt huvudkontor. Å andra sidan innehåller aktiebolagslagen inga bestämmelser om huvudkontorets placering, vilket betyder att det också kan vara i någon annan finländsk kommun eller utomlands. De bestämmelser om ett andelslags hemort som finns i lagen om andelslag (421/2013) motsvarar bestämmelserna i aktiebolagslagen.

Den bolagsrättsliga hemorten har en direkt inverkan t.ex. på tillämpningen av bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, nedan *EUF-fördraget*. Artikel 49 i EUF-fördraget innehåller bestämmelser om etableringsrätt. Enligt artikeln ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital. Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen kan enligt EUF-fördraget åberopa etableringsrätten. Motsvarande bestämmelser finns i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Enligt artikel 63 i EUF-fördraget ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. Fri rörlighet för kapital kan åberopas också av bolag som är etablerade i s.k. tredjeländer, dvs. någon annanstans än i EU:s medlemsstater och stater inom EES. Åberopandet av frihetsrättigheten är bundet till den bolagsrättsliga hemvisten och inte till den skatterättsliga hemvisten, även om frihetsrättigheten inverkar på tillämpningen av de nationella skattebestämmelserna.

Enligt EU-domstolens avgörande C-210/06, *Cartesio* utgör artikel 43 EG, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte hinder för lagstiftning i en EU-medlemsstat enligt vilken ett bolag som bildats enligt den nationella rätten i den medlemsstaten hindras från att flytta sitt säte till en annan medlemsstat och samtidigt behålla sin status av bolag enligt den nationella rätten i den medlemsstat enligt vars lagstiftning det har bildats.

I fråga om den bolagsrättsliga hemorten kan EU-domstolens rättspraxis sammanfattas så att obefogad inskränkning av den i grundfördraget föreskrivna etableringsfriheten är att det förutsätts att bolaget har sin bolagsrättsliga registrerade hemort och bolagsrättsliga verkliga ledning i samma medlemsstat. Finlands lagvalsregler om den internationella privaträttsliga bolagsrätten överensstämmer med EU-domstolens praxis, dvs. aktiebolagslagen förutsätter inte att den verkliga ledningen eller huvudkontoret finns i Finland, och med tanke på erkännandet av ett bolag från en annan medlemsstat har det ingen betydelse var den bolagsrättsliga verkliga ledningen eller huvudkontoret finns.

Bolagsrättsligt har det inte tidigare varit möjligt att flytta hemorten till en annan stat i fråga om andra bolag än europabolag. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar antogs i november 2019. Ändringen gör det möjligt att flytta ett aktiebolags säte till en annan medlemsstat. Ändringen i direktivet ska genomföras före utgången av januari 2023.

### 2.5.3 Bestämmande av ett samfunds hemvist i inkomstskattelagstiftningen

Begreppet hemviststat är etablerat inom internationell skatterätt såväl i staternas nationella bestämmelser som i skatteavtal. Internationellt sett är det vanligt att staterna fastställer ett samfunds skatterättsliga hemviststat enligt de nationella bestämmelserna så att den skatterättsliga hemviststaten är den stat där bolagets bolagsrättsliga registreringsort eller verkliga ledning finns. I allmänhet är fastställandet av den skatterättsliga hemviststaten på de två ovan beskrivna sätten alternativa i förhållande till varandra i bestämmelserna. Den skatterättsliga hemviststaten är den stat där någondera av villkoren uppfylls. Nedan i avsnitt 5.2, Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet, granskas olika länders bestämmelser om hur den skatterättsliga hemviststaten fastställs.

Vissa direktiv om inkomstbeskattning har antagits. Tillämpningen av direktiven påverkas av den skatterättsliga hemviststaten och särskilt av skatteavtalens bestämmelser om hemviststaten enligt avtalet. Tillämpningen av rådets direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, nedan *direktivet om företagsomstruktureringar*, förutsätter bl.a. att bolaget enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat för skatteändamål anses hemmahörande i den medlemsstaten. Bolaget får inte heller enligt skatteavtal som ingått med tredjeland för skatteändamål ha sin hemvist utanför EU.

Motsvarande bestämmelser finns i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, nedan *direktivet*

om moder- och dotterbolag, samt i rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, nedan *direktivet om räntor och royalties*.

Kommissionen antog 2016 förslagen till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas COM(2016) 685 final, nedan *förslaget om en gemensam bolagsskattebas*, samt till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM(2016) 683 final, nedan *förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas*. Dessa ersatte det tidigare förslaget till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM(2011) 121 final. Hemvist definieras också i förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Enligt det anses ett företag som har skatterättslig hemvist i flera medlemsstater, ha skatterättslig hemvist i den medlemsstat där dess verkliga ledning finns.

#### 2.5.4 Fastställande av samfunds hemvist i skatteavtal och i OECD:s modellavtal för skatter

Tillämpningen av bestämmelserna i ett skatteavtal förutsätter att den skattskyldiges hemviststat enligt skatteavtalet erkänns. Utgångspunkten är att den skattskyldige enligt skatteavtalet har sin hemvist i den stat som är hemviststat enligt avtalsstatens nationella skattelagstiftning, dvs. i den stat där den skattskyldige är skyldig att betala skatt på sina världsvida inkomster. När skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt de bägge avtalsslutande staternas nationella lagstiftning ha sin skatterättsliga hemvist i staten. Då är det fråga om s.k. dubbel hemvist. En juridisk person har enligt ett skatteavtal s.k. dubbel hemvist om den enligt två staters nationella bestämmelser har skatterättslig hemvist i vardera staten, dvs. den är allmänt skattskyldig i båda avtalsstaterna.

Enligt artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal för skatter anses en juridisk person ha hemvist i den stat där den enligt den statens nationella lagstiftning är skattskyldig på grundval av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Med domicil avses i detta sammanhang hemvist. En viktig utgångspunkt för tillämpningen av OECD:s modellavtal för skatter är vilken skatterättslig ställning den person som definieras i artikel 3 i avtalet har enligt avtalsstatens nationella lagstiftning. Henvist, bostadsort och platsen för ledning är exempel på sådana grunder enligt vilka en person enligt den interna lagstiftningen kan vara allmänt skattskyldig i en avtalsstat.

I artikel 4 punkt 3 i OECD:s modellavtal för skatter finns en bestämmelse om fastställande av hemvisten enligt skatteavtalet när en juridisk person har dubbel hemvist. År 2017 ändrades OECD:s modellavtal för skatter så att hemvisten för andra personer som har dubbel hemvist än fysiska personer fastställs genom ett avtalsförfarande mellan de behöriga myndigheterna. Vid avtalsförfarandet beaktas var aktörernas verkliga ledning finns, platsen för registreringen eller bildandet samt andra relevanta omständigheter. Om ett avtal om hemvisten inte nås, är dessa aktörer inte berättigade till den skatteförmån eller skattefrihet som avses i skatteavtalet annat än i den utsträckning som de behöriga myndigheterna har kommit överens om i avtalet. De flesta skatteavtal som Finland ingått baserar sig på OECD:s modellavtal för skatter.

I en kommentar till modellavtalet för skatter konstateras det i fråga om artikel 4 punkt 3 att punkten ska tillämpas på bolag och andra sammanslutningar av personer, oberoende av om de är juridiska personer eller inte. De behöriga myndigheterna avgör situationer med dubbel hemvist i fråga om andra än fysiska personer genom ett ömsesidigt avtalsförfarande. Enligt kommentaren ska myndigheterna i detta förfarande beakta styrelsens eller ett motsvarande organs sammanträdesplats, var verkställande direktören och den övriga högsta ledningen i allmänhet är verksam, var den erfarna ledningen sköter dagliga ärenden, var huvudkontoret finns, vilken

stats lagstiftning som bestämmer den rättsliga ställningen samt var bokföringen förvaras. Dessutom beaktas huruvida definitionen av juridisk person kan möjliggöra en otillbörlig tillämpning av bestämmelserna i ett skatteavtal i den ena avtalsstaten, men inte i den andra avtalsstaten. Innan OECD:s modellavtal för skatter ändrades år 2017 avgjordes en situation med dubbel hemvist för andra än fysiska personer enligt modellavtalet för skatter så att hemviststaten vid tillämpningen av skatteavtal är den stat där personens verkliga ledning finns.

En motsvarande bestämmelse om hur situationer med dubbel hemvist för andra än fysiska personer ska avgöras ingår också i den multilaterala s.k. MLI-konventionen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, *MLI-konventionen*) som ingicks 2016 inom ramen för OECD:s och G20-ländernas s.k. BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting, *BEPS*) för att motverka urholkning av skattebasen och överföring av vinster. Genom konventionen genomfördes BEPS-åtgärderna i anslutning till skatteavtal så att det blev möjligt att ändra talrika bilaterala skatteavtal genom en multilateral konvention utan att behöva ändra varje bilateralt avtal separat. Finland godkände inte nämnda valfria bestämmelse när konventionen undertecknades, så i Finlands avtal iaktas de enskilda avtalens tidigare bestämmelser om hur situationer med dubbel hemvist ska avgöras. I flera finländska avtal finns dock en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna avgör situationer med dubbel hemvist i fråga om andra än fysiska personer. Bestämmelsen är tillämplig förutom på juridiska personer också på alla andra som avses i skatteavtalet, med undantag för fysiska personer.

Trots ändringen av modellavtalet för skatter år 2017 avgör staterna fortfarande situationer med dubbel hemvist direkt på basis av var den verkliga ledningen finns, om så överenskomms i ett enskilt avtal. I skatteavtal som Finland ingått avgörs situationen med dubbel hemvist för ett samfund på basis av var den verkliga ledningen finns i 36 avtal, genom ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna i 36 avtal och på basis av var samfundet bildats i ett skatteavtal. I ett avtal ingår dessutom den s.k. tie-breaker-regeln, dvs. hemviststaten avgörs i enlighet med de kriterier som fastställts enligt artikeln om hemvist i avtalet. Till dessa hör först nationalitet, sedan platsen för den verkliga ledningen och slutligen ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna.

Med stöd av den gällande nationella lagstiftningen kan ett utländskt samfund inte vara allmänt skattskyldigt, vilket innebär att det i allmänhet inte uppstår situationer med dubbel hemvist för utländska samfund i Finland. Exempelvis i Storbritannien, Norge och Danmark kan ett finländskt bolag vara allmänt skattskyldigt, om bolagets verkliga ledning finns där.

Ett inhemskt samfund förblir enligt den nationella lagstiftningen fortfarande allmänt skattskyldigt i Finland, även om samfundet enligt ett skatteavtal har sin hemvist i en annan stat. I beslut HFD 2003:33 ansågs ett finländskt bolag ha hemvist i Danmark enligt det nordiska skatteavtalet. Då kunde koncernbidrag inte ges det inhemska aktiebolaget, eftersom det enligt skatteavtalet hade hemvist i en annan stat. Detta trots att bolaget fortfarande var allmänt skattskyldigt i Finland. Däremot blir t.ex. ett brittiskt samfund enligt brittisk lagstiftning begränsat skattskyldigt om det enligt ett skatteavtal har hemvist i en annan stat. I Norge betraktas ett samfund som enligt ett skatteavtal har hemvist i en annan stat dock inte som allmänt skattskyldigt i Norge, även om samfundet på basis av platsen för verkliga ledningen i princip skulle betraktas som allmänt skattskyldigt i Norge.

I artikel 8 i skatteavtalen föreskrivs om beskattning av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart. Inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Inkomst som företag förvärvar genom användningen av en båt i trafik på inre vatten beskattas

endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Om ett företag som bedriver sjöfart eller trafik på inre vatten har sin verkliga ledning ombord på ett fartyg eller en båt, anses ledningen finnas i den avtalsslutande stat där fartyget eller båten har sin hemmahamn eller, om fartyget eller båten inte har en hemmahamn, där användaren har sin hemvist. I modellavtalet för skatter från 2017 har trafiken på inre vatten och hänvisningen till att inkomsten beskattas i den stat där den verkliga ledningen finns strukits ur artikeln.

Flyttningen av den plats den verkliga ledningen utövas enligt ett skatteavtal till en annan avtalsslutande stat har i rättspraxis också bedömts med stöd av bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Rättsfrågan i Helsingfors förvaltningsdomstols avgörande 18.5.2016 nr 16/0592/4 var huruvida det genom flyttningen av A Holding Oy:s verkliga ledning till Storbritannien på konstgjord väg hade skapats ett arrangemang med hjälp av vilket bolaget befriades från beskattning i Finland av räntan på fordran avseende köpesumman för dotterbolagets aktier. På basis av utredningen i ärendet måste man anse att bolagets verkliga ledning hade funnits i Storbritannien efter företagsförvärvet. Därför måste bolaget anses ha hemvist där enligt skatteavtalet. Den omständigheten att Storbritannien de facto inte hade beskattat bolaget för den förvärvade ränteinkomsten saknade betydelse för fastställandet av hemvisten enligt skatteavtalet. Om A Holding Oy skulle påföras skatt på sin ränteinkomst i Finland samtidigt som Storbritannien anser att ränteinkomsten omfattas av dess beskattningsrätt, skulle en sådan åtgärd vara ägnad att hindra bolaget från att utöva sin etableringsfrihet enligt EUF-fördraget och därmed utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. A Holding Oy:s etablering i Storbritannien kunde inte utifrån objektiva faktorer betraktas som ett rent konstlat arrangemang. Det ansågs att det för flyttningen av platsen för ledningen till Storbritannien och den därpå följande fusionen hade lagts fram företagsekonomiska grunder som var oberoende av beskattningen, och därför kunde 28 § i lagen om beskattningsförfarande inte tillämpas i situationen.

I synnerhet utvecklingsländerna stöder sig i sina egna avtalsförhandlingar på FN:s modellavtal för skatter, i vilket bestämmelserna delvis avviker från OECD:s modellavtal för skatter. I FN:s modellavtal för skatter avgörs situationer med dubbel hemvist utifrån platsen för den verkliga ledningen på samma sätt som i OECD:s modellavtal för skatter före ändringen 2017.

## **2.6 Uppkomsten av ett fast driftställe utifrån platsen för den verkliga ledningen**

Bestämmelser om fasta driftställen finns i 13 a § i inkomstskattelagen. I artikel 5 i skatteavtalen finns bestämmelser om fast driftställe. Med fast driftställe avses ett utländskt företags begränsade skattskyldighet i den stat där det fasta driftstället finns.

I artikel 5 i OECD:s modellavtal för skatter definieras fast driftställe. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Som fast driftställe betraktas i synnerhet plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar. Denna förteckning i modellavtalet för skatter är inte uttömmande. I modellavtalet för skatter finns en s.k. positiv lista, dvs. en exempelförteckning över platser som kan betraktas som fasta driftställen. Definitionen av fast driftställe i de skatteavtal som Finland ingått baserar sig på OECD:s modellavtal. Olika skatteavtal kan dock i fråga om detaljerna avvika från modellavtalet. I artikel 7 i skatteavtalen finns bestämmelser om beskattningen av inkomst av rörelse. Enligt den kan vinsten för ett företag som är bosatt i en avtalsslutande stat beskattas i källstaten endast om rörelse bedrivs i denna andra stat från ett fast driftställe enligt artikel 5. Om företaget bedriver rörelse från ett fast driftställe, får den inkomst som är hänförligt till driftstället beskattas i den stat där driftstället finns.

## RP 136/2020 rd

Enligt uppdateringen 2017 av OECD:s modellavtal för skatter kan t.ex. en representant allt oftare bilda ett fast driftställe när det finns en nära förbindelse mellan huvudmannen och en agent när en agent eller en kommissionär agerar uteslutande eller nästan uteslutande för ett eller flera sådana s.k. närstående bolags räkning. Ändringen påverkar inte Finlands skatteavtal på basis av MLI-konventionen, eftersom Finland inte har godkänt ändringen av konventionen till denna del.

I skatteförvaltningens anvisning Inkomstbeskattning av utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst och andra inkomster för ett utländskt samfund från Finland (A70/200/2018) konstateras det att enligt exempelförteckningen i artikel 5 punkt 2 i modellskatteavtalet kan en ledningsplats utgöra fast driftställe utifrån huvudregeln. Följaktligen krävs det att även en ledning är stadigvarande. I anvisningen hänvisas det till HFD 1999/1031, där det har ansetts att en ledning kan finnas t.ex. i ett annat företags lokaler. Det har också ansetts att ledningen kan finnas hemma hos en ledningsperson för företaget. I anvisningen konstateras det att en ledning är en plats där man fattar beslut som gäller hela företaget eller flera av företagets verksamhetsställen. Besluten ska vara aktiva och självständiga beslut som gäller företagets affärsverksamhet. Bedömningen av om beslutsfattandet är ledningsverksamhet eller inte ska göras som en helhetsbedömning, med beaktande av bl.a. företagets storlek och karaktären på dess verksamhet. Enbart den plats där bolagsstämma eller styrelsemöten hålls är enligt anvisningen inte avgörande då man fastställer om en ledningsplats bildas eller inte. Ett företag kan ha flera ledningsplatser i flera olika länder. Däremot kan det enligt artikel 4 i modellavtalet för skatter finnas endast en verklig ledning. En ledningsplats som inte är en verklig ledning kan dock utgöra fast driftställe.

Bestämmelser om utländska företags skattskyldighet finns i 9, 10 och 13 a § i inkomstskattelagen och i 83 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 10 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen är inkomst som en begränsat skattskyldig har förvärvat i Finland bl.a. inkomst av rörelse som har bedrivits eller av yrke som har utövats här. Begränsat skattskyldiga är i allmänhet skyldiga att betala skatt till Finland endast på inkomster som förvärvats i Finland, såsom inkomst av rörelse som bedrivits eller yrke som utövas här. Om ett utländskt samfund har ett fast driftställe i Finland är samfundet skyldigt att betala skatt för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

Den plats för ledningen som ger upphov till ett fast driftställe samt platsen för den verkliga ledningen är två olika begrepp. Ett företag kan ha flera fasta driftställen som uppkommit på basis av platsen för ledningen, men det finns bara en plats för den verkliga ledningen, även om begreppen kan överlappa varandra. Utgångspunkten måste anses vara att det för alla samfund någonstans finns en plats där den verkliga ledningen utövas. De beslut som fattas på platsen för ledningen ska vara betydande för företaget. Det fasta driftställe som uppkommer på basis av platsen för ledningen baserar sig i situationer med skatteavtal på bestämmelserna i skatteavtalen. Bestämmelserna i den nationella lagstiftningen är inte avgörande vid tolkningen av begreppet. Eftersom ett skatteavtal inte kan utvidga den beskattningsrätt som föreskrivs i de nationella bestämmelserna, medför platsen för ledningen enligt skatteavtalet inte beskattningsrätt för ett fast driftställe, om rörelseinkomsten inte kan beskattas enligt de nationella bestämmelserna. I artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal för skatter är den plats för ledningen som ska fastställas när det gäller hemviststat enligt skatteavtal ett begrepp som enbart baserar sig på den avtalslutande statens nationella lagstiftning. Platsen för den verkliga ledningen är i regel den plats där den högre ledningen, såsom styrelsen eller någon annan högre ledning, fattar beslut, men den plats för ledningen som ger upphov till ett fast driftställe kan också vara den plats där den övriga verkställande ledningen fattar beslut.

I högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 1999:25 ansågs det att det i Finland uppkommer ett fast driftställe, eftersom ledningen och förvaltningen för ett bolag som är verksamt utomlands på Caymanöarna fanns i Finland. Bolaget X Ltd, som var registrerat på Caymanöarna,

hade sedan den 23 oktober 1989 hört till koncern Y som ett helägt koncernbolag. Bolaget X Ltd, vars bransch var uthyrning av fartyg, var i Finland ett rörelsebedrivande begränsat skattskyldigt samfund. X Ltd:s rörelseinkomst härrörde från uthyrning av tre fartyg, som registrerats i Bahamas fartygsregister, genom ett bareboat charter-avtal till det finska moderbolaget Y. Moderbolaget hade hyrt fartygen vidare på bareboat-villkor till sitt dotterbolag. Bolagets adress var ett företag som skötte juridiska frågor på Caymanöarna. B som hörde till det här företags ledning hade även verkat som ombud-sekreterare i X Ltd. Det hade betalats ersättning till detta företag för de tjänster som B och det företag på Caymanöarna som skötte juridiska frågor utfört. Det hade inte påvisats att B hade deltagit i arbetet i X Ltd:s styrelse. Med undantag av B var alla styrelsemedlemmar i X Ltd finländare som representerade Y eller var anställda hos Y och som bodde i Finland. Beslut som gällde X Ltd hade fattats i Helsingfors och bolagets verksamhet hade i allmänhet skett i Finland med Y:s personal och i Y:s lokaler. X Ltd:s bokföring och revision hade skötts i Finland. HFD fäste uppmärksamhet vid att X Ltd, som är registrerat på Caymanöarna, inte hade lokaler eller personal på Caymanöarna och inte hade betalat några löner där. HFD ansåg att X Ltd:s styrelse i Finland hade svarat för att förutom representera koncernens moderbolag i bolaget och ta hand om ordnandet av bolagets administration och verksamhet även svarat för den operativa ledningen och skötseln av löpande administrativa ärenden.

## 2.7 Lagstiftning om bassamfund

Genom bassamfundslagen försöker man förhindra att beskattningsbar inkomst överförs till samfund i stater med låg beskattning. Bestämmelserna gäller situationer där en eller flera personer med skatterättslig hemvist i Finland har bestämmande inflytande i ett utländskt samfund eller fast driftställe. För att bestämmelserna ska tillämpas ska det utländska samfundets eller fasta driftställets beskattningsnivå uppfylla vissa villkor. Om bassamfundslagen är tillämplig ska hela det utländska samfundets inkomst beskattas som ägarnas inkomst, oberoende av om det utländska samfundet betalar utdelning till sina ägare eller inte. Bassamfundslagen ändrades genom lag 1364/2018, som trädde i kraft 2019. Genom lagändringen har bestämmelserna om bassamfund i artiklarna 7 och 8 i direktivet mot skatteflykt genomförts i Finland. I samband med genomförandet av direktivet ändrades bassamfundslagen också till vissa andra delar.

Med stöd av bassamfundslagen är bassamfundsinkomst skattepliktig inkomst för i Finland allmänt skattskyldiga fysiska personer och juridiska personer. Enligt 1 § i bassamfundslagen är en andel av ett utländskt bassamfunds inkomst skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig, om andelen hänför sig till ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe som den begränsat skattskyldige har i Finland.

Som bassamfund kan betraktas utländska samfund och t.ex. utländska bolag, fonder, stiftelser och truster. Enligt lagen kan som ett bassamfund också betraktas ett utländskt samfunds fasta driftställe i ett tredjeland, om det fasta driftstället skulle definieras som ett bassamfund om det vore ett självständigt företag. Ett fast driftställe anses dock inte vara ett bassamfund, om dess inkomst har beskattats i det utländska samfundets hemviststat. En utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland kan i vissa situationer leda till att utländska samfund som tidigare betraktats som bassamfund, i och med lagändringen betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland.

## 2.8 Bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

### 2.8.1 De grundläggande friheterna enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

EUF-fördraget innehåller bestämmelser om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet (artikel 18), rätt att fritt röra sig och uppehålla sig (artikel 21), fri rörlighet för arbetskraft (artikel



45), fri etableringsrätt (artikel 49), fritt tillhandahållande av tjänster (artiklarna 56–62) samt fri rörlighet för kapital (artiklarna 63–66).

EUF-fördragets fyra grundläggande friheter är fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. De grundläggande friheterna innefattar rätten att komma in på marknaden och åtnjuta jämlikhet på marknaden. Jämlikhet på marknaden innebär att diskriminering på grund av nationalitet eller ursprung förhindras. Både direkt och indirekt diskriminering är förbjuden. En viktig princip vid sidan av förbudet mot diskriminering är likabehandling. I EU-domstolens avgöranden i skattefrågor har det i allmänhet inte varit nödvändigt att använda sig av den allmänna diskrimineringsbestämmelsen i artikel 12 i EUF-fördraget, eftersom diskriminering har förhindrats med hjälp av särskilda artiklar i fördraget. I domstolens avgörandepraxis har utgångspunkten varit att den allmänna diskrimineringsbestämmelsen tillämpas självständigt endast om en särskild diskrimineringsbestämmelse inte lämpar sig för situationen. I sina beslut har EU-domstolen ansett att det förekommer diskriminering som strider mot EUF-fördraget när liknande situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas på samma sätt. Villkoren för diskriminering anses vara uppfyllda när situationerna är jämförbara och situationerna till väsentliga drag är likadana.

I EU:s rättspraxis har utgångspunkten varit att allmänt och begränsat skattskyldiga kan beskattas på olika sätt. Olika beskattning är dock förbjuden diskriminering bl.a. om det objektivt sett konstateras att liknande situationer beskattas olika. Vid denna granskning ska man också bedöma om t.ex. ett inhemskt och ett utländskt samfund i tillräcklig utsträckning befinner sig i en jämförbar situation för att bestämmelsen ska tillämpas på det utländska samfundet om samfundet skulle vara inhemskt. Om det är fråga om diskriminering kan det bli fråga om rättfärdigande-grunder (rule of reason), vilka omfattar bl.a. upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang, säkerställande av en effektiv skattekontroll och motverkande av skatteflykt. Detta förutsätter också att proportionalitetsprincipen iakttas. Då ska bestämmelserna stå i skäligen proportion till det allmänintresse som ska skyddas. Om allmänintresset kan tryggas genom mindre restriktiva bestämmelser, uppfylls inte proportionalitetsprincipen.

#### 2.8.2 Bestämmelserna om statligt stöd i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Sådana åtgärder som uppfyller kriterierna i artikel 107.2 och 107.3 i EUF-fördraget kan i vissa situationer betraktas som stöd som är förenliga med den inre marknaden. Enligt artikel 108.4 i EUF-fördraget får kommissionen anta förordningar som gäller sådana här kategorier av statligt stöd, och ett exempel på en sådan förordning är den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen.<sup>1</sup> Dessutom har kommissionen fastställt s.k. horisontella kriterier i form av riktlinjer och ramar.

---

<sup>1</sup> Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (EUT L 187, 26.6.2014)

När det gäller investeringsverksamhet har kommissionen gjort bedömningar av riskfinansieringsåtgärders förenlighet med den inre marknaden i den allmänna gruppundantagsförordningen och i riktlinjerna för statligt stöd för att främja riskfinansieringsinvesteringar.<sup>2</sup>

Den 19 juli 2016 utfärdade kommissionen ett tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.<sup>3</sup> I tillkännagivandet klargörs de olika beståndsdelar som utgör begreppet statligt stöd: existensen av ett företag, att åtgärden kan tillskrivas staten, dess finansiering genom statliga medel, beviljandet av en fördel, åtgärdens selektivitet och dess eventuella inverkan på konkurrens och handel mellan medlemsstaterna. Den viktigaste grunden för att tillämpa dessa bestämmelser om statligt stöd på en beskattningsåtgärd är det att man genom åtgärden åstadkommer ett undantag i tillämpningen av det allmänna beskattningssystemet vilket är till fördel för vissa företag i medlemsstaterna. En lägre skattesats, ett särskilt avdrag vid beskattningen, skattefrihet för en viss inkomst eller för vissa skattskyldiga kan på så sätt utgöra statligt stöd.

Enligt kommissionens tillkännagivande bör investeringsinstrument, till exempel företag för kollektiva investeringar, vara föremål för en lämplig beskattningsnivå eftersom de i huvudsak fungerar som förmedlande organ mellan (tredjeparts)investorer och de målföretag i vilka investeringarna görs. Avsaknaden av särskilda skatteregler för investeringsfonder eller investeringsbolag kan leda till att en investeringsfond behandlas som en separat skattebetalare – varvid det införs ytterligare ett skatteskick för alla de inkomster och all den vinst som det förmedlande instrumentet eventuellt genererar. I detta sammanhang strävar medlemsstaterna i regel efter att minska de negativa skatteeffekterna på investeringar som sker genom investeringsfonder/investeringsbolag jämfört med direktinvesteringar som görs av enskilda investorer och, i möjligaste mån, att se till att det totala slutliga skattestrycket på korgen av olika typer av investeringar är ungefär detsamma, oberoende av vilket verktyg som används för investeringen. Skatteåtgärder som syftar till att säkerställa skatteneutralitet för investeringar i kollektiva investeringsfonder/investeringsbolag bör inte betraktas som selektiva, om dessa åtgärder inte leder till att vissa företag för kollektiva investeringar eller vissa typer av investeringar gynnas, utan snarare till att den dubbla ekonomiska beskattningen minskas eller elimineras i enlighet med de allmänna principer som finns inbyggda i skattesystemet i fråga. Med sådan skatteneutralitet avses enligt tillkännagivandet att skattebetalare behandlas på samma sätt oavsett om de investerar i tillgångar, såsom statliga värdepapper och aktier i aktiebolag, direkt eller indirekt via investeringsfonder. En skatteordning för företag för kollektiva investeringar som respekterar syftet med skattetransparens på det förmedlande instrumentets nivå kan därför vara motiverad av logiken i skattesystemet i fråga, förutsatt att förhindrandet av dubbel ekonomisk beskattning utgör en princip som är ett bärande inslag i skattesystemet i fråga. Däremot bör en skattemässigt förmånlig behandling som är begränsad till väl avgränsade investeringsinstrument som uppfyller särskilda villkor till nackdel för andra investeringsinstrument som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation betraktas som selektiv. Skatteneutralitet betyder emellertid inte att sådana investeringsinstrument bör vara helt befriade från skatt eller att fondförvaltarna bör vara befriade från skatt på de avgifter som de tar ut för förvaltningen av de underliggande tillgångar som fonderna investerar i. Den berättigar inte heller att en kollektiv investering behandlas förmånligare i

---

<sup>2</sup> Kommissionens meddelande Riktlinjer för statligt stöd för att främja riskfinansieringsinvesteringar (EUT C 19, 22.1.2014)

<sup>3</sup> Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 19.7.2016)

skattemässigt hänseende än en enskild investering med avseende på de berörda skatteordningarna. I sådana fall skulle skatteordningen vara oproportionerlig och gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målet att förhindra dubbelbeskattning och därför utgöra en selektiv åtgärd.<sup>4</sup>

## 2.9 Förhindrande av missbruk av skatteavtal samt bestämmelser om förbud mot diskriminering

### 2.9.1 Förhindrande av missbruk av skatteavtal

Artikel 7 i MLI-konventionen innehåller bestämmelser om förhindrande av avtalsmissbruk. Bestämmelserna baserar sig på OECD:s BEPS-åtgärd 6, som syftade till att förhindra s.k. treaty shopping-situationer. Det är fråga om treaty shopping-situationer t.ex. när en person som inte har sin hemvist i någondera avtalsstaten ingår ett arrangemang, t.ex. bildar ett s.k. brevlådebolag med hjälp av vilket personen i fråga kan dra nytta av ett enskilt skatteavtal.

Huvudregeln är att missbruk kan förhindras antingen genom ett test av det huvudsakliga syftet (Principal Purpose Test, nedan *PPT-testet*) eller genom en bestämmelse om begränsning av förmåner (Limitation on Benefits, *LOB-regeln*). Om dessa bestämmelser mot missbruk är tillämpliga, kan den person som avses i avtalet, dvs. den person som avtalet tillämpas på, t.ex. inte dra nytta av förmånerna i avtalet i fråga om en viss inkomsttyp. Enligt PPT-testet ska avtalsförmåner inte ges för en viss inkomst, om ett av de huvudsakliga syftena med ett visst arrangemang eller en viss åtgärd har varit att få denna förmån. En förmån kan dock ges om det kan visas att givandet av förmånen är i överensstämmelse med syftet med bestämmelserna i skatteavtalet. LOB-regeln om begränsning av förmåner kan vara antingen begränsad eller omfattande. Exempelvis i avtalet mellan Finland och Amerikas förenta stater finns en LOB-regel som i stor utsträckning motsvarar MLI-konventionens omfattande LOB-regel.

I BEPS-projekt uppfyller bestämmelsen om begränsning av skatteavtalsförmånerna minimistandarden och Finland har valt PPT-testet som begränsningsmetod. I vissa av Finlands gällande skatteavtal finns redan bestämmelser om förhindrande av missbruk av avtalsförmåner.

I MLI-konventionen finns dessutom en bestämmelse om förhindrande av missbruk av fasta driftställen i ett tredjeland. I dessa situationer kan missbruk uppkomma när det fasta driftställets inkomst är befriad från skatt i den avtalslutande staten. När Finland anslöt sig till konventionen godkände Finland inte denna bestämmelse. I sina skatteavtal använder Finland avräkningsmetoden som huvudsaklig metod för undanröjande av dubbelbeskattning. Bestämmelsen har inte stor betydelse för Finland när bägge avtalsstaterna i sina avtal tillämpar avräkningsmetoden som metod för undanröjande av dubbelbeskattning. Det har avtalats om tillämpning av undantagandemetoden endast i de äldre skatteavtalen, som omfattar avtalen med Egypten (220/1966, FördrS 12) och Frankrike (184/1972, FördrS 8). Vid tillämpningen av undantagandemetoden är inkomst som hänför sig till ett fast driftställe skattefritt i Finland.

### 2.9.2 Förbud mot diskriminering i skatteavtal

Det förbud mot diskriminering som ingår i skatteavtalen innebär bl.a. att en stat under samma omständigheter inte får beskatta medborgare i en annan avtalsstat strängare än sina egna medborgare. Bestämmelser om detta finns i artikel 24 i avtalen. Artikeln innehåller förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, förbud mot diskriminering i fråga om fast driftställe och

---

<sup>4</sup> Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd (EUT C 262, 19.7.2016), avsnitt 5.4.2.

förbud mot diskriminering på grund av möjlighet att göra avdrag för räntor och andra motsvarande inkomstposter. Skatteavtalen tillåter att skattskyldiga indelas i allmänt och begränsat skattskyldiga samt en skattemässig behandling som är beroende av denna indelning. Förbudet mot diskriminering i skatteavtal förutsätter, om ett utländskt bolag jämföras eller borde jämföras med ett inhemskt bolag, att det utländska bolaget beskattas på samma sätt. Om ett utländskt bolag jämföras med ett inhemskt bolag, ska den skattemässiga behandlingen av dem båda bestämmas på samma sätt, eftersom det i skatteavtalens bestämmelser om förbud mot diskriminering inte finns någon rättfärdigande grund.

## **2.10 Värdering av tillgångar när den allmänna skattskyldigheten börjar**

I promemorian 16/2013 av sakkunnigarbetsgruppen för näringsbeskattningen konstateras det att en ändring av bestämmelserna om hemvist ökar behovet av att föreskriva om värdering av tillgångar i situationer där ett utländskt samfund blir skattskyldigt i Finland. Arbetsgruppen ansåg att om bestämmelserna i samfundens skatterättsliga hemviststat ändras, bör det i lagstiftningen tas in bestämmelser om värdering av tillgångar i inflyttningssituationer.

Genom lag 1577/2019 har bestämmelserna om utflyttningsbeskattning enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt genomförts. Genom den lagen fogades det en ny 51 f § till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968). Enligt den paragrafen ska, när tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, det i lagens 51 e § 3 mom. avsedda utflyttningsvärde som fastställts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det momentet i den överlåtande medlemsstaten. Enligt 51 e § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med utflyttningsvärde det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap vid en direkt transaktion. Enligt paragrafen lämpar sig bestämmelsen för situationer där den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe flyttas till Finland från en annan medlemsstat, dvs. det är fråga om EU:s interna relation.

I regeringens proposition RP 76/2019 rd konstateras det att det enligt direktivet ska föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan stat, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. I den propositionen har det ansetts motiverat att föreskriva om utflyttningsbeskattning även i en situation där hemvisten anses ha flyttats till en annan stat med stöd av ett skatteavtal, men bolaget med stöd av den nationella lagstiftningen ändå förblir allmänt skattskyldig i Finland.

Enligt 52 g § 5 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska vid beskattningen av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland tillämpas det som föreskrivs i 51 f § vid bestämmandet av anskaffningsutgiften för de tillgångar som överförts till Finland.

## **2.11 Utländska sammanslutningars grundansökan till handelsregistret**

I 3 § 1 mom. 4 punkten i handelsregisterlagen (129/1979) föreskrivs det om en utländsk sammanslutnings och stiftelses skyldighet att göra en grundansökan till handelsregistret, om sammanslutningen eller stiftelsen grundar en filial i Finland eller om det är fråga om sådan gränsöverskridande kombinationsfusion och delning där den nya sammanslutningen registreras i Finland.

## RP 136/2020 rd

Bestämmelser om registrering av filial finns också i lagen angående rättighet att idka näring (122/1919). Enligt 1 § 1 mom. 3 punkten i den lagen får laglig och med god sed förenlig näring idkas av utländska sammanslutningar och stiftelser som registrerat en filial i Finland och som har bildats enligt lagstiftningen i en EES-stat och som har sin stadgeenliga hemort, sin centralförvaltning eller sin huvudsakliga verksamhetsort i en EES-stat. Patent- och registerstyrelsen kan enligt paragrafens 2 mom. bevilja också andra utländska sammanslutningar och stiftelser än de i 1 mom. avsedda utländska sammanslutningar och stiftelser som registrerat en filial tillstånd att idka näring.

Filial definieras i 2 § i lagen angående rättighet att idka näring. Enligt paragrafens 1 mom. avses med filial en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke i den utländska sammanslutningens eller stiftelsens namn och för dess räkning. Enligt paragrafens 2 mom. föreskrivs det särskilt om filialer till försäkringsbolag samt till kreditinstitut och finansiella institut.

Enligt den andra meningen i 5 § 2 mom. i lagen om tillhandahållande av tjänster (1166/2009) har även en tjänsteleverantör som är etablerad i enlighet med lagstiftningen i en annan EES-stat och har sin stadgeenliga hemort, sin centralförvaltning eller sitt huvudkontor i en annan EES-stat rätt att utan att etablera en filial enligt 1 § 1 mom. 3 punkten i lagen angående rättighet att idka näring temporärt tillhandahålla sin tjänst i Finland.

Enligt den motivering till 2 § 1 mom. i lagen angående rättighet att idka näring som finns i regeringens proposition RP 162/1995 rd kan bara en del av en utländsk sammanslutnings eller stiftelses, dvs. en utländsk näringsidkares, verksamhet utgöra en filial. Filialen har en lokal och självständig förvaltning, med vilket avses den ledning och övriga personal som behövs för skötsel av den egentliga och sedvanliga affärs- eller yrkesverksamheten. Att filialens affärs- eller yrkesverksamhet är självständig framgår i praktiken av att filialen i sin affärs- eller yrkesverksamhet inte är direkt beroende av den utländska näringsidkarens styrnings- och ledningssystem.

Vidare är filialen enligt den föreslagna definitionen i RP 162/1995 rd en del av den utländska sammanslutningens eller stiftelsens organisation. Filialen är i allmänhet skyldig att följa sammanslutningens eller stiftelsens interna administrativa instruktioner och föreskrifter. Juridiskt och företagsekonomiskt sett är en utländsk näringsidkares filial underställd förvaltningen av näringsidkarens huvudrörelse. Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe, från vilket en utländsk näringsidkares filial driver rörelse eller utövar yrke.

Utländska sammanslutningar och stiftelser har således med stöd av lagen angående rättighet att idka näring rätt att fortlöpande idka näringsverksamhet i Finland genom att registrera en filial som avses i 2 § i den lagen i handelsregistret. Även om det är uppenbart att man när man stiftade bestämmelsen om hur en filial enligt lagen angående rättighet att idka näring ska definieras inte har beaktat möjligheten att huvudrörelsen leds från Finland, bör denna möjlighet ändå inte betraktas som utesluten. Dessutom är det möjligt att det redan nu finns utländska samfund som registrerat filialer i Finland och som i verkligheten leds från Finland. På så sätt ska även ett utländskt samfund vars verkliga ledning i enlighet med de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen utövas i Finland vara skyldigt att registrera en filial, om samfundet bedriver näringsverksamhet i Finland på det sätt som avses i lagen angående rättighet att idka näring med de undantag som det föreskrivs om i 5 § i lagen om tillhandahållande av tjänster. Om ett utländskt samfund vars verkliga ledning i enlighet med inkomstskattelagen utövas i Finland undantagsvis inte skulle bedriva näringsverksamhet i Finland på det sätt som avses i lagen angående rättighet att idka näring, räcker det om samfundet gör en grundanmälan till Skatteförvaltningen.

### 3 Målsättning

Syftet med propositionen är att utvidga Finlands beskattningsrätt och säkerställa att samfund med tillräckliga band till Finland betraktas som allmänt skattskyldiga här. Ett syfte är också att till denna del trygga intäkterna från samfundsskatten. Propositionen syftar också till att förbättra den finska lagstiftningens tillämplighet för att avgöra situationer med dubbel hemvist för samfund samt att öka möjligheterna att avgöra dessa situationer till förmån för Finland. Avsikten med ändringen är också att försöka förhindra och begränsa situationer där någon försöker undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, även om ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

### 4 Förslagen och deras konsekvenser

#### 4.1 Allmänt

I propositionen föreslås det att Finlands beskattningsrätt utvidgas så att ett samfund är allmänt skattskyldigt i Finland också på den grunden att dess verkliga ledning utövas i Finland.

Det är motiverat att i Finland lägga till platsen för den verkliga ledningen som grund för samfundets skatterättsliga hemviststat, för att lagstiftningen i Finland ska motsvara gällande lagstiftning i många andra stater. Då utvidgas Finlands territoriella beskattningsrätt så att den är likadan som i flera andra stater.

Lagändringen har dessutom betydelse särskilt i situationer med dubbel hemvist i skatteavtal, vilka i allmänhet uppstår när ett samfund som har bildats eller registrerats i en stat har sin verkliga ledning i en annan stat. Genom ändringen kommer lagstiftningen i Finland att kunna tillämpas bättre än för närvarande för att lösa situationer med dubbel hemvist, i synnerhet i situationer där avtalsstaten fastställer hemviststaten endast enligt platsen där samfundet registrerats eller bildats och samfundets verkliga ledning utövas i Finland.

Enligt en utredning av enheten för utredning av grå ekonomi (7/2019, Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminnassa) har företags ledning och förvaltning i fråga om investeringsbolag som bildats utomlands i syfte att undvika skatt i typiska fall skötts i Finland från ett fast driftställe, som t.ex. kan ha bildats i bolagets enda ägares och ledningspersons hem. Syftet med ändringen är således också att försöka begränsa de situationer där någon har för avsikt undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, i fråga om vilket ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

I denna proposition föreslås det att det i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen föreskrivs att som allmänt skattskyldig också betraktas ett utländskt samfund vars verkliga ledning utövas i Finland. Det föreslås att 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen ändras så att som begränsat skattskyldig betraktas andra utländska samfund än sådana som avses i momentets 1 punkt. Det föreslås att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 7 mom. enligt vilket med inhemskt samfund avses ett samfund som bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning. Det föreslås att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 8 mom., där det föreslås bestämmelser om bestämmandet av var ett utländskt samfunds verkliga ledning utövas.

I enlighet med vad som skrivits in i regeringsprogrammet införs det en bestämmelse enligt vilken ett samfund ska betraktas som inhemskt om det har bildats i enlighet med finländsk lagstiftning, Finland har registrerats som dess hemvist eller om dess verkliga ledning utövas i Finland. Om bestämmelserna skulle ha genomförts så att det föreskrevs att utländska samfund som är

allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas skulle betraktas som inhemska, konstaterades det vid beredningen att det skulle uppstå problem i anslutning till de två punkterna i 9 § 1 mom. i inkomstskattelagen, vilka då skulle ha innehållit två olika typer av utländska samfund: inhemska utländska samfund enligt 1 punkten och andra utländska samfund enligt 2 punkten. Bestämmelser om att ett utländskt samfund ska betraktas som ett inhemskt samfund skulle skapa begreppet ”inhemskt utländskt samfund”, vilket betydelsemässigt torde kunna betraktas som besvärligt ur ett allmänspråkligt perspektiv. Det konstaterades att det både tekniskt och terminologiskt var enklare att bestämma att utländska samfund ska vara allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas, men att de inte ska betraktas som inhemska samfund.

För tydlighetens skull föreslås det att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 9 mom., enligt vilket det som föreskrivs om finländska eller inhemska samfund i annan inkomstskattelagstiftning ska tillämpas på sådana utländska samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. Bestämmelserna tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

#### **4.2 Utvidgning av den allmänna skattskyldigheten på grundval av platsen för den verkliga ledningen**

##### 4.2.1 Samfund med hemvist i Finland

Begreppet samfund när det gäller inkomstbeskattningen definieras i 3 § i inkomstskattelagen. Definitionen är rätt omfattande och inbegriper bl.a. för särskilda ändamål förbehållna förmögenhetskomplex. Det föreslås att som allmänt skattskyldigt utländskt samfund enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen betraktas utländska samfund som är jämförbara med samfund som avses i 3 § 4 och 7 punkten i inkomstskattelagen och vars verkliga ledning utövas i Finland på det sätt som avses i det nya 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen.

##### 4.2.2 Utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland

I samband med beredningen har man utrett regleringen i de viktigaste jämförelseländer som tillämpar en bestämmelse om platsen för den verkliga ledningen, dvs. regleringen i Danmark, Norge, Tyskland, Storbritannien och Irland. I jämförelseländernas bestämmelser kunde man se en uppdelning mellan kontinentaleuropeiska länder som betonar den s.k. dagliga ledningen, och länder som tillämpar Common law och som betonar begreppet Central management and control.

Vid fastställandet av var den verkliga ledningen utövas betonar man i Danmark den dagliga ledningen av företaget, i fråga om vilken man granskar var styrelsen och huvudkontoret finns. Till den del styrelsen ansvarar för bolagets egentliga dagliga ledning är platsen där styrelsen finns av stor betydelse för att den verkliga ledningen ska anses utövas i Danmark. I Norge granskas i motsvarande bestämmelse var ledningen på styrelsenivå och den dagliga ledningen sker. Dessutom beaktas enligt bestämmelsen övriga omständigheter som hänför sig till företagets organisation och verksamhet. I Norge har den dagliga ledningen definierats som ledning som utförs av personer som är direkt underställda styrelsen. I Tyskland är det med tanke på platsen för den verkliga ledningen av betydelse var bolagets högsta ledning finns, dvs. var de personer som är bemyndigade att företräda bolaget utför ledningsuppgifter och sköter den dagliga affärsverksamheten (Tagesgeschäfte). Vid bedömningen betonar Tyskland i praktiken den plats där huvudkontoret finns.

Termen deltagande i den dagliga ledningen används i 6 kap. 16 c § i aktiebolagslagen och i 6 kap. 16 c § i lagen om andelslag. I paragraferna i fråga konstateras det att revisionskommitténs

## RP 136/2020 rd

medlemmar inte får delta i den dagliga ledningen av aktiebolaget eller andelslaget eller av andra sammanslutningar eller stiftelser som kan sammanställas i koncernbokslutet. Enligt regeringsproposition RP 70/2016 rd, som hänför sig till paragraferna, har man genom bestämmelsen genomfört revisionsdirektivets (2006/43/EG) bestämmelse enligt vilken revisionskommitténs medlemmar ska vara ”icke arbetande ledamöter” av företagets förvaltning. I den propositionen konstateras att begreppet ”icke arbetande ledamöter” inte är vedertaget i Finland och därför föreslås uttrycket ”att delta i den dagliga ledningen” i paragrafen. Termen ”deltagande i den dagliga ledningen” definieras dock inte närmare i den propositionen. Termerna daglig ledning och deltagande i daglig ledning ingår inte annanstans i den bolagsrättsliga nationella lagstiftningen.

Bolagsrättsligt utgörs ett samfunds ledning av styrelsen och eventuellt verkställande direktören och förvaltningsrådet i aktiebolag, andelslag och stiftelser. Aktiebolag, andelslag och stiftelser ska ha en styrelse, och dessutom kan nämnda samfund ha en verkställande direktör samt ett förvaltningsråd. Bestämmelser om dessa finns i 6 kap. 1 § i aktiebolagslagen, 3 kap. 1 § i stiftelselagen (487/2015) och 6 kap. 1 § i lagen om andelslag. Enligt 6 kap. 2 § i aktiebolagslagen svarar styrelsen för bolagets förvaltning och för att bolagets verksamhet är ändamålsenligt organiserad och för att tillsynen över bolagets bokföring och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt, dvs. styrelsen har s.k. allmän behörighet. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 2 § i stiftelselagen och 6 kap. 2 § i lagen om andelslag. Om ett samfund har en verkställande direktör hör det enligt 6 kap. 17 § i aktiebolagslagen till verkställande direktören att sköta bolagets löpande förvaltning i enlighet med styrelsens anvisningar och föreskrifter inom ramen för sin allmänna behörighet. Motsvarande bestämmelse finns i 6 kap. 17 § i lagen om andelslag. Enligt 3 kap. 15 § i stiftelselagen svarar verkställande direktören för fullgörandet av stiftelsens ändamål och sköter stiftelsens övriga dagliga förvaltning i enlighet med styrelsens riktlinjer och anvisningar inom ramen för verkställande direktörens allmänna behörighet. Förvaltningsrådet ska övervaka bolagets förvaltning, som styrelsen och verkställande direktören ansvarar för (6 kap. 21 § i aktiebolagslagen, 6 kap. 21 § i lagen om andelslag och 3 kap. 19 § i stiftelselagen). Det finns vissa skillnader mellan dessa lagar när det gäller de uppgifter som hör till förvaltningsrådet. I ett aktiebolag kan dessutom med stöd av bolagsordningen eller bolagets interna beslut finnas en ledningsgrupp. Ett sådant organ har inte bolagsrättslig beslutanderätt och bolagsrättsligt ansvar, utan är endast ett förberedande och rådgivande organ som bistår verkställande direktören i skötseln av bolagets löpande ärenden.

Avsikten vid beredningen har varit att för platsen för den verkliga ledningen och bedömningen av den hitta ett tillräckligt allmänt formulerat och allmängiltigt begrepp som är oberoende av samfundsformen och samfundets lednings- och förvaltningsstruktur. Detta har man strävat efter för att formuleringen ska omfatta många slags utländska samfund med eventuellt mycket varierande lednings- eller förvaltningsstrukturer. Vid beredningen ansågs det inte ändamålsenligt att lösgöra sig från de begrepp som används internationellt för platsen för den verkliga ledningen och skapa ett helt nytt eget begrepp. Till frågan hänför sig också aspekter som gäller avgörandet av sådana situationer med dubbel hemvist som avses i skatteavtal. Enligt OECD:s modellavtal för skatter ska situationer med dubbel hemvist för samfund avgöras genom ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av bl.a. styrelsens eller ett motsvarande organs sammanträdesplats, var verkställande direktören eller den övriga högsta ledningen i allmänhet är verksam, var den erfarna ledningen sköter dagliga ärenden, var huvudkontoret finns, vilken stats lagstiftning som bestämmer den rättsliga ställningen samt var bokföringen förvaras.

I propositionen föreslås det att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 8 mom. enligt vilket den verkliga ledningen för ett samfund utövas på den plats där samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ fattar de viktigaste besluten för samfundet vad gäller



den högsta dagliga ledningen, med beaktande av andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet. Vid bedömningen av detta ska utgångspunkten vara den plats där styrelsen eller något annat motsvarande högsta beslutande organ fattar beslut. Vid bedömningen ska man emellertid även kunna beakta andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet, med vilket man i detta sammanhang avser huvudkontorets plats eller någon annan plats där samfundets verkställande ledning är verksam. Med verkställande ledning brukar man avse den verkställande direktören eller någon annan motsvarande chef samt sådana personer som lyder direkt under den verkställande direktören eller en annan motsvarande chef och som arbetar med uppgifter inom samfundets högsta ledning. Vid beredningen har man bedömt att uttrycket ”den plats där samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ fattar de viktigaste besluten för samfundet vad gäller den högsta dagliga ledningen, med beaktande av andra omständigheter som rör bolagets organisation och affärsverksamhet” i betydande grad täcker in de omständigheter som nämns i kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter och som de behöriga myndigheterna bör beakta när de avgör situationer som gäller dubbel hemvist för samfund.

Av principen om EU-rättens företräde, dvs. företrädesprincipen, följer att en EU-rättslig bestämmelse har företräde i situationer där den nationella rätten och unionsrätten inte överensstämmer med varandra. Således är det inte möjligt att genom 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen t.ex. utfärda bestämmelser som avviker från de bestämmelser om hemvist som ingår i skatterättsliga direktiv. Till ovannämnda direktiv hör direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag samt direktivet om räntor och royalties. I situationer där direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag och direktivet om räntor och royalties tillämpas har de bestämmelser om hemvist som ingår i dessa direktiv således företräde i förhållande till den nya 1 mom. 1 punkten och det nya 8 mom. i 9 § i inkomstskattelagen.

#### 4.2.3 Utländska fonder

I rättspraxis har utländska fonder bedömts från fall till fall vid beskattningen. De har t.ex. ansetts vara jämförbara med placeringsfonder, andra samfund, såsom aktiebolag, eller också har principerna för beskattningen av sammanslutningar kunnat tillämpas på dem. Från och med ingången av 2020 tillämpas bestämmelserna om inhemska placeringsfonders och specialplaceringsfonders skattefrihet med stöd av 3 § och 20 a § i inkomstskattelagen under vissa förutsättningar också på motsvarande avtalsbaserade utländska fonder.

Om en utländsk fond på det sätt som avses i avsnitt 4.2.1 kan betraktas som ett samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen, kan i princip de föreslagna bestämmelserna om allmän skattskyldighet på basis av platsen för den verkliga ledningen tillämpas på fonden. Fondens verkliga ledning utövas på den plats där samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ fattar de viktigaste besluten för samfundet vad gäller den högsta dagliga ledningen, med beaktande av andra omständigheter som rör bolagets organisation och affärsverksamhet. Liksom i fråga om andra samfund ska bedömningen av var den verkliga ledningen utövas också i fråga om fonderna grunda sig på en bedömning från fall till fall.

I internationella sammanhang skiljer man ofta mellan olika typer av fonder genom att hänvisa antingen till fondföretagsdirektivet eller till Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIFM-direktivet), oberoende av vilken juridisk form fonden har. Det att benämningarna placeringsfond och specialplaceringsfond i Finland uttryckligen refererar till fondernas juridiska form har sin grund i lagstiftningens historia. Dessutom föreskrivs det särskilt om placeringsfonder och specialplaceringsfonder i inkomstskattelagen.

Utländska fonders rättsliga strukturer kan variera mycket. Till exempel fonder i bolagsform har vanligen en egen styrelse, medan avtalsbaserade fonder i regel ska ha ett separat förvaltningsbolag som har en egen styrelse eller någon annan motsvarande aktör som utövar beslutanderätt. Dessutom kan förvaltningen av fonderna ordnas på flera olika sätt, dvs. uppgifter i anslutning till förvaltningen av fonderna, såsom portföljförvaltning, kan också läggas ut på en utomstående aktör (t.ex. ett kapitalförvaltningsbolag) eller så kan olika rådgivningsbolag anlitas i fondens verksamhet. Fondens verksamhet kan således inbegripa flera olika aktörer från olika stater. Som exempel kan nämnas den möjlighet som erkänns i UCITS- och AIFM-direktiven att förvalta en fond som bildats i en annan medlemsstat.

Besluten om fondernas verksamhet är också mångfasetterade och kan fattas av många olika aktörer i fondstrukturen. Till sådana beslut som gäller fondernas investeringsverksamhet hör exempelvis beslut om investeringsstrategin och ändringar av den, liksom de egentliga besluten om investeringar och försäljning och sådana förberedelser som föregår dem. Till den administrativa verksamheten hör beslut om exempelvis valet av tjänsteleverantörer.

I rättspraxisen har det funnits ett fall som gällde en situation där det hade uppstått ett fast driftställe för en utländsk juridisk person, som var en alternativ investeringsfond (CSN 2/2015, vars slutsats HFD inte ändrade genom sitt beslut av den 21 januari 2016, liggare 192, opublicerat).

I fallet i fråga ingick det fyra ledamöter i sökandens styrelse, och av dessa var tre irländska medborgare som var bosatta utomlands och en finländsk medborgare som var bosatt i Finland. Styrelsens sammanträden hölls inte i Finland. Den som ansökte om förhandsavgörande hade för avsikt att för fondens räkning ingå ett avtal med bolaget A, vilket var etablerat i Finland och hade fått auktorisation som förvaltare av alternativa investeringsfonder i Finland. Avtalet skulle gälla förvaltning av fonden från Finland i enlighet med bestämmelserna i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Bolaget A skulle svara för fondens riskhantering och portföljförvaltning och för vissa andra uppgifter som enligt lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder hör till förvaltare av alternativa investeringsfonder. Bolaget A:s affärsverksamhet gick ut på att förvalta finländska specialplaceringsfonder. Bolaget A hade för avsikt att lägga ut fondens praktiska investeringsverksamhet och handel till en annan finländsk portföljförvaltare, bolaget B, som skulle sköta investeringsverksamheten och handeln under tillsyn av bolaget A. Bolagen A och B fick ett marknadsmässigt arvode för de tjänster som de tillhandahöll fonden. Enligt centralskattenämndens förhandsavgörande måste det med avseende på den situation och de omständigheter som beskrevs i ansökan anses att de tjänster som tillhandahölls av de finländska bolagen A och B utgjorde dessa bolags egen affärsverksamhet, för vilken sökanden betalade en marknadsmässig ersättning. Med beaktande av de förhållanden som beskrevs kunde det inte anses att sökanden hade ett affärsställe i Finland via vilket sökandens affärsverksamhet bedrevs i Finland. Sökanden kunde inte heller i övrigt anses ha ett fast driftställe i Finland på basis av den verksamhet som bedrevs av bolagen A och B. Utifrån de förhållanden som beskrevs i ansökan ansågs det att det inte uppkom något fast driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen för sökanden i Finland.

I motiveringen till högsta förvaltningsdomstolens beslut konstaterades det att sökanden är ett bolag med hemvist utomlands, vars styrelse inte har hållit sina sammanträden i Finland, förutom vid ett tillfälle. Även efter att man hade ingått avtalet om förvaltningen av bolagets fond fattade bolagets styrelse de viktigaste besluten om bolaget och dess fond. Under dessa förhållanden kunde det inte anses att det hade uppkommit ett fast driftställe i Finland för bolaget på basis av platsen för ledningen av den rörelse som bedrevs här. I motiveringen konstaterades det vidare att sökanden inte hade egen personal i Finland, med undantag för en styrelseledamot som var bosatt i Finland. Bolaget hade inte heller några egna lokaler i Finland. Bolaget hade alltså inget ställe i Finland där det fanns ett särskilt affärsställe för stadigvarande näringsverksamhet eller

där man skulle ha vidtagit särskilda arrangemang. Det kunde inte heller anses att bolaget hade ett fast driftställe i Finland av den orsaken att bolagen A och B tillhandahöll bolaget tjänster i enlighet med den affärsverksamhet som de bedrev. Det fanns därför ingen anledning att ändra slutsatserna i centralskattenämndens förhandsavgörande.

Även om det i detta fall var fråga om uppkomsten av ett fast driftställe, kan det även i detta sammanhang ses som ett exempel på hur mångfacetterade fondstrukturerna är och hur funktionerna är uppdelade mellan olika bolag.

Såsom konstaterats ovan utövas den verkliga ledningen för en fond på den plats där samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ fattar de viktigaste besluten för fonden vad gäller den högsta dagliga ledningen, med beaktande av andra omständigheter som rör bolagets organisation och affärsverksamhet. Vid denna granskning fästs vikt vid lagstiftningen i den stat där den utländska fonden bildats samt dess stadgar, som har skrivits in i bolagsordningen, stiftelseurkunden eller något annat motsvarande dokument. Till exempel beslut som gäller investeringsstrategin fattas vanligen av den som utövar den högsta beslutanderätten, även om fondens praktiska verksamhet via avtal har överförts till en utomstående aktör, t.ex. på det sätt som är möjligt med stöd av UCITS- eller AIFM-direktiven. Portföljförvaltning som sker i enlighet med investeringsstrategin och investeringsreglerna kan alltså i princip inte betraktas som högsta ledning, även om exempelvis sådana beslut om köp och försäljning av investeringsobjekt som hör till portföljförvaltningen eller beredningen av sådana beslut skulle ske dagligen. I fråga om administrativa beslut kan valet av en eventuell tjänsteleverantör vanligen betraktas som ett av de viktigaste besluten.

Om det anses att en utländsk fonds verkliga ledning utövas i Finland, men tillämpningskriterierna enligt 20 a § i inkomstskattelagen uppfylls, är fonden dock ett skattefritt samfund i Finland.

I samband med beredningen har man bedömt möjligheten att i bestämmelsen ta in motsvarande undantagsbestämmelser som finns t.ex. Irland, Storbritannien och Nederländerna. Dessa länder har genom undantagsbestämmelser begränsat tillämpningen av bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen antingen direkt till utländska UCITS- eller AIF-fonder eller begränsat uppkomsten av platsen för den verkliga ledningen på den grunden att en sådan utländsk fond har ett inhemskt kapitalförvaltningsbolag. Däremot tillämpar t.ex. Danmark och Norge i regel bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen också på utländska fonder. Emellertid finns det t.ex. i Danmark rättspraxis om fondstrukturer där kriterierna för platsen för den verkliga ledningen inte har uppfyllts exempelvis på grundval av en dansk fondförvaltares verksamhet.

Under beredningen har man strävat efter att hitta en så balanserad lösning som möjligt för tillämpningen av bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen på utländska fonder i situationer där dessa anlitar ett finländskt kapitalförvaltningsbolag eller någon annan utomstående tjänsteleverantör. Utgångspunkten vid beredningen har varit att den föreslagna bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen i den föreslagna formen i praktiken sällan kommer att tillämpas på utländska fonder. Denna uppfattning har även fått stöd av att det finns rättspraxis för situationer där det inte har uppkommit ett fast driftställe i Finland för en utländsk fond trots att den har haft en fondförvaltare i Finland.

I samband med remissbehandlingen har det emellertid påpekats att när det gäller utländska fonder påverkar propositionen i den föreslagna formen Finlands konkurrenskraft i fråga om fondförvaltning och förlamar marknaden för de fonder vars skattestatus av någon anledning är oklar eller tvetydig. I yttrandena framfördes det även att det behövs en tillräckligt lång övergångstid

för de nya bestämmelserna. Av dessa orsaker bör man enligt yttrandena genom en undantagsbestämmelse undanta fonder av UCITS- och AIF-typ från tillämpningen av bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen. Med anledning av responsen kom man vid beredningen fram till att man skulle utöka den ändring som föreslås i inkomstskattelagen med en övergångsbestämmelse som innebär att 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen först vid beskattningen för skatteåret 2023 första gången ska tillämpas på utländska fonder av UCITS- eller AIF-typ som registrerats eller bildats i en annan stat som hör till EES. I praktiken är det fråga om ett tidbegränsat undantag för fonder. Ett permanent undantag för fonder kan vara förenat med problem med hänsyn till sådant statligt stöd som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. En närmare bedömning av dessa problem kan göras under undantagstiden. Genom denna tidsfrist säkerställs även möjligheten till en tillräckligt lång övergångstid ifall lagstiftningen på området skulle ändras.

#### 4.2.4 Rederiverksamhet

Det föreslås att bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen i 9 § 1 och 8 mom. i inkomstskattelagen också ska tillämpas på utländska samfund som bedriver rederiverksamhet. Bestämmelser om tonnagebeskattning finns i tonnageskattelagen (476/2002). Enligt 1 § i den lagen kan ett i Finland allmänt skattskyldigt aktiebolag som bedriver internationell sjöfart för en tonnageskatteperiod i stället för beskattning av vinst av tonnagebeskattad verksamhet välja på fartygens dräktighet baserad tonnagebeskattning, i enlighet med bestämmelserna i den lagen. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även ett sådant i Finland beläget fast driftställe för ett samfund med hemvist i en annan EU-medlemsstat som bedriver internationell sjöfart. En förutsättning för tillämpningen är enligt 2 § i tonnageskattelagen att bolaget i verkligheten leds från Finland. Således ska ett utländskt samfund som bedriver rederiverksamhet från ett fast driftställe som tidigare funnits i Finland, med stöd av den nya 1 mom. 1 punkten och det nya 8 mom. i 9 § inkomstskattelagen betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland. Om förutsättningarna för allmän skattskyldighet på denna grund uppfylls, bestäms samfundets möjlighet att välja tonnagebeskattning som grund för beskattningen utifrån de allmänna principerna.

### 4.3 Frågor i anknytning till inkomstbeskattningen av ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas

#### 4.3.1 Allmänt

Till följd av det nya 9 mom. i inkomstskattelagens 9 § ska det som föreskrivs om finländska och inhemska samfund i inkomstskattelagstiftningen börja tillämpas på allmänt skattskyldiga utländska samfund. Skyldigheten att betala inkomstskatt för ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas bestäms på samma sätt som för andra allmänt skattskyldiga samfund. När ett utländskt samfund blir allmänt skattskyldigt i Finland tillämpas vid beskattningen av det samma bestämmelser som vid beskattningen av inhemska samfund när det gäller bestämmelserna om inkomstkällor, skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter. När det gäller inkomstkällor avgörs beskattningen av utländska samfund i enlighet med inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) enligt samma principer som i fråga om inhemska samfund. Dividender, räntor och royalty som betalats till begränsat skattskyldiga av utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas ska med stöd av 10 § i inkomstskattelagen betraktas som inkomster som förvärvats i Finland.

På dividend som ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund har fått eller delat ut tillämpas i tillämpliga delar 33 a–33 d § i inkomstskattelagen samt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst

## RP 136/2020 rd

av näringsverksamhet. På beräkningen av ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds nettoförmögenhet och en akties matematiska värde tillämpas i tillämpliga delar lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005).

När det gäller ett utländskt samfunds inkomster kan skatteplikten begränsas av de inkomstskatteavtal som Finland har ingått. För att kunna utreda verkningarna av ett skatteavtal måste man först avgöra vad som är samfundets hemviststat enligt skatteavtalet. Ett utländskt samfund är ofta allmänt skattskyldigt i den stat där det har registrerats eller bildats. Som en följd av detta kan ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas då ha så kallad dubbel hemvist enligt skatteavtalet, om det enligt de nationella bestämmelserna i de båda staterna har sin skatterättsliga hemvist i bägge staterna, dvs. det är allmänt skattskyldigt i bägge avtalsstaterna. I så fall avgörs samfundets hemvist enligt skatteavtalet i enlighet med skatteavtalet.

Det är t.ex. möjligt att ett utländskt samfund, vars verkliga ledning utövas i Finland och vars hemviststat enligt ett skatteavtal också är Finland, har ett sådant fast driftställe som avses i skatteavtalet i en annan stat, exempelvis i en situation där det på grund av verksamhetens art kvarstår ett fast driftställe utöver den bolagsrättsliga hemorten i den stat där ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas har bildats eller registrerats eller i en stat som tidigare har varit samfundets skatterättsliga hemviststat.

Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt från det att det har bildats eller registrerats eller från det att en plats för var den verkliga ledningen utövas har uppkommit.

Om de sakförhållanden på basis av vilka det har ansetts att det har uppkommit en plats där den verkliga ledningen utövas inte längre gäller, kan det inte längre anses att den verkliga ledningen utövas i Finland och då kan inte heller det utländska samfundet betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland från det att platsen för den verkliga ledningen inte längre finns. Om det anses att samfundet fortfarande har ett fast driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen i Finland, är det utländska samfundet begränsat skattskyldigt i Finland på basis av det fasta driftstället. När den allmänna skattskyldigheten upphör för ett utländskt samfund tillämpas bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i 51 e och 52 i § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

### 4.3.2 Avdrag för förluster

I EU-domstolens avgörandepraxis har man tagit ställning till rätten att dra av förluster som uppkommit i ursprungsmedlemsstaten när ett bolags skatterättsliga hemvist har flyttats över till en annan medlemsstat.

När det gäller EU-domstolens avgörande i målet C-405/18, AURES Holdings a.s., var det fråga om att göra avdrag för förluster i en situation där ett nederländskt bolags skatterättsliga hemvist flyttades från Nederländerna till Tjeckien. I detta fall hade det år 2007 i Nederländerna uppkommit skattemässiga förluster för det nederländska bolaget. År 2008 hade bolaget inrättat ett fast driftställe i Tjeckien till vilket ledningen överfördes år 2009. Enligt EU-domstolen ska inte ett bolag som har flyttat sin skatterättsliga hemvist och för vilket det har uppkommit förluster medan det hade sin hemvist i den andra medlemsstaten jämföras med ett bolag för vilket det under tidigare år har uppkommit förluster medan det hade sin hemvist i sin hemstat och som fortfarande har sin hemvist i samma stat. EU-domstolen grundar bedömningen på målen i fråga om att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra risken för dubbla förlustavdrag. I beslutet konstaterar EU-domstolen att det avgörande som träffades i målet C-650/16, Bevola och Jens W. Trock, gällde en situation där bolaget och dess fasta

driftställe under en och samma beskattningsperiod befann sig i två olika medlemsstater, medan förlusterna i ursprungsmedlemsstaten i detta mål, som gäller en flyttning av hemvisten, hade uppkommit under en beskattningsperiod då bolaget ännu inte hade etablerat något fast driftställe i den mottagande staten. Dessutom konstaterar EU-domstolen att en tillämpning av fallet *Bevola* på situationer som gäller flyttning av sätet också skulle vara oförenlig med EU-domstolens praxis i fråga om beskattning vid utflyttning. EU-domstolen har slagit fast att artikel 49 i EUF-fördraget inte utgör hinder för att ursprungsmedlemsstaten har rätt att beskatta de orealiserade värdeökningar som hänför sig till ett bolags tillgångar. EU-domstolen ansåg att avdrag för förluster som fastställts i ursprungsmedlemsstaten inte behöver godkännas i den nya hemviststaten, eftersom den medlemsstat till vilken ett bolag flyttar sin verkliga ledning inte är skyldig att beakta förluster som uppkom före flyttningen och som hänför sig till beskattningsperioder under vilka denna medlemsstat inte hade beskattningsrätt i förhållande till detta bolag.

Enligt den rättsregel som framgår av det avgörande som nyss har beskrivits är skattemässiga förluster som uppkommit i en stat som tidigare var skatterättslig hemvist för ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas enligt de allmänna principerna inte avdragsgilla från den skattepliktiga inkomsten i Finland i enlighet med bestämmelserna i V avdelningen i inkomstskattelagen.

#### 4.3.3 Fasta driftställen som tidigare har funnits i Finland

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på grundval av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen kan tidigare, innan skattskyldigheten uppkom, ha haft ett fast driftställe i Finland. Ett juridiskt sett utländskt samfund och ett fast driftställe i Finland betraktas som en och samma enhet. Följaktligen ska näringsverksamhet som tidigare bedrivits vid ett fast driftställe i Finland, på basis av platsen för den verkliga ledningen, betraktas som näringsverksamhet som bedrivits av ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund, och de anskaffningsutgifter som fastställts vid beskattningen av det fasta driftstället räknas i fortsättningen som anskaffningsutgifter för det utländska samfundet till den del det gäller egendom som hört till det fasta driftstället, om samfundet under samma skatteår både har haft ett fast driftställe i Finland och har blivit allmänt skattskyldigt i Finland i enlighet med 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen. Inkomstbeskattningen av det fasta driftstället verkställs som för en separat skattskyldigt till dess att allmän skattskyldighet har uppkommit för det utländska samfundet.

Det föreslås en ny 51 g § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, enligt vilken ett sådant utländskt samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen och ett sådant samfunds fasta driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som funnits innan den allmänna skattskyldigheten uppkom betraktas som en och samma skattskyldig från det att allmän skattskyldighet uppkommer för det utländska samfundet. Resultatet för ett fast driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som ett utländskt samfund har haft i Finland räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer för samfundet. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som en skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

När det gäller EU-domstolens avgörande *C-28/17, NN A/S*, var det fråga om huruvida en förlust som hade uppkommit vid sammanslagningen av två fasta driftställen som svenska dotterbolag

till ett danskt moderbolag hade i Danmark var avdragsgill i det danska systemet för koncernbeskattning. Enligt lagstiftningen om koncernbeskattning var det möjligt att dra av förluster för fasta driftställen i Danmark från resultatet för ett danskt koncernbolag, om förlusterna inte kunde tillgodogöras i den stat där dotterbolaget hade sin hemvist. Avdrag för förlusten medgavs inte i Danmark, eftersom det ansågs att den kunde dras av i Sverige, som var dotterbolagets hemvist. EU-domstolen bedömde fallet utifrån artikel 49 i EUF-fördraget, vilken gäller etableringsfrihet. När det gäller de legitima grunderna fäste EU-domstolen i punkterna 47 och 48 i avgörandet uppmärksamhet vid att dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden med stöd av det nordiska skatteavtalet. Detta innebär att ett svenskt bolag som har ett fast driftställe i Danmark inte är skyldigt att två gånger betala skatt för sin inkomst. Möjligheten att göra dubbla avdrag för förluster för ett sådant driftställe, det vill säga i båda de nationella skattesystemen, vilken den danska koncern som det svenska bolaget tillhörde hade gjort anspråk på, framstod enligt EU-domstolen inte som motiverad. Enligt domstolen syftar den aktuella danska bestämmelsen nämligen just till att undvika att den berörda koncernen drar fördel av en och samma förlust två gånger. I avsaknad av en sådan bestämmelse skulle den gränsöverskridande situationen medföra en omotiverad fördel jämfört med en jämförbar inhemsk situation, i vilken dubbla avdrag inte kan göras. EU-domstolen konstaterade att den särbehandling som införts genom den nationella lagstiftningen därför föreföll vara motiverad. När det gäller proportionalitet bedömde domstolen att den danska lagstiftningen emellertid gick utöver vad som var nödvändigt, eftersom det inte var möjligt att dra av förlusten i fråga i Danmark. Följaktligen ansåg domstolen att artikel 49 i EUF-fördraget utgjorde ett hinder för sådan lagstiftning, om tillämpningen av den medför att nämnda koncern i praktiken helt saknar möjlighet att vid sambeskattnings göra avdrag för de nämnda förlusterna från sin inkomst, medan det inte är möjligt att göra avdrag för dessa förluster från det nämnda dotterbolagets inkomst i den medlemsstat i vilken detta bolag har hemvist. Domstolen konstaterar i sitt avgörande att proportionalitetsprincipen däremot skulle iaktas om det var tillåtet att från den danska koncernens inkomst göra avdrag för förlusten i det fasta driftstället, som är beläget i landet men tillhör ett dotterbolag i koncernen utan hemvist i landet, när koncernen visar att det i praktiken är omöjligt att i den andra medlemsstaten göra avdrag för förlusten från dess dotterbolags inkomst.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på grundval av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen får dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som etablerats i Finland före den allmänna skattskyldigheten uppkom. För att förhindra dubbla förlustavdrag är förutsättningen för rätten att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe att den skattskyldiga lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat. Det föreslås en ny 123 c § i inkomstskattelagen, enligt vilken en allmänt skattskyldig har rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som etablerats i Finland före skattskyldigheten uppkom, under förutsättning att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

#### **4.4 Den föreslagna ändringens inverkan på uppkomsten av ett fast driftställe på basis av platsen för ledningen**

Inkomstskattelagen innehåller bestämmelser om allmän och begränsad skattskyldighet. Vid bedömningen av skattskyldigheten är utgångspunkten enligt inkomstskattelagen en bedömning av beskattningsrättens allmänna räckvidd, dvs. om kriterierna för allmän skattskyldighet enligt 9 § i inkomstskattelagen uppfylls. Begränsat skattskyldiga är de som inte uppfyller kriterierna för allmän skattskyldighet. Ett utländskt samfund är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas. Till följd av ett fast driftställe som uppkommit på basis av var

ledningen utövas är ett utländskt samfund begränsat skattskyldigt. Om kriterierna för sådan allmän skattskyldighet som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen uppfylls och ett samfund därmed betraktas som allmänt skattskyldigt på basis av att den verkliga ledningen utövas i Finland, finns det inget behov av att granska den plats för ledningen som uppstår genom ett fast driftsställe och om den medför begränsad skattskyldighet. Syftet med den föreslagna ändringen är inte att inskränka Finlands beskattningsrätt eller att utgående från den befintliga lagstiftningen påverka uppkomsten av fasta driftställen på basis av var ledningen utövas. Om ledning av ett samfund utövas i Finland, men denna ledning ändå inte uppfyller de ovan nämnda kriterierna för var den verkliga ledningen utövas, är det fortfarande möjligt att en sådan ledning, såsom hittills, ger upphov till ett fast driftsställe i Finland. Frågan om huruvida fysiska personer eller samfund är allmänt eller begränsat skattskyldiga i Finland avgörs alltid enbart utifrån Finlands nationella lagstiftning. Följaktligen har bestämmelserna i ett eventuellt skatteavtal ingen betydelse i detta sammanhang. Det är också möjligt att ett utländskt samfunds fasta driftsställe i Finland uppfyller kriterierna för var den verkliga ledningen utövas. I så fall blir det utländska samfundet allmänt skattskyldigt i Finland på basis av platsen för den verkliga ledningen.

#### 4.5 Den föreslagna ändringens inverkan på lagen om koncernbidrag vid beskattningen

Lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), nedan *lagen om koncernbidrag*, möjliggör öppen resultatutjämnning i en koncern mellan sådana bolag som avses i lagen på så sätt att en förlust för ett koncernbolag kan ställas mot vinsten för ett annat koncernbolag. Om villkoren enligt lagen om koncernbidrag uppfylls, kan koncernbolag påverka i vilket bolag inkomst beskattas. På de villkor som anges i lagen får givaren av koncernbidrag dra av bidraget vid beskattningen och det räknas som skattepliktig inkomst för mottagaren. Koncernbidrag är möjliga för aktiebolag och andelslag och för att de ska godkännas vid beskattningen krävs det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas vid beskattningen av både givaren av koncernbidraget och mottagaren.

Koncernbidrag kan inte ges mellan ett finländskt och ett utländskt samfund, eftersom lagen om koncernbidrag enbart tillämpas på koncernbidrag mellan inhemska samfund. Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag betraktas även ett samfund med dubbel hemvist vars hemvist enligt ett skatteavtal inte är i Finland som ett utländskt samfund. I beslutet HFD:2003:33 ansågs ett finländskt bolag ha sin hemvist i Danmark enligt skatteavtalet mellan de nordiska länderna. Då kunde koncernbidrag inte ges det inhemska aktiebolaget, eftersom det enligt skatteavtalet hade hemvist i en annan stat.

I vissa situationer kan även ett utländskt samfund vara part när det gäller koncernbidrag. På grundval av det förbud mot diskriminering som ingår i EUF-fördraget och skatteavtalen har ett utländskt bolags fasta driftsställe i Finland med stöd av avgörande HFD:2003:79 kunnat jämföras med ett finländskt bolag och har kunnat vara part när det gäller koncernbidrag. I avgörande HFD:2003:79 ansågs det att ett utländskt samfunds fasta driftsställe i Finland kunde betala eller få koncernbidrag i och med att parterna var ett i Finland verksamt dotterbolag till ett nederländskt moderbolag och en i Finland verksam filial till ett svenskt dotterbolag till moderbolaget. Koncernbidrag kan också vara möjliga när sådant ägande som förutsätts enligt lagen om koncernbidrag uppkommer via utländska bolag, såsom exempelvis är fallet i avgörande HFD:1992-B-509. När det gäller avgörande HFD 26.1.2017 T 316 var det emellertid inte möjligt att härleda ett koncernförhållande via det kanadensiska moderbolag som innehade en passiv roll.

HFD hänvisade i motiveringen till beslutet 2003:79 till motiveringen till centralskattenämndens beslut, där det bl.a. konstaterades att ett koncernbidrag som är avdragsgillt vid beskattningen



och den skattepliktiga inkomst som motsvarar bidraget förutsätts ha sin effekt inom det finländska skattesystemet och att bolag som omfattas av koncernbidragssystemet förutsätts de facto vara skattskyldiga i Finland för sin inkomst av näringsverksamhet. Om det anses att den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas i Finland och att det därför är allmänt skattskyldigt i Finland, kan det ge och få koncernbidrag för den affärsverksamhet det bedriver i Finland, om de normala villkoren för tillämpning av koncernbidragssystemet uppfylls. I så fall ska det dock förutsättas att ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas jämföras med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag. I propositionen föreslås det för tydlighetens skull att ett nytt 2 mom. fogas till 2 § i lagen om koncernbidrag, enligt vilket sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i samma lag kan vara givare eller mottagare av koncernbidrag.

Enligt 5 § i lagen om koncernbidrag har den skattskyldige rätt att avdra koncernbidraget såsom kostnad endast om överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i givarens och mottagarens bokföring. Bestämmelsen kräver inte bokföring enligt bokföringslagen (1336/1997), utan det att överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i bokföringen. Enligt 7 a kap. 1 § i bokföringslagen avses med internationella redovisningsstandarder i den lagen och i bestämmelser som ges med stöd av den lagen sådana standarder som antagits för tillämpning i EU i enlighet med IAS-förordningen, med tillhörande tolkningar. Med stöd av avgörande CSN 54/2018 kunde registreringar som gjorts i mottagarens bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna betraktas som sådana överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar som avses i 5 § i lagen om koncernbidrag, eftersom det koncernbidrag som tagits emot hade bokförts på ett resultatpåverkande sätt som vinstutdelning. Givaren av koncernbidrag kan däremot i princip inte registrera koncernbidraget på ett resultatpåverkande sätt vid tillämpningen av IFRS, utan registreringen görs i praktiken som vinstutdelning eller annars via balansräkningen. Detta innebär att ett bolag som bokför registreringar i enlighet med redovisningsstandarderna IFRS som givare av koncernbidrag inte har ansetts uppfylla det nämnda villkoret i 5 § i lagen om koncernbidrag. Kravet på bokföring enligt 5 § i lagen om koncernbidrag ska även tillämpas i fråga om utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas när de är mottagare och givare av koncernbidrag. Frågan om huruvida kraven vad gäller bokföring av koncernbidrag på ett resultatpåverkande sätt uppfylls bedöms på motsvarande sätt som för inhemska samfund.

För att ett bidrag ska behandlas som koncernbidrag förutsätts det enligt 7 § 1 punkten i lagen om koncernbidrag dessutom att det koncernförhållande mellan givaren och mottagaren som nämns i 3 § har fortgått hela skatteåret. För att missbruk ska förhindras föreslås det att 7 § 1 punkten ändras så att koncernförhållandet i en sådan situation som avses i lagens nya 2 § 2 mom. anses ha funnits endast den tid då det utländska samfundet var allmänt skattskyldigt i Finland.

#### **4.6 Förhållandet till lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund**

Med stöd av 1 § i bassamfundslagen är en andel av ett utländskt bassamfunds inkomst skattepliktig inkomst för en allmänt skattskyldig så som föreskrivs i den lagen. Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas kan enligt bassamfundslagen inte självt vara ett bassamfund. Samfundets ägare kan alltså inte beskattas för samfundets inkomster enligt bassamfundslagen, utan samfundet självt är skattskyldigt i Finland. Om ett utländskt samfund är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av att den verkliga ledningen utövas här, omfattas det i egenskap av delägare i ett bassamfund av bassamfundslagen, om förutsättningarna för tillämpning av lagen uppfylls. I så fall kan man som skattepliktig inkomst för det allmänt skattskyldiga utländska samfundet betrakta dess andel i det utländska

bassamfundet. Om den allmänna skattskyldigheten upphör för ett utländskt samfund i och med att den verkliga ledningen inte längre utövas i Finland, är det möjligt att villkoren för tillämpning av bassamfundslagen uppfylls och att det utländska samfundet kan betraktas som ett sådant bassamfund som avses i bassamfundslagen.

#### 4.7 Förhållandet till förbudet mot diskriminering i EUF-fördraget och skatteavtalen

Det förbud mot diskriminering som ingår i EUF-fördraget kräver likvärdig behandling i likvärdiga situationer. Av de olika friheter som ingår i EUF-fördraget kan etableringsfriheten enligt artikel 54 tillämpas på bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU. Om ett bolag inte hör till en EU- eller EES-stat, dvs. inte uppfyller villkoren i artikel 54 i EUF-fördraget eller artikel 34 i EES-fördraget, kan etableringsfriheten i allmänhet inte tillämpas, även om bolaget skulle ha sin skatterättsliga hemvist i en EU- eller EES-stat. Bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital kan enligt artikel 63 i EUF-fördraget tillämpas även mellan EU-stater och tredjeländer, på både fysiska personer och bolag. Detta innebär att bolag som bildats i EU-området i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU, på grundval av etableringsfriheten har rätt till samma förmåner vid beskattningen i Finland som allmänt skattskyldiga inhemska samfund.

På motsvarande sätt kräver det förbud mot diskriminering som finns i skatteavtalen likvärdig behandling i likvärdiga situationer. Utländska samfund som har bildats eller registrerats i en skatteavtalsstat och som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas har med stöd av de bestämmelser om förbud mot diskriminering som finns i skatteavtalen rätt till samma förmåner vid beskattningen i Finland som motsvarande allmänt skattskyldiga inhemska samfund.

#### 4.8 Värdering av tillgångar när skyldighet att betala inkomstskatt inträder

Genom lag 1577/2019 fogades en ny 51 f § till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, enligt vilken det i 51 e § 3 mom. avsedda utflyttningsvärde som fastställts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna när tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det momentet i den överlåtande medlemsstaten. Enligt 51 e § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med utflyttningsvärde det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap vid en direkt transaktion. I sådana situationer som avses i bestämmelsen godkänns alltså det värde som använts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker som anskaffningsutgift för tillgångarna vid beskattningen. När det är fråga om en avskrivningsbar tillgång används detta värde som avskrivningsunderlag. Tillgångarnas ursprungsvärde ska emellertid alltid motsvara marknadsvärdet enligt direktivet mot skatteflykt, vilket gör det möjligt att bestrida det värde som använts av ursprungsmedlemsstaten och använda ett marknadsvärde som överensstämmer med den mottagande medlemsstatens lagstiftning. I en situation där ett utländskt samfund som har sin hemvist i en annan EU-stat betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland på grundval av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen tillämpas 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet vid fastställandet av tillgångarnas värde.

51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet hör till en helhet genom vilken man har genomfört bestämmelserna i direktivet mot skatteflykt och därför är den tillämplig när det gäller utflyttningsrelationer mellan EU-medlemsstaterna. För situationer där den stat där ett

utländskt samfund har bildats eller är registrerat, eller en stat där ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt på basis av att den verkliga ledningen av samfundet utövas där, inte är medlemsstat i EU, dvs. staten är en EES-stat eller en stat som inte hör till EU, behövs det emellertid särskilda bestämmelser om värderingen av tillgångar som överförs. Det föreslås att ett nytt 2 mom. fogas till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I det nya momentet föreskrivs det att om ett samfund som tidigare har bildats eller registrerats i någon annan stat än i en EU-medlemsstat blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda. Om det värde som motsvarar utflyttningsvärdet har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda, betraktas detta värde som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts. Bestämmelserna förenhetligar, förenklar och förtydligar reglerna för bestämmande av anskaffningsutgiften för tillgångar som överförs från EU-stater och andra stater. Om ett utländskt samfund har haft ett fast driftställe i Finland innan den allmänna skattskyldigheten uppkom, tillämpas det nya 2 mom. i 51 f § inte på sådana tillgångar som tillhört det fasta driftstället, eftersom det vid beskattningen redan har fastställts en anskaffningsutgift för dem.

Bestämmelser om utflyttningsbeskattning finns i 51 e § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Dessa bestämmelser tillämpas bl.a. då ett samfunds skatterättsliga hemvist överförs till en annan stat i överensstämmelse med finländsk lagstiftning eller ett inkomstskatteavtal. Efter ändringen av 9 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet kan det hända att den verkliga ledningen av ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland inte längre utövas i Finland. I så fall är det utländska samfundet inte allmänt skattskyldigt i Finland och utflyttningskatt kan påföras för överföringen av hemvisten. Som skattepliktig inkomst betraktas utflyttningsvärdet minskat med den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna.

#### **4.9 Samfällda förmåner undantas från den utvidgade skyldigheten att betala inkomstskatt**

Samfällda förmåner ska betraktas som sådana konsortier som bildas för kontrollen eller förvaltningen av gemensamma områden som anknyter till fastigheter och eftersom det finns många delägare består de av separata skattskyldiga. Samfällda förmåner kan ha både privaträttsliga och offentligrättsliga skyldigheter och de är delvis lagstadgade samsamarbetsorgan inom sina verksamhetsområden.

Enligt OECD:s modellavtal för skatter har den stat där en fastighet finns i princip rätt att beskatta inkomst från fastigheten. Om någon som är bosatt i Finland äger fast egendom utomlands får inkomst från fastigheten, såsom inkomst från försäljning av virke, inkomst från fiskerätt eller annan motsvarande inkomst, enligt skatteavtalen i regel alltid beskattas i den stat där fastigheten finns. I Finland undanröjs dubbelbeskattning genom undantagande- eller avräkningsmetoden beroende på vilken metod som är den huvudsakliga metoden enligt avtalet. En fastighet som ett företag i en avtalsstat äger i en annan avtalsstat kan beskattas i den stat där fastigheten finns även om företaget inte bedriver affärsverksamhet från ett fast driftställe i den sistnämnda staten.

Vad samfällda förmåner beträffar är det fråga om olika sätt att organisera kontrollen och förvaltningen av fastigheternas gemensamma områden. När det gäller skifteslag, väglag och fiskelag kan verksamheten i regel betraktas som i det närmaste lokal och småskalig. I fråga om sådana enheter bör inkomsterna betraktas som inkomster från fastighet, och då är det den stat där en enhet finns som i regel har beskattningsrätt. I praktiken skulle det uppkomma skatteintäkter endast i den mån nivån på beskattningen i den stat där enheten finns är lägre än i Finland och dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden. Dessutom skulle det sannolikt vara

svårt att få uppgifter från en annan stat, i synnerhet om statens lagstiftning inte känner till sådana här konsortier. Att utvidga den allmänna skyldigheten att betala inkomstskatt till att omfatta utländska enheter som motsvarar samfällda förmåner på basis av var den verkliga ledningen utövas kan inte anses vara motiverat med tanke på effekterna på skatteintäkterna och svårigheterna i fråga om att få in uppgifter. Begreppet samfund i 3 § i inkomstskattelagen har stort omfång och omfattar även sådana andra juridiska personer och för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfund som anges i paragrafen, och därför anses det inte heller av denna orsak vara motiverat att utvidga den allmänna skyldigheten att betala inkomstskatt till att omfatta utländska enheter som motsvarar samfällda förmåner.

#### 4.10 De huvudsakliga konsekvenserna

##### 4.10.1 Ekonomiska konsekvenser

Bedömningen är att propositionen kommer att ha positiva konsekvenser för skatteintäkterna. Ett av propositionens mål är att begränsa och förhindra situationer där man försöker undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, trots att ägandet, ledningen och verksamheten helt kommer att finnas i Finland. Till denna del är propositionens konsekvenser förebyggande och det är inte möjligt att presentera några ekonomiska konsekvenser till denna del.

Vid beredningen har man försökt utreda vilka konsekvenser propositionen har för skatteintäkterna. För att det ska vara möjligt att presentera de ekonomiska konsekvenserna i fråga om skatteintäkterna krävs det information om de utländska samfund som skulle omfattas av de nya bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, liksom information om deras globala inkomster. Av de fasta driftställen som utländska samfund har i Finland på basis av var ledningen utövas är en del sannolikt sådana som uppfyller kriterierna i fråga om platsen för den verkliga ledningen och kommer i och med lagändringen att vara allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas. Även till denna del har Finland för närvarande beskattningsrätt när det gäller inkomsten för fasta driftställen och det föreslås inga förändringar i fråga om detta. I april 2020 fanns det 3 674 fasta driftställen som var registrerade i Skatteförvaltningens informationssystem. I Skatteförvaltningens informationssystem görs det för närvarande ingen separat registrering av platsen för ledningen som grund för ett fast driftställe. I samband med verkställandet av inkomstbeskattningen för ett fast driftställe eller registreringen av ett fast driftställe kompletteras uppgifterna om det fasta driftstället, om fallet kommer upp till granskning. Om man i Skatteförvaltningens informationssystem vill sålla ut de fasta driftställen som uppkommit på basis av var ledningen utövas skulle det krävas en manuell genomgång av de fasta driftställena. Och även om det skulle vara möjligt att sålla ut de fasta driftställen som uppkommit på basis av var ledningen utövas är uppgifter om de aktuella samfundens globala inkomster inte tillgängliga. Följaktligen finns det ingen information i Skatteförvaltningens informationssystem på vilken man skulle kunna basera uppskattningar av propositionens ekonomiska konsekvenser. Man kan dock uppskatta att propositionen kommer att leda till att samfundsskatteintäkterna ökar i viss mån.

Dividender, räntor och royalty som betalats till begränsat skattskyldiga av utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas ska med stöd av 10 § i inkomstskattelagen betraktas som inkomster som förvärvats i Finland. Följaktligen kan det uppskattas att källskatteintäkterna från dessa inkomster kommer att öka.

#### 4.10.2 Konsekvenser för förvaltningen

Till följd av den föreslagna ändringen blir utländska samfund allmänt skattskyldiga i Finland om den verkliga ledningen av dem utövas i Finland. Som allmänt skattskyldiga omfattas de av bland annat skyldighet att i Finland lämna in en skattedeklaration över sina globala inkomster och avdragsgilla utgifter. Fullgörandet av dessa skyldigheter medför kostnader för de utländska samfund som avses här. Man kan emellertid uppskatta att en betydande del av de utländska samfund som kommer att omfattas av bestämmelserna är begränsat skattskyldiga i Finland på basis av ett fast driftställe och på så sätt redan deklarerat skattskyldiga.

För Skatteförvaltningen uppstår det administrativa utgifter i samband med handläggningen av skattedekclarationer och andra nödvändiga åtgärder i anknytning till verkställandet av beskattningen för dessa samfund samt för behövliga ändringar i informationssystemen. Å andra sidan kan det också beräknas att Skatteförvaltningens administrativa börda minskar i och med det att ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas och att Finland då har beskattningsrätt i fråga om samfundets globala inkomster. I så fall behöver till exempel arbetet med att inrikta inkomsterna för ett fast driftställe som uppkommit på basis av var ledningen utövas inte utföras, vilket minskar den administrativa bördan.

Skatteförvaltningen konstaterade i sitt yttrande att tillsynen, analysen och riskhanteringen i anknytning till bestämmelserna kommer att kräva resurser. Det är emellertid inte möjligt att i detta skede göra någon exakt bedömning av vilket resursbehov bestämmelserna kommer att ge upphov till. Kostnaderna för externt personarbete för att genomföra ändringen av it-systemen beräknas uppgå till 85 000 euro. Prognosen för Skatteförvaltningens personalutgifter i anknytning till genomförandet av ändringen av it-systemen är 0,5 årsverken, vilket motsvarar ca 30 000 euro. Prognoserna är uppskattningar och de kan förändras när det klarnar vilka konsekvenser bestämmelserna får för it-systemen.

### 5 Lagstiftningen i utlandet

Den internationella jämförelsen genomfördes med hjälp av en enkät som riktades till de jämförelseländer som konstaterats vara viktigast och som redan har motsvarande lagstiftning. Utifrån de svar som kom in har det huvudsakligen sammanställts beskrivningar av lagstiftningen och rättspraxisen i Danmark, Norge, Tyskland, Storbritannien och Irland. I slutet av avsnittet finns det korta beskrivningar av lagstiftningen och rättspraxisen i andra länder.

#### *Danmark*

I Danmark grundar sig samfundens skyldighet att betala inkomstskatt på registrering eller på att den verkliga ledningen utövas i Danmark. Bestämmelser om skyldigheten att betala inkomstskatt finns i en skattelag som gäller samfund (*selskabsskatteloven*). Reglerna grundar sig på 1 och 6 § i den lagen. I lagens 1 § föreskrivs det om samfund och föreningar som ska betraktas som inhemska (*hjemmehørende*). Enligt 6 § ska sådana samfund och föreningar som anges i 1 § betraktas som inhemska om de är registrerade i Danmark eller om den verkliga ledningen av dem utövas i Danmark. Detta gäller emellertid inte samfund och föreningar med full skyldighet att betala inkomstskatt i en annan stat, om den skatt som skulle fastställas i Danmark på basis av inkomsten från ett fast driftställe i den andra staten enligt skatteavtalet mellan den staten och Danmark måste sänkas mera än vad som har betalats i skatt i den andra staten på basis av inkomsten från det fasta driftstället. Om ett samfund som med stöd av den nationella lagstiftningen betraktas som ett inhemskt samfund med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan

stat, behandlas det ur den nationella lagstiftningens perspektiv som något annat än ett inhemskt samfund, eller med andra ord som ett samfund som skatterättsligt inte har sin hemvist i Danmark. Enligt 9 § 1 mom. i lagen är enbart utgifter som hänför sig till skattepliktiga inkomstkällor avdragsgilla. Samfund och föreningar som med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat, på Färöarna eller Grönland får dra av enbart sådana utgifter som hänför sig till inkomst som är skattepliktig i Danmark.

Platsen där den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas fastställs från fall till fall genom att man tar i beaktande de faktiska omständigheterna kring samfundens beslutsfattande. Bland annat det ställe där den dagliga ledningen utövas är avgörande vid bedömningen. Det finns rikligt med rättspraxis i fråga om tolkningen av bestämmelserna.<sup>5</sup> Bestämmelserna är inte sektorspecifika och därför är de i princip tillämpliga i fråga om bland annat placeringsfonder. För sådana har det emellertid dragits upp en tolkningslinje i rättspraxisen. I 1 § 2–6 mom. i den aktuella lagen anges de samfund som omfattas av bestämmelserna om samfunds hemvist.

När det gäller bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen har Danmark inga särskilda bestämmelser som skulle gälla koncernbolag. Danmark har emellertid nationella bestämmelser om obligatorisk sambeskattning för koncernbolag med hemvist i Danmark. Skyldigheten vad gäller sambeskattning gäller också utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas. När ett samfund hör till en koncern gör bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen ingen skillnad på vilken typ av samfund det handlar om, med andra ord huruvida det är fråga om den verkliga ledningen av ett moderbolag, dotterbolag eller en koncern. Om det är fråga om ett holdingbolag eller en placeringsfond, dvs. att samfundets enda verksamhet går ut på att äga andra bolag, utgör frågan om var de övriga beslut som gäller ledningen av bolaget fattas ett väsentligt kriterium. Det som är avgörande är i vilket sammanhang rättigheterna i anslutning till aktierna utövas och var förhandlingarna om bolagets finansieringsbeslut förs. Vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas beaktas även de tillvägagångssätt som dagens teknik möjliggör, till exempel i fråga om hur möten kan ordnas.

I Danmark är det inte obligatoriskt att registrera ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas. I praktiken är det möjligt att samfunden måste registreras i Danmark på grund av deras juridiska skyldigheter och eftersom Danmarks elektroniska skattesystem och handelsregister är integrerade. Med andra ord förutsätter betalningen av skatt i Danmark i allmänhet registrering i det danska handelsregistret.

I regel beskattas utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas på samma sätt som inhemska samfund. Avskrivningsbara tillgångar anses ha blivit förvärvade vid den faktiska tidpunkt då de förvärvades till det faktiska anskaffningspriset från vilket det gjorts de maximala avskrivningar som tillåts av de danska bestämmelserna om avskrivning av utgifter. Det gängse pris som gällde vid den tidpunkt då skattskyldigheten i Danmark inträdde används ifall det värdet är lägre än det tidigare nämnda värdet eller om bytet av skatterättslig hemvist har lett till beskattning i utlandet när det gäller avskrivningar, överlåtelsevinster eller överlåtelseförluster, inbegripet om bytet av skatterättslig hemvist har lett till utflyttningsbeskattning i enlighet med direktivet mot skatteflykt.

Om ett utländskt samfund betraktas som skattskyldigt i Danmark, omfattas det av Danmarks allmänna bestämmelser vad gäller kringgående av skatt. Bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen inbegriper inga egentliga bestämmelser vad gäller kringgående av skatt. Den

---

<sup>5</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900282>.

ovannämnda bestämmelsen om avskrivningsbara tillgångar utvidgades i samband med genomförandet av direktivet mot skatteflykt när man införde den ovannämnda bestämmelsen om avskrivningsbara tillgångar. På detta sätt eftersträvas balans i avskrivningssystemet, eftersom en avskrivning är tillåten endast om tillgången i fråga har beskattats i ursprungslandet.

I den danska lagstiftningen betraktas placeringsfonder (*værdipapirfonde*) som separata finansiella, men inte självständiga, juridiska personer. En placeringsfond inrättas och förvaltas av ett investeringsförvaltningssamfund (*investeringsforvaltningsselskaber*) eller ett förvaltningssamfund (*administrationsselskaber*). Beslut som gäller fonden fattas av det investeringsförvaltningssamfund eller förvaltningssamfund som förvaltar fonden. Som fonder betraktas sådana värdepappersfonder som avses i Europaparlamentets och rådets UCITS-direktiv. En UCITS-fond som inrättats civilrättsligt i form av en placeringsfond kan inte betraktas som en självständig juridisk person. Skatteförvaltningen har ändrat sin ståndpunkt och enligt den nya tolkningen betraktas en placeringsfond emellertid som ett skattesubjekt. När det gäller placeringsfonder som förvaltas av danska investeringsförvaltningssamfund eller förvaltningssamfund och som betraktas som skattesubjekt anses det att de har sin verkliga ledning i Danmark. Detta är en följd av att placeringsfonderna inte själva har några förvaltnings- eller ledningsorgan och att alla beslut som gäller rättshandlingar därför fattas av investeringsförvaltningssamfundet eller förvaltningssamfundet.

Inom rättspraxisen kan följande fall nämnas:

- Alla ledamöter i ett samfunds bolagsstyrelse var fysiska personer bosatta i Danmark. Besluten om bolagets uppbyggnadsfas, operativa faser och finansiering fattades vid styrelsemöten som hölls i Danmark. Bolagets verkliga ledning utövades i Danmark.

- Ett samfund av typen ”investeringsforening” som var registrerat på Grönland ansågs ha sin hemvist i Danmark på basis av var den verkliga ledningen utövades, eftersom det ansågs att alla viktiga investeringsbeslut hade fattats i Köpenhamn.

- Det kunde inte anses att Danmark var den plats där den verkliga ledningen utövades i ett fall där en dansk bank planerade att släppa ut derivatinstrument på den internationella kapitalmarknaden. Avsikten var att utsläppandet skulle ske via ett självständigt irländskt bolag. Det kunde inte anses att ledningen av det bolaget utövades i Danmark, eftersom den dagliga verksamheten, inbegripet fattandet av ledningsbeslut, sköttes i Irland av fysiska eller juridiska personer med hemvist i Irland.

- Det ansågs att den verkliga ledningen inte utövades i Danmark, eftersom det ansågs att den dagliga ledningen och besluten i anknytning till den dagliga verksamheten inte skedde där. Bolaget var registrerat i Storbritannien och det hade huvudkontor, kontorslokaler och verksamhetsställe i London. Bolagets styrelse bestod av en person, som tillsammans med bolagets verkställande direktör bodde och arbetade i Storbritannien. Administrativa funktioner, åtgärder i anknytning till den dagliga ledningen och merparten av det tekniska arbetet sköttes från kontoret i London. Bolagets administrativa chef (general manager) i Danmark hade ingen beslutanderätt i fråga om övergripande eller strategiska beslut, eftersom sådana beslut fattades av styrelsen eller den verkställande direktören i London. När det gäller den person som var bosatt i Danmark var rollen så pass viktig för bolagets kärnverksamhet att de funktioner som fanns i Danmark inte kunde betraktas som förberedande eller biträdande, och därför gick det inte att utesluta att bolaget hade ett fast driftställe i Danmark.

## RP 136/2020 rd

- När det gällde en irländsk fond i bolagsform som var offentligt noterad ansågs det inte att den verkliga ledningen av den utövades i Danmark på grundval av att fonden hade en dansk fondförvaltare, eftersom fonden var en självständig juridisk person och skattesubjekt i Irland, styrelsen svarade för dess operativa ledning genom beslut som fattades i Irland och ingen av fondens styrelseledamöter bodde i Danmark. Den danska fondförvaltaren hade samma uppgift även i fråga om andra investeringsinstrument. Finansförvaltning ska i princip inte betraktas som ledning, utan som en särskild tjänst som köps av sakkunniga, där de sakkunniga gör investeringar inom ramen för fondförvaltningsavtalet på det sätt som ledningen för varje placeringsfond har bestämt. Enligt avgörandet ansågs det inte heller att den irländska fonden hade ett fast driftställe i Danmark på basis av det danska fondförvaltningsbolaget.

- Ett samfund kunde inte anses ha sin hemvist i Danmark på grundval av bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen trots att styrelsen utgjorde samfundets enda förvaltningsorgan och att alla tre ledamöterna i styrelsen var bosatta i Danmark. I avgörandet ansågs det att förhandlingarna om finansieringen för samfundets funktioner skedde under styrelsemöten som hölls i en annan stat och att det inte fördes några förhandlingar om finansieringen utanför styrelsemötena. Man utgick från antagandet att styrelseledamöterna inte kunde fatta beslut som gällde ledningen av samfundet i Danmark.

- Det ansågs att ett bolag inte hade sin verkliga ledning i Danmark i och med att bolaget hade bildats i och hade sin hemvist i England. Bolaget leddes av en styrelse med fyra ledamöter, varav två var bosatta i Danmark. Det ansågs att besluten fattades i England.

Bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen tillämpas också på samfund som bedriver rederiverksamhet.

### *Norge*

I 2 § 1 mom. i den norska inkomstskattelagen (*skatteloven*) föreskrivs det om bolag och andra enheter som är skyldiga att betala inkomstskatt i Norge. Sådana är bland annat privata aktiebolag (*allmennaksjeselskap*) och publika aktiebolag (*aksjeselskap*). I 2 § 7 mom. i inkomstskattelagen föreskrivs det att sådana bolag och andra enheter som avses i 1 mom. anses ha sin hemvist i Norge om de är registrerade med stöd av den norska lagstiftningen eller om den verkliga ledningen av dem utövas i Norge. Vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas tar man i beaktande var ledningen utövas med avseende på bolagsstämman och den dagliga ledningen samt dessutom andra omständigheter i anknytning till bolagets organisering och affärsverksamhet. I Norge har den dagliga ledningen definierats som ledning som utförs av personer som är direkt underställda styrelsen. I 2 § 8 mom. i inkomstskattelagen konstateras det emellertid att sådana bolag som avses i 7 mom. ändå inte anses ha sin hemvist i Norge om de med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat. Lagstiftningen ändrades vid ingången av 2019.<sup>6</sup>

Bestämmelserna tillämpas på bland annat placeringsfonder. I förarbetena till lagändringen konstateras det att vissa intresseorganisationer i samband med beredningen av lagen föreslog att en särskild bestämmelse skulle tas med i lagen i fråga om placeringsfonder, vilken skulle ha inneburit att placeringsfonder som inrättats och som övervakas i utlandet, men som förvaltas i Norge, inte skulle ha betraktats som allmänt skattskyldiga i Norge. Eftersom det ansågs viktigt att bestämmelserna var så allmänna som möjligt och hade så få undantag som möjligt för att

---

<sup>6</sup> <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--av-gifts/Prop-1-LS-/Del-2-Narmere-om-forslagene-/8-Hjemmehorendebegrepet-for-selskap/>



## RP 136/2020 rd

systemet skulle fungera, vara förutsägbart, neutralt och jämlikt togs den föreslagna begränsningen inte med i lagen.

Platsen där den verkliga ledningen utövas bedöms separat för varje bolag oberoende av om det hör till en koncern eller inte. Bedömningen av var den verkliga ledningen utövas sker på basis av en bedömning från fall till fall och utifrån ett enskilt bolags verksamhet och affärsverksamhet. Mera övergripande strategiska beslut på koncernnivå har i regel ingen betydelse. Lagstiftningen innehåller inga särskilda bestämmelser om bedömningen av var den verkliga ledningen av holdingbolag utövas.

I förarbetena till lagändringen konstateras det att vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas görs det en granskning av var bolagets beslutsfattande sker med avseende på bolagsstämman, dvs. var den behörighet som materiellt sett hör till styrelsen på basis av den norska bolagsrätten och den normala praxisen vad gäller affärsverksamhet utövas. En naturlig utgångspunkt för denna bedömning är att kontrollera var bolagsstämmorna normalt hålls, men detta ger inte alltid en sann bild av var ledningen i verkligheten utövas på den nivån. Den ökade internationaliseringen och förbättrade kommunikationsförbindelser har lett till att det inte är ovanligt att ett bolags styrelseledamöter bor i olika länder och att bolagsstämmorna hålls utan att ledamöterna samlas fysiskt, eller att de hålls på olika platser. Bättre kommunikationsteknik har också lett till ökad flexibilitet med avseende på var ett bolags styrelseledamöter kan fullgöra sina skyldigheter. Därför behöver man inte utgå från att den plats där bolagsstämmorna hålls formellt också är den plats där ledningen på den nivån utövas. Vid bedömningen av var denna plats är bör man även beakta andra relevanta omständigheter utöver de ställen där bolagsstämmorna sammanträder formellt. En sådan relevant omständighet är var ledamöterna i bolagets styrelse fullgör sina förpliktelser och tillbringar sina liv.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas beskattas på samma sätt som samfund som är registrerade i Norge.

### *Tyskland*

Ett samfunds (*Körperschaft*) skatterättsliga hemvist definieras i 10 och 11 § i lagen om beskattningsförfarande (*Abgabenordnung*). I lagens 11 § föreskrivs det om sätet (*Sitz*). Enligt bestämmelsen finns sätet för ett samfund, en förening (*Personenvereinigung*) eller en förmögenhetsmassa (*Vermögensmasse*) på det ställe som anges i lagstiftningen, bolagsavtalet, bolagsordningen eller stiftelseurkunden. I 11 § definieras sätet rent juridiskt som det som anges som säte i lagstiftningen, bolagsavtalet eller bolagsordningen. De faktiska omständigheterna, och i synnerhet frågan om var den verkliga ledningen utövas, granskas inte i definitionen av säte. I regel är det med stöd av lagen obligatoriskt att definiera sätet i bolagsordningen eller bolagsavtalet.

I 10 § i lagen om beskattningsförfarande definieras stället för affärsledningen (*Geschäftsleitung*). I paragrafen konstateras det att affärsledningen är medelpunkten för affärsverksamhetens högsta ledning. Medelpunkten för affärsverksamhetens högsta ledning är det ställe där den vilja som är avgörande för företagsförvaltningen formas, med andra ord det ställe där åtminstone de åtgärder som är viktigast och nödvändiga för företagsförvaltningen fortlöpande genomförs eller organiseras. När det gäller samfund är det fråga om det ställe där de personer som har rätt att företräda samfundet utövar sin behörighet i fråga om den affärsmässiga förvaltningen av samfundet och där den så kallade dagliga affärsverksamheten sker. På så sätt beror bedömningen på var ledningen av företaget de facto utövas. Medelpunkten för den högsta ledningen definieras i enskilda fall på basis av de faktiska omständigheterna, vilket betyder att det är fråga om en bedömning av fakta. I anknytning till platsen för den verkliga ledningen fastställs

platsen för affärsledningen knuten till verksamhet och ort. Vid bedömningen har det ingen betydelse var medelpunkten för den högsta ledningen finns juridiskt sett. Det som har betydelse vid bedömningen är särskilt företagets art och storlek samt struktur och egenskaper. Avgörande är den plats som utifrån helhetsbilden av omständigheterna har störst betydelse med avseende på organisation och ekonomi. Som platsen för ledningen betraktas alltså det ställe som utifrån helhetsbilden de facto är viktigast med tanke på organisation och ekonomi och där även tyngdpunkten i företagsförvaltningen ligger. På basis av rättspraxisen anses platsen för den verkliga ledningen vara det ställe där de tjänstemän som ansvarar för företagsförvaltningen har sitt kontor, vilket också kan vara deras bostad. I praktiken betonas vid bedömningen var samfundets huvudkontor finns.

Bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen tillämpas på alla verksamhetsområden. Bestämmelserna i fråga tillämpas dock inte på placeringsfonder, utan för dem är det den civilrätt som är tillämplig för dem som är av betydelse. Om tysk civilrätt är tillämplig i fråga om rättsförhållandena mellan fondförvaltaren och investeraren är det fråga om en inhemsk placeringsfond. I annat fall är det fråga om en utländsk placeringsfond.

Det finns inga särskilda bestämmelser om holdingbolag. Bestämmelserna om koncernbeskattning (*erstragssteuerliche Organshaft*) möjliggör koncernintern resultatutjämning i Tyskland i och med att de tillåter att ett dotterbolags inkomster räknas till moderbolaget. Dotterbolaget ska ha sitt säte (*Sitz*) i en EU- eller EES-medlemsstat och platsen för den verkliga ledningen ska vara i Tyskland. När det gäller kriterierna finns det inga särskilda bestämmelser som skulle gälla sätet och platsen för den verkliga ledningen, utan de allmänna kriterier som nämnts ovan är de som tillämpas. Alla företag som är skattskyldiga i Tyskland och som bedriver näringsverksamhet kan vara moderbolag, under förutsättning att aktier i koncernen kan emitteras för moderbolagets fasta driftställe i Tyskland (*Beteiligung an der Organgesellschaft*). Ett fast driftställe i Tyskland i detta avseende existerar om de inkomster som ska räknas till det fasta driftstället enligt både den nationella rätten och skatteavtalet ska beskattas i Tyskland.

På basis av platsen för den verkliga ledningen betraktas ett samfund som allmänt skattskyldigt och då ska det inkomstskattemässigt behandlas lika som andra allmänt skattskyldiga samfund. När skattskyldigheten inträder anses gängse värde vara värdet på de tillgångar som överförs.

#### *Storbritannien*

Ett samfund anses ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien om samfundet är bildat i Storbritannien eller om bolagets centrala ledning och kontroll (*central management and control*) finns i Storbritannien. Det senare förhållandet bygger på rättspraxis (*case-law*). Platsen för den centrala ledningen och kontrollen bedöms med hjälp av ett test som utvecklats inom rättspraxisen. Enligt testet är ett samfund hemmahörande på det ställe där dess verkliga affärsverksamhet bedrivs. Den verkliga affärsverksamheten bedrivs på det ställe där den verkliga ledningen och kontrollen utövas. Bedömningen av detta görs helt och hållet på basis av fakta i anknytning till affärsverksamheten och handeln.

Vid granskningen fokuserar man på att fastställa var och av vem ett bolag leds och kontrolleras med stöd av bolagets bolagsordning och den aktuella statens lagstiftning. Ifall det undantagsvis är så att de personer som har anförtrodd ledningen och kontrollen av ett bolag inte sköter dessa funktioner, vem är det då som gör det? Kontrollbefogenheterna anses finnas där de ledare som sköter bolagets ledningsuppgifter finns. Skötseln av bolagets dagliga ärenden betraktas inte som utövande av kontrollbefogenheter. Ett bolag anses ha tre ledningsnivåer. Den första nivån är den lokala ledningen, såsom ledningen av en butik. Den andra nivån är huvudkontoret eller den

plats där de personer som är i den högsta ställningen och andra personer som hör till ledningen finns och svarar för bolagets operativa verksamhet. På den tredje nivån finns den kärna som svarar för de viktigaste riktlinjerna för verksamheten för hela bolaget, vilken i förekommande fall kan eller inte kan separeras från ledningen på den andra nivån. Ledningen på denna nivå kan vara passivt övervakande eller mycket aktiv.

Den brittiska lagstiftningen innehåller inget egentligt test för var den verkliga ledningen utövas (*place of effective management*). Begreppet platsen för den verkliga ledningen har betydelse enbart när hemvisten enligt ett skatteavtal ska fastställas, om en annan person än en fysisk person är hemmahörande i både Storbritannien och en annan stat och det finns ett skatteavtal mellan dessa stater som innehåller en tie-breaker-regel som gäller platsen för den verkliga ledningen och som motsvarar artikel 4.3 i OECD:s modellavtal. Ett samfund som enligt den nationella lagstiftningen har sin hemvist i Storbritannien, men som med stöd av ett skatteavtal skatterättsligt har sin hemvist i en annan stat anses med stöd av den nationella lagstiftningen inte ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien.

De begrepp som nämnts tjänar olika syften. Den centrala ledningen och kontrollen kan utövas på flera ställen och följaktligen kan ett samfund vara allmänt skattskyldigt i Storbritannien även om den centrala ledningen och kontrollen endast delvis utövas i Storbritannien. Ett skatteavtals test för var den verkliga ledningen utövas används däremot enbart när man ska fastställa hemviststaten enligt skatteavtalet. Hemviststaten enligt ett skatteavtal kan finnas i enbart den ena av de stater som ingått skatteavtalet. Det kan finnas fall där ett samfund som är registrerat i en annan stat betraktas som allmänt skattskyldigt i Storbritannien på basis av var den verkliga ledningen och kontrollen utövas, men där det ändå inte anses ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien eftersom samfundet med stöd av skatteavtalets kriterium för var den verkliga ledningen utövas anses ha sin skatterättsliga hemvist i den andra staten som är part i skatteavtalet.

Det finns mycket rättspraxis i anknytning till kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, och skattemyndigheterna har gett rikligt med anvisningar om hur det ska tillämpas.<sup>7</sup> Kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen tillämpas på alla samfund oberoende av verksamhetsområdet. Precis som i fråga om vilket samfund som helst anses placeringsfonder i samfundsform i regel vara allmänt skattskyldiga i Storbritannien, om ett samfund av denna typ har bildats i eller om dess centrala ledning och kontroll finns i Storbritannien. När det gäller så kallade UCITS- och AIF-fonder har man emellertid infört en undantagsregel med stöd av vilken vissa fonder av denna typ inte blir allmänt skattskyldiga i Storbritannien på basis av var den verkliga ledningen utövas, om det finns ett samfund som sköter deras finansförvaltning i Storbritannien.<sup>8</sup>

Det finns inga särskilda bestämmelser om holdingbolag. När det gäller koncerner görs det en granskning av om de beslut som gäller ett dotterbolags verksamhet fattas av moderbolaget så att dotterbolagets behöriga organ i praktiken enbart som gummistämplor godkänner och verkställer moderbolagets beslut, eller om dotterbolagets beslutsfattande organ utövar självständig beslutanderätt när de koncerninterna riktlinjer som dragits upp av moderbolaget ska genomföras. På basis av en sådan granskning görs det en bedömning av om den bestämmanderätt som

---

<sup>7</sup> <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120000>

<sup>8</sup> <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/investment-funds/ifm12110>; [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/224333/130705\\_Draft\\_con-doc\\_s363a\\_extension\\_final\\_draft\\_2\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/224333/130705_Draft_con-doc_s363a_extension_final_draft_2_.pdf)

moderbolaget utövar uppfyller kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, så att dotterbolaget i och med detta blir allmänt skattskyldigt i Storbritannien.

Skattemyndigheterna tolkar både kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen och skatteavtalets kriterium i fråga om platsen för den verkliga ledningen helt och hållet utifrån fakta. Följaktligen bedömer man utifrån fakta i enskilda fall till exempel hur sådana verktyg som möjliggörs av den moderna tekniken utnyttjas i samfundets beslutsfattande. Om ett styrelsemöte exempelvis hålls som ett onlinemöte med hjälp av nätförbindelser, tolkar de brittiska skattemyndigheterna det så att mötet har hållits i alla de områden där styrelseledamöter anslöt sig till onlinemötet. Utifrån alla fakta och omständigheter gör man en bedömning av om den centrala ledningen och kontrollen eller den verkliga ledningen finns i Storbritannien, om en eller flera av ledamöterna i bolagsstyrelsen befinner sig i Storbritannien när de ansluter sig till styrelsemötet.

När det gäller inkomstbeskattning behandlas ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen på samma sätt som andra samfund som är allmänt skattskyldiga. När ett utländskt samfund blir allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, beror värderingen av tillgångarna på vilken typ av tillgång det handlar om. Immateriella tillgångar och finansieringstillgångar värderas enligt deras bokföringsvärde. Maskiner och inventarier samt börsaktier värderas enligt gängse värde. Andra anläggningstillgångar värderas i regel enligt anskaffningsutgifterna. Undantag till detta är de situationer där bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt ska tillämpas och där tillgångarna därför värderas enligt det värde som avses i direktivet.

### *Irland*

Sedan ingången av 2015 anses det vid beskattningen att ett bolag som är registrerat i Irland har sin hemvist i Irland, om det inte med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat. Fram till utgången av 2020 tillämpas de bestämmelser om allmän skattskyldighet som gällde tidigare på bolag som registrerats i Irland före 2015. Undantag till detta är situationer där det har skett både förändringar i ägandeförhållandena och en betydande förändring i affärsverksamhetens art. I så fall tillämpas de nya bestämmelserna.<sup>9</sup>

I Irland fastställs ett samfunds skattskyldighet med hjälp av begreppet central ledning och kontroll, med beaktande av de ovannämnda förändringarna. Principerna för central ledning och kontroll har fastställts i rättspraxisen. Vid granskningen bedöms den högsta ledningens kontroll, vilket inbegriper fastställandet av riktlinjerna för bolagets verksamhet, viktiga investeringsbeslut samt förvärv och försäljning av affärsverksamhet. Bedömningen grundar sig på fakta, vilka bedöms med stöd av de principer som utvecklats inom rättspraxisen. Enligt de principer som utvecklats inom rättspraxisen har ett bolag sitt säte på det ställe där den verkliga affärsverksamheten bedrivs, och det är i sin tur det ställe där den centrala ledningen och kontrollen finns i verkligheten. Vid bedömningen fokuserar man på var bolagets övervakande eller ledande auktoritet är verksam. Vid granskningen ägnas det uppmärksamhet åt var viktiga frågor som gäller bolagets verksamhetspolitik avgörs, var majoriteten av bolagets ledare bor, var förhandlingarna om viktiga avtal förs, var bolagets styrelsemöten hålls och var bolagets huvudkontor finns.

---

<sup>9</sup> <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-03.pdf>

Irland har inga sektorspecifika bestämmelser vad gäller kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen. Placeringsfonder anses ha sin hemvist i Irland om de regleras av Irlands centralbank, oberoende av var ledningen utövas. En placeringsfond av UCITS-typ som inrättats i en annan EU-medlemsstat har inte betraktats som skattskyldig i Irland enbart på basis av att den har ett finansförvaltningsbolag som har fått auktorisation i Irland. En alternativ investeringsfond, eller en så kallad AIF-fond, som inrättats med stöd av en annan stats lagstiftning anses inte vara skattskyldig i Irland enbart på basis av att den har en förvaltare av alternativa investeringsfonder som har fått auktorisation i Irland.

När det gäller koncernbolag finns det inga särskilda bestämmelser. Ett bolags ställning i en koncern definierar inte den skattemässiga statusen i Irland, även om det kan utgöra en faktor vid bedömningen av var den centrala ledningen och kontrollen utövas. Varje samfund granskas som en separat enhet. Följaktligen kan vilket samfund som helst ha sin skatterättsliga hemvist i Irland, om kriterierna i fråga om den centrala ledningen och kontrollen uppfylls. I de bestämmelser som tidigare gällde beaktades däremot relationerna till andra samfund och i vilken utsträckning ett samfund direkt eller indirekt kontrollerades från andra stater när platsen för den centrala ledningen och kontrollen skulle bedömas. Vid bedömningen av platsen för den centrala ledningen och kontrollen kan verktygen inom modern teknik beaktas.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om central ledning och kontroll ska inom en viss tid lämna in vissa uppgifter till skatteförvaltningen. När det gäller inkomstskatt behandlas ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om central ledning och kontroll inte annorlunda än andra som är allmänt skattskyldiga. Tillgångar som överförs när skyldigheten att betala inkomstskatt inträder värderas enligt det bokföringsvärde som angetts för dem i början av den första räkenskapsperioden.

#### *Nederländerna*

Allmänt skattskyldiga är aktiebolag (NV), privata aktiebolag (BV) och andelslag. Skatt upp bärs på inkomsterna för motsvarande utländska samfund enbart till den del det är fråga om vissa typer av nederländska inkomster.

Enligt den nederländska lagstiftningen anses det i allmänhet att samfund som bildats i Nederländerna har sin hemvist i Nederländerna och att de är skyldiga att betala samfundsskatt samt skattskyldiga i fråga om sådan källskatt som tas ut för dividender. Ett undantag till denna regel är exempelvis det system för befrielse (participation exemption) som grundar sig på äganderätt. När det gäller bolag som bildats med stöd av utländsk lagstiftning ska företagets hemvist definieras på basis av fakta och omständigheter, och i detta sammanhang är platsen för den verkliga ledningen av företaget av betydelse.

Oberoende av om bolag är placerade i Nederländerna eller inte, kan de skatterättsligt anses ha sin hemvist i Nederländerna, om det på basis av fakta och omständigheter anses att bolagen de facto finns i Nederländerna. Dessa begrepp har inte definierats i någon skattelag, men en omfattande rättspraxis har fastställt ett flertal betydelsefulla omständigheter för hur detta ska bestämmas. Rent allmänt är den plats där den verkliga ledningen utövas en central faktor. Andra viktiga faktorer är var ledarna och ledamöterna i förvaltningsrådet har sin hemvist, var aktieägarnas bolagsstämmor hålls, var aktieägarna har sin hemvist, var bolagets tillgångar finns, var bokföringen sköts samt arten av affärsverksamhet och var den bedrivs. Direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag och direktivet om räntor och royalties utgör till denna del ett undantag i och med att ett bolag med stöd av dessa direktiv anses ha sin

hemvist i en annan medlemsstat om bolaget anses ha sin hemvist i den staten med stöd av den aktuella medlemsstatens lagstiftning.

När det gäller tillämpningen av den tie-breaker-regel som ingår i de skatteavtal som Nederländerna ingår är det av betydelse om ett bolag är skattskyldigt i Nederländerna på basis av att den verkliga ledningen utövas där. I vissa skatteavtal, såsom det skatteavtal som ingåtts med Storbritannien, definieras hemvisten för bolag som anses ha dubbel hemvist genom ett avtal mellan de behöriga myndigheterna.

Placeringsfonder, placeringsbolag och andra motsvarande aktörer som bedriver gemensam investeringsverksamhet är skyldiga att betala samfundsskatt om de betraktas som icke-transparenta, dvs. de är inte så kallade genomgångsenheter i beskattningen. I fråga om utländska fonder finns det ett undantag till regeln om hemvist i och med att det i samband med genomförandet av AIFM-direktivet (2011/61/EU) infördes en bestämmelse om att det vid fastställandet av hemvisten för en alternativ investeringsfond inom EU ska anses att dess ursprungsstat (state of origin) är dess hemvist.

#### *Sverige*

Den svenska lagstiftningen om samfunds skatterättsliga hemvist är i stort sett likadan som den finländska. Ett samfund betraktas som svenskt om det har bildats eller registrerats i enlighet med de svenska bestämmelserna. En oregistrerad juridisk person är allmänt skattskyldig i Sverige om dess styrelse eller den juridiska personen själv har ett stadgeenligt säte i Sverige, eller om den på någon annan motsvarande grund kan betraktas som en svensk juridisk person. I Sverige utreddes på 1990-talet möjligheten att införa bestämmelser om verklig ledning som grund för ett samfunds skatterättsliga hemvist (SOU 1995:134). Den svenska lagstiftningen ändrades emellertid inte och platsen för den verkliga ledningen används inte som grund för samfunds allmänna skattskyldighet.

I det betänkande som utarbetades i Sverige planerades det att man skulle ta in en definition av utländsk juridisk person i 16 § 2 mom. i inkomstskattelagen. Enligt utkastet skulle ett konsortium av typen association ha betraktas som ett utländskt samfund som med stöd av lagstiftningen i den stat där det var registrerat eller bildat skulle ha haft rättigheter och skyldigheter och som skulle ha haft rätt att föra talan i domstol eller hos myndigheter och vars tillgångar enskilda aktieägare inte skulle ha kunnat bestämma över fritt. I 2 mom. skulle det dessutom ha föreskrivits att ett samfund inte skulle betraktas som utländskt utan som svenskt om den verkliga ledningen utövades i Sverige.

#### *Frankrike*

Den franska lagstiftningen innehåller inga bestämmelser om allmän skattskyldighet för samfund. Med stöd av en föreskrift som meddelats av skattemyndigheterna betraktas samfund med ett registrerat säte (*siège social*) i Frankrike eller med platsen för den verkliga ledningen (*siège réel*) i Frankrike som allmänt skattskyldiga samfund. Det ställe där verksamheten bedrivs avgör med stöd av den nationella lagstiftningen samfundens skyldighet i fråga om att betala inkomstskatt. Skyldigheten att betala samfundsskatt gäller både allmänt skattskyldiga samfund och begränsat skattskyldiga samfund, om intäkterna har en koppling till Frankrike enligt territorialprincipen. Vissa bolagsformer är direkt på grundval av den juridiska formen skyldiga att betala samfundsskatt. Sådana är SA, SAS, SARL och bolag med begränsat ansvar samt andelslag.

#### *Spanien*

Enligt den spanska lagstiftningen har ett bolag sin hemvist i Spanien om det har bildats i överensstämmelse med den spanska lagstiftningen, om dess stadgeenliga säte finns i Spanien eller om dess verkliga ledning utövas i Spanien. Dessutom kan skattemyndigheterna anse att ett bolags hemvist är i Spanien om bolaget är bildat i ett så kallat skatteparadis eller i ett område med nollbeskattning och huvudparten av dess tillgångar finns direkt eller indirekt i Spanien. Om ett bolag anses vara hemmahörande i två skatteavtalsstater fastställs dess hemvist i allmänhet på basis av platsen för ledningen.

#### *Italien*

Enligt den italienska lagstiftningen har ett bolag sin hemvist i Italien, om bolaget under den största delen av skatteåret har sitt stadgeenliga säte, sin ledning eller huvudsakliga affärsverksamhet i Italien. I detta avseende saknar det betydelse var bolaget har grundats. Ett utländskt bolag kan anses ha sin hemvist i Italien, om det kontrollerar ett italienskt bolag och kontrolleras direkt eller indirekt av en italiensk fysisk eller juridisk person eller administreras av ett förvaltningsråd, där majoriteten av de fysiska eller juridiska personer som är ledamöter är bosatta i Italien.

#### *Portugal*

För att ett bolag ska kunna anses ha sin hemvist i Portugal ska bolagets stadgeenliga säte eller verkliga ledning finnas i Portugal. I skatteavtalsituationer har bolag i allmänhet sin hemvist i det land där den verkliga ledningen utövas.

### **6 Remissvar**

Yttrande om regeringens proposition har lämnats av justitieministeriet, arbets- och näringsministeriet, Ålands landskapsregering, Patent- och registerstyrelsen, Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv rf, Finanssiala ry, FinnWatch ry, Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Marjaana Helminen, professor Juha Lindgren och professor Marianne Malmgrén.

#### *Inkomstskattelagens bestämmelser om inhemska samfund och var den verkliga ledningen utövas*

I de flesta yttranden understöddes de föreslagna bestämmelserna om att foga begreppet inhemskt samfund till inkomstskattelagen och att utvidga den allmänna skattskyldigheten för utländska samfund på basis av var den verkliga ledningen utövas. I yttrandena fästes det i anknytning till formuleringen av det föreslagna 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen särskild uppmärksamhet vid bestämmelsernas förutsebarhet och en noggrann avgränsning. Dessutom fästes det i yttrandena uppmärksamhet vid motiven till propositionen, i synnerhet vad gäller vissa situationer som rör koncern- och holdingbolag. I yttrandena föreslogs även vissa preciseringar av teknisk natur i paragraferna. I propositionen har man beaktat de synpunkter som framfördes under remissbehandlingen. Formuleringen i 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen har preciserats. I motiven har begreppet platsen för den verkliga ledningen preciserats när det gäller koncerner, holdingbolag, truster och placeringsbolag. De föreslagna bestämmelserna och terminologin och formuleringarna i dem samt motiven till dem har preciserats och kompletterats till denna del. På basis av yttrandena har även bedömningarna av de ekonomiska konsekvenserna kompletterats.

### *Utländska fonder*

Finanssiala ry, Centralhandelskammaren och Finlands näringsliv rf har i sina yttranden poängterat att fonder av UCITS- och AIF-typ genom en undantagsregel bör undantas från tillämpningen av bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen. I den föreslagna formen påverkar propositionen Finlands konkurrenskraft i fråga om fondförvaltning och förlamar marknaden för de fonder vars skattestatus av någon anledning är oklar eller tvetydig. Det behövs en tillräckligt lång övergångstid för de nya bestämmelserna. I professor Marianne Malmgréns yttrande konstateras det att det på grund av att fondstrukturerna är så komplicerade skulle vara enklast att undanta investeringsfonderna från bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen. FinnWatch ansåg däremot att det är ändamålsenligt att det inte ingår några bestämmelser om undantag för fonder och rederiverksamhet. När det gäller den lagändring som föreslås i fråga om utländska fonder föreslås det en övergångsbestämmelse enligt vilken 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen tillämpas första gången först vid beskattningen för 2023 när det gäller sådana fondföretag som avses i 1 kap. 2 § 17 punkten i lagen om placeringsfonder (213/2019) och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat samt sådana alternativa investeringsfonder som avses i 2 kap. 1 § i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat.

### *Grundanmälan till handelsregistret*

I utkastet till proposition har det föreslagits att definitionen av filial i 2 § i lagen angående rättighet att idka näring ska utvidgas så att den även inbegriper utländska samfund vars verkliga ledning enligt inkomstskattelagen utövas i Finland. Detta har i princip grundat sig på det att lagen angående rättighet att idka näring kräver att ett utländskt samfund, för att få idka näring i Finland, ska registrera en filial i handelsregistret, men att det i utkastet till proposition ansågs att definitionen av filial inte omfattade det att huvudrörelsen leds från Finland. De aktörer som gav respons om den del av utkastet till proposition som gällde registrering förhöll sig i huvudsak kritiska till en utvidgning av definitionen av filial.

I justitieministeriets yttrande poängterades det att eftersom det i samfundsregisterlagstiftningen inte föreskrivs om platsen för huvudkontoret eller det huvudsakliga verksamhetsstället och det i lagen angående rättighet att idka näring inte tas ställning till vilken betydelse affärsverksamhet som bedrivs i Finland har för ett utländskt samfunds näringsverksamhet ur ett helhetsperspektiv, kan det redan nu i praktiken vara möjligt att en utländsk näringsidkares huvudsakliga verksamhetsställe eller huvudkontor registreras som filial i Finland.

Vidare ansåg justitieministeriet i sitt yttrande att en utvidgning av definitionen av filial så att den även gäller den plats där den verkliga ledningen av ett samfund utövas skulle leda till att definitionen även omfattade sådan verksamhet som inte är kopplad till klart och kontinuerligt utövande av affärs- och yrkesverksamhet, i anslutning till vilket det i nuläget krävs att uppgifter om en filial eller en företrädare anmäls till handelsregistret (t.ex. för att skydda en tredje part).

Skatteförvaltningen ansåg att även om förslaget i fråga om registrering är förståeligt ur ett privaträttsligt perspektiv, skulle det som föreslogs medföra oklarheter i fråga om filialers skattmässiga ställning i och med att en utvidgning av definitionen av filial leder till att en filial kan vara begränsat skattskyldig (ett utländskt samfund har ett fast driftställe, men den verkliga ledningen utövas inte i Finland) eller allmänt skattskyldig (den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas i Finland).



Enligt Patent- och registerstyrelsen (PRS) är en ändring av skattelagstiftningen i syfte att förhindra internationell skatteflykt och aggressiv skatteplanering genom att samtidigt ändra lagen angående rättighet att idka näring på det sätt som föreslogs inte en lyckad lösning. PRS ansåg i sitt yttrande att om lagen angående rättighet att idka näring ändras på det sätt som föreslogs, skulle det leda till att det är Skatteförvaltningen som i samband med verkställandet av beskattningen skulle fastställa att en utländsk näringsidkare är en filial enligt lagen angående rättighet att idka näring på basis av att platsen för den verkliga ledningen är i Finland. Enligt PRS kan det antas att en utländsk näringsidkare inte själv skulle göra en anmälan till handelsregistret, eftersom man genom arrangemanget har försökt undgå allmän skattskyldighet. Som filial skulle det registreras sådana utländska näringsidkare som inte alls idkar näringsverksamhet i sin registreringsstat och det skulle på sätt och vis vara fråga om ett finländskt samfunds filial i Finland.

I de yttranden som gavs har det dessutom påpekats att en sådan företrädare för en filial som har antecknats för en person som är bosatt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ansvarar för det utländska samfundets skatter (52 § 1 mom. 5 punkten i lagen om beskattningsförfarande).

På basis av responsen har propositionen ändrats i den fortsatta beredningen så att det inte föreslås någon ändring av lagen angående rättighet att idka näring. Ett utländskt samfund anses med stöd av den gällande lagen angående rättighet att idka näring vara skyldigt att registrera en filial i handelsregistret när det idkar näringsverksamhet i Finland och oberoende av om den verkliga ledningen av samfundet utövas i Finland i enlighet med de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen. Denna ändring i propositionen påverkar inte det att ett utländskt samfund som har registrerat en filial i Finland i fortsättningen, i enlighet med responsen i yttrandena, kan vara antingen begränsat eller allmänt skattskyldigt.

## 7 Specialmotivering

### 7.1 Inkomstskattelagen

**9 §. Allmän och begränsad skattskyldighet.** I 1 mom. 1 punkten föreskrivs det om allmänt skattskyldiga. Det föreslås att det till punkten fogas utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland. I 2 punkten föreskrivs det om begränsat skattskyldiga. Det föreslås att det till punkten fogas andra utländska samfund än sådana som avses i 1 punkten.

I 7 mom. föreslås bestämmelser om inhemska samfund. Som inhemska samfund betraktas samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning.

I 8 mom. föreslås bestämmelser om hur platsen för ett utländskt samfunds verkliga ledning bestäms. Det föreslås att det med utländska samfund enligt 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen avses sådana utländska samfund eller andra förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfundsformer som avses i 3 §. I praktiken är det till denna del i regel fråga om utländska samfund som är jämförbara med sådana samfund som avses i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen. Vid tolkningen av om ett utländskt samfund eller förmögenhetskomplex är jämförbart med de samfund som räknas upp i 3 § i inkomstskattelagen är utgångspunkten i regel huruvida det utländska samfundets civilrättsliga ställning huvudsakligen motsvarar den inhemska bolagsformens ställning. Exempelvis kan ett utländskt bolag vara jämförbart med ett aktiebolag, om det bolagsrättsligt motsvarar ett finländskt aktiebolag.

När det gäller s.k. truster baserar sig granskningen på den i rättspraxis tillämpade teori som gäller jämställande, enligt vilken man granskar huruvida ett utländskt samfunds civilrättsliga ställning i huvudsak motsvarar den inhemska bolagsformens ställning. I fråga om jämställande

av utländska trustar har det i en regeringsproposition, RP 155/1994 rd, som gällde den tidigare gällande bassamfundslagen, konstaterats följande: ”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.” Av denna anledning är det möjligt att betrakta trustar som sådana för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som avses i 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen. I rättspraxis t.ex. i avgörandet HFD 2015:9, har trusten också jämförts med ett finskt offentligt aktiebolag.

Som den plats för var den verkliga ledningen utövas som avses i det nya 8 mom. betraktas den plats där samfundets styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ fattar de viktigaste besluten för samfundet vad gäller den högsta dagliga ledningen, med beaktande av andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet. Vid bedömningen ska man emellertid även kunna beakta andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet, med vilket man i detta sammanhang avser platsen för huvudkontoret eller den plats där samfundets verkställande ledning är verksam. Med huvudkontor avses enligt vedertagen praxis en fysisk byggnad där samfundets centralförvaltning eller någon annan motsvarande faktisk förvaltning finns. Med verkställande ledning brukar man avse den verkställande direktören eller någon annan motsvarande chef samt sådana personer som lyder direkt under den verkställande direktören eller en annan motsvarande chef och som arbetar med uppgifter inom samfundets högsta ledning.

Om ett samfunds styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ håller möten i Finland, samfundets huvudkontor finns här och den verkställande direktören och annan mera erfaren ledning arbetar här, anses den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas finnas i Finland och samfundets verkliga ledning utövas således här. Det att styrelsen eller ett motsvarande beslutande organ håller möte i Finland är i allmänhet en signifikant indikation på att samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas i Finland, och således kan den verkliga ledningen anses utövas i Finland. En förutsättning är dock att styrelsen eller motsvarande beslutande organ utifrån en helhetsbedömning av hela samfundets verksamhet har beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen och även utövar denna rätt uteslutande eller huvudsakligen vid nämnda möten.

Det kan vara problematiskt att fastställa var den verkliga ledningen utövas t.ex. när ledamöterna i samfundets styrelse eller i motsvarande beslutande organ, huvudkontoret och den verkställande ledningen finns i olika stater. I sådana situationer med splittrad ledningsstruktur betonas vid fastställandet av var den verkliga ledningen utövas den plats där styrelsens eller något annat motsvarande beslutande organs möten hålls. Om styrelsemötena hålls i olika stater, beaktas vid granskningen var huvudkontoret finns och var den verkställande ledningen arbetar. Vid bedömningen betonas den geografiska plats där tyngdpunkten ligger i fråga om samfundets ur organisatoriskt och ekonomiskt perspektiv verkliga verksamhet. Ledamöterna i styrelsen eller i något annat beslutande organ som utövar beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen kan befinna sig i olika stater, t.ex. när besluten fattas vid videokonferenser eller med hjälp av något annat tekniskt hjälpmedel. Om samfundets faktiska beslutanderätt utövas vid styrelsens eller ett annat motsvarande beslutande organs möten med hjälp av en videoförbindelse eller något annat tekniskt hjälpmedel, granskas vid bedömningen av platsen för den verkliga ledningen den plats från vilken anslutningen till videokonferensen geografiskt har skett. Om deltagare ansluter sig till konferensen från flera än en stat, beaktas vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas platsen för huvudkontoret och den plats där den verkställande ledningen arbetar. Av betydelse för avgörandet är även här den geografiska plats där tyngdpunkten ligger i fråga om samfundets ur organisatoriskt och ekonomiskt perspektiv verkliga verksamhet.

Om det av omständigheterna kan dras slutsatsen att den plats där styrelsen eller något annat beslutande organ med beslutanderätt fattar samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen är av formell karaktär och att besluten i själva verket fattas någon annanstans, kan det avgörande i detta avseende anses vara den faktiska beslutsplatsen och inte den formella platsen för styrelsens eller något annat beslutande organs beslut. Den plats där styrelsens eller ett annat högsta beslutande organs möten hålls är i allmänhet inte avgörande, om ledamöterna i styrelsen eller i ett annat beslutande organ agerar med stöd av instruktioner från någon annan aktör eller om de håller styrelsens eller ett motsvarande beslutande organs möten på en annan plats än den där de tillsammans faktiskt utövar beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen. Det som avgör är inte vem som bereder, föredrar och verkställer det som det ska beslutas om, utan vem som fattar det slutliga beslutet. Det är emellertid också behövt att granska vad som händer mellan styrelsens eller motsvarande beslutande organs möten.

Bedömningen av var den verkliga ledningen utövas ska grunda sig på en bedömning av fakta och på faktiska omständigheter utifrån en helhetsbedömning. Dokumentation som behövs för granskningen är t.ex. protokoll från styrelsens eller samfundets andra beslutande organs möten samt annan relevant dokumentation. I princip finns det för alla samfund någonstans en plats där den verkliga ledningen utövas. Även om bedömningen av var den verkliga ledningen utövas sker utifrån fakta, är det också behövt att beakta lagstiftningen i den stat där det utländska samfundet har bildats, eftersom samfundets förvaltning i första hand grundar sig på lagstiftningen i den stat där samfundet bildats och i andra hand på samfundets stadgar, som har skrivits in i bolagsordningen, stiftelseurkunden eller något annat motsvarande dokument. Syftet med denna granskning är att avgöra var och av vem samfundet verkligen leds inom denna rättsliga och regleringsmässiga ram. För det mesta ansvarar samfundets styrelse eller något annat högsta beslutande organ inom ramen för sin allmänna behörighet för att organisera samfundets förvaltning och verksamhet. Denna behörighet utövar styrelsen eller något annat högsta beslutande organ vid styrelsens eller motsvarande beslutande organs möten. Granskningen bör ge svar på frågor om var och av vem samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas, om inte besluten fattas av de aktörer som anförtrotts dessa uppgifter med stöd av samfundets stadgar eller någon annan motsvarande viljeyttring. Den exakta utformningen av samfundets ledningsstruktur varierar mellan olika länder och olika samfundsformer i olika länder och kan bero på det lagstiftningsinstrument som har hand om ledningen. I vissa bolag kan aktieägarna själva ansvara för ledningsfunktionerna.

Internationellt är det ganska vanligt att samfundets förvaltningsråd eller något annat motsvarande organ svarar för, övervakar och ger instruktioner till samfundets styrelse för aktieägarnas räkning samt att styrelsen svarar för ledningen av affärsverksamheten. Platsen för beslutsfattandet när det gäller samfundets förvaltningsråd eller något annat motsvarande organ som ansvarar för övervakningen av och instruktionerna till samfundet är inte avgörande vid granskningen. Granskningen inriktas på var och av vem samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas.

När platsen för den verkliga ledningen bedöms spelar samfundets stadgeenliga hemvist ingen viktig roll, utan vid bedömningen fästs det vikt vid de faktiska omständigheterna. Det avgörande är inte var samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen verkställs i praktiken, utan var besluten fattas.

På basis av skötseln av samfundets bokföring eller revision kan det inte anses att den verkliga ledningen utövas i Finland. Enbart ett bankkonto eller förvaltningen av ett samfunds penningmedel och genomförandet av löpande betalningar kan inte innebära att den verkliga ledningen

utövas i Finland. Enbart rutinmässiga uppgifter innebär inte heller i sig att platsen för den verkliga ledningen är där var de uppgifterna sköts. Det sistnämnda är av ringa betydelse vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

I granskningen beaktas inte hemviststaterna för medlemmarna i samfundets styrelse eller i motsvarande beslutande organ eller för den övriga ledningen, eftersom detta för det första skulle innebära att hemviststaten enligt ett skatteavtal, för en särskilt skattskyldig, såsom ett bolag, skulle bestämmas utifrån hemviststaten för de personer som handlar på bolagets vägnar. Det kan vara svårt att fastställa hemvisten för styrelsen eller ett annat motsvarande beslutande organ eller den övriga ledningen t.ex. när personerna är bosatta i flera olika stater. Dessutom kan det anses att hemviststaten för samfundets styrelse eller motsvarande beslutande organ eller den övriga högsta ledningen inte motsvarar det ursprungliga syftet med platsen för den verkliga ledningen, nämligen att den plats där verksamheten bedrivs ska vara avgörande.

Platsen där samfundets bolagsstämmor eller andra motsvarande möten hålls bestämmer inte var samfundets verkliga ledning utövas. Enbart aktieinnehav är således inte avgörande vid bedömningen. Däremot, om en aktieägare i själva verket utövar beslutanderätt i ett samfund, kan för aktieägarens del den plats där aktieägaren utövar sin beslutanderätt beaktas vid bedömningen av var samfundets verkliga ledning utövas.

Ibland kan det vara svårt att skilja moderbolagets verksamhet i egenskap av aktieägare från moderbolagets verksamhet i fråga om ledning och kontroll av ett dotterbolags affärsverksamhet, i och med att moderbolaget ändå i allmänhet förväntas utöva en viss kontroll över dotterbolagets verksamhet, t.ex. i form av rapportering. När det gäller platsen för var den verkliga ledningen utövas är föremålet för granskning i regel ledningen av varje enskilt samfunds egen affärsverksamhet, med beaktande av dess egen bolagsordning eller andra motsvarande stadgar. Gränsdragningen ska göras bl.a. i förhållande till när det är fråga om koncernens verksamhet och när det är fråga om ett utländskt dotterbolags verksamhet. Omfattande, närmast strategiska beslut på koncernnivå eller koncernstyrning eller koncernförvaltning av governance-typ är inte relevanta vid bedömningen av platsen för den verkliga ledningen. Ledamöterna i styrelsen för börsnoterade koncerners utländska dotterbolag väljs ofta i huvudsak från koncernledningen för att säkerställa att dotterbolagets ledning på lokal nivå fungerar i överensstämmelse med koncernstyrningen och att ledningen inte fattar beslut som strider mot koncernens förfaringsätt, eller s.k. code of conduct-regler. Styrelsearbete i ett utländskt dotterbolags styrelse, vilket utförs av tjänstemän som hör till moderbolagets koncernledning och som sker i överensstämmelse med normal koncernstyrning, ska emellertid inte betraktas som sådant beslutsfattande som skapar en plats för var den verkliga ledningen utövas.

Bedömningen av var den verkliga ledningen utövas och identifieringen av denna plats kan variera i enlighet med vad det är för typ av verksamhet, såsom egentlig affärsverksamhet, holdingbolag, placeringsbolag och investeringsfonder. Orsaken till detta är att mekanismerna för beslutsfattande i allmänhet skiljer sig från varandra i dessa verksamhetstyper. Även samfundens behov av beslutsfattande kan variera stort.

Med holdingbolag brukar man avse bolag som inte själva bedriver företagsverksamhet, utan som i egenskap av förvaltningsbolag närmast tjänar sina ägares behov i fråga om förvaltning av egendom. I holdingbolag kan det fattas mycket färre beslut än i bolag som bedriver egentlig affärsverksamhet, och ett holdingbolag har inte nödvändigtvis någon egen självständig ställning. Även om ett holdingbolags verksamhet skulle vara av passiv natur och beslut skulle behöva fattas endast sällan, och verksamheten på så sätt inte skulle kräva högre dagligt beslutsfattande i samma utsträckning som i ett bolag som bedriver egentlig affärsverksamhet, skulle platsen för var den verkliga ledningen av holdingbolaget utövas anses vara i Finland om de beslut

som är väsentliga för holdingbolagets verksamhet fattades i Finland. Om bolagets enda verksamhet består av aktieinnehav, kan man vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas beakta andra beslut av samfundet som anknyter till ledningen av denna verksamhet, såsom var besluten om finansieringen av de funktioner som gäller bolagets aktieinnehav fattas, var besluten om utövandet av de rättigheter som ansluter sig till holdingbolagets aktier fattas, var investeringsbesluten i anknytning till holdingbolagets tillgångar fattas och var besluten i anknytning till användningen av holdingbolagets tillgångar och till vinstutdelningen fattas. Platsen för den verkliga ledningen av ett utländskt holdingbolag kan emellertid inte grunda sig på enbart ägarskap. Om ett holdingbolags ägare i verkligheten utövar beslutanderätt i samfundet, är den plats där holdingbolagets ägare utövar den beslutanderätt som aktierna tillåter av relevans vid bedömningen av var den verkliga ledningen av holdingbolaget utövas.

Såsom konstaterats i avsnitt 4.2.3 kommer det ställe där den verkliga ledningen av en utländsk fond utövas att vara den plats där de viktigaste besluten om den högsta dagliga ledningen fattas för fonden. Till exempel beslut om investeringsstrategin skulle i normala fall betraktas som fattade av dem som utövar den högsta beslutanderätten, medan portföljförvaltning som sker i enlighet med investeringsstrategin och investeringsreglerna i princip inte kan betraktas som högsta ledning, även om exempelvis sådana beslut om försäljning av investeringsobjekt som ingår i portföljförvaltningen skulle fattas dagligen.

Såsom konstaterats i avsnitt 2.2 är en trust en ekonomisk struktur mellan tre parter, nämligen stiftaren (settlor), intressebevakaren (trustee) och förmånstagaren (beneficiary). I en trust har man med intressebevakarens samtycke genom en ensidig rättshandling upprättat ett arrangemang mellan stiftaren och förmånstagaren, vilket innebär att stiftaren överför trustegendomen på intressebevakaren med full äganderätt och bestämmanderätt. När det gäller trusters bör särskild uppmärksamhet ägnas åt de omständigheter som konstateras i avsnitt 4.2.2 och jämförbarheten med sådana samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen. Om en utländsk trust uppfyller de nämnda kriterierna är det vid fastställandet av var den verkliga ledningen utövas relevant att bedöma vem som har behörighet att besluta om investeringar som ansluter sig till trustens tillgångar, hur tillgångarna får användas och delas och var denna bestämmanderätt utövas.

Om en fysisk eller juridisk person som har sin hemvist i Finland har ett placeringsbolag i en annan stat, tillämpas i fråga om platsen för var den verkliga ledningen av placeringsbolaget utövas i tillämpliga delar de principer som konstaterats ovan.

Det krävs också att platsen för den verkliga ledningen är tillräckligt stabil, vilket innebär att om det viktigaste beslutsfattandet om den högsta dagliga ledningen är kortvarigt eller tillfälligt, skulle det inte medföra att den verkliga ledningen utövades i Finland även om det omfattade hela samfundets verksamhet. Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt från det att det har bildats eller registrerats eller från det att en plats för var den verkliga ledningen utövas har uppkommit. Med den tidpunkt då ett samfund har bildats eller registrerats avses den tidpunkt då samfundet på eget initiativ gör en anmälan och registrerar sig vad gäller platsen för den verkliga ledningen.

Det föreslås att det till paragrafen fogas *ett nytt 9 mom.* enligt vilket det som föreskrivs om finländska eller inhemska samfund i annan inkomstskattelagstiftning ska tillämpas på sådana utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

I den föreslagna lagändringen föreslås det en övergångsbestämmelse enligt vilken 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen tillämpas första gången först vid beskattningen för 2023 när det gäller sådana fondföretag som avses i 1 kap. 2 § 17 punkten i lagen om placeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat samt sådana alternativa investeringsfonder som

avses i 2 kap. 1 § i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat.

**123 c §.** *Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe i Finland.* Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom., före skattskyldigheten uppkommit, har haft ett fast driftställe i Finland för vilket det vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i avdelning V i inkomstskattelagen, ska de fastställda förlusterna dras av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat. Om dubbelbeskattning, när det gäller utländska fasta driftsställen, undanröjs genom avräkningsmetoden i ett utländskt samfunds tidigare skatterättsliga hemviststat, tyder detta i princip på att förlusterna för ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland har dragits av i anslutning till inkomsten för det utländska samfund som ska betraktas som huvudrörelse i den tidigare skatterättsliga hemviststaten. Om ett utländskt samfund med stöd av den nya 123 c § i inkomstskattelagen har rätt att dra av förluster som uppkommit för ett fast driftställe innan den allmänna skattskyldigheten uppkom, tillämpas i fråga om avdrag för förluster i övrigt samma bestämmelser som de som gäller för inhemska samfund, t.ex. vad gäller begränsningar i avdragsrätten för förluster som ansluter sig till ägarväxling.

## 7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

**51 f §.** I 2 mom. föreslås det en bestämmelse om att om ett utländskt samfund som tidigare har varit skatterättsligt hemmahörande i någon annan stat än i en EU-medlemsstat blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda. Om det värde som motsvarar utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. i denna lag har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda, betraktas detta värde som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts. Det ovannämnda tillämpas emellertid inte på tillgångar som hör till ett utländskt samfunds fasta driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som funnits i Finland innan den allmänna skattskyldigheten uppkom, eftersom det redan har fastställts en anskaffningsutgift för de tillgångarna vid beskattningen. De anskaffningsutgifter som fastställts för det fasta driftstället vid beskattningen överförs i fortsättningen till anskaffningsutgifterna för det utländska samfundet när det gäller tillgångar som har hört till det fasta driftstället.

**51 g §.** I paragrafen föreskrivs det att ett sådant utländskt samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen och ett sådant samfunds fasta driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som funnits i Finland innan den allmänna skattskyldigheten uppkom beskattas som en och samma skattskyldig från det att allmän skattskyldighet uppkommer för det utländska samfundet. Det fasta driftsställets resultat räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i inkomstskattelagen, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som en skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

### 7.3 Lagen om koncernbidrag vid beskattningen

2 §. I 2 mom. konstateras det att vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag också ska tillämpas på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i samma lag. Vissa utländska samfund av s.k. SICAV-karaktär (société d'investissement à capital variable) kan jämföras med inhemska aktiebolag och andelslag och således på basis av platsen för den verkliga ledningen vara allmänt skattskyldiga som mottagare och givare av koncernbidrag på det sätt som avses ovan. Då är dock nämnda SICAV-bolag normalt skyldigt att betala samfundsskatt för alla sina inkomster. Även om ett bolag som kan jämföras med ett aktiebolag eller andelslag, i sin tidigare skatterättsliga hemviststat skulle ha omfattats av begränsad skattskyldighet, ska bolaget i egenskap av allmänt skattskyldigt samfund i Finland beskattas enligt den normala samfundsskattesatsen.

7 §. Det föreslås att 1 punkten ändras så att koncernförhållandet i en sådan situation som avses i 2 § 2 mom. anses ha existerat endast under den tid då det utländska samfundet har varit allmänt skattskyldigt i Finland. Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas har kunnat ha ett fast driftställe i Finland innan den allmänna skattskyldigheten uppkom. För att eventuellt missbruk ska förhindras kan ett fast driftställe emellertid inte beaktas vid bedömningen av ett koncernförhållandes varaktighet enligt 7 § 1 punkten. Om den allmänna skattskyldigheten under pågående skatteår upphör för ett utländskt samfund i och med att den verkliga ledningen inte längre utövas i Finland, kan det inte anses att det koncernförhållande enligt 7 § som nämnts har varit i kraft hela skatteåret.

### 8 Ikraftträdande

I denna proposition föreslås det att de föreslagna lagarna träder i kraft vid ingången av 2021 och att de tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

Med avvikelse från det ovannämnda föreslås det att den ändring som föreslås i inkomstskattelagen förenas med en övergångsbestämmelse enligt vilken 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen tillämpas första gången först vid beskattningen för 2023 när det gäller sådana fondföretag som avses i 1 kap. 2 § 17 punkten i lagen om placeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat samt sådana alternativa investeringsfonder som avses i 2 kap. 1 § i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan EES-stat.

*Kläm*

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

1.

## Lag

### om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 1 mom. och  
*fogas* till 9 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 564/2005 och 292/2019, nya  
7–9 mom. och till lagen en ny 123 c § som följer:

#### 9 §

#### *Allmän och begränsad skattskyldighet*

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfund som bildats eller registrerats utomlands och vars verkliga ledning utövas i Finland, samfällda för-  
måner och dödsbon, för inkomst som har förvärvats här och någon annanstans (*allmän skatt-  
skyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt andra utländska samfund  
än sådana som avses i 1 punkten, för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldig-  
het*).

---

Med inhemska samfund enligt 1 mom. avses samfund som har bildats eller registrerats i en-  
lighet med finsk lagstiftning.

Den verkliga ledningen för ett sådant utländskt samfund som avses i 1 mom. utövas på den  
plats där samfundets styrelse eller något annat beslutande organ fattar de viktigaste besluten för  
samfundet vad gäller den högsta dagliga ledningen. Vid bedömningen av var den verkliga led-  
ningen utövas beaktas emellertid även andra omständigheter som rör samfundets organisation  
och rörelse. Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt från  
det att det har bildats eller registrerats eller från det att platsen för utövandet av den verkliga  
ledningen har uppkommit.

Det som i annan inkomstskattelagstiftning föreskrivs om finländska samfund eller inhemska  
samfund tillämpas på sådana utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

#### V AVDELNINGEN

#### FÖRLUSTUTJÄMNING

#### 123 c §

*Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast  
driftställe i Finland*

Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och  
8 mom. före skattskyldighetens inträde har haft ett sådant fast driftställe i Finland för vilket det  
vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i denna avdelning, dras de fast-  
ställda förlusterna av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra



## RP 136/2020 rd

av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram utredning om att det fasta driftställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

\_\_\_\_\_

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021. Med avvikelse från detta tillämpas 9 § 8 mom. första gången först vid beskattningen för 2023 när det gäller sådana fondföretag som avses i 1 kap. 2 § 17 punkten i lagen om placeringsfonder (213/2019) och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt sådana AIF-fonder som avses i 2 kap. 1 § i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014) och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

\_\_\_\_\_

2.

## Lag

### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut  
*fogas* till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan paragrafen lyder i lag 1577/2019, ett nytt 2 mom. och till lagen en ny 51 g § som följer:

#### 51 f §

Om ett utländskt samfund som tidigare har haft sin skatterättsliga hemvist i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda. Om det värde som motsvarar utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. i denna lag har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda, betraktas detta värde som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs. Det som föreskrivs i detta moment tillämpas emellertid inte på tillgångar som hör till ett sådant i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe för det utländska samfundet som funnits i Finland före den allmänna skattskyldighetens inträde.

#### 51 g §

Ett sådant utländskt samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen och ett sådant samfunds fasta driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som funnits i Finland före den allmänna skattskyldighetens inträde beskattas som en och samma skattskyldig från det att det utländska samfundets allmänna skattskyldighet inträdde. Det fasta driftställets resultat räknas till det utländska samfundets enligt 1 § 1 mom. i denna lag beräknade resultat när den allmänna skattskyldigheten inträder. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som samfundet haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

3.

## Lag

### om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
*fogas* till 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), sådan paragrafen lyder i lag 310/2019, ett nytt 2 mom. och till 7 § ett nytt 2 mom. som följer:

#### 2 §

Vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag tillämpas också på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i den lagen.

#### 7 §

Vid tillämpningen av 1 mom. 1 punkten i en sådan situation som avses i 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha existerat endast under den tid då det utländska samfundet har varit allmänt skattskyldigt i Finland.

Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

Helsingfors den 1 oktober 2020

**Statsminister**

**Sanna Marin**

Finansminister Matti Vanhanen

1.

## Lag

### om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 1 mom. och *fogas* till 9 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 564/2005 och 292/2019, nya 7–9 mom. och till lagen en ny 123 c § som följer:

*Gällande lydelse*

9 §

*Allmän och begränsad skattskyldighet*

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon för inkomst som har förvärvats här och annorstädes (*allmän skattskyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*).

*Föreslagen lydelse*

9 §

*Allmän och begränsad skattskyldighet*

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, *samfund som bildats eller registrerats utomlands och vars verkliga ledning utövas i Finland*, samfällda förmåner och dödsbon, för inkomst som har förvärvats här och någon annanstans (*allmän skattskyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt *andra* utländska samfund *än sådana som avses i 1 punkten*, för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*).

-----  
*Med inhemska samfund enligt 1 mom. avses samfund som har bildats eller registrerats i enlighet med finsk lagstiftning.*

*Den verkliga ledningen för ett sådant utländskt samfund som avses i 1 mom. utövas på den plats där samfundets styrelse eller något annat beslutande organ fattar de viktigaste besluten för samfundet vad gäller den högsta dagliga ledningen. Vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas beaktas emellertid även andra omständigheter som rör samfundets organisation och rörelse. Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt från det att det har bildats eller registrerats eller från det att*

Gällande lydelse

V AVDELNINGEN  
FÖRLUSTUTJÄMNING

Föreslagen lydelse

platsen för utövandet av den verkliga ledningen har uppkommit.

Det som i annan inkomstskattelagstiftning föreskrivs om finländska samfund eller inhemska samfund tillämpas på sådana utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

V AVDELNINGEN  
FÖRLUSTUTJÄMNING

123 c §

*Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe i Finland*

*Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. före skattskyldighetens inträde har haft ett sådant fast driftställe i Finland för vilket det vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i denna avdelning, dras de fastställda förlusterna av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram utredning om att det fasta driftställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.*

—————  
*Denna lag träder i kraft den 20 .*

*Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021. Med avvikelse från detta tillämpas 9 § 8 mom. första gången först vid beskattningen för 2023 när det gäller sådana fondföretag som avses i 1 kap. 2 § 17 punkten i lagen om placeringsfonder (213/2019) och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt sådana AIF-fonder som avses i 2 kap. 1 § i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014) och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

—————

2.

## Lag

### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut  
fogas till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan  
paragrafen lyder i lag 1577/2019, ett nytt 2 mom. och till lagen en ny 51 g § som följer:

Gällande lydelse

51 f §

Föreslagen lydelse

51 f §

Om ett utländskt samfund som tidigare har haft sin skatterättsliga hemvist i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda. Om det värde som motsvarar utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. i denna lag har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha blivit överförda, betraktas detta värde som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs. Det som föreskrivs i detta moment tillämpas emellertid inte på tillgångar som hör till ett sådant i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe för det utländska samfundet som funnits i Finland före den allmänna skattskyldighetens inträde.

51 g §

Ett sådant utländskt samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen och ett sådant samfunds fasta driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen som funnits i Finland före den allmänna skattskyldighetens inträde beskattas som en och samma skattskyldig från det att det utländska samfundets allmänna skattskyldighet inträdde. Det fasta driftställets resultat räknas till det utländska samfundets enligt 1 § 1 mom.

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*i denna lag beräknade resultat när den allmänna skattskyldigheten inträder. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som samfundet haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.*

*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.*

3.

## Lag

### om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
fogas till 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), sådan paragrafen lyder  
i lag 310/2019, ett nytt 2 mom. och till 7 § ett nytt 2 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

2 §

*Föreslagen lydelse*

2 §

*Vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag tillämpas också på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i den lagen.*

7 §

7 §

*Vid tillämpningen av 1 mom. 1 punkten i en sådan situation som avses i 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha existerat endast under den tid då det utländska samfundet har varit allmänt skattskyldigt i Finland.*

*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.*