

Finansutskottet

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang och 9 och 10 § i inkomstskattelagen

INLEDNING

Remiss

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang och 9 och 10 § i inkomstskattelagen (RP 204/2021 rd): Ärendet har remitterats till finansutskottet för betänkande.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Delegationen har hört

- konsultativ tjänsteman Jaana Mikkola, finansministeriet
- specialsakkunnig Meeri Karlsson, finansministeriet
- ledande expert Kari Aaltonen, Skatteförvaltningen
- skatteexpert Saara Hietanen, Finnwatch rf
- ledande skatteexpert Emmiliina Kujanpää, Centralhandelskammaren
- advokat Samu Lassila, Finlands Advokatförbund
- professor Reijo Knuutinen, Åbo universitet
- biträdande professor Moritz Scherleitner, Aalto-universitetet.

Skriftligt yttrande har lämnats av

- Finanssiala ry
- Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf
- Företagarna i Finland rf
- Skattebetalarnas Centralförbund rf
- professor Marjaana Helminen, Helsingfors universitet
- professor Juha Lindgren, Vasa universitet.

Inget yttrande av

- arbets- och näringsministeriet
- Finlands Kommunförbund

Betänkande FiUB 20/2021 rd

- Akava ry
- Finlands näringsliv rf
- Pääomasijoittajat ry
- STTK rf.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås det att lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang ändras. Ändringarna grundar sig på en direktivändring som gäller så kallade omvända hybrider, det vill säga näringsammanslutningar som i enlighet med en annan jurisdiktions lagstiftning anses vara särskilda skattskyldiga.

Lagens räckvidd ska utvidgas till situationer där en inkomstandel som härrör från en inhemsk näringsammanslutning inte beskattas i den stat där en sådan begränsat skattskyldig bolagsman som inte är en fysisk person har sin hemvist därför att bolagsmannens hemviststat anser att sammanslutningen är en särskild skattskyldig. En ytterligare förutsättning är att inkomsten inte redan annars beskattas i Finland. Vid granskningen är det möjligt att beakta också indirekta transparenta ägandestrukturer. Det är därmed fråga om en i direktivet avsedd situation som anknyter till ett så kallat omvänt hybridsubjekt. En ytterligare förutsättning är att bolagsmannen ensam eller tillsammans med bolagsmän i intressegemenskap utövar bestämmande inflytande i hybridsubjektet. Avsikten är ändå inte att regleringen ska tillämpas, om det omvända hybridsubjektet är en i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder avsedd alternativ investeringsfond som har bred ägarbas och innehar en diversifierad värdepappersportfölj. De föreslagna bestämmelserna om omvända hybrider avses bli tillämpade vid beskattningen av begränsat skattskyldiga bolagsmän i öppna bolag och kommanditbolag.

Inkomstskattelagen föreslås även bli kompletterad med bestämmelser om skatteplikt för inkomst som förvärvats i Finland, när det är fråga om omvända hybridsubjekt.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2022. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2022.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar.

Propositionen har fått bred uppbackning bland de sakkunniga som hörts i utskottet. Kommentarna från de sakkunniga gällde den valda modellens lämplighet och förhållandet till skatteavtalen och undantagsbestämmelserna om alternativa investeringsfonder. Utskottet går nedan in på de här viktigaste elementen i lagstiftningen.

Betänkande FiUB 20/2021 rd

Bakgrund

Inom OECD och EU har man på senare år strävat efter att genom olika åtgärder begränsa aggressiv skatteplanering som företag ägnar sig åt. OECD inledde år 2013 projektet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), som har syftet att begränsa den urholkning av bolagsskattebasen som följer av aggressiv skatteplanering och av skattekonkurrens mellan stater. Också i EU har det genomförts flera åtgärder för att motverka aggressiv skatteplanering och skatteflykt.

Genom direktivet mot skatteflykt (Atad)¹ och ett så kallat ändringsdirektiv (Atad 2) företogs ett samordnat genomförande i EU av OECD:s rekommendationer i BEPS-projektet och av vissa andra åtgärder. Genomförandet av rekommendationerna om hybridarrangemang i EU grundar sig på ändringsdirektivet.

I Finland genomfördes de i ändringsdirektivet förutsatta bestämmelserna huvudsakligen genom lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang, hybridlagen, som trädde i kraft den 1 januari 2020. Då införlivades emellertid inte artikel 9a i ändringsdirektivet i finsk rätt. Där förutsätts det att medlemsstaterna föreskriver att omvända hybrida mismatchningar är skattepliktiga så att regleringen gäller nationellt senast den 31 december 2021.

Allmänt

En omvänd hybrid är ett subjekt som betraktas som skattemässigt transparent inom sin registreringsjurisdiktion men som en särskild skattskyldig inom investerarens eller bolagsmannens jurisdiktion. Som exempel kan nämnas ett finländskt kommanditbolag (sammanslutning) som endast får ränteinkomster från utlandet och som kontrolleras av ett utländskt bolag som har bestämmande inflytande och rätt till sammanslutningens inkomst. En sådan omvänd hybrid som avses i ändringsdirektivet bildas i en situation där en finländsk sammanslutning i den stat där det utländska bolaget är beläget betraktas som en särskild skattskyldig och staten därför inte beskattar den andel av inkomsten som bolaget får från sammanslutningen. Inte heller Finland beskattar en sammanslutnings ränteinkomst, eftersom sammanslutningen inte betraktas som särskild skattskyldig i Finland och inkomsten inte heller beskattas som ett utländskt bolags inkomstandel, om det inte har bildats ett fast driftställe i Finland.

I propositionen föreslås det att artikel 9a i ändringsdirektivet genomförs i vår nationella skattelagstiftning på så sätt att hybridlagens räckvidd utvidgas till situationer där en inkomstandel som härrör från en inhemsk näringssammanslutning inte beskattas i den stat där en sådan begränsat skattskyldig bolagsman som inte är en fysisk person har sin hemvist, eftersom bolagsmannens hemviststat anser att sammanslutningen är en särskild skattskyldig, och inkomsten annars heller inte beskattas i Finland. Bestämmelserna tillämpas dock inte om det omvända hybridsubjektet är en alternativ investeringsfond som har bred ägarbas och innehar en diversifierad värdepappersportfölj.

1 Anti-Tax Avoidance Directive.

Betänkande FiUB 20/2021 rd

Den valda regleringsmodellen

Det har påpekats för utskottet att det föreslagna regleringssättet inte helt motsvarar direktivets ordalydelse, enligt vilken uttryckligen det omvända hybridsubjektets, dvs. sammanslutningens, skattskyldighet bör utvidgas när det är fråga om en situation med ett omvänt hybridsubjekt.

Regleringsmodellen i direktivet grundar sig på att hybridsubjektets skattemässiga transparens begränsas så att det föreskrivs att det omvända hybridsubjektet är en särskild skattskyldig. I propositionen föreslås som regleringsmodell till följd av särdragen i den nationella beskattningen av sammanslutningar att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga bolagsmän utökas. Förslaget innebär inga ändringar i skattskyldigheten för bolagsmän i andra situationer än sådana omvända hybrida situationer med anknytning till omvända hybridsubjekt som förutsätts i direktivet.

Skattskyldighet för sammanslutningar rimmar emellertid illa med Finlands skattesystem, där sammanslutningar inte är särskilda skattskyldiga utan endast beräkningssubjekt, menar utskottet. En modell där sammanslutningar blir skattskyldiga i en situation med anknytning till ett omvänt hybridsubjekt skulle förutsätta grundläggande ändringar i skattesystemet. Ändringarna skulle kräva att modellen för beskattning av sammanslutningar omprövas helt och hållet.

Utskottet ser det inte som lämpligt att ändra grundstrukturen för beskattning av sammanslutningar, med tanke på att den föreslagna regleringen väntas bli tillämplig ganska sällan och direktivet lägger fast ett tidsschema för ikraftträdandet. Utskottet påpekar också att merparten av de sakkunniga ansåg att den valda modellen var motiverad. Utskottet ställer sig därför bakom den föreslagna modellen.

Relationen till skatteavtal

En del av de sakkunniga som utskottet hört ansåg att det föreslagna regleringssättet är problematiskt med tanke på skatteavtalen. I samband med utfrågningen framfördes också att kommentaren till OECD:s modellskatteavtal inte kan tillämpas om det i situationen inte går att hitta en viss skatteavtalsförmån som kan avslås. Dessutom påpekades det att betydelsen av kommentaren som tolkningskälla försvagas av att kommentaren till denna del behandlar resultaten av OECD:s partnershiprapport.²

Utskottet pekar för det första på propositionens mål och konsekvenser. Propositionens egentliga syfte är att förebygga hybridarrangemang och bestämmelserna väntas sällan bli tillämpliga. Dessutom bör det beaktas att den fråga om skatteavtal som lyfts fram av sakkunniga endast gäller en del av tillämpningssituationerna.

Enligt utskottets uppfattning kan man anta att tillämpningssituationerna främst kommer att gälla fall där det är fråga om att den skattebehandling som baserar sig på transparensprincipen i 9 § 5 mom. i inkomstskattelagen avslås med stöd av den föreslagna regleringen. Då är begränsat skattskyldiga bolagsmän skattskyldiga för sin andel av inkomsten från en inhemsk sammanslut-

² The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999.

Betänkande FiUB 20/2021 rd

ning, på den grunden att inkomsten hänför sig till ett fast driftställe i Finland. I rättspraxis har det ansetts att Finland i sina skatteavtal inte har avstått från sin rätt att beskatta inkomst.³

Dessutom måste det beaktas att det främsta syftet med skatteavtal är att undanröja juridisk dubbelbeskattning. Med juridisk dubbelbeskattning avses att två eller fler stater beskattar en och samma skattskyldig för samma inkomst. I en omvänd hybridsituation föreligger enligt utskottet ingen risk för juridisk dubbelbeskattning.

Också i kommentarstexten i OECD:s modellskatteavtal har sådana situationer i samband med beskattning av sammanslutningar där inkomstandelen inte beskattas vare sig i den stat där sammanslutningen är belägen eller i bolagsmannens hemviststat bedömts annorlunda än andra situationer som gäller beskattning av gränsöverskridande inkomstandelar, står det i propositionen. Enligt OECD:s skatteavtalskommentarer från 2014 kan bolagsmannens rätt att i fråga om inkomstandelen åberopa skatteavtalsförmåner begränsas i en situation där den stat där en sammanslutning är belägen behandlar sammanslutningen som transparent, medan bolagsmannens hemviststat behandlar den som ett separat bolag.

Utifrån inhämtad utredning anser utskottet att ordalydelsen i kommentarerna stöder tolkningen att en begränsat skattskyldig bolagsman kan vägras skatteavtalsförmåner om bolagsmannens hemviststat inte beskattar sammanslutningens inkomstandel.

Enligt utskottets uppfattning kan det anses vara en skatteavtalsförmån att en inkomst inte beskattas, även om den enligt den nationella lagstiftningen är skattepliktig inkomst. Således uppstår en skatteavtalsförmån om till exempel Finland avstår från att beskatta en tyst bolagsmans andel av inkomsten i en situation där inget fast driftställe bildas.

Utskottet instämmer i den åsikt som framförts av sakkunniga om hur iakttagelserna i partnership-rapporten har inkluderats i kommentaren till OECD:s modellskatteavtal och kan användas som tolkningskälla vid tolkningen av skatteavtal. Detta får stöd av högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis, enligt vilken kommentaren till modellskatteavtalet är relevant för tolkningen i synnerhet när det är fråga om att ett skatteavtal som följer systematiken i OECD:s modellskatteavtal ska tolkas, även om kommentaren inte är en formellt bindande tolkningskälla.⁴

Med beaktande av det som anförts ovan och med hänsyn till propositionens mål och väntade tillämpningsområde understöder utskottet det valda regleringssättet.

Undantag för alternativa investeringsfonder

Vid utskottets sakkunnigutfrågning framfördes avvikande åsikter om undantagsbestämmelserna om AIF-fonder. En del ansåg att undantaget för AIF-fonder bör slopas för att förenkla regleringen och förebygga tolkningsproblem. Andra ansåg att undantagsbestämmelserna är behövliga och ändamålsenliga. Men en farhåga var att bestämmelsen lämnar utrymme för tolkning.

³ HFD 2002:34.

⁴ HFD 2002:26.

Betänkande FiUB 20/2021 rd

Enligt uppgift innehåller artikel 9a.2 i ändringsdirektivet, dvs. undantaget för AIF-fonder, utifrån sin ordalydelse inga frivilliga optioner. Bestämmelsen om företag för kollektiva investeringar hör till direktivets bestämmelser och det är således motiverat att införliva den i vår nationella lagstiftning.

Utskottet framhåller att det föreslagna undantaget inte är mer omfattande än vad som avses i direktivet. Det är motiverat att begreppen i direktivet inte definieras närmare på lagnivå, eftersom de inte definieras i direktivet. Det är ändamålsenligt att frågan behandlas i propositionsmotiven och att begreppen speglas mot den privaträttsliga regleringen. Med avseende på målsättningen för direktivet är det fråga om ett undantag från huvudregeln, så det är motiverat att de anknyttande begreppen tolkas snävt. Utskottet ställer sig därför bakom undantaget för AIF-fonder och sättet att reglera det.

Styrning

Med beaktande av att bestämmelsen i viss mån lämnar rum för tolkning lägger utskottet vikt vid Skatteförvaltningens förhandsstyrning. Utskottet anser det också viktigt att Skatteförvaltningen ger anvisningar om den korrekta tolkningen av bestämmelserna och riktar de resurser som behövs till förhandsstyrning, diskussion och behandling av förhandsavgöranden.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Finansutskottets förslag till beslut:

Riksdagen godkänner lagförslag 1 och 2 i proposition RP 204/2021 rd utan ändringar.

Betänkande FiUB 20/2021 rd

Helsingfors 23.11.2021

I den avgörande behandlingen deltog

vice ordförande Arto Pirttilahti cent

medlem Anders Adlercreutz sv

medlem Tarja Filatov sd

medlem Timo Heinonen saml

medlem Katja Hänninen vänst

medlem Vilhelm Junnila saf

medlem Anneli Kiljunen sd

medlem Esko Kiviranta cent

medlem Jari Koskela saf

medlem Pia Lohikoski vänst

medlem Matias Marttinen saml

medlem Sari Multala saml

medlem Raimo Piirainen sd

medlem Sami Savio saf

medlem Iris Suomela gröna

medlem Pia Viitanen sd

medlem Ville Vähämäki saf.

Sekreterare var

utskottsråd Ilkka Lahti.