



LANDSKAPSSTYRELSENS FRAMSTÄLLNING

Landskapslag om kommunalbeskattning av delägare i utländska bassamfund
1994-95

nr 8

FÖRSLAG

Landskapsstyrelsen föreslår att det stiftas en landskapslag om kommunalbeskattning av delägare i utländska bassamfund. Utländska bolags, stiftelsers, trusters och andra förmögenhetsmassors inkomst kan enligt lagförslaget under vissa förutsättningar beskattas hos den åländska ägaren eller förmånstagaren även i de fall att t.ex. det utländska bolaget inte delar ut någon vinst. Lagen tillämpas endast på utländska samfund för vilka nivån på inkomstbeskattningen är lägre än 3/5 av nivån på beskattningen av samfund i landskapet.

Samfund som har hemvist i en stat med vilken Finland har i kraft ett dubbelbeskattningsavtal och vars bestämmelser har blivit gällande i landskapet genom att lagtinget givit sitt bifall till avtalets ikraftträdelseförfattning skall i princip stå utanför lagens tillämpningsområde. Lagen tillämpas inte heller på utländska samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet.

Lagförslaget skall träda i kraft så fort som möjligt och skall tillämpas första gången vid den kommunalbeskattning som skall verkställas för skatteåret 1995.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Gällande lagstiftning och praxis

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

Ett samfund med hemort i landskapet är skyldigt att betala kommunalskatt på inkomst varhelst inkomsten har förvärvats (allmänt skattskyldigt) medan samfund med hemort i riket och utländska samfund är skyldiga att betala kommunalskatt på inkomst som förvärvats i landskapet (begränsat skattskyldigt).

Även inkomst från ett begränsat skattskyldigt samfund som inte har förvärvat inkomster i landskapet kan beskattas först då samfundet delar ut vinst till delägare som är bosatta i landskapet eller då delägaren får realisationsvinst genom att överlåta sin andel av samfundet. Om samfundet är begränsat skattskyldigt framträder i jämförelse med ett allmänt skattskyldigt samfund det särdraget att den vinst som samlats upp i samfundet helt och hållet förblir utanför landskapets beskattningsmakt, vilket gör det möjligt att kommunalbeskattningen i landskapet undviks.

Enligt skatteavtal vars ikraftträdandeförfattning lagtinget bifallit är en kommunalbeskattning av ett utländskt samfund som bedriver rörelse i landskapet möjlig om samfundet har ett sådant fast driftsställe i landskapet som avses i skatteavtalet. Om det utländska samfundets verksamhet i sakligt hänseende bedrivs i landskapet och om det utländska samfundet kan anses ha en ställning som brevlådebolag, kan det anses möjligt att i landskapet beskatta den inkomst som det utländska samfundet erhållit från landskapet på den grund att inkomsten anses erhållen av rörelse som bedrivits i landskapet. Däremot finns det inte någon publicerad rättspraxis enligt vilken ett samfund som är registrerat i utlandet i landskapet skulle ha ansetts som åländskt på grund av platsen för samfundets ledning.

2. Utländsk lagstiftning och internationell utveckling

Många kapitalexporterande stater har i sin skattelagstiftning infört särskilda bestämmelser om bassamfund. Bestämmelserna går ut på att inkomst som samlats upp i ett utländskt samfund beskattas i delägarens hemviststat oberoende av att samfundet inte enligt bestämmelserna om hemvist kan anses ha hemvist i delägarens hemviststat.

Sverige utvidgade år 1990 tillämpningsområdet för sina regler om så kallat utländskt bolag. Utgångspunkten i den svenska lagstiftningen är att om en utländsk enhet inte beskattas separat i sin hemviststat, beskattas en delägare som har hemvist i Sverige för

enhetens inkomst i förhållande till dennes andel oberoende om enheten delar ut vinst eller inte. Beskattas den utländska enheten separat i hemviststaten beskattas likväl under vissa förutsättningar de delägare som har hemvist i Sverige för enhetens inkomst. Förutsättningarna är att personer med hemvist i Sverige har bestämmanderätt över enheten och att delägaren innehar en andel om minst 10 % av kapitalet eller röstetalet samt att beskattningen av den utländska enheten i dess hemviststat är låg.

I samband med den stora skattereformen i Norge 1992 infördes nya regler om beskattning av inkomst som samlats upp i norskkontrollerade utländska samfund.

I riket överlämnades ett lagförslag om beskattning av delägare i utländska samfund till riksdagen den 6 september 1994. Lagförslaget följer stort sett den norska lagstiftningen på området.

3. Utvärdering av nuläget

På grund av avsaknaden av skatteavtal med lågskattestater, avregleringen av valutamarknaden och med tanke på skattesystemets neutralitet samt med beaktande av att upprätthålla skattesystemets godtagbarhet finns det skäl att lagstifta så att inkomster beskattas i kommunalbeskattningen som i sakligt hänseende är att hänföra till allmänt skattskyldiga i kommunalbeskattningen och som inte underkastas normal beskattning i hemviststaten.

4. Lagförslagets verkningar

Antalet åländskt ägda utländska bassamfund och lokaliseringen av dem har inte varit möjligt att utröna. Sålunda är det inte möjligt att uppskatta de kommunalskatter som kommer att inflyta. Lagförslaget torde medföra att användningen av utländska samfund för kringgående av kommunalskatt minskar.

5. Beredningen av lagförslaget

Lagförslaget har utarbetats som tjänstemannauppdrag vid lagberedningen.

DETALJMOTIVERING

1 § Tillämpningsområdet Samfund med hemort i riket är såsom utländska samfund begränsat skattskyldiga i landskapet. Inkomster som dessa samfund genererar utanför landskapet är inte underkastade kommunalbeskattning i landskapet. Eftersom det är föga troligt att riket blir ett skatteparadis som skulle locka allmänt skattskyldiga i landskapet att bilda samfund i riket i syfte att undvika kommunalbeskattningen och eftersom beskattningen av samfund i landskapet och i riket för närvarande underkastas sammantaget samma skattesats har lagens tillämpningsområde begränsats till inkomster som genererats i utländska samfund.

Med ett utländskt samfund avses ett samfund som enligt finsk lagstiftning inte anses vara inhemskt. Med samfund avses aktiebolag, fonder, stiftelser, inrättningar och andra motsvarande enheter som nämns i 3 § inkomstskattelagen (FFS 1535/92) och mellanformerna av ett bolag och en fond, såsom de så kallade bolagen med varierande kapital samt olika truster och andra sådana separata förmögenhetsmassor.

Lagen tillämpas på allmänt skattskyldig i kommunalbeskattningen som är delägare i det utländska samfundet. Det kan således vara fråga om fysiska och juridiska personer med hemvist i landskapet.

2 § Utländskt bassamfund För de samfund som hör till lagens tillämpningsområde används begreppet "utländskt bassamfund". Enligt 1 mom. skall den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat vara lägre än 3/5 av beskattningsnivån i landskapet för ett motsvarande samfund med hemvist i landskapet. För närvarande betalar åländska samfund sammantaget 25 procent i inkomstskatt vilket innebär att skattesatsen i hemviststaten måste ligga under 15 procent för att lagen skall tillämpas. För captivebolag skall inkomstskatten i hemviststaten dock ligga under 9 procent eftersom motsvarande samfund i landskapet sammantaget betalar 15 procent i inkomstskatt. Samfundets inkomst beräknas enligt inkomstskattelagstiftningen i riket och åländsk kommunalskattelagstiftning. Det belopp av inkomstskatt och åländsk kommunalskatt som beräknas på inkomst som erhållits på detta sätt jämförs med det belopp av skatt som det utländska samfundet skall betala i sin hemviststat. Med samfundets hemviststat avses den stat det utländska samfundet anses i beskattningshänseende ha sin hemvist på grund av registrering, plats för ledning eller annan sådan omständighet.

I 2 mom. görs undantag för vissa utländska bassamfund. Enligt 1 punkten anses inte som utländskt bassamfund ett samfund vars inkomst huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten. Begreppet industriell produktionsverksamhet omfattar i första hand mekanisk eller kemisk omvandling av oorganiska eller organiska ämnen till nya produkter samt även sammanslagning av komponenter. Vid sidan av samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet skall undantaget gälla även ett samfund som hör till samma koncern som ett produktionssamfund och vars inkomst huvudsakligen härrör från ett samfund som

har hemvist i samma stat och bedriver industriell produktionsverksamhet i staten i fråga. Hänvisningen till bestämmelser i aktiebolagslagen om koncern innebär att det skall vara fråga om en inhemsk koncern. Härrör inkomsten huvudsakligen från nämnda verksamhet anses inte sammfundets inkomsten till någon del som inkomst för delägaren. Delägare som är allmänt skattskyldig i landskapet måste visa att grunderna för undantaget föreligger. Enligt 2 punkten gäller undantaget sammfund med hemvist i sådana stater som Finland har i kraft ett dubbelbeskattningsavtal vars bestämmelser blivit gällande i landskapet genom bifall av lagtinget till den författning som gör att avtalet träder ikraft i landet om beskattningen av sammfund i hemviststaten kan anses vara jämförbar med den beskattning av sammfund som verkställs i landskapet. Med ett avtal avses ett skatteavtal om inkomstbeskattnings. Med den beskattning av sammfund som verkställs i landskapet avses den totala inkomstbeskattnings som sammfund med hemvist i landskapet underkastas.

Genom landskapsförordning kommer att bestämmas vilka skatteavtalsstater för vilka beskattningen av sammfund anses motsvara förutsättningarna i 2 mom. 2 punkten. På grund av den låga inkomstbeskattnings av sammfund i landskapet kommer att hamna utanför förordningen stater som har en betydande skattelättnadslagstiftning. Lagtingets bifall till en ikraftträdelseförfattning beträffande ett dubbelbeskattningsavtal leder i regel till att staten i fråga intas i nämnda förordning.

3 § Bestämmanderätt I paragrafen definieras begreppet bestämmanderätt. Av administrativa skäl samt med beaktande av att innehavaren av en liten ägoandel många gånger inte har någon möjlighet att påverka beslutsfattandet i sammfundet anges att bestämmanderätt anses föreligga om en eller flera allmänt skattskyldiga i kommunalbeskattnings direkt eller indirekt innehar sammanlagt minst 50 procent av sammfundets kapital eller av det sammanlagda röstetalet som aktierna eller andelarna medför. Storleken av en enskild ägoandel har inte någon betydelse utan ägoandelarnas sammanlagda storlek är avgörande. Om ett åländskt aktiebolag äger minst 50 procent av ett finskt företag som i sin tur äger minst 50 procent av ett utländskt sammfund anses det åländsk företaget ha bestämmanderätt i det utländska sammfundet även om det proportionellt indirekta ägandet är mindre än 50 procent. Bestämmanderätt anses råda endast om ägoandelen i ägoke-djans alla skeden utgör minst 50 procent.

I det fall det utländska sammfundet har bildats i form av en trust eller någon annan motsvarande särskild förmögenhetsmassa i vilken den formella äganderätten och förmånstagarkretsen har separerats från varandra på ett sätt som framgår av sammfundets stiftelseurkund eller annan motsvarande urkund anses bestämmanderätt föreligga om en eller flera allmänt skattskyldiga har rätt till minst 50 procent av avkastningen på sammfundets förmögenhet.

Om bestämmanderätt anses föreligga bedöms i regel enligt läget vid utgången av sammfundets räkenskapsperiod. Finns det däremot särskilda skäl att anta att syftet med en ägoreglering har varit att kringgå en beskattning enligt denna lag är det möjligt att

avvika från förhållandet vid räkenskapsperiodens utgång.

4 § Skattepliktig inkomst Inkomsten kan endast hänföras till kommunalbeskattningen hos en sådan delägare som äger minst 10 procent av kapitalet i det utländska bassamfundet eller som i form av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 10 procent av avkastningen på ett sådant samfunds förmögenhet. Vid bedömningen av om denna förutsättning uppfylls skall de andelar vars ägande är uppdelat på olika håll inom den skattskyldiges intressesfär jämföras med den skattskyldiges egna andel. Som personer inom samma intressesfär skall anses de släktingar som nämns i 57 § beskattningsslagen (FFS 482/58), de samfund eller sammanslutningar i vilka dessa är delägare eller förmånstagare liksom även samfund eller sammanslutningar med intressegemenskap samt dessas delägare.

En delägare skall beskattas för den andel av det utländska samfundets inkomst som svarar mot dennes ägoandel. En delägare som innehar en ställning som förmånstagare skall beskattas för den andel av inkomsten för det utländska bassamfundet som svarar mot ställningen som förmånstagare. Förutsättningarna för beskattningen kan uppfyllas även då den skattskyldige via ett annat utländskt samfund innehar en ställning som indirekt ägare av det utländska bassamfundet. Storleken av den beskattningsbara andelen beräknas härvid som en proportionell andel. Om A Ab äger 50 procent av det utländska bolaget B, och B i sin tur äger 50 procent av det utländska bolaget C, lyder B och C under A Ab:s bestämmanderätt på sätt som avses i 3 §, men endast 25 procent av C:s inkomst hänförs till A Ab för att bli beskattad som dennes inkomst ($50 \times 50 = 25 \%$). Indirekt ägande har alltså betydelse när detta föreligger via en eller flera utländska enheter. Med detta avses inte t.ex. X som är allmänt skattskyldig i kommunalbeskattningen och som är delägare i samfundet Y Ab som är allmänt skattskyldigt i kommunalbeskattningen och som i sin tur är delägare i det utländska bassamfundet Z. I detta fall skall inkomsten för bassamfundet Z beskattas hos Y Ab som är den primära i landskapet allmänt skattskyldiga delägaren i Z.

Inkomstandelen från samfundet skall anses som delägarens inkomst för det skatteår under vilket räkenskapsperioden för det utländska bassamfundet utgår eller, i avsaknaden av en räkenskapsperiod, som delägarens inkomst för kalenderår. Inkomst från det utländska bassamfundet beräknas enligt de regler som gäller vid kommunalbeskattningen. Indelningen av inkomsten i förvärvskällor och i kapital- och förvärvsinkomst avgörs enligt de allmänna reglerna i kommunalskattelagstiftningen.

Om en utländsk enhet som hör till lagens tillämpningsområde delar ut vinst till sina delägare, kan följden bli en dubbelbeskattning då tillgångarna av vilka vinstutdelningen sker redan tidigare med stöd av bassamfundslagstiftningen har beskattats som inkomst för delägaren. I 2 mom. undanröjs ekonomisk dubbelbeskattning genom att dividend eller annan vinstutdelning som delägare erhållit från ett utländskt bassamfund är skattepliktig inkomst endast till den del inkomsten överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren med stöd av denna lag har räknats

som skattepliktig inkomst för delägaren.

5 § Avdrag av förlust En delägare i ett utländskt bassamfund kan under vissa förutsättningar vid sin beskattning dra av det utländska bassamfundets förlust. Förlusten kan dras av till den del den enligt 4 § svarar mot delägarens andel i det utländska bassamfundet och endast från inkomst som beskattas enligt denna lag. Rätten till förlustavdrag gäller separat för varje samfund. Vinst och förlust för olika bassamfund kan alltså inte kvittas mot varandra. Avdrag av förlust förutsätter att den skattskyldige redan för förluståret har lagt fram en tillräcklig och tillförlitlig utredning däröver. Förlust dras av från andelen av samma utländska bassamfunds inkomst under de fem skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer. Förlusterna dras av i den ordning som de har uppkommit.

6 § Avräkning av utländsk skatt För undvikande av dubbelbeskattning skall för en delägare i ett utländskt samfund ges rätt att från sin egen kommunalskatt avräkna skatt som bassamfundet betalat till den del beloppet inte har avräknats från stats- och kyrkoskatt. Denna skatteavräkning är således subsidiär i förhållande till annan skatteavräkning och gäller den statliga inkomstskatt som påförs det utländska bassamfundet i dess hemviststat eller i en tredje stat.

I skatteavtalssituationer kan de skatter avräknas, som skulle ha avräknats, om en i Finland bosatt delägare i samfundet hade betalat skatterna.

7 § Skyldighet att lämna uppgifter om utländska bassamfund En allmänt skattskyldig i kommunalbeskattningen skall till sin skattedeklaration foga de uppgifter och utredningar som behövs för att tillämpa denna lag.

8 § Ikraftträdande Lagen föreslås träda i kraft så fort som möjligt. Med beaktande av tiden för lagstiftningskontrollen är det möjligt att lagen kan träda i kraft först någon månad in i skatteåret 1995. Genom lagen beaktas vid verkställandet av kommunalbeskattningen inkomster som inte tidigare varit skattepliktiga vid kommunalbeskattningen. Retroaktiv skärpt skattelagstiftning är inte möjlig. Utgångspunkten i lagen är att inkomstandelen från ett utländskt bassamfund skall anses som delägarens inkomst för det skatteår under vilket räkenskapsperioden för bassamfundet utgår. Inkomst som baseras på ett utländskt bassamfunds räkenskapsperiod som utgått före lagen träder i kraft kan inte läggas till grund för beskattningen. I ikraftträdelsebestämmelsen har angivits att sådan inkomst inte är skattepliktig.

Landskapsstyrelsen föreslår att lagtinget antar följande lag.

LANDSKAPSLAG
om kommunalbeskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med lagtingets beslut stadgas:

1 §

Tillämpningsområde

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

2 §

Utländskt bassamfund

Med ett utländskt bassamfund avses i denna lag ett samfund i vilket en eller flera i kommunalbeskattningen allmänt skattskyldiga personer har bestämmanderätt och för vilket den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i landskapet för ett motsvarande samfund med hemvist här.

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

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

2) ett samfund med vars hemviststat Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning vars bestämmelser blivit gällande i landskapet genom bifall av lagtinget till ikraftträdelsesförfattningen, om samfundet enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att beskattningen av samfund i staten i fråga kan anses vara jämförbar med den beskattning av samfund som verkställs i landskapet.

De stater där beskattningen av samfund anses motsvara de förutsättningar som anges i 2 mom. 2 punkten bestäms genom landskapsförordning.

3 §

Bestämmanderätt

Bestämmanderätt som avses i 2 § 1 mom. i ett utländskt bassamfund anses föreligga om en eller flera i kommunalbeskattningen allmänt skattskyldiga personer direkt eller indirekt innehar sammanlagt minst 50 procent av samfundets kapital eller av det sammanlagda röstetal som aktierna eller andelarna i samfundet medför. Bestämmanderätt anses även föreligga om en eller flera i kommunalbeskattningen allmänt skattskyldiga personer har rätt till minst 50 procent av avkastningen av samfundets förmögenhet.

4 §

Skattepliktig inkomst

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

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

5 §

Avdrag av förlust

En delägare som avses i 4 § 1 mom kan avdra, från delägarens enligt denna lag beskattningsbara andel av det utländska bassamfundets inkomst, delägarens andel av samma samfunds förlust under de fem skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer.

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Från kommunalskatten på inkomst som beskattas enligt denna lag avräknas beloppet av de statliga inkomstskatter som det utländska bassamfundet betalat på samma inkomst till den del beloppet inte har avräknats från annan skatt på inkomsten.

Om det utländska samfundet har hemvist i en stat med vilken Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning vars bestämmelser blivit gällande i landskapet genom bifall av lagtinget till ikraftträdelseförfattningen, avräknas enligt 1 mom. de skatter som enligt avtalet skulle avräknas till förmån för den skattskyldige om denna hade betalat dem.

7 §

Skyldighet att lämna uppgifter om utländska bassamfund

En skattskyldige som är en sådan delägare eller förmånstagare som avses i 4 § 1 mom. skall till sin skattedeklaration foga;

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

2) en utredning över den skattskyldiges ställning som förmånstagare i ett utländskt bassamfund,

3) en utredning över andra uppgifter som behövs för beräkning av inkomst som beskattas enligt denna lag samt över vinstutdelning från bassamfund, räkenskapsperio-

dens förlust och de i 6 § avsedda skatter som samfundet har betalat.

Om ett utländskt bassamfund är ett sådant dotterföretag för en skattskyldig som avses i 22 a § bokföringslagen (FFS 655/73) eller ett intresseföretag som avses i 22 c § bokföringslagen skall den skattskyldige till sin skattedeklaration foga en bekräftad kopia av resultat- och balansräkningarna för det utländska samfundets räkenskapsperiod liksom även av balansräkningen för föregående räkenskapsperiod eller av motsvarande bokslutshandlingar. Av en handling på ett annat språk än svenska skall dessutom på anmodan lämnas en svenskspråkig översättning som gjorts av en auktoriserad translator eller annan kompetent person.

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

8 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den och tillämpas första gången vid den kommunalbeskattning som skall verkställas för skatteåret 1995.

Inkomst som avses i 4 § 1 mom. och som baseras på en räkenskapsperiod eller ett kalenderår som utgått före denna lags ikraftträdande skall inte anses vara skattepliktig inkomst.

Mariehamn den 1 december 1994

V i c e l a n t r å d

Harriet Lindeman

Lagberedningssekreterare

Tomas Lundberg