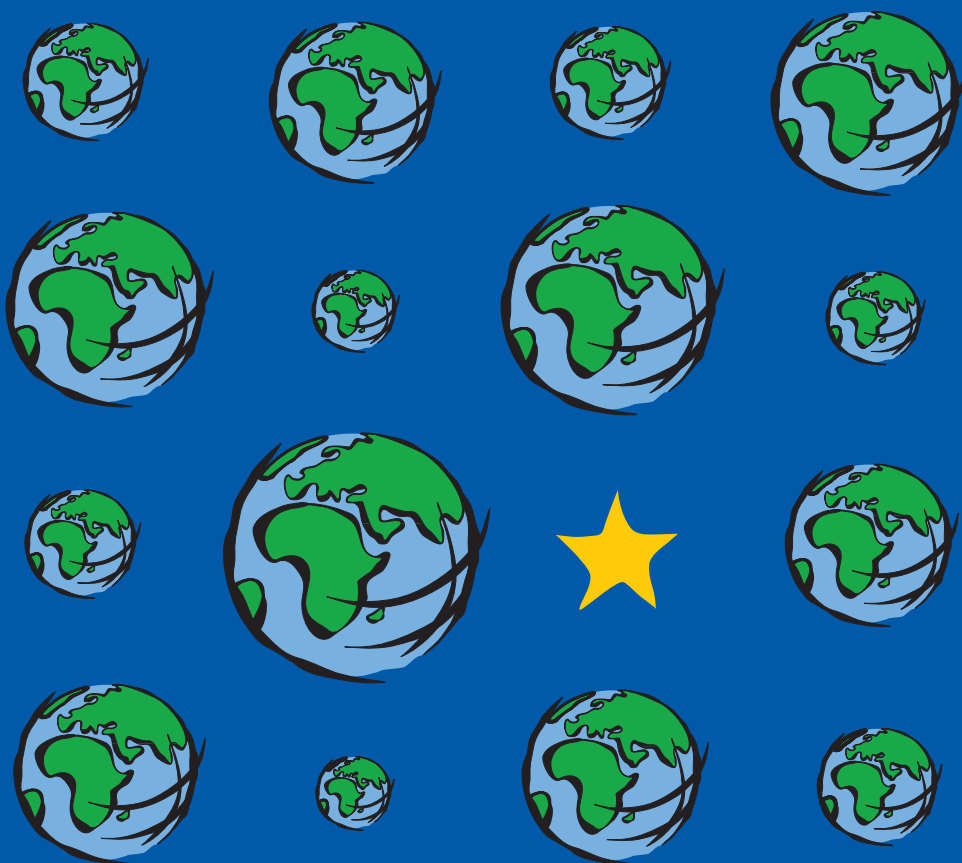


HANDBOK I INTERNATIONELL BESKATTNING 2015

SKATTEÅR 2013 OCH 2014



TILL LÄSAREN

Skatteförvaltningens handbok i internationell beskattning publiceras i överensstämmelse med gällande skattelagstiftning, rättspraxis och internationella avtal.

Handboken redogör för allmän och begränsad skattskyldighet, inkomst som förvärvats i Finland, undanröjande av dubbelbeskattning, socialskyddsavgifter samt de internationella avtalens inverkan. Boken innehåller de flesta av skatteanvisningarna om internationell beskattning. Skatteanvisningarna, som kan uppdateras oftare än handboken, finns även på Skatteförvaltningens webbplats www.skatt.fi, Detaljerade skatteanvisningar > Internationella situationer.

Handboken i internationell beskattning är framför allt avsedd som handledning inom Skatteförvaltningen men den kan även användas som uppslagsbok av Skatteförvaltningens kunder.

Skatteförvaltningen

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

3. ALLMÄN OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET	13
3.1. Skattskyldighetens allmänna omfattning	13
3.2. Allmän skattskyldighet	15
Definition på allmän skattskyldighet	15
Fysiska personer och allmän skattskyldighet	16
Stadigvarande bo och hemvist i Finland	16
Vistelse i Finland som varar i över sex månader	16
Finska medborgare och treårsregeln	17
Finska medborgare som tillhör den utsända personalen vid Finlands utrikesrepresentation	19
Finska medborgare som utomlands arbetar i uppdrag för Finpro r.y. (före detta Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.) ..	19
Annan stadigvarande huvudsyssla i tjänsteförhållande till finska staten utomlands och tjänstgöring utomlands vid vissa internationella organisationer	20
Personalen i Europeiska unionen	21
3.3. Begränsad skattskyldighet	22
Definition på begränsad skattskyldighet	22
Begränsad skattskyldighet för inkomst	22
Inkomster som har förvärvats i Finland	23
RÄTTSPRAXIS	29
4. BESKATTNINGEN AV ALLMÄNT SKATTSKYLDIGA	40
4.1. Global skattskyldighet	40
4.2. Skattefria utlandsinkomster	41
Ortstillägg m.m. som erhållits av finska staten och Finpro rf (före detta Utrikeshandelsförbundet rf)	42
Arvodet av FN för sakkunniguppdrag och lön av vissa organisationer	42
Kostnadsersättning till en medlem av Europaparlamentet ..	43
Kostnadsersättningar som bl.a. nationella experter erhåller av EU	43
Vissa ersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands ..	44
Dagtraktamenten	45
Lön som omfattas av sexmånadersregeln	45
4.3. Skattepliktiga utlandsinkomster	54
Lön för arbete utomlands	54
Övriga förvärvsinkomster	55
Kapitalinkomster	59
Vissa särgruppers utlandsinkomster	62
4.4. Undanröjandet av dubbelbeskattning	63
Metodlagen	63
Avräkningsmetoden	64
Undantagandemetoden	70
Beskattningen av invandrare och utvandrare	73

RÄTTSPRAXIS	78
5. BESKATTNINGEN AV BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA.....	102
5.1. Två olika beskattningssätt	104
5.2. Beskattning enligt lagen om beskattningsförfarande	105
Beskattningen av förvärvsinkomster.....	105
Beskattningen av kapitalinkomster	107
Beskattningssorten	110
5.3. Källbeskattningen	110
Källskatt på lön.....	110
Källskatt på pension.....	116
Källskatt på arbetsersättningar och vissa andra prestationer.....	116
Källskatt på dividend, ränta, royalty m.m.	117
Om källskatteförfarande och ändringssökande	121
RÄTTSPRAXIS	125
6. SKATTEAVTALEN	141
Hemviststatsprincipen och källstatsprincipen.....	141
Skatteavtalens relation till den interna lagstiftningen	142
Granskning av skatteavtalen artikelvis	144
Artikel 1 Personer på vilka skatteavtalet tillämpas.....	145
Artikel 2 Skatter som omfattas av avtalet.....	146
Artikel 3 Allmänna definitioner	147
Artikel 4 Hemvist enligt skatteavtalet.....	148
Artikel 5 Fast driftställe	150
Artikel 6 Inkomst av fast egendom	151
Artikel 7 Inkomst av rörelse	152
Artikel 8 Sjöfart och luftfart	152
Artikel 9 Företag med intressegemenskap	152
Artikel 10, 11 och 12 Dividend, ränta och royalty	153
Artikel 13 Vinst av egendomsöverlåtelse	154
Artikel 14 Självständig yrkesutövning	155
Artikel 15 Enskild tjänst.....	155
Artikel 16 Direktörsarvoden	158
Artikel 17 Artister samt idrottsmän	158
Artikel 18 Pension.....	160
Artikel 19 Offentlig tjänst	160
Artikel 20 Studerande och praktikanter samt lärare och forskare.....	161
Artikel 21 Annan inkomst.....	162
Artikel 22 Förmögenhet	162
Artikel 23 Undanröjande av dubbelbeskattning.....	162
Artikel 24 Förbud mot diskriminering.....	165
Artikel 25 Ömsesidigt avtalsförfarande	165
Artikel 26 Utbyte av upplysningar	166
Artikel 27—29.....	166

RÄTTSPRAXIS	167
7. AVGIFTER SOM GÄLLER SOCIAL TRYGGHET.....	174
7.1. Försäkrads sv-premie och dp-premie	177
7.2. Arbetsgivares socialskyddsavgift	180
7.3. Hur påverkar avtal som gäller social trygghet och EU-förordningarna 883/2004 och 987/2009 internationella arbetssituationer	181
RÄTTSPRAXIS	187
8. NÄRINGSBESKATTNING	199
8.1. Beskattning av näringsinkomst i internationella situationer	199
8.2. Näringsinkomst som allmänt skattskyldig erhållit från utlandet	203
Beskattning av näringsinkomst som erhållits från utlandet	203
Rörelseinkomst från ett fast driftställe utomlands	205
Dividend-, ränte- och royaltyinkomst från utlandet	206
Samfunds överlåtelsevinster och -förluster samt upplösning av samfund.....	209
Stödande av ett förlustbringande utländskt dotterbolag ...	209
8.3. Internprissättning	210
Bestämmelser som gäller rättelse av internprissättning ...	210
8.4. Utländskt bassamfund	213
8.5. Inkomstbeskattning av utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst (fast driftställe) och övriga inkomster från Finland.....	213
8.6. Beskattning av rörelseidkare och yrkesutövare i internationella situationer	214
Allmänt skattskyldig	214
Begränsat skattskyldig	215
Skatteförvaltningens anvisning.....	216
RÄTTSPRAXIS	217
9. SPECIALFRÅGOR.....	262
9.1. Beskattningen av särgrupper som arbetar i Finland ...	262
Diplomater	262
Konferenser mellan staterna	263
Internationella organisationer.....	264
Skyddskommissionen för Östersjön	264
Nordiska Investeringsbanken, Nordiska projektexportfonden, Nordiska utvecklingsfonden och Nordiska miljöfinansieringsbolaget.....	264
WIDER-Institutet.....	265
Internationella migrationsorganisationen (IOM)	265
Europeiska kemikaliemyndigheten.....	265
Utländska nyckelpersoner	266

9.2. Beskattningen av arv och gåvor i internationella situationer	267
Arvsbeskattningen	267
Gåvobeskattningen	269
Arvsskatteavtalen	269
Skatteförvaltningens anvisning om internationell arvs- och gåvobeskattning	271
Beskattning av ett arv eller en gåva som en i Finland bosatt person erhållit fr.o.m. 22.8.2014	272
Beskattning av ett arv eller en gåva som en utomlands bosatt person har erhållit fr.o.m. 22.8.2014	273
9.3. Skattelättnader och förfarande vid ömsesidig överenskommelse	274
89.3 § BFL	274
89.1 § BFL	275
38a § i lagen om skatteuppbörd	276
9.4. Internationell utbyte av information	276
Uppgifter som ges från Finland	278
Jämförelseuppgifter som kommer till Finland	278
9.5. Internationell handräckning vid indrivning av skatter	279
De nordiska länderna	280
Indrivning av finska skatter i något annat nordiskt land	280
Indrivning av ett annat nordiskt lands skatter i Finland	282
Behörig myndighet i andra avtal	284
9.6. Den nordiska överenskommelsen om uppbörd och överföring av skatt	287
Stat i vilken preliminär skatt kan krävas	289
Överföring av skatter	292
9.7. Boendeintygen	294
Intyg över boende i Finland	294
Intyg om boende utomlands	295
9.8. Det nordiska språkavtalet	295
RÄTTSPRAXIS	298
10. SVENSKA-ENGELSK ORDLISTA	300

FÖRKORTNINGAR

Arvsskattel	Lag om skatt på arv och gåva 378/1940
BFL	Lagen om beskattningsförfarande 1558/1995
CSN	Centralskattenämnden
Dp-premie	Sjukförsäkringens dagpenningsspremie
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområde
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
FPA	Folkpensionsanstalten
FSkL	Förmögenhetsskattelagen 1537/1992 (upphävd)
GBL	Lag om gottgörelse för bolagsskatt 1232/1988 (upphävd)
GårdsSkL	Inkomstskattelagen för gårdsbruk 543/1967
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ISkL	Inkomstskattelagen 1535/1992
KällskatteF	F om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst 1228/2005
Källskattel	L om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst 627/1978
L	Lag
MetodL	L om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 1552/1995
NärSkL	L om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 360/1968
PSC	Pensionsskyddscentralen
RP	Regeringens proposition
Sf-premie	Försäkrads sjukförsäkringspremie (= Fr.o.m. 2006 den sammanfattande benämningen för sjukvårdspremien och dagpenningsspremien)
SHM	Social- och hälsovårdsministeriet
SjukförsL	Sjukförsäkringslagen 1224/2004
SkatteF	Skatteförvaltningen
Sv-premie	Sjukförsäkringens sjukvårdspremie

2. SAKREGISTER

183-dagarsregeln	46
75-procentsregeln	103
Allmän skattskyldighet	15
Allmänna Försäkringskassan	278
anknytning	17
Användning av betalningar från utlandet	281
Arbetsgivares socialskyddsavgift	180
Artist	24, 158
Arvode för	25
Arvode, medlem i ett	24
Au pair	113
Avdrag – från inkomst som förvärvats utomlands	58, 61
Avdrag – begränsat skattskyldiga	105
Avräkning av utländsk skatt – Fast driftställe	67
Avräkning av utländsk skatt – fiktiv skatt (Tax sparing credit)	70
Avräkning av utländsk skatt – Oanvänd avräkning	69
Avräkningsmetoden – maximiavräkning	64
Avräkningsmetoden	64, 163
Bankkostnader för pension	56
Befrielse från skatt	274
Begränsat skattskyldig – allmännyttigt samfund	120
Begränsat skattskyldig – Fast driftställe	213
Begränsat skattskyldig – Näringsinkomst	213
Behörig myndighet – i avtalen om social trygghet	183
Behörig myndighet – i skatteavtalen	148
Beskattningens takregel – de Groot	73
Beskattningskommun – enligt treårsregeln	19
Beskickning, finsk medborgare som tjänstgör vid främmande stats beskickning	262
Beslut om återbäring	123
Besvär över främmande staters skatter	283
Besvär över utländska skatter	286
Betalningsarrangemang	283
Betalningsuppmaning	280, 282
Boendeintyg	294
Brittiska lärare	162
Centrum för levnadsintressena	149
Certificate of residence, intyg över hemvist	294
Council-tax	146
Dagtraktamente	
– allmänt skattskyldigs	45
– begränsat skattskyldigs	112
Deposition i intressekontor	118
Diplomater	
– beskickningars skattefrihet	262, 263

– finländska	20
– utländska	262
Direktörsarvoden	158
Distansarbete utomlands	52
Dividend	
– erhållen från Finland	118
– erhållen från utlandet	58
Dividender – fast driftställe	206
Dividendinkomst – samfund som dividendtagare	208
Dröjsmålsränta	286
Dubbelbeskattning – ekonomisk dubbelbeskattning	212
Dubbelbeskattning	162, 165
Dubbelboende	41, 149
Dödsbo	
– inhemsk	15
– utländskt	105
Ekonomisk dubbelbeskattning	142
Europabolag – nationella lagbestämmelser	200
Europabolag	199
Europaparlamentariker, s.k.MEPar	62
Europaparlamentariker	43
Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)	204
Europeiska Frihandelsförbundet	43
Europeiska kemikaliemyndigheten	265
Europeiska Rådet	43
Europeiska återuppbyggnadsbanken EBRD	62
EU-tjänstemän	63
Evangelisk-lutherska kyrkan	49
FAO, GATT, Världsbanken IAEA, IBRD, ICAO, IDA, IFC, ILO, IMF, IMO, IOM, ITU, WHO, WIPO, WMO, WTO	20
Fast driftställe utomlands	205
Fast egendom, begreppet utomlands	61
Fast ställe	150
Fastdriftställe, Fast driftställe	23
Fastighetsskatt	
– i Finland	105
– I Sverige	146
– utländska	61
Finska medborgare som utomlands arbetar i uppdrag för Finpro r.y.	19
Finska medborgare vid Finlands utrikesrepresentation	19
Flygvärdinna	157
FN:s sakkunniguppdrag	43
FN-tjänstemän	43
FN-trupper	43
Folkpensionsanstalten- intyg över att personen inte är försäkrad	178

Förbud mot diskriminering	165
Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt	120
Föredrag	25
Förenta Nationernas fackorgan	20
Förhandsavgörande	123
Förlust	
– dotterbolag	209
– fast driftställe utomlands	205
Förlust vid överlåtelse av fastighet	61, 62
Förordning 883/2004	182
Förtäckt dividendutdelning	104, 153
Förutsättningarna för indrivningsbegäran	285
Förvaltningsorgan	24
Gottgörelse för bolagsskatt	153
Gränsgångare	114
Handelssekreterare	20
Handräkning	
– vid indrivning av skatter	279
– vid utbyte av information	276
Hemviststat enligt skatteavtalet	148
Hemviststatsprincip#källstatsprincip	141
Hotellersättning	111
Hysesinkomst – erhållen från utlandet	60
Idrottsmäns arvoden	57
Indrivningsdirektivet – tillämpningsområde	285
Indrivningsdirektivet	284
Inkomster som har förvärvats i Finland	22
Internationell Valutafond	43
Internationell Återuppbyggnadsbank	43
Internationella migrationsorganisationen (IOM)	265
Internationella organisationers tjänstemän – i Finland	264
Internationella organisationers tjänstemän – utomlands	20
Internprissättning	210
Koncernbidrag	209
Kontrollanmälan	277
Kurs, valutakurs	54
Kursvinster och -förluster	203
Kvalifikationskonflikt	143
Källskatt	
– debitering av källskatt	123
– redovisning av källskatt	121
Källskatt	110
Kyrkoskatt	147
Lotterivinst, från utlandet Pokerspel, utländska	56
Luxemburg, skatteavtal och holdingbolagen	145
Lärare	113, 161
Maximiavräkning	65

Mekanikerregel, 183-dagarsregeln	156
Mellanstatliga möten	263
Miniavtal	144
Musiker – i Finland uppträdande artister, Idrottsmäns arvode	113
Naturaförmån till begränsat skattskyldig	111
Naturliga avdrag – från inkomst som erhållits från utlandet	58
Nedsättning Förbud mot verkställighet Avbrott av verkställighet .	281
Nordiska Investeringsbanken	264
Nordiska Ministerrådets sekretariat	62
Not-ordinary resident/resident/domiciled	146
Näringsinkomst – Fast driftställe	104
Nyckelperson, utländsk	266
Offentligrättsliga samfund	49
Offentligt samfund - i skatteavtal	148
Penningersättning i stället för dividend	27
Pension	
– erhållen från Finland	144, 180
– erhållen från Sverige	55
– erhållen från utlandet	178
– erhållen från utlandet	179
– på basis av en livförsäkring	26
– på basis av en trafikförsäkring	26
– utomlands erhållen	55
Pensionsförsäkringsavgift – arbetstagarens	176
Personalen i Europeiska unionen	21, 43
Personalen inom Europeiska Gemenskapen	63
Placeringsfonds vinstandel	120
Praktikanter	161
Premietak för sv-premie i SjukförsL	176
Preskription	281, 284, 286
Pris, utländsk Tävlingsvinst, utländsk	57
Royalty	153
Ränta-royaltydirektivet	207
Ränteavdrag – ränta som begränsat skattskyldig betalat	108
Ränteinkomst	
– erhållen från Finland	22
– erhållen från utlandet	59
– till fast driftställe hörande	206
Ränteinkomst- diplomaters	262
Räntor	23
Rättelse av internprissättning	210
Rörelseinkomst	152
Samföretag	147, 203
Schweiz och Förordning 883/2004	182
Sekretess	277
Sjöman	28, 156
Skatt som utgift för inkomstens förvärvande	65

Skattekvittning	284
Skatteuppbördsöverenskommelsen	287
Skiljemannakonventionen	213
Skyddskommissionen för Östersjön	264
Social trygghet, avtalen	181
Spanien	
– en lägenhet i Spanien	61
– personer som flyttar till Spanien	295
Spanien	61
Språkavtalet	295
Stadigvarande bo och hemvist	16
Stipendier, från utlandet	56
Studerande – utländska	113
Territorialprincipen	141
Territorium – i skatteavtal	148
Treårsregeln – i skatteavtal	41, 77
Treårsregeln	17
Tvingande orsak	53
Undanröjande av dubbelbeskattning	63
Undantagandemetoden	70
Utbyte av information	276
Uthyrning av arbetskraft	157
Utlandspension enligt SjukförsL	175
Utländsk arbetsgivare	181
Utländskt bassamfund	213
Utländskt dotterbolag – stöd till förlustbringande dotterbolag	209
Utsänd arbetstagare – avtal om social trygghet	183
Utsänd arbetstagare – Pensionsskyddscentralens intyg	183
Utsänd arbetstagare i socialskyddsavtalen och i EU:s socialskyddsförordning 883/2004	183
Utsökning efter betalningsuppsmaning	283
Utsökning	280
Utvandrare	74
Valutakurser	282
Valutakurs	285
Vistelse i Finland – en utlännings vistelse i Finland	16
Vistelse i Finland – sexmånadersregeln och vistelser i Finland	50
Värdepapper	109
Väsentlig	17
Wider-Institutet	265
Ändringssökande	124
Återflyttningsbidrag	53
Ömsesidigt avtalsförfarande	165
Överlåtelsevinst – erhållen av egendom utomlands	60
Överlåtelsevinster – anläggningstillgångsaktier	209
överlåtelsevinster – begränsat skattskyldiga	109
Yrkesinkomst	24, 155

3. ALLMÄN OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET

3.1. Skattskyldighetens allmänna omfattning

I Finlands skattelagstiftning finns två olika slag av skattskyldighet, allmän skattskyldighet och begränsad skattskyldighet. Skattskyldighetens omfattning skiljer sig och skatt även uppbärs delvis på olika sätt hos dessa grupper.

De i Finland bosatta, dvs. allmänt skattskyldiga, är i Finland skattskyldiga för den inkomst som de erhållit i Finland och annorstädes (det existerar inte längre en motsvarande princip i fråga om tillgångar eftersom förmögenhetsbeskattningen slopades i Finland vid ingången av 2006). Skattskyldigheten till Finland är således global. Beskattningen sker på basis av skattedeklaration och avdrag får göras. Beskattningen av de allmänt skattskyldigas förvärvsinkomster är progressiv.

Utomlands bosatta, dvs. begränsat skattskyldiga, är skattskyldiga i Finland endast för inkomst som förvärvats i Finland. Inkomstskattelagen (1535/1992, ISkL) innehåller en förteckning med exempel på inkomst som förvärvats i Finland. Begränsat skattskyldiga betalar antingen källskatt, som är en slutlig skatt och oberoende av hur stora inkomsterna är, eller så verkställs beskattningen på samma sätt som för dem som bor i Finland, dvs. genom ett beskattningsförfarande som grundar sig på totalinkomsterna. Om den slutliga källskatten tas ut inkomsten behöver personen inte lämna in någon skattedeklaration och hen får inte göra några avdrag. Från och med år 2014 (887/2013) har en begränsat skattskyldig kunnat yrka på att hens förvärvsinkomst (med undantag av dividender) ska beskattas progressivt i stället för genom källbeskattning om hen är bosatt i en stat inom EES-området eller i en stat eller inom ett område som omfattas av ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden, eller om personen är innehavare av ett uppehållstillstånd enligt *forskardirektivet*. Pensionsinkomsterna har beskattats progressivt fr.o.m. år 2006 (856/255).

I ISkL har det definierats vem som är allmänt skattskyldig. Begränsat skattskyldiga är de som inte uppfyller villkoren för allmän skattskyldighet. Huruvida fysiska personer eller samfund är allmänt eller begränsat skattskyldiga avgörs alltid enbart på basis av Finlands interna lagstiftning. Bestämmelserna i ett eventuellt skatteavtal saknar således betydelse för denna gränsdragning.

De bestämmelser som definierar skattskyldighetens omfattning i Finland finns i huvudsak i ISkL 9–13 §. Om det beskattningsförfarande som tillämpas i fråga om allmänt skattskyldiga föreskrivs i lagen om

Boende i Finland och allmän skattskyldighet är samma sak

ISkL avgör skattskyldighetens slag

beskattningsförfarande (18.12.1995/1558, BFL). Om det beskattningsförfarande som gäller begränsat skattskyldiga föreskrivs i huvudsak i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (11.8.1978/627, KällskatteL), som dessutom innehåller vissa bestämmelser som gäller skattskyldighetens omfattning.

Internationella avtal begränsar

Skatteavtal som Finland har ingått med främmande stater kan begränsa Finlands beskattningsrätt då det gäller både de allmänt skattskyldiga och de begränsat skattskyldiga. Om det är fråga om begränsat skattskyldiga, förutsätter skatteavtal ofta att det tas ut en lägre källskatt i Finland beträffande kapitalinkomst än Finlands interna lagstiftning. Ett skatteavtal kan även helt förhindra att en begränsat skattskyldig beskattas i Finland. I fråga om allmänt skattskyldiga är den begränsande inverkan ofta att Finland är skyldig att undanröja dubbelbeskattning. Detta sker så att Finland från sin egen skatt avräknar den skatt som utomlands betalats på samma inkomst (avräkningsmetoden). Ibland förutsätter skatteavtal undantagandemetoden, varvid det i Finland inte debiteras några skatter på utländsk inkomst. Den inverkar dock så att de höjer skatterna på annan inkomst. I skatteavtalen avgörs även frågan om s.k. dubbelboende, där en i Finland allmänt skattskyldig även i en annan stat är globalt skattskyldig. I dubbelboendesituationer blir ibland Finland till förmån för en annan stat tvunget att avstå från att använda sig av den globala beskattningsrätten.

Betalningsskyldigheten kan i Finland även begränsas av internationella avtal om social trygghet och av EU:s förordning om social trygghet 883/2004, som trädde i kraft 1.5.2010. Innan dess var förordning 1408/71 i kraft. Vid beskattningen har dessa avtal endast betydelse för påförandet av sv-premien och dp-premien och för arbetsgivares socialskyddsavgift.

En del av året allmänt skattskyldiga

Det är möjligt att skattskyldigheten en del av året är allmän och resten av året begränsad. Om en person som är fast bosatt utomlands kommer till Finland för en tid på över sex månader, är han allmänt skattskyldig i Finland först från ankomstdagen räknat. För en utländsk medborgare som lämnar Finland upphör den allmänna skattskyldigheten på motsvarande sätt på utflyttningsdagen. En finsk medborgare kan däremot betraktas som begränsat skattskyldig genast fr.o.m. utflyttningsstidpunkten, mitt i kalenderåret om hen visar att all väsentlig anknytning till Finland har upphört senast vid utflyttningsstidpunkten. Om hen visar att den väsentliga anknytningen har upphört efter flyttningsstidpunkten kan hen betraktas som begränsat skattskyldig fr.o.m. ingången av det följande kalenderåret.

Före 2006 kunde en person inte få vissa avdrag om han inte var allmänt skattskyldig hela året eller största delen av året. Fr.o.m. 2006 finns begränsningarna för avdragen inte längre (858/2005).

På makar som båda två inte är allmänt skattskyldiga tillämpas enligt ISkL 7 § 2 mom. inte bestämmelserna om makar. T.ex. pensionsinkomstavrdraget beviljas i sådana fall såsom avdrag för ensamstående.

**Beskattningen
av makar**

3.2. Allmän skattskyldighet

Definition på allmän skattskyldighet

Allmänt skattskyldiga vid inkomstbeskattningen i Finland är enligt 9 § 1 mom. 1 punkten ISkL de personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon.

I skattelagstiftningen har det inte definierats när ett samfund skall anses vara inhemskt. I skattepraxis har ett samfund ansetts vara inhemskt om det registrerats i Finland. För dödsbons del har förutsättningarna för att de skall vara inhemska fastslagits i 17 § 4 mom. ISkL, enligt vilket ett dödsbo är inhemskt om arvlåtaren när han avled var allmänt skattskyldig i Finland.

**Samfund och
dödsbon**

I ISkL har det definierats när fysiska personer ska anses vara bosatta i Finland och således vara allmänt skattskyldiga. Enligt 11 § ISkL är följande fysiska personer allmänt skattskyldiga i Finland:

Fysiska personer

- den vars stadigvarande bo och hemvist är i Finland, eller
- den vars stadigvarande hemvist är utomlands men som t.ex. på grund av sitt arbete vistas över sex månader i följd i Finland, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen, eller
- de finska medborgare som vistas utomlands och från vars flyttningsår det ännu inte har förflutit tre år och som dessutom inte visat att de inte längre har väsentlig anknytning till Finland, eller finska medborgare som tillhör den utsända personalen vid Finlands utrikesrepresentation, eller
- finska medborgare som arbetar utomlands i uppdrag för Finpro r.y. (före detta Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.) och som omedelbart innan detta arbete inleddes var allmänt skattskyldiga i Finland, eller
- de som utomlands i sin huvudsyssla stadigvarande står i något annat tjänsteförhållande till finska staten eller de finska medborgare som tjänstgör hos någon internationell organisation och vilka varit allmänt skattskyldiga i Finland omedelbart innan tjänstgöringsavtalet ingåtts och inte har påvisat att de under skatteåret inte haft väsentlig anknytning till Finland.

Vissa utländska medborgare som arbetar i Finland som diplomater eller tjänstgör här vid vissa internationella organisationer kan ofta på basis av deras vistelses varaktighet anses som allmänt skattskyldiga i Finland. Deras globala skattskyldighet har dock väsentligt inskränkts i

**Utländska
diplomater m.fl.**

ISkL. Beskattningen av dessa särgrupper har närmare beskrivits i kapitel 9.

De förutsättningar för allmän skattskyldighet som gäller de ovan nämnda fysiska personerna granskas i det följande närmare. I de följande kapitlen redogörs för de bestämmelser i ISkL och i internationella avtal som kan leda till att en i Finland allmänt skattskyldig dock inte alltid beskattas globalt i Finland.

Fysiska personer och allmän skattskyldighet

Fysisk vistelse i Finland är inte avgörande

När man i ISkL talar om boende i Finland, avses det inte med detta i fråga om en fysisk person att han fysiskt vistas i Finland, utan att han är allmänt skattskyldig här.

Stadigvarande bo och hemvist i Finland

I 11 § ISkL finns ingen direkt hänvisning till de stadganden som gäller befolkningsdatasystemet. Därför har den omständigheten att en person är antecknad eller borde ha antecknats i befolkningsdatasystemet som bosatt i Finland inte betydelse för om han skall anses ha i ISkL avsett stadigvarande bo och hemvist i Finland. En finsk medborgare kan exempelvis ibland vara t.o.m. flera år i utlandstjänstgöring så att hans familj och bostad blir kvar i Finland. I ett sådant fall kan han i befolkningsdatasystemet antecknas som utflyttad från Finland. Trots detta anses det vid beskattningen att hans stadigvarande bostad och hemvist är i Finland.

Vistelse i Finland som varar i över sex månader

Tiden på sex månader är inte bunden till ett kalenderår. Om en utlänning kommer till Finland för att vistas här 15.10–15.4., är han allmänt skattskyldig denna tid. Han är begränsat skattskyldig till och med den 14 oktober det år han anländer och från och med den 16 april det år han avreser. På basis av ordalydelsen i lagen är det klart att det är endast vistelsen som man fäster uppmärksamhet på. Det saknar betydelse om personen arbetar i Finland hela tiden, en del av tiden eller inte alls.

Tillfällig frånvaro

I 11 § ISkL konstateras att en tillfällig frånvaro från Finland inte hindrar att vistelsen här anses vara stadigvarande. I lagrummet framgår det inte hur lång frånvaro som kan vara tillfällig. Man måste avgöra frågan om frånvaron skall anses vara tillfällig eller inte från fall till fall. Om en person som stadigvarande bor utomlands kommer till Finland t.ex. för 2 månader, är borta 4 månader och kommer igen för 2 månader, förblir han begränsat skattskyldig. Läget är annorlunda om det är fråga om en utlänning som vistas i Finland t.ex. 2 år, varvid det

kan anses att hans stadigvarande bo och hemvist är i Finland. Om en sådan person emellanåt är 4 månader borta från Finland, förblir han allmänt skattskyldig i Finland även under dessa 4 månader.

Ett arbete för en skattskyldig, som bor stadigvarande utomlands, kan förutsätta korta, ofta upprepade arbetsperioder i Finland. Av avgörandet HFD:1990-B-501 har det tagits ställning till om person i en sådan situation visades utan avbrott i Finland. En fabrikskonsult som tillsammans med sin familj bodde i Sverige, hade av ett finskt bolag avlönats för en tid på över sex månader. Konsulten arbetade även utomlands och var som mest i Finland fyra dagar i veckan. Veckoslut och ledigheter var han hemma i Sverige. De perioder han var borta från Finland varade i 3–29 dagar. Han ansågs kontinuerligt ha vistats i Finland i över sex månader. Av avgörandet HFD:1987-B-506 framgår å sin sida att en i Sverige stadigvarande bosatt persons dagliga arbete på finska sidan inte utgör en kontinuerlig vistelse i Finland.

Kontinuiteten

Finska medborgare och treårsregeln

Den allmänna skattskyldigheten i Finland för en utländsk medborgare och en person som saknar nationalitet upphör omedelbart när han lämnar landet. Däremot betraktas en finsk medborgare som slår sig ner utomlands i regel vara allmänt skattskyldig flyttningsåret och de därpå följande tre åren (treårsregeln). Under denna tid anses en finsk medborgare endast vara begränsat skattskyldig om han själv yrkar på detta och dessutom kan visa att han inte har väsentlig anknytning till Finland. Det är således fråga om regeln om bevisbördan. Efter tre år anses en finsk medborgare i allmänhet vara begränsat skattskyldig. Att en finsk medborgare som flyttat sitt hem utomlands anses vara allmänt skattskyldig i Finland ännu efter det fjärde året är sällsynt. Ett undantag utgörs av vissa nedan presenterade särgrupper som arbetar utomlands t.ex. för finska staten. Om det inte är fråga om dessa särgrupper, kommer den allmänna skattskyldigheten i fråga efter tre år närmast på skattemyndighetens yrkande, se nedan.

Om en finsk medborgare reser utomlands i avsikt att vistas där i högst 2–3 år och sedan återvänder till Finland, har han i beskattningspraxis i allmänhet denna tid ansetts vara allmänt skattskyldig i Finland. Även om hans stadigvarande bostad och hemvist inte skulle förbli här har han väsentlig anknytning till Finland, eftersom han inte varaktigt slagit sig ner i ett annat land.

Personer som tillfälligt vistas utomlands

Den väsentliga anknytningens beskaffenhet måste noggrannare utredas i de situationer där den som flyttar utomlands meddelar att flyttningen är varaktig.

Treårsregeln, som är avsedd att förhindra skatteflykt, inkluderades i

Personer som mer stadigvarande bosätter sig utomlands

Finlands lagstiftning i samband med att IFSkL från år 1975 stiftades. Härvid konstaterades följande i regeringens proposition (RP 40/1974):

”Med väsentlig anknytning skall stadgandet angående bevisbördan icke avse några vissa bestämda omständigheter, utan skulle deras närmare innehåll bli beroende av rättspraxis. Då man överväger, huruvida en person som lämnat landet, längre har väsentlig anknytning till Finland på grund av den utredning som han lämnat, borde uppmärksamhet fästas vid alla omständigheter, som inverkar på sakens avgörande beträffande huruvida han lämnat landet varaktigt eller tillfälligt. Som exempel på omständigheter som talar för att en person fortfarande har väsentlig anknytning till Finland, kan nämnas att han utomlands icke bosatt sig stadigvarande på någon viss ort, att han vistas utomlands enbart av orsaker som hänför sig till studier eller hälsovård, liksom också att personen bedriver rörelse eller äger fastighet i Finland. Man bör observera, att saken icke kan avgöras enbart på grund av en omständighet som utvisar boendet, utan i varje enskilt fall på basen av en totalprövning av de personliga förhållandena bör man undersöka, huruvida den person som lämnat landet har väsentliga anknytningar till Finland.”

– totalprövning

Avgörandet om det finns väsentlig anknytning till Finland sker i varje enskilt fall för sig på basis av den skattskyldiges helhetssituation. I regel bör man dock anse att väsentlig anknytning finns under de tre första åren redan då en av de följande förutsättningarna föreligger:

- maken eller bostaden blir kvar i Finland
- i Finland finns kvar en annan fastighet än sommarstuga
- den skattskyldige omfattas av Finlands socialskydd
- den skattskyldige idkar affärsverksamhet i Finland eller
- den skattskyldige arbetar i Finland.

Om makar flyttat isär i avsikt att avsluta sin samlevnad, innebär inte det att den ena maken blir kvar i Finland, att det finns väsentlig anknytning till Finland. Att enbart en sommarstuga finns i Finland utgör inte en väsentlig anknytning, om den skattskyldige dessutom endast har pensionsinkomst från Finland. Situationen är en annan om han dessutom i Finland har kvar t.ex. en aktielägenhet som är uthyrd. I beslutet CSN 339/1990 ansågs att den stadigvarande bostad den skattskyldige haft i Finland, vilken förblivit osåld på grund av det svåra marknadsläget, utgjorde en väsentlig anknytning.

Om den skattskyldige flyttar utomlands med sin familj så att det för honom i Finland inte blir kvar någon annan egendom än egendom av passiv natur och inkomst därav, anses han inte ha väsentlig anknytning till Finland (HFD:2004:6). Då det i fallet dock hade funnits väsentlig anknytning ännu efter utflyttningen men då den hade avbrutits innan samma år gått ut, ansåg HFD den allmänna skattskyldigheten ha upphört först vid utflyttningsårets utgång.

Om den väsentliga anknytningen, som en finsk medborgare har haft

till Finland, en gång har ansetts blivit bruten, blir han på nytt allmänt skattskyldig i Finland endast om hans stadigvarande bostad och hemvist flyttas till Finland eller om han vistas här i över sex månader. Han blir inte allmänt skattskyldig på grund av att väsentlig anknytning eventuellt uppkommer senare (HFD:1993-B-501).

Allmän skattskyldighet på basis av väsentlig anknytning till Finland ännu efter tre år kan vara möjlig endast i undantagsfall och i allmänhet endast på basis av skattemyndighetens yrkande. Det förekommer nästan aldrig sådana situationer. Den finska skattemyndigheten har i det skedet i allmänhet inget intresse att yrka på att den allmänna skattskyldigheten skall bevaras. Detta beror på att den nedan beskrivna sexmånadersregeln samt skatteavtalen vanligtvis helt förhindrar Finlands rätt att beskatta bl.a. utländsk arbetsinkomst, som den nya hemviststaten nu beskattar. Om det inte finns sådan inkomst som kan beskattas i Finland, har skattskyldighetens slag ju ingen praktisk betydelse. Skattemyndighetens påstående om att väsentlig anknytning bevarats kan i allmänhet inte heller ha framgång att man nu borde påvisa att en avsevärt starkare anknytning existerar än den som är tillräcklig under de tre första åren.

När tre år har förflutit

Ibland kommer en finsk medborgare som länge varit bosatt utomlands tillfälligt tillbaka till Finland för en tid av över sex månader. Om hans stadigvarande bo och hemvist under den tid vistelsen i Finland varar förblir utomlands, har det i rättspraxis ansetts att en ny treårstid inte inleds när vistelsen i Finland upphör (HFD 1990/712).

Senare vistelser i Finland

Så länge en finsk medborgare som vistas utomlands anses vara allmänt skattskyldig, förblir hans beskattningskommun den kommun som var hans hemkommun när han lämnade landet (BFL 5.2 §).

Beskattningskommun

Finska medborgare som tillhör den utsända personalen vid Finlands utrikesrepresentation

En finsk medborgare som tillhör den utsända personalen vid Finlands utrikesrepresentation anses alltid vara allmänt skattskyldig i Finland (ISkL 11 § 2 mom.). Var dessa personers familjemedlemmars hemvist ska anses vara avgörs däremot enligt de allmänna reglerna om boende. Om det uppstår oklarhet om personen i fråga är utsänd eller inte, avgör det finska utrikesministeriets åsikt (HFD 2007/1674 opublicerat).

Finska medborgare som utomlands arbetar i uppdrag för Finpro r.y. (före detta Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.)

En finsk medborgare som arbetar utomlands i uppdrag för Finpro r.y.

anses i allmänhet vara allmänt skattskyldig i Finland (ISkL 11 § 2 mom.). Härvid förutsätts dock att han omedelbart innan han ingick det arbetsavtal som gäller detta arbete har varit allmänt skattskyldig i Finland. Dessa personer är vanligtvis handelssekreterare.

Före 1992 var handelssekreterarna i tjänst hos utrikesministeriet. I tjänstgöringslandet har de fortfarande i allmänhet diplomatstatus, varför de vanligtvis inte beskattningsmässigt anses ha hemvist där. Skatteavtalens 183-dagarsregel leder dock i allmänhet till att tjänstgöringslandet har beskattningsrätt för lörens del. Beroende på skatteavtalets bestämmelser beaktas härvid inkomsten i Finland genom undantagandemetoden eller genom avräkningsmetoden. Enligt 77 § ISkL kan sexmånadersregeln inte tillämpas på dessa löner.

Annan stadigvarande huvudsyssa i tjänsteförhållande till finska staten utomlands och tjänstgöring utomlands vid vissa internationella organisationer

På basis av 11 § 3 mom. andra meningen ISkL anses en finsk medborgare som utomlands innehar annan stadigvarande huvudsyssa i tjänsteförhållande till finska staten, under hela tjänstgöringstiden vara bosatt i Finland, om han omedelbart innan han ingått tjänstgöringsavtalet var allmänt skattskyldig i Finland. Treårsregeln har således ingen betydelse för hans del. Han kan dock anses vara begränsat skattskyldig, om han själv yrkar på detta och dessutom visar att han inte under skatteåret har haft någon väsentlig anknytning till Finland. I allmänhet lämpar sig 11 § 3 mom. ISkL inte för en s.k. på plats avlönad finsk medborgare som arbetar vid utrikesrepresentationen, eftersom han vanligtvis inte varit allmänt skattskyldig i Finland när tjänsteförhållandet inletts. Lagrummet gäller heller inte honorärkonsuler.

En finsk medborgare som tjänstgör utomlands vid Förenta Nationerna, eller något av dess fackorgan, vid Internationella atomenergiorganisationen eller i internationellt utvecklingssamarbete är hela tjänstgöringstiden allmänt skattskyldig i Finland, såvida han omedelbart innan han ingått tjänstgöringsavtalet varit allmänt skattskyldig i Finland. Han kan dock betraktas som begränsat skattskyldig om han själv yrkar på detta och dessutom visar att väsentlig anknytning till Finland saknas.

Förenta Nationernas fackorgan

Förenta Nationernas fackorgan är bl.a. FAO (jordbruk), GATT (handel), IAEA (atomenergi), IBRD (Världsbanken), ICAO (luftfart), IDA (internationella utvecklingsorganisationen), IFAD (jordbruk), IFC (internationella finansieringsbolaget), ILO (arbete), IMF (valutafond), IMO (sjöfart), ITU (datakommunikation), UNESCO (pedagogik, vetenskap och kultur), Unicef (FN:s barnstiftelse), UNIDO (industriell utveckling), UPU (post), WHO (hälsa), WIPO (patent), WMO (luft) och WTO (handel).

Personalen i Europeiska unionen

Det har 8.4.1965 avfattats ett protokoll om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna (numera om Europeiska unionens immunitet och privilegier) vars bestämmelser har tillämpats i Finland sedan 1.1.1995 (FördrS 103/1995). Enligt artikel 13 (f.d. artikel 14) i protokollet förblir en persons skatterättsliga hemvist oförändrad om han flyttar till en annan medlemsstat för att sköta sin tjänst inom unionen.

Samma boningsstat

Bestämmelsen oförändrad hemvist tillämpas enligt protokollet även på barnen som personen i fråga försörjer och har hand om samt på maken som inte bedriver egen förvärvsverksamhet. Med förvärvsverksamhet bör anses ha avsetts vilket som helst arbete som även i ringa omfattning utförs mot vederlag.

Makens situation

Det är oklart, huruvida protokollets bestämmelse kan vara starkare än ISkL:s (eller skatteavtalens) boendebegrepp. Man skall i varje fall i beskattningspraxisen förhålla sig flexibelt till protokollets bestämmelser. Om till exempel de utländska skattemyndigheterna anser att maken till en person som tjänstgör i unionen är skatterättsligt bosatt i den stat där den andra maken arbetar, kan detta även oberoende av förvärvsverksamheten av den förstnämnda maken godkännas i beskattningen i Finland.

Artikel 13 och ISkL

HFD har begärt Europeiska unionens domstol om förhandsavgörande om huruvida artikel 14 (numera artikel 13) i protokollet om Europeiska gemenskapens immunitet och privilegier ska tolkas så att hemorten i skattehänseende för en person som våren 2003 flyttade till Luxemburg med sin make när maken började arbeta där som translator vid Europaparlamentet, till följd av nämnda bestämmelse i protokollet och trots vad som föreskrivs i 9 och 11 § i inkomstskattelagen under skatteåret 2007 fortfarande finns i Finland (HFD:2010:37).

Enligt EU-domstolens dom C-270/10 ska artikel 14 första stycket tolkas så att den skatterättsliga hemvisten för maken av en person som börjar arbeta anställd hos Europeiska unionen och då maken enbart på grund av att den sistnämnda personen börjar arbeta som anställd hos Europeiska unionen bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat ska anses vara fortfarande i ursprungsstaten om maken i fråga inte bedriver någon egen förvärvsverksamhet. På grund av domen förkastade HFD besvären över CSN:s beslut (HFD:2011:88). Avgörandet förblev alltså att personen i fråga (dvs. maken) var fortfarande allmänt skattskyldig i Finland trots att det gått över tre år sedan flyttningen från Finland. Bestämmelserna om skattskyldighetsstatus i protokollet om privilegier ägde till denna del företräde framför bestämmelserna i den inre lagstiftningen.

3.3. Begränsad skattskyldighet

Definition på begränsad skattskyldighet

Begränsat skattskyldiga är utomlands bosatta utländska medborgare. Om de kommer till Finland för högst sex månader, förblir de begränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga är också de finska medborgare som bosatt sig utomlands och från vars flyttningsår det redan förflutit tre år eller som före detta företett en utredning om att det inte längre existerar någon väsentlig anknytning till Finland. Finska medborgare som arbetar i vissa specialuppdrag utomlands blir inte alltid alls begränsat skattskyldiga i Finland (se ovan). Ett samfund anses vara begränsat skattskyldigt, om det har registrerats utomlands. Om någon registreringskyldighet inte finns anses samfundet vara utländskt, om den plats därifrån det leds finns utomlands. Ibland har ett företag registrerats utomlands t.ex. i en skatteparadisstat men dess verksamhet sker helt från Finland och företagets huvudkvarter är här. I ett sådant fall kan det finnas tillräckliga grunder för att man ska anse att det är fråga om ett inhemskt samfund. Om rättspraxis kan nämnas avgörandet HFD:1999:25, där man visserligen endast nöjde sig med att anse att Finland hade beskattningsrätt på basis av fast driftställe som uppstått i Finland.

Begränsad skattskyldighet för inkomst

En begränsat skattskyldig, dvs. utomlands bosatt, betalar enligt 9 § ISkL endast skatt för i Finland förvärvad inkomst. Att en inkomst anses vara förvärvad i Finland innebär ännu inte att inkomsten också i praktiken beskattas här. Ofta utgör skatteavtal ett hinder för beskattningen. För dessa redogörs senare i kapitel 6. Även i ISkL hindrar beskattningen i Finland av vissa i Finland förvärvade inkomster. Dessa inkomster är ränteinkomster.

Räntor

Trots att en ränteinkomst är en inkomst som förvärvats i Finland, är en utomlands bosatt enligt ISkL inte skattskyldig i Finland för räntor som betalas på

- obligationer,
- debenturer eller andra masskuldebrevslån
- i en penninginrättning deponerade medel,
- kontofordringar som har uppkommit vid utrikeshandeln eller
- på sådana till Finland utomlands upptagna lån som inte skall anses som en kapitalplacering som är jämförbar med låntagarens eget kapital.

Sålunda skall skatt inte betalas i Finland t.ex. på räntan på ett lån som getts av en utomlands bosatt privatperson. Skattefriheten för den ränta en begränsat skattskyldig erhåller på en bankdeposition är inte

beroende av räntans storlek. För en begränsat skattskyldig är depositioner i intressekontor samt depositioner i andelslagens sparkassor skattepliktiga ränteinkomster i Finland. Även räntorna på sådana lån mellan privatpersoner som en begränsat skattskyldig gett medan han ännu var bosatt i Finland, är skattepliktiga.

En begränsat skattskyldig betalar dock skatt till Finland på grund av ränteinkomster som hänför sig till den skattskyldiges fasta driftställe i Finland (ISkL 9.3 §).

– räntor för ett fast driftställe

Till 3 § i källskattelagen har det år 2003 fogats en bestämmelse enligt vilken den skattskyldige inte i Finland ska betala källskatt på ränta som avses i spardirektivet 2003/48/EG (1282/2003). Utöver ränta kan en prestation enligt direktivet utgöras av vinstandel av placeringsfond.

Spardirektivet 2003/48/EG

Lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/1999) gäller endast räntor som de som är allmänt skattskyldiga i Finland har fått. Någon källskatt på ränteinkomst kan inte uppbäras hos begränsat skattskyldiga.

Lagen om källskatt på ränteinkomst

Inkomster som har förvärvats i Finland

I det följande redogörs för den exempelförteckning som finns i 10 § ISkL över inkomster som förvärvats i Finland. Förteckningen är inte uttömmande. Praxis har dock varit att anse förteckningen vara uttömmande i fråga om de inkomstslag som nämns i förteckningen. Om sjömannens löner och pensioner föreskrivs särskilt i ISkL 13 §.

Eget lagrum för sjömän

Om inkomsten inte utgör en inkomst som förvärvats i Finland, betalar den begränsat skattskyldige inte någon skatt till Finland. Om inkomsten utgör en inkomst som förvärvats i Finland, kan den interna lagstiftningen eller skatteavtalen dock utgöra ett hinder för själva beskattningen. Då det t.ex. gäller stipendier, begränsar 82 § ISkL skatteplikten på dessa även då det gäller begränsat skattskyldiga. I ISkL finns också flera begränsningar som begränsar skatteplikten på försäkrings- och skadeersättningar och som gäller lika mycket begränsat skattskyldiga. Man skall dessutom alltid komma ihåg att också ta ställning till skatteavtalen. Det finns många situationer där ett skatteavtal hindrar beskattningen i Finland av en begränsat skattskyldigs inkomst trots att beskattningsrätten skulle existera enligt den interna lagstiftningen.

Som inkomster som har förvärvats i Finland anses inkomster av en fastighet som är belägen här, t.ex. hyresinkomster. Såsom inkomster som har förvärvats i Finland anses även inkomster av lägenheter som innehas på grundval av aktier i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller på grundval av medlemskap i ett bostadsandelslag eller något annat andelslag (10 § 1 punkten ISkL).

Inkomster av fastighet eller aktielägenhet

Inkomster av rörelse och yrke samt av jord- och skogsbruk

Inkomst som erhållits av rörelse som har bedrivits i Finland eller av yrke som har utövats här är förvärvad i Finland. Om verksamhet inte bedrivs i Finland, utgör bl.a. en arbetsersättning som betalts för den inte inkomst som förvärvats i Finland. Inkomst som erhållits av jord- eller skogsbruk har även förvärvats i Finland (10 § 2 punkten ISkL). I stadgandet förutsätts inte att näringsverksamheten skall ha utövats från ett i Finland beläget fast driftställe. Att ett fast driftställe saknas utgör inte ett hinder för beskattning i Finland. Detta framgår även i BFL 83 §: "Idkar sådan i utlandet bosatt person eller utländskt samfund, som i Finland icke innehar fast driftställe, förvärvsverksamhet härstädes, skall sådan person eller sådant samfund erlagga skatt för den inkomst, som beräknas hava uppkommit av här idkade verksamheten". Skatteavtal förorsakar dock att begränsat skattskyldiga i allmänhet inte kan beskattas i Finland för näringsverksamhet, om verksamheten här inte bedrivs från ett fast driftställe.

Löneinkomster från ett finskt offentligrättsligt samfund

Löneinkomster från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligrättsligt samfund är alltid inkomster som har förvärvats i Finland (ISkL 10 § 3 punkten). Bestämmelsen gäller inte arbetsersättningar från offentligrättsliga samfund.

För exempel på offentligrättsliga samfund, se beskrivningen av den s.k. sexmånadersregeln i kapitel 4.

Arvode som medlem i ett förvaltningsorgan

Vid ingången av 1996 fogades 4a punkt till 10 § ISkL. Enligt denna punkt är inkomst som förvärvats i Finland bl.a. arvode som har uppburits för uppdrag som medlem i ett finskt samfunds eller en finsk sammanslutnings styrelse eller annat därmed jämförbart förvaltningsorgan oberoende av om arbetet har utförts i Finland eller inte. Såsom lön som har uppburits för uppdrag som medlem i ett förvaltningsorgan betraktas inte normal lön till verkställande direktör; en sådan lön kan beskattas i Finland endast om arbetet uteslutande eller huvudsakligen utförs i Finland.

Inkomst från en artists eller sportutövares verksamhet

Vid ingången av 1996 fogades också 4 b punkt till 10 § ISkL. Enligt stadgandet är inkomst som förvärvats i Finland alltid inkomst som har förvärvats genom en artists eller en sportutövares personliga verksamhet i Finland eller ombord på ett finskt fartyg. Med personlig verksamhet avses att konstnären eller sportutövaren personligen uppträder, spelar eller tävlar i Finland. Inkomst som fås för sådan verksamhet är inkomst som fås från Finland oberoende av vilken inkomst den ska anses utgöra (lön, yrkesinkomst, affärsinkomst) eller till vem ersättningen betalas. I avgörandet HFD 2005:31 fastställdes att arvode som erhållits för deltagande i idrottsevenemang i Finland utgjorde inkomst som förvärvats i Finland även när det eventuella penningpriset betalades av en utländsk förening. Med konstnärer avses i lagrummet konst- eller underhållningsuppträdare; inte till exempel konstnär eller föredragande vid konferenser.

Vid ingången av 2007 fogades 4c-punkt (1223/2006) till ISkL 10 §. Löneinkomst från en utländsk arbetsgivare för arbete som utförts i Finland utgör inkomst som förvärvats i Finland endast om den utländska arbetsgivaren har hyrt ut arbetstagaren till någon som låter utföra arbetet och som finns i Finland. I praktiken kan den nya bestämmelsen utnyttjas endast i situationer där skatteavtalet tillåter att den hyrda arbetstagarens lön beskattas i mållandet eller där något skatteavtal inte föreligger. 1.1.2015 har Finland sådant skatteavtal som tillåter beskattningen med de nordiska länderna, Bermuda, Caymanöarna, Estland, Georgien, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Kazakstan, Lettland, Litauen, Moldavien, Polen och Vitryssland samt fr.o.m. 2013 med Turkiet och fr.o.m. 2014 med Cypern och Tadzjikistan.

Lön till hyrd arbetstagare

Annan löneinkomst än löneinkomst från ett offentligrättsligt samfund eller som medlem i ett förvaltningsorgan är inkomst som har förvärvats i Finland, om arbetet, uppdraget eller tjänsten uteslutande eller huvudsakligen har utförts i Finland för en härvarande arbets- eller uppdragsgivares räkning. Med begreppet "huvudsakligen" avses att över hälften av arbetet, m.a.o. minst 51 %, har utförts i Finland. Om arbetet huvudsakligen har utförts utomlands, är lönen inte en inkomst som har förvärvats i Finland, såvida inte arbets- eller uppdragsgivaren är finska staten eller ett finskt offentligrättsligt samfund. På samma sätt är lönen för ett arbete som utförts i Finland inte en inkomst som förvärvats i Finland, om arbetet utförs för en arbetsgivares räkning som befinner sig utomlands (10 § 4 punkten ISkL).

Övriga löneinkomster

Att ett arbete har utförts i Finland avgörs på geografiska grunder. Finland utsträcker dock ju t.ex. sin beskattningsrätt även till inkomster som erhålls från finska fartyg i internationell trafik. Härvid baserar sig dock beskattningen på ett uttryckligt stadgande i 13 § ISkL och inte på tanken att ett finskt fartyg skulle utgöra en rörlig del av staten Finland.

Ibland består en begränsat skattskyldig persons arbetsinsats av arbete som utförts både utomlands och i Finland. Härvid måste man avgöra om det är fråga om ett arbete som huvudsakligen utförts i Finland.

– arbete som huvudsakligen utförts i Finland

I praktiken har det förekommit fall där en i Sverige stadigvarande bosatt skattskyldig arbetar vid ett finskt transportbolag så, att en del av transportererna sker i Finland och en del i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett (HFD 1993/3616, opublicerat) att som inkomst som fås från Finland betraktas endast lönen av en sådan löneutbetalningsperiod under vilken arbetet huvudsakligen har utförts i Finland. Om person som är bosatt utomlands håller ett föredrag i Finland, är arvodet för föredraget inkomst som fås från Finland. I vissa fall kan förberedandet av föredraget förutsätta omfattande förberedande arbete i hemstaten. Betalaren kan då betala en separat ersättning för

Chaufförer

förberedelserna. Då den här ersättningen betalas för ett arbete som utförs utomlands, kan utelämnandet av källskatten godkännas.

– **en arbetsgivare som finns i Finland**

I lagen har det inte sagts, när en arbets- eller uppdragsgivare finns i Finland. Utöver företag som registrerats i Finland eller som annars tydligt är inhemska betraktas ett utländskt företags fasta driftställe i Finland som arbets- eller uppdragsgivare som finns i Finland. Om ett utländskt företag inte har ett fast driftställe i Finland, betyder enbart löneutbetalningen i Finland inte att arbetet skulle ha utförts för en i Finland befintlig arbets- eller uppdragsgivares räkning på sätt som avses i ISkL.

– **förmån av anställningsoption**

Förmån av användning av anställningsoption betraktas i allmänhet som lön. Till den del förmånen hänförs sig till en tid då den skattskyldige arbetade i Finland för sådan arbetsgivares räkning som befins här eller var allmänt skattskyldig i Finland utgör förmånen inkomst som förvärvats i Finland. I avgörandet HFD 2001/1000 beskattades optionsförmån av en som efter pensioneringen flyttat till Spanien i Finland också för den tid då mottagaren redan blivit begränsat skattskyldig i Finland.

Skatteplikten för förmåner som fått utifrån anställningsoptioner fastställs utifrån den så kallade intjänandeprincipen i internationella situationer. Tillämpningen av intjänandeprincipen har ändrats i och med högsta förvaltningsdomstolens årsboksavgörande HFD:2013:93. Skatteförvaltningen har 30.9.2014 gett sin uppdaterade anvisning "Beskattning av anställningsoptioner" (Dnr A113/200/2013), som tar i beaktande högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Pensioner

Pensionsinkomst som erhållits av finska staten, en kommun eller annat offentligt samfund är alltid en inkomst som förvärvats i Finland.

En pension som grundar sig på någon annan tjänstgöring än vid ett offentligt samfund är en i Finland förvärvad inkomst, om den direkt eller indirekt baserar sig på arbete, uppdrag eller tjänst som enbart eller i huvudsak har utförts i Finland för en arbets- eller uppdragsgivares räkning som befinner sig här. Om en person som varit anställd hos ett finskt företag arbetat utomlands under största delen av tiden, utgör den intjänade pensionen inte inkomst som förvärvats i Finland (HFD 1990/3922 och HFD:2014:146). Även en pension som baserar sig på en pensionsförsäkring som tagits i Finland eller på en trafikförsäkring som tagits i Finland, utgör inkomst som förvärvats i Finland. Ibland kan en begränsat skattskyldig på basis av en livförsäkring erhålla dagpenning som senare övergår i en pension. En sådan pension är inte enligt ISkL en inkomst som förvärvats i Finland (10 § 5 punkten ISkL).

Dividender

Inkomst som förvärvats i Finland är enligt ISkL 10 § 6 punkten dividend, ränta på andelskapital (fr.o.m. 2015 ersätts ränta på andels-

kapital med överskott från andelslag (30.12.2014/1399)) och annan därmed jämförbar inkomst från ett finskt aktiebolag, andelslag eller annat samfund samt andel i finska sammanslutningars inkomst, (30.12.2014/1399). Även förtäckt dividend utgör inkomst som förvärvats i Finland.

En ränteinkomst har förvärvats i Finland, om gäldenären är en person som är bosatt i Finland eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning, samfällid förmån eller ett finskt dödsbo (10 § 7 punkten ISkL). Trots att räntan utgör inkomst som förvärvats i Finland, betalar begränsat skattskyldiga dock i allmänhet inte skatt på den i Finland på grund av den ovan skildrade bestämmelsen i ISkL 9 § 2 mom.

Ränteinkomster

Royaltyn, licensavgifter och andra därmed jämförbara gottgörelser har stadgats utgöra i Finland förvärvade inkomster, om den egendom eller rättighet som gottgörelsen grundar sig på här används i näringsverksamhet, eller om den som är skyldig att betala gottgörelsen är en person som är bosatt i Finland eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning eller samfällid förmån eller ett finskt dödsbo (10 § 8 punkten ISkL).

Royaltyn

Med royalty avses ersättning för användningen av eller förfoganderätten till ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, en rättighet som baserar sig på ett fotografi eller på patent, varumärke, modell, ritning, hemlig formel eller framställningssätt eller för uppgifter som gäller industriella, merkantila eller vetenskapliga erfarenheter (know-how).

En vinstandel i en placeringsfond samt en fondandel och överskott som erhållits från en finsk placeringsfond är inkomster som förvärvats i Finland (10 § 9 punkten ISkL).

Vinstandelar i placeringsfonder m.m.

I Finland förvärvad inkomst är den vinst som erhålls vid överlåtelse av en fastighet som finns i Finland eller aktier i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelar i ett andelslag vars förmögenhet till mer än 50 procent består av en eller flera fastigheter som finns här (10 § 10 punkten ISkL). Vinst av försäljning av annan aktie utgör inte inkomst som förvärvats i Finland om vinsten inte hänför sig till näringsverksamheten som försäljaren bedriver i Finland. Vinst som erhållits av överlåtelse av andel i ett oskiftat dödsbo utgör inte inkomst som förvärvats i Finland. Vinsten är från den lösa egendomen t.o.m. om dödsboet var en fastighet. Bestämmelsen om skattefriheten för överlåtelsevinst av egen bostad i ISkL 48 § gäller även begränsat skattskyldiga.

Överlåtelsevinster

Till 10 § i inkomstskattelagen fogades nya 11 och 12 punkter vid ingången av 2010. Enligt dessa punkter utgör utbetalning baserad på

Från och med 2010 och 2012

långsiktigt sparavtal och pensionsinkomst eller annan utbetalning som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har avdragits vid beskattningen i Finland inkomst som förvärvats i Finland. Vid ingången av 2012 fogades det till ISkL 10 § en ny punkt 13. Enligt den nya punkten utgör sådan överlåtelsevinst vid aktiebyte som är skattepliktig inkomst om inte 52 f § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (24.6.1968/360, NärSkL) ska tillämpas på överlåtelser i en situation som avses i 52 f § 3 och 4 mom. i den lagen inkomst som förvärvats i Finland.

Annan inkomst – obetalt delägarlån

Inkomster som skall anses ha förvärvats i Finland men som inte nämns i exempelförteckningen är bl.a. stipendium, bidrag, dag- och moderskapspenning enligt sjukförsäkringslagen (1224/2004, SjukförsL) samt de övriga ersättningar och arbetslöshetsdagpenning som enligt SjukförsL eller ett obligatoriskt olycksfalls- eller trafikskadeskydd betalas som ersättning för minskad inkomst och försämrad utkomst. Även försäkringsersättning, obetalt delägarlån och penningersättning som betalts i stället för utebliven dividend utgör inkomst som förvärvats i Finland (HFD:2002:71).

Sjömän som bor utomlands

I förteckningen över inkomster som har förvärvats i Finland nämns inte lön eller pension för arbete som utförts ombord på ett finskt fartyg. Om dessa har stadgats skilt i 13 § ISkL. Den som är anställd på ett finskt fartyg eller luftfartyg och inte är allmänt skattskyldig i Finland, är i Finland skyldig att betala skatt endast för den löneinkomst som han förvärvat på grund av arbete som har utförts ombord på fartyget eller på arbetsgivarens order tillfälligt någon annanstans för fartygets räkning samt för pensionsinkomst som direkt eller indirekt grundar sig på sådant arbete. Dessutom är han i Finland skattskyldig för andra inkomster som har förvärvats här. Med ett finskt fartyg jämföras sådant utländskt fartyg som en finsk arbetsgivare hyr eller besitter på någon annan grund än hyra och med vilket följer endast en fåtalig besättning eller inte någon besättning alls.

RÄTTSPRAXIS

En sammanslutning som bildats av finska medborgare och bedrivit rörelse i Sovjetunionen, var inte skyldig att erlägga statsskatt på den inkomst som förvärvats där eftersom sammanslutningens verksamhet inte under skatteåret hade letts från Finland och den inte heller på någon annan grund kunde anses ha hemvist i Finland. Omröstning 3–2-2. Två förvaltningsråd kom till samma slutresultat men ville ur motiveringen lämna bort omnämmandet om den plats varifrån sammanslutningen leddes. De två förvaltningsråd som var av annan åsikt hade med beaktande av omständigheterna ansett att det var fråga om en inhemsk sammanslutning.

HFD 1971/5016

En polsk medborgare, som varit i det polska flygbolagets tjänst och som under skatteåret varit stadigvarande bosatt i Finland, och som inte visades ha hört till personalen vid Polska folkrepublikens ambassad i Helsingfors och inte heller vid den utsända konsulns ämbetsverk, var skattskyldig i Finland för lön, som han erhållit av sagda flygbolag för arbete, som han utfört i Finland. Skatteåret 1972.

HFD 1975/2779

Hustrun hade 21.12.1973 av hälsoskäl flyttat från Finland till Spanien, dit hennes man hade följt efter 14.12.1975. Makarna hade i Finland dividend- och pensionsinkomst. De ägde gemensamt aktier, vilka berättigade till besittning av en lägenhet, som makarna använde såsom sin bostad i Finland. Med anledning av hustruns ansökan om att utfå källskattkort ansågs, att hustrun var allmänt skattskyldig i Finland år 1976 och att även vid tillämpandet av skatteavtalet mellan Finland och Spanien skulle hon betraktas som en i Finland bosatt person.

HFD 1977/4639

Stadgandena i skatteavtal saknade betydelse vid avgörandet av frågan om allmän eller begränsad skattskyldighet. Mannen hade förutom sin tjänst utomlands haft en fast bisyssla i Finland. Hustrun och barnen hade här en betydande förmögenhet. Mannen och hustrun vistades i Finland nästan varje månad och familjen hade här en bostad reserverad. Även om familjemedlemmarna sedan år 1972 haft en bostad också i utlandet ansågs de år 1976 ha haft i 9 § IFSkL avsedda väsentliga förbindelser med Finland. De betraktades vid beskattningen för sagda år som bosatta i Finland och sålunda allmänt skattskyldiga enligt 5 §, 7 § och 71 § 2 mom. IFSkL. Skatteåret 1976.

HFD:1979-B-II-508

Den skattskyldiges stadigvarande bostad och arbetsplats hade efter utflyttningen från Finland 16.8.1977 varit Kanada, där också hans familj var bosatt. För den skull och utan hinder av att den skattskyldige tillsammans med sin hustru ägde aktiemajoriteten i ett finländskt bilaffärsaktiebolag och att han under upprepade, cirka 2–3 månader varande besök i Finland åren 1978 och 1979 arbetat till förmån för bolaget samt att den lantbruksfastighet, omfattande i huvudsak skogsmark, som han här ägde, varit uthyrd till nämnda bolag, ansågs, att den skattskyldige inte hade sådana väsentliga förbindelser med Finland som avses i 9 § IFSkL. Före sin utflyttning till Kanada hade den skattskyldige jämte sin familj varit bosatt i X stad i Finland. Stadsstyrelsen i X hade rätt att söka ändring i centralskattenämndens beslut, varmed den skattskyldige hade ansetts vara bosatt utomlands. Förhandsbesked. Skatteåret 1979.

HFD:1981-B-II-501

**HFD 1983/2351
(opublicerat)**

Ett finländskt bolag hade arrangerat uppträdanden för vissa utländska artistgrupper som en utländsk programbyrå hade förmedlat till Finland. Ersättningar för uppträdandena hade betalats till artisterna eller de hade förmedlats av den sagda programbyrån. Det ansågs att artisterna arbetade för det finländska bolaget medan de uppträdde i Finland. Man skulle uppbära källskatt på de honorar som artisterna fått i Finland. Man skulle dock inte uppbära källskatt på den ersättning som hör till programbyrån enligt avtalet som den utländska programbyrån och artisterna hade ingått.

HFD:1983-B-II-502

Utländska uppträdande artisters arvoden var, trots att de betalades till den producent som ingått avtalet om uppträdandet eller till den som förmedlat artisterna eller gemensamt till flera uppträdande artister, betalningar till artisterna på basis av att de uppträdde i Finland för ett finskt samfunds räkning. Ersättningarna utgjorde lön på vilken, då artisterna var begränsat skattskyldiga, skulle uppbäras källskatt och betalas arbetsgivares socialskyddsavgift.

HFD:1983-B-II-503

Finländsk förening hade med främmande stats artistförmedlingsbyrå tecknat avtal om denna stats operabalettsgrupps uppträdande i Finland vid tillställningar som föreningen arrangerat. Arvodet för uppträdandena erlades till sagda förmedlingsbyrå. Medlemmarna i gruppen var, enligt företedd utredning, i fast arbetsförhållande till ifrågavarande främmande stats opera och begränsat skattskyldiga i Finland. På de belopp som föreningen avtalsenligt erlagt till förmedlingsbyrån som arvode skall källskatt inte uppbäras och på grund av dem skulle arbetsgivares socialskyddsavgift inte erläggas. Förhandsbesked för år 1981.

HFD:1983-B-II-504

Finländsk förening hade tecknat avtal om den danska X-ballettens dansgrupps uppträdanden i Finland vid tillställningar som föreningen arrangerat. Såsom föreningens avtalspart hade kontraktet undertecknats av en dansk advokat "såsom befullmäktigat ombud för X-ballettens åtta solodansörer". Enligt utredning i ärendet hade dansgruppen i Danmark ett i aktiebolagsregistret infört, såsom särskild skattskyldig beskattat andelsbolag "Anpartsselskabet B", för sin turnéverksamhet. Föreningen hade sedermera erlagt ett på kontraktet baserat arvode åt sagda danska advokat och arvodet hade införts i bolagets bokföring. Arvodet för dansgruppens uppträdanden utgjorde under rådande förhållanden åt artisterna för deras personliga uppträdande för föreningens räkning erlagt arvode och inte arvode åt andelsbolaget. På ersättningen skulle uppbäras källskatt. Förhandsbesked för år 1981.

HFD 1985/3997

Finska medborgaren A hade 28.6.1978–30.6.1981 bott i Sverige där han var spelare i en ishockeyförening. Han hade sedermera ingått ett proffsavtal med Kanada angående ishockey fr.o.m. 1.7.1981 och fortsatt avtalet till 30.9.1986. A, som inte hade familj, hade inte bostad i Finland, utan när han vistades här hade han bott hos sina föräldrar. Utöver den inkomst som han under skatteåret 1982 hade fått från Kanada hade han i Finland av en ishockeyförening fått spelaravvoden om 8000 mk för tiden 12.5–29.8.1982, av vilken tid han dock 1–13.7 och 20.7–12.8.1982 hade varit ishockeytränare i Sverige. Eftersom A efter år 1978 inte hade haft egentlig bostad och hem i Finland och han inte efter detta hade vistats

här längre tider än 6 månader i året på det sätt som avses i 9 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, och det inte heller hade visats att han ännu år 1982 skulle ha haft väsentliga förbindelser med Finland, ansåg HFD att han inte år 1982 var bosatt i Finland och inte skattskyldig här för den inkomst som han detta år hade erhållit från utlandet. Skatteåret 1982.

De hyresinkomster ett bolag i Tyska Förbundsrepubliken erhöll av ett finskt bolag för uthyrning på leasingbasis av ett flygplan som detta bolag beställt av ett bolag i Amerikas Förenta Stater ansågs inte som royalty eller någon annan därmed jämförbar gottgörelse. Hyresinkomsterna ansågs inte heller som inkomster av rörelse som utövats i Finland. Då det således inte var fråga om inkomster som förvärvats i Finland, skulle det tyska bolaget inte i Finland betala skatt på dessa hyresinkomster. Förhandsbesked för åren 1985 och 1986.

HFD:1986-B-II-501

En person, vars bostad och hem var i Sverige, vistades i Finland och arbetade för en finländsk arbetsgivare i över sex månaders tid. Vistelsen i Finland ansågs, trots att han under veckosluten besökte sin familj i Sverige, såsom stadigvarande på det sätt som avses i 9 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Personen i fråga var därför allmänt skattskyldig i Finland. Skatteavtalet invercade inte på avgörandet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD:1986-B-II-502

En libanesisk verkställande direktörs familj hade på grund av de tilltagande krigsoperationerna i Libanon flyttat till Finland 7.6.1985 med avsikt att omedelbart återvända till Libanon när situationen där tillät det. Verkställande direktören hade under skatteåret varit i Finland i tre perioder sammanlagt ca 4 månader och den övriga tiden hade han varit antingen i Libanon eller på arbetsresor på annat håll. Familjen hade bostad i Libanon och Finland. Verkställande direktören eller hans hustru hade inte haft arbete i Finland. Han ansågs inte vara bosatt i Finland skatteåret 1985, varför han i Finland endast var begränsat skattskyldig. Förhandsbesked.

HFD:1986-B-II-503

Makarna A och B hade bott och varit mantalsskrivna i Spanien sedan år 1978. Sommarmånaderna, ca 5 månader, hade de tillbringat i Finland på sin fritidsfastighet som de ägde. Vid den ordinarie beskattningen i Finland hade A och B ansetts vara begränsat skattskyldiga. Om de nu uppsäger sin hyresgäst från den aktielägenhet som de äger i Finland och reserverar den för eget bruk med tanke på oförutsedda behov av att komma till Finland under vinterperioden, anses A och B fortfarande såsom begränsat skattskyldiga vid den beskattning som verkställs i Finland. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

CSN 1986/274

A som sedan år 1974 varit anställd hos Torneå stad som kartritare hade efter att ha ingått äktenskap med en svensk man år 1982 stadigvarande bott med sin familj i Haparanda, varifrån hon alltjämt företog sina arbetsresor till Torneå. A yrkade på att hon från och med år 1986, då tre år hade förflutit från utgången av det år då hon lämnade landet, skulle anses såsom allmänt skattskyldig i Finland, eftersom hon här hade stadigvarande tjänst, en bostadsaktielägenhet och en andel i ett oskiftat dödsbo. Då det inte ens hade påståtts att A, som tillsammans med sin man och

HFD:1987-B-506

sina tre barn i över tre års tid hade haft och fortfarande hade stadigvarande bostad i Sverige, skulle ha egentlig bostad och hemvist även i Finland eller att hon skulle vistas här utan avbrott över sex månaders tid, ansågs det att A inte kunde anses vara allmänt skattskyldig i Finland. På den lön som A fick av Torneå stad skulle källskatt uppbäras. Skatteåret 1986.

HFD:1988-B-501

En pensionerad änka som år 1986 flyttat från Finland till Spanien och som hade stadigvarande bostad i Spanien men inte i Finland ansågs som begränsat skattskyldig. Som väsentlig anknytning till Finland ansågs inte pensionen från Statskontoret eller förbehåll av boenderätt till en fritidsbostad. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

CSN 1989/439

En skattskyldig och hans make hade år 1971 flyttat till Spanien för att bo där stadigvarande. I Finland hade han ansetts vara begränsat skattskyldig fr.o.m. 1975. Han hade vistats och tänkte även i framtiden vistas i Finland under fyra månader årligen. Han blev inte allmänt skattskyldig i Finland därför att han för en eventuell senare återkomst till Finland i Finland skaffade sig en bostad eller bostadsfastighet för eget bruk eller för uthyrningsändamål.

**HFD 1989/190
(opublicerat)**

Äkta makar hade för avsikt att 1988 flytta till Spanien för att bosätta sig där så att de till en del har rörelse som bedrivs i Spanien och till en del i Finland. Det hus som i Finland hade använts som bostad hade sålts, men aktier i finska börsbolag förblev i familjens ägo. Avsikten var ursprungligen att det bolag makarna bildat skulle idka förmedling av byggnader och fastigheter i Finland. Då flyttningen till Spanien av hälsomässiga skäl blev nödvändig, hade man inom ramen för bolaget bedrivit fastighetsförmedling i Spanien. På bolagets lönelista fanns för det byggnadsarbete som ägde rum i Finland fortfarande 1–2 arbetstagare. På lönelistan för bolaget i Spanien fanns endast makarna. Den ena maken hade till att börja med tagit tjänstledigt och senare sagt upp sig från sin tjänst som lärare i Finland. Makarna var allmänt skattskyldiga i Finland. Skatteår 1988.

CSN 1990/399

En pensionerad skattskyldig och hans make hade 4.12.1989 flyttat till Spanien för att stadigvarande bo där. I Spanien hade de en stadigvarande bostad på 126 kvadratmeter. I Finland ägde makarna inte något annat än en bostadslägenhet på 82 kvadratmeter; lägenheten hade varit deras stadigvarande bostad ända till de flyttade till Spanien. Till följd av den dåliga marknadssituationen lyckades de inte sälja bostaden i Finland sommaren 1990. Makarna hade anförtrott bostadsförsäljningen åt en fastighetsmäklare, men sökanden hade även erbjudits en möjlighet att genom ett 1/2–1-årigt hyresavtal uthyra lägenheten som arbetsbostad. Vid tillämpningen av skatteavtalet ansågs den skattskyldige vara bosatt i Spanien fr.o.m. 4.12.1989. Eftersom det inte hade förflutit tre år sedan flyttningen, var han enligt den interna finska lagstiftningen allmänt skattskyldig i Finland tills aktierna som ger rätt till besittning av lägenheten blir överlåtna.

HFD:1990-B-501

En person som bodde tillsammans med sin familj i Sverige fick för över en månads tid sin lön utbetald av bolagets kontor i Esbo då han arbetade som konsult i fabriksprojekt på olika orter i Finland och i olika stater utomlands. Han arbetade

som mest fyra dagar per vecka i Finland och vistades under samtliga veckoslut och semestrar i Sverige. Bortavaron från Finland hade varierat mellan tre och 29 dagar. Personen skulle anses ha vistats i Finland över sex månader i följd på det sätt som avsågs i IFSKL 13 §.

A och hans make hade år 1981 flyttat från Finland till Australien. A jämte make hade rest till Finland 1.4.1984 och hade vistats här över 6 månader och skött sina privata angelägenheter, dock utan att vara anställd hos någon. A jämte make hade återvänt till Australien i november 1984. A hade återvänt till Finland 13.5.1985; denna vistelse hade varat 13 månader. Under åren 1985–1986 då A hade vistats i Finland hade A även varit anställd hos någon annan. A hade löneinkomst från Australien för tiden 2.1–10.5.1985. Skattnämnden ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland för 1985 och beskattade honom även för inkomsterna från Australien. Länsrätten förkastade A:s besvär. Eftersom A:s egentliga bostad och hem år 1985 var i Australien, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att A var begränsat skattskyldig i Finland för tiden 1.1–12.5.1985, varefter han var allmänt skattskyldig i Finland. A:s vistelse i Finland i april-oktober 1984 förorsakade inte att den s.k. treårsregeln borde tillämpas på A då han under förra hälften av året bodde i Australien. Löneinkomsten som A hade fått från Australien för tiden 2.1–10.5.1985 kunde därför inte beskattas i Finland. Skatteåret 1985.

HFD 1990/712

A hade varit anställd hos ett finländskt bolag från år 1950 till år 1982. Han hade först tjänstgjort i Finland från år 1950, sedan i Danmark till år 1953 och därefter i Tyskland från år 1955 till år 1982. Tjänstgöringen utomlands hade skett oavbrutet, med undantag av tjänstgöring i Finland under 16,5 månader under åren 1974–1975. A hade förvärvat medborgarskapet i Förbundsrepubliken Tyskland år 1978. Han hade varit APL-försäkrad i bolagets pensionsstiftelse. Då pensionsstiftelsen utbetalade pension till A, som bodde i Tyskland, ansågs pensionen med stöd av 10 § 4 och 5p. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet inte som pensionsinkomst erhållen från Finland. Det skulle sålunda inte uppbäras någon källskatt på pensionen. I 12 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet avsett förhandsavgörande för 1989 och 1990. Omröstning 4–1. Den ledamot som anfört avvikande åsikt ansåg att pensionen erhållits från Finland till den del den grundade sig på de perioder då A huvudsakligen hade arbetat i Finland.

HFD 1990/3922

Ett finskt bolag ämnade på Caymanöarna bilda ett finansieringsbolag för koncernen. Finansieringsbolaget skulle inte ha egen personal utan verksamheten skulle köpas av det finska bolaget. CSN ansåg i sitt förhandsbesked 285/90 att det koncernens finansieringsbolag man avsåg att bilda under de förhållanden som avsågs i ansökan inte var skyldigt att erlägga inkomstskatt till Finland. Skattestyrelsen yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras så att inkomsterna för det bolag som skulle bildas på Caymanöarna betraktades som inkomster för det finska bolag som var ansökande. Sekundärt yrkade skattestyrelsen att förhandsbeskedet skulle upphävas. HFD upphävde förhandsbeskedet eftersom man ansåg att utredningen över verksamheten, personalstrukturen och ägoförhållandena vid det bolag som skulle bildas var bristfällig.

**HFD 1990/4325
(opublicerat)**

HFD:1992-B-502

A som var medborgare i Amerikas Förenta Stater hade de senaste nio åren arbetat vid ett stort internationellt bolags kontor i Bryssel. Det internationella bolaget hade beslutat att för en tid av 3–5 år sända honom på en kommendering till bolagets enhet i Ryssland. Tjänstgöringsort var Moskva. Hans hustru och barn i åldern 3 och 6 år skulle flytta till Helsingfors för den tid kommenderingen varade. A ämnade tillbringa 90 procent av veckosluten och ca 1/3, dvs. 10–15 dagar årligen, av sin semester i Finland. Den övriga delen av semestern hade han för avsikt att tillbringa i Norge tillsammans med sin familj. Dessutom skulle han vistas i Finland på arbetsresor, så att den genomsnittliga tid han i arbetsärenden tillbringade i Finland var ca 4 dagar i månaden. Eftersom A inte här ansågs ha sådan stadigvarande bostad och hemvist som avses i 13 § 1 mom. IFSkL och inte ansågs fortlöpande vistas här i över sex månader, var han inte allmänt skattskyldig i Finland. Förhandsbesked. Skatteåren 1992–1993.

HFD:1992-B-506

Ett idrottsförbund förklarade i sin ansökan om förhandsbesked till länsskatteverket att det arrangerar en tävling där utländska idrottsmän kommer att delta. Sökanden är medlem i det internationella förbundet för denna idrottsgren. Enligt förbundets stadganden skall alla ersättningar som gäller stöd av idrottsmän, redskap, reklam och deltagande betalas till denna idrottsmans nationella idrottsförbund eller dess idrottsfond. Idrottsmännen kan inte erhålla medel ur idrottsfonden för andra ändamål än uttryckligen nämnda. Föreningen kommer att för de utländska idrottsmännens del till deras nationella idrottsfond betala en ersättning för deltagandet i tävlingen. Föreningen bad om ett förhandsbesked om huruvida dessa prestationer kunde betalas utan att på dessa innehölls källskatt enligt lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet. HFD ansåg att de nämnda ersättningarna för deltagande i idrottstävlingen var en i 4 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet avsedd lön. Vid tillämpningen av lagen hade det inte betydelse för betalningarnas skatteplikt att det då det skattepliktiga beloppet av ersättningar som betalas till en motsvarande finsk fond avgörs med stöd av lagen om skatt på inkomst och förmögenhet beaktas de avdrag för kostnader för idrottsutövandet som skett via fondering. Skatteavtalens bestämmelser inskränkte inte heller Finlands rätt till beskattning av dessa ersättningar. Skatteåret 1991. Omröstning 4–1.

HFD:1993-B-501

En finsk medborgare som 1976 hade lämnat Finland och varaktigt bosatt sig i Spanien hade i Finland åren 1976–1983, efter utflyttningen från Finland, ansetts vara begränsat skattskyldig. Den omständigheten, om han hade haft väsentliga förbindelser med Finland åren 1984–1988, hade ingen betydelse då frågan om omfattningen av hans skattskyldighet för dessa år avgjordes. Eftersom det inte visats att han åren 1984–1988 haft stadigvarande bo och hemvist i Finland, eller att han under dessa år fortlöpande skulle ha vistats här i över sex månader, skulle han dessa år anses vara begränsat skattskyldig. Skatteåren 1984–1988.

HFD:1994-B-556

Finskt bolag X som utförde transporter längs landsväg med lastbilar från Finland genom Sverige, Norge och Danmark till Tyskland hade sådana förare i sin tjänst som var bosatta i Sverige och som var begränsat skattskyldiga i Finland. Nämnda transporter från Finland till Tyskland tog ungefär en vecka. Av denna vecka var

ungefär en dag per vecka körning i Finland. Löneutbetalningen skedde med två veckors mellanrum. Bolaget skulle erlägga källskatten och arbetsgivares socialskyddsavgift på basis av lönerna som de utbetalat till nämnda förare endast då förarna under varje två veckors löneutbetalningsperiod hade utfört arbete för bolaget enbart eller huvudsakligen i Finland. Löneutbetalningsåren 1984–1989. Omröstning 3–2.

Ett finskt bolag hade ingått ett konsultavtal med ett svenskt bolag. Enligt avtalet fungerade det finska bolaget som konsult och ombud då det svenska bolaget arrangerade konserter i Finland. Det finska bolaget skötte de praktiska arrangemangen, samlade biljettinkomsterna och betalade kostnaderna med de på förhand betalade biljettinkomsterna. Ett engelskt band vilkas medlemmar inte hade något arbetsförhållande till det svenska bolaget arrangerade en konsert i Finland. På ersättningen för uppträdandet borde man betala källskatt och arbetsgivares socialskyddsavgift. Till ersättningen räknades inte de kostnader som det finska bolaget hade betalat på de praktiska arrangemangen inte heller det finska eller svenska bolagets arvoden. Förhandsavgörande för 1995. Omröstning 4–1.

HFD:1996-B-545

Makarna hade 31.12.1994 flyttat från Finland till Italien och bosatt sig där varaktigt. Tjänstebostaden som makarna hade i Finland hade 1.1.1995 blivit tjänstebostad för deras fullvuxna barn och bostaden hade sålts till dessa 11.11.1997. Makarna hade fortsättningsvis bestämmanderätten i en finsk koncern, vars moderbolag var X Ab. Den ena maken hade varit verkställande direktör i X Ab, men hade sagt upp sig 30.10.1997. Han ämnade fortsätta som styrelsens ordförande och den andra maken ämnade fortsätta som styrelseledamot. Styrelsen sammanträder 4 gånger om året. Maken som fungerade som verkställande direktör ägde hela aktiestocken i ett finskt samfund som bedriver handel med värdepapper och också ett ringa antal i andra finska bolag. Under 1996–1998 hade makarna besökt Finland i huvudsak på fritid samt under korta rapporteringsresor. Vistelsen i Finland i hade i allmänhet varat endast några dagar i sänder och hade inte oavbrutet varat längre än en månad. Vistelsen i Finland skulle också i fortsättningen bli obetydlig. I Italien hade makarna deltagit i etableringen av koncernens bolag i Södra och Mellaneuropa samt i Fjärran östern. Eftersom tre år hade förflutit från flyttningen och då det inte ens påstods att makarna skulle ha väsentliga förbindelser med Finland, ansågs de vara begränsat skattskyldiga från och med 1.1.1998.

CSN 1998/20

A hade arbetat vid ett amerikanskt bolag X under tiden 5.8.1991–15.2.1996, varav under tiden 5.8.1991–31.3.1995 i Förenta Staterna och under tiden 16.4.1995–15.2.1996 i Frankrike och vissa andra stater. A:s lön från X bestod av grundlön och X:s aktieoptioner. Optionerna betraktades som anställningsoptioner och den inkomst som användningen av dessa medförde utgjorde enligt 66 § 3 mom. inkomstskattelagen förvärvsinkomst. Eftersom A i Finland hade använt resten av optionerna enligt villkoren för optionsprogrammet, dvs. inom 90 dagar från det att arbetsförhållandet upphörde, ansågs den erhållna förmånen utgöra en del av A:s lön som han tjänat för arbetet som han utfört utomlands, i Förenta Staterna och Frankrike, och som enligt 77 § 1 mom. inkomstskattelagen inte

HFD:1998:56

utgjorde A:s skattepliktiga inkomst till den del förmånen hänförde sig till tiden då A var allmänt skattskyldig i Finland. Till den del förmånen hänförde sig till tiden då A var begränsat skattskyldig i Finland utgjorde förmånen, med beaktande av bestämmelserna i 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § inkomstskattelagen, inte inkomst som förvärvats i Finland. A var därför inte skyldig att till någon del betala skatt i Finland på den inkomst som användningen av anställningsoptionerna medförde. Förhandsavgörande för 1996. Omröstning 4–1.

HFD:1999:25

På Caymanöarna registrerat X Ltd hade fr.o.m. 23.10.1989 tillhört koncernen Y såsom helt ägt koncernbolag. X Ltd, vars bransch var att hyra ut fartyg, var i Finland ett rörelsebedrivande begränsat skattskyldigt samfund. X Ltd:s rörelseinkomster härstammande från uthyrningen av tre, år 1989 anskaffade, i Bahamas fartygsregister antecknade fartyg genom ett bareboat charter-avtal till det finska moderbolaget Y, som vidareuthyrde fartygen med bareboatvillkoren till sitt dotterbolag. X Ltd hade varken lokaler eller personal på Caymanöarna och bolaget hade inte heller betalat några löner där. Bolagets adress var ett företag som sköter 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 sköter 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 och med Y:s personal och i Y:s lokaler. X Ltd:s bokföring och revision hade skötts i Finland. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att det med beaktande av utredningen den fått hade varit X Ltd:s styrelse i Finland som svarat för att förutom representera koncernens moderbolag i bolaget och att ta hand om ordnandet av bolagets administration och verksamhet att även svåra för den operativa ledningen och skötseln av löpande administrativa ärenden. Det måste därför anses att bolaget hade på styrelseorten i Helsingfors den plats där särskilda anordningar hade vidtagits för att varaktigt idka rörelse, såsom den plats där bolagets ledning finns och att bolaget därför hade det i 60 § beskattningsslagen avsedda fasta driftstället i Helsingfors. Det finns mellan Caymanöarna och Finland inget skatteavtal som skulle begränsa Finlands beskattningsrätt. Med beaktande av 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet samt 60 § och 73 § 3 mom. beskattningsslagen var X Ltd skyldigt att betala skatt på basis av den inkomst som hänförde sig till det fasta driftstället i Finland. Efterbeskattningar för 1989 och 1991. Omröstning 6–2.

HFD 2001/1000

A hade arbetat i ledande ställning i X Abp i Finland. Sedan A hade gått på pension hade han flyttat till Spanien och blivit begränsat skattskyldig i Finland från och med 1.1.1998. A använde anställningsoptionerna i april 1998 och fick därför en skattepliktig förmån om knappa 15 miljoner mark för vilket belopp man påförde här källskatt på lön. Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll beslutet om källbeskattningen och ansåg, att förmånens om fåtts av användningen av anställningsoptionerna var sådan härifrån erhållen löneinkomst som avses i 10 § 4 punkten

inkomstskattelagen och sådan för personligt arbete i Finland erhållen lön som avses i 15 artikel i skatteavtalet mellan Finland och Spanien, vilken lön kunde beskattas i Finland, även till den del som anställningsoptionens värdestegring hänförde sig till den tid under vilken A efter 1.1.1998 varit begränsat skattskyldig i Finland. Skatteår 1998.

Ett svenskt aktiebolag, som var tyst bolagsman i ett finskt kommanditbolag som idkade kapitalplaceringsverksamhet, kunde beskattas i Finland för bolagets andel av kommanditbolagets inkomst. Inkomsten var i enlighet med 10 § ISkL inkomst som fåtts från Finland. Artiklarna 5 och 7 i det nordiska skatteavtalet skulle tolkas så, att det svenska bolagets andel av den tysta bolagsmannens inkomst, som skulle beskattas i Finland, utgjorde sådan inkomst från företagets fasta driftställe i Finland som inte beskattas enbart i Sverige. Skatteavtalet hindrade således inte Finland från att utnyttja beskattningsrätten enligt den interna lagstiftningen. Skatteår 2000–2002. Minoriteten i omröstningen 3–2 ansåg, att skatteavtalet hindrar Finland från att beskatta.

HFD:2002:34

Bank A betalade en begränsat skattskyldig aktieköpare penningersättning på säljarens vägnar. Med ersättningen gottgjordes köparen för den dividendinkomst som han gått miste om till följd av en försenad clearing av aktieköpet (på avstämningsdagen hade säljaren inte aktierna som försäljningsuppdraget gällde och inte heller köpeuppdraget med dividend som skulle täcka försäljningen). Ersättningen betraktades som inkomst som förvärvats i Finland, på vilken det med stöd av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet och i enlighet med skatteavtalet för att undvika dubbelbeskattning skulle uppbäras källskatt. Penningersättningen utgjorde annan inkomst enligt artikeln om annan inkomst i skatteavtalet för att undvika dubbelbeskattning när bank A uppbar källskatt på ersättningarna som betalades till mottagaren med hemvist i Kanada. 10 § inkomstskattelagen, 9 § lagen om förskottsuppbörd, 1 §, 2 §, 3 § 1 mom., 7 § och 8 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet, artikel 10 stycke 3 och artikel 21 avtalet mellan Finland och Kanada för att undvika dubbelbeskattning (FördS 81/1992).

HFD:2002:71

En person som hade flyttat med sin familj från Finland till Belgien i juni 2002 och som efter flyttningen inte längre hade någon bostad eller annan egendom i Finland än placeringsinkomst av passiv natur och inkomst därav ansågs inte ha haft i 11 § i inkomstskattelagen avsedd väsentlig anknytning till Finland vid utgången av 2002. Förhandsavgörande.

HFD:2004:6

Då en idrottare som är begränsat skattskyldig i Finland och bosatt i Estland deltar i ett idrottsevenemang som arrangeras år 2005 i Finland, idkar han verksamhet som avses i 10 § 4 b punkten i inkomstskattelagen och är skyldig att betala källskatt till Finland för ett penningbelopp som idrottaren eventuellt får som pris av en utländsk förening. 9 § 1 mom. 2 punkten, 10 § 4 b punkten i inkomstskattelagen, 3 § 1 mom. i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet.

HFD:2005:31

**HFD 2007/1674
(opublicerat)**

Personen hade flyttat med sin familj från Finland till staten X år 1999. Han blev begränsat skattskyldig i Finland 1.1.2003. Han övergick 1.1.2004 till anställning hos Finlands ständiga representation i staten X. Enligt representationens utlåtande hörde han till den utstationerade personalen. Personen ansågs med stöd av ISkL 11 § 2 mom. 1 punkten vara allmänt skattskyldig i Finland fr.o.m. ingången av 2004.

HFD:2008:43

Två makar hade flyttat till Spanien år 1994 och hade betraktats som begränsat skattskyldiga i Finland vid beskattning som verkstälts för åren 1995–2002. Makarna kunde inte anses på nytt ha blivit allmänt skattskyldiga i Finland eftersom en jämförelse med situationen under tidigare år inte hade visat att det åren 2003 eller 2004 hade skett någon förändring i deras boende eller vistelse i Finland.

HFD:2010:37

Finska medborgaren A flyttade våren 2003 till Luxemburg med sin familj när A:s make började arbeta där som translator vid Europaparlamentet. A blev vårdledig från sitt arbete i Finland och skötte i Luxemburg familjens barn i hemmet. Högsta förvaltningsdomstolen begärde med stöd av artikel 267 i FEUF förhandsavgörande av Europeiska unionens domstol om huruvida artikel 14 i protokollet 8.4.1965 om Europeiska gemenskapens immunitet och privilegier ska tolkas så att A:s hemort i skattehänseende till följd av nämnda bestämmelse i protokollet och trots vad som föreskrivs i 9 och 11 § i inkomstskattelagen under skatteåret 2007 fortfarande finns i Finland. Omröstning 4–1.

HFD:2011:88

Högsta förvaltningsdomstolen prövade målet (HFD 2010:37) efter EU-domstolens dom. Med beaktande av motiveringen i Centralskattenämndens beslut, rättsnormerna i motiveringen, anspråken som anfördes i högsta förvaltningsdomstolen och utredningen i målet samt EU-domstolens dom av 28.7.2011 (C-270/10) fanns det inga grunder att ändra slutresultatet i Centralskattenämndens beslut.

HFD:2013:93

Den finska medborgaren A hade bott och arbetat utomlands alltsedan 1987. Från 2000 hade A arbetat i Italien som anställd hos X Abp:s dotterbolag. Anställningen hade varat till 15.7.2003, då A hade flyttat till Finland med sin familj och fram till 12.7.2004 arbetat här som anställd hos ett annat dotterbolag till X Abp. A och hans familj hade flyttat till Frankrike 14.10.2004.

A och hans make hade 28.5.2003 köpt en aktielägenhet i Finland. Lägenheten hade varit familjens permanenta bostad under den tid som man bott i Finland. Utöver denna lägenhet, som A ägde tillsammans med sin make och som efter flyttningen till Frankrike hyrdes ut, ägde A dessutom i Finland fyra andra uthyrda aktielägenheter, av vilka han hade sålt en efter flyttningen. A ägde också kvotdelar av två fastigheter i Finland. Från 15.10.2004 omfattades A inte längre av reglerna om social trygghet i Finland.

Eftersom A efter sin flyttning till Finland hade haft sin egentliga bostad och sitt hem i Finland, hade han blivit allmänt skattskyldig i Finland. Sedan han på nytt flyttat utomlands, kunde därför treårsregeln tillämpas på honom. Eftersom A skulle anses ha haft väsentlig anknytning till Finland skatteåret 2006, var han nämnda skatteår fortfarande allmänt skattskyldig i Finland.

Medan A bodde och arbetade i Italien hade han förvärvat optionsrätter med stöd av två olika program för anställningsoptioner. De tider under vilka optionsrätterna

intjänats hade gått ut 30.3.2003 och 30.3.2004, varefter de enligt de villkor som gällde dem hade kunnat överlåtas fritt. A hade sålt optionsrätterna 1.3.2006.

När det gällde optionsprogrammet för 2001 hade A hela tiden mellan tidpunkten när han fått optionerna och tidpunkten när intjäningstiden hade gått ut varit bosatt i Italien. Den förmån som A fått med stöd av optionsprogrammet skulle betraktas som en del av den totala ersättning som A hade fått för sitt arbete i Italien under en tid när han var begränsat skattskyldig i Finland. Eftersom inkomsten av ovan nämnda optionsprogram enligt 10 § 4 mom. i inkomstskattelagen inte till någon del skulle betraktas som inkomst förvärvad i Finland, skulle skatt för inkomsten inte betalas i Finland.

När det gällde den inkomst som A fått med stöd av 2002 års optionsprogram, skulle som skattepliktig inkomst i Finland betraktas en andel av inkomsten som motsvarade kvoten mellan den tid som A arbetat i Finland och det tidsintervall som avgränsades av tidpunkten när A fått optionsbevisen och tidpunkten när intjänings-tiden för nämnda optionsrätter gått ut. Skatteåret 2006. Omröstning 4–1.

A, som hade beskattats som begränsat skattskyldig i Finland, ägde samtliga aktier i F Ab. F Ab:s tillgångar bestod huvudsakligen av aktier i ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag. F Ab var inte ett sådant i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen avsett bolag av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgjordes av en eller flera fastigheter som är belägna här. Vid beskattningen av A var en eventuell vinst från överlåtelse av aktierna i F Ab inte inkomst som förvärvats i Finland på det sätt som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för skatteåren 2012 och 2013. Omröstning 3–2.

HFD:2013:101

A, som var begränsat skattskyldig i Finland, hade av ett finskt arbetspensionsbolag fått arbetspension på basis av anställningsförhållanden under vilka arbetet utförts huvudsakligen utomlands. Denna pensionsinkomst grundade sig inte på en i Finland tecknad pensionsförsäkring så som avses i 10 § 5 mom. i inkomstskattelagen. Pensionsinkomsten var således inte skattepliktig inkomst i Finland. Skatteåret 2009.

HFD:2014:146

4. BESKATTNINGEN AV ALLMÄNT SKATTSKYLDIGA

4.1. Global skattskyldighet

En person som bor i Finland, dvs. en allmänt skattskyldig, är skattskyldig i Finland också för inkomst som erhållits utomlands. I kapitel 3 har redogjorts för när personer eller samfund anses vara allmänt skattskyldiga i Finland. I detta kapitel redogörs för beskattningsbehandlingen av allmänt skattskyldigas utlandsinkomst. Kapitel 8 redogör för beskattningen av allmänt skattskyldigas inkomst av näringsverksamhet.

Vissa utlandsinkomster är skattefria

Utgångspunkten är att skattskyldigheten är global för en person som bor i Finland. I ISKL har dock en i Finland bosatt persons vissa inkomster från utlandet under vissa förhållanden i sin helhet föreskrivits vara fria från skatt i Finland. Enligt NärSkL är den dividend ett finskt bolag får från utlandet under vissa förutsättningar skattefria i Finland. Enligt lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (18.12.1995/1552, MetodL) hänförs dessutom sådan utlandsinkomst på vilken undantagandemetoden ska tillämpas med stöd av ett skatteavtal inte till ett samfunds skattepliktiga inkomst.

Undanröjande av dubbelbeskattning Italien och Schweiz

Den inkomst som en i Finland bosatt person erhåller utomlands är ofta skattepliktig i detta land. Om denna inkomst inte i ISKL eller NärSkL har stadgats vara skattefria, undanröjs en eventuell dubbelbeskattning i allmänhet i Finland. Enligt skatteavtalen sker detta antingen genom undantagandemetoden eller genom avräkningsmetoden. Vid tillämpning av undantagandemetoden har utlandsinkomsten betydelse närmast för progressionen av skatten på inkomster som härrör från Finland. Vid tillämpning av avräkningsmetoden avdras, dvs. gottgörs, från den finska skatten den skatt som i den främmande staten betalats på inkomsten. I skatteavtalet med Italien och med Schweiz finns exceptionella bestämmelser om att dubbelbeskattning undanröjs i vissa fall i källstaten. Se artikel 23 stycke 3 i skatteavtalet med Italien och artikel 23 stycke/1 punkt d i skatteavtalet med Schweiz. Om inkomsten fås från en stat med vilken Finland inte ingått något skatteavtal, undanröjs dubbelbeskattningen så, att den utländska statsskatten avräknas i Finland. För undanröjandet av dubbelbeskattning redogörs senare i detta kapitel.

Dubbelboende

En person som är allmänt skattskyldig i Finland men vistas utomlands kan även i denna andra stat vara globalt skattskyldig. Härvid avgör skatteavtalet i vilkendera staten den s.k. dubbelboende personen skall anses ha hemvist vid tillämpningen av skatteavtalet. En av

staterna måste då i allmänhet avstå från sin globala beskattningsrätt. Om en i Finland allmänt skattskyldig person bor i en annan avtalsslutande stat då skatteavtalet tillämpas, måste detta hela tiden hållas i minne då man läser skatteavtalet. Av detta följer ofta att man i Finland inte ens i skatteprogressionen kan beakta inkomst som fåtts utanför Finland. Skatteavtalet kan dessutom hindra eller begränsa beskattningen även i fråga om inkomst som fåtts från Finland. Till exempel i fråga om dividender, räntor och royaltyn som fåtts från Finland måste man i Finland iakttaga de maximiprocent som igår i skatteavtalen.

I vissa skatteavtal har man avtalat om att Finland, utan hinder av de övriga bestämmelserna i avtalet, får beskatta sina allmänt skattskyldiga medborgare trots att de vid tillämpandet av skatteavtalet anses vara bosatta i den andra avtalsslutande staten. Denna bestämmelse möjliggör t.ex. att finska överlåtelsevinster kan beskattas i Finland i en situation där det enligt ett normalt skatteavtal inte skulle kunna komma i fråga. Se nedan förteckningen "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser".

Dubbelboende och treårsregeln i vissa skatteavtal

Avtal om social trygghet mellan stater kan begränsa skyldigheten att erlagga försäkrads sv-premie och dp-premie samt arbetsgivares socialskyddsavgift i Finland på basis av de skattepliktiga inkomsterna. I detta kapitel redogörs i korthet för den inverkan dessa avtal har i olika situationer. En utförligare redogörelse finns i kapitel 7.

Avtal om social trygghet

Senare, i kapitel 9, redogörs för beskattningen av vissa särgrupper, såsom utländska diplomater, som arbetar i Finland. Dessa särgrupper har för de flesta inkomsternas del befriats från skatt i Finland. För dessa särgrupper kan även inkomst som förvärvats i Finland vara skattefri i Finland. Skattskyldigheten är inte global ens när de enligt ISkL ska anses som allmänt skattskyldiga i Finland.

Skattskyldigheten för särgrupper

4.2. Skattefria utlandsinkomster

Enligt Finlands interna lagstiftning är skattefria utlandsinkomster

- inkomst, som ett samfund fått från utlandet och på vilken undantagandemetoden tillämpas (7 § MetodL)
- ortstillägg åt personer som tjänstgör inom Finlands utrikesrepresentation och åt andra som är i finska statens tjänst och har placerats utomlands samt vissa andra ersättningar (ISkL 76 § 1 punkten)
- ortstillägg åt personer som står i arbetsförhållande till Finpro rf och vissa andra ersättningar under vissa förutsättningar (ISkL 76 § 2 punkten),
- löner eller arvoden som Förenta Nationerna eller något av dess fackorgan betalar för sakkunniguppdrag som har utförts utanför Finland (ISkL 76 § 3 punkten),
- den skattskyldiges och hans eller hennes familjemedlemmars flytt-

och resekostnader som beror på arbete utomlands och som arbetsgivaren betalar samt sådan sedvanlig privat tjänstepersonal och utbildning för barn som arbetsgivaren bekostar där under tiden för arbetet utomlands samt den del av bostadsförmånen som överstiger förmånen skäliga värde (ISkL 76 § 5 punkten),

- kostnadsersättning för ledamöter i Europaparlamentet (ISkL 70.2 §) samt

- vissa kostnadsersättningar till experter eller medlemmar av vissa kommittéer som utbetalas av Europeiska unionen (ISkL 76 § 4a punkten och 4b punkten) samt

- utlandsdagtraktamenten, om arbetsresan är till sin karaktär tillfällig.

- lön, på vilken sexmånadersregeln kan tillämpas (lön är fri från inkomstskatter men sv-premie och dp-premie skall betalas för försäkringslön)

De skattefria utlandsinkomsterna behandlas i det följande närmare. Företagens utländska dividender behandlas i kapitel 8.

Ortstillägg m.m. som erhållits av finska staten och Finpro rf (före detta Utrikeshandelsförbundet rf)

Vissa ersättningar som arbetsgivaren betalat till personer som tjänstgör inom utrikesrepresentationen och till personer som är i finska statens tjänst och som har stationerats utomlands är enligt 76 § 1 punkten ISkL skattefria. Skattefria är ortstillägg samt annan ersättning som staten betalat för täckande av särskilda utgifter i samband med utomlands utfört arbete eller på grund av lokala särförhållanden. I utslaget HFD 1990/3375 framgår att en ersättning som staten t.ex. betalat i form av en rustningspenning är skattefri.

I ISkL 76 § 2 punkten föreskrivs det om ortstillägg till personer som står i arbetsförhållande till Finpro rf (före detta Finlands Utrikeshandelsförbundet rf) och har stationerats utomlands. Tillägget är skattefritt såsom även annan av förbundet utbetald ersättning för täckande av särskilda utgifter i samband med utomlands utfört arbete eller på grund av lokala särförhållanden. Betalningarna är dock skattepliktiga till den del de överstiger motsvarande ersättningar en person som tjänstgör inom utrikesrepresentationen erhåller.

Arvoden av FN för sakkunniguppdrag och lön av vissa organisationer

Pension

Löner eller arvoden som FN eller något av dess fackorgan betalar för sakkunniguppdrag som har utförts utanför Finland är enligt 76 § 3 punkten ISkL skattefria i Finland. Fri från skatt är också dagtraktamente som för sådant uppdrag fås från FN oberoende av vem som betalar den egentliga lönen. Däremot är den pension som förvärfas för

ett sådant uppdrag skattepliktig inkomst i Finland (HFD:1978-B-II-556). Skattefriheten kan endast gälla prestation som betalas av FN eller något av dess fackorgan. Den lön som försvarsministeriet betalar för tjänstgöring inom Finlands FN-bataljon är skattepliktig i Finland (HFD:1978-B-II-514). En exempelförteckning över Förenta Nationernas fackorgan finns i kapitel 3.

Man kan arbeta på FN även som tjänsteman. Bestämmelser om löner som förvärvats vid tjänstgöring i egenskap av tjänsteman inom Förenta Nationernas fackorgan eller andra internationella organisationer finns i vissa säravtal mellan staterna. Som exempel kan nämnas de avtal (FördrS 69/1977 och 3/1948) som gäller Internationella Valutafonden (International Monetary Fund, dvs. IMF) och Internationella Återuppbyggnadsbanken (International Bank for Reconstruction and Development, dvs. IBRD). I ett speciellt avtal fastslås att de löner Europeiska frihandelssammanslutningen (European Free Trade Association, dvs. EFTA) betalar sina tjänstemän är skattefria (FördrS 14/1963). Lön som en tjänsteman vid Europarådet erhåller är skattefri på basis av det tilläggsprotokoll som anknyter sig till det allmänna avtalet om Europarådet (FördrS 80/1989).

FN-tjänstemän

Allmänt skattskyldig A arbetar i Kosovo såsom expert i FN:s uppdrag. Lönen får han från utrikesministeriet i Finland och dagtraktamentet från FN. Lönen beskattas i Finland. Dagpenningen som fåtts från FN är helt skattefri och beskattningsbar besparing kan inte bli kvar av den. Dagtraktamentet som betalats till experten är avsedd för att täcka förutom normala levnadskostnader som ska täckas med dagtraktamentet (kost m.m.) även boningskostnaderna på stationeringsorten. Yrkanden på avdragande av boningskostnader kan således inte godkännas, eftersom kostnaderna bör anses ha blivit täckta med det skattefria dagtraktamentet. Dagtraktamentet skall däremot inte anses täcka resorna från Finland till Kosovo och åter, så att avdragbarheten av dem avgörs separat.

Exempel

Kostnadsersättning till en medlem av Europaparlamentet

I 70 § ISkL har det inkluderats en ändring (227/95) enligt vilken allmän kostnadsersättningen, som betalats till en medlem av Europaparlamentet, inte är skattepliktig inkomst. Skattefria är också bl.a. reseanslag, vistelseanslag, telekommunikationsersättningar och sekreterarslag.

Kostnadsersättningar som bl.a. nationella experter erhåller av EU

S.k. nationella experter som arbetar i EU-kommissionen får lönen av arbetsgivaren i hemstaten. Vanligtvis härstammar experterna från

ministeriernas tjänstemannakår eller från andra håll av den offentliga sektorn. Om en i Finland bosatt person arbetar som en nationell expert, har vissa av de ersättningar personen erhållit av kommissionen stadgats skattefria från och med år 1995 (76 § 4a punkten ISkL) (431/96). Från och med år 1999 (227/1999) gäller skattefriheten för ersättningarna även andra experter än de som tjänstgör vid kommissionen. Det måste dock då vara fråga om ett av kommissionen godkänt expertuppdrag som hänför sig till EU:s utvidgningsprocess, t.ex. det s.k. twinningprojektet.

Genom en lagändring år 2002 vidareutvidgades ISkL 76 § 1 mom. 4 a punkten eftersom den då gällande bestämmelsen inte gällde dem som var med i TACIS-programmet. De nationella experter som arbetar inom ramen för TACIS-programmet är inte i kommissionens tjänst och det kunde inte anses att skötseln av sakkunniguppdrag i stater som hör till programmet för gränsöverskridande samarbete skulle ha hänfört sig till utvidgningsprocessen på det sätt som avsågs i det då gällande lagrummet. I de förberedande handlingarna för lagändringen (RP 201/2002) konstateras att nationella experter och twinningverksamhet anlitas vid sidan om PHARE-programmet även inom andra program som finansieras av unionen. Sådana program är bl.a. CARDS, TACIS, ISPA, SAPARD och MEDA. Bland dessa projekt är särskilt PHARE, TACIS och CARDS sådana där experter från den offentliga förvaltningen i Finland ombetts medverka.

Skattefria ersättningar är utkomstbidrag, fast tillägg till utkomstbidrag, ersättning för resekostnader, flyttningskostnader, kostnader för särskilda uppdrag samt andra med dessa jämförbara ersättningar. Finländare kan även vara verksamma som medlemmar vid Europeiska unionens regionkommitté och sociala kommitté. Medlemskapet är ett förtroendeuppdrag, för vilket det inte utgår någon särskild ersättning. De kostnadsersättningar som en medlem erhåller av kommissionen har år 1996 (431/96) stadgats retroaktivt skattefria från och med början av år 1995 (76 § 4b punkten ISkL). Skattefria ersättningar är allmänna kostnadsersättningar, ersättningar för resekostnader och andra därmed jämförbara ersättningar.

Vissa ersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands

Vissa kostnadsersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands har stadgats skattefria i 76 § 1 mom. 5 punkten ISkL (1549/95) från och med början av år 1996. Skattefria är den skattskyldiges och hans familjemedlemmars flytt- och resekostnader som betalas av arbetsgivaren, sedvanliga kostnader för barnens utbildning samt sådan sedvanlig privat tjänstepersonal i arbetsstaten som arbetsgivaren bekostar under tiden för arbetet utomlands.

Med sedvanlig privat tjänstepersonal avses t.ex. barnskötare, husa, kock, trädgårdsmästare, chaufför och säkerhetsman, vilka arbetar i

den skattskyldiges privata hushåll. Skattefriheten förutsätter att man med beaktande av förhållandena i ifrågavarande land kan anse en sådan personal höra till allmän praxis. Med sedvanlig utbildning för barnen avses en utbildning som motsvarar den undervisning som ges i finländska grundskolor och gymnasier. Arbetsgivaren kan med andra ord ersätta skattefritt terminsavgifterna för en motsvarande internationell skola. Utrustningspenning hör inte till flyttningskostnaderna.

Skattefriheten för de nämnda ersättningarna förutsätter inte att sexmånadersregeln skulle vara tillämplig på lönen. Ändringen utvidgar inte den skattskyldiges rätt till avdrag vid beskattningen. Då barnens skolavgifter anses utgöra levnadskostnader i Finland kan den skattskyldige inte avdra sådana skolkostnader som arbetsgivaren inte ersätter.

Sexmånadersregeln behöver inte vara tillämplig på lönen

76 § ISkL berör endast personer som arbetar utomlands men är bosatta i Finland. Om arbetsgivaren ersätter sådana utgifter för personer som kommer till Finland från utlandet utgör förmånerna skattepliktig inkomst (CSN 2006/10).

Dagtraktamenten

Skattepliktig inkomst är enligt 71 § ISkL inte av arbetsgivaren betalda resekostnader, dagtraktamenten, måltidsersättningar och loggersättningar som motsvarar en genomsnittlig skälighetsförhöjning av färd- och levnadskostnaderna. Skattefriheten gäller på samma sätt arbetsresor både i hemlandet och utomlands.

De ovannämnda ersättningarna är skattefria till den del som Skatteförvaltningen årligen närmare bestämmer efter att ha berett kostnadsersättningsdelegationen tillfälle att bli hörd i ärendet. Utrikesdagtraktamentenas storlek fastställs på basis av finansministeriets utlåtande. Enligt gällande stadganden är grunderna för och beloppen av ersättningarna i Skatteförvaltningen beslut bindande.

Lön som omfattas av sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln i ISkL 77 § gäller skattefriheten för utlandslön. Om den allmänt skattskyldiges utlandsvistelse på grund av arbete varar minst sex månader, är lönen skattefri i Finland om vissa förutsättningar föreligger. Skatteavtalet får inte hindra arbetsstaten att beskatta och den skattskyldige får inte vistas i Finland under fler än i medeltal högst sex dagar per varje sådan hel månad som utlandsarbetet varar. Det är inte fråga om hela kalendermånader utan månadsperioder som räknas från den första dagen av utlandsvistelsen på grund av arbetet. Skattefriheten gäller inte lön som intjänats på finländskt fartyg eller luftfartyg eller lön från finska staten eller från annat finländskt offentligt samfund eller från Finpro r.f. Om sexmånadersre-

geln kan tillämpas på lönen, skall sv-premie, dp-premie och socialskyddsavgift i allmänhet betalas till Finland trots skattefriheten för inkomsten. Premierna och avgiften skall i allmänhet betalas på grundval av försäkringslönen som fastställts för utlandsarbetet.

Arbetsstatens rätt till beskattning

Sexmånadersregeln tillämpas inte på löneinkomst, om arbetsstaten med stöd av skatteavtalet inte är berättigad till beskattning av lönen. Regeln förutsätter dock inte att arbetsstaten de facto skulle beskatta inkomsten. Regeln kan med andra ord bli tillämplig i fall där den interna lagstiftningen i arbetsstaten möjliggör skattefrihet för utlänningar även om skatteavtalet skulle tillåta beskattning. Regeln kan också bli tillämplig om beskattningen inte blir verkställd till följd av försummad deklara-tionsskyldighet.

– 183-dagars-regeln, dvs. mekaniker-regeln

183-dagarsregeln i skatteavtalets 15 artikel, även kallad mekaniker-regeln, hindrar arbetsstaten från att beskatta inkomsten om arbets-givaren inte är från arbetsstaten och arbetstagaren uppehåller sig i arbetsstaten i högst 183 dagar under en viss period. Perioden är, beroende på skatteavtalet, antingen ett kalenderår, arbetsstatens skatteår eller vilken som helst period av 12 efterföljande månader. Av Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln, som följer som bilaga, framgår hur tiden beräknas enligt olika skatteavtal. Oberoende av vistelsetiden har arbetsstaten dock rätt att beskatta sådan lön som belastar det fasta driftstället som en finländsk arbetsgivare eller en arbetsgivare från ett tredje land har i arbetsstaten. Om tillämpningen av sexmånadersregeln baserar sig på ett påstående om en finländsk arbets-givares fasta driftsställe i arbetsstaten, måste den skattskyldige som stöd för påståendet förete en utredning från skattemyndigheten i arbetsstaten eller åtminstone en utredning om att beskattningen har genomförts i arbetsstaten.

Det faktumet att ett finländskt företag har ett moder- eller dotterbolag i utlandet innebär inte i sig att företaget skulle ha ett fast driftsställe i utlandet.

Kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellskatteavtal har omarbe-tats (18.7.2008) i fråga om 183-dagarsregeln så att de dagar då någon varit bosatt/”resident” i en viss stat räknas inte med då man undersöker om personen vistats 183 dagar i den aktuella staten medan han varit bosatt/”resident” i en annan stat.

Beräkning av 183 dagar, exempel 1

X är bosatt och ”resident” i staten S 1.1.2011 – 31.12.2011. 1.1.2012 får X jobb i staten R av en arbetsgivare där och han flyttar till staten R - han blir ”resident” i R. X:s arbetsgivare sänder honom för att arbeta i staten S för tiden 15.–31.3.2012. I detta fall befinner sig X 292 dagar i staten S under perioden 1.4.2011–31.3.2012, men eftersom han är ”resident” i staten S under perioden 1.4.2011–31.12.2011, tas denna första period inte i beaktande då den vistelsetid som det hänvisas till i artikel 15.2 punkt a räknas ut.

Y som är "resident" i staten R befinner sig i staten S 15. – 31.10.2011 för att i staten S förbereda etableringen av bolaget A, som är "resident" i staten R. Y flyttar till staten S 1.5.2012 och blir "resident" där. Han arbetar som direktör för det just startade bolaget A (bolaget är "resident" i S). I detta fall befinner sig Y 184 dagar i staten S under perioden 15.10.2011 – 14.10.2012 men eftersom han är "resident" i staten S under perioden 1.5. – 14.10.2012 tas denna senare period inte i beaktande då den vistelsetid som det hänvisas till i artikel 15.2 punkt a räknas ut.

Beräkning av 183 dagar, exempel 2

Vistelsens syfte har ingen betydelse. Med vistelsen avses en verklig, fysisk vistelse i en eller flera perioder. Alla de dagar som personen vistas i arbetsstaten räknas med i vistelsen. Också semesterdagar i arbetsstaten före, under och efter arbetsperioden räknas med i vistelsen. Även delar av dag räknas med i vistelsen, t.ex. om flygplanet anländer kl. 23.30 på söndagen räknas också denna söndag med i vistelsedagar.

En person arbetar i Tyskland utsänd av en finsk firma under 1.3–31.8.2008, dvs. 184 dagar. På grund av fyra dagar i Finland är den verkliga vistelsen i Tyskland dock 179 dagar. Då samma person under samma kalenderår dock semestrar i Tyskland i sex dagar är hans vistelse i Tyskland sammanlagt 185 dagar.

Beräkning av 183 dagar, exempel 3

I situationer där arbetsstaten anser kortvarig frånvaro som vistelse i landet (minskar inte kortvariga frånvarodagar från vistelsedagar, anser att vistelsen är oavbruten) kan man också i den finländska beskattningen anse att arbetsstaten har fått beskattningsrätt.

Om arbetet sker t.ex. i de nordiska länderna eller i de baltiska staterna, ger skatteavtalet beskattningsrätten alltid till arbetsstaten om en arbetstagare vid ett finländskt företag anses i verkligheten vara uthyrd till en arbetsgivare i arbetsstaten. Om man hänvisar till en uthyrningssituation, skall den skattskyldige till den finska skattemyndigheten visa en tillräcklig utredning om att arbetsstaten beskattar på denna grund.

– **uthyrning av arbetskraft**

Artikel 15 i skatteavtalet hindrar inte beskattning i arbetsstaten om arbetet utförs för en arbetsgivare från arbetsstaten.

– **utländsk arbetsgivare**

I vissa stater tillämpas begreppet ekonomisk arbetsgivare. Då arbetstagaren de facto arbetar för ett företag i denna stat och då lönen belastar företaget i denna stat anser dessa stater att arbetsgivaren i denna stat har betalat ut lönen, även om en utländsk arbetsgivare formellt har betalat ut lönen. Om arbetstagaren visar en redogörelse om att arbetsstaten tillämpar begreppet ekonomisk arbetsgivare och att hans lön i verkligheten har beskattats i arbetsstaten, kan arbetsstaten anses ha beskattningsrätt till löneinkomster, och till denna del

– **ekonomisk arbetsgivare**

uppfylls den förutsättning för sexmånadersregeln att skatteavtalet inte hindrar arbetsstaten från att beskatta lön.

– i skatteavtal avsett boende

Sexmånadersregeln kan tillämpas också då arbetsstaten har rätt till beskattning därför att man ansett att arbetstagarens i skatteavtalet avsedda boningsstat är arbetsstaten i stället för Finland. Den här omständigheten har betydelse särskilt då man arbetar i stater i vilkas skatteavtal 183-dagarsregeln kopplas med ett kalenderår.

Exempel

Ett finländskt företag sänder B iväg till Italien för tiden 1.1–31.8. B vistas under denna tid 20 dagar i Finland. Då B:s vistelse i Italien överstiger 183 dagar under kalenderåret, hindrar skatteavtalet inte beskattandet av lönen i Italien. I Finland tillämpas sexmånadersregeln på lönen.

Exempel

Finländarna C och D tar anställning i Tyskland hos en tysk arbetsgivare. C vistas 8 månader i Tyskland medan A:s vistelse inskränker sig till 4 månader. Enligt skatteavtalet har Tyskland rätt att beskatta bådas löner eftersom arbetsgivaren är tysk. I Finland tillämpas sexmånadersregeln på C:s lön. Regeln är inte tillämplig på D:s lön. Skatteavtalet mellan Finland och Tyskland förutsätter att Finland avlägsnar dubbelbeskattningen genom avräkningsmetoden. D:s hela lön beskattas då i Finland. Från den finländska skatten på den i Tyskland förtjänade lönen får D dock avdra den skatt han visar sig ha betalt i Tyskland.

Exempel

En finländsk byggfirma sänder en finländare till Norge för 4 månader. Till en början verkar lönen bli beskattad helt normalt i Finland. Det framgår dock att E är en uthyrd arbetstagare, som de facto arbetat för en norsk huvudentreprenör i dennes affärsverksamhet. Enligt artikel 15 punkt d i det nordiska skatteavtalet har Norge härvid rätt att beskatta löneinkomsten. På grund av arbetets kortvarighet kan sexmånadersregeln inte tillämpas. På basis av skatteavtalet undanröjer Finland dubbelbeskattningen genom undantagandemetoden med progressionsförbehåll.

Reflexionsinverkan

Kravet på att ett skatteavtal inte får hindra arbetsstaten från att beskatta lönen inverkar i praktiken på många sätt. Det inverkar även på hur många gånger den i skatteavtalsstaten arbetande skattskyldige kan besöka Finland samt på de situationer där tjänstgöringen avbryts eller upphör i förtid.

Byte av arbetsgivare eller tjänstgöringsstat

I sin nuvarande form begränsar sexmånadersregeln inte i princip bytet av arbetsstat eller arbetsgivare. I praktiken kan man dock inte byta arbetsstat alltför ofta om arbetet utförs i skatteavtalsstater och arbetsgivaren är från Finland.

Exempel

B är anställd hos en finländsk arbetsgivare i 7 månader så att han jobbar först 4 månader i Sverige och därefter 3 månader i Tyskland.

Arbetsgivaren har inte fast driftsställe i någondera arbetsstaten. Skatteavtal hindrar beskattning såväl i Sverige som i Tyskland. Inkomsten beskattas därför på normalt sätt i Finland. Om B skulle arbeta i Tyskland för en tysk arbetsgivare, skulle sexmånadersregeln vara tillämplig på denna 3 månaders period eftersom tjänstgöringen utomlands varar totalt sett över 6 månader och eftersom skatteavtalet inte hindrar arbetsstaten från att beskatta lönen för ifrågavarande period. Slutresultatet skulle vara detsamma om B skulle arbeta under tremånadersperioden i stället för Tyskland i en stat, med vilken Finland inte ingått skatteavtal.

Ett finskt bolag sänder en arbetstagare först för 8 månaders tid till Iran (är inte en skatteavtalsstat) och genast därefter för 4 månaders tid till Tyskland och ännu omedelbart därefter för 4 månaders tid till Iran. Under denna 16 månaders period vistas arbetstagaren i Finland i medeltal under 6 dagar per månad. Arbetsgivaren har inte fast driftsställe i Tyskland. Lön som fåtts för arbete i Tyskland beskattas normalt i Finland. Sexmånadersregeln kan tillämpas på båda arbetsperioderna i Iran. Oberoende av att den senare arbetsperioden i Iran varar endast 4 månader, utgör den ändå en del av utlandsarbete som varar över sex månader och under vilken tid man inte besökt Finland för mycket. Då skatteavtalet inte hindrar beskattningen i arbetsstaten till dessa delar, kan sexmånadersregeln tillämpas.

Exempel

Vistelsen utomlands till följd av arbetet måste vara minst sex månader. Tiden är inte bunden vid kalenderåret. Tiden räknas inte heller i hela kalendermånader utan alltid en månad framåt från den första dagen av utlandsvistelsen till följd av arbetet. Om tjänstgöringen utomlands planerats att vara endast sex månader kan denna period varken inledas eller avslutas med semester.

Minst sex månader

Inflyttningsdag innan arbetet börjar och utflyttningsdag efter att arbetet har slutat kan anses bero på utlandsarbetet (bosättning i platsen för arbetets utförande). I en situation där arbetet pågick 3.4–30.9.1995 anlände den skattskyldige till landet den 2 april och gav upp sin hyresbostad den 1 oktober och kom tillbaka till Finland. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att oavbruten vistelse på sexmånader uppfylldes (HFD 1998/1541).

Regeln tillämpas inte på lön som erhållits av den finska staten, ett finskt offentligt samfund eller Finlands Utrikeshandelsförbund r.f. eller förtjänats ombord ett finskt fartyg. Regeln kan tillämpas på lön som erhållits av utländsk stat eller förtjänats ombord på ett utländskt fartyg eller på ett fartyg under bekvämlighetsflagg.

– arbetsgivarens natur

- Offentligt rättsliga samfund är förutom staten och kommunerna t.ex.
- kommunalförbund,
 - den evangelisk-lutherska kyrkan och dess församlingar,
 - det ortodoxa kyrkosamfundet och dess församlingar,

- församlingsförbund, annan sammanslutning av församlingar och kyrkans centralfond,
- Finlands Bank,
- Folkpensionsanstalten,
- länskonstkommissionerna, centralkommissionen för konst,
- Finlands Akademi,
- Centralen för turistfrämjandet,
- Teknologiska forskningscentralen VTT*

En främmande stat eller ett utländskt offentligrättsligt samfund är inte ett i detta sammanhang avsett offentligrättsligt samfund. Ett samfund som staten eller kommun äger, t.ex. aktiebolag, är inte ett offentligrättsligt juridiskt objekt. T.ex. privatekonomiska föreningar och stiftelser, registrerade föreningar och politiska partier är inte heller offentligrättsliga samfund; inte heller Finska Kulturfonden är ett offentligrättsligt samfund. Från och med inkomståret 2010 betraktas inga finska universitet som offentliga samfund i inkomstbeskattningen.

* VTT ombildades till ett aktiebolag vid ingången av 2015 och är således inte längre ett offentligt samfund fr.o.m. ingången av 2015. På samma gång tog VTT över Mätteknikcentralen Mikes verksamhet. Ett undantag utgör Mikes ackrediteringsenhet, som blev en del av Säkerhets- och kemikalieverket Tukes (2014/762). VTT har dessutom sedan 1.1.2010 verkat i enlighet med strukturen för VTT Group. Strukturen omfattar även självständiga bolag (VTT Expert Services Oy, VTT Ventures Oy, VTT International Oy, VTT Memfab Oy), som inte heller de utgör offentliga samfund.

– vistelse i Finland

Under tiden för tjänstgöringen utomlands kan man vistas i Finland under i medeltal högst sex dagar per tjänstgöringsmånad utomlands. Om tjänstgöringen utomlands varar t.ex. perioden 1.1–28.10. är utgångspunkten i regeln att sammanlagt 54 dagars vistelse i Finland tillåts. Om arbetet utförs i en stat som Finland har skatteavtal med och för en finländsk arbetsgivare eller för en arbetsgivare från en tredje stat får besöken i Finland dock inte leda till att vistelsen i arbetsstaten varar högst 183 dagar.

Besökens antal har ingen betydelse. Orsakerna för vistelsen i Finland saknar också relevans. Såsom Finland-dagar anses således också s.k. rapporteringsdagar. Inrese- och utresedagarna räknas som vistelsedagar i Finland. Lön som erhålls för arbete som utförts i Finland är i sin helhet skattepliktig i Finland. Sexmånadersregeln kan dock tillämpas på lön, som erhålls för i Finland utfört arbete i samma arbetsgivares tjänst, förutsatt att utförandet av arbetet varat högst några dagar och att arbetet har väsentlig anknytning till tjänstgöringen utomlands. Alltså trots att rapporteringsdagarna är Finland-dagar, kan lön för dessa dagar vara fri från skatt i Finland.

Exempel

A arbetar i Sverige för en finländsk arbetsgivare perioden 10.1–15.7.

Under denna tid vistas han i Finland i 30 dagar. Då vistelsen i Sverige varar kortare tid än 183 dagar, hindrar skatteavtalet beskattningen i Sverige. Sexmånadersregeln är inte tillämplig och lönen beskattas på normalt sätt i Finland.

B arbetar i Norge under en period om 12 månader. Under denna tid vistas han i Finland inalles 80 dagar. Under de 8 första månaderna har han emellertid vistats i Finland endast 48 dagar. Trots att sexmånadersregeln inte kan tillämpas på hela arbetsperioden, kan den dock tillämpas på perioden om dessa 8 månader. Norge har rätt att beskatta lönen för hela perioden. Finland tillämpar undantagandemetoden med progressionsförbehåll på lönen för 4 månader.

Exempel

Regeln kan endast tillämpas på lön. Den tillämpas inte på inkomst av affärsverksamhet eller yrkesutövning (arbetsersättning), bruksavgifter (royalty, frilansjournalister) eller på stipendier. Arbetslöshetsersättning, sjukförsäkringsdagpenning som betalas till den försäkrade eller prestation som betalas med stöd av olycksfalls- eller trafikolycksfallsskyddet utgör inte lön enligt regeln. En engångsersättning som erhållits i samband med att ett arbetsförhållande upplösts är inte heller en skattefri inkomst som omfattas av regeln (HFD 1993/2671). Regeln kan tillämpas på sjuktidslön som erhållits av arbetsgivaren under den tid man utför ett arbete som uppfyller de av regeln uppställda förutsättningarna. Likaså kan regeln tillämpas på prestation som erhålls med stöd av lagen om lönegaranti av arbetsministeriet, om prestationen utbetalas på basis av sådan tjänstgöring utomlands som uppfyller de av regeln uppställda förutsättningarna.

– endast lön

En person som bor i Finland arbetar i 8 månader i Ryssland som yrkesutövare. Han utför skogsröjning med egna maskiner. Sexmånadersregeln omfattar inte yrkesinkomster. Inkomsten beskattas helt normalt i Finland. Om Ryssland beskattar inkomsten på grund av att det uppstått fast driftställe, kommer skatten till Ryssland avräknas på basis av utredningen som den skattskyldige företett.

Exempel

Om sexmånadersregeln kan tillämpas på löneinkomst som förvärvats utomlands under en viss tidsperiod, kan regeln också tillämpas på en option som inflyter för samma tidsperiod. För att detta kunde vara möjligt skall följande förutsättningar uppfyllas från början av 2001.

Optionsförmån

- 1) Ett skatteavtal är i kraft mellan Finland och arbetsstaten och
- 2) optionsförmån beskattas som löneinkomst (förvärvsinkomst) i arbetsstatens skattesystem och dessutom
- 3) den skattskyldige uppvisar en utredning om att skattemyndigheterna i arbetsstaten har underrättats om förmånen.

Utlandsvistelsen måste bero av arbete

Utlandsvistelsen måste bero på utförande av arbete. Om vistelsen beror på familjeskäl eller studier är regeln inte tillämplig. Om den som t.ex. åkt utomlands för att studera däremot sysselsätter sig på heltid i minst sex månader, tillämpas sexmånadersregeln på lönen. Det är klart att veckoslut och andra kortvariga perioder av fritid som tillbringas i tjänstgöringsstaten utgör vistelse utomlands till följd av arbete. Inte heller tillbringandet av semesteren i arbetsstaten minskar på den skattskyldiges vistelsedagar i Finland (HFD:1981-B-II-599 och HFD:1988-B-539).

Sexmånadersregeln kan också tillämpas på distansarbete utomlands om inkomsten enligt skatteavtalet beskattas i arbetsstaten och om arbetet kan anses förutsätta vistelse utomlands.

Semester i ett tredje land

Skatteförvaltningen har tidigare gett anvisningar om att semester eller annan längre ledighet i ett tredje land ska jämföras med vistelse i Finland. Från och med 2004 är denna anvisning inte längre giltig. Semester i ett tredje land jämföras inte mera med vistelse i Finland. Av rättspraxis kan nämnas de för specialfallen redan tidigare givna avgörandena HFD 1998/1040 och HFD:2001:22.

Semesterlön och bonusarvoden

Regeln tillämpas på semesterlön, semesterersättning och s.k. bonusarvoden till den del dessa baserar sig på utomlands utfört arbete som uppfyller förutsättningarna för regelns tillämplighet. Regeln kan bli tillämplig på bonusarvode som betalas först efter hemkomsten till Finland. Bevisbördan i fråga om ett arvodes anknytning till ett arbete utomlands ligger hos den skattskyldige. Sexmånadersregeln tillämpas på semesterpenning och regeln är tillämplig på den lön på grund av vilken dessa betalas.

Exempel

A jobbar utomlands 1.1–31.12. och tillbringar under denna tid sin semester i Finland 1.7–31.7. Arbetsgivaren avviker från principen om förtjänande av semester och tillämpar sexmånadersregeln på hela lönen under semestertiden. Följande år arbetar A i Finland. Då A lyfter sin semesterlön följande år, har A delvis intjänat denna lön under sin tjänstgöring utomlands. Denna semesterlön är dock i sin helhet skattepliktig, eftersom den nya sexmånadersregeln redan tillämpats på semesterlönen för den tid som svarar mot tjänstgöringen utomlands.

Bisyssla

Den skattskyldige kan ha biinkomster i tjänstgöringsstaten vid sidan av huvudsysslan. Sexmånadersregeln kan tillämpas på biinkomster, om dessa inkomster till sin natur förutsätter vistelse i arbetsstaten. I avgörandet HFD:1996-B-518 ansågs sexmånadersregeln vara tillämplig på ersättning som en utomlands arbetande person erhöll för bisyssla, även om regeln inte kunde tillämpas på lön som personen erhöll för huvudsyssla av finländskt offentligt samfund.

Ibland vistas den skattskyldige i Finland under fler än i medeltal sex dagar per varje full tjänstgöringsmånad utomlands. I dessa fall tillämpas sexmånadersregeln vanligtvis inte. En för lång vistelse i Finland kan dock förledas av en tvingande, oförutsebar samt av den skattskyldige och dennes arbetsgivare oberoende orsak. Om arbetstagaren återvänder till arbetsstaten omedelbart efter att orsaken upphört hindrar denna extra vistelse i Finland i sig inte regelns tillämplighet. Om tjänstgöring utomlands helt upphör för tidigt för sådan orsak, är inte heller detta i sig hinder för regelns tillämplighet. Extra vistelse i Finland eller arbetets förtida upphörande kan dock ofta ge anledning till att beskattningen i arbetsstaten hindras med stöd av skatteavtal. Regeln blir härvid inte tillämplig.

Tvingande skäl utgörs t.ex. av krigstillstånd, politiska oroligheter, kärnkraftsolyckor, visumsvårigheter, eget eller familjemedlems allvarligt insjuknande, hälsorisk förorsakad av epidemi, arbetsgivarens konkurs eller beställarens insolvens. Deltagande vid jordfästningen av närsläkting har också godkänts bland ovan nämnda skäl. Eftersom deltagandet vid reservövningar kan uppskjutas, berättigar detta inte till extra vistelse i Finland.

Då arbetstagaren flyttar tillbaka till Finland kan det till honom betalas ut ett s.k. återflytningsbidrag eller ett bosättningsbidrag. Om förutsättningen för utbetalningen av bidraget är att arbetstagaren kommer att arbeta i samma arbetsgivares tjänst som sände ut arbetstagaren till utlandet, ska ersättningen betraktas som lön för arbete som har utförts i Finland och sexmånadersregeln kan inte tillämpas på en sådan utbetalning.

Finsk arbetsgivare kan tillämpa sexmånadersregeln på eget initiativ. Ändring i skattekortet söks inte. Arbetsgivaren är dock skyldig att för utbetald lön lämna in anmälan med blankett VEROH 5052a (NT2) (4 § i SkatteF:s beslut om allmän skyldighet att lämna uppgifter). Anmälan ska lämnas in till arbetsgivarens egen skattebyrå inom en månad räknat från det då förskottsinnehållningen första gången inte verkställdes. Arbetsgivaren skall dessutom senare lämna in en kontrollanmälan till skattebyrån med blankett 5053a.

Löner i enlighet med sexmånadersregeln som en finsk arbetsgivare utbetalt har befrias från anmälningsskyldigheten. Skattebyrån får uppgift om lönerna utgående från arbetsgivarens årsanmälan. För dessa löner behöver arbetsgivaren inte ge förskottsinnehållningsbevis.

Det konstateras ibland fall där sexmånadersregeln inte tillämpats i förskottsuppbörden, men vid verkställandet av beskattningen är det klart att regeln skall tillämpas. Den skattskyldige får då i samband med slutlig beskattning för mycket betald förskottsinnehållning som återbäring. När det gäller de nordiska länderna ska man likväl ta bestämmelserna i den samnordiska överenskommelsen om förskottsinnehållning

Uppehåll med eller upphörande av arbetet – skall arbetsstaten behålla beskattningsrätten?

Arbetsgivarens förfarande

Skatteåterbäring och arbete i ett nordiskt land

i beaktande. För överenskommelsen redogörs i kapitel 9. Om arbetet utförts i ett annat nordiskt land så att arbetsstaten har beskattningsrätt ska förskottsinnehållningen som skall återbetalas överföras till vederbörande arbetsstat. Då ett sådant fall konstateras i skattebyrå, skall förbindelseskattebyrå omedelbart underrättas därom. Förbindelseskattebyrå sänder en överföringsbegäran till den andra staten med blankett NT5 och tar hand om den eventuella överföringen.

4.3. Skattepliktiga utlandsinkomster

Ovan har uppräknats de utlandsinkomster som är skattefria vid beskattningen i Finland. Utgångspunkten är att en allmänt skattskyldigs övriga inkomster från utlandet är skattepliktiga i Finland. Även inkomster från utlandet indelas i förvärvsinkomster och kapitalinkomster på sätt som det föreskrivs i ISkL.

I utländsk valuta erhållen inkomst

En sporadisk inkomstpost i någon annan valuta än euro omräknas till euro på basis av kursen på dagen för fånget. En regelbunden, återkommande inkomst, t.ex. pension, omräknas till euro enligt kurserna som Europeiska centralbanken publicerat. Även i dessa fall kan man på den skattskyldiges yrkande och utredning använda de kurser som faktiskt använts vid valutaväxlingen.

Sf-premie

I regel påförs en i Finland bosatt person försäkrads sv-premie och dp-premie även på basis av inkomst som erhållits från utlandet. Premierna fastställs inte för lön som är skattefri enligt 76 § ISkL. Ett internationellt avtal om socialskydd kan dessutom i vissa fall hindra påförandet av premierna på basis av löneinkomst som förtjänats i en annan stat. Endast i sällsynta undantagsfall kan ett dylikt avtal även hindra betalningsskyldighet till följd av pensionsinkomst från utlandet. Premierna utreds närmare i kapitel 7.

Lön för arbete utomlands

Löneinkomster från utlandet, på vilka man inte kan tillämpa sexmånadersregeln

Om lönen för ett arbete utomlands inte omfattas av sexmånadersregeln, skall det, då beskattningen verkställs, utredas om arbetsstaten på grund av skatteavtalet har rätt att beskatta lönen. Om arbetsstaten har beskattningsrätt, beaktas lönen i Finland genom undantagande- eller avräkningsmetoden.

Om arbetsstaten enligt skatteavtalet inte har beskattningsrätt, beskattas inkomsten på normalt sätt endast i Finland. Detsamma gäller situationer där ett arvode som erhållits från utlandet grundar sig på ett arbete som utförts i Finland, t.ex. en tidningsartikel som skrivits här.

Naturaförmåner

Då sexmånadersregeln kan tillämpas, är också naturaförmånerna skattefria i Finland. Detta gäller även t.ex. bostadsförmån från en

bostad i Finland. I fråga om sådana fall där regeln inte kan tillämpas har man i Skatteförvaltningens beslut om naturaförmåner konstaterat att de i beslutet givna värden skall tillämpas på förmåner som arrangerats såväl i hemlandet som på utlandet. I beslutet ingår ett separat omnämnande om en utländsk bostadsförmån och bilförmån.

Om den skattskyldige visar att förmånens gängse värde är lägre än som avses i naturaförmånsbeslutet, fastställer man som värde det gängse värdet. Förmånens gängse värde kan vid behov fastställas i enlighet med hur stora utgifter arrangerandet av förmånen åsamkat arbetsgivaren. Om denna princip inte kan tillämpas, kan man som grund använda den utgift som skulle ha åsamkats arbetstagaren, ifall denne själv hade skaffat motsvarande förmån.

De kostnader som arbetsgivaren med stöd av 76 § 5 punkten ISkL kan ersätta skattefritt har förklarats ovan. Övriga ersättningar är skattefria endast om det är fråga om en tillfällig arbetsresa. När man värderar huruvida arbetet utomlands skall betraktas som tillfälligt eller inte, skall man använda samma grunder som i fråga om arbete i hemlandet. Således kan också arbetsresor som varar en längre tid betraktas som tillfälliga, om det tydligt är fråga om ett tillfälligt arbetsplatsprojekt. En arbetsresa kan också vara tillfällig om arbetsgivaren sänder en anställd person till utlandet för att under en viss tid utföra arbete av annan typ, varefter personen fortsätter sitt arbete i Finland. När tillfälligheten värderas kan den omständigheten huruvida den skattskyldiges familj flyttat till arbetsstaten eller inte, ha betydelse.

I beskattningen tar man inte ställning till om arbetsgivaren till exempel med stöd av arbetskollektivavtal är skyldig att betala dagtraktamente. Men om arbetsgivaren betalar dagtraktamentet, värderar man i beskattningen huruvida dagtraktamentet kan betraktas som helt eller delvis skattefritt. Utlandsdagtraktamentet är skattefritt till den del som den inte överskrider beloppet som avses i Skatteförvaltningens beslut om dagtraktamentet och under den förutsättningen att det är fråga om ett tillfälligt arbete på en särskild plats för arbetets utförande. Om arbetstagaren arbetar utomlands på egentlig arbetsplats, kan dagtraktamentet betalas men de utgör skattepliktig inkomst.

Övriga förvärvsinkomster

I de flesta fall beskattas den pension eller den socialskyddsförmån en i Finland bosatt person erhåller från en främmande stat i ifrågavarande stat. Dubbelbeskattning undanröjs då i Finland i allmänhet genom undantagandemetoden. En pensionsinkomst som erhålls från utlandet påverkar också beviljandet av pensionsinkomstavrdraget och avdragets storlek. Den inverkan olika skatteavtal har på skattebehandlingen i Finland framgår av tabell som finns som bilaga. Skatteavtalen förhindrar inte att den försäkrades sv-premie eller dp-premie påförs i Finland.

Kostnads- ersättningar

Från utlandet erhållna pensio- ner och social- skyddsförmåner

EU:s förordning om social trygghet 883/2004 kan i vissa fall hindra påförandet av sv-premie för pensioner som fås från ett EU/EES-land eller från Schweiz. Detta är fallet t.ex. om en medborgare i ett EU/EES-land eller Schweiz som flyttat till Finland inte får för skatteåret pension eller annan förvärvsinkomst från Finland. Man låter dock bli att påföra avgiften endast för sådana utländska pensioner som hör till tillämpningsområdet för EU:s förordning om social trygghet. År 2010 kompletterades sjukförsäkringslagen så att konsekvensen av de rättsfall som redan beaktats i beskattningspraxis vid fastställandet av sv-premie på basis av utländsk pensionsinkomst beaktas nu även i sjukförsäkringslagen. Se även mål C-50/05 Nikula beträffande rättspraxis.

Bankkostnader för pension

Som bank- och valutakostnader för utländsk bruttopension i annan valuta än euro dras av ett belopp som motsvarar 60 euro.

Utländska bidrag

Vid beskattningen i Finland avgörs skatteplikten för stipendier eller andra bidrag eller hederspris från en utländsk betalare på basis av 82 § ISkL. Endast från ett finskt offentligt samfund eller från Nordiska rådet erhållna stipendier och hederspris kan enligt lagrummet vara skattefria i sin helhet. Övriga från Finland eller utlandet erhållna stipendier är skattepliktiga till den del deras sammanlagda belopp, efter avdrag av kostnader för inkomstens förvärvande eller bibehållande som hänför sig till dem och sammanräknat med ovan nämnda skattefria bidrag, överstiger det årliga beloppet av ett statligt konstnärstipendium.

På basis av 82 § 2 mom. ISkL kan finansministeriet på ansökan besluta att ett pris som utdelats som erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet är skattefri inkomst i sin helhet. I skatteavtalen finns i allmänhet inte bestämmelser om beskattningen av stipendier. Beskattningen av stipendier avgörs därför enligt den artikel i avtalet som gäller inkomster som inte nämnts särskilt. Härvid beskattas i allmänhet endast hemviststaten. Enligt vissa skatteavtal kan emellertid en inkomst som inte nämnts särskilt också beskattas i inkomstens källstat. Se bilagan "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser". Enligt de avtal som kan komma i fråga undanröjs eventuell dubbelbeskattning i allmänhet genom avräkningsmetoden.

Utländska lottovinster, tipsvinster, totovinster

Enligt ISkL 85 § är de vinster som avses i 2 § i lotteriskattelagen (26.6.1992/552) fria från inkomstskatt. Eftersom det i lotteriskattelagen endast stadgas om vinster vid i Finland arrangerade lotterier, förblir vinster som erhållits utomlands utanför tillämpningsområdet av lagen. De vinster en i Finland bosatt person erhållit utomlands är således i regel skattepliktig förvärvsinkomst i Finland. Ett undantag är vinster från lotterier som anordnas i EES-området. ISkL 85 § har ändrats år 2005 (334/2005). I paragrafen konstateras nu att även vinster från lotterier som i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet anordnats i enlighet med dess lagstiftning är skattefria.

Enligt lotteriskattelagstiftningen utgör poker ett kasinospel på vilket det ska betalas lotteriskatt om spelet anordnats i Finland. Eftersom begreppet lotteri i 85 § i inkomstskattelagen ansluter sig till begreppsapparaten i lotteri- och lotteriskattelagstiftningen ska även pokerspel betraktas som sådan lotteri som avses i 85 § i inkomstskattelagen. Härav följer att även inkomst av pokerspel som anordnats i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är, då de i bestämmelsen avsedda förutsättningarna föreligger, fri från inkomstskatt och i andra fall skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen. Se Skatteförvaltningens anvisning av 6.10.2008 "Om beskattning av pokerinkomster", diarienummer 1329/31/2008.

I skatteavtalen finns inte bestämmelser om beskattningen av lotterivinster. Beskattningen avgörs sålunda på basis av den artikel som gäller inkomster som inte nämnts särskilt. Härvid beskattas inkomsten vanligtvis endast i hemviststaten. Enligt vissa skatteavtal kan en inkomst som inte nämnts särskilt även beskattas i inkomstens källstat. I dessa fall undanröjs en eventuell dubbelbeskattning i Finland i allmänhet genom avräkningsmetoden. I allmänhet är det emellertid så att det inte betalas några inkomstskatter på lotteri- och andra vinster i källstaten och några åtgärder för att undanröja dubbelbeskattning inte alltså behövs. Lotteriskatter utgör å andra sidan inte sådana skatter som avses i skatteavtalen. Det kommer inte i fråga att avräkna dem och vinnaren har i allmänhet inte heller någon vetskap om dem eftersom lotteriföretaget redan betalt skatten på dem innan vinnaren fått sin vinst "utan skatt".

EG-domstolen meddelade 13.11.2003 avgörande (C-42/02, Lindman) enligt vilket Finlands tolkning av ISkL 85 § gynnade inhemska tjänsteleverantörer på bekostnad av tjänsteleverantörer i andra medlemsländer. Finlands tolkning stred således mot FEUF, artikel 56 (tidigare artikel 49 i EG-fördraget).

C-42/02 Lindman

Ett mer värdefullt varupris som en skattskyldig fått vid konst- eller idrottstävlingar utomlands, t.ex. en bil eller ett piano, anses i allmänhet vara skattepliktig inkomst. Ett pris som erhållits utomlands kan i allmänhet på basis av skatteavtalens s.k. artist/idrottsmannartikel beskattas i den stat där tävlingen hålls. Beroende på avtalet tillämpas antingen undantagande- eller avräkningsmetoden i Finland. Se längre fram om undanröjande av dubbelbeskattning.

Priser vid konst- eller idrottstävlingar utomlands

Royalty som en skattskyldig fått från utlandet är en förvärvsinkomst om det inte baserar sig på en rättighet som har förvärvats genom arv eller testamente eller mot vederlag (ISkL 52 §). Dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden.

Royaltyn

Behandlingen av dividender i beskattningen ändrades år 2005. Skatteplikten för en dividend från ett utländskt bolag bestäms på

Dividender

samma sätt som för en dividend från ett finländskt bolag, förutsatt att det utländska bolagets skatterättsliga hemvist är i en annan EU-stat eller i en stat med vilken Finland har ett skatteavtal som tillämpas på dividender (ISkL 33 c § 1 mom.). Dividender som man fått från någon annan stat än en EU-stat eller en skatteavtalsstat utgör däremot i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst oavsett om aktien är noterad eller inte (ISkL 33a § 2 mom.). ISkL 33 c § ändrades vid ingången av 2014. Enligt ISkL 33 c § 2 mom. ska dividend från ett utländskt företag vars skatterättsliga hemvist är i en annan EU-stat eller i en stat med vilken Finland har ett skatteavtal som tillämpas på dividender beskattas på samma sätt som en dividend från ett finländskt bolag om samfundet utan valmöjlighet och befrielse är skyldigt att betala minst tio procent i skatt på sin inkomst, av vilken dividenden utdelats. I annat fall utgör dividenden skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet (ISkL 33 c § 3 mom.). Dubbelbeskattningen av dividendinkomsten undanröjs genom avräkningsmetoden. Skatten som betalats till utlandet kan avräknas i sin helhet också när en del av dividenden är skattefri i Finland. Den utländska skatten avräknas dock till högst ett belopp som motsvarar den skatt som tas ut på dividenden i Finland.

Naturliga avdrag

Från inkomster som erhållits från utlandet kan göras de naturliga avdragen på samma sätt som för inkomster som erhållits i Finland. Sålunda får man t.ex. vid tillfällig arbetsvistelse utomlands avdra skäliga resekostnader med anlitande av billigaste färdmedel för de resor som gjorts för besök i hemmet (HFD:1988-B-557, HFD:1988-B-558 och HFD:1989-B-517). Även ett flygplan kan vara det billigaste färdmedlet.

Ibland kan en skattskyldig förorsakas extra levnadskostnader av ett tillfälligt arbete utomlands, vilka arbetsgivaren inte har ersatt. Dessa kostnader dras av i första hand på basis av den skattskyldiges egen utredning. Om någon utredning inte företes men det påvisas att ökade levnadskostnader ändå existerat, ska man uppskatta avdraget. Utgifter för kontakterna med familjen, extra utgifter för klädvård och t.ex. inkvarteringskostnader som en uppträdande artist inte har fått ersättning för av sin arbetsgivare kan vara avdragbara vid beskattningen. I utslaget HFD 1982/5531 som gällde arbete i Finland ansågs även att den skattskyldige kunde avdra de extra hyreskostnader och måltidskostnader som förorsakats honom på grund av ett tillfälligt vikariat på en annan ort, när han var tjänstledig från sin ordinarie tjänst och hans familj stadigvarande bodde i den bostad som fanns på den ort där den ordinarie tjänsten fanns. Om den skattskyldige bor i hemlika omständigheter utomlands (t.ex. lärarutbyte inom Fullbrightprogrammet), kan påvisade ökade levnadskostnader i brist på annan utredning uppskattas till hälften av dagtraktamentet för ifrågavarande land. De rese- och övriga levnadskostnader som familjen ger upphov till är inte avdragbara. Om bostaden i Finland inte hyrs ut, förorsakas dock den skatts-

kyldige kostnader på grund av att två bostäder måste underhållas. Om det är fråga om ett arbete som skall anses vara tillfälligt sålunda att den skattskyldige bibehåller sin egentliga arbetsplats i Finland, kan det på samma sätt som i utslaget HFD 1982/5531 anses att den skattskyldige har rätt att avdra hyreskostnaderna för bostaden i utlandet.

Kapitalinkomster

Från och med 2012 har kapitalinkomsterna beskattats progressivt. Åren 2012–2013 var skattesatsen för kapitalinkomsterna 30 % och för kapitalinkomsterna som översteg 50 000,00 euro 32 %. Från och med 2015 beskattas kapitalinkomsten enligt 33 % (enligt 32 % år 2014) till den del den beskattningsbara kapitalinkomstens belopp överstiger 30 000 euro (40 000 år 2014) (ISkL 124 § 2 mom.). Om dividenden fås från ett EU-land eller en skatteavtalsstat räknas de belopp som i fråga om dividenden ska betraktas som skattefria enligt samma regler som i fråga om inhemska dividender. Fr.o.m. år 2014 utgör då av en dividend som har fått från ett noterat bolag 85 % (tidigare 70 %) skattepliktig kapitalinkomst och 15 % (tidigare 30 %) skattefri inkomst (30.12.2013/1237). Enligt skatteavtalen undanröjs dubbelbeskattning som uppstått på grund av dividender och räntor i allmänhet genom avräkningsmetoden.

Vid beskattningen av dividend och ränta avräknas det från den finska skatten i debiteringsskedet en sådan inkomstskatt i en annan stat som inte överstiger den i skatteavtalet nämnda maximiprocenten. Maximiprocenten är i allmänhet samma procent som det i avtalet har överenskommit att är maximiprocent för räntor och dividender som betalats från Finland (se blankett VEROH 6214 B som finns som bilaga till kapitel 5). Enligt de skatteavtal som ingåtts med t.ex. Grekland och Frankrike tillämpar dock de avtalslutande staterna inbördes olika stora källskatteprocentsatser på dividender. I vissa skatteavtal ingår undantagsbestämmelser, på basis av vilka man i Finland skall ibland avräkna även sådan skatt som inte verkligen betalats i den andra staten på grund av befrielse som beviljats där. Se bilagan "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser".

En pensionär som återvänt från Sverige till Finland har en deposition i en bank i Sverige. I Sverige har det uppburits skatt på ränteinkomsten. Denna skatt kan inte avräknas i Finland eftersom en ränteinkomst enligt det nordiska skatteavtalet beskattas endast i personens hemviststat. Den skattskyldige ges råd att ansöka om återbäring av den uppburna skatten i Sverige. Oftast beror den felaktiga beskattningen i källstaten på att inkomsttagaren inte företett tillräcklig utredning om sin hemviststat för betalaren.

Om skatt uppburits på utlandet för en vinstandel av en placeringsfond, beror detta i allmänhet på att vinstandelen likställs i det ifrågava-

Dividender och räntor

Exempel

Placeringsfondens vinstandel

rande landet med dividendinkomst. Ifrågavarande källskatt på "dividendinkomst" avräknas normalt i Finland. På ärendet inverkar inte att då en vinstandel av en finsk placeringsfond betalas till utlandet betraktas den inte i Finland som sådan dividend som avses i skatteavtalet, utan som "annan inkomst" (HFD:1999:34).

Eventuellt boendeintyg

Den som erhåller dividend- eller ränteinkomster från utlandet behöver ibland utomlands ett intyg över att han är bosatt i Finland och sålunda berättigad till en lägre beskattning än den som det kommit överens om i skatteavtalet. Skattebyrån utfärdar dessa intyg. För boendeintyget redogörs närmare i kapitel 9.

Hyresinkomster och överlåtelsevinster

Ända till 2011 lämnades från utlandet erhållna hyresinkomster och försäljningsvinst vid försäljning av en bostad i sin helhet obeaktade i Finland, om inkomsten hade erhållits från en stat med vilken det finns ett skatteavtal som förutsätter att dubbelbeskattning undanröjs genom undantagandemetoden (Egypten, Marocko, Spanien, Frankrike, Portugal). Detta beror på att undantagandemetoden har betydelse endast vid en progressiv beskattning och på kapitalinkomster tillämpas en proportionell skattesats.

Den finska skattesatsen på kapitalinkomster påverkas av beloppet på totalinkomsterna och i beloppet beaktas även de utländska kapitalinkomsterna. Från och med 2012 beaktas utlandsinkomsten vid beskattningen av kapitalinkomsterna även i de fall där skatteavtalet förutsätter att dubbelbeskattningen undanröjs med undantagandemetoden (fr.o.m. ingången av 2013 Egypten, Spanien, Frankrike och Portugal).

Hyresinkomster eller överlåtelsevinster kan även erhållas från stater med vilka Finland har överenskommit om att dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden (bl.a. USA, Italien, Tyskland, Sverige; se tabell 4.4 som finns som bilaga). I Finland påförs härvid en normal skatt på kapitalinkomst. Om en annan stat har rätt att beskatta inkomsten, avräknas den i den andra staten betalda skatten från den skatt som samma inkomst ger upphov till i Finland. Hyresinkomster och överlåtelsevinster kan enligt skatteavtalen beskattas i källstaten om det är fråga om fast egendom. Den inkomst en person som är bosatt i Finland erhåller av lös egendom beskattas däremot i allmänhet endast i Finland. Enligt t.ex. det nordiska skatteavtalet kan dock även en inkomst av en aktielägenhet eller överlåtelsevinst av börsaktie beskattas i vederbörande bolags hemviststat. Enligt många skatteavtal kan källstaten även ha beskattningsrätt till hyresinkomster eller överlåtelsevinster för lös egendom, om inkomsten hänför sig till det fasta driftstället för den rörelse eller det yrke den skattskyldige utövat i denna stat.

– fast egendom eller lös egendom

Enligt skatteavtalen är det belägenhetsstatens lagstiftning som avgör om det är fråga om fast egendom eller lös egendom. Utanför de nordiska länderna är det vanligt att även lägenheter i flervåningshus är

fast egendom. Härvid anses att den som förvärvar besittningsrätten till en lägenhet även får i sin besittning en del av det jordområde som tillhör byggnaden. I Finland är aktierna i ett bostadsaktiebolag lös egendom och de berättigar endast till besittning av lägenheten medan äganderätten till marken tillhör bostadsaktiebolaget. Hyresinkomster och överlåtelsevinster för en lägenhet i ett flervåningshus kan till exempel i Spanien, Portugal och Frankrike enligt skatteavtalen beskattas i den stat där lägenheten finns, eftersom flervåningshuslägenheterna enligt dessa länders interna lagstiftning utgör fast egendom.

Beloppet av en överlåtelsevinst av lös egendom utomlands beräknas på samma sätt som överlåtelsevinst som erhållits i Finland. Överlåtelsevinsten för en utomlands belägen bostad som fortlöpande ägts och använts som egen stadigvarande bostad i minst två år är således skattefri i Finland. Från en hyresinkomst i utlandet kan de kostnader som hänför sig till anskaffandet av bostaden avdras på samma sätt som de kan avdras från en hyresinkomst som erhållits i Finland.

– inkomstbelopp fastställs som om det var från Finland

Utländsk fastighetsskatt kan i regel inte avräknas i Finland eftersom de skatteavtal Finland ingått i allmänhet inte gäller denna skatt. Om avräkningsmetoden tillämpas på en hyresinkomst som erhållits av en fastighet utomlands, kan den utländska fastighetsskatten dock på basis av 31 § 3 mom. ISkL avdras som en utgift för inkomstens förvärvande. Fastighetsskatten i Tyskland (Grundsteuer) avräknas i Finland eftersom skatteavtalet undantagsvis gäller även denna skatt. Finsk fastighetsskatt påförs inte för utländsk egendom.

Fastighetsskatt som betalats utomlands

HFD begärde i juni 2011 förhandsavgörande av Europeiska unionens domstol om huruvida EU-bestämmelsen om fri rörlighet av kapital kan utgöra hinder för att i nationell lagstiftning föreskriva att en person som är allmänt skattskyldig i Finland inte får dra av en förlust som uppstått vid överlåtelse av en fastighet som varit belägen i Frankrike från sådana vinster av överlåtelse av aktier som beskattas i Finland (HFD:2011:57).

Enligt Europeiska unionens domstols avgörande C-322/11 utgjorde EU-bestämmelserna inget hinder för sådan lagstiftning i ett medlemsland enligt vilken en i detta medlemsland bosatt allmänt skattskyldig person inte får dra av överlåtelseförlust av i ett annat medlemsland belägen fastighet från sådana överlåtelsevinster av lös egendom som beskattas i det förstnämnda medlemslandet även om detta under vissa förutsättningar skulle vara möjligt om fastigheten hade varit belägen i det förstnämnda medlemslandet. På grund av avgörandet avlog HFD den skattskyldiges besvär och ansåg att en i Finland allmänt skattskyldig inte fick dra av en förlust som uppstått vid överlåtelse av en i Frankrike belägen fastighet från sådana vinster av aktieöverlåtelser som beskattas i Finland då vinst från överlåtelse av fastighet skulle ha

varit skattefri i Finland enligt det aktuella skatteavtalet (HFD:2013:195).

HFD har tidigare gett ett beslut (HFD 2002:80) om att en skattskyldig inte hade rätt att i sin beskattning i Finland dra av en förlust som uppstått vid försäljning av en fastighet som var belägen i Spanien från här förvärvade överlåtelsevinster eller andra kapitalinkomster. I målet skulle man tillämpa skatteavtalet mellan Finland och Spanien. Enligt skatteavtalet ska det på undanröjandet av dubbelbeskattning tillämpas liknande undantagandemetod med progressionsförbehåll som i Finlands skatteavtal med Frankrike.

Skogsinkomster

Om en i Finland bosatt person äger fast egendom utomlands, kan bl.a. inkomst av virkesförsäljning enligt skatteavtalen alltid beskattas i den stat där fastigheten finns. I Finland undanröjs dubbelbeskattning genom undantagande- eller avräkningsmetoden, beroende på vilken metod som enligt avtalet är huvudmetoden.

Vissa särgruppers utlandsinkomster

EBRD

På löner och arvoden som betalats till direktionsmedlemmar, tjänstemän och funktionärer i Europeiska återuppbyggnads- och utvecklingsbanken (European Bank for Reconstruction and Development, dvs. EBRD) tillämpas den interna skatt som tillkommer banken. I utgångslandet är arvodena fria från statens inkomstskatt (FördrS 28/91) men inte från landets övriga skatter. MetodL leder till att fr.o.m. 1996 kan en allmänt skattskyldigs inkomst i Finlands statsbeskattning beaktas enligt undantagandemetoden med progressionsförbehåll.

Nordiska Ministerrådets sekretariat

Nordiska Ministerrådets sekretariat har utrymmen i Köpenhamn, Oslo och Stockholm. Enligt avtalet mellan de nordiska länderna om sekretariatets juridiska ställning (FördrS 45/1973) uppbärs i stationeringslandet en avgift av skattenatur hos de personer som tjänstgör vid sekretariatet. Enligt avtalet kan lönen beaktas i personens hemviststat vid beskattningen av hans övriga inkomster. En person som tjänstgör vid sekretariatet kan innan avgiften blir påförd avdra de räntor han inte har dragit av vid beskattningen i hemviststaten. Sekretariatet sänder årligen till varje nordiskt land en utredning över de räntor som avdragits i stationeringslandet.

Europaparla- mentariker, s.k. MEPar

Ända fram till 2009 har medlemsstaterna i Europeiska unionen betalat lönen till ledamöterna i Europaparlamentet och lönen har beskattats enligt det nationella inkomstskattesystemet. Från och med juli 2009 har lönen till ledamöterna i Europaparlamentet betalats från EU-budgeten. På lönen tas ut en särskild skatt till Europeiska unionen och i fråga om de finländska europaparlamentarikerna även en nationell skatt, om inte sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen.

Dubbelbeskattningen undanröjs med avräkningsmetoden. De ledamöter som redan var ledamöter av Europaparlamentet innan stadgan trädde i kraft och som återvaldes, har haft rätt att begära att de för resten av sin mandattid ska fortsätta att omfattas av det nationella systemet för ledamotsarvode, övergångsersättning, pension och efterlevandepension. I detta fall görs dessa utbetalningar från finska medel och beskattas endast i Finland.

Tjänstemän vid EU:s institutioner betalar ofta en särskild skatt till Europeiska unionen. Inkomst som omfattas av sådan beskattning är befriad från finsk skatt. Man ska i Finland ge en redogörelse för att skatten tagits ut av Europeiska unionen. Om denna skatt till unionen inte tas ut på lönen beskattas lönen i Finland om inte sexmånadersregeln kan tillämpas.

**Personal i
Europeiska
unionen**

De ackrediterade assistenterna till de finska europaparlamentarierna i Bryssel, Strasbourg och Luxemburg räknas fr.o.m. 1.7.2009 till annan personal inom Europeiska unionen. De är direkt anställda vid parlamentet och betalar skatten till unionen. Sådan inkomst som beskattats av Europeiska unionen och på vilken det inte betalas någon nationell skatt i medlemsstaterna kan inte beaktas i Finland ens genom undantagandemetoden med progressionsförbehåll. Detta grundar sig på EG-domstolens utslag från år 1960, Jean Humblet mot belgiska staten. Den beskattningmässiga behandlingen av pensionsinkomster fastställs i artikel 2 punkt b i rådets förordning 549/69.

4.4. Undanröjandet av dubbelbeskattning

Metodlagen

Om en person som är allmänt skattskyldig i Finland också enligt skatteavtalet är bosatt i Finland och om han eller hon har inkomster från utlandet under sådana omständigheter att den främmande staten har beskattningsrätt undanröjs den dubbla beskattningen i Finland. Är det fråga om en skatteavtalsstat, har det i vederbörande skatteavtal sagts, om dubbelbeskattning ska undanröjas i Finland genom avräkningsmetoden eller genom undantagandemetoden. Räknesätt som dessa metoder förutsätter har inte definierats i skatteavtal. Detta har överlåtit till de olika staterna. Om metoden som ska tillämpas vid undanröjande av dubbelbeskattning har i Finland stadgats närmare i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (metodlagen 1552/95).

Metodlagen blir tillämplig även då Finland ingått ett skatteavtal med ifrågavarande främmande stat. Lagen tillämpas på den statliga inkomstskatten, inkomstskatten för samfund, kommunalskatten och kyrkoskatten. Lagen gäller inte den försäkrades sjukförsäkringspremie.

**Både med och
utan skatteavtal**

Två metoder

I lagen ingår bestämmelser om tillämpningen av såväl avräkningsmetoden som undantagandemetoden. Enligt huvudregeln avräknas dubbelbeskattning med avräkningsmetoden. Undantagandemetoden används endast om detta förutsätts i bestämmelserna i skatteavtal eller annat internationellt avtal.

Undantagandemetod i skatteavtal

I de nyaste skatteavtalen som Finland slutit utgör avräkningsmetoden den huvudsakliga metoden. De få skatteavtal där undantagandemetoden ännu är den huvudsakliga metoden framgår ur bifogad förteckning "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser". Enligt de med dessa länder slutna avtalen undanröjs dubbelbeskattning vad gäller dividend- och ränteinkomster samt royaltyer dock i allmänhet med tillämpning av avräkningsmetoden.

I det nordiska avtalet tillämpas undantagandemetoden på lön

På pensionsinkomst och löneinkomst som erhållits av ett offentligt samfund i arbetsstaten tillämpar man oftast undantagandemetoden också enligt de avtal där avräkning utgör den huvudsakliga metoden. Det nordiska skatteavtalet hör till de avtal som tillämpar avräkningsmetoden. Till följd av punkt 3 c i avtalets artikel 25 tillämpar man dock undantagsvis undantagandemetoden på i artikel 15 nämnd löneinkomst som kan beskattas i den andra staten.

Avräkningsmetoden

Den metod med vilken man undanröjer dubbelbeskattning genom att avräkna den utländska skatten från den skatt som ska betalas i Finland för samma inkomst kallas avräkningsmetoden.

Från och med 2010 beräknas avräkningens högsta belopp enligt förvärvskälla och enligt inkomstslag (4 §). Vid beräkandet av avräkningens högsta belopp beaktar man även räntor då man räknar ut relationstalen. Före år 2010 beräknades avräkningens högsta belopp separat för varje land, förvärvskälla och inkomstslag. Metodlagen ändrades (1360/2009) vid ingången av 2010 så att begränsningen om att avräkning ska beräknas separat för varje land inte längre existerar och så att de oanvända avräkningarna avräknas i den ordning som de har uppkommit.

Enligt metodlagen kan man avräkna i Finland också sådan i en främmande stat betald skatt som erlagts för inkomst från en tredje stat. Denna bestämmelse är närmast av betydelse vid tillfällen då ett finländskt företags fasta driftsställe i utlandet har betalt skatt i den stat där driftsstället är beläget på inkomster från en tredje stat.

Om inget avtal avräknas endast statsskatt

Om inkomsten erhållits från en skatteavtalsstat, avräknar man alla de skatter som nämns i skatteavtalet. Om det inte existerar något skatteavtal med ifrågavarande stat, avräknas endast den skatt som betalats till den främmande staten. Då kan skatt som betalats till den

främmande staten avdras från statskatt, kommunalskatt och kyrkoskatt i Finland.

De avräkningsbara skatterna avdras från den inkomstskatt, kommunalskatt och kyrkoskatt som skall betalas i Finland på samma inkomst för motsvarande tid i den proportion som de nämnda skatterna står till varandra.

Ibland har man i en annan stat t.ex. för dividend eller ränta uppburit mera skatt än vad som det ifrågavarande skatteavtalet förutsätter. Då avräknar man i Finland högst beloppet som motsvarar skatten som överenskommits om i skatteavtalet. Den för stora skatten i den andra staten beror i dessa fall i allmänhet på att den skattskyldige inte fyllt i alla nödiga blanketter eller uppvisat tillräcklig utredning om att han är berättigad till skatteavtalets förmåner. Den skattskyldige kan i allmänhet lätt korrigera ett sådant fel genom att i källstaten till exempel från beloppets utbetalare begära blanketterna och anvisningarna som tillämpas i landet i fråga.

Den skattskyldige har inte rätt att avdra de utländska skatterna som utgifter vid sidan av avräkningen (se HFD 2004:12). Skatterna kan dock tänkas bli avdragna som kostnader för inkomstens förvärvande, om den skatt som betalats i den främmande staten inte går att avräkna på grund av sin natur. Till exempel en utländsk fastighetsskatt får avdras från hyresinkomsten av en utländsk fastighet. Även en indirekt skatt som inte kan betraktas som sådan i skatteavtalet avsedd skatt som skall avräknas från skatt i Finland kan utgöra en sådan utgift för inkomstens förvärvande som kan dras av (se Skattestyrelsens ställningstaganden till företagsbeskattningsfrågor, Anvisning Dnr 1531/345/2003, 2.6.2003, fråga 19).

Den utländska skatt som krävs bli avräknad skall ha påförts just den skattskyldige som yrkar på avräkning. Från denna princip kan man avvika endast om den skattskyldige är delägare i en finländsk sammanslutning som beskattats som en enskild skattskyldig i utlandet. De utländska skatterna för en dylik sammanslutning kan avräknas vid beskattningen av delägarna. Avräkningen är möjlig även i det fallet att en i Finland bosatt skattskyldig är delägare i en utländsk sammanslutning som betraktas som en separat skattskyldig i en främmande stat. Ett utländskt samfunds utländska skatter kan däremot inte avräknas vid beskattningen av en i Finland bosatt delägare.

Utländsk skatt kan inte avräknas till högre belopp än beloppet av den skatt som skulle betalas på inkomsten i Finland. Ett undantag från denna princip utgörs av möjligheten enligt MetodL 5 § att övervältra oanvända avräkningar till de fem följande åren (före skatteåret 2010 var möjligheten ett år).

Maximivräkningen beräknas separat för förvärvskälla och in-

För stor skatt avräknas inte

– Skatt som utgift för inkomstens förvärvande

Samma skatte- subjekt

Maximivräkning

komstslag (före skatteåret 2010 beräknades maximiavräkningen även separat för varje land). Den vanligaste situationen är att den skattskyldige har inkomster från en förvärvskälla för personlig inkomst i utlandet. Om det rör sig om en närings- eller jordbruksidkare, kan det även vara fråga om andra förvärvskällor. En finländsk sammanslutning kan också ha utlandsinkomster, vars dubbelbeskattning måste undanröjas vid delägarens beskattning.

Formel för beräkning av maximiavräkningen

För att utreda maximiavräkningen måste man först räkna ut skatten på inkomstslaget (förvärvsinkomst eller kapitalinkomst) i den förvärvskälla, där det ingår utlandsinkomst:

$$\frac{\text{den finska skatten på inkomstslaget} \times (\text{förvärvskällans FÖI/KAPI netto})}{\text{inkomstslagets nettoinkomst}}$$

Därefter uträknas avräkningens högsta belopp:

$$\frac{\text{skatten på inkomstslaget av förvärvskällan} \times (\text{utlandsinkomst} - (\text{utg. för inkomstens förv. + räntor}))}{\text{inkomsten av inkomstslaget av förvärvskällan} - (\text{utg. för inkomstens förv. + räntor})}$$

Exempel 1 på tillämpningen av avräkningsmetoden

	FÖI	KAPI
Personlig inkomst	120 000	60 000
Inkomst av näringsverksamhet		
– inkomsten sammanlagt 120 000, som delas i förvärvsinkomst (FÖI) och kapitalinkomst (KAPI)	80 000	40 000
Antas att av denna summa på 120 000 härrör sig		
– från utlandet 30 000 (FÖI 20 000, KAPI 10 000)		
– 90 000 från Finland		
Nettoinkomster	200 000	100 000
Skatter 100 000	70 000	31 200

1. Uträknas andelen av skatten för den förvärvskälla till vilken utlandsinkomsten hänför sig av skatten på inkomstslaget (näringsinkomstkällans andel av förvärvsinkomstslagets skatt och näringsinkomstkällans andel av kapitalinkomstslagets skatt): 100 000

$$\text{skattens andel av} \quad \frac{70\,000 \times 80\,000}{200\,000} = 12\,480$$

$$\text{skattens andel av KAPI-skatten} \quad \frac{31\,200 \times 40\,000}{100\,000} = 12\,000$$

2. Maximiavräkningen uträknas (den andel av förvärvskällans skatt som motsvaras av utlandsinkomsten): Andelen som motsvarar utländsk förvärvsinkomst 80 000

$$\text{Andelen som motsvarar utländsk förvärvsinkomst} \quad \frac{28\,000 \times 20\,000}{80\,000} = 7\,000$$

Andelen som motsvarar utländsk kapitalinkomst

$$\frac{12\,480 \times 10\,000}{40\,000}$$

= 3 120

Om den till utlandet betalda skatten understiger maximiavräkningen, avräknas hela den skatt som betalats till utlandet från den finska skatten enligt skatternas interna proportion.

Då den skatt som betalats till utlandet överstiger maximiavräkningen, kan man avdra högst detta maximibelopp under skatteåret. Den överskottande andelen kan överföras att bli avräknad under de fem följande åren (före år 2010 under det efterföljande året).

Utlandsinkomsten är 5 000 euro och den utländska skatten 1 000 euro. Den finska skatten på denna inkomst skulle vara 1 300 euro. Den utländska skatten dras av från den finska skatten (1 300 - 1 000). Det återstår ännu 300 euro som ska betalas till Finland.

Beloppet som avräknas från den finska skatten får dock inte överstiga det skattebelopp som skulle betalas på samma inkomst i Finland (maximiavräkningen). Den utländska skatten kan överstiga maximiavräkningen t.ex. om skattesatsen utomlands är högre än i Finland, om den skattskyldiges beskattningsbara inkomst är mindre i Finland än utomlands eller om inkomsten som hänför sig till den aktuella förvärvskällan visar förlust.

Syftet med metodlagen är inte att förhindra avräkningen av en skatt som betalats till utlandet i en situation där resultatet av ett fast driftställe som finns i en annan stat visar förlust. Metodlagen tillämpas på fall där internationell dubbelbeskattning ska undanröjas och vid beräkningen av maximiavräkningen räknas som inkomst som förvärvats i den främmande staten endast sådana i Finland skattepliktiga inkomster på vilka man i den främmande staten ska betala sådan skatt som avräknas enligt metodlagen.

Om det fasta driftställets resultat visar förlust, betalas det inte någon skatt på resultatet till den stat där det fasta driftstället finns. Vid beräkningen av maximiavräkningen ska man således inte räkna ett fast driftställes eventuella förluster utomlands till det sammanlagda utfallet av beskattningsbara utländska inkomster. Med det sammanlagda utfallet av utländska inkomster avses det belopp som blir kvar när utgifterna och räntorna för inkomstens förvärvande och bibehållande dras av från de utländska inkomsterna.

Ett finskt bolag har ett fast driftställe i staten A. Det fasta driftställets beskattningsbara inkomst är 100 000, på vilket bolaget betalar 25 000 i skatt till staten A. Bolagets fasta driftställe i staten B går med förlust med 70 000. Det fasta driftställets inkomster hör till det finska bolagets beskattningsbara näringsinkomst, på vilken skatten i Finland utgör 46 000. Skatten som betalats till utlandet avräknas i Finland i fråga om både staten A och staten B enligt avräkningsmetoden. Det finska

Exempel 2 på tillämpningen av avräkningsmetoden

Avräkning av utländsk skatt då fast driftställe går med förlust

Exempel på avräkningen av skatt då fast driftställe visar förlust

bolagets beskattningsbara inkomst av näringsverksamhetens förvärvskälla (Den beskattningsbara inkomsten av förvärvskällan = ISkL 30 § 4 mom., den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamheten (från vilken tidigare års fastställda förluster dragits av)) är sammanlagt 230 000, som består av följande poster:

- Resultatet av näringsverksamheten som bedrivs i Finland 200 000
- Inkomsten av näringsverksamheten som bedrivs av det fasta driftstället i staten A 100 000 (Inkomst som förvärvats i en främmande stat = inkomst som förvärvats i en främmande stat – (utgifter för inkomstens förvärvande+räntor+tidigare års förluster som eventuellt hänförs till den utländska inkomsten))
- Resultatet av näringsverksamheten som bedrivs av det fasta driftstället i staten B 70 000

Skatten som ska betalas till Finland på den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamhetens förvärvskälla är 46 000 före avräkningen av den utländska skatten (Skatten som ska betalas på den beskattningsbara inkomsten av förvärvskälla = den skatt som ska betalas till Finland (som hos samfund ännu under skatteåret 2013 togs ut enligt 24,5 % på den ovan nämnda beskattningsbara inkomsten av förvärvskälla men enligt 20 % fr.o.m. skatteåret 2014)). Vid beräkningen av maximiavräkningen av den utländska skatten ingår förlusten i staten B i den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamhetens förvärvskälla men den tas inte i beaktande i det sammanlagda utfallet av de utländska inkomsterna. Maximiavräkningen beräknas således enligt följande:

$$\frac{46\,000 \text{ (skatt i NärSkL-förvärvskälla)} \times 100\,000 \text{ (sammanlagt utfall av besk.bara utländska inkomster)}}{230\,000 \text{ (beskattningsbar inkomst av NärSkL-förvärvskälla)}} = 20\,000$$

Eftersom skatten som betalats till staten A överstiger maximiavräkningen, kan man av den skatt som betalats till utlandet avräkna 20 000 euro men 5 000 euro kan inte avräknas.

Avräknings- yrkande lyckas även efter slutförd beskattning

Enligt MetodL 2 § undanröjs dubbelbeskattning genom att den skatt som betalats i den främmande staten avräknas från den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst. Den utländska skatten anses vara betald då den utländska slutliga skatten har betalats eller, om den utländska slutliga skatten inte har betalats, då den motsvarande förs-kottsskatten har betalats (22.12.2009/1360). Före år 2010 kunde endast den slutliga utländska skatt som betalats i den främmande staten avräknas från den finska skatten. Skatteavräkning borde sökas skriftligen före beskattningen slutförts. Om den skattskyldige framställer yrkande om avräkning först senare, avräknas skatten som betalats till utlandet genom skatterättelse. I yrkandet ska man redogöra för skat-
tebeloppet och betalningsgrunden samt för att man har betalat skatten

i den främmande staten samt för de övriga omständigheter som behövs för att avräkningen ska kunna beviljas. Som redogörelse för att man har betalat skatten i den främmande staten godkänns t.ex. debetsedeln eller inkomstbetalarens intyg över förskotts innehållning (t.ex. skatt på dividender och räntor eller s.k. Lohnsteuer på löner i Tyskland). Vid behov måste den skattskyldige presentera en tillförlitlig finsk eller svenskspråkig översättning av innehållet i den på ett främmande språk avfattade handlingen.

Om man inte förmår presentera tillräcklig utredning för medgivande av avräkning, men förutsättningarna för avräkning föreligger, kan avräkningen medges till ett skäligt belopp.

Om beloppet på den utländska skatten ändras t.ex. till följd av överklagande eller om förskotts innehållningen inte motsvarar beloppet på den debiterade slutliga skatten ska den skattskyldige enligt MetodL 9 § i underrätta Skatteförvaltningen om ändringarna för att avräkningen skall kunna rättas.

Ibland kan beloppet av de skatter som betalats till en främmande stat inte avräknas i sin helhet t.ex. på grund av att beloppet av den utländska skatten överstiger maxiavräkningen under skatteåret. Då kan den oanvända avräkningen fr.o.m. skatteåret 2010 avräknas på den skattskyldiges yrkande från de skatter som under de fem följande skatteåren påförs på sådan inkomst som ska hänföras till samma förvärvskälla och inkomstslag. Före skatteåret 2010 kunde de oanvända avräkningarna räknas av endast under det följande skatteåret.

Skatter som betalats till utlandet under föregående år kan avräknas endast till den del avräkningens högsta belopp då överstiger beloppen av de utländska skatter som skall avräknas för samma skatteår. Från och med skatteåret 2010 avräknas de oanvända avräkningarna i den ordning som de uppkommit.

Oanvänd avräkning (MetodL 5 §)

skatteår 1	utländsk skatt	1 000
	max.avräkning	800
	förblir oavräknad	200
skatteår 2	utländsk skatt	2 000
	max.avräkning	2 100
	finländsk skatt sk.år 2	5 000
	– utl. skatt sk.år 1	200
	– utl. skatt sk.år 2	1 900
	finländsk skatt sk.år 2	2 900
	förblir oavräknad sk.år 2	100

Exempel 1

Skatter på det sammanlagda beloppet av utlandsinkomster kan räknas av till högst lika stort belopp som det betalas skatt till Finland på det sammanlagda beloppet av utlandsinkomster.

Exempel 2 på oanvända avräkningar

Under inkomståret 2010 är utlandsinkomsten 5 000 euro och den utländska skatten 1 500 euro. Den finska skatten på denna inkomst skulle vara 1 300 euro. Den utländska skatten överstiger den finska skatten, varför avräkningen i Finland är endast 1 300 euro. Det icke avräknade beloppet, dvs. 200 euro, kan avräknas under de fem följande åren från den skatt som påförs på sådan inkomst från den andra staten som ska hänföras till samma förvärvskälla eller inkomstslag. De oanvända avräkningarna avräknas i samma ordning som de uppstått.

Tax sparing credit

Skatteavtal förutsätter ibland att man i Finland avräknar sådan skatt till annan stat som de facto inte betalats. Det är fråga om ett specialfall där den andra staten enligt skatteavtalet har rätt att beskatta en viss inkomst men där beskattningen ändå inte sker eftersom den ifrågavarande andra staten i sin interna lagstiftning har velat stöda utlänningarnas verksamhet. De artiklar med stöd av vilka en dylik avräkning kan komma i fråga har räknats upp i tabellen "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser". Man måste i artikeln kontrollera om det föreligger eventuella begränsningar i fråga om avräkningens giltighetstid.

Undantagandemetoden

Utgångsläget vid tillämpningen av undantagandemetoden är, att inkomster från källstaten inte beskattas överhuvudtaget i den skattskyldiges hemstat. I de skatteavtal som Finland slutit använder man sig dock av den s.k. undantagandemetoden med progressionsförbehåll. Vid tillämpningen av denna metod beaktas inkomsten som befrias från skatt då man fastställer den skattesats enligt vilken den skattskyldiges annan inkomst beskattas i hemstaten. Detta har även stadgats i MetodL.

Skattepliktig förvärvsinkomst

Vid beskattningen av fysiska personer, sammanslutningar och dödsbon betraktas sådan förvärvsinkomst som på grund av ett skatteavtal undantagits från skatt i Finland som den skattskyldiges skattepliktiga inkomst. Eftersom utlandsinkomsten räknas med bland inkomsterna är de utgifter och räntor som hänför sig till dessa inkomster avdragbara. Enligt MetodL 6 § får räntorna och utgifterna för förvärvandet av inkomsten dock inte avdras vid tillämpning av undantagandemetoden till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten. Vid tillämpning av undantagandemetoden beaktas sålunda de belopp som kvarstår efter avdrag av utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande samt de räntor som hänför sig till inkomsten. Inkomsterna beaktas alltså till sina nettobelopp.

– samfundsbeskattning

Enligt MetodL 7 § hänförs enligt undantagandemetoden beaktade utlandsinkomster inte till den skattepliktiga inkomsten för samfund. Undantagandemetoden inverkar endast på den progressiva beskatt-

ningen. Då samfundsbeskattningen är proportionell, vilket medför att tillämpningen av undantagandemetoden med progressionsförbehåll inte skulle ha den inverkan man i allmänhet eftersträvar, konstateras det i lagen att inkomsten förblir obeaktad i sin helhet. Härvid kan man inte heller avdra de utgifter och räntor som hänför sig till inkomsten i Finland. Undantaget utgörs av samfundets räntor som hänför sig till skattefria utländska dividendinkomster.

Ända till 2011 lämnades sådan utlandsinkomst som betraktas som kapitalinkomst och på vilken man enligt skatteavtalet skulle kunna tillämpa undantagandemetoden obeaktad i sin helhet vid den finländska beskattningen. Detta följde av att skatten på kapitalinkomster utgick enligt en proportionerlig skattesats, varvid ett beaktande av inkomsten inte skulle ha haft någon inverkan på progressionen. I motsvarande mån kunde man i Finland inte dra av utgifter och räntor som hänför sig till dessa inkomster.

Från och med 2012 har kapitalinkomsterna beskattats progressivt. Den finska skattesatsen på kapitalinkomster påverkas alltså av beloppet på totalinkomsterna och i beloppet beaktas även de utländska kapitalinkomsterna. Från och med år 2012 beaktas utlandsinkomster vid beskattningen av kapitalinkomster även i de fall där undantagandemetoden tillämpas.

Exempel på kapitalinkomster som skall beaktas med tillämpning av undantagandemetoden är bl.a. från flervåningshuslägenheter eller bostadshus härrörande hyresinkomster eller överlåtelsevinster i Spanien, Portugal eller Frankrike. För sådan egendom fastställs det inte överlåtelseförlust på grund av 6 § MetodL.

Vid tillämpning av undantagandemetoden skall man räkna ut vilken del av den finska skatten som skall lämnas opåford. Av de finska skatterna avräknas den proportionerliga andel som svarar mot den andel som den från den främmande staten förvärvade inkomsten utgör av förvärvskällans och inkomstlagets inkomst. Då man räknar ut detta relationstal beaktar man som inkomst de belopp som kvarstår efter avdrag av utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande samt de räntor som hänför sig till dessa inkomster.

Uträkning av den skatt som hänför sig till den undantagna inkomsten:

1. Uträkning av skatten för förvärvskälla till vilken utlandsinkomsten hänför sig:

$$\frac{\text{inkomstslagets skatt efter gottgörelse av underskott} \times \text{förvärvskällans nettoinkomst}}{\text{inkomstslagets nettoinkomst}}$$

– **kapitalinkomst**

Förfarandet

2. Uträkning av det belopp som avräknas från skatten

$$\frac{\text{skatten på inkomstslag av förvärvskälla} \times (\text{utlandsinkomst} - (\text{utg. för inkomstens förv.} + \text{räntor}))}{\text{inkomsten av inkomstslag av förvärvskälla} - (\text{kostnader för inkomstens förv.} + \text{räntor})}$$

Avräkningen från skatterna på den skattskyldiges förvärvsinkomster görs enligt relationen mellan statsskatt, kommunalskatt och kyrkoskatt.

Exempel på tillämpning av undantagandemetoden

		FÖI	KAPI
Förvärvskälla för personlig inkomst			
Inkomster från Finland	32 000		räntor 20 000
– utgifter för ink. förv.	2 000	30 000	
Inkomster från utlandet	55 000		
– utgifter för ink. förv.	5 000	50 000	
Nettoinkomst/underskott/usg		80 000	20 000 → 5 600
Skatt		25 000	
– underskottsgottgörelse		5 600	
Skatt		19 400	

Den andel av förvärvsinkomstslaget skatter som hänför sig till utlandsinkomsten

$$\frac{19\,400 \times 50\,000}{80\,000} = 12\,125$$

$$\text{Att debitera } 19\,400 - 12\,125 = 7\,275$$

Beskattningens takregel har ändrats

Takregeln i ISkL 136 § ändrades vid ingången av 2006 till följd av avskaffandet av förmögenhetsskatten samt för att progressionen för andra utländska förvärvsinkomster än pensionsinkomster skulle lindras. Fr.o.m. 2006 gäller takregeln endast sådana skattskyldiga som förvärvat förvärvsinkomst i Finland och utomlands.

Takregeln för utlandsinkomst ISkL 136 § 3 mom., s.k. de Groot-regel

I ISkL 136 § 3 mom. tas det ställning till sådan utlandsinkomst som skall beaktas med undantagandemetoden. Med bestämmelsen säkerställs att en person som får sådan inkomst inte blir beskattad strängare än en person som får liknande inkomster enbart från Finland. När t.ex. utländsk pension beaktas med undantagandemetoden i Finland, räknas den eventuella pensionsinkomstavrdraget och grundavdraget på grundval av totalinkomsterna och inte enbart på grundval av den finska inkomsten. Eftersom man dock i beskattningen därutöver tillämpar ISkL 136 § 3 mom. strider förfarandet inte mot principerna i EU:s lagstiftning och t.ex. inte mot domen i mål C-385-00 de Groot. Även kommissionen har i sitt pressmeddelande 15.7.2005 uttryckligen konstaterat att Finlands förfarande i behandlingen av utländsk pensionsinkomst inte är diskriminerande eftersom Finland har takregeln i ISkL 136 § 3 mom. Detta har även konstaterats i avgörandet HFD 2006/3499. Finland har vid ingången av 2006 utvidgat takregeln för

utlandsinkomst att gälla förutom pension även andra utländska förvärvsinkomster.

Tillämpningen av takregeln för utlandsinkomst förutsätter förutom utlandsinkomst även uppgift om den utländska skatten. Om Skatteförvaltningen vet om den utländska skatten då beskattningen verkställs beaktas takregeln automatiskt utan att den skattskyldige behöver yrka på den. I praktiken fungerar takregeln så att en jämförelseuträkning räknar ut om personens totala skattebörla (de utländska inkomstskatterna + de finska inkomstskatterna) håller på att bli större än för en person som har lika stora inkomster enbart från Finland. Om en sådan situation håller på att uppstå, avstår Finland i fråga om skatterna vid behov från en del av sina egna inkomstskatter. Regeln påverkar varken den försäkrades sf-premie eller rundradioskatten.

Beskattningen av invandrare och utvandrare

Med invandrare avses i det följande personer som vid skatteårets ingång har varit utomlands bosatta begränsat skattskyldiga och under skatteåret blivit allmänt skattskyldiga i Finland. Fr.o.m. 2006 kan invandrings- eller utvandringstidpunkten inte längre ha någon betydelse för avdragen vid beskattningen. De begränsningar för avdragen som ansluter sig till boendetiden i Finland (tiden för den allmänna skattskyldigheten) har slopats (858/2005). Vid beskattningen för inkomståret 2005 kunde flytningstidpunkten likväl ännu ha betydelse. År 2005 kunde invandrare t.ex. inte i allmänhet få grundavdrag eftersom detta avdrag endast kunde beviljas den som hela året varit allmänt skattskyldig. De begränsningar som gäller avdrag var av betydelse ännu år 2005 även i situationer där den som utvandrar från Finland blir begränsat skattskyldig mitt under året.

Invandrare – begränsningarna för avdragen har slopats

Enligt 5 § BFL anses den skattskyldiges hemkommun vara den kommun där han vid utgången av året som föregår skatteåret anses ha hemort (hemkommun i årsskiftet) som avses i hemkommunslagen (201/94). Hemkommunen i årsskiftet jämföras med en kommun i vars befolkningsdatasystem en person som under skatteåret har flyttat till Finland skall ha antecknas efter inflyttningen. Om det inte förutsätts någon anteckning, anses som hemkommun den kommun där han först har bosatt sig efter inflyttningen. För flyktingars del kan som hemkommun anses den kommun i vars flyktingcentral de först mottagits i Finland.

Invandrarens beskattningskommun

Före år 1993 förutsattes det att en person som inte hela året varit allmänt skattskyldig i Finland endast fick avdra räntor som hänförde sig till inkomster eller tillgångar för vilka skatt skulle betalas i Finland. Denna begränsning finns inte mera. ISkL förutsätter dock att de räntor som hänför sig till en skattefri inkomst får inte avdras. En invandres

Räntor

räntor som hänför sig till förvärv av utländska aktier och således till dividendinkomster är sålunda inte avdragbara i Finland till den del de har influtit under den tid personen ännu var begränsat skattskyldig.

Skattekort

Invandrarna hämtar vanligtvis ett skattekort från den skattebyrå som kommer att verkställa den slutliga beskattningen. Även övriga skattebyråer är skyldiga att utge skattekort. Vid beräkning av förskottsinnehållningsprocenten används beskattningskommunens skattöre.

Skattekort eller källskattekort

Det är vanligt att även den som bosätter sig varaktigt i landet till att börja med beviljas uppehållstillstånd och arbetstillstånd för några månader i gången. Därför är inte heller t.ex. ett arbetstillstånd som beviljats för endast tre månader i sig ett hinder för att ett skattekort skall kunna erhållas. På basis av den skattskyldiges övriga förhållanden skall man sträva till att utreda om hans egentliga bostad och hemvist är i Finland eller kommer hans vistelse här att i varje fall överstiga sex månader. Uppmärksamhet fästs speciellt vid följande omständigheter:

- den tid arbetsavtalet är i kraft,
- har en ägobostad förvärvats i Finland,
- den tid hyresavtalet är i kraft
- är den skattskyldige gift med en finländare,
- har den skattskyldige från utlandet flyttat till Finland tillsammans med sin familj,
- har den skattskyldige antecknats i befolkningsdatasystemet.

Om det är osäkert om vistelsen i Finland kommer att pågå över sex månader ges den skattskyldige till att börja med ett källskattekort eller den skattskyldige kan fr.o.m. 2014 på hens yrkande beviljas ett skattekort för begränsat skattskyldig, varvid beskattningen verkställs på samma sätt som för dem som bor i Finland, dvs. genom ett beskattningsförfarande som grundar sig på totalinkomsterna. Ett skattekort för allmänt skattskyldig ges först när det står klart att sex månader kommer att överskridas. Då skattekortet ges beaktas den uttagna källskatten eller förskottsinnehållningen som förskottsinnehållning.

Försäkrads sv-premie och dp-premie

På invandrare påförs vanligen den försäkrades sv- och dp-premie. Premierna påförs inte om arbetstagaren företer ett intyg av s.k. utländska arbetstagare som bevisar att han är försäkrad i sitt hemland. Premierna påförs inte heller den som med FPA:s intyg bevisar att han inte omfattas av Finlands bosättnings- eller anställningsbaserade social trygghet. I kapitel 7 finns en närmare redogörelse för premierna.

Utvandrare – begränsningarna för avdragen har slopats

Med utvandrare avses en allmänt skattskyldig person som lämnar landet i avsikt att varaktigt bosätta sig utomlands. Även i samband med en varaktig utflyttning förblir en finsk medborgare i allmänhet på grund av väsentlig anknytning till Finland allmänt skattskyldig flyttningsåret och de tre därpå följande åren. För de väsentliga anknytningarna har redogjorts i kapitel 3.

En utländsk medborgare blir begränsat skattskyldig genast han flyttat, om det inte är fråga om en tillfällig frånvaro från Finland. Även en finsk medborgare kan på egen begäran bli begränsat skattskyldig redan innan det gått tre år sedan flyttningen. Han skall härvid kunna visa att han under skatteåret inte har väsentlig anknytning till Finland. Väsentlig anknytning redogörs för i kapitel 3.

Då en finsk medborgare flyttar till utlandet (d.ä. informerar befolkningsregistret om utflyttningen från Finland), förblir han på ovan anförd sätt i allmänhet allmänt skattskyldig i Finland under flyttningsåret och tre därpå följande år. I beskattningshänseende bor han i allmänhet också i den utländska stat dit han flyttat. Utflyttaren är således ofta en s.k. dubbelboende under flyttningsåret och tre därpå följande år.

I fråga om dubbelboende ska man alltid ta ställning till i vilken stat personen bor då skatteavtalet tillämpas. Personen kan bo endast i en stat då skatteavtalet tillämpas. Om läget är sådant att en dubbelboende person ska anses vara bosatt i Finland även i skatteavtalets mening, förlöper beskattningen i Finland alldeles normalt. Finland beskattar den globala inkomsten. Om den andra staten enligt skatteavtalet är berättigad att beskatta någon inkomst eller förmögenhet, undanröjs dubbelbeskattningen i Finland.

En allmänt skattskyldig persons status som dubbelboende medför avvikelser i beskattningen i Finland endast om boendestaten enligt skatteavtalet är den andra staten och inte Finland. Om fallet är så, ska man vid tillämpning av skatteavtalet hela tiden komma ihåg att boendestaten är den andra staten och inte Finland.

Den finska medborgaren A har med sin familj varaktigt flyttat från Finland till Sverige år 2011 och lämnat flyttningsanmälan. A får ränteinkomster från Finland 2012. Vi antar att A fortfarande är allmänt skattskyldig i Finland år 2012. Skatten på räntan ska enligt lagen om källskatt på ränteinkomst utgå enligt 30 %. Enligt det nordiska skatteavtalet bor A emellertid i Sverige. Enligt skatteavtalet beskattas ränta endast i hemviststaten – alltså i Sverige. Om räntan beskattades i Finland, skulle detta strida mot skatteavtalets bestämmelser. A kan vid behov från skattebyrån få ett intyg för ränteutbetalaren (t.ex. blankett VEROH 5050a Koron ennakkopidätyksen muutos/Ändring av förskottsinnehållning på ränta), med stöd av vilket utbetalaren kan betala räntan utan skatt. A uppger räntan i sin skattedeklaration i Sverige.

Skatteavtalets artikel 4 stycke 2 föreskriver hur fall med dubbelboendet avgörs, s.k. tiebreaker-regel. Vid tillämpningen av avtalet anses en person med dubbel bosättning enligt artikeln ha hemvist i den stat där hen har en bostad som stadigvarande står till hens förfogande. Om hen har en bostad till sitt förfogande i båda staterna anses hen ha hemvist i den stat som utgör centrumet för hens levnadsintressen (starkaste personliga och ekonomiska förbindelser). I beskattningspraxis har

Utvandrare och dubbelboende

Exempel 1

Skatteavtalet och dubbelboende

man framhåvt betydelsen av de personliga förbindelserna. Om en person bor med sin familj huvudsakligen i en bostad som ligger i en annan stat kan centrumet för levnadsintressen anses vara i denna andra avtalsslutande stat trots att hen har betydande ekonomiska förbindelser i Finland. Om den skattskyldige inte har permanent bostad i någondera avtalsslutande staten eller om man inte kan avgöra i vilken stat centrumet för hans levnadsintressen finns avgörs hemviststaten som avses i skatteavtalet utgående från var personen (vanligtvis) permanent vistas. I beskattningspraxis har det faktum i vilken stat den skattskyldige under längre tidsperioder vistas betraktats som avgörande. Det är sållsynt att hemvist som avses i skatteavtalet skulle avgöras utgående från medborgarskapet.

Exempel 2

Den finska medborgaren B har med sin familj flyttat till Sverige för två år. Familjens ägarbostad i Finland har hyrts ut för den tid vistelsen i Sverige varar. B är fortfarande allmänt skattskyldig i Finland. Han blir allmänt skattskyldig även i Sverige och är således dubbelboende under dessa 2 år. Han anses emellertid som bosatt i Sverige på det sätt som avses i skatteavtalet därför att han endast i Sverige har en fast bostad som står till hans förfogande. Även om bostaden i Finland inte hade hyrts ut, skulle B enligt skatteavtalet vara bosatt i Sverige eftersom centrumet för hans levnadsintressen (familjen) finns i Sverige.

Exempel 3

Den finska medborgaren C har börjat arbeta i Danmark och lämnat in flyttningsanmälan till befolkningsregistret i Finland. C:s hustru och två små barn bor i Finland i familjens gemensamma hem. C besöker familjen ett par gånger i månaden. Även om flyttningsanmälan har lämnats in, kan man i beskattningen anse att C:s egentliga bostad och hem är i Finland - och i alla fall har han väsentligt anknytning till Finland. Han är således allmänt skattskyldig i Finland - och också i Danmark. Då skatteavtalet tillämpas, ska C anses vara bosatt i Finland, eftersom centrumet för hans levnadsintressen (familjen) finns i Finland.

När anses den andra staten utgöra hemviststat

En allmänt skattskyldig person kan med stöd av skatteavtalet alltid anses vara bosatt i en annan stat om alla följande förutsättningar uppfylls:

- 1) den skattskyldige begär detta och
- 2) uppvisar ett intyg om boende som fåtts från myndigheten i den andra staten och
- 3) skattebyrån kan i Finland godkänna ståndpunkten att centrumet för levnadsintressen inte finns i Finland - som ovan i exempel 1 och 2

Man kan komma till detta resultat också om den skattskyldige uppvisar en sådan utredning över beskattningen i den andra staten av vilken man kan dra slutsatsen att denna stat anser honom vara bosatt där enligt skatteavtalet och detta ställningstagande också kan godkän-

nas i Finland. Detta betyder att man i ett sådant fall inte behöver kräva något boendeintyg av den skattskyldige.

Om personen bor i den andra avtalsslutande staten, med undantag av nedannämnda specialsituationer, på det sätt som avses i skatteavtalet, får endast denna andra stat beskatta den globala inkomsten. Skatteavtalet kan tillåta beskattning i Finland av någon inkomst som fås från Finland. Skatteavtalet kan till exempel nämna att Finland får beskatta hyresinkomst av en aktielägenhet eller ta ut skatt enligt högst 15 % på dividend. Om skatteavtalet tillåter att Finland får beskatta någon viss inkomst eller förmögenhet, sker beskattningen i fråga om denna inkomst och förmögenhet på samma sätt som hos andra allmänt skattskyldiga personer.

I vissa skatteavtal (i allmänhet i artikel 23) som Finland ingått har man kommit överens om att Finland, utan hinder av de övriga bestämmelserna i skatteavtalet, får beskatta sina ännu allmänt skattskyldiga medborgare trots att de vid tillämpandet av skatteavtalet anses vara bosatta i den andra avtalsslutande staten. Denna bestämmelse möjliggör t.ex. att finska överlåtelsevinster kan beskattas i Finland. Man anser dock inte att bestämmelsen ger Finland en utvidgad beskattningsrätt så att man skulle kunna beskatta t.ex. dividender och royalty med en högre skattesats än vad som uttryckligen anges i artikeln om dividender och royalty. I fråga om rättspraxis kan man nämna avgörandet HFD 2005/761. En i Finland ännu allmänt skattskyldig finsk medborgare ansågs enligt skatteavtalet vara bosatt i Schweiz. Han fick överlåtelsevinst vid försäljning av finska aktier. På grund av undantagsbestämmelsen i artikel 23.1 i skatteavtalet mellan Finland och Schweiz fick Finland beskatta överlåtelsevinsten men den eventuella skatten till Schweiz skulle avräknas. Obs: "den inbakade treårsregeln" i skatteavtalet med Schweiz har avskaffats genom ändring av skatteavtalet (FördrS 91/2006). Skatteavtalen med en motsvarande bestämmelse, m.a.o. en bestämmelse med "den inbakade treårsregeln", räknas upp nedan, i bilagan "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser".

– beskattning i dessa situationer

Specialsituationer: treårsregeln i vissa skatteavtal

RÄTTSPRAXIS

HFD 1961/3079 (opublicerat)

Ett bolag var på en betalning som utgjort ersättning för flyttningskostnader till en arbetsledare som tagits i bolagets tjänst skyldigt att verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares barnbidrags- och folkpensionsavgifter.

HFD:1974-B-II-547

En tjänsteförrättande tullbetjänt hade på egen ansökan utnämnts till tullinspektör på en annan ort. När tullstyrelsen förflyttade honom för att sköta denna ordinarie tjänst var de utgifter som hänförde sig till bytet av bostad inte avdragsgilla kostnader.

HFD:1978-B-II-514

Lön som erhållits för tjänstgöring i Finlands FN-bataljon på Cypern och som försvarsministeriet betalade, utgjorde skattepliktig inkomst i Finland. Skatteåret 1975.

HFD:1978-B-II-556

Årlig pension som erhållits av Förenta Nationernas pensionsfond, till vilken fondens medlem betalade 7 % av sin till pensionen berättigande lön och arbetsgivaren ett belopp som motsvarade 14 % av denna lön var till hela beloppet skattepliktig inkomst. Skatteåret 1974.

HFD:1979-B-II-566

Den skattskyldige hade i enlighet med ett kommenderingsavtal med en finländsk arbetsgivare bott och arbetat i Iran sedan 7.9.1978 och avsikten enligt avtalet var att arbetet skulle pågå i mer än ett års tid. Till följd av det ekonomiska och politiska läget i Iran måste arbetsgivaren emellertid avbryta sin verksamhet där och den skattskyldige måste återvända till Finland vilket skedde 15.1.1979. Då avbrottet i den skattskyldiges vistelse utomlands berott på tvingade skäl, vilka inte var beroende av honom eller hans arbetsgivare, ansågs den skattskyldiges lön av arbetet i Iran med stöd av den s.k. ettårsregeln vara hans skattefria inkomst. Förhandsbesked. Skatteåren 1978 och 1979.

CSN 1980/760

En person hade arbetat i Irak sedan 4.8.1979 i tjänst hos ett finländskt bolag. Han hade tillbringat sin semester i Finland under perioderna 19.12.1979–13.1.1980 samt 19.8–10.9.1980 och på egen semester 3.5–10.5.1980 och dessutom vistats i Finland p.g.a. svårigheter att erhålla visum den 11.9–21.9.1980. Personen hade avrest 22.9.1980 från Helsingfors till Köpenhamn i avsikt att därifrån fortsätta vidare till Irak. På grund av den kris som utbröt mellan Irak och Iran skedde dock inte längre några flygningar till Irak, varför personen återvände till Finland 23.9.1980. Personen ansågs på grund av arbete ha vistats i Irak på sätt som avses i 22 § 1 mom. 6 punkten IFSkL. Ifall han omedelbart då läget i Irak det tillåter återvänder till Irak för att i bolagets tjänst fortsätta med arbetet, skall detta anses såsom en fortsättning på det arbete som redan utförts i Irak. Den omständigheten att personen under krisläget arbetar i Finland i tjänst hos sin arbetsgivare eller annan arbetsgivare har ingen betydelse vid tillämpandet av ettårsregeln.

HFD 1981/2119 (opublicerat)

Vistelse på grund av arbete i bolagets tjänst, kunde enligt avtal eller på någon annan grund antas fortgå minst ett år. Stadgandet i 22 § 1 mom. 6 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet kunde tillämpas på personer vilka efter det

avbrott som förorsakats av krisläget i Irak omedelbart återvänt dit för att arbeta, även om deras faktiska, av arbetet föranledda vistelse i Irak före krisen och efter den varat sammanlagt mindre än ett år, såvida personerna, då de omedelbart efter det att krisen upphävts återvänt till Irak för att arbeta, kunde anses även efter avbrottet på grund av sitt arbete vistas utomlands i enlighet med ursprungligt avtal eller på annan grund eller på sätt som motsvarade dessa. Förhandsbesked. Skatteåren 1980–1981.

Ett finländskt bolag utförde elinstallationsarbeten i Leningrad. Bolagets finländska arbetstagare, som utförde bolagets nämnda arbeten och vilkas arbetstid bestämdes i enlighet med finländsk arbetstidslagstiftning och finländskt kollektivavtal, vistades högst 55 dagar av sin årliga 12–13 veckors fritid, dvs. utöver semestern i medeltal en vecka för varje 12 veckors period i Finland. Bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning på löner som utbetalades åt arbetstagare, vilka arbetade under dessa omständigheter. Förhandsbesked. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981.

HFD:1981-B-II-599

Besöket i Finland för finländska arbetstagare som var i ett finländskt bolags tjänst i Sovjetunionen hade till följd av dröjsmål med erhållande av visum blivit nästan två månader längre än avsett. Arbetstagarna hade under väntetiden varit på antingen semester eller oavlönad ledighet. Vistelsen utomlands till följd av arbetet, som avses med ettårsregeln, ansågs inte ha avbrutits. Förhandsbesked. Skatteåren 1981–1982.

HFD:1982-B-II-542

En skattskyldig, som arbetat i Irak hade drabbats av ett olycksfall i arbetet och han hade vistats i Finland bland annat under tiden 16.2–13.3.1981 då hans fot varit gipsad. Den skattskyldiges oavbrutna vistelse utomlands till följd av arbetet ansågs inte ha avbrutits, det oaktat att han på grund av det ovan anförda under året vistades på resa och i Finland sammanlagt 83 dagar. Förhandsbesked. Skatteåret 1981.

HFD:1982-B-II-544

Den skattskyldige hade ingått arbetsavtal om en verksamhet på 14 månader i utlandet. Verksamheten utomlands hade inletts 18.10.1981. På grund av den skattskyldiges makas plötsliga och allvarliga insjuknande hade den skattskyldige sagt upp sig från sitt arbete 31.7.1982. Löneinkomsten för arbetet utomlands under tiden 18.10.1981–31.7.1982 var inte skattepliktig inkomst i Finland. Förhandsbesked.

CSN 1982/850

Den skattskyldige skötte i Helsingfors vikariatet för Invalidiliitto ry:s avdelningsschef under fem månaders tid då han var tjänstledig från sitt ordinarie arbete såsom verksamhetsledare för Etelä-Saimaan Invalidit ry i Villmanstrand. Hans och hans familjs stadigvarande hem var i Villmanstrand, där också hans familj bodde under vikariatstiden. De extra boendekostnader som föranleddes av arbetet i Helsingfors och som bestod av bostadshyra jämte elektricitet 1555 mk och matkostnader, enligt uppskattning 15 mk per dag eller sammanlagt 1410 mk, ansågs ha föranletts av förvärvandet av inkomst och utgöra avdragsgilla kostnader vid beskattningen. Skatteåret 1979.

HFD 1982/5531

- HFD:1983-B-II-505** A hade ingått arbetsavtal för tiden 1.9.1980–30.6.1983 om arbete i Vietnam. A hade arbetat där från och med 24.9.1980 intill sitt plötsliga insjuknande den 29.11.1980. Till följd av sin sjukdom hade A 10.12.1980 återvänt till Finland där han opererats 29.12.1980. Efter det att hans sjukledighet utgick 31.3.1981 hade A inte längre på grund av sitt hälsotillstånd kunnat återvända till Vietnam, varför hans arbetsgivare sade upp arbetsavtalet att upphöra 31.3.1981. HFD fann, att avbrottet i A:s vistelse berott på tvingande skäl som inte var beroende av honom, varför den löneinkomst A erhållit under skatteåret för sitt arbete i Vietnam inte var hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1980.
- HFD:1983-B-II-506** A hade med B Oy ingått ett arbetsavtal på ett år 31.7.1978 och arbetat i enlighet därmed i Saudi-Arabien den 1.8.1978–16.4.1979, då B Oy:s lokala representant hävde A:s arbetsavtal till följd av att A skulle grovt ha brutit mot avtalet. På A:s beskattning för år 1978 skulle ettårsregeln inte tillämpas varför han skulle såsom i Finland allmänt skattskyldig beskattas också för i Saudi-Arabien förvärvad inkomst. Då A inte uppgett den i Saudi-Arabien förvärvade inkomsten i sin skattedeklaration vid den ordinarie beskattningen och då hans deklaration därvid inte varit bristfällig, vilseledande eller felaktig, eftersom avsikten varit att vistelsen utomlands skulle vara i ett års tid, upphävde HFD den verkställda efterbeskattningen, prövade ärendet såsom skatterättelse och avlyfte den påförda skatteförhöjningen. Skatteåret 1978.
- HFD:1983-B-II-551** Bolaget måste verkställa förskottsinnehållning på lönen åt sådana sina arbetstagare, vilkas arbete, då de befann sig på arbetskommendering i Sovjetunionen i mindre än ett års tid, enligt på förhand ingånget avtal avbröts för cirka tre månaders tid till följd av väderleksförhållandena, under vilken tid de vistades i Finland och varefter de återvände till Sovjetunionen för att åter arbeta en kortare tid än ett år. Förhandsbesked. Skatteåren 1983 och 1984.
- HFD:1985-B-II-566** En officer hade kommenderats till en annan ort. På grund av tvångsflyttningen erhöll han på basis av tjänstekollektivavtalet som flyttningsspenning 1425 mk. Av flyttningsspenningen ansåg skattenämnden att de försäkringsavgifter som hänförde sig till transporter av flyttgodset var skattefria. Länsskatteverket betraktade dessutom som skattefria de arvoden som betalats till hjälpkarlarna vid flyttningen och anskaffningsutgifterna för packlådorna. Dessa kostnader utgjorde sammanlagt 850 mk. HFD ansåg att det med beaktande av de nödvändiga flyttningsskostnader som inte särskilt ersatts av arbetsgivaren inte hade återstatt någon beskattningsbar behållning.
- CSN 1986/207** En i Finland bosatt sjöman T hade för avsikt att ta anställning på ett fartyg som var registrerat i Panama. Fartyget ägdes av det svenska rederiet J Ab. Fartygsbesättningen anställdes av det svenska bolaget J.S. Ab, som hade erbjudit T arbetsavtal. Enligt detta skulle T arbeta utan avbrott 6 månader på fartyget. För varje arbetsdag skulle T förtjäna en fridag. Lönen skulle betalas till dubbelt belopp för den tid T var på fartyget. För den sex månader långa fritiden skulle inte betalas lön. Den lön som T fick av J.S. Ab var hans skattefria inkomst vid den beskattning som verkställdes i Finland. Skatteåren 1986 och 1987.

En finsk, i Sovjetunionen arbetande sjuksköterska hade kommit till Finland såsom ledsagare för arbetstagare som efter att ha skadats i olyckor på arbetsplatsen i Sovjetunionen transporterats till Finland för att få sjukvård. Besöken i Finland som varade ca en timme per gång, ansågs inte såsom i 22b § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda vistelser i Finland. Dessa dagar beaktades därför inte då sjuksköterskans i sagda stadgande avsedda vistelsedagar i Finland uträknades. Förhandsbesked. Skatteåret 1986. Omröstning 4–1.

HFD:1986-B-II-554

Sjökaptenen A hade ingått ett avtal om 6 månaders arbete fr.o.m. 11.6.1986 på ett fraktfartyg som var registrerat på Caymanöarna. Fartyget hade tidigare ägts av det finländska bolaget B Ab, som 15.4.1986 på Caymanöarna hade grundat ett dotterbolag X Ltd, till vilket B Ab sålde fartyget 11.6.1986. X Ltd hade hyrt fartyget till B Ab, som satte in fartyget på utlandstrafik. Z Ltd som grundats av det finländska bolaget C Ab på Caymanöarna 15.4.1986 var bemannare av fartyget och arbetsgivare för alla dem som tjänstgjorde på fartyget som sjömän. Ingendera av bolagen på Caymanöarna hade särskilda verksamhetslokaliteter eller förvaltningspersonal, utan lokala sakkunniga skötte deras praktiska verksamhet. Fartyget sköttes och trafikerades av det finländska bolaget D Ab. HFD ansåg att X Ltd och Z Ltd var självständiga bolag som grundats på Caymanöarna. Då de orsaker som lett till grundandet av bolagen och överföringen av äganderätten till fartyget beaktades, närmast krisen inom sjöfarten, samt det att A hade ingått arbetsavtal med Z Ltd från Caymanöarna och fartyget hade skrivits ut ur Finlands fartygsregister, ansåg HFD att det på Caymanöarna registrerade fartyget med stöd av 56 § beskattningslagen inte kunde anses som ett finskt fartyg eller som ett sådant med finskt fartyg jämförbart fartyg som avses i slutet av 10 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och 2 § 2 mom. lagen om avdrag för sjöarbetsinkomst vid beskattningen. Den lön som sjökaptenen fått för det arbete han utfört på ifrågavarande utländska fartyg ansågs med stöd av 22 b § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet inte som skattepliktig löneinkomst i Finland. Förhandsbesked. Skatteåret 1986.

HFD:1987-B-599

I avgörandet HFD 28.4.1987 nr 1529 var det fråga om samma slags arrangemang som i avgörandet HFD 2.4.1987 nr 1177. Trots arrangemangen ansågs arbetet inte ha utförts på ett finskt fartyg. Sexmånadersregeln tillämpades dessutom trots att den skattskyldige under sexmånadersperioden utan mellanliggande avbrott arbetade som anställd hos två olika arbetsgivare på två olika fartyg, vilka visserligen hade registrerats i samma stat, men vilka var i internationell trafik.

**HFD 1987/1529
(opublicerat)**

En sjöman som arbetade på ett fartyg som var registrerat utomlands ansågs på det sätt som avsågs i 22 b § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet vistas i Finland under den tid då fartyget för lossning och lastning låg i Finland. Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

HFD:1987-B-565

Montören A hade med E Ab ingått ett avtal om ett sex månader långt monteringsarbete i Moskva. Sedan A arbetat i Moskva 2 1/2 månader måste arbetena på monteringsarbetsplatsen avbrytas emedan det uppstod sådana meningsskilligheter mellan huvudentreprenören och den sovjetiska beställaren som ledde till

CSN 1988/85

att de arbeten som underentreprenören E Ab och huvudentreprenören avtalat inte kunde fortsättas. Arbetena i Moskva återupptogs först sedan 4 månader hade förflutit från avbrottet. Den lön som A under dessa 2 1/2 månader hade förtjänat i Moskva utgjorde skattepliktig inkomst för honom i Finland, eftersom arbetet inte ansågs ha avbrutits av sådana oväntade orsaker som var oberoende av honom och hans arbetsgivare.

HFD:1988-B-539 En persons vistelse utomlands på grund av hans arbete ansågs inte bli avbruten på grund av att han använde sin ordinarie semester till språkstudier i arbetsstaten. Den skattskyldige hade i Finland vistats i medeltal 6 dagar per månad. Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

HFD:1988-B-557 Den skattskyldige A hade i ett års tid tjänstgjort i FN:s fredsbevarande trupper i Syrien. Under sin utlandstjänstgöring hade han på sin fritid gjort två resor till hemorten i Finland, där hans familj bodde. Länsrätten hade med anledning av A:s besvär godkänt av de kostnader som resorna föranlett såsom avdrag flygresorna mellan Tel Aviv och Helsingfors, vilka A hade företagit med försvarsministeriets underhållsflyg, samt resorna mellan Helsingfors och hemorten med anlitande av billigaste forskaffningsmedel. HFD ändrade inte med anledning av prövningsombudets besvär länsrättens utslag. Omröstning 6–1.

HFD:1988-B-558 En skattskyldig, som var ogift, hade under tiden 1.6–31.12.1984 arbetat vid X domsaga. Under denna tid hade han varit tjänstledig från sitt stadigvarande arbete. Arbetsplatsen fanns i Helsingfors där den skattskyldige även hade en bostad. De resekostnader som förorsakats av de varje vecka återkommande resorna mellan arbetsplatsen i X kommun och bostaden i Helsingfors under tiden 1.6–31.12.1984 ansågs som sådana kostnader som avses i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL och som var avdragsgilla vid beskattningen. Skatteåret 1984. Omröstning 3–2.

HFD:1989-B-526 Skattskyldig som under skatteåret hade i Tammerfors universitet studerat för ekonomieexamen, hade under tiden 30.6–12.9.1986 arbetat som praktikant på en arbetsplats i Frankfurt i Förbundsrepubliken Tyskland, vilken arbetsplats hade arrangerats av internationella organisationen för ekonomi studerande. För detta arbete hade den skattskyldige fått löneinkomst. Den skattskyldige hade rest från sin hemort Tammerfors till Frankfurt 26.6.1986 och återvänt 13.9.1986. Kostnader föranledda av dessa flygresor skulle betraktas som till studierna hörande oavdragbara levnadskostnader och den skattskyldige hade således inte rätt att avdra dessa kostnader från sin inkomst. Skatteåret 1986. Omröstning 3–2.

HFD:1989-B-517 Ett avlönat arbete i Sverige hade varat 5.1–3.7.1987. På grund av bostadsarrangemang o.a.dyl. arrangemang hade man avrest till Sverige lördagen 3.1. och anlänt till Sverige 4.1. Man hade upphört med arbetet fredagen 3.7.1987. Till Finland hade man anlänt lördagen 4.7.1987. Eftersom påbörjandet av arbetet i utlandet hade förutsatt att man anlände till arbetsstaten den dag som föregick påbörjandet av arbetet, dvs. 4.1.1987, skulle man anse att den av arbetet förorsakade vistelsen i utlandet hade varat minst sex månader.

Pensionsinkomst, som en person som varit anställd hos Förenta Nationerna erhölet av pensionsfonden United Nations Joint Staff Pension Fund, utgjorde enligt 20 § 3 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1034/74) skattepliktig inkomst. Eftersom utbetalningen av pensionen baserade sig på ifrågavarande persons anställningsförhållande till FN, var pensionen inte i 22 § 1 mom. 21 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett, med stöd av liv- eller kapitalförsäkring utfallet skattefritt kapital. Skatteåren 1981–1984.

HFD:1990-B-528

En upprustningspenning som en byråsekreterare vid väg- och vattenbyggnadsstyrelsen erhållit för tjänstgöring i Vietnam utgjorde inte hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1985.

HFD 1990/3375

A som var allmänt skattskyldig hade från Förbundsrepubliken Tyskland fått en familjepension som baserade sig på det lagstadgade socialskyddet. Enligt skatteavtalets 18 artikel 2 stycket var pensionen fri från finsk skatt. I skatteavtalet nämndes inte hur en sådan pension skulle beaktas vid den beskattning som verkställs i Finland. Enligt 67 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen (1047/74) kunde pensionen inte beaktas för skattesatsen i Finland.

HFD:1990-B-535

A hade 31.12.1987 slutit ett avtal med X Ab sålunda att som hans uppsägnings- tid enligt överenskommelse var 13 månader och som hans arbetsstat var Irland. I samband med exporthandelns svårigheter sade X Ab 3.1.1991 upp A:s arbetsför- hållande så att det upphörde 31.3.1991. A kom överens med X Ab att till honom betalas lön till utgången av år 1991. Under denna tid var hans på arbete i utlandet baserade lön för uppsägningstiden 256 284 mark. Lönen för uppsägningstiden ansågs basera sig på det arbete A utfört i utlandet. Lönen för uppsägningstiden var skattefri lön som A erhållit för arbete som i enlighet med 54 § IFSkL utförts utomlands. Skatteåret 1991.

CSN 1991/141

Den skattskyldige hade under skatteåret haft pensionsinkomster från Finland och Sverige. Den pension som erhållits från Sverige beskattades enligt skatteavtalet endast där, men Finland kunde inkludera inkomsten i beskattningsunderlaget. Enligt avtalet skulle från den skatt som i Finland skulle betalas på inkomsten avdras den del av inkomstskatten som hänförde sig till den pension som erhållits från Sverige. Som den skattskyldiges skattepliktiga inkomster räknades i beskatt- ningsuträkningen de pensioner som erhållits från Finland och Sverige och han beviljades pensionsinkomstavdrag på basis av denna sammanlagda inkomst, varvid den pensionsinkomst som erhållits från Sverige minskade pensionsinkom- stavdraget. Han debiterades inte den på detta sätt fastställda skatten till den del denna motsvarade förhållandet mellan den pensionsinkomst som erhållits från Sverige och den sammanlagda pensionsinkomsten. Beskattningen ansågs ha skett enligt skatteavtalet. Skatteåret 1986.

HFD 1991/2792

En finländsk byggnadsarbetare hade från 27.8.1990 varit i det finländska X Ab:s tjänst på en arbetsplats i Moskva i Sovjetunionen. X Ab hade 9.2.1990 med ett sovjetiskt bolag träffat ett entreprenadavtal på clearingbasis. Då byggherbolaget inte kunde stå för de betalningar som enligt avtalet skulle ske till X Ab hade X Ab

HFD:1991-B-521

blivit tvunget att tillsvidare avbryta arbetena på ifrågavarande arbetsplats. Betalningssvårigheterna hade börjat då man inom handeln mellan Finland och Sovjetunionen från början av år 1991 slopade clearinghandeln. A Ab:s fordringar hade under en tid av fyra månader stigit till över tio miljoner mark. Arbetena hade emellertid inte avbrutits omedelbart då betalningssvårigheterna uppstod. X Ab hade verkat i Sovjetunionen i 20 år och under denna tid aldrig på grund av betalningssvårigheter varit tvunget att avbryta arbetena eller säga upp ett entreprenadavtal utan situationen hade varit en fullständig överraskning för entreprenören. På grund av att entreprenaden avbrutits hade X Ab permitterat den skattskyldige fr.o.m. 17.4.1991. Avsikten var att återuppta de arbeten som ingick i entreprenaden om beställaren erlade de förfallna betalningarna och det gick att få tillräckliga garantier för att betalningarna även framöver skulle ske. Om entreprenadarbetena återupptogs, hade de återstående arbetena klarats av på en tid som inte översteg sex månader. Den skattskyldiges permittering ansågs bero på ett i 54 § 2 mom. IFSkL avsett tvingande, av honom och hans arbetsgivare oberoende och oväntat skäl och hans arbete utomlands ansågs sålunda inte avbrytas. Den skattskyldiges lön för tiden för färdigställandet av entreprenaden var inte skattepliktig inkomst i Finland. Förhandsbesked. Skatteåret 1991. Skatteåret 1992.

HFD 1992/913

Ett bolag hade betalat åt A lön för utomlands utfört arbete samt kilometerersättning för till arbetet härrörande bilkörning utomlands. Vid den debitering som verkställdes på basis av en förskottsgranskning ansågs en del av kilometerersättningarna utgöra lön. Eftersom lönen på basis av sexmånadersregeln inte utgjorde en skattepliktig inkomst för A, var inte heller den del av kilometerersättningarna som ansetts utgöra lön A:s skattepliktiga inkomst.

CSN 1993/103

Enligt 118 § 2 mom. ISkL avses med förlust inom förvärsinkomstslaget det belopp varmed summan av den skattskyldiges avdrag för förvärsinkomsternas förvärvande eller bibehållande under skatteåret överstiger beloppet av hans skattepliktiga förvärsinkomst. En arbetstagares obligatoriska pensionsavgift kan inte betraktas som ett i 29 § 1 mom. ISkL avsett naturligt avdrag. Eftersom den skattskyldige på grund av sexmånadersregeln inte under skatteåret hade skattepliktiga förvärsinkomster i Finland, skulle förlust inte fastställas för arbetspensionavgiftens del. Förhandsbesked. Skatteåren 1993–1995.

HFD 1993/2671

Den skattskyldige hade arbetat för ett bolag sedan år 1983. Från och med år 1989 hade han varit på en arbetskommendering i Frankrike. År 1992 betalade bolaget honom en engångsersättning 278 000 mk på grund av att arbetsförhållandet upplöstes. Ersättningen var baserad på arbetsförhållandets längd. Ersättningen ansågs inte till någon del som en skattefri löneinkomst som erhållits för arbete som utförts utomlands. Skatteåret 1992.

HFD:1994-B-527

En ensamstående person som tjänstgjorde i FN:s fredbevaringstrupper i Libanon, hade rätt att avdra kostnader som förorsakats av resor till Finland under de tider han var ledig. Skatteåret 1989. På samma sätt HFD 1988 II 557 2.6.1988 L 2339 då resorna från Syrien hade gjorts till den ort där den skattskyldiges familj bodde.

Bolagets verkställande direktör och majoritetsdelägare hade anskaffat bolagets aktier med valutalån. Han hade både löne- och dividendinkomster från bolaget. På kursförluster i samband med betalning av valutalånen tillämpas inte stadgandet i 58 § inkomstskattelagen om avdrag av räntor på skuld, eftersom det inte uttryckligen stadgas i inkomstskattelagen. Kursförluster av valutalån är inte heller sådana enligt inkomstskattelagen avdragsgilla utgifter för anskaffning eller bevaring av skattepliktig inkomst som verkställande direktören erhållit i bolaget. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994.

HFD:1994-B-529

Den av den finländska staten erhållna lönen, som den skattskyldige hade förvärvat genom sin huvudsyssla vid FN:s fredsbevarande trupper i Golan under perioden 12.12.1990–19.12.1991, utgjorde skattepliktig inkomst för den skattskyldige. Därutöver hade den skattskyldige som bisyssla arbetat i tjänst hos ett försäkringsbolag som skadeinspektör i Israel och Syrien med uppgift att inspektera skador på av FN-män ägda civilbilar samt hantera avskrapningen av svårt skadade fordon i hamnen i Haifa. Lönen för denna bisyssla hade uppgått till ca 10000 mark. Eftersom förvärvandet av de inkomster som erhållits av försäkringsbolaget för sin del förutsatt att den skattskyldige uppehöll sig i arbetsstaten, ansågs arbetet ifråga utgöra tjänstgöring utomlands enligt 54 § lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt varvid den nämnda löneinkomsten skulle anses utgöra skattefri förvärvsinkomst från utlandet. Skatteår 1991.

HFD:1996-B-518

B var enda ansvariga bolagsmannen i ett kommanditbolag, som ingått 29.8.1994 avtal om utförandet av vissa byggnadsarbeten i Moskva. Enligt avtalet skulle arbetet inledas 1.9.1994 och det uppskattades fortgå till 28.4.1995. B hade arbetat i Ryssland från och med 1.9.1994. Bolaget, som ändrats till ett aktiebolag från och med 1.2.1995 genom ändring av bolagsformen, hade för avsikt att göra lönereservering motsvarande den till B betalda månadslönen på 17500 mark i det bokslut som skulle uppgöras för den 28.2.1995 utgående räkenskapsperioden. B hade inte ingått något arbetsavtal med bolaget före han inledde arbetet i Moskva, men länsrätten hade senare blivit företedd ett mellan bolaget och B 18.4.1995 ingånget avtal, enligt vilket B arbetat retroaktivt som bolagets arbetstagare sedan 1.9.1994. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sitt beslut, att inget avtal om tjänstgöring utomlands förelegat mellan bolaget och B före arbetet påbörjades, varvid B inte heller blivit betald någon lön med stöd av arbetsavtal under tiden för tjänstgöringen i utlandet. Med beaktande av ovanstående och då B varit ansvarig bolagsman för kommanditbolaget och senare ägt aktier i det till aktiebolag ändrade bolaget, kunde det belopp som betalades till honom först senare under år 1995 i egenskap av retroaktiv lön för tiden för arbetets utförande inte anses utgöra arbetsinkomst utomlands enligt 77 § 1 mom. inkomstskattelagen. Förskotts innehållning skulle verkställas på lönen. Skatteår 1995.

HFD 1997/1696

A flyttade år 1988 med sin familj till Sverige och senare år 1991 till Förenta Stater, där A arbetade hos M-bolaget från 5.8.1991 till 31.3.1995. Därefter arbetade A i M-bolagets huvudkontor för Europa-affärer i Paris och lämnade bolaget 15.2.1996. Enligt egen anmälan flyttade A till Finland i april 1995 och vistades här varannan veckoslut från april 1995 till 15.2.1996. Arbetstagarna i M-bolaget var

CSN 1997/190

enligt optionsprogrammet berättigade att teckna bolagets aktier mot den kurs som var gällande då arbetsförhållande inleddes. Optionsrätten kunde inte överlåtas och optionerna skulle användas inom 90 dagar räknat från arbetsförhållandets slut. Då A lämnade M-bolaget, hade han kvar 45000 stycken optioner. A använde de resterande optionerna på tre olika dagar, dvs. 15.3., 12.4. och 26.4.1996. Det ansågs, att A:s skattepliktiga inkomst var värdestegringen av aktierna som han dessa dagar tecknat, räknat från det då A blev allmänt skattskyldig i Finland och den sexmånadersregel som avses i 77 § inkomstskattelagen (1535/92) inte mera skulle tillämpas på honom, dvs. senast från och med 15.2.1996. I Finland skulle man dra av skatten som betalats i Förenta Stater till den del som skatten som betalats i Förenta Stater hänförde sig i Finland till skattepliktig inkomst, som enligt skatteavtalet mellan Finland och Förenta Stater kunde beskattas i Förenta Stater. Skatteår 1996. Omröstning 6–2. (ej lagakraftvunnet)

HFD 1998/1040

En sjökaptan hade arbetat utomlands på Bermuda från och med 17.10.1993. Under de följande sju månaderna hade han vistats i Finland under tiden 3–4.1.1994 och 21.2–15.3.1994, i Sverige under tiden 4–6.1.1994 samt i Thailand under tiden 7.1–20.2.1994. Enligt arbetsavtalet som ingåtts mellan honom och det svenska rederiet hade arbetet periodiserats så att han turades om 10 veckor i arbetet 10 veckor på semester. Enligt skattedeklarationen bodde hans hustru i Thailand. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att hans vistelse utomlands som berodde på annan orsak än arbete inte kunde jämföras med vistelse i Finland så att han under den ifrågavarande tiden hade vistats i Finland mer än högst sex dagar varje sådan månad som hans utlandsvistelse hade varat. Skatteåret 1994.

HFD 1998/1541

En rörmontör hade kommit till Sverige för att arbeta där under tiden 3.4–30.9.1995. Hans arbetstid 30.9.1995 hade slutat kl. 17.00. Han hade packat upp sina varor och överlåtit hyresbostaden 1.10.1995, varefter han hade begett sig på hemfärd till Finland. Hans vistelse i Sverige på grund av arbetet hade varat 2.4–1.10.1995, med andra ord oavbrutet minst sex månader. Rörmontörens svenska löneinkomst var inte skattepliktig inkomst för honom i Finland. Skatteåret 1995.

HFD 1998/2148

B som hade varit allmänt skattskyldig i Finland hade arbetat i Schweiz under skatteåret 1994 och hans lön för hans anställning som vice verkställande direktör på ett schweiziskt bolag som tillhörde en finsk sammanslutning A hade med stöd av sexmånadersregeln i 77 § inkomstskattelagen ansetts som skattefri inkomst i Finland. I sin egenskap av medlem i ledningen för sammanslutningen A hade han tecknat Oy A Ab:s optionsbevis 15.4.1994 och sålt dem 7.11.1994 efter det att optionsbevis hade befriats från överlåtelseförbud. Förmånen av försäljningen av optionsbevis hade erhållits på grundval av utlandstjänstgöringen såsom vederlag för arbetet utomlands. Denna förmån utgjorde lön för B:s arbete utomlands och var därför skattefri inkomst i Finland med stöd av 77 § 1 mom. inkomstskattelagen. Skatteåret 1994.

HFD:1998:56

A hade arbetat vid ett amerikanskt bolag X under tiden 5.8.1991–15.2.1996, varav under tiden 5.8.1991–31.3.1995 i Förenta Staterna och under tiden

16.4.1995–15.2.1996 i Frankrike och vissa andra stater. A:s lön från X bestod av grundlön och X:s aktieoptioner. Optionerna betraktades som anställningsoptioner och den inkomst som användningen av dessa medförde utgjorde enligt 66 § 3 mom. inkomstskattelagen förvärvsinkomst. Eftersom A i Finland hade använt resten av optionerna enligt villkoren för optionsprogrammet, dvs. inom 90 dagar från det att arbetsförhållandet upphörde, ansågs den erhållna förmånen utgöra en del av A:s lön som han tjänat för arbetet som han utfört utomlands, i Förenta Stater och Frankrike, och som enligt 77 § 1 mom. inkomstskattelagen inte utgjorde A:s skattepliktiga inkomst till den del förmånen hänförde sig till tiden då A var allmänt skattskyldig i Finland. Till den del förmånen hänförde sig till tiden då A var begränsat skattskyldig i Finland utgjorde förmånen, med beaktande av bestämmelserna i 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § inkomstskattelagen, inte inkomst som förvärvats i Finland. A var därför inte skyldig att till någon del betala skatt i Finland på den inkomst som användningen av anställningsoptionerna medförde. Förhandsavgörande för 1996. Omröstning 4–1.

Det danska kontoret för banken C hade i ett danskt försäkringsbolag 1.2.1994 tagit en frivillig pensionsförsäkring för islänningen A. Av försäkringspremierna betalade banken C en del som motsvarande 10 procent av A:s lön. Resten av premierna betalade A själv. Till den frivilliga pensionsförsäkringen hörde förutom pensionsskyddet även engångsersättningarna för den försäkrades eventuella dödsfall, arbetsoförmåga eller invalidisering. A hade 1.6.1998 flyttat för ungefär 18 månader från banken C:s danska kontor till banken C:s finska kontor. Under kommanderingen utbetalade banken C:s finska kontor A:s löner. Den försäkringspremie som banken C:s danska kontor betalat i fråga om A:s frivilliga pensionsförsäkring uppgav kontoret för tiden då A arbetade på banken C:s finska kontor hos banken C:s finska kontor. A hade inte varit allmänt skattskyldig i Finland förrän han flyttade till Finland. Enlig skattekontoret som Helsingfors skatteverk utfärdade verkställdes det källskatt på löneinkomst på A:s löneinkomst, som enligt inkomstskattelagen utgjorde inkomst förvärvad i Finland, i enlighet med lagen om källskatt för löntagare från utlandet. Om banken C betalade premierna för den i ansökan avsedda frivilliga pensionsförsäkringen som tagits i det danska försäkringsbolaget, fick A inte sådan förmån som till någon del borde ha ansetts som hans skattepliktiga inkomst under åren 1998–1999. Om A fick annan förvärvsinkomst än sådan löneinkomst på vilket det tillämpades bestämmelserna i lagen om källskatt för löntagare från utlandet, hade han enligt denna lag rätt att dra av den del av försäkringspremierna som han betalade och med vilka hans pensionsskydd upprätthölls men inte den del av premierna med vilka dödsfallsskyddet, invaliditetsskyddet och invalidiseringsskyddet upprätthölls. Skatteåret 1998 och skatteåret 1999.

CSN 1998/111

Koncernens finska moderbolag X Ab hade tagit optionslån år 1995 och 1997. A, som hörde till bolagets ledning och som under nämnda år fick optionsbevis som hänförde sig till dessa lån, sålde år 1998 sina optionsbevis som hänförde sig till 1995 års lån. En del av optionsbevis som hänförde sig till 1997 års lån tecknade A aktier i bolaget X Ab, vilka aktier han sålde år 1998. Optionsbevis som hänförde sig

HFD 1999/2836

till dessa optionslån var belastade med villkor som gällde bundenhet mellan användningen av optionsbevis och arbetsförhållandets varaktighet. A hade år 1996 övergått från X Ab till XY Inc. benämnda bolag i Förenta Stater, vilket bolag hörde till samma koncern. A var allmänt skattskyldig i Finland till och med utgången av 1999 och därefter begränsat skattskyldig i Finland. Hans boningsstat har i enlighet med skatteavtalet mellan Finland och Förenta Stater varit år 1995 och till och med flyttningstidpunkten under 1996 Finland och därefter Förenta Stater. Man skall enligt skatteavtalet beskatta lön och annan sådan gottgörelse som en i en avtalsslutande stat bosatt person får för osjälvständigt arbete endast i denna stat, om arbetet inte utförs i en annan avtalsslutande stat.

Anställningsoptionerna ansågs utgöra en del av A: s totala lön. Förmån som uppkom av användningen av optionsbevis som A använt i Finland år 1995 utgör delvis skattepliktig inkomst och delvis i 77 § inkomstskattelagen avsedd inkomst som enligt den så kallade sexmånadersregeln är skattefri i Finland så, att om A använder sina optionsbevis medan han arbetar och bor i Förenta Stater, beskattas förmånen som han fått i Finland för tiden mellan dagen för tecknandet av optionerna och den dag då A avreser från Finland. Till övriga delar beskattas förmånen inte i Finland. Om A återvänder till Finland för att arbeta och bo här, är förmånen som uppkommer av användningen av optionerna som fått år 1997, till den del som den inflyter under tiden mellan A: s återkomst till Finland och användningen av optionerna, A: s skattepliktiga inkomst i Finland. Till övriga delar beskattas förmånen inte i Finland. Den skattepliktiga andelen i Finland av inkomsten som A får för användning av optionsbevis som A fått i Finland år 1995 och i Förenta Stater år 1997 bestäms på basis av tidsfristen så att optionernas värdestegring fördelas på tiden mellan optionsbevisens erhållande och överlåtelse. Den proportionella andelen av värdestegringen som hänförs sig till den tid under vilken A varit allmänt skattskyldig i Finland och sexmånadersregeln som avses i 77 § inkomstskattelagen inte har tillämpats på honom är skattepliktig inkomst i Finland. Förhandsavgörande för 1998, 1999 och 2000.

HFD 2000/2230

Trafikministeriet hade på basis av avtalet som ingåtts med Världsbanken och vägverket i Ryssland beställt från X Ab som bedrev konsultering av internationell affärsverksamhet och affärsjuridik biträdande uppgifter till projektbyrån i Moskva för lån för anläggning av vägar och broar, vilka lån världsbanken riktat till Ryssland. Byrån finansierade för det ryska vägverkets räkning projekt för förbättring av vägar och broar som Världsbanken finansierat. Projektbyrån utarbetade bl.a. konsulteringsavtal samt övervakade konsulternas uppgifter som hänförde sig till utarbetande av väg- och broplaneringar samt ackordhandlingar och avtal. Då uppgifterna av verkställande direktören för X Ab, som utfört expertuppgifter i Moskva, inte ens påstods hänföra sig till det finska företags byggnadsprojekt och då X Ab som fungerade som ett konsultföretag inte själv bedrev privat byggnadsverksamhet och expertuppgifterna som A Ab utfört inte kunde anses ha hänfört sig till byggnadsverksamhet på sätt som avses i tillämpningsstadgandet för 77 § inkomstskattelagen (1024/97) samt i artikel 112 a punkten i skatteavtalet mellan Finland och Sovjetunionen, var den lön som bolaget betalt till sin verkställande direktör inte enligt sexmånadersregeln skattefri inkomst i Finland. X Ab skulle verkställa förs-

kottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift för lönen i fråga. Förhandsavgörande. Skatteår 1999.

A började arbeta på en arbetskommendering i Storbritannien hos ett finskt bolags dotterbolag. A:s arbete i Storbritannien beräknades vara 1–2 år. A var under utlandsarbetet bosatt och allmänt skattskyldig i Finland i enlighet med 9 och 11 § inkomstskattelagen. A tillbringade under utlandsarbetstiden upprepade gången semestrar i Sverige eller i Danmark och träffade där sin flickvän. Det ansågs att sådan vistelse i tredje länder, som är sådana semesterdagar eller ledigheter som direkt ansluter sig till arbete som utförs utomlands, inte kan likställas med vistelse i Finland på sätt som avses i 77 § 2 mom. inkomstskattelagen. Således var dagarna som A under utlandsarbetstiden tillbragte i Sverige och Danmark inte vistelse i Finland och de skulle således inte tas i beaktande såsom vistelse i Finland då tillämpning av sexmånadersregeln på utlandsarbetet prövades. Skatteår 2000. Förhandsavgörande. Omröstning 4–1.

HFD:2001:22

A hade varit anställd hos en internationell konsultbyrå C Inc. och arbetat i Sverige 3.8.1991–30.6.1992, i Finland 1.7.1992–31.3.1993, i Australien 1.4.1993–31.5.1994 och i Finland 1.6–31.12.1994, varvid hans arbetsförhållande till det nämnda bolaget slutade. Till A betalades från Förenta Stater till Finland efter arbetsförhållandets upphörande ett belopp som bestod av placeringar som arbetsgivaren gjort under 1991–1994 till ett pensionsarrangemang vid namn Profit Sharing Retirement Plan (i fortsättningen PSRP) som arbetsgivaren själv upprätthöll samt av intäkter av placeringarna minskade med den skatt om 30 % som uppburits i USA samt med bankens utgifter. I beskattningen för skatteåret 1994 ansågs beloppet utgöra A:s beskattningsbara annan förvärvsinkomst. Enligt 77 § inkomstskattelagen som gäller inkomst av utlandsarbete är sådan lön som fått för arbete som utförts utomlands inte skattepliktig inkomst under förutsättningar som nämns i lagrummet. Pengar som A lyft från PSRP skall inte ens till den del som de nämnda tillgångarna influtit av betalningar som C Inc. betalat i PSRP för den tid då A arbetade utomlands betraktas som sådan inkomst av utlandsarbete som avses i det nämnda lagrummet. Den ifrågavarande inkomsten skall också till den del som gäller däri ingående intäktsandel betraktas som sådan i 61 § 2 mom. inkomstskattelagen avsedd förmån eller ersättning som A erhållit i stället för pension, vilken ersättning A bör anses ha fått till sin besittning vid arbetsförhållandets slut och som är förvärvsinkomst. Med hänsyn därtill och då man dessutom tar i beaktande också övriga utredningar om arrangemanget i fråga, skall den ifrågavarande intäkten betraktas som sådan pension eller liknande gottgörelse som avses i 18 artikel 1 a) - punkten i skatteavtalet som tillämpas. Enligt skatteavtalets nämnda punkt beskattas sådan inkomst endast i inkomsttagarens boningsstat, dvs. i detta fall i Finland och inkomstens källstat dvs. Förenta Stater har inte beskattningsrätt beträffande den inkomst som det nu är fråga om. Skatteår 1994.

HFD 2001/1133

A fick inte i beskattningen i Finland dra av försäljningsförluster som uppkommit vid försäljning av en fastighet i Spanien från överlåtelsevinster eller andra kapitalinkomster som han fått i Finland.

HFD 2002:3023

HFD 2002:2156

Efter det att A anfört besvär hos högsta förvaltningsdomstolen över centralskattenämndens beslut enligt vilket dividender från det svenska börsbolaget B Ab (publ) kan beskattas i Finland hos A, som är allmänt skattskyldig i Finland, oberoende av artiklarna 56 och 58 (de tidigare artiklarna 73b och 73d) i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, begärde högsta förvaltningsdomstolen med sitt interimistiska beslut förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol. Förhandsavgörande för stats- och kommunalbeskattningen för 2001 artiklarna 56 och 58 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

**EGD C-136/00
Danner**

Artikel 49 (fri rörelse för tjänster) i EG-fördraget hindrar begränsningen av rätten att dra av försäkringsavgifter som betalas till utlandet.

HFD:2002:71

Banken A betalade en begränsat skattskyldig aktieköpare penningersättning. Med ersättningen gottgjordes köparen för den dividendinkomst som han gått minste om till följd av försenad clearing av aktieköpet (på avstämningsdagen hade säljaren inte aktierna som försäljningsuppdraget gällde och inte heller köpeuppdraget med dividend som skulle täcka försäljningen). Ersättningen betraktades som inkomst som förvärvats i Finland, på vilken det med stöd av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet och i enlighet med det eventuella skatteavtalet skulle uppbäras källskatt. Penningersättningen utgjorde annan inkomst enligt artikeln om annan inkomst i skatteavtalet när banken A uppbar källskatt på ersättningarna som betalades till mottagaren med hemvist i Kanada. 10 § inkomstskattelagen, 9 § lagen om förskottsuppbörd, 1 §, 2 §, 3 § 1 mom., 7 § och 8 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet, artikel 10 stycke 3 och artikel 21 avtalet mellan Finland och Kanada för att undvika dubbelbeskattning (FördrS 81/1992).

C-385-00 de Groot

Bestämmelser som ingår eller inte ingår i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och enligt vilka den skattskyldige vid beräkningen av inkomstskatten förlorar en viss del av den förmån som gäller beloppet som är befriat från skatt och en del av hans personliga skatteförmåner i hemviststaten på grund av att han under det aktuella året även i en annan medlemsstat har erhållit löneinkomster vilka har beskattats i denna medlemsstat utan att hänsyn tagits till hans personliga förhållanden och familjesituation strider mot artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse). I gemenskrätten föreskrivs inte något särskilt krav i fråga om hur hemviststaten skall beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som under ett visst skatteår har uppburit inkomster dels i hemviststaten dels i en annan medlemsstat. Det sätt på vilket de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas i hemviststaten får dock inte leda till direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet eller till att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom EG-fördraget hindras.

HFD 2003/575

X hade då han hade arbetat i Kina använt sina anställningsoptioner genom att teckna aktier i A Ab till priset i optionsprogrammet. År 1998 överlät X aktierna som anställningsoptionen gällde. Trots att förmånen som uppkom på grund av användningen av anställningsoptionerna inte enligt 77 inkomstskattelagen utgjorde skat-

tepliktig inkomst, fick X räkna förmånsbeloppet till anskaffningsutgiften som kan dras av från överlåtelsepriset då han räknade ut överlåtelsevinsten som eventuellt uppkom av aktierna. Skatteåret 1998.

Den pensionerade A var allmänt skattskyldig i Finland. År 1999 fick A pensionsinkomst från Finland och Sverige. Den svenska pensionsinkomsten beskattades enligt skatteavtalet i Sverige men kunde i beskattningen i Finland inkluderas i skattegrunden. Samtidigt skulle den del av inkomstskatten som hänförde sig till den svenska pensionsinkomsten minskas från den finska skatten. Man kunde påföra A sjukförsäkringspremie som avses i 33 § sjukförsäkringslagen på basis av pensionsinkomst som betalats i Finland och Sverige, dock inte mer än det från Finland betalades pension om året. Skatteåret 1999.

HFD:2003:27

EG-domstolen meddelande 13.11.2003 förhandsavgörande om beskattningen av lotterivinster i förhållande till gemenskapsrätten. I avgörandet konstaterades att skattefriheten i 85 § i inkomstskattelagen (30.12.1992/1995) i fråga om vinster från inhemska lotterier är diskriminerande och strider således mot EG-fördragets 49 artikel.

EGD C-42/02

Det finländska A Abp kunde inte med stöd av lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning få avräknade de skatter som dess filial i New York betalat till delstaten New York och staden New York. Dessa skatter utgjorde inte heller skatter som avses i avtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. Ovannämnda skatter kunde inte dras av i beskattningen av A Abp med stöd av 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. 7 och 8 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsavgörande.

HFD:2004:12

Dividendinkomst från Telia AB (publ) i Sverige till Manninen, som är allmänt skattskyldig i Finland, beskattas i Finland som hans kapitalinkomst. Han får här till godo gottgörelsen för bolagsskatt som i fråga om dessa av Telia AB (publ) utdelade dividender beräknats med iakttagande av lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) i tillämpliga delar så att gottgörelsen för bolagsskatt beaktas som Manninens kapitalinkomst i enlighet med lagen och skatten som Telia AB (publ) betalat beaktas till det belopp som den betalats i Sverige.

**EGD C-319/02
Manninen**

A och B, som är allmänt skattskyldiga i Finland, hade arbetat i Estland anställda hos ett finskt företag och tillbringat semesterdagar och lediga dagar som de fått på grund av detta arbete i Trinidad och Tobago, Israel, Singapore och Australien. Dessa dagar ansågs utgöra sådant tillbringande av semesterdagar och lediga dagar som direkt ansluter sig till arbete utomlands som inte kunde jämföras med i 77 § 2 mom. i inkomstskattelagen avsedd vistelse i Finland. De borde alltså inte ha beaktats som vistelse i Finland vid bedömningen av om sexmånadersregeln kunde tillämpas på utlandsarbetsinkomsten. Skatteåret 2000.

HFD 2004:90

En i Finland allmänt skattskyldig person, som enligt bestämmelserna i artikel 4 i skatteavtalet mellan Finland och Schweiz ansågs vara bosatt i Schweiz, kunde i

HFD 2005/761

Finland beskattas för överlåtelsevinst som den skattskyldige fått genom försäljning av finska värdepapper i Finland. Artikel 13.6. och artikel 23.1 avtalet mellan republiken Finland och Schweiziska edsförbundet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 90/1993)

HFD 2005/2943

Den norska medborgaren A arbetade anställd hos sin arbetsgivare X från Storbritannien flera år i lokalerna av ett skeppsvarv i Finland i uppgifter i anslutning till byggandet av ett fartyg som ett utländskt rederi beställt. A hade blivit allmänt skattskyldig i Finland för sitt arbete. Hans lön betalades på arbetsgivaren X:s uppdrag av en finsk bokföringsbyrå på arbetsorten. Byrån tog hand om arbetsgivarens skyldigheter i anslutning till löneutbetalningen, t.ex. innehållningsskyldigheten. Trots att arbetsgivaren X inte hade fast driftställe i Finland, kunde till A utfärdas ett skattekort för löntagare från utlandet enligt källskattelagen. Skatteåret 2004

CSN 2006/10

Det finska X Ab hörde till en internationell koncern. Den franska A, som arbetat flera år inom koncernen, kom med familjen till Finland, till anställning hos X Ab för att starta funktioner i koncernens nordiska organisation. Meningen var att arbetet i Finland skulle pågå åtminstone två år. A:s uppgifter i Finland omfattade bl.a. att träna en loka arbetstagare för att bli X Ab:s nya network-direktör. X Ab betalade A:s kostnader för inflyttningen till Finland och ersatte även kostnaderna för barnens utbildningsavgifter i Finland. Eftersom A:s inflyttning till Finland skett på koncernens initiativ i syfte att överföra kunskande mellan koncernbolag, ansågs att det var fråga om en commendering som skett i huvudsak i arbetsgivarbolagets intresse. I dessa omständigheter ansågs den ersättning för flyttningskostnaderna som bolaget betalat inte som A:s skattepliktiga förvärsinkomst. De ersättningar som bolaget betalat för barnens utbildningsavgifter skulle anses som A:s skattepliktiga förvärsinkomster. Förhandsavgörande för åren 2005 och 2006.

HFD 2006/3499

A hade fått pensionsinkomst från Finland och Sverige och vid beskattningen hade man hos A debiterat den svenska källskatten inklusive kommunal- och kyrkoskatter, inalles 1 973,34 euro, för skatteåret 2002. Förvaltningsdomstolen ansåg på basis av Europeiska gemenskapernas domstols dom i mål C-385-00 (F.W.L. de Groot) att förfarandet enligt vilket den skattskyldige vid beräkningen av sin inkomstskatt förlorar en del av sina personliga förmåner i sin hemviststat, dvs. i Finland, på grund av pensionsinkomsten han fått från Sverige strider mot artikel 39 i EG-fördraget. Förvaltningsdomstolen upphävde den verkställda beskattningen och återförvisade ärendet till skatteverket. På basis av förvaltningsdomstolens beslut skulle det sammanlagda beloppet av A:s kommunal- och kyrkoskatter som skulle debiteras hos honom i Finland och Sverige vara 1 965,84 euro för 2002 enligt den i målet presenterade utredningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, oaktat Europeiska gemenskapernas domstols dom, att beskattningen som verkställdes för 2002 inte varit diskriminerande eftersom de hos A vid beskattningen debiterade kommunal- och kyrkoskatterna i Finland och Sverige enligt den presenterade utredningen var inalles 1 973,58 euro medan skattebeloppet skulle ha varit 2 101,23 euro om A hade fått alla sina pensionsinkomster enbart från Finland. Eftersom slutresultatet av beskattningen inte var diskriminerande, upphävde

Högsta förvaltningsdomstolen förvaltningsdomstolens beslut och satte i kraft den verkställda kommunalbeskattningen. Skatteåret 2002.

Europeiska gemenskapernas domstol gav år 2006 dom C-50/05. I det ifrågasvarande ärendet fick personen pension både från Finland och från Sverige. I domen konstaterades att bosättningslandet har rätt att i beräkningsunderlaget för sjukförsäkringspremier även inkludera pensioner som en inrättning i en annan medlemsstat har betalt, under förutsättning att sjukförsäkringspremien inte överstiger det pensionsbelopp som utbetalas i bosättningslandet. I domen konstaterades dessutom följande: "Artikel 39 EG utgör däremot hinder mot att pensioner som erhållits från institutioner i en annan medlemsstat beaktas om avgifter redan erlagts i denna andra medlemsstat på förvärvsinkomster i denna medlemsstat. Det ankommer på den berörde att visa att dessa tidigare avgifter verkligen inbetalats." (Till följd av domen inhämtade Skattestyrelsen ett utlåtande från Skatteverkets huvudkontor i Sverige. Det kom fram att man med sjukförsäkringspremier som uttagits under arbetstiden i Sverige inte hade täckt personens egna sjukvårdskostnader efter det att personen gått på pension. Pensionstagaren behöver därför inte betala dubbla premier för att täcka samma förmåner om Finland under pensionstiden inkluderar även pensionen från Sverige i beräkningsunderlaget för pensionens sjukförsäkringspremie. Även social- och hälsovårdsministeriet i Finland gav ett utlåtande i ärendet. I utlåtande konstaterades att dom C-50/05, utgående från uppgifter som fåtts från Sverige, inte utgör något hinder för att den svenska pensionen tas i beaktande vid fastställandet av sjukförsäkringspremien.)

C-50/05 Nikula

Ett företag i Förenta staterna hade sänt en arbetstagare till Finland för arbete där under tiden 24.2.2001 – 14.6.2002 och kommit överens med honom om ett nettolöneförfarande som innebar att företaget till honom för arbetet i Finland betalade samma nettolön som arbetstagaren hade fått om han hade arbetat i Förenta staterna. Vid utbetalningar till arbetstagaren hade företaget åren 2001 och 2002 innehållit skatter och avgifter men dessa hade inte inbetalts till de finska skattemyndigheterna. Arbetstagaren var inte heller föremål för förskottsuppbörd i Finland. Däremot hade företaget åren 2003 och 2004 till de finska skattemyndigheterna betalt de kvarskatter som arbetstagaren hade påförts på basis av inkomster som han hade deklarerat för 2001 och 2002.

HFD 2008:31

De kvarskatter som företaget hade betalt för sin arbetstagares räkning betraktades som löneinkomst för denne till den del som betalningarna översteg de belopp som innehållits av löner som företaget betalt till arbetstagaren för arbete i Finland åren 2001 och 2002. Löneinkomsten var enligt 10 § 4 punkten i inkomstskattelagen skattepliktig inkomst i Finland och kunde beskattas i Finland enligt artikel 15 i avtalet mellan Finland och Amerikas förenta stater för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. Den förmån som uppstått genom betalningen av kvarskatterna betraktades som inkomst för det skatteår under vilket förmånen hade intjänats, det vill säga som skattepliktig inkomst för skatteåren 2001 och 2002. Skatteåren 2001 och 2002.

Inkomstskattelagen 10 § 4 mom. och 110 § 1 mom.

HFD 2009/468
(opublicerat)

Finland hade rätt att beskatta en pension som en i Finland bosatt person fick för sitt arbete som tjänsteman på Världsbanken. Pensionsinkomst från Världsbankens pensionsfond har inte stadgats skattefri i den finska skattelagstiftningen och inte heller i de konventioner som gäller Världsbanksgruppen. Utan att ta ställning till om skatteavtalet mellan Finland och Förenta staterna skulle tillämpas på fallet konstaterade HFD att skatteavtalet inte skulle begränsa Finlands rätt att beskatta eftersom det inte var fråga om en pension som avses i avtalets artikel 19 stycke 2 punkt a). Inkomståret 1998.

HFD 2009/757

Ett finskt medlemsföretag i en internationell kedja anställde till Finland för perioden 1.6.2007–31.5.2009 en arbetstagarare som arbetat utomlands i ett utländskt medlemsföretag. Bostaden som det finska medlemsföretaget erbjudit till arbetstagararen betraktades inte som skattefri resekostnadsersättning. Arbetstagararen hade familjen med sig i Finland och även maken arbetade hos samma finska arbetsgivare. Arbetstagararens arbete i Finland var inte tillfälligt utan han hade den egentliga arbetsplatsen i Finland. Bostaden betraktades som bostadsförmån på vilken det ska verkställas förskottsinnehållning.

HFD:2011:45

För A, som var allmänt skattskyldig i Finland, hade vid beskattningen för skatteåret 2003 fastställts en överlåtelseförlust om 471 965 euro. År 2004 hade A i Amerikas Förenta Stater fått en överlåtelsevinst om 715 137 euro för överlåtelse av fast egendom och där för denna vinst betalt 217 184 euro i skatt. Den överlåtelseförlust som hade fastställts för skatteåret 2003 drogs vid beskattningen för 2004 av från A:s överlåtelsevinst från Amerikas förenta stater och det belopp som man på detta sätt fick i överlåtelsevinster, eller 243 171 euro, beaktades när avräkningsbeloppet bestämdes med hjälp av de relationstal som avses i 4 § 2 mom. i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Av den utländska skatten avräknades endast ett belopp motsvarande skatten på nämnda inkomst, dvs. 67 247 euro. Trots att den skattskyldige efter att överlåtelseförlusten dragits av hade 2 942 267 euro i skattepliktig kapitalinkomst beviljades han inte avräkning till ett belopp som skulle ha utgjort samma del av skatten på kapitalinkomsten som överlåtelsevinsten från Förenta staterna utgjorde av hans totala kapitalinkomster. På avräkningsbeloppet invercade inte heller att A under ett senare år hade haft sådana överlåtelsevinster från vilka överlåtelseförlusten för 2003 hade kunnat avdras, om den inte hade dragits av redan vid beskattningen för 2004. Skatteåret 2004.

HFD:2011:57

Högsta förvaltningsdomstolen begärde med stöd av artikel 267 i FEUF förhandlutsutlåtande av Europeiska unionens domstol om huruvida artiklarna 63 och 65 i FEUF ska tolkas utgöra hinder för att i nationell lagstiftning föreskriva att en person som är allmänt skattskyldig i Finland och som här beskattas för vinster från aktieöverlåtelser vid beskattningen från dessa vinster inte får dra av en förlust som uppstått när han överlätit en fastighet som varit belägen i Frankrike, med hänsyn till att en person som är allmänt skattskyldig i Finland under vissa förutsättningar från sådana överlåtelsevinster får dra av en förlust som har uppstått vid överlåtelse av en motsvarande fastighet som är belägen i Finland. Omröstning 4 - 1.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade saken (HFD:2011:57) efter att ha fått Europeiska unionens domstols avgörande (C-322/11) i saken. En skattskyldig, som var allmänt skattskyldig i Finland, fick inte vid beskattning av överlåtelsevinster i Finland dra av en förlust som uppstått vid överlåtelse av en i Frankrike belägen fastighet, då en vinst från en motsvarande försäljning skulle ha varit skattefri i Finland, enligt det gällande skatteavtalet. Skatteåret 2004.

HFD:2013:195

Pension från EU/EES/Schweiz Påför man sv-premie på pensionen? Skatteåret 2011

Vid uppdateringen (23.3.2011/kh) har man beaktat följande:
- EU-förordningen om social trygghet (883/2004 och
987/2009) som trädde i kraft 1.5.2010
- tillägg till sjukförsäkringslagen (SFL 19a§) som trädde i kraft
1.1.2011

fall påför man
sv-premie?

1. Personen får inte pension från Finland och får pension enligt EU-förordningen 1408/71 eller 883/2004 **från ett annat nordiskt land* eller Storbritannien*** (s.k. *Rundgren-fall*) nej

1.a) Som i 1 men personen får pension från något annat land än de som nämns ovan och har det pensionsutbetalande landets gällande intyg E121 eller S1 nej
(intyget visar att det utbetalande landet svarar för sjukdomskostnaderna, varför det är klart att man i Finland kan avstå från premien "*Rundgren-fall*")

1.b) Som i 1a men personen har inte intyget E121 eller S1, och FPA har inte fått en uppgift om att ett annat nordiskt land/Storbritannien svarar för sjukdomskostnaderna ja

2. Personen får pension som avses i förordningen** även från Finland ja***
Obs! Sv-premien på pensionerna får inte överstiga den finska pensionen.
Beräkningssätt för sv-premietak i SFL 19 a §, i kraft fr.o.m. 1.1.2011

3. Personens utländska pension omfattas inte av förordningen**** och han har inte visat att sjukvårdspremien har tagits ut på pensionen i källstaten ja
(om premien har tagits ut i källstaten, inga premier på denna pension i Finland)

*) personen behöver inte ha intyg E 121/S1; FPA begär dock direkt från det pensionsutbetalande landet en blankett/elektronisk bekräftelse med uppgift om huruvida ett annat nordiskt land eller Storbritannien svarar för sjukvårdskostnaderna, och registrerar uppgiften i sitt datasystem.

**) I Finland är pensioner som avses i EU-förordningen folkpensionen, arbetspensionen, pensionen för arbetsolycksfall, efterlevandepensionen.

***) Undantagsvis inga premier för *ifrågavarande utländsk pension* om man - från FPA fått uppgiften om att **en pension från Tyskland eller Spanien grundar sig på specialsystemet för tjänstemän** beträffande vilka det i en bilaga till EU-förordningen avtalats om att de står utanför förordningens sv-bestämmelse. Personen i fråga måste ha ansökt om dispens från att ansluta sig till det finska systemet.

– en person som får pension från det andra landet (kan gälla endast Spanien) ska lämna in en utredning om att han under sina arbetsår i ifrågavarande land betalat sjukförsäkringspremie för att täcka sjukvård under sin pensionstid (s.k. *Nikula-fall*)

****) En utländsk pension antas vara en pension som avses i förordningen 1408/71 eller 883/2004 om det inte särskilt framgår något annat. Ytterligare handledning ges senare om man får övergripande utredning av de förordningsenliga pensionerna i de olika medlemsländerna.

Obs! Denna tabell avser endast inverkan av *pensioner* som fr.o.m. 1.1.2011 har betalats från EU/EES/Schweiz ("utlandspension" enligt SjukförsL 19 a §) på sv-premien som utifrån pensionsinkomsterna påförs i Finland.

Sv-premie kan alltid påföras i Finland för pensioner från utanför EU/EES/Schweiz.

OVANLIGA SKATTEAVTALSBESTÄMMELSER 2013 och 2014

SKATTEAVTALET GÄLLER INTE KYRKOSKATT:

Egypten, Filippinerna, Förenade Arabemiraten och Malaysia

SKATTEAVTALET GÄLLER INTE KOMMUNALSKATT:

Filippinerna

UNDANTAGANDEMETODEN SOM HUVUDMETOD:

Egypten, Frankrike (avräkningsmetoden tillämpas dock på arvoden som betalas till direktörer, artister och sportutövare), Portugal och Spanien

INKOMSTEN SOM INTE NÄMNITS SÄRSKILT KAN BESKATTAS ÄVEN I KÄLLSTATEN:

Argentina, Australien, Azerbajdzjan, Barbados, Brasilien, Egypten, Estland, Filippinerna, Indien, Indonesien, Kanada, Kina, Lettland, Litauen, Malaysia, Nya Zeeland, Pakistan, Portugal (om inkomsten inte kan beskattas i hemviststaten), Singapore, Sri Lanka (om inkomsten inte kan beskattas i hemviststaten), Thailand, Turkiet, Uruguay (fr.o.m. 1.1.2014), Vietnam och Zambia

TREÅRSREGELN INBAKAD I SKATTEAVTALET

Argentina, Barbados, Brasilien, Estland, Filippinerna, Förenade Arabemiraten, Grekland, Indien (2010 var det sista året), Italien, Jugoslavien, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Nya Zeeland, Pakistan, Rumänien, Ryssland, Slovakien, Sri Lanka, Sydafrika, Thailand, Tjeckien, Tyskland, Ukraina, Uzbekistan, Zambia

FINLAND AVRÄKNAR SKATT SOM FAKTISKT INTE BETALTS:

Bulgarien 20.1d, Filippinerna 22.3, Indien 24.2 (2010 var det sista året), Irland 24.1c, Italien 23.4, Kina 23.1d, e och f (2010 var det sista året), Korea 22.3, Malaysia 21.4, Marocko 23.3 (kraft fram till slutet av 2017, 29.4 artikel FördrS 18/2013), Portugal, Spanien 23.3, Turkiet 22.1d, Vietnam 22.2d,e,f (2012 är det sista året)

BESTÄMMELSER SOM SKA BEAKTAS VID BESKATTNING AV ANDRA ÄN I FINLAND BOSATTA:

Hyresinkomst från en aktielägenhet i Finland beskattas inte i Finland:

Portugal och Spanien

Överlåtelsevinst som erhållits från en aktielägenhet i Finland beskattas inte i Finland: Japan, Portugal och Spanien.

BESKATTNINGEN AV UTLÄNDSKA PENSIONER 2013 och 2014

Se särskild bilaga hur sv-premien bestäms.

U = undantagandemetoden
A = avräkningsmetoden
E = endast Finland har beskattningsrätt

den stat varifrån pensionen utbetalas	pension för tjänst hos staten/ offentligt samfund	arbetspension inom privata sektorn, livränta och pension för tjänst inom näringsverks. som bedrivs av offentligt samfund	pension som är baserad på socialskyddslagstiftningen
Nederländerna och Zambia	U 2)	A	U
Australien	A 1)	E	A 1)
Förenade Arabemiraten, Argentina, Azerbajdzjan, Barbados, Indonesien, Kazakstan, Moldavien och Uzbekistan	U 2) 3)	A	A 12)
Armenien, Belgien, Bosnien och Hercegovina, Brasilien, Irland, Israel, Kirgizistan, Kroatien, Makedonien, Mexiko, Pakistan, Serbien och Montenegro, Singapore, Slovakien, Slovenien, Tadzjikistan (fr.o.m 1.1.2014), Thailand 7), Tjeckien, Ukraina, Uruguay (fr.o.m 1.1.2014) och Vietnam	U 2)	E 13)	A
Bulgarien	E	E	U
Egypten och Frankrike	U 4)	E	E
Spanien, Italien 7), Schweiz och Tanzania	U 2)	E	E
Kina, Marocko och Polen	U 2)	E	A
Cypern (fr.o.m 1.1.2014),, Filippinerna 5), Österrike, Kina, Korea, Grekland, Ungern, USA och Nya Zeeland	U 2)	E 5)13)	U
Indien, Storbritannien, Malta och Rumänien	U 2)	U	U
Japan och Portugal	A 11)	E	E
Kanada	A	A	A
Lettland, Litauen och Estland	U 2)	A 6)	U
Luxemburg, Malaysia och Sri Lanka	U	E	U
De nordiska länderna 9), Ryssland och Sydafrika	U	U	U
Tyskland	U	E	--10)
Turkiet	U 2)	E 8)	U 2)

1) dock E, om mottagaren inte är australisk medborgare

2) dock E, om mottagaren är finsk medborgare

3) undantagandemetoden tillämpas på pension från Barbados oberoende av medborgarskap

4) dock E, om pensionen inte förvärvats i uppdrag av offentlig natur, eller som tjänsteman (Frankrike)

5) avtalet med Filippinerna gäller inte kommunalskatten; en pension som intjänats inom privatsektorn kan dock beskattas i Filippinerna (A) om den betalas enligt det filippinska företagens pensionssystem som inte registrerats enligt den filippinska lagstiftningen.

6) dock E, om mottagaren en statslös person eller finsk medborgare utan att samtidigt vara medborgare i utbetalarstaten

7) Källstaten kan beskatta pensioner enligt socialskyddslagstiftningen till sina medborgare men måste undanröja dubbelbeskattningen (artikel 23.3)

8) dock U 2) om det är fråga om pension som förvärvats i samband med rörelse som bedrivs av offentligt samfund

9) Dock A om det är fråga om en "ny" pension (börjat 4.4.2008 eller senare).

10) Ingen progressionsverkan (HFD 1990/13923).

11) dock U, om pensionen fas från Portugal eller om personen som får pension från Japan är japansk medborgare

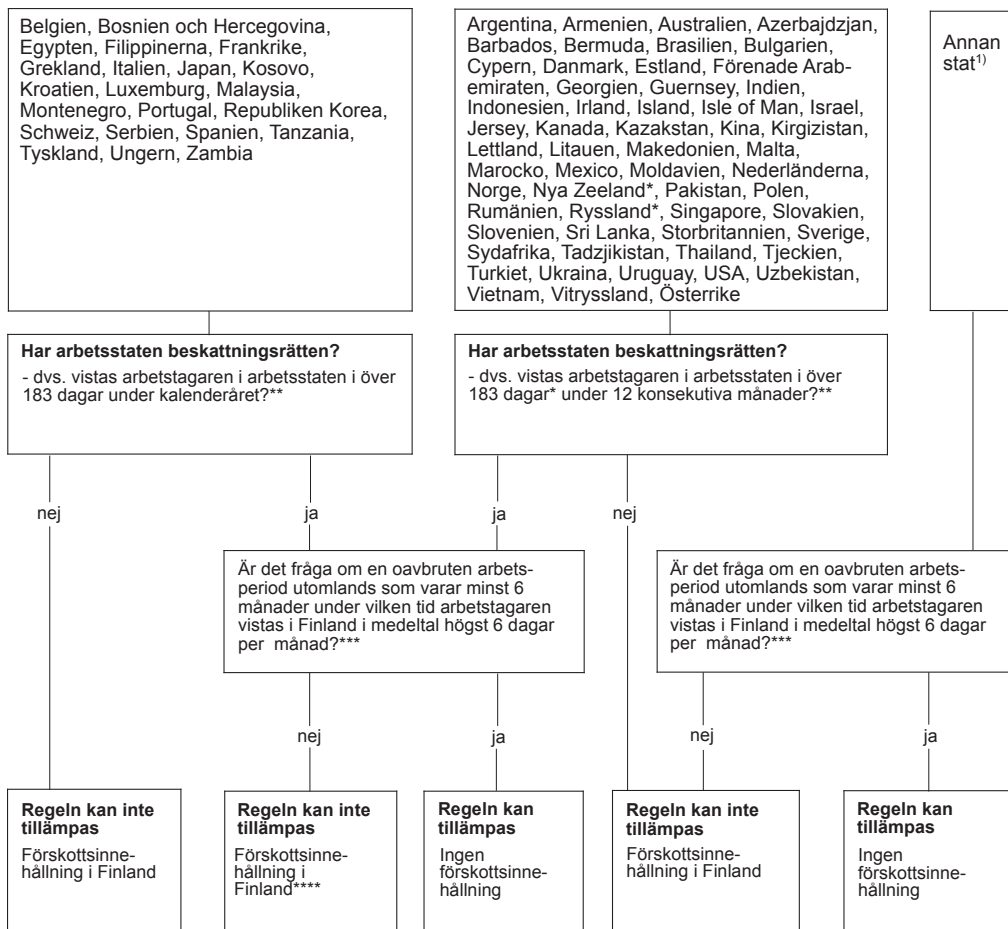
12) dock U, om det är fråga om en socialskyddsprestation från Argentina som till sin karaktär är skattefri där

13) dock A, om livräntan från Belgien, Brasilien, Cypern, Israel, Mexiko, Slovakien, Uruguay, Tadzjikistan eller Tjeckien

LÄMPLIGHETSTEST GÄLLANDE SEXMÅNADERSREGELN DÅ ARBETSGIVAREN ÄR ETT FINLÄNSKT FÖRETAG

Fr.o.m. år 2014

Sök arbetsstaten och svara på frågorna.



* Ryssland har inte rätt att på basis av vistelsetiden beskatta en lön som intjänats i byggnadsarbete. Beskattningsrätten förutsätter att den finländska arbetsgivaren har ett fast driftställe i Ryssland. 183 dagar beräknas i Nya Zeeland per 1.4–31.3.

** Arbetsstaten har alltid rätt till beskattning i sådant specialfall att arbetsstatens skattemyndighet anser att det finländska företaget i arbetsstaten har ett sådant fast driftställe till vilket arbetet hänför sig. Arbetsstaten kan ha rätt att beskatta också därför att arbetsstatens skattemyndigheter anser att ett företag från arbetsstaten är den verkliga arbetsgivaren. I dessa fall ska en utredning om arbetsstatens ställningstagande uppvisas för de finska skattemyndigheterna.

*** Också avrese- och ankomstdagarna utgör vistelsedagar i Finland. Vistelse i Finland på grund av rapportering inräknas också.

**** Om det framgår att arbetsstaten beskattar, kan man ansöka om en nedsättning i arbetstagarens skattekort i Finland. Man ska för detta ändamål komma fram med en uppskattning om skattens storlek i arbetsstaten. Uppskattning behövs inte om arbetet utförs i något av de följande länderna: Egypten, Spanien, Portugal eller Frankrike.

Tillämpning av sexmånadersregeln hindras inte av att arbetsstaten av någon orsak inte utnyttjar den beskattningsrätt som tilldelats den i skatteavtal.

¹⁾ Med annan stat avses en stat med vilken Finland inte har något skatteavtal.

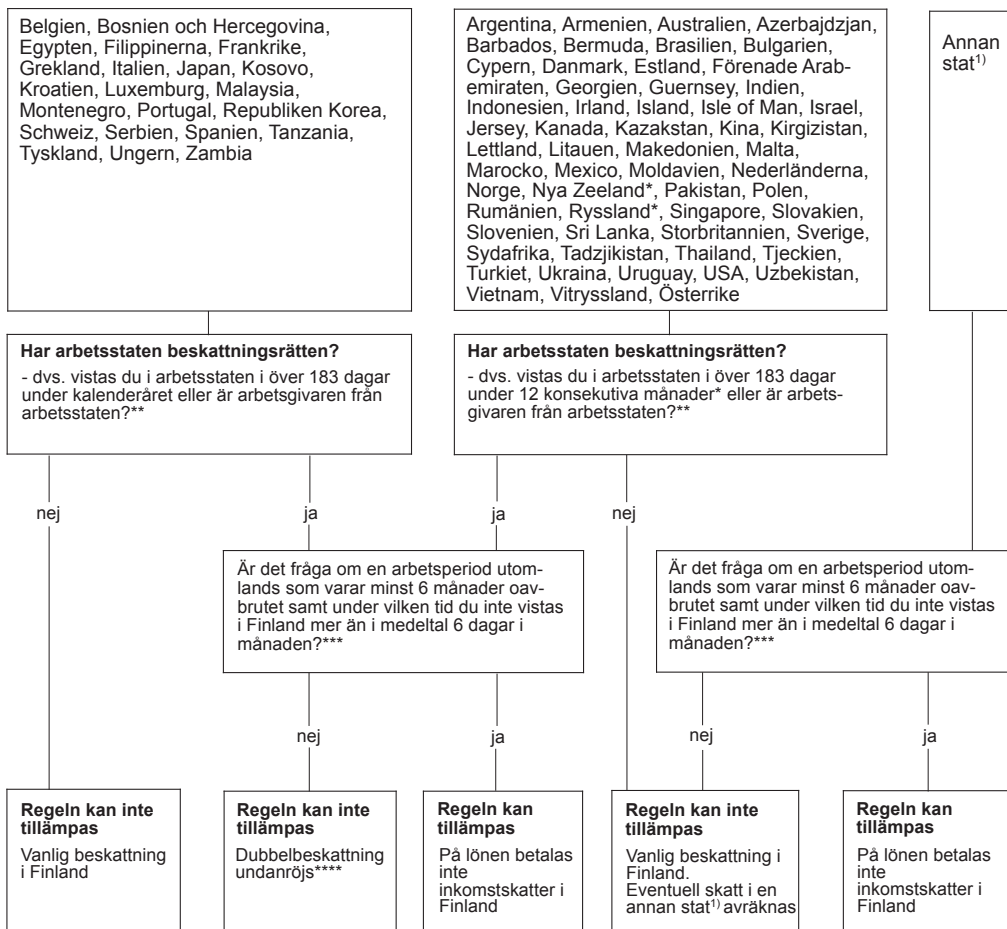
VEROH 6173r 2.2015

LÄMPLIGHETSTEST GÄLLANDE SEXMÅNADERSREGELN

Fr.o.m. år 2014

Sök arbetsstaten och svara på frågorna.

Om arbetsstaten har beskattningsrätt, kontakta skattemyndigheten i arbetsstaten för att skattebeloppet och betalningssättet kan bestämmas.



* Ryssland har inte rätt att på basis av vistelsetiden beskatta en lön som intjänats i byggnadsarbete. Beskattningsrätten förutsätter att din finländska arbetsgivare har ett fast driftställe i Ryssland. 183 dagar beräknas i Nya Zeeland per 1.4–31.3.

** Arbetsstaten har inte alltid rätt att beskatta lön som man fått från ett offentligt samfund i arbetsstaten, lön som tjänats i en gränskommun i Sverige eller Norge eller lön som man tjänat som lärare eller forskare i Egypten, Frankrike, Japan, Spanien eller Storbritannien. I undantagsfall har arbetsstaten beskattningsrätt eftersom den anställde anses vara en hyrd arbetstagare (ofta t.ex. i byggverksamheten i Norge) eller eftersom lönen hänförs till ett fast driftställe som för den finska arbetsgivaren uppstått i arbetsstaten (t.ex. ett långvarigt bygge i byggverksamheten).

*** Också avrese- och ankomstdagarna utgör vistelsedagar i Finland. Sexmånadersperioden räknas alltid från avresedagen en månad framåt.

**** Dubbelbeskattningen undanröjs så att den utländska skatten avräknas från den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst (avräkningsmetoden). Om arbetsstaten emellertid har rätt att beskatta lön som tjänats i de nordiska länderna, Egypten, Frankrike, Portugal eller Spanien, tillämpar Finland vanligen undantagandemetoden. Inkomsten beskattas inte i Finland men den höjer skatteprocenten för den övriga förvärvsinkomsten.

¹⁾ Med annan stat avses en stat med vilken Finland inte har något skatteavtal.

VEROH 6172r 2.2015

5. BESKATTNINGEN AV BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA

I kapitel 3 har redogjorts det för när fysiska personer eller samfund anses som begränsat skattskyldiga. I kapitel 3 har även det redogjorts för de inkomster för vilka begränsat skattskyldiga är skattskyldiga i Finland enligt inkomstskattelagen. I detta kapitel redogörs det för beskattningsbehandlingen i Finland av dessa inkomster. De beskattningsfrågor som gäller fysiska personer som endast en del av året har varit begränsat skattskyldiga har behandlats i kapitel 4 i samband med beskattningen av invandrare och utvandrare.

**Ändringar åren
2006, 2010 och
2014**

Vid ingången av 2006 trädde flera ändringar (856/2005) i kraft vid beskattningen av begränsat skattskyldiga. Pensioner till begränsat skattskyldiga beskattas sedan år 2006 progressivt på samma sätt som pensioner till personer som är bosatta i Finland. Källskatteavdraget, som tidigare beviljades endast studerande och praktikanter, gäller, med vissa undantag, även sådan inkomst till andra grupper på vilken man tar ut källskatt enligt 35 %. Från och med år 2014 (13.12.2013/887) har en begränsat skattskyldig kunnat yrka på att hens förvärvsinkomst (med undantag av dividender) ska beskattas progressivt i stället för genom källbeskattning om hen är bosatt i en stat inom EES-området eller i en stat eller inom ett område som omfattas av ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden, eller om personen är innehavare av ett uppehållstillstånd enligt forskardirektivet (KällskatteL 13 § 1 mom. 6 punkten). För att man ska kunna beskatta en begränsat skattskyldig persons inkomst progressivt måste hen hos skattebyrån ansöka ett skattekort för begränsat skattskyldig. I ansökan ska hen ange alla förvärvsinkomster från Finland, förvärvsinkomster som beskattas i hemviststaten (lön, pension och på socialskyddet grundad betalning) samt avdrag som hänför sig till dessa inkomster. Finland beskattar endast de inkomster som förvärvats i Finland men skattepliktiga inkomster från hemviststaten höjer skatten på inkomsterna från Finland (KällskatteL 14 §). Om någon inte har ansökt om progressiv beskattning för förskottsuppbörden och källskatt har tagits ut på inkomsten, kan hen ansöka om progressiv beskattning också i efterhand genom att lämna in skattedeklarationen. I skattedeklarationen ska personen deklarerat inte bara förvärvsinkomsterna från Finland, utan också förvärvsinkomsterna som samma år beskattas i hemviststaten samt de avdrag som hänför sig till dem.

**75-procents-
regeln**

Till och med år 2013 kunde en begränsat skattskyldig bosatt inom EES-området i efterhand yrka på att den progressiva beskattningen skulle tillämpas i Finland om hen kunde bevisa att hens nettoförvärvsinkomst från Finland utgjorde minst 75 % av hens totala nettoförvärvsinkomst under året i fråga. Beskattningen verkställdes då enligt de

bestämmelser som gällde inkomstbeskattningen av allmänt skattskyldiga och den begränsat skattskyldige beviljades samma avdrag som beviljades allmänt skattskyldiga i motsvarande omständigheter. Då man granskade om regeln kunde tillämpas eller inte betraktade man inte sådan inkomst som på grund av ett internationellt avtal inte fick beskattas i Finland såsom inkomst som förvärvats i Finland. Regeln tillämpas fortfarande på skattåret 2013 och på tidigare skatteår inom ramen för frister för överklagande.

Den nya 75-procentsregeln

Den nya 75-procentsregeln trädde ikraft vid ingången av 2014 (Källskattel 14 § 5 mom.). Om en begränsat skattskyldig person yrkar på progressiv beskattning ska man vid fastställandet av skatten ta i beaktande inkomsterna från Finland och de skattepliktiga inkomsterna från hemvisstaten, som höjer skatterna på inkomsterna från Finland, men Finland beskattar endast inkomsterna från Finland. Enligt den nya 75-procentsregeln höjer de skattepliktiga inkomsterna från hemvisstaten inte skatterna på inkomsterna från Finland om nettoförvärvsinkomsten (=den skattepliktiga inkomsten minskad med de naturliga avdragen) från Finland utgör minst 75 % av det sammanlagda beloppet av nettoförvärvsinkomsten från Finland och från någon annanstans än från Finland. En person som är bosatt i en EES-stat eller som är innehavare av ett uppehållstillstånd enligt forskardirektivet kan yrka på att 75-procentsregeln ska tillämpas. Förutsättningen för att beskattningen inte ska verkställas progressivt är att den begränsat skattskyldige för Skatteförvaltningen visar upp ett intyg som utfärdats av skattemyndigheten i hemviststaten över inkomsterna.

Det kom vissa ändringar i källskattelagen (874/2009) vid ingången av 2010. Från och med ingången av 2010 beskattas begränsat skattskyldigas inkomst av skogsbruk i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande. Därutöver har det kommit ändringar i källbeskattningen av artister och sportutövare som är bosatta inom EES-området. Från och med 2010 kan personer som är bosatta inom EES-området yrka på att kostnader som direkt hänför sig till inkomst som förvärvats i Finland och som grundar sig på artistens eller sportutövarens personliga verksamhet ska dras av från denna inkomst. På sådan inkomst från vilken kostnaderna dragits av tas ut en progressiv källskatt.

Vid ingången av 2010 trädde det i kraft nya bestämmelser om beskattningen av långsiktiga sparavtal (1741/2009). Det gjordes samtidigt vissa ändringar i källskattelagen (1742/2009). Det föreskrevs i detta sammanhang att utbetalningar som grundar sig på långsiktiga sparavtal och alla utbetalningar som grundar sig på frivilliga individuella pensionsförsäkringar ska beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande.

5.1. Två olika beskattningssätt

Bestämmelser om beskattningen av begränsat skattskyldiga finns i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978, KällskatteL) och i förordningen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (1228/2005, källskatteförordningen). Enligt KällskatteL 2 § 1 mom. uppbärs skatt hos begränsat skattskyldiga antingen som en slutlig källskatt eller bestäms i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

De inkomster på vilka betalaren i samband med prestationen ska ta ut källskatt har uttömmande uppräknats i KällskatteL 3 § . För övriga inkomster beskattas de begränsat skattskyldiga i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande. Enligt KällskatteL 3 § (856/2005) ska källskatt tas ut bl.a. på

- dividend, inklusive förtäckt dividendutdelning som avses i 29 § BFL och internationell förtäckt vinstöverföring som avses i 31 § samma lag samt i ISKL 33 a och 33 b § och i NärSkL 6 a § avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet (30.12.2013/1240)
- fondandel som en personalfond utbetalar,
- överskott som en personalfond utdelar till sina medlemmar,
- ränta,
- royalty, såvida det inte är fråga om filmroyalty,
- lön,
- annan prestation, med undantag av pension, på vilka förskottsinnehållning skall verkställas enligt lagen om förskottsuppbörd.
- ersättning för en artists eller en sportutövares personliga verksamhet oberoende av om ersättningen är lön eller till vilken den betalas.

KällskatteL 3 § föreskriver att, med undantag av pension, ska källskatt betalas på alla utbetalningar på vilka förskottsinnehållning ska verkställas enligt lagen om förskottsuppbörd. Sådana utbetalningar är bl.a. arbetsersättningar och utbetalningar som grundar sig på lagstiftningen om social trygghet, t.ex. dagpenningar.

Skatten på ersättning för användning av eller rätten att använda biograffilm bestäms i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande (KällskatteL 13 § 1 mom. 4 punkten).

Näringsinkomst av fast driftställe

Om en begränsat skattskyldig har bedrivit näringsverksamhet från ett fast driftställe i Finland ska all den inkomst som det fasta driftstället genererar beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande (KällskatteL 13 § 5 mom.). Även sådana inkomster på vilka det annars skulle tas ut källskatt beskattas då enligt lagen om beskattningsförfarande. Om den skattskyldige erhåller även sådan inkomst från Finland som inte hänför sig till det fasta driftstället, beskattas inkomsten enligt de bestämmelser i källskattelagen som gäller ifrågavarande inkomst. Inkomst

av fast driftställe indelas i förvärvs- och kapitalinkomst i enlighet med lagen om beskattningsförfarande.

Hur näringsinkomst beskattas och hur fast driftställe uppstår beskrivs mera ingående i kapitel 8.

Den försäkrades sjukförsäkringspremie kan i allmänhet uppbäras hos en begränsat skattskyldig om han är försäkrad i Finland enligt sjukförsäkringslagen. För sjukförsäkringspremierna redogörs i kapitel 7.

Sjukförsäkringspremie

Begränsat skattskyldiga påförs i Finland fastighetsskatt i den ordning som gäller enligt fastighetsskattelagen. De skatteavtal som Finland har ingått gäller inte denna skatt. En utomlands bosatt kan således inte i sin hemviststat på basis av ett skatteavtal få gottgörelse för Finlands fastighetsskatt.

Fastighetsskatt

Enligt 3 § ISkL betraktas även utländska dödsbon som samfund. Ett dödsbo är utländskt om arvlåtaren vid sin död var begränsat skattskyldig.

Dödsbon

5.2. Beskattning enligt lagen om beskattningsförfarande

I det följande redogörs för beskattningen av begränsat skattskyldiga i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande. Beskattningen av förvärvsinkomster och av kapitalinkomster behandlas för sig, såsom även bestämmelserna om beskattningssort.

En begränsat skattskyldig påförs inte statsskatt vars belopp är högst 17 euro, förutom när förskott kan användas till betalning av skatten (Källskattel 16 § 3 mom.).

Nedre gräns

Beskattningen av förvärvsinkomster

Fr.o.m. 2006 betalar begränsat skattskyldiga fysiska personer statsskatt enligt den progressiva inkomstskatteskalen på andra inkomster än de förvärvsinkomster som är källskattepliktiga. Beskattningen verkställs enligt de bestämmelser som gäller inkomstbeskattningen av allmänt skattskyldiga. Från och med år 2014 kan förvärvsinkomsten (med undantag av dividender) på ansökan beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande om personen är bosatt i en stat inom EES-området eller i en stat eller inom ett område som omfattas av ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden eller om personen är innehavare av ett uppehållstillstånd enligt forskardi- rektivet.

- Inkomster** En begränsat skattskyldig kan ha bl.a. följande förvärvsinkomster som beskattas i den ordning som gäller enligt lagen om beskattningsförfarande
- pensionsinkomst
 - löneinkomst (Källskattel 13.1 § 6 punkten)
 - förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet
 - delägars förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet från näringsammanslutning
 - delägars förvärvsinkomstandel av jordbruk från beskattningssammanslutning
 - förvärvsinkomstandel av jordbruk
 - värdet av leveransarbete – periodiskt understöd (understöd som betalats till maken är inte skattepliktigt, 91 § ISkL).
 - förvärvsinkomstandel av renskötsel
- Avdrag** Från en begränsat skattskyldigs förvärvsinkomster som beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande dras av kostnaderna för inkomstens förvärvande och vissa andra avdrag som avses i inkomstskattelagen.
- Förluster** Det fastställs även förlust inom förvärvsinkomstslaget för begränsat skattskyldiga. Fastställandet av förlust, avdraget av gamla förluster och omvandlingen av dessa avviker inte från det förfarande som tillämpas för en allmänt skattskyldig.
- Rörelse- och yrkesinkomst** Skatteavtalen förhindrar i allmänhet inte beskattning i Finland, om en begränsat skattskyldig har erhållit näringsinkomst från ett fast driftställe i Finland. Om det inte finns ett fast driftställe i Finland kan inkomsten i allmänhet inte beskattas här. Enligt t.ex. det nordiska skatteavtalet och enligt avtalet med Estland kan dock rörelseidkare på basis av en vistelse som varar i över 183 dagar beskattas för inkomst av yrkesverksamhet i Finland även när det inte finns ett fast (drift)ställe här.
- Periodiskt understöd** De flesta av de skatteavtal som Finland har ingått förhindrar att en person som har hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i Finland för ett periodiskt understöd som erhållits härifrån. Detta beror på att beskattningen av denna inkomst i regel avgörs på basis av den artikel som gäller s.k. inkomster som inte nämnts särskilt. Enligt denna artikel beskattas inkomsten i regel endast i inkomsttagarens hemviststat men det finns dock undantag (se tabellen "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser" som finns som bilaga till kapitel 4). Vanligen hindras beskattningen i Finland redan av Finlands interna lagstiftning (90 och 91 § ISkL), enligt vilken understöd som betalas till barnet eller maken inte är skattepliktiga.

Beskattningen av kapitalinkomster

I allmänhet är de kapitalinkomster en begränsat skattskyldig har från Finland sådana på vilka det uppbärs källskatt. På övriga kapitalinkomster betalar en begränsat skattskyldig fysisk person endast statsskatt vars storlek är 30 procent (år 2011 var källskatten 28 procent). Till den del det beskattningsbara kapitalinkomstens belopp överstiger 40 000 euro (50 000 euro åren 2012 och 2013) euro beskattas kapitalinkomsten enligt 32 procent (KällskatteL 15 § 1 mom.). Från och med år 2014 ska ett begränsat skattskyldigt samfund betala 20 procent i inkomstskatt på de inkomster som inte är källskattepliktiga (KällskatteL 15 § 3 mom). (Åren 2013 och 2012 var samfunds inkomstskatt 24,5 procent.)

En begränsat skattskyldig kan ha bl.a. följande kapitalinkomster som beskattas i den ordning som gäller enligt BFL:

Inkomster

- hyresinkomst
- överlåtelsevinst
- pension eller annan utbetalning som grundar sig på frivillig individuell pensionsförsäkring
- utbetalning som grundar sig på långsiktigt sparavtal
- kapitalinkomstandel av näringsverksamhet
- kapitalinkomstandel av jordbruk
- kapitalinkomst av skogsbruk
- delägars kapitalinkomstandel av näringsverksamhet från näringsammanslutning
- delägars övriga kapitalinkomstandel av näringsammanslutning
- delägars kapitalinkomstandel av jordbruk från beskattningssammanslutning,
- delägars kapitalinkomstandel av nettoinkomst av annan verksamhet från beskattningssammanslutning
- kapitalinkomst av renskötsel

Från kapitalinkomsterna avdras utgifter för inkomstens förvärvande, skatteårets förluster av näringsverksamhet, jordbruk och beskattningssammanslutning som yrkats bli avdragna samt räntor (ISkL 58- 59 §). Från kapitalinkomsterna kan dessutom under vissa förutsättningar dras av premierna för frivillig individuell pensionsförsäkring och inbetalningar enligt lågsiktigt sparavtal (ISkL 54 d §).

Avdrag

De utgifter för inkomstens förvärvande som härrör av förvärvet av kapitalinkomster avdras på samma sätt som hos en allmänt skattskyldig. De kostnader som hänför sig till de olika inkomstslagen avdras från resultatet av det ifrågavarande inkomstslaget. Förlust av jordbruk eller näringsverksamhet eller av beskattningssammanslutnings jordbruk som uppstått under skatteåret avdras på samma sätt som hos en allmänt skattskyldig från kapitalinkomsterna när den skattskyldige yrkar på detta.

– Räntor

Före år 1993 förutsattes att en person som inte hela året varit allmänt skattskyldig endast fick avdra räntor som hänförde sig till inkomster eller förmögenhet för vilka skatt skulle betalas i Finland. Denna begränsning finns inte längre. I ISKL förutsätts dock att de räntor som hänför sig till en skattefri inkomst inte får avdras. Enligt inkomstkattelagen är räntor som hänför sig till förvärvande av skattefri inkomst inte avdragsgilla. Från en begränsat skattskyldigs skattepliktiga inkomst avdras därför inte exempelvis sådana räntor som hänför sig till en dividendinkomst som erhålls på basis av aktier i utlandet eller till en bostad utomlands. De räntor som det i regel är möjligt att dra av i beskattningen av en begränsat skattskyldig är räntor som hänför sig till jordbruk och näringsverksamhet och vilka dras av direkt vid inkomstkällan.

De räntor för en delägare i ett begränsat skattskyldigt samfund som hänför sig till jordbruket dras av från inkomstandelen innan inkomsten fördelas på förvärvs- och kapitalinkomst, på samma sätt som hos en allmänt skattskyldig. Innan inkomsten fördelas på förvärvs- och kapitalinkomst drar man på samma sätt av de räntor som för en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag hänför sig till förvärvet av en bolagsandel i ett kommanditbolag eller ett öppet bolag.

Premier för frivillig pensionsförsäkring och inbetalningar enligt avtal om långtidssparande

Från och med 2010 tillämpas bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande (1741/2009) på beskattningen av begränsat skattskyldigas frivilliga individuella pensionsförsäkringar och långsiktiga sparavtal som avses i lagen om bundet långsiktigt sparande (1183/2009). Premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring och inbetalningar enligt ett långsiktigt sparavtal dras av från sådana inkomster som den begränsat skattskyldige erhållit från Finland och som beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande. På avdragandet av premierna och inbetalningarna tillämpas i tillämpliga delar samma bestämmelser som i beskattningen av allmänt skattskyldiga. Det fastställs inte någon förlust på basis av premierna och inbetalningarna (ISKL 60 § 3 mom.). Begränsat skattskyldiga kan därför inte dra nytta av att premierna och inbetalningarna är avdragsgilla vid beskattningen, om han inte har sådana inkomster som beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande.

Förluster

Det kan fastställas även förlust inom kapitalinkomstslaget för begränsat skattskyldiga. Fastställandet av förlust, avdraget av gamla förluster och omvandlingen av dessa avviker inte från det förfarande som tillämpas hos en allmänt skattskyldig.

– Underskottsgottgörelse

Om de avdrag som skall göras från kapitalinkomsterna är större än kapitalinkomsten uppstår ett underskott. Underskottsgottgörelsen dras av på samma sätt från de olika skatter som fastställs på förvärvsinkomsterna som hos en allmänt skattskyldig. Förlust inom kapitalinkomstslaget fastställs om underskottsgottgörelsen är större än de skatter som utgår på förvärvsinkomsten.

Se den tidigare redogörelsen i avsnittet om beskattningen av förvärvsinkomster angående den inverkan ett skatteavtal kan ha på beskattningen av inkomster av fast egendom eller näringsverksamhet.

Skatteavtalens inverkan

Överlåtelsevinst vid försäljning av värdepapper beskattas vanligtvis inte i Finland. Skattepliktig inkomst är däremot vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen i Finland eller av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelslag av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här (ISkL 10 § 10 punkten). En förutsättning är ytterligare att det aktuella skatteavtalet inte hindrar att inkomsten beskattas i Finland.

Försäljning av värdepapper

Enligt den finska interna lagstiftningen har Finland beskattningsrätt till sådan inkomst som erhållits av fast egendom och aktielägenhet som finns här i landet och därigenom bl.a. till hyresinkomst och överlåtelsevinst av fastighet och aktielägenhet även om det inte uppstår något fast driftställe i Finland för den skattskyldige (ISkL 10 §). Om det för den skattskyldige uppkommer fast driftställe i Finland och om inkomsten av den fasta egendomen hänförs till det fasta driftstället, beskattas denna inkomst som en del av det fasta driftställets rörelseinkomst.

Inkomst av fast egendom och aktielägenhet

Utgångspunkten även i skatteavtalen är att inkomsten av fast egendom alltid kan beskattas i den stat där den fasta egendomen finns. I Finland betraktas inte aktielägenheter som fast egendom och därför har nästan alla skatteavtal som Finland ingått en specialbestämmelse enligt vilken Finland har rätt att beskatta inkomst av aktielägenhet. Till exempel i artikel 6.3 i skatteavtal mellan de nordiska länderna konstateras följande: "Om innehav av aktier eller andra andelar i bolag, vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom, berättigar innehavaren av aktierna eller andelarna att utnyttja bolaget tillhörig fast egendom, får inkomst, som förvärvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen". Motsvarande bestämmelse har i allmänhet också intagits i skatteavtalens artikel om överlåtelsevinst (vanligen artikel 13). Finland har ändå några gällande skatteavtal som hindrar beskattningen i Finland av inkomst som fås av en aktielägenhet om mottagaren är bosatt i den andra staten. Dessa skatteavtal framgår ur förteckningen "ovanliga skatteavtalsbestämmelser" som finns som bilaga till kapitel 4.

Om en hyresinkomst eller överlåtelsevinst beskattas i Finland uträknas beloppet av dessa på samma sätt som i fråga om en inkomst som en allmänt skattskyldig har erhållit.

– Inkomstbelopp

Beskattningsorten

Bestämmelsen om beskattningsorten för en begränsat skattskyldig fanns t.o.m. 31.8.2010 i 80 § i lagen om beskattningsförfarande. Beskattningen av en person som skulle beskattas som begränsat skattskyldig för hela skatteåret verkställdes enligt bestämmelsen av Nylands skattebyrå, om inte inkomsten härrörde från landskapet Åland. 80 § om beskattningsorten för en begränsat skattskyldig i lagen om beskattningsförfarande upphävdes då den nya lagen om Skatteförvaltningen (503/2010) trädde i kraft 1.9.2010. Bestämmelserna om beskattningsorten för en begränsat skattskyldig överfördes då till Skatteförvaltningens arbetsordning. Beskattningen av begränsat skattskyldig fysisk person verkställdes t.o.m. år 2013 enligt arbetsordningen av Nylands skattebyrå, om inte inkomsten förvärvats på Åland, varvid Ålands skattebyrå verkställde beskattningen. Från och med år 2014 verkställer Skatteförvaltningen beskattningen av en begränsat skattskyldig person, men om inkomsten förvärvats på Åland verkställer Ålands skattebyrå beskattningen.

Beskattningen av en sådan fysisk person som endast en del av skatteåret har varit begränsat skattskyldig verkställs av samma skattebyrå som verkställer beskattningen för den tid då personen varit allmänt skattskyldig under skatteåret.

I regel ska utländska samfund lämna in sin skattedeklaration till Nylands företagsskattebyrå. Om samfundet förvärvat inkomst i landskapet Åland, ska samfundet lämna in en skattedeklaration av dessa inkomster till Ålands skattebyrå. De samfund som omfattas av Koncernskattecentralens behörighet ska lämna in sin skattedeklaration till Koncernskattecentralen (se närmare www.vero.fi, Skatteförvaltningens beslut om överföring av behörighet i samband med beskattningen och om ett behörigt skatteverk, Dnr 1135/09/2009).

5.3. Källbeskattningen

En uttömmande uppräkningslista av de inkomster på vilka man tar ut källskatt finns i Källskattel 3 §. I det följande behandlas varje inkomst var för sig.

Källskatt på lön

Lönebegreppet

Enligt Källskattel 4 § anses som lön sådan lön eller sådant arvode som avses i 13 § i lagen om förskottsuppbörd. Till lön hänförs även naturaförmånerna, som värderas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Naturaförmånerna värderas alltså till gängse värde på det sätt som årligen bestäms i Skatteförvaltningens beslut om beräkningen av naturaförmåner.

Före 1997 avvek begreppet lön i källskattelagen från vad som avsågs med lön i beskattningen av allmänt skattskyldiga. I källskattelagen betraktades även arbetsersättningar till begränsat skattskyldiga som lön. Vid ingången av 1997 ändrades KällskatteL 4 § så att begreppet lön i källskattelagen är a priori detsamma som lön enligt lagen om förskottsuppbörd (1120/1996). För beskattning av arbetsersättning redogörs nedan.

I en begränsat skattskyldigs lön medräknas även de gottgörelser som betalts som ersättning för vistelsekostnader samt de övriga kostnader som arbetet gett upphov till.

Vistelsekostnader

Från en lön som är källskattepliktig kan inga avdrag göras. Enligt KällskatteL 2 § 2 mom. är det enda undantaget det avdrag som beviljas på basis av KällskatteL 6 §. Utbetalaren får, innan han tar ut källskatten, dra av 510 euro per månad från den begränsat skattskyldiges lön eller, om lönen flyter in för en kortare period, 17 euro per dag.

Avdrag från lönen

Före 2006 var det endast studerande och praktikanter som var berättigade till avdraget. Från och med ingången av 2006 får avdraget göras även från löner till andra än studerande och praktikanter samt även från andra sådana prestationer som omfattas av källskatt enligt 35 procent. Avdraget beviljas dock inte på en fondandel som personalfond betalar och inte heller på styrelsearvode enligt ISkL 10 § 4a punkten. Betalaren kan beakta avdraget endast på grundval av anteckningen i källskatteskortet.

I avgörandet HFD:1993-B-532 hade en finsk förening till utländska tennisspelare betalat penningpriser vars dollarbelopp hade fastställts på förhand. Föreningen kunde inte avdra de på verifikat baserade rese- och inkvarteringskostnaderna från de överenskomna arvodena, vilka sålunda i sin helhet var underkastade källskatt.

Tidigare kunde nedanstående prestationer betalas utan källskatt till en begränsat skattskyldig om den begränsat skattskyldige kunde anses arbeta i Finland på ett särskilt arbetsställe (under arbetet i Finland har han sin egentliga arbetsplats utomlands):

Prestationer vid sidan av lönen

- ersättningar som mot verifikat som en trafikidkare utfärdat har betalats för biljett och fraktavgift samt för andra med dem jämförliga nödvändiga avgifter som hör till den egentliga färden,
- ersättning för inkvarteringsavgift som erlagts på basen av verifikat som inkvarteringsrörelsen gett eller annat tillförlitligt verifikat.
- dagtraktamente till den del det motsvarar det i Skatteförvaltningens beslut fastställda skattefria dagtraktamentet i Finland,

KällskatteL 4 § 2 och 3 mom. slopades vid ingången av 2014. Till KällskatteL 4 § 1 mom. fogades samtidigt att det till lön inte hänförs skattefria resekostnadsersättningar enligt inkomstskattelagen och skattefria ersättningar till personer som erhåller sjöarbetsinkomst. Till begränsat skattskyldiga löntagare kan fr.o.m. ingången av 2014 beta-

las vissa resekostnadsersättningar skattefritt under samma förutsättningar som till allmänt skattskyldiga löntagare. Före år 2014 var skattefriheten begränsad så att kilometerersättningar, måltidsersättningar och utlandsdagstraktamenten alltid var skattepliktig inkomst för begränsat skattskyldiga.

Av Skatteförvaltningen fastställt skattefritt dagtraktamente eller annan ersättning för vistelsekostnader, som har betalats till den som står i anställningsförhållande till finska staten och vars egentliga arbetsplats är i utlandet, för resa utanför nämnda arbetsplats omfattas inte av källskatt. På kilometerersättningar ska källskatt tas ut eftersom de inte betalas mot ett verifikat som en trafikidkare har utfärdat (HFD 1984/3238, opublicerat).

Dagtraktamenten

Betalning av ett dagtraktamente utan att källskatt uppbärs förutsätter att arbetstagaren kan anses arbeta tillfälligt på en särskild plats för arbetets utförande. Detta villkor uppfylls i allmänhet i fråga om artister och föreläsare som tillfälligt inbjudits till Finland. Till t.ex. en gästande föreläsare kan det skattefritt betalas ett dagtraktamente som motsvarar det inhemska dagtraktamentet.

Om den begränsat skattskyldige under den tid arbetet i Finland varar inte har en egentlig arbetsplats utomlands kan som denna anses den arbetsplats som finns i Finland. Förutom för studerandes och idrottsmäns del kan en sådan situation komma i fråga för arbetstagare som för några månader avlönats vid en finsk industri- eller handelsanläggning eller ett finskt företag. Om den egentliga arbetsplatsen måste anses vara i Finland, skall arbetsgivaren uppbära källskatt på dagtraktamentena. De dagtraktamenten som betalas för arbetsresor som görs utanför den egentliga arbetsplatsen utgör undantag.

Endast det belopp som motsvarar det inhemska dagtraktamentet är skattefritt för även arbetsresor till utlandet som den begränsat skattskyldige gör.

Hyrda arbets- tagare

Om en begränsat skattskyldig hyrd arbetstagare i Finland inte här har en arbetsgivare som är skyldig att ta ut källskatt, tas det ut ingen källskatt på lönen utan arbetstagaren påförs förskottskatt i form av förskottsbetalning på ansökan. Då beskattningen verkställs är förfarandet och tidtabellen desamma som vid beskattningen av allmänt skattskyldiga. Det är emellertid inte fråga om den i Källskattel 13 § avsedda beskattningen enligt lagen om beskattningsförfarande, varför inkomsten beskattas enligt den schablonmässiga källskattesatsen om 35 procent. Från inkomsterna görs avdrag på 17 euro per dag för hela arbetsperioden. Några andra avdrag görs inte. Från och med ingången av 2014 har en till Finland hyrd begränsat skattskyldig arbetstagare kunnat yrka på att förvärvsinkomsterna (dock inte dividender) ska beskattas progressivt i stället för genom källbeskattning om arbetsta-

garen är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Finland har ingått ett skatteavtal.

I vissa skatteavtal finns bestämmelser om lättnader som skall beviljas studerande som kommer till Finland. Om något belopp för lättnaden inte anges i skatteavtalet, skall avdraget om 17 euro per dag enligt källskattelagen tillämpas.

Studerande och praktikanter

De fickpengar och naturaförmåner en au pair-arbetstagare erhåller är i Finland normala skattepliktiga löneinkomster. Man behöver dock inte i allmänhet betala vare sig sjukförsäkringspremie eller arbetsgivarens socialskyddsavgift för lönen. Detta beror på att personer som kommer från utlandet och vars lön antingen är ganska liten eller arbetstiden ganska kort inte i allmänhet kan bli sjukförsäkrade i Finland.

Au pair

I vissa skatteavtal finns bestämmelser på basis av vilka lönen till lärare eller forskare som tillfälligt kommer till Finland är skattefri här. För dessa bestämmelser redogörs längre fram i kapitel 6.

Lärare och forskare

Man ska betala källskatt enligt 15 procent på sådan inkomst som grundar sig på en begränsat skattskyldig artists eller sportutövares personliga verksamhet i Finland (KällskatteL 7 § 5 punkten).

Upptredande artister och idrottsmän

Från och med 2010 kan personer som är bosatta inom EES-området yrka på att kostnader som direkt hänför sig till inkomst som förvärvats i Finland och som grundar sig på artistens eller sportutövarens personliga verksamhet ska dras av från denna inkomst. Direkta kostnader kan vara exempelvis kostnader för material och resor till den del prestationsbetalaren inte ersätter dem. På sådan inkomst från vilken kostnaderna dragits av tas ut en s.k. progressiv källskatt i stället för källskatt enligt 15 procent (KällskatteL 7 a §).

Den progressiva källskatten räknas ut på grundval av statsskatten enligt den för skatteåret fastställda progressiva inkomstskatteskalan vid statsbeskattningen och den genomsnittliga kommunala inkomstskattesatsen. Trots att skattebeloppet är progressivt, är det inte fråga om beskattning enligt lagen om beskattningsförfarande. Därför avdras de avdrag som görs vid kommunal- och statsbeskattningen inte från förvärvsinkomsten då skattebeloppet räknas ut. Kostnaderna som direkt hänför sig till den inkomst som en artist eller sportsutövare förvärvat i Finland kan inte dras av från övriga inkomster från Finland och det fastställs inte någon förlust på basis av dem.

Man kan framföra yrkandet på att kostnaderna ska dras av och att den progressiva källbeskattningen ska tillämpas då man ansöker om källskattkort, varvid kostnaderna tas i beaktande i källskattesatsen. Avdragandet av kostnaderna kan även begäras i efterhand genom en ansökan om återbäring av källskatt. Om den skattskyldige yrkar på avdrag, tillämpas valet på alla prestationer under samma kalenderår.

Skatteförvaltningens webbplats innehåller en särskild räknare med vilken man kan beräkna om den progressiva källbeskattningen av inkomst minskad med kostnaderna är förmånligare för den skattskyldige.

S.k. gränsgångare

I punkt VI i protokollet till det nordiska skatteavtalet finns bestämmelser om beskattningen av de personer som är bosatta i kommuner som ligger intill landgränsen mellan Finland och Sverige samt Finland och Norge. Om en person som i Sverige eller Norge är bosatt i en sådan kommun arbetar i Finland i en kommun som ligger intill samma gräns, beskattas lönen i sin helhet i hans hemviststat. Bestämmelsen tillämpas också på lön som betalats av ett finskt offentligt samfund. Bestämmelsen förutsätter att han vistas i sin bostad i hemviststaten regelbundet. Det förutsätts i allmänhet att vistelsen i Finland omfattar minst två dagar och en övernattning i veckan, varvid till och med en del av en dag betraktas som en hel dag. Om en del av denna persons lön hänförs till arbete som för den finska arbetsgivarens räkning utförts någon annanstans i Finland än i en gränskommun, skall på denna del av lönen uppbäras källskatt i Finland.

Även om skatteavtalsbestämmelserna om gränsgångare helt eller delvis förhindrar att den begränsat skattskyldiges lön beskattas i Finland, skall den finska arbetsgivaren på basis av hela lönen betala arbetsgivares socialskyddsavgift och uppbära den försäkrade sjukförsäkringspremie. Detta beror på EU-förordningen om social trygghet 883/2004, där det enligt huvudregeln förutsätts att socialskyddsavgifterna betalas i arbetsstaten. Dessa avgifter och premier ska dock i allmänhet inte betalas om en begränsat skattskyldig gränsgångare arbetar under en period om högst 4 månader i Finland.

Utlänningar som tjänstgör inom utrikesrepresentation

Enligt 76 § 4 punkt ISkL (1465/1994) är löner eller arvoden som finska staten betalar för utländska medborgare som tjänstgör inom utrikesrepresentation befriade från skatt i Finland.

Källskattens belopp

Källskatten utgör 35 procent på lön. Om ersättningen betalas på basis av en artists eller sportutövers personliga verksamhet är källskatten 15 procent. Om den källskatt som under en kalendermånad skulle tas ut hos inkomsttagaren uppgår till högst 10 euro tas den inte ut (Källskattel 9 § 3 mom.).

Källskattekort

Den som är begränsat skattskyldig kan få ett källskattekort av skattebyrån. Detta kort utgör en anvisning till betalaren för hur den ska ta ut källskatten. Om källskattekort ansöks hos skattebyrån med blankett VEROH 5057. Källskattekort behövs inte om arbetsgivaren är förvissad om att löntagaren är begränsat skattskyldig och på lönen uppbärs källskatt enligt 35 procent. Utbetalaren får inte dra av källskatteavdraget utan skattekort. Om löntagaren inte företer något källskattekort och om arbetsgivaren inte är säker på om löntagaren är allmänt

eller begränsat skattskyldig, ska förskottsinnehållningen på lönen verkställas enligt 60 procent.

Från och med ingången av 2014 har en begränsat skattskyldig kunnat yrka på att förvärvsinkomsterna (dock inte dividender) ska beskattas progressivt i stället för genom källbeskattning om personen är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Finland har ingått ett skatteavtal.

För att man ska kunna beskatta inkomsten progressivt måste personen hos skattebyrån ansöka ett skattekort för begränsat skattskyldig. Ansökan om skattekort för begränsat skattskyldig görs med blanketterna VEROH 5057 och VEROH 6148. I blanketten VEROH 6148 ska personen ange alla förvärvsinkomster från Finland, förvärvsinkomster som beskattas i hemviststaten samt avdrag som hänför sig till dessa inkomster. Finland beskattar endast de inkomster som förvärvats i Finland men skattepliktiga inkomster från hemviststaten höjer skatten på inkomsterna från Finland.

Källskattepliktiga löner och källskatten som tagits ut på dem deklarerar i en periodskattedeclaration som källskatt och inbetalas på skattekotot. Betalaren ska anmäla löner som utbetalts till begränsat skattskyldiga i årsanmälan (VEROH 7809). Betalaren ska dessutom ge inkomsttagaren ett verifikat.

Förskottsinnehållningen tas ut på basis av den begränsat skattskyldiges skattekort. Privata arbetsgivare anger den uttagna förskottsinnehållningen som förskottsinnehållning i periodskattedeclarationen. Den uttagna förskottsinnehållningen ska emellertid deklarerar i periodskattedeclarationen som källskatt om det är fråga om bl.a. löner som betalas av ett offentligt samfund, direktörsarvoden eller arvoden till uppträdande artister eller idrottare. Betalaren ska anmäla lönerna som den betalat till begränsat skattskyldiga i årsanmälan om prestationer till begränsat skattskyldiga (VEROH 7809). Betalaren ska dessutom ge inkomsttagaren ett verifikat.

Arbetsgivare skall betala arbetsgivares socialskyddsavgift på basis av det sammanlagda beloppet av de i källskattelagen avsedda löner som de har betalat om arbetstagaren är försäkrad enligt sjukförsäkringslagen i Finland. Personer som kommer till Finland kan vara försäkrade i Finland endast om de arbetar i Finland under en period om minst 4 månader eller om de hör till vissa grupper som utför researbete. Om en begränsat skattskyldig på basis av ett skatteavtal eller Finlands interna lagstiftning har rätt till skattelättnad skall arbetsgivares socialskyddsavgift presteras på basis av det lönebelopp på vilket källskatten utan lättnad skulle ha uppburits. De poster som avses i SjukförsL 11 kap. 2 § 4 mom. betraktas inte som lön som utgör grunden för avgiften.

En oregistrerad arbetsgivare skall inte prestera arbetsgivares socialskyddsavgift när lönebeloppet är så litet att det på detta inte uppbärs

Skattekort för begränsat skattskyldig

Deklaration, anmälan, betalning och löntagarens verifikat

Arbetsgivares socialskyddsavgift om arbetstagaren är minst 4 månader i Finland

källskatt (beloppet av den källskatt som skall uppbäras under samma kalendermånad är högst 10 euro).

Den försäkrades sjukförsäkringspremie

Den försäkrades sjukförsäkringspremie måste i allmänhet tas ut på lön till begränsat skattskyldiga som kommer till Finland från utlandet om arbetstagaren är försäkrad i Finland. En person som kommer till Finland kan vara försäkrad endast om han arbetar här under en period om minst 4 månader eller om han hör till vissa grupper som utför researbete. Premien tas inte ut för poster som avses i SjukförsL 11 kap. 2 § 4 mom. Se närmare tabellen i slutet av kapitel 7 (Bestämmandet av socialskyddsavgiften och sf-premien 2014 i en tabell) samt kapitel 7.

Källskatt på pension

Fr.o.m. 2006 uppbärs ingen källskatt på begränsat skattskyldigas pensioner utan det verkställs förskottsinnehållning på dem på samma sätt som på pensioner till allmänt skattskyldiga. För detta redogörs mera ingående i anvisningen Pensionstagare som flyttar utomlands, som finns som bilaga till kapitlet.

Källskatt på arbetsersättningar och vissa andra prestationer

Enligt KällskatteL 3 § (1120/1996) ska källskatt tas ut förutom på alla särskilt nämnda prestationer även på all sådan inkomst på vilken förskottsinnehållning ska verkställas enligt lagen om förskottsuppbörd.

Arbetsersättning

Arbetsersättningar som begränsat skattskyldiga får i Finland utgör i regel sådan inkomst på vilken det ska tas ut källskatt. För att man ska kunna låta bli att ta ut källskatten har man fr.o.m. 2007 förutsatt att inkomsttagaren för betalaren visar upp ett källskattkort enligt vilket skatten inte tas ut eller en redogörelse om att inkomsttagaren är införd i förskottsuppbörsregistret.

Från och med år 2014 kan arbetsersättningar till begränsat skattskyldiga fysiska personer beskattas progressivt. En begränsat skattskyldig kan yrka på att förvärvsinkomsterna (dock inte dividender) ska beskattas progressivt i stället för genom källbeskattning om personen är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Finland har ingått ett skatteavtal. Den begränsat skattskyldige kan hämta ett skattkort för begränsat skattskyldig för arbetsersättning på skattebyrån.

Från och med 2007 har det varit möjligt att införa en begränsat skattskyldig i förskottsuppbörsregistret även om den begränsat skattskyldige saknar fast driftställe i Finland. Registreringen förutsätter emellertid då att den begränsat skattskyldiges hemort finns i en stat med vilken Finland har skatteavtal. Före 2007 har begränsat skattskyld-

diga företag kunnat införas i förskottsuppbörsregistret endast om företaget har ett fast driftställe i Finland.

Om den som får arbetsersättning inte visar upp ett källskattekort eller ett utdrag ur förskottsuppbörsregistret men dock visar upp en utredning om att han har den i skatteavtalet avsedda hemorten i annan avtalsstat än i Finland, kan betalaren låta bli att ta ut skatten endast om arbetet är annat arbete än byggnads-, installations-, eller sammansättningsarbete eller skeppsbyggnads-, transport-, städ- eller vårdarbete.

Källskattebeloppet på arbetsersättning till fysisk person är 35 procent. Om arbetsersättning betalas till ett företag är skatten 13 procent. Om det är fråga om ersättning som betalas för en artists eller sportutövares personliga verksamhet, ska källskatten, avvikande från det ovan nämnda, tas ut enligt 15 procent.

Övriga förskottsinnehållningspliktiga prestationer är t.ex. dagpenningar, moderskaps-, faderskaps- och föräldradagpenningar samt övriga ersättningar för minskning av inkomst och uppehälle, som baserar sig på sjukförsäkringslagen, folkpensionslagen, patientskadelagen eller det obligatoriska olycksfalls- eller trafikskadeskyddet. Enligt ett flertal skatteavtal kan även övriga på sociallagstiftning baserade ersättningar förutom pensioner beskattas i källstaten. Om t.ex. en person som är bosatt i ett annat nordiskt land får arbetslöshetsdagpenning från Finland tar Finland ut källskatt enligt 35 procent på arbetslöshetsdagpenningen.

Från och med ingången av 2014 kan också förmåner, t.ex. arbetslöshetsdagpenning, under vissa förutsättningar beskattas progressivt i stället för källbeskattningen (Källskattel 13 § 1 mom. 8 punkten).

Däremot förhindrar ett skatteavtal i regel att inkomsterna beskattas i Finland om det är fråga om en prestation som grundar sig på något annat än Finlands sociala lagstiftning. Detta beror på att beskattningen av andra prestationer än pensioner som inte baserar sig på den sociala lagstiftningen i regel avgörs på basis av den artikel om sådana inkomster som inte nämnts särskilt som i allmänhet finns i skatteavtalen (se tabellen "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser" som finns som bilaga till kapitel 4).

Källskatt på dividend, ränta, royalty m.m.

Beskattningen av dividender, räntor och royaltyer till begränsat skattskyldiga behandlas i anvisningen Dividender, räntor och royalties till begränsat skattskyldiga. Enligt intern finländsk lagstiftning skall begränsat skattskyldiga i Finland betala källskatt även på dividend-, ränte- och royaltyinkomster samt av personalfonder utbetalda fondandelar eller till medlemmarna utdelade överskott som de erhållit.

Källskatt uppbärs sällan på räntor eftersom en begränsat skattskyldig enligt 9 § ISkL inte här skall betala skatt för ränta på medel som har

Övriga prestationer

Skattefrihet för räntor

deponerats i bank, obligationer eller masskuldebrevslån eller ränta på kontofordran som uppkommit vid utrikeshandel. Skatt skall inte heller uppbäras på sådana till Finland upptagna lån som inte skall anses som jämförbara med låntagarens egen kapitalplacering.

Källskatt kan komma i fråga för ränta på placeringar i tilläggsfonder eller på depositioner i ett intressekontor samt i sparkassan i ett andelslag. Angående ränta på andelskapital och vinstandel i placeringsfond gäller vid tillämpning av källskattelagen vad som har stadgats om dividend.

Spardirektivet 2003/48/EG

I KällskatteL 3 § 7 mom. föreskrivs att källskatt inte ska betalas på ränta som hör till tillämpningsområdet av spardirektivet 2003/48/EG. Den praktiska betydelsen av denna bestämmelse är ringa eftersom det är redan på grund av bestämmelserna i inkomstskattelagen som räntor som betalas till begränsat skattskyldiga inte i allmänhet blir beskattade. Begreppet ränta är emellertid litet mera omfattande i direktivet än i den interna finska lagstiftningen, för det kan i den avkastning (vinstandel) som placeringsfond betalar ingå inkomst som i direktivet betraktas som ränta. Spardirektivet behandlas mera ingående i Skatteförvaltningens anvisning "Spardirektivet".

Ränta-royalty- direktivet 2003/49/EG

Ränta-royaltydirektivet (2003/49/EG) gäller även räntor och royaltyer som betalas mellan närstående bolag och deras fasta driftställen från Finland till utlandet. Därför kan man inte ta ut i skatteavtal avsedda källskatter på sådana räntor och royaltyer som i direktivet avsedda närstående bolag och deras fasta driftställen betalar.

Definition för royalty

Enligt KällskatteL 3 § 3 mom. avses det med royalty ersättning för nyttjande av eller för rätten att nyttja upphovs rätt till ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, rättighet som grundar sig på fotografi eller patent, varumärke, mönster, modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysningar om industriella, kommersiella eller vetenskapliga erfarenhetsrön.

Dividender som betalats från Finland

Vid ingången av 2009 lindrades beskattningen av dividender i källskattelagen om dividenderna betalas till en person som är bosatt inom EES-området (gäller också Liechtenstein från och med 2011). Samfundets dividender kan under vissa förutsättningar vara helt skattefria i Finland. Detta förutsätter att

1. Dividendtagaren är ett bolag enligt moder-dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst 10 % av kapitalet i det bolag som betalar dividenden.

ELLER

2. Dividendtagaren har sin hemort inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

a) det är fråga om ett utländskt samfund som är motsvarande som ett inhemskt samfund,

- b) motsvarande dividend är skattefri om den betalas till ett inhemskt samfund med stöd av 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL),
- c) källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat.

Förutsättningarna för och tillämpningen av skattefriheten behandlas mera ingående i Skatteförvaltningens anvisning "Källbeskattningen av dividendinkomst som en inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet bosatt, begränsat skattskyldig ha fått – Rättspraxis om utländska fonder", diarienummer A77/200/2012.

Fysiska personer kan i sällsynta fall få sina dividender beskattade i den ordning som gäller enligt BFL. Se närmare i Skatteförvaltningens anvisning Dividender, räntor och royalties till begränsat skattskyldiga.

Om betalaren inte får kännedom om inkomsttagarens namn, adress i hemstaten samt för en fysisk persons del även om födelsetiden ska betalaren alltid ta ut källskatt enligt KällskatteL. I detta fall kan ett skatteavtal inte tillämpas och källskatten på ränteinkomster inte lämnas oppburen. Fr.o.m. 2006 kan man under vissa förutsättningar ge avkall på kravet för specificeringen av mottagaren då det gäller förvaltarregistersdividender.

Specificering av mottagare

Enligt källskattelagen är den källskatt som skall uppbäras på dividend, ränta och royalty 30 procent fr.o.m. år 2012. (År 2011 var källskatten 28 procent.) I de skatteavtal som Finland har ingått har det i regel överenskommit om en källskatt på 15 procent. Dividender som betalas till ett samfund som är bosatt i ett medlemsland av Europeiska unionen är enligt 3.5 § i källskattelagen fria från källskatten, om ifrågavarande samfund äger en viss minimiprocent av det dividendutbetalande bolagets kapital. Det förutsätts ytterligare att mottagaren i sin hemstat är skyldig att betala samfunds inkomstskatt. Källskatteprocentsatser finns på blankett VEROH 6214b (bilaga). Enligt KällskatteL 7 § är källskatten på fondandel som en personalfond betalar samt på överskott som personalfond utdelar 35 procent. Från och med år 2014 kan personalfondsandelar och överskott beskattas under vissa förutsättningar progressivt (KällskatteL 13 § 1 mom. 6 punkten).

Skattens belopp

Enligt KällskatteL 3 § 2 mom. tillämpas lagens bestämmelser om dividend även på ränta på andelskapital och på vinstandel av placeringsfond. Enligt källskattelagen skall skatten således vara 30 procent fr.o.m. år 2012. (År 2011 var källskatten 20 procent.) I allmänhet kan en vinstandel av placeringsfond som betalas från Finland till utlandet inte utgöra en inkomst enligt skatteavtalens artikel om dividender, utan det är fråga om "annan inkomst", dvs. en inkomst som inte särskilt nämnts i avtalet (HFD:1999/34). Enligt avtalet med Tyskland tillämpas dock de

Vinstandel i placeringsfond

bestämmelser som gäller dividender även på en vinstandel i en placeringsfond (artikel 10 stycke 4). Det har konstaterats ovan att det i vinstandelen av placeringsfond kan ingå prestation enligt spardirektivet, varvid Källskattel 7 § i vilket fall som helst förhindrar beskattningen i Finland.

Förtäckt dividend

Förtäckt dividend utgör inkomst som förvärvats i Finland. Enligt Källskattel 3 § hör förtäckt dividend till de inkomster för begränsat skattskyldiga på vilka källskatt ska tas ut. Enligt lagens 7 § utgör källskatten på den förtäckta dividenden 35 procent. Vad som föreskrivs om dividend i skatteavtal kan tillämpas även på förtäckt dividend. Om man enligt avtalet kan uppbära skatt enligt t.ex. högst 5 procent på dividend i källstaten, utgör källskatten på den förtäckta dividenden i Finland då 5 procent och inte 35 procent. Om betalaren försummar att uppbära källskatten, medför detta påföljder i Finland för endast betalaren. En källskatt som inte tagits ut debiteras enligt Källskattel 8 § hos den som är skyldig att ta ut källskatt. Om betalaren försummar att uppbära källskatten, inriktas det inte några beskattningsåtgärder i Finland mot själva inkomsttagaren.

Före 1996 omfattades förtäckt dividend inte av källskatten. Inkomsten skulle då alltid beskattas i ordning enligt lagen om beskattningsförfarande, i allmänhet genom efterbeskattningar. Trots att förtäckt dividend nu har föreskrivits som källskattepliktig händer det ofta att det inte finns någon försummelse i betalarens agerande och källskatten med stöd av Källskattel 16 § 2 mom. ska debiteras hos inkomsttagaren själv. Det finns ingen försummelse i betalarens agerande t.ex. när man inte betalar någon sådan penningprestation på vilken källskatt skulle kunna tas ut.

Källbeskattning av inkomst som utländskt allmännyttigt samfund erhållit

Enligt artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska alla restriktioner som gäller kapitalrörelser mellan medlemsstater vara förbjudna. Av EUD:s dom C-386/04 framgår en princip enligt vilken någon källskatt kan inte tas ut på inkomst som betalas till ett allmännyttigt samfund i en annan medlemsstat i det fallet att inkomsten skulle ha varit skattefri för det allmänna samfundet om det hade varit ett inhemskt allmännyttigt samfund (beträffande domen, se Stauffer C-386/04).

Skatteförvaltningen anser att skatt inte ska betalas på inkomst som betalas till ett utländskt samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om samfundets verksamhet uppfyller villkoren för allmännyttiga samfund i inkomstskattelagen och om inkomsten utgjorde skattefri inkomst för ett finskt allmännyttigt samfund (22 och 23 § i inkomstskattelagen). Det har ingen betydelse var verksamheten bedrivs. Inkomsten kan även utgöras av annan inkomst än t.ex. dividendinkomst.

Enligt 22 § 1 mom. i inkomstskattelagen är ett samfund allmännyttigt då

- det verkar enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse,
- dess verksamhet inte enbart gäller begränsade personkategorier
- det inte genom sin verksamhet bereder dem som är delaktiga i samfundet ekonomisk förmån i form av dividend eller vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse som är större än skäligt.

För samfunds allmännyttighet redogörs i Skatteförvaltningens anvisning Dnr A47/200/2014, 26.6.2014 (Beskattningsanvisning för allmännyttiga samfund).

Om källskatteförfarande och ändringssökande

Om en begränsat skattskyldig har förvärvat inkomst i Finland och om det tagits ut källskatt på inkomsten behöver hen inte till Finland lämna in en skattedeklaration över denna inkomst. Den skattskyldige ska deklarera den inkomst han förvärvat i Finland i sin skattedeklaration till sin hemviststat och bifoga ett verifikat över inkomsten till deklarationen. En eventuell dubbelbeskattning undanröjs i hemviststaten.

En begränsat skattskyldig och skattedeklarationen

Om en begränsat skattskyldig har ansökt om skattekort för begränsat skattskyldig och hens förvärvsinkomst har beskattats progressivt får hen förhandsifylld skattedeklaration följande år. I den förhandsifyllda skattedeklarationen finns färdigt förhandsifyllda de inkomster och avdrag som utgör grunden för beskattningen samt beskattningens slutresultat. Den skattskyldige ska kontrollera skattedeklarationen och eventuellt skicka den tillbaka med korrigeringar.

Källskatt skall uppbäras när det belopp som är källskattepliktigt betalas till betalningsmottagaren eller antecknas på konto honom till godo. Källskatten uppbärs så att den som är skyldig att verkställa uppbörden minskar det belopp som källskatten utgör från den källskattepliktiga inkomst som betalas i pengar. I övrigt åtföljs det vid uppbörden samma förfarande som i lagen om förskottsuppbörd har bestämts om förskottsinnehållning. Källskatten uppbärs i hela cent. Om den källskatt som skall uppbäras på inkomsttagarens källskattepliktiga inkomster från samma betalare under en kalendermånad är högst 10 euro uppbärs inte källskatten.

Uppbörden av källskatt

Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

Finansministeriet bestämmer sättet och tidpunkten för inbetalning av källskatt som staten och dess inrättningar har uppburit samt för inbetalning av den arbetsgivares socialskyddsavgift som skall betalas på basis av källskattepliktiga löner.

Betalningen av skatten till staten

Den som betalar prestationen ska deklarera de prestationer som utbetalats till begränsat skattskyldiga samt källskatterna eller förskottsinnehållningarna på dem i en periodskattedeklaration. Källskatten

Årsanmälan och inkomsttagarens verifikat

och förskottsinnehållningen ska inbetalas på skattekontot. Vid inbetalningen ska man använda det betalarspecifika referensnumret.

Betalaren skall tillställa skattemyndigheterna en årsanmälan över prestationer som utbetalts till begränsat skattskyldiga. Anmälan ges i maskinläsbar form eller med blankett VEROH 7809r.

Inkomsttagaren bör få ett verifikat över prestationen. Lagen definierar inte verifikatets innehåll. Vid behov kan betalarna förfärdiga verifikatet i enlighet med de förslag som publicerats i anvisningen Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland.

Skyldighet att göra anteckningar

Enligt 2 § KällskatteF (1228/2005) skall den som är skyldig att uppbära källskatt föra bok över de källskattepliktiga prestationerna eller föra anteckningar på det sätt som bestäms i eller med stöd lagen om förskottsuppbörd.

Ansvaret

Om påföljden för försummelse att uppbära källskatt gäller på motsvarande sätt vad som bestäms i L om förskottsuppbörd. Om källskatt inte uppburits på en källskattepliktig inkomst men på denna har verkställts förskottsinnehållning minskas det innehållna beloppet från den skatt den som är skyldig att uppbära källskatten skall betala. På skillnaden mellan den källskatt som inte uppburits och det förskott som innehållits räknas förseningsräntan på skattekontot.

Den som är skyldig att uppbära källskatt ansvarar även för skatten om han försummat att uppbära skatten på grund av att han felaktigt tillämpat bestämmelserna i ett skatteavtal. Ett källskattekort eller ett förhandsavgörande från Skatteförvaltningen skyddar en betalare som varit i god tro (HFD 1986/1083 och HFD 1986/3632, opublicerat).

Källskatt som förskottsinnehållning

Om källskatt har uppburits på en inkomst trots att inkomsttagaren skall beskattas som allmänt skattskyldig räknas källskatten vid beskattningen till godo som förskottsinnehållning. För att den skall räknas till godo skall det av utbetalaren erhållna verifikatet bifogas skattedeklarationen.

Rättelse av källskatt/arbetsgivaren

Om källskatt uppburits till ett för litet belopp, har den som är skyldig att uppbära källskatten en möjlighet att på det sätt som bestäms i lagen om förskottsuppbörd och med de begränsningar som nämns i denna lag höja det källskattebelopp som under samma kalenderår skall innehållas på en senare utbetalning. Utan inkomsttagarens samtycke får innehållningen inte höjas med mer än 10 procent av det belopp som då skall betalas.

Källskatt kan ha uppburits till ett för stort belopp även på den grunden att inkomsttagaren inte i tid har gett en utredning över sin hemviststat eller andra villkor som förutsätts för tillämpningen av ett skatteavtal. Då kan betalaren rätta uppbördens vid eventuell senare källskatt som skall betalas för samma år.

Om betalaren inte har rättat uppbörden och skatt har uppburits till ett större belopp än vad ett skatteavtal förutsätter eller annars till ett för stort belopp, kan den skattskyldiga hos Skatteförvaltningen ansöka om att det överstigande beloppet återbärs till honom.

Rättelse av källskatt

Ansökan skall göras inom de fem följande kalenderår som följer på uppbörden av skatten. Till ansökan skall bifogas en tillräcklig utredning över förutsättningarna för att skatteavtalet skall tillämpas samt verifikationen från betalaren. Ansökningsblankett VEROH 6203 finns på Skatteförvaltningens webbplats www.skatt.fi

Om betalaren till Skatteförvaltningen betalat mer källskatt än han tagit ut hos inkomsttagaren, blir det överbetalda beloppet kvar på betalarens skattekonto tills det används som betalning för sådana skattekontoförpliktelser som förfaller till betalning. Det överbetalda beloppet kan även återbäras på ansökan.

Redovisning till för stort belopp

Om källskatten inte har tagits ut men betalaren inte har gjort sig skyldig till en försummelse (t.ex. när lönen betalats endast i form av en naturaförmån) kan Skatteförvaltningen debitera den bristande källskatten (KällskatteL 16 § 2 mom.). Den skattskyldige ska då lämna in en skattedeklaration över inkomsten. Debiteringen ska ske omedelbart och senast innan den ordinarie beskattningen slutförs.

Debitering av källskatt

Om arbetstagaren inte alls lämnat in någon skattedeklaration över inkomsten eller lämnat in en bristfällig, vilseledande eller missvisande skattedeklaration, ska debiteringen ske senast inom fem år från ingången av året efter det år då beskattningen slutförts.

För källskatt som debiterats på grund av lön ansvarar även den skattskyldiges arbetsgivare och en utländsk arbetsgivares representant i Finland (KällskatteL 17 §). Det finns inte ansvar, om utbetalaren i god tro har följt förskottsinnehållningsbestämmelsen i skattekortet. Fr.o.m. 2006 (586/2005) kan ansvaret komma i fråga endast genom Skatteförvaltningens beslut om utfärdat ansvar. Beslutet förutsätter att den skattskyldige själv trots uppmaning inte betalat skatten och indrivningen av skatten inte kan verkställas genom handräckning enligt internationellt avtal.

I det skede förskottsinnehållning skall verkställas kan det ofta uppstå oklarhet i hur bestämmelserna i ett skatteavtal skall tillämpas. Oklarhet kan även uppstå om på mottagaren skall tillämpas de bestämmelser som gäller begränsat skattskyldiga eller om vad som vid uppbörd av källskatt annars skall iakttas. Vid behov kan den som är skyldig att ta ut skatten eller inkomsttagaren ansöka om förhandsavgörande hos Skatteförvaltningen. Förhandsavgörande meddelas inte om ärendet redan avgjorts genom Centralskattenämndens beslut eller om ansökan i ärendet är anhängig i Centralskattenämnden.

Förhandsavgörande

Den som yrkar på förhandsavgörande skall för sakens avgörande förete behövlig utredning. På ansökan av den som är skyldig att

uppbära skatt meddelat avgörande, likaså, då den skattskyldige hos den uppbördsskyldige yrkat sådant, på hans anhållan meddelat avgörande skall iakttagas vid den skatteuppbörd för vilket det meddelats. Giltighetstiden för avgörandet får inte utsträckas över utgången av kalenderåret efter det under vilket avgörandet meddelas. För Skatteförvaltningens förhandsavgöranden uppbärs en avgift.

Centralskatte- nämnden

Centralskattenämnden, som verkar i anslutning till Skatteförvaltningen, kan meddela förhandsavgörande om skyldigheten att uppbära källskatt samt skattens storlek. På centralskattenämndens förhandsavgörande uppbärs en avgift.

Ändrings- sökande

Enligt KällskatteL 21 § får man söka ändring i Skatteförvaltningens förhandsavgöranden genom att anföra besvär hos Helsingfors förvaltningsdomstol inom 30 dagar från beslutets delfående. Besvärsskriften skall inom besvärstiden tillställas Skatteförvaltningen eller förvaltningsdomstolen.

Över förvaltningsdomstolens utslag får besvär anföras hos HFD. Om anförande av besvär gäller vad som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande.

Trots att ändring sökts skall det förhandsavgörande Skatteförvaltningen meddelat om källbeskattningen åtföljas. Det beslut som getts på grund av att ändring sökts på ett förhandsavgörande skall den som är skyldig att uppbära källskatten åtfölja från det att han fått del av beslutet.

Om sökande av ändring på ett förhandsavgörande som avser åläggande för den som är skyldig att uppbära källskatt att betala skatt som inte uppburits tillämpas vad som i lagen om förskottsuppbörd föreskrivs om sökande av ändring i motsvarande ärende. Detsamma gäller för Skatteförvaltningens avgörande som gjorts med anledning av ett yrkande på rättelse av källskatt.

Anmälan om arbetstillstånd

Enligt KällskatteF 6 § ska Migrationsverket, polisen, arbets- och näringsbyråerna och finska beskickningar i utlandet till Skatteförvaltningen ge de uppgifter om beviljade arbetstillstånd som den begär.

RÄTTSPRAXIS

Ett finskt bolag köpte maskiner från Tyskland på det sätt att tyska montörer i bolagen, som levererar maskiner, utförde monteringen. Det finska bolaget var inte skyldigt att uppbära källskatt för dagpenningarna och resekostnadsersättningarna som det betalade till montörerna som vistas en kortare tid än 183 dygn i Finland under kalenderåret.

CSN 1975/7

A Ab förhandlade om leverering av en fabrik till ett visst utvecklingsland som en totalleverans. A måste utbilda en del av den framtida fabriken personal i Finland. Utöver utbildningen, A även inlogerade de som skulle utbildas, anskaffade måltiderna eller pengar för maten samt utbetalade ett obetydligt dagtraktamente. De som utbildades hade ett arbetsförhållande med endast det utländska beställarföretaget under utbildningen som varade från under hundra dagar till över ett år. A var inte skyldig att uppbära källskatt eller verkställa förskotts innehållning på förmånerna.

CSN 1980/468

Skattedirektörs beslut, med vilket åt den skattskyldige utfärdats källskattkort, ansågs inte bindande vid den slutliga beskattningen. Den skattskyldige kunde betraktas som allmänt skattskyldig för hela skatteåret oberoende av att källskatt uppburits.

HFD:1980-B-II-607

Ett finskt tevebolag betalade logiersättningar och dagtraktamenten till medlemmar i en ungersk filmgrupp. Det finska bolaget skulle inte betraktas som arbetsgivare av medlemmarna i den filmgrupp som arbetade för den ungerska televisionen. Då prestationerna således inte betraktas som lön, skall källskatt inte heller uppbäras på dem.

**HFD 1980/2929,
opublicerat**

Såsom lön eller arvode enligt 3 och 4 § i lagen om källskatt för begränsat skattskyldig har i rättspraxis inte betraktats belopp, vilka av ersättningar åt begränsat skattskyldiga gått till deras utländska agenter eller managers. På ersättningarna skulle till denna del inte källskatt uppbäras och inte arbetsgivares socialskyddsavgift erläggas.

**HFD 1983/2351,
opublicerat**

Såsom idrottsmäns källskattepliktiga lön betraktades resekostnadsersättningar, vilka betalats till utländska idrottslag för idrottsmännens resor från hemlandet till tävlingsorten i Finland då om dessa ersättningar inte framlagts verifierat utfärdat av trafikidkare. Betalningsåret 1980. Betalningsåret 1981.

HFD:1984-B-II-630

Till svenske medborgaren K som verkat som styrelsemedlem i och konsult för ett bolag hade betalats konsult- och mötesarvoden. Dessa hade fakturerats av utomlands registrerade bolag inom vilka K hade verkat. Enligt den erhållna utredningen hade K utfört en betydande del av sina konsultuppdrag utomlands och endast rest till Finland för att rapportera samt för att delta i styrelsens och ledningsgruppens möten. Under dessa förhållanden ansågs endast en del av de fakturerade mötesarvodena vara källskattepliktiga i Finland och endast på dessa skulle arbetsgivares socialskyddsavgift betalas. Till den del som gällde de mötesarvoden som betalats till K samt de arvoden som betalats till utländska frisörmäs-

**HFD 1985/4275,
opublicerat**

tare som verkat som lärare vid de utbildningstillfällena bolaget anordnat vidmakthöll HFD länsrättens debiteringsbeslut.

HFD 1986/1083

Skattedirektören hade gett sjukskötaren A ett källskattekort, enligt vilket i källskatt skulle uppbäras 35 % av den del av inkomsten som översteg 1 085 mk/mån. under förutsättning att den skattskyldige var i tjänst i Finland år 1983 högst 100 dagar. Arbetsgivaren uppbar källskatt i enlighet med källskattekortet. Länsskatteverket påförde dock arbetsgivaren beloppet av den källskatt som inte uppburits med motiveringen att A inte hade rätt till skattelättnad enligt 20 artikeln 2 punkten i avtalet mellan Finland och Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. HFD ansåg att A visserligen inte hade rätt till ifrågavarande skattelättnad som beviljades studerande, men då i det källskattekort som getts till A dock hade gjorts anteckning om dylik lättnad, kunde arbetsgivaren inte anses ha försummat sin skyldighet att uppbära källskatt, då arbetsgivaren hade uppburit skatten på det sätt som antecknats i källskattekortet. Med beaktande av 1 § 3 mom. och 6 § 1 mom. lagen om beskattning om begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet samt 5 § förordningen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet vidmakthöll HFD slutresultatet i länsrättens utslag med vilket debiteringen hade upphävts. Betalningsår 1983.

**HFD 1986/3632,
opublicerat**

Skattedirektören hade gett en polsk studerande ett källskattekort, i vilket vid den punkt som angav skattens belopp hade antecknat "skattefri 20 artikeln". På grundval av anteckningen lämnade arbetsgivaren källskatten oppburen för hela lönen. Länsskatteverket påförde dock arbetsgivaren källskatten till den del den lämnats oindriven för en lön som översteg 1 800 mk/mån. eller 60 mk/dag emedan en studerande enligt 20 artikeln 2 stycket i skatteavtalet mellan Finland och Polen är berättigad till skattefrihet endast i fråga om det belopp som är nödvändigt för uppehållet. HFD ansåg att eftersom i källskattekortet inte antecknats ett direktiv om skattefrihet utan att uppge att skattefriheten förverkligas endast under de förutsättningar som avses i 20 artikeln i skatteavtalet, har arbetsgivaren haft tillräcklig orsak att anta att källskatt inte behöver uppbäras på lönen till någon del. Då det inte visats att arbetsgivaren skulle ha handlat i ond tro, vidmakthöll HFD länsrättens utslag, med vilket debiteringen hade upphävts. Betalningsåret 1984.

HFD:1988-B-502

Staden betalade till stadsorkesterns kapellmästare som bodde stadigvarande i Storbritannien med sin familj och vars årliga arbetstid i Finland var 16 veckor, högst 8 flygresor från kapellmästarens hem till Finland och tillbaka. Arbetsplatsen i Finland betraktades inte som kapellmästarens egentliga arbetsplats och man behövde inte uppbära källskatt på flygturersättningarna.

HFD:1993-B-532

En finsk förening hade betalat penningpriser till utländska tennisspelare och dollarbeloppet av dessa priser hade fastställts på förhand. Föreningen hade inte rätt att avdra på verifikat baserade rese- och logikostnader från de överenskomna prisbeloppen före innehållning av källskatten, utan priserna var källskattepliktiga i sin helhet.

En vinstandel som en finsk placeringsfond årligen betalade till en person som bor i Sverige eller i Canada var inte dividend avsedd i artikel 10 stycke 6 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undanröja dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 26/1997) eller dividend avsedd i artikel 10 stycke 3 i avtalet mellan Finland och Canada för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst (FördrS 81/1992).

HFD:1999:34

Det arvode som kommunen med stöd av 27a-27c § socialvårdslagen (710/82) betalat till vårdaren som erhöll stöd för närståendevård och det arvode som kommunen med stöd av 25 § socialvårdslagen och familjevårdarlagen (312/92) betalat till familjevårdare utgjorde inte i 4 § lagen förskottsuppbörd avsedd lön utan i 6 § lagen om förskottsuppbörd avsedd arbetsersättning. Kommunen behövde därför inte betala arbetsgivares socialskyddsavgift för arvodet. Skatteåret 1996.

HFD 1997/561

A, som bott i Tyskland, hade 22.7.1996 då han arbetat i Tyskland anställd hos B GmbH tecknat det amerikanska moderbolagets, B Inc:s aktieoptioner. Efter detta arbetade han under tiden 24.2.1997–29.3.2000 utstationerad i Finland anställd hos det finska B Ab, som tillhörde samma koncern. Under denna period var han allmänt skattskyldig i Finland. Efter det att han återvänt till utlandet och blivit återigen begränsat skattskyldig i Finland, använde A aktieoptionerna 4.4.2000. Finland hade rätt att ta ut källskatt på den förmån av användningen av optionerna som skulle beskattas som lön, till den del förmånen hänförde sig till den tid under vilken A var allmänt skattskyldig i Finland.

HFD 2004/1773

Ett bolag, som enligt lagstiftningen i Luxemburg var ett SICAV-bolag, betraktades med avseende på beskattningsavtalet mellan Finland och Luxemburg som en i Luxemburg bosatt person, även om bolaget enligt den interna skattelagstiftningen i Luxemburg inte var skyldigt att betala inkomstskatt. Med stöd av avtalet mellan Finland och Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet kunde till SICAV-bolaget återbäras källskatt som uppburits för dividender som bolaget fått, till den del som källskatten översteg 15 procent av beloppet. Skatteåret 2000. Källskattel 1 § 3 mom., 3 § 1 mom., 7 § och 11 § 2 mom. Artikel 3, 4 och 10 i avtalet mellan Finland och Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 18/1983)

HFD:2004:111

Källskatt på förmån av användningen av anställningsoptionerna beräknades utgående från det belopp från vilket kostnaderna för användningen av förmånen hade dragits av. Skatteåret 2001.

HFD 2006/1925

Enligt 2 § i lagen om källskatt för löntagare från utlandet tillämpas lagen inte på finska medborgare. A var en finsk medborgare som hade bott och arbetat utomlands i 20 år utan avbrott. 1.6.2007 började A en arbetskommendering på två år i Finland. A ansåg att han uppfyllde villkoren i den ovan nämnda lagen och ansökte om det lagenliga källskattkortet och ansåg att avslaget på ansökan på grund av hans medborgarskap stred mot EG-rätten.

HFD 2010/412

Förvaltningsdomstolen förkastade A:s besvär över skatteverkets avslag eftersom A, efter det att han flyttat till Finland för att arbeta här, hade fått samma beskattningsmässiga ställning i Finland som de finska medborgarna som redan bodde i Finland och han inte var i samma ställning som en utländsk medborgare som flyttar till Finland för att arbeta och bo här och som avses i lagen om källskatt för löntagare från utlandet. Att i lagen om källskatt för löntagare från utlandet avsedda andra personer än finska medborgare behandlas förmånligare vid beskattningen i motsvarande situationer där de flyttar till Finland kunde inte anses utgöra ett reellt hinder för A:s flyttning till Finland. Fri rörlighet av arbetskraft som garanteras i artikel 39 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen kunde i dessa omständigheter inte anses ha blivit kränkt. Det var inte heller fråga om i fördragets artikel 12 avsedd diskriminering på grund av nationalitet. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förvaltningsdomstolens beslut. Skatteåret 2007

HFD 2010/823

A som hade arbetat i Finland hos X Abp, hade år 1997 antecknat X Abp:s anställningsoptioner. A hade flyttat med sin make till Hongkong år 1999 och arbetat där hos koncernen X under tiden 1.4.1999 – 31.1.2003. A hade i enlighet med optionsprogrammet tecknat X Abp:s aktier 31.1.2003. Då A hade varit s.k. allmänt skattskyldig i Finland på grund av den s.k. treårsregeln t.o.m. 31.12.2002, ansågs den del av anställningsoptionen som hade influerat under tiden mellan överlåtelsen av optionerna och 31.12.2002 utgöra skattepliktig inkomst i Finland oberoende av att A hade varit begränsat skattskyldig då optionerna tecknades 31.1.2003.

C-520/04Turpeinen

Finsk källskatt enligt 35 % på pension diskriminerar en pensionstagare som är bosatt i en annan medlemsstat om källskatten överskrider den skatt som upp bärs hos en person som är bosatt i Finland och om personens inkomster i sin helhet eller nästan i sin helhet består av ifrågakvarande pension.

HFD:2013:148

I en ansökan som tillställts Nylands skatteverk 17.12.2007 hade en svensk stiftelse ansökt om återbäring av källskatt som innehållits för de dividendinkomster som bolaget erhållit från ett finländskt aktiebolag under åren 1999–2007. Behöriga skattemyndigheter i Finland och Sverige hade ingått en överenskommelse om att stiftelsen var befriad från att betala skatt i Finland för de dividender som finländska bolag betalade 1.1.1999 och därefter. Detta hade skett i ett förfarande enligt artikel 10 stycke 7 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. Källskatt som innehållits för åren 2002–2007 hade återbetalats till stiftelsen och det skulle betalas samfundsränta på återbäringen. Källskatt som betalats för åren 1999–2001 återbetalades däremot inte, eftersom yrkandet om återbetalning inte hade framställts i tid.

Omröstning 4 - 1 beträffande återbetalningen av källskatt för åren 1999–2001.

Pensionstagare som flyttar utomlands

Har getts: **1.1.2015**

Giltighet: **Tills vidare**

1. Pensionen beskattas i allmänhet i Finland trots att man flyttat utomlands

Enligt Finlands lagstiftning beskattas finska pensioner i Finland även om pensionstagaren skulle bo utomlands.

Sällsynta specialfall: Om det redan har förflutit tre hela år från det då finsk medborgare flyttade från Finland eller om pensionstagaren är utländsk medborgare, förhindrar inkomstskattelagen Finland från att beskatta

1. arbetspension på den privata sektorn, som i huvudsak grundar sig på arbete som utförts annorstädes än i Finland (sjömanspensionerna kan dock beskattas i Finland) och
2. pension som tjänats in i Finlands utländska beskickning och som börjat efter 1.1.1996, om mottagaren inte är finsk medborgare och var sådan inte heller under tjänstgöringstiden

2. Skatteprocentsatsen är samma som för personer bosatta i Finland

På pensionerna som betalades till utomlands bosatta personer verkställs en förskottsinnehållning som beror på inkomstens storlek på samma sätt som i fråga om personer som är bosatta i Finland. Rätt till t.ex. pensionsinkomstavdrag och invalidavdrag samt deklarations- och beskattningsförfarandet är också samma som i fråga om personer som är bosatta i Finland.

3. Skatteavtal hindrar vanligen inte beskattningen i Finland

Finland har ingått avtal som gäller beskattning med över 70 stater. I dessa avtal har vanligtvis överenskommit att den finska pensionen beskattas i Finland. I dessa fall förorsakar flyttning till utlandet ingen förändring i pensionskatten i Finland. Pensionstagaren ska göra flyttanmälan och anmäla sin nya adress till skattebyrån.

T.ex. med Spanien har Finland emellertid ett avvikande avtal. Enligt det avstår Finland med vissa villkor att för Spaniens fördel inte beskatta pensioner på den privata sektorn. Bestämmelserna i olika skatteavtal framgår av bifogad förteckning.

Om pensionen beskattas enligt förteckningen endast i bosättningsstaten, kan pensionstagaren med blankett ([6207a, Ansökan om källskattekort - person som flyttar till eller som bor utomlands](#)) ansöka om tillämpning av skatteavtalet hos Skatteförvaltningen. Till ansökan ska fogas ett av skattemyndigheten i den nya bosättningsstaten utfärdat intyg om att pensionstagaren är i sin bosättningsstat skattskyldig för sina samtliga inkomster. Förfarandet har förklarats närmare på sidan [Pensionstagare som flyttar varaktigt till Spanien](#). Anvisning har skrivits för personer som är bosatta i Spanien, men praxis är samma även i andra motsvarande fall.

4. Skattedeklarationer

Skattedeklaration i bosättningsstat

Skattemyndigheten i bosättningsstaten lämnar uppgift om huruvida pension från Finland ska deklarerars i bosättningsstaten.

Skattedeklaration i Finland

I Finland deklarerar man inte längre i januari. Skatteförvaltningen skickar däremot till skattskyldiga en förhandsifylld skattedeklaration och ett preliminärt beskattningsbeslut i april det år som följer efter året då pensionen tjänats in. Samtidigt skickas anvisningar för korrigerings och komplettering av blanketten. Om det inte finns något att korri-

gera, är beskattningsbeslutet som följt med skattedeklarationen slutligt. Beslutet visar om man får skatteåterbäring eller om man ska betala till – m.a.o. huruvida förskottsnehållningen har varit större eller mindre än vad som be- hövs.

5. Sjukvårdspremie

För en person som flyttat till utlandet fastställs i Finland försäkrads sjukvårdspremie enligt ca 1,5 % under de tre år som följer efter flyttning till utlandet. Betalningsskyldigheten slopas om personen får från FPA ett intyg om att han inte längre är försäkrad i Finland och därtill utreds att Finland inte på basis av EU:s socialskyddsförordning 883/2004 ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya bosättningsstaten.

När 3 år har förflutit efter utflyttning från Finland, fastställs sjukvårdspremien inte mera för personer som är bosatta utanför EES-området/Schweiz. Premien fastställs däremot för personer som är bosatta inom EES-området/i Schweiz om Finland på basis av EU:s socialskyddsförordning ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya bosättningsstaten.

x = skatteavtalet tillåter beskattning i Finland
 – = beskattas enligt skatteavtalet endast i bosättningsstaten

Boningsstat	Pension från finska staten, kommun, e.d.	APL-, KaPL-, FöPL-, LFöPL-, KoPL-, sjömanspension, avträdelsepension, olycksfalls- pension, folkpension, familje- pension	Köpt pension, bl.a pension från ind.friv.pens.förs. som tagits av den försäkrade eller arbetsgivare	Annan pension, t.ex. trafikförs. eller p.g.a. annan riskförs.
Nederländerna	x ⁵⁾	x ¹¹⁾	x ⁹⁾¹¹⁾	-
Australien	x ²⁾	x ²⁾	-	-
Egypten	x ¹⁾	-	x	x
Japan, Frankrike ¹⁰⁾	x ¹⁾⁴⁾	-	-	-
Azerbajdzjan, Belgi- en, Cypern, Georgi- en, Israel, Kirgis- tan ¹²⁾ , Makedonien ¹²⁾ , Malta, Moldova, Rumänien, Singapo- re, Slovakien, Tadzji- kistan, Tjeckien, Uk- raina, Vitryssland	x ⁵⁾	x	x	-
Bosnien och Herce- govina, Grekland, Irland, Kroatien, Luxemburg, Rep. Korea, Schweiz, Serbien och Monte- negro, Ungern, USA, Österrike	x ⁵⁾	x	-	-

Bulgarien, Malaysia, Sri Lanka, Tyskland	x	x	-	-
Barbados, Danmark, Island, Kanada ⁷⁾ , Norge, Sverige, Sydafrika	x	x	x	x
Armenien ¹²⁾ , Ryssland	x	x	x	-
Argentina, Brasilien, Filippinerna, Förenade Arabemiraten, Indien, Indonesien, Kazakstan, Nya Zeeland, Pakistan, Britannien, Thailand, Uruguay, Uzbekistan, Vietnam, Zambia	x ⁵⁾	x	x	x
Spanien, Tanzania	x ¹³⁾	-	-	-
Polen	x ⁵⁾	x	x	-
Kina	x ⁵⁾	x	x	x
Estland, Lettland, Litauen	x ⁵⁾	x	x ⁶⁾	x
Mexiko	x ⁵⁾	x ⁹⁾	x ⁹⁾	x
Italien	x ⁵⁾	x ²⁾	-	-
Marocko	x ⁵⁾	x	x	x
Portugal	x ¹⁾	-	- ¹⁴⁾	- ¹⁴⁾
Turkiet	x ³⁾	x ³⁾	x	x
Slovenien	x ⁵⁾¹³⁾	x ¹²⁾	x ¹²⁾	-
annan stat	x	x	x	x

1) dock –, om pensionen betalas för arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av offentlig rättsligt samfund

2) dock –, om mottagaren inte är finsk medborgare

3) dock –, om mottagaren är medborgare i bosättningsstaten

4) dock –, om pensionen inte betalas för uppgifter som har offentlig natur

5) dock –, om mottagaren är medborgare i bosättningsstaten och pensionen inte grundar sig på arbete som utförts med rörelse som bedrivs av offentligrättsligt samfund

- 6) dock –, om mottagaren är medborgare i boningsstaten utan att samtidigt vara finsk medborgare. Om mottagaren är finsk medborgare är skatten 15 %.
- 7) skatt på pension max 20 %, på köpt pension som inte baserar sig på arbete max 15 %
- 9) skatt på pension max 20 %
- 10) Särskilt avtal beträffande personal som tjänstgjort som på plats avlönade i Finlands diplomatiska beskickning i Frankrike
- 11) dock –, om pensionstagaren bodde i Nederländerna redan 20.12.1997 och rätten till pensionen började före denna tidpunkt
- 12) skatt max 25 %
- 13) skatt max 25 %, om pensionen har intjänats genom ett offentligt samfunds affärsverksamhet
- 14) dock x om pensionen inte har beskattats i bosättningsstaten

(Tidigare Skatteförvaltningens publikation 270r)

SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT
KÄLLSKATTESATSEN FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET
TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS

2013

Taulukosta ilmenee perittävä veroprosentti eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 24,5% (yhteisö) ja 30 % (luonnollinen henkilö ja muu kuin yhteisö). Taulukossa merkintä on 24,5/30.

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.

*) = Saajana on **yhtiö**, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluissa.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 24,5 % (ett samfund) och 30 % (en fysisk person eller annan än ett samfund). I tabellen antecknats 24,5/30.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISKL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.

*) = Mottagaren är **ett bolag**, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som gets inom parentes.

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 24,5 % (corporate entity) and 30 % (individual or other than corporate entity). In the table the note is 24,5/30.

According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.

*) = The recipient is a **company** whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

Verosopimukset ks. www.finlex.fi/sopimukset
 Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta.

Osinko (portfolio)
 Osuuspääoman korko

Osinko *)
 (suora sijoitus)

Sijoitusrahaston
 voitto-osuus

Rojalti

Skatteavtalen, se www.finlex.fi/avtal
 Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.

Dividend (portfölj)
 Ränta på andelskapital

Dividend *)
 (direkt placering)

Vinstandel av
 placeringsfond

Royalti

Dividend (portfolio)
 Interest on cooperative
 capital

Dividend *)
 (direct investment)

Investment fund
 profit share

Royalti

Saajan asuinvaltio,
Mottagarens hemviststat
Recipient's country of residence

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15 ²⁾	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 ²¹⁾	5 (10 %) ^{14, 21)}	0	0
Arabiemiiraatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	24,5/30	15 ¹⁸⁾
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 ⁶⁾
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) ^{6, 14)}	24,5/30	5 ⁸⁾
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) ⁸⁾	24,5/30	5 ⁴⁾
Barbados 79/92	15 ⁵⁾	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	5 ^{1,5)}
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97				
ks. protokolla, se protokoll, see protocol	24,5/30	24,5/30	24,5/30	24,5/30
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10 ²⁾	10 ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	24,5/30	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁴⁾
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	24,5/30	15 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	25 ³⁾
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) ⁸⁾ tai 0 (50 %) ⁸⁾	0	0
Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	24,5/30	15 ⁴⁾
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10	10	24,5/30	10
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 ⁵⁾	0 (10 %) ^{2, 14)}	0 ^{5 15)}	0 ⁵⁾

VEROH 6214b 1/4 11.11.2013

Islanti, Island, Iceland 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 ⁵⁾	0	0 ^{5 15)}	0 ⁵⁾
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15 ²⁾	10 (50 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10 ²⁾	0 (10 %) ^{2, 14)}	0	5 ²⁴⁾
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) ⁸⁾	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	10 ¹⁾
Kazakstan 85/2010	15	5 (10 %)	0	10
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	24,5/30	10 ⁹⁾
Kirgistan, Kirgistan, Kyrgyzstan 14/2004	15	5 (25 %)	0	5
Korean tasavalta, Republiken Korea, The Republic of Korea 75/81	15	10 (25 %)	0	10
Kreikka, Grekland, Greece 58/81	13 ²⁾	13 ²⁾	0	10 ^{1, 24)}
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypem, Cyprus	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30 ¹⁵⁾	24,5/30 ²⁴⁾
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}
Liechtenstein	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30	24,5/30
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83 ¹⁰⁾	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) ¹⁴⁾	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	24,5/30	5
Malta 82/2001	15 ²⁾	5 (10 %) ^{2, 14)}	0	0
Marokko, Marocco, Marocco 8/80, 18/2013	10	7 (25 %)	24,5/30	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	24,5/30	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 ⁶⁾
Norja, Norge, Norway 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 ²⁰⁾	12 (25 %)	24,5/30	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	10 ²⁴⁾
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/	15 ²⁾	5 (25 %)	0	5 ²⁴⁾
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5 ²⁾	5 ²⁾	0	5 ^{19, 24)}
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	ks. osinko, se dividend, see dividend ¹⁵⁾	5 ^{1, 24)}
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	24,5/30	15 ^{1, 11)}
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	5
Slovakia, Slovakiem, Slovakia 28/2000	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1, 16, 24)}
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2004	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁴⁾
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färsaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	24,5/30	20 (25 %) ¹³⁾	24,5/30	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1, 16, 24)}
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88, 49/2012	15	5 (25 %)	24,5/30	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 ¹⁷⁾
Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}

VEROH 6214b 2/4 11.11.2013

Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	24,5/30	10
Uzbekistan 10/99	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	0	10 ⁶⁾
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) ⁷⁾	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	24,5/30	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalitit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppårs inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtaistexten)
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)
- 2) Jos yhteisö:
- Ei lähdeveroa, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja lähdeveroa ei voida kokonaisuudessaan hyvittää asuinvaltiossa
- Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emoyhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta Om samfund
- Ingen källskatt, om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet
- Ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital. If corporate entity
- No tax, if these dividends were tax free under § 6 a Business Tax Act if paid to a Finnish corporate entity, and if the recipient does not receive a full credit for the Finnish tax in the country of residence.
- No tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company.
- 3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalteista skatt 15 % för biograffilm, för band som används vid television-eller radiosändning samt på royalty på litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk
tax 15 % on films, tapes used in television or radio broadcasts, use of copyright of literary, artistic or scientific works or royalty paid for usufruct
- 4) vero 10 % kirjallisista, tieteellisistä, taiteellisista ja filmirojalteista skatt 10 % på litterära, vetenskapliga, konstnärliga och film-royaltier
tax 10 % on literary, scientific and film royalties
- 5) luonnollisen henkilön vero 30 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa en fysisk persons skatt 30 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten
tax for an individual is 30 % if income is tax-exempt in the country of residence
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi i vissa fall är skatten mindre
a lower tax in certain cases
- 7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden förfaller till betalning
foreign capital > USD 100 000 when dividend becomes due and payable
- 8) katso lisäedellytykset sopimuksesta se tilläggsförutsättningarna från avtalet
for additional requirements, see the treaty
- 9) vero 7 % teollisesta, tieteellisestä ja kaupallisesta rojalteista skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltier
tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties
- 10) verosopimus ei sovellu jos saaja on erityinen holding yhtiö (29 art) Skatteavtal inget tillämpas om mottagaren är ett särskilt holdingbolag (29 art)
Tax agreement does not apply if the recipient is a special holding company (art 29)
- 11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalteista skatt 5 % på royalty på filmer och band
tax 5 % on royalties from films and tapes
- 12) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksetusta rojalteista skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning
tax 5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment
- 13) vero 15 %, jos maksaja lisäksi on teollinen yritys skatt 15 %, om betalaren dessutom är ett industriellt företag
tax 15 % if the payer is also an industrial enterprise
- 14) 10 % lasketaan osakkeiden äänimäärästä 10 % beräknas utgående från röstantalet av aktierna
the 10 % is calculated on the total voting stock
- 15) Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoittamista voitto-osuuksista (LähdeveroL 3.8 §) Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparandedirektivet 2003/48/EG (3.8 §, KällskatteL.).
No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.8, Act on Tax at source).
- 16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram
tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software
- 17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent
tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent

VEROH 6214b 3/4 11.11.2013

- 18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorojaltista ja 5 % taiteellisesta rojalteista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle
skatt 10 % på industriella royaltyer, 3 % på nyhetsbyrå-royaltyer och 5 % på konstnärliga royaltyer till upphovsmannen eller hans arvtogare
tax 10 % on industrial royalty, 3 % on royalties to news agency and 5 % on artistic royalty to the author or his mortis causa successor
- 19) vero 2,5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai tietokoneohjelman käytöstä maksetusta rojalteista
skatt 2,5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram
tax 2.5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software
- 20) vero 15 %, jos saaja on yritys
skatt 15 %, om mottagaren är ett företag
tax 15 % if the recipient is a company
- 21) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke-rahastoille (10 art 3 kpl)
ingen skatt på dividendinkomst till vissa moderdotterbolag eller pensionsfonder (10 art 3 st)
no tax on dividends to qualified parents-subsidiaries and pensionfunds (Article 10 paragraph 3)
- 22) ei veroa, jos selvitetty että saajalla domisiili (lu henk) tai oikeushenkilöllisyys Arabiemiraateissa
ingen skatt om det utretts att mottagaren är "domiciled" (fysisk person) eller juridisk person i Arabemiraterna
no tax, if the recipient proves that he has domicile (individual) or is incorporated in the Arab Emirates
- 23) Jos yhteisö, vero 18,38 % tai 24,5 %, Lähdeverolain 7 §:n 2 ja 3 kohta
Om samfund, är skatten 18,38 % eller 24,5 %, 3 § punkt 2 och 3, Källskattel
If corporate entity tax is 18,38 % or 24,5 %, § 3 paragraph 2 and 3, Act on Tax at source
- 24) Ei lähdeveroa korko-rojalteidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §.)
Ingen källskatt på royaltyer mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, Källskattel.)
No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source)

Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Kypros, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= **non-treaty areas**).

Inget av de skatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden: Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Cypern, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

**SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT
KÄLLSKATTESATSEN FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET
TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS**

2014

Taulukosta ilmenee perittävä veroprosentti eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 20 % (yhteisö) ja 30 % (luonnollinen henkilö ja muu kuin yhteisö). Taulukossa merkintä on 20/30.

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.

*) = Saajana on **yhtiö**, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluissa.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 20 % (ett samfund) och 30 % (en fysisk person eller annan än ett samfund). I tabellen antecknats 20/30.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISKL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.

*) = Mottagaren är **ett bolag**, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som gets inom parentes.

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 20 % (corporate entity) and 30 % (individual or other than corporate entity). In the table the note is 20/30.

According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.

*) = The recipient is a **company** whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

Verosopimukset ks. www.finlex.fi/sopimukset
Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta.

Osinko (portfolio)
Osuuspääoman korko

Osinko *)
(suora sijoitus)

Sijoitusrahaston
voitto-osuus

Rojalti

Skatteavtalen, se www.finlex.fi/avtal
Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.

Dividend (portfölj)
Ränta på andelskapital

Dividend *)
(direkt placering)

Vinstandel av
placeringsfond

Royalti

Dividend (portfolio)
Interest on cooperative
capital

Dividend *)
(direct investment)

Investment fund
profit share

Royalti

**Saajan asuinvaltio,
Mottagarens hemviststat
Recipient's country of residence**

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15 ²⁾	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 ²²⁾	5 (10 %) ^{14, 22)}	0	0
Arabiemiiraatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	20/30 ²³⁾	20/30 ²³⁾	20/30 ²³⁾	20/30 ²³⁾
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	20/30	15 ¹⁸⁾
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 ⁶⁾
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) ^{6, 14)}	20/30	5 ⁸⁾
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) ⁸⁾	20/30	5 ⁴⁾
Barbados 79/92	15 ⁵⁾	5 (10 %) ¹⁴⁾	20/30	5 ^{1,5)}
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 25)}
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97				
ks. protokolla, se protokoll, see protocol	20/30	20/30	20/30	20/30
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10 ²⁾	10 ²⁾	0	5 ^{1, 25)}
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	20/30	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁵⁾
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	20/30	15 (10 %) ¹⁴⁾	20/30	25 ³⁾
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) ⁸⁾ tai 0 (50 %) ⁸⁾	0	0
Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	20/30	15 ⁴⁾
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10	10	20/30	10
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 ⁵⁾	0 (10 %) ^{2, 14)}	0 ^{5 15)}	0 ⁵⁾

VEROH 6214b 1/4 7.3.2014

Islanti, Island, Iceland 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 ⁵⁾	0	0 ^{5 15)}	0 ⁵⁾
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15 ²⁾	10 (50 %) ²⁾	0	5 ^{1, 25)}
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10 ²⁾	0 (10 %) ^{2, 14)}	0	5 ²⁵⁾
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) ⁸⁾	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	20/30	10 ¹⁾
Kazakstan 85/2010	15	5 (10 %)	0	10
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	20/30	10 ⁹⁾
Kirgistan, Kirgistan, Kyrgyzstan 14/2004	15	5 (25 %)	0	5
Korean tasavalta, Republiken Korea, The Republic of Korea 75/81	15	10 (25 %)	0	10
Kreikka, Grekland, Greece 58/81	13 ²⁾	13 ²⁾	0	10 ^{1, 25)}
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypem, Cyprus 40/2013	15 ²⁾	5 (10 %) ²⁾	0	0 ²⁵⁾
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	20/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 25)}
Liechtenstein	20/30 ^{2, 24)}	20/30 ^{2, 24)}	20/30	20/30
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	20/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 25)}
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83 ¹⁰⁾	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 25)}
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) ¹⁴⁾	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	20/30	5
Malta 82/2001	15 ²⁾	5 (10 %) ^{2, 14)}	0	0
Marokko, Marocco, Marocco 8/80, 18/2013	10	7 (25 %)	20/30	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	20/30	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 ⁶⁾
Norja, Norge, Norway 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 ²¹⁾	12 (25 %)	20/30	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	10 ²⁵⁾
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/	15 ²⁾	5 (25 %)	0	5 ²⁵⁾
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5 ²⁾	5 ²⁾	0	5 ^{19, 25)}
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	ks. osinko, se dividend, see dividend ¹⁵⁾	5 ^{1, 25)}
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	20/30	15 ^{1, 11)}
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) ¹⁴⁾	20/30	5
Slovakia, Slovakiem, Slovakia 28/2000	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1, 16, 25)}
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2004	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁵⁾
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tadzikistan, Tadjikistan, Tajikistan 72/2013	15	5 (25 %)	0	5
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färsaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	20/30	20 (25 %) ¹³⁾	20/30	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1, 16, 25)}
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88, 49/2012	15	5 (25 %)	20/30	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 ¹⁷⁾

VEROH 6214b 2/4 7.3.2014

Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 25)}
Uruguay 16/2013	15	5 (25 %)	0	10 ²⁰⁾
Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	20/30	10
Uzbekistan 10/99	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	0	10 ⁶⁾
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) ⁷⁾	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	20/30	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	20/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 25)}

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalitit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppårs inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtalstexten)
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)
- 2) Jos yhteisö:
- Ei lähdeveroa, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja lähdeveroa ei voida kokonaisuudessaan hyvittää asuinvaltiossa
- Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emoyhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta
Om samfund
- Ingen källskatt, om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet
- Ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital.
If corporate entity
- No tax, if these dividends were tax free under § 6 a Business Tax Act if paid to a Finnish corporate entity, and if the recipient does not receive a full credit for the Finnish tax in the country of residence.
- No tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company.
- 3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetysessä käytävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalista skatt 15 % för biograffilm, för band som används vid television-eller radiosändning samt på royalty på litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk
tax 15 % on films, tapes used in television or radio broadcasts, use of copyright of literary, artistic or scientific works or royalty paid for usufruct
- 4) vero 10 % kirjallisista, tieteellisistä, taiteellisista ja filmirojalteista skatt 10 % på litterära, vetenskapliga, konstnärliga och film-royaltier
tax 10 % on literary, scientific, artistic and film royalties
- 5) luonnollisen henkilön vero 30 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa en fysisk persons skatt 30 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten
tax for an individual is 30 % if income is tax-exempt in the country of residence
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi i vissa fall är skatten mindre
a lower tax in certain cases
- 7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden förfaller till betalning
foreign capital > USD 100 000 when dividend becomes due and payable
- 8) katso lisäedellytykset sopimuksesta se tilläggsföresättningar från avtalet
for additional requirements, see the treaty
- 9) vero 7 % teollisesta, tieteellisestä ja kaupallisesta rojalista skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltier
tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties
- 10) verosopimus ei sovellu jos saaja on erityinen holding yhtiö (29 art)
Skatteavtal inget tillämpas om mottagaren är ett särskilt holdingbolag (29 art)
Tax agreement does not apply if the recipient is a special holding company (art 29)
- 11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalista skatt 5 % på royalty på filmer och band
tax 5 % on royalties from films and tapes
- 12) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksetusta rojalista skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning
tax 5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment
- 13) vero 15 %, jos maksaja lisäksi on teollinen yritys skatt 15 %, om betalaren dessutom är ett industriellt företag
tax 15 % if the payer is also an industrial enterprise
- 14) 10 % lasketaan osakkeiden äänimäärästä 10 % beräknas utgående från röstantalet av aktierna
the 10 % is calculated on the total voting stock
- 15) Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoitamista voitto-osuuksista (Lähdeverol 3.8 §)
Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparanddirektivet 2003/48/EG (3.8 §, KällskatteL.).
No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.8, Act on Tax at source).
- 16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram
tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software

- 17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä
skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent
tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent
- 18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorojaltista ja 5 % taiteellisesta rojalteista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle
skatt 10 % på industriella royaltier, 3 % på nyhetsbyrå-royaltier och 5 % på konstnärliga royaltier till upphovsmannen eller hans arvtogare
tax 10 % on industrial royalty, 3 % on royalties to news agency and 5 % on artistic royalty to the author or his mortis causa successor
- 19) vero 2,5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai tietokoneohjelman käytöstä maksetusta rojalteista
skatt 2,5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersciell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram
tax 2.5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software
- 20) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen laitteiston käytöstä tai käyttöoikeudesta tai ohjelmiston (software) käytöstä tai käyttöoikeudesta
skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av eller för rätten att nyttja av industriell, kommersciell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram
tax 5 % on royalties paid for the use or the right to use of industrial, commercial or scientific equipment or software
- 21) vero 15 %, jos saaja on yritys
skatt 15 %, om mottagaren är ett företag
tax 15 % if the recipient is a company
- 22) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke-rahastoille (10 art 3 kpl)
ingen skatt på dividendinkomst till vissa moder-dotterbolag eller pensionsfonder (10 art 3 st)
no tax on dividends to qualified parents-subsidiaries and pensionfunds (Article 10 paragraph 3)
- 23) ei veroa, jos selvitetty että saajalla domisiili (lu henk) tai oikeushenkilöllisyys Arabiemiraateissa
ingen skatt om det utretts att mottagaren är "domiciled" (fysisk person) eller juridisk person i Arabemiraterna
no tax, if the recipient proves that he has domicile (individual) or is incorporated in the Arab Emirates
- 24) Jos yhteisö, vero 15 % tai 20 %, Lähdeverolain 7 §:n 2 ja 3 kohta
Om samfund, är skatten 15 % eller 20 %, 3 § punkt 2 och 3, Källskattel.
If corporate entity tax is 15 % or 20 %, § 3 paragraph 2 and 3, Act on Tax at source
- 25) Ei lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §.)
Ingen källskatt på royaltier mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, Källskattel.)
No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source)

Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= non-treaty areas).

Inget av de skatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden: Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

6. SKATTEAVTALEN

Hemviststatsprincipen och källstatsprincipen

Skatteavtal behövs när en skattskyldig har inkomst från eller förmögenhet i en annan stat än hemviststaten. En sådan inkomst och förmögenhet är vanligtvis skattepliktig både i hemviststaten och i ifrågavarande främmande stat. Detta beror på tillämpningen av hemviststats- och källstatsprinciperna: staterna strävar efter att beskatta den globala inkomst och förmögenhet som deras invånare har (hemviststatsprincipen). Dessutom vill staterna även beskatta all den inkomst som uppstår på dess område och de tillgångar som finns där, även när inkomsttagaren eller förmögenhetsinnehavaren bor i en annan stat (territorial- dvs. källstatsprincipen).

För att undvika den dubbelbeskattning tillämpningen av hemviststats- och källstatsprincipen på inkomst eller förmögenhet medför, har det mellan staterna ingåtts skatteavtal. I skatteavtalen har det för de olika inkomst- och förmögenhetsslagens del avgjorts huruvida källstaten har rätt till beskattning på basis av källstatsprincipen eller om ifrågavarande inkomst eller förmögenhet endast skall beskattas i den skattskyldiges hemviststat. Förutom bestämmelser om dividend-, ränte- och royaltyinkomster, innehåller skatteavtalen i allmänhet inte bestämmelser om storleken på den skatt som skall påföras i källstaten. Skattens storlek är sålunda enbart beroende på den interna lagstiftningen i ifrågavarande stat. Om källstaten enligt ett skatteavtal har beskattningsrätt, undanröjs dubbelbeskattningen i regel i hemviststaten. Åtgärder för att undanröja dubbelbeskattning behövs inte när inkomsten eller förmögenheten på basis av ett skatteavtal endast beskattas i den skattskyldiges hemviststat.

Har källstaten beskattningsrätt

Dubbelbeskattning hotar ibland på den grunden att den skattskyldige anses ha hemvist i två skilda stater som båda strävar efter att beskatta honom på grundval av principen om hemviststat. På grundval av ett skatteavtal avgörs då i vilkendera staten en s.k. dubbelboende person skall anses vara bosatt vid tillämpningen av avtalet. Den ena staten måste härvid i allmänhet avstå från att tillämpa hemviststatsprincipen.

Dubbelboende

Finlands hemviststatsprincip har fastslagits i 9.1 § 1 punkten ISkL. Personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällida förmåner och dödsbon är skyldiga att betala skatt i Finland på inkomst som har förvärvats här och annorstädes (allmän skattskyldighet).

Hemviststatsprincipen i ISkL

Territorial- eller källstatsprincipen har fastslagits i 9.1 § 2 punkten

Källstatsprincipen i ISkL

ISKL. En person som inte har varit bosatt i Finland och ett utländskt samfund är endast skyldiga att betala skatt på inkomst som har förvärvats här (begränsad skattskyldighet).

Ekonomisk dubbelbeskattning

Skatteavtalen har ingåtts för att undvika juridisk dubbelbeskattning, dvs. en situation där samma skattskyldige beskattas för samma inkomst i två olika stater. Med ekonomisk dubbelbeskattning avses däremot att samma inkomst i skilda stater beskattas som en inkomst för två olika skattskyldiga. Som exempel kan nämnas en situation där ett bolag i staten A betalar dividend förtäckt till sitt moderbolag i staten B. I staten B beskattas moderbolaget för den på detta sätt erhållna inkomsten men staten A godkänner inte utgiften som ett avdrag för bolaget i denna stat. I skatteavtalens artikel 9 berörs dylika situationer, men de skatteavtal som Finland har ingått, innehåller inte någon ovillkorlig skyldighet att undanröja en ekonomisk dubbelbeskattning.

Som bilaga finns en förteckning över de stater med vilka Finland har ett skatteavtal som är i kraft. Med undantag av det nordiska multilaterala skatteavtalet, är avtalen sådana att de ingåtts mellan två stater.

Skatteavtalens relation till den interna lagstiftningen

Avtalens giltighet

I 135 § ISKL har regeringen erhållit fullmakt att under förutsättning av ömsesidighet ingå avtal med en främmande stat för att undanröja dubbelbeskattning. Härvid kan man med den främmande staten komma överens om att beskattningsrätten fördelas eller om att den skattskyldige helt eller delvis befrias från att betala skatt i Finland. I de ovannämnda lagrummen konstateras att en beskattning som verkställt på grundval av ett sådant avtal anses ha verkställts i enlighet med ISKL. Skatteavtalen träder i kraft i Finland genom lag. I Finland ansvarar finansministeriets skatteavdelning för beredningen av skatteavtal och för de förhandlingar som hänför sig till dessa.

Ett skatteavtal är ett resultat av en kompromiss staterna emellan. I avtalsförhandlingarna betraktar olika stater olika frågor som viktiga och de erbjuder olika förmåner som grund för förhandlingarna. Därför liknar t.ex. de skatteavtal som Finland ingått med olika stater inte helt varandra. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har dock på ett avgörande sätt inverkat på förenhetligandet av skatteavtalen. Organisationen publicerade redan år 1963 en skatteavtalsmodell som man rekommenderade att skulle användas som grund för skatteavtalen. Till modellen hörde en klagörende s.k. kommentardel. År 1977 publicerades följande modell jämte kommentarer och på denna baserar sig merparten av Finlands skatteavtal. OECD har utgivit en klagörende utökad kommentardel, "Model Tax Convention on Income and on Capital", till modellavtalet. Den senaste versionen har getts ut 15.7.2014.

Utgångspunkten är att då man i Finland tolkar sådana skatteavtalsbestämmelser som överensstämmer med OECD:s modellskatteavtal, är det motiverat att iaktta det som sägs i kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal om hur avtal ska tolkas, oavsett om den ena avtalsslutande parten är medlem i OECD eller inte (se HFD 2011:101).

Man ska likväl ta hänsyn även till kvalifikationskonflikten och principen om källstatens företräde (Conflicts of qualification) (kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal, artikel 23 a och b, del I.E). Om skatteavtalet lämnar rum för tolkning i ärendet, borde ärendet avgöras i sista hand enligt källstatens tolkning. Denna princip om källstatens företräde kan bli tillämplig t.ex. i en situation där begreppet royalty är mera omfattande i källstaten än i den andra staten och definitionen av royalty även i skatteavtalet avviker från den definition av royalty som finns i OECD:s modellskatteavtal. Källstatens tolkning måste dock i regel basera sig på lag. En blotta reservation i kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal utgör inte en tillräcklig grund för tillämpningen av principen om företräde eftersom en sådan reservation inte är rättsligt bindande.

Det är inte fråga om en kvalifikationskonflikt i en situation där skillnaderna i tolkningarna inte beror på olikheterna i lagstiftningen utan exempelvis på att parterna utgående från fakta tolkar skatteavtalet på olika sätt (exempelvis den ena staten anser att det är fråga om egendom som hör till rörelsetillgångarna medan den andra staten tolkar situationen på annat sätt). Det kan hända att den ena staten accepterar den andra statens uppfattning, varefter beskattningen rättas i denna stat. Om parterna inte når något samförstånd i en sådan situation, är det enda alternativet sannolikt ett normalt ändringsökande i endera staten eller förfarandet vid ömsesidig överenskommelse (se avsnittet Ömsesidigt avtalsförfarande samt kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal, artikel 23 a och b, del I, avsnitt 32.5).

Ibland står ett stadgande i ett skatteavtal i strid med den interna lagstiftningen. Enligt ett skatteavtal kan beskattningen vara strängare eller lindrigare än den beskattning som den interna lagstiftningen förutsätter. I ett avtal kan det t.ex. bestämmas att skatt inte får uppbäras i Finland på en arbetspension som betalas från Finland till en person som är bosatt i den andra avtalsslutande staten. Enligt ISkL och KällskatteL ska en sådan pension dock beskattas i Finland. På motsvarande sätt kan Finland i ett skatteavtal få rätt att uppbära 10 % i skatt på en ränta som betalas till en person som är bosatt i den andra avtalsslutande staten, trots att det enligt 9.2 § ISkL inte i allmänhet skall betalas skatt i Finland på en begränsat skattskyldigs räntor. I dessa situationer är det principen om minsta skatt som är avgörande. Ett skatteavtal går således alltid före den interna lagstiftningen, om det inskränker den beskattning som baserar på den interna lagstiftningen. Å andra sidan kan beskattningsrätten aldrig utvidgas på basis av ett

Kvalifikationskonflikt och principen om källstatens företräde

Principen om minsta skatt

skatteavtal. T.ex. enligt det nordiska skatteavtalet vore det möjligt att beakta den lön eller pension en i Sverige bosatt person erhåller från Finland, när han i Sverige påförs skatt för sina övriga inkomster. Sveriges interna lagstiftning förutsätter dock att den lön eller pension som erhållits från Finland inte inverkar på skatteprocenten för den övriga inkomsten.

Miniavtal

Finland har under de senaste åren ingått flera s.k. miniskatteavtal som gäller beskattningen av sparinkomster samt informationsutbyte och handräckning, och avtal som dessutom innehåller bestämmelser om beskattning av vissa inkomsttyper.

Det har diskuterats om dessa begränsade avtal är sådana att de kan anses som skatteavtal på ett sätt som förutsätts i inkomstskattelagen och annan lagstiftning. Till exempel enligt 25 § 3 mom. i lagen om förskottsuppbörd kan en begränsat skattskyldig införas i förskottsuppbördsregistret endast om han har ett fast driftställe i Finland eller om han har hemvist i en stat med vilken Finland har ingått ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Meningen med de avtal som Finland ingått om internationell beskattning har varit att ge endast de förmåner som man uttryckligen avtalat om i avtalet. Meningen har inte varit att ge sådana förmåner som i den nationella lagstiftningen har kopplats till att Finland med den aktuella staten har ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Enligt detta kan t.ex. sexmånadersregeln i allmänhet tillämpas om Finland med arbetsstaten har ingått ett s.k. miniavtal (Bermuda, Caymanöarna, Guernsey, Jersey, Isle of Man). Miniavtal är avtal som innehåller bestämmelser om beskattningen av t.ex. löne- och dividendinkomst.

Granskning av skatteavtalen artikelvis

I den följande artikelvisa granskningen av skatteavtalen åtföljs den i artikelföljd som är vanlig i Finland och vilken överensstämmer med OECD:s modellavtal. Vid granskningen framgår vilka bestämmelser skatteavtalen vanligen innehåller. Förutom artiklarna om inkomsttyp, som gäller löneinkomst, dividendinkomst, affärsinkomst osv., finns i avtalen bl.a. en artikel som gäller hemvistfrågan samt en metodartikel, i vilken undanröjandet av dubbelbeskattning klarläggs. I skatteavtalen har även uppräknats de skatter på vilka avtalet tillämpas. Däremot tar avtalen i allmänhet inte ställning till avdrag, vilka således enbart bestäms på basis av den interna lagstiftningen. Enskilda skatteavtal kan avvika från modellavtalet, i fråga om både artikelföljd och avgöranden som gäller beskattningsrätten. Enskilda beskattningsfrågor avgörs alltid på basis av det skatteavtal som ingåtts mellan de enskilda staterna och aldrig på basis av modellavtalet.

Artikel 1

Personer på vilka skatteavtalet tillämpas

I den första artikeln i ett skatteavtal fastslås de fysiska eller juridiska personer på vilka avtalet skall tillämpas. Det är vanligt att avtalet berör personer bosatta i den avtalsslutande staten eller i de avtalsslutande staterna.

Det speciella med det skatteavtal som ingåtts med Amerikas Förenta Stater är att avtalet gäller, förutom de personer som har hemvist i de avtalsslutande staterna, även de avtalsslutande staternas medborgare. Enligt avtalets artikel 1, 3 stycket, kan staterna på basis av medborgarskapet beskatta sina medborgare alldeles som om avtalet inte hade blivit tillämpligt. Även om bestämmelsen gäller båda staterna har den endast betydelse för den beskattning som verkställs i Förenta Staterna. Detta beror på att beskattningen i Finland inte är baserad på medborgarskap. Den s.k. treårsregeln i 9 § ISkL kan ju dock endast tillämpas på finska medborgare men inte heller då är det i egentlig mening fråga om en beskattning som verkställs på basis av medborgarskap. Finland kan enligt det avtal som ingåtts med Förenta Staterna tillämpa treårsregeln på basis av avtalets artikel 23.1, punkt c.

I artikel 1, stycke 4, i avtalet med Förenta Staterna uppräknas flera inkomster för vilkas del den ovannämnda beskattningsrätten som grundar sig på medborgarskap inte kan utnyttjas. Förenta Staterna kan dock på basis av medborgarskap t.ex. beskatta en i Finland bosatt medborgare i Förenta Staterna för i Förenta Staterna utbetalda dividender och konstnärsroyaltyn. Utan det stadgande som finns i artikel 1 skulle dessa inkomster i den ifrågavarande situationen endast ha beskattats i inkomsttagarens hemviststat, dvs. i Finland. I de fall där Finland beskattar på grundval av hemvist och Förenta Staterna endast på grundval av medborgarskap, undanröjs dubbelbeskattningen så att från den skatt som skall påföras i Förenta Staterna avdras den skatt som har betalats i Finland. Härvid gör man ett avsteg från den allmänna principen om att dubbelbeskattning skall undanröjas i ifrågavarande persons hemviststat.

Det skatteavtal som ingåtts med Luxemburg tillämpas inte på de speciella holdingbolag som bildats på basis av Luxemburgs lag. Denna bestämmelse har i avtalet placerats i artikel 29 i stället för i artikel 1. Bestämmelsen innebär bl.a. att då ett finländskt bolag betalar dividend till ett sådant holdingbolag ska det på prestationen tas ut skatt i enlighet med Källskattel i stället för den skatt på 15 % som finns i skatteavtalet.

Avtalet med USA

– om USA beskattar endast på grundval av medborgarskap

Holdingbolag i Luxemburg

En person kan i den mening som avses i skatteavtal vara bosatt i något land men trots detta inte helt vara bosatt enligt landets interna lagstiftning och inte skattskyldig i landet för alla sina inkomster om inte han intäktstjänar sin inkomst till landet.

I de interna bestämmelserna i Storbritannien har det definierats tre olika nivåer för hemvist i landet: "residence", "ordinary residence" och "domicile" och på grund av personens status för hemvist kan det vara möjligt för personen att välja beskattningen av en viss inkomst endast på grund av intäktstjänningen. I inkomstskatteavtalet har detta tagits i beaktande så att personen kan befrias från Finlands beskattningsrätt i fråga om viss inkomst endast om han kan visa att han intäktstjänat denna inkomst till Storbritannien.

Artikel 2 Skatter som omfattas av avtalet

I skatteavtalets artikel 2 finns en förteckning över de avtalsslutande staternas skatter som omfattas av avtalet. Avtalets förteckning över skatterna är uttömmande. I t.ex. det nordiska skatteavtalet har man i förteckningen över Sveriges skatter inte tagit med skatten "fastighetsskatt". På grund av detta kan denna skatt inte avräknas i Finland, då en i Finland bosatt person i Sverige äger en fastighet och eventuella hyresinkomster av denna beskattas här. En annan sak är att "fastighetsskatt" på basis av 31.3 § ISkL som en kostnad för inkomstens förvärvande kan vara avdragbar. Inte heller en s.k. council-tax som uppbärs i Storbritannien blir avräknad i Finland eftersom den i det ifrågasvarande skatteavtalet inte finns med i förteckningen över skatterna (council-tax är inte en skatt som uppbärs på basis av inkomsten). Detsamma gäller för taxe d'habitation som uppbärs i Frankrike. Den uppbärs hos personer som bor i Frankrike antingen i ägarbostad eller som hyresgäst.

Skatteavtalen gäller inte sv- och dp-premie, arbetsgivares socialskyddsavgifter, lotteriskatt och Finlands fastighetsskatt. De normala skatteavtalen gäller inte heller arvs- eller gåvoskatt. Finland har ett särskilt arvsskatteavtal med de följande länderna: de nordiska länderna (då det gäller Sverige upphörde avtalet att gälla 24.8.2007 och då det gäller Norge 22.8.2014), Nederländerna, Amerikas förenta stater, Frankrike och Schweiz. Det nordiska arvsskatteavtalet gäller även beskattningen av gåvor. Arvsskatteavtalen behandlas närmare i kapitel 9.

Även om avtalens förteckning över skatterna är uttömmande, har det i avtalen även tagits ställning till s.k. nya skatter. Efter förteckningen över skatterna nämns att avtalet även skall tillämpas på alla likadana skatter eller skatter som i huvudsak är av samma natur, som efter att avtalet undertecknats skall betalas tillsammans med eller i stället för de skatter som då skulle betalas.

I allmänhet gäller skatteavtalet följande finska skatter:

- inkomstskatt på förvärvsinkomst till staten
- inkomstskatt på kapitalinkomst till staten
- samfundens inkomstskatt
- kommunalskatt
- kyrkoskatt
- källskatt på ränteinkomst
- begränsat skattskyldigs källskatt
- förmögenhetsskatt (förmögenhetsskatten avskaffades i Finland vid ingången av 2006)

Största delen av de skatteavtal som Finland ingått har undertecknats innan L om källskatt på ränteinkomst gavs den 28 december 1990 och denna skatt finns därför inte i avtalens förteckning över skatterna. Dessa skatteavtal gäller dock även källskatt på ränteinkomst eftersom denna skatt till sin natur är likadan som de skatter som i allmänhet finns i avtalen. Om källskatten däremot inte nämns i ett skatteavtal som undertecknats efter den 28 december 1990, innebär detta att avtalet inte gäller denna skatt (t.ex. Irland, Schweiz). Detta har endast betydelse för sådana i en annan stat bosatta som ännu är allmänt skattskyldiga i Finland. Detta beror på att lagen om källskatt på ränteinkomst inte gäller andra än i Finland allmänt skattskyldiga.

Källskatt på ränteinkomst

Om ett skatteavtal inte gäller en viss skatt kan man av ifrågavarande person, utan hinder av avtalet, ta ut denna skatt, om påförandet är möjligt enligt ISkL. De skatteavtal som inte gäller exempelvis kommunalskatt framgår av förteckningen "Ovanliga skatteavtalsbestämmelser", som finns som bilaga till kapitel 4. Att ett avtal inte gäller exempelvis kyrkoskatt beror i allmänhet på att den andra avtalsslutande staten inte tar ut en sådan skatt och det därför inte till denna del är någon fara för dubbelbeskattning.

Undantagsfall

Artikel 3 Allmänna definitioner

Artikel 3 i skatteavtalen innehåller definitioner. I artikeln kan t.ex. fastslås att begreppet "person" i avtalet innebär fysiska personer, bolag och andra sammanslutningar. I Estland registrerade s.k. samföretag är juridiska personer. Vanligtvis definieras även begreppen "bolag" och "internationell trafik" i artikeln.

I det nordiska avtalet fastslås att begreppet "avtalsslutande stat" inte för t.ex. Norges del innebär Spetsbergen (Svalbard), med vilka även avses Björnön och Jan Mayen. Det nordiska skatteavtalet tillämpas således inte på dessa områden. Skatteavtalet med Kina tillämpas inte på Hongkong på grund av definitionen i artikel 3 i skatteavtalet. I artikel 3 åsyftar "Kina" Folkrepubliken Kina och åsyftar, då det används i

geografisk bemärkelse, Folkrepubliken Kinas hela territorium (däri inbegripet dess territorialhav), inom vilket kinesisk skattelagstiftning tillämpas, och alla områden utanför dess territorialhav, inom vilka Folkrepubliken Kina i enlighet med folkrätten och Kinas interna lagstiftning har suveräna rättigheter till utforskning och utnyttjande av naturtillgångar av havsbotten och dennas underlag och vattnen därpå.

Artikel 3 i skatteavtalet med Grekland definierar vad som avses med uttrycket offentligt samfund. Till följd av den nya universitetslagen, som trädde i kraft vid ingången av 2010, gav finansministeriet sitt utlåtande till riksdagens skattedelegation. På grund av utlåtandet betraktas finländska offentligrättsliga universitet och stiftelseuniversitet fr.o.m. 1.1.2010 inte som offentliga samfund vid inkomstbeskattningen. Då samtliga universitet och högskolor i Finland likväl utgör offentliga samfund enligt definitionen i skatteavtalet med Grekland, utgör de även i fortsättningen offentliga samfund då skatteavtalet tillämpas.

Begrepp som inte definieras

Definitioner finns förutom i artikel 3 ibland även i andra artiklar. Om ett visst begrepp inte har definierats i avtalet, tolkar den avtalslutande staten begreppet på det sätt som den egna skattelagstiftningen förutsätter.

Behörig myndighet

Artikeln innehåller även en definition av begreppet "behörig myndighet". I Finland avser man med detta finansministeriet eller den myndighet som befullmäktigats av detta. Den behöriga myndigheten har bl.a. möjlighet att med representanter för den andra avtalslutande staten förhandla om tvister angående tolkningen av avtalet och att vid behov träffa speciella ömsesidiga överenskommelser. Finansministeriet har genom sitt beslut (t.ex. 21.12.2004/1263), som utfärdats med stöd av BFL 89 § 5 mom., befullmäktigat Skatteförvaltningen att vara den behöriga myndigheten i nästan alla frågor som gäller skatteavtal som slutits av Finland. Finansministeriet avgör dock principiellt eller ekonomiskt viktiga ärenden självt. Dessutom är Finansministeriet fortfarande den behöriga myndigheten i de frågor där skatteavtalet inte ger möjligheter för befullmäktigandet.

Artikel 4 Hemvist enligt skatteavtalet

Skatteavtalen gäller personer som bor i den ena avtalslutande staten eller i båda de avtalslutande staterna. Med en person som är bosatt i en avtalslutande stat avses en person som enligt den ifrågasvarande statens lagstiftning där är skattskyldig på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller på grundval av någon annan motsvarande omständighet. Som bosatt i en avtalslutande stat anses inte en person som i denna stat endast är skattskyldig för inkomst från eller för tillgångar som finns i denna stat.

Ibland är den som enligt ISkL är allmänt skattskyldig i Finland på basis av bosättning eller hemvist globalt skattskyldig i även en annan stat. Härvid är han en s.k. dubbelboende.

Dubbelboende

En finsk medborgare reser för en tid av två år till Sverige på en tillfällig arbetskommendering. Han är under dessa två år allmänt skattskyldig i Finland på grund av väsentlig anknytning hit. Även Sverige anser honom vara allmänt skattskyldig, eftersom han fortlöpande vistas i Sverige i över sex månader. Denna person är dubbelboende.

Exempel

Skatteavtalen har i allmänhet uppbyggts så att en person vid tillämpningen av avtalet endast kan ha hemvist i den ena av de avtalsslutande staterna. På grund av detta finns det i avtalet också bestämmelser om i vilken stat en dubbelboende vid tillämpningen av avtalet skall anses ha sin hemvist. Om det är fråga om en annan person än en fysisk person, är hemviststaten i allmänhet den stat där företagets faktiska ledning finns. En fysisk person har igen sin hemvist i den stat där en stadigvarande bostad står till hans förfogande. Han behöver inte äga den stadigvarande bostaden utan det är tillräckligt att bostaden stadigvarande är reserverad för den skattskyldiges bruk och att det inte är fråga om en tillfällig boning.

Stadigvarande bostad

Om en stadigvarande bostad finns att tillgå i båda staterna, anses en fysisk person vara bosatt i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena). I Finland har man i allmänhet ansett att de personliga förbindelserna (familjen) har större betydelse än de ekonomiska förbindelserna. Om det inte går att avgöra i vilken avtalsslutande stat centrum för levnadsintressena finns, anses personen ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas. Om han vistas stadigvarande i båda staterna eller inte vistas stadigvarande i någondera staten, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat vars medborgare han är. Vid behov kan de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter genom en ömsesidig överenskommelse avgöra frågan om hemvisten.

Centrum för levnadsintressen

Den dubbelboende personen i det ovannämnda exemplet, kan under den tid han vistas i Sverige hyra ut sin bostad i Finland. Eftersom han då har en bostad att tillgå endast i Sverige, är Sverige vid tillämpningen av skatteavtalet hans hemviststat. Endast Sverige har då rätt att beskatta hans globala inkomst. Finland kan endast beskatta från Finland erhållen inkomst, såsom den hyresinkomst som erhålles av bostaden. Hyresinkomsten kan på basis av principen om hemviststat även beskattas i Sverige, men för undanröjande av dubbelbeskattning avdra Sverige den skatt som i Finland betalats på hyresinkomsten. T.ex. en från Finland erhållen ränteinkomst kan däremot inte beskattas i Finland eftersom det nordiska skatteavtalet förutsätter att räntor ska beskattas endast i hemviststaten.

Exempel

Om den ovannämnda personen däremot under hela den tid han vistas i Sverige även har en bostad att tillgå i Finland och hans familj även under denna tid bor i Finland, anses Finland vara centrum för hans levnadsintressen och därmed även den hemviststat som avses i skatteavtalet.

Exempel

Finsk medborgare A vistas under tiden 1.2.2013–30.10.2014 med sin familj i Sverige och arbetar för en svensk arbetsgivares räkning. Under denna tid arbetar han i Finland en vecka varje månad för samma svenska arbetsgivares räkning. Det förekommer inte någon annan vistelse i Finland. Bostaden i Finland har hyrts ut för ovannämnd tid. A bor i Sverige när man tillämpar skatteavtalet, men är enligt ISkL bosatt i Finland. Trots att sexmånadersregeln inte kan tillämpas på grund av för många vistelsedagar i Finland, kan Finland inte på något sätt beakta lön som fått från den svenska arbetsgivaren. Inte ens den del av lönen som grundar sig på arbetet i Finland, eftersom arbetsgivaren inte kommer från Finland och A vistas inte i Finland över 183 dagar per 12 månader under den tid då han enligt skatteavtalet är bosatt i Sverige.

Artikel 5 Fast driftställe

Enligt skatteavtalen kan man beskatta i en avtalsslutande stat ett företag i den andra avtalsslutande staten för rörelseinkomst, om rörelseverksamheten bedrivits vid ett fast driftställe som är beläget i den förstnämnda avtalsslutande staten. Såsom senare vid redogörelsen för artikel 15 konstateras, har arbetsgivarens fasta driftställe även betydelse, när det avgörs om en löneinkomst skall beskattas i arbetstagarens hemviststat eller arbetsstat.

De situationer där ett företag i den ena avtalsslutande staten har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten är inte särskilt vanliga. Om rörelseverksamheten i den andra staten bedrivs i betydande omfattning, är det vanligare att det i ifrågavarande stat bildas ett skilt bolag, t.ex. ett dotterbolag.

Definitionen på ett fast driftställe finns i allmänhet i skatteavtalets artikel 5. Enligt definitionen innefattar begreppet "fast driftställe" särskilt

- a) plats för företagsledning
- b) filial
- c) kontor
- d) fabrik
- e) verkstad
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

En plats där det bedrivs byggnads-, installations- eller monteringsarbete är vanligen ett fast driftställe endast om arbetet varar över 12 månader. Om denna tid överskrids anses det fasta driftstället ha funnits sedan arbetet påbörjades. Även byggandet av en järnväg eller ett gasrör kan utgöra ett fast driftställe, trots att arbetets natur förutsätter att det utförs på olika orter. Enligt några skatteavtal innebär ett byggnads- eller installationsarbete som pågår i sex eller nio månader att det finns ett fast driftställe i verksamhetsstaten. Dessa länder framgår av publikationen "Arbetstagare som sänds till utlandet". Enligt det skatteavtal som ingåtts med Ryssland uppstår ett fast driftställe i en annan stat i fråga om industribyggande först när byggnadsverksamheten varar längre än 18 månader.

Byggnads- arbetsplats

Verksamhet som till sin natur är förberedande eller bistående anses i allmänhet inte bilda ett fast driftställe. Sådan verksamhet kan t.ex. utgöras av lagring eller förevisning av varor eller av att hålla ett varulager för beredning eller förädling som utförs av någon annan. En verksamhetsplats som hålls enbart för inköp av varor eller insamlande av uppgifter är inte heller ett fast driftställe.

Bistående verksamhet

En representant utgör ett fast driftställe för ett företag, om han inte är självständig och om han har fullmakt att ingå avtal för företagets räkning och han även regelbundet utnyttjar denna fullmakt. Om representantens verksamhet dock endast är bistående eller förberedande, uppstår inget fast driftställe.

Representanter

Den omständigheten att ett företag har sitt moderbolag eller ett dotterbolag i en annan stat innebär enligt artikel 5 inte i sig själv att företaget skall anses ha ett fast driftställe i den andra staten.

Moder- eller dotterbolag

En mer detaljerad redogörelse för begreppet "fast driftställe" finns i kapitel 8.

Artikel 6 Inkomst av fast egendom

Enligt skatteavtalen kan inkomst av fast egendom alltid beskattas i den stat där den fasta egendomen finns. Bestämmelsen gäller all inkomst av fast egendom. Inkomster av jordbruk och skogsbruk samt inkomster av uthyrning av en fastighet kan således även beskattas i den stat där den fasta egendomen finns. Om försäljningsvinster för försäljning av fast egendom stadgas i allmänhet för sig i artikel 13.

I allmänhet konstateras det i artikel 6 att begreppet "fast egendom" har den innebörd som den ges i lagstiftningen i den stat där den finns. Utanför de nordiska länderna är det vanligt att lägenheter i flervåningshus anses vara fast egendom. Därför kan den hyresinkomst en i

Lägenheter i flervåningshus

Finland bosatt person har från t.ex. Spanien, Frankrike eller Förenta Staterna beskattas i ifrågavarande belägenhetsstat. Även Finland har, då inkomsttagaren är bosatt utomlands, velat ha beskattningsrätten till hyresinkomster av i Finland belägna lägenheter i flervåningshus, vilka här betraktas som lös egendom. På grund av detta har det i största delen av de skatteavtal som Finland har ingått inlagits en bestämmelse vilket gör det möjligt att inkomst som grundar sig på aktier i ett bostadsaktiebolag eller bostadsandelar i ett andelslag kan beskattas i belägenhetsstaten. Till exempel i det nordiska skatteavtalet finns bestämmelsen i artikel 6.3.

Företags hyresinkomst

Om ett företag i den ena avtalsslutande staten t.ex. erhåller hyresinkomst av en fastighet det äger i den andra avtalsslutande staten, kan denna hyresinkomst beskattas i den stat där fastigheten är belägen, även när företaget inte i sistnämnda stat bedriver rörelseverksamhet från ett fast driftställe.

Artikel 7 Inkomst av rörelse

Ett företag från den ena avtalsslutande staten kan beskattas för rörelseinkomst i den andra avtalsslutande staten endast om verksamheten bedrivs från ett fast driftställe i denna andra stat. Om verksamheten bedrivs från ett fast driftställe, kan den stat där driftstället är beläget beskatta endast den del av rörelseinkomsten som skall anses tillhöra det fasta driftstället. Såsom denna andel anses den inkomst som det fasta driftstället kan antas ha förvärvat om det varit ett fristående företag. I artikeln definieras de principer enligt vilka en inkomst hänförs till ett fast driftställe. För beskattningen av rörelseinkomst redogörs närmare i kapitel 8.

Artikel 8 Sjöfart och luftfart

Inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvat genom användning av fartyg eller luftfartyg i internationell trafik, beskattas vanligtvis endast i denna stat, eller i den stat där företagets faktiska ledning finns. Om den faktiska ledningen finns ombord på ett fartyg, beskattas inkomsten i allmänhet endast i den stat där fartygets hemhamn är belägen eller där redaren är bosatt.

Artikel 9 Företag med intressegemenskap

I intressegemenskapsfall (t.ex. moderbolaget i Storbritannien och dotterbolaget i Finland) kommer man stundtals i handelsförbindelser

eller finansiella förbindelser överens om villkor som avviker från de villkor som skulle ha överenskommits mellan av varandra oberoende företag. Enligt skatteavtalets artikel 9 får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget inräknas i detta företags inkomst. I t.ex. det nordiska skatteavtalet förutsätts det i sådana situationer att den ena avtalslutande statens myndigheter informerar den andra avtalslutande statens myndigheter om saken för att man där ska kunna överväga en granskning av den uträkning som gäller företagets inkomster.

Artikel 10, 11 och 12

Dividend, ränta och royalty

Enligt skatteavtalen kan man i allmänhet i källstaten uppbära 5–15 % som skatt på dividend, ränta och royalty. Skatten i källstaten är ännu lägre om dividendtagaren är ett bolag som äger en viss del, t.ex. 25 %, av dividendbetalarens kapital. Källskatteprocentsatserna på dividender, räntor och royaltyn som betalas från Finland till personer som är bosatta i en stat med vilken ett skatteavtal ingåtts finns i blankett VEROH 6214b, som finns som bilaga till kapitel 5. I allmänhet har det överenskommits att samma källskatteprocent skall tillämpas i båda staterna på en viss inkomst. I de skatteavtal som Finland ingått med Grekland och Frankrike har det dock för dividendernas del överenskommits om olika källskatteprocentsatser.

De avtalsbestämmelser som gäller beskattningen av dividender tillämpas även på förtäckt dividendutdelning. Enligt Källskattel 8 § ska den källskatt som inte tagits ut debiteras hos den som är skyldig att ta ut källskatten om man i Finland, t.ex. vid en skatterevision, upptäcker att en begränsat skattskyldig fått förtäckt dividendutdelning från Finland, om det är fråga om betalarens försummelse. Se närmare redogörelse i kapitel 5.

Förtäckt dividendutdelning

Systemet med gottgörelse för bolagsskatt, som numera är avskaffat i Finland, innehöll inte någon möjlighet för en begränsat skattskyldig att få någon gottgörelse. Gottgörelse kom i fråga endast med stöd av skatteavtal. Endast skatteavtalet med Irland innehöll en sådan bestämmelse och personer bosatta i Irland kunde få gottgörelse från Finland på särskild ansökan till skatteverket.

Gottgörelse för bolagsskatt

Med royalty avses i allmänhet varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograf-film), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Eftersom definitio-

Royalty

nen av royalty kan variera mellan olika skatteavtal, ska man alltid kontrollera definitionen i det skatteavtal som ska tillämpas.

Olika avtal om tillhandahållande av tjänster (konsulteringar) där företaget utnyttjar sitt eget speciella kunnande för att tillhandahålla tjänster åt kunden och där företaget nog överlåter det resultat som tjänsten producerar och rätten att nyttja resultatet men där företaget dock inte överlåter det kunnande som företaget har för att kunna genomföra det aktuella tjänsteuppdraget utgör enligt kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal (artikel 12, i synnerhet styckena 11–11.3) inte royalty. Således utgör konsulteringstjänster i allmänhet inte royalty eftersom man i samband med tillhandahållandet av konsulteringstjänster inte överlåter programvaror, know-how eller något annat som har med royalty att göra. Det är i allmänhet fråga om konsultering (i projekt) som företaget utför enligt avtal och där företaget utnyttjar sitt eget kunnande. Kunnandet överlåts inte till kunden och kunden får inte använda kunnandet för sin egen räkning. Företaget överlåter till kunden endast en konsulteringstjänst som uppkommit av utnyttjandet av företagets eget kunnande och det slutresultat av konsulteringstjänsten som tidigare inte existerat. Det är inte fråga om utveckling och försäljning av immateriella rättigheter (se även HFD 2011:101).

I vissa skatteavtal omfattar artikeln om royalty även ersättningen för teknisk hjälp men då har artikeln i allmänhet rubriken Ersättning för royalty eller för teknisk hjälp. Definitionen av royalty avviker således inte heller i dessa situationer från modellskatteavtalet utan artikeln omfattar utöver royaltyn även bestämmelserna om beskattningen av ersättningen för teknisk hjälp.

Artikel 13 **Vinst av egendomsöverlåtelse**

Vinst som förvärfvas på grund av överlåtelse av fast egendom kan alltid beskattas i den stat där egendomen är belägen. Försäljning av lös egendom beskattas vanligtvis endast i inkomsttagarens hemviststat. Största delen av de skatteavtal som Finland har ingått innehåller dock en bestämmelse enligt vilken överlåtelsevinsten för aktier eller andelar som berättigar till innehav av en lägenhet kan beskattas i bolagets eller andelslagets belägenhetsstat. T.ex. i det nordiska skatteavtalet ingår bestämmelsen i artikel 13 stycke 2. Beskattningen i belägenhetsstaten sker enligt de stadganden som i den ifrågavarande staten gäller beskattningen av överlåtelsevinster.

Undantag

Avtalet med Nederländerna tillåter att överlåtelsevinster beskattas i bolagets hemviststat, om inkomsttagaren under någon tidsperiod under de fem år som närmast föregått överlåtelsen varit allmänt skattskyldig i denna stat. Det nordiska skatteavtalet har en liknande bestäm-

melse. Trots bestämmelsen beskattar Finland dock t.ex. inte en i Sverige bosatt begränsat skattskyldig för en dylik vinst eftersom inkomsten inte enligt 10 § ISkL är en från Finland erhållen inkomst. I en motsatt situation kunde Sverige enligt sin egen lagstiftning beskatta en överlåtelsevinst och Finland tillämpa avräkningsförfarandet.

Artikel 14 **Självständig yrkesutövning**

Inkomst som förvärvats genom idkande av självständig yrkesutövning beskattas regelmässigt endast i den stat där yrkesutövaren har sin hemvist. Om han dock för yrkesutövningen har ett fast driftställe i en annan stat, kan han för den inkomsts del som hänför sig till detta fasta driftställe beskattas i denna andra stat. Som fast driftställe anses t.ex. en ateljé eller en läkares mottagningsutrymme.

Inkomst som förvärvas genom att hålla föredrag eller föreläsningar vid en tillställning som någon annan anordnat har i Finland enligt hävdvunnen praxis ansetts som löneinkomst. I en del stater kan en dylik inkomst anses vara inkomst av yrkesutövning. I mindre viktiga frågor anpassar sig ofta hemviststatens skattemyndighet efter den tolkning som är rådande i källstaten. Därför leder de eventuella tolkningsmeningsskiljaktigheter som artikel 14 kan ge upphov till sällan till dubbelbeskattning och frågan har inte egentligen gått till ett sådant överenskommelseförfarande enligt artikel 25 för vilket det redogörs senare i denna text.

Artikel 14 om yrkesutövare har strukits från OECD:s nyaste modellskatteavtal. När skatteavtal enligt det nya modellavtalet ingås, avgörs beskattningsrätten till inkomst av yrkesutövande på basis av artikel 7 (rörelse inkomst).

Enligt det nordiska skatteavtalet kan yrkesutövning som sker anorstädes än i hemviststaten även beskattas i den ifrågavarande andra staten, trots att ett fast driftställe saknas. Härvid förutsätts dock att yrkesutövaren har vistats i denna andra stat i över 183 dagar under 12 på varandra följande månader. Även i de skatteavtal som ingåtts med t.ex. Azerbajdzjan, Tjeckien och Egypten har vistelsetiden betydelse för beskattningen av yrkesinkomster. Enligt några nyare skatteavtal bildas ett fast driftställe för yrkesutövare, om de vistas i en annan stat i över 183 dagar under 12 på varandra följande månader. Sådana är bl.a. avtalen med Estland, Lettland, Litauen och Sydafrika.

T.ex. det nordiska avtalet

Artikel 15 **Enskild tjänst**

Lön som baserar sig på ett privaträttsligt arbetsförhållande kan i allmänhet endast beskattas i den stat där arbetet har utförts.

Mekanikerregeln, dvs. 183-dagars- regeln

Det viktigaste undantaget från huvudregeln om arbetsstatens beskattningsrätt är den s.k. mekanikerregeln. Enligt denna sker beskattningen av lön som erhållits för ett arbete som utförts i en avtalsslutande stat endast i arbetstagarens hemviststat, såvida följande förutsättningar samtidigt uppfylls:

- 1) arbetstagaren vistas i arbetsstaten under en period eller perioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår eller (i vissa avtal) en tolv månadersperiod,
- 2) arbetsgivaren som betalar ersättningen eller den för vars räkning ersättningen betalas har inte hemvist i arbetsstaten och
- 3) ersättningen belastar inte som en utgift ett fast driftställe eller ett fast ställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Om någon av de nämnda förutsättningarna inte uppfylls, kan lönen enligt huvudregeln beskattas i arbetsstaten. Enligt det nordiska skatteavtalet kan arbetsstaten oberoende av dessa förutsättningar alltid beskatta lönen, om det är fråga om uthyrning av arbetskraft (artikel 15, stycke 2 d) eller om lönen är skattefri i personens hemviststat (artikel 26, stycke 3).

Mekanikerregeln och sexmånadersregeln är två skilda saker

Mekanikerregeln och sexmånadersregeln i 77 § ISkL är två skilda saker. Med mekanikerregeln avgörs om arbetsstaten har rätt att beskatta lönen. Då detta avgörs saknar det betydelse om Finlands sexmånadersregel lämpar sig för lönen eller ej. Sexmånadersregeln avgör hur en lön som erhållits för arbete utomlands skall beskattas i Finland. Sexmånadersregeln tillämpas inte alls om mekanikerregeln förhindrar beskattningen i arbetsstaten.

Uträkning av antalet dagar

Vid uträkning av om arbetarens vistelse i arbetsstaten har varat i över 183 dagar, beaktas samtliga verkliga vistelsedagar och delar av dessa. I uträkningen tas sålunda med även de semesterdagar arbetstagaren vistats i arbetsstaten. Den ifrågakommande tiden på 183 dagar räknas antingen kalenderårsvis eller enligt 12 på varandra följande månader som i det nordiska avtalet och i de flesta nya skatteavtalen. Se exemplen på hemvist enligt skatteavtal och på beräkning av 183 dagar i kommentaren till OECD:s modellavtal, i kapitel 4.

Sjömän, flyg- vårdinnor m.fl.

Lön för arbete ombord på ett fartyg eller luftfartyg i internationell trafik, som tillhör ett företag i en avtalsslutande stat, kan vanligen beskattas antingen i företagets hemstat eller i den avtalsslutande stat där företagets faktiska ledning finns. Enligt det nordiska skatteavtalet beskattas sjömännens inkomster i fartygets flaggstat. Om t.ex. en i Finland bosatt person arbetar ombord på ett fartyg under svensk flagg, beskattar Sverige den inkomst som han har förvärvat ombord på fartyget. I Finland har undantagandemetoden tillämpats på denna inkomst till och med utgången av år 2000 och därefter avräkningsmetoden, se artiklar 15.3 och 3.3 i 1996 års avtal (FördrS 26/97). Inkomst för arbete ombord på ett luftfartyg i internationell trafik beskattas enligt

det nordiska avtalet endast i arbetstagarens hemviststat. Sålunda betalar t.ex. en flygvärdinna som har hemvist i Finland och är i tjänst hos ett danskt flygbolag skatt, på denna inkomst endast till Finland. I det nordiska skatteavtalet finns även en specialbestämmelse om personer som arbetar ombord på ett fiskefartyg. Deras inkomst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

I det protokoll som utgör en väsentlig del av det nordiska skatteavtalet finns bl.a. bestämmelser om beskattningen av invånarna i gränskommunerna. Under vissa förutsättningar görs det vid beskattningen av dessa avsteg från de allmänna principerna och lönen beskattas enbart i personens hemviststat. Undantagsbestämmelsen gäller endast situationer där

- personen bor i en kommun som är belägen invid landgränsen mellan Finland och Sverige eller Finland och Norge och
- han arbetar i en annan stat i en kommun som är belägen invid samma landgräns (från och med 1998 kan arbetsgivaren också vara ett offentligt samfund som kommer från arbetsstaten) och
- han vistas regelbundet, i allmänhet minst en gång i veckan, under en tid av minst två dagar och en natt i sin stadigvarande bostad i sin hemviststat. Med en dag avses även en del av en dag.

Om samtliga tre förutsättningar uppfylls, beskattas endast hemviststaten hans lön. Om igen någon av förutsättningarna inte uppfylls, åtföljs de normala fördelningsprinciperna för beskattningsrätten.

Enligt det nordiska skatteavtalet kan en uthyrd arbetstagarers lön alltid beskattas i den avtalsslutande stat där han som uthyrd arbetar. Uthyrning definieras i punkt V i protokollet till skatteavtalet. En arbetstagarare är uthyrd om hans arbetsgivare (hyresgivare) ställer honom till förfogande för ett annat företags (uppdragsgivare) rörelseverksamhet som utövas i ett annat nordiskt land. Dessutom förutsätts att uppdragsgivaren har hemvist i arbetsstaten eller att uppdragsgivaren där har ett fast driftställe. I uthyrningssituationer ansvarar inte hyresgivaren för arbetsresultatet och står inte för den risk som hänför sig till detta.

Frågan om en arbetstagarare skall anses vara uthyrd skall avgöras på basis av en helhetsbedömning. På uthyrning tyder följande omständigheter:

- a) den allmänna ledningen och styrningen av arbetet tillhör uppdragsgivaren,
- b) arbetet utförs på en arbetsplats som står under uppdragsgivarens bestämmanderätt och för vilken han ansvarar,
- c) den ersättning som betalas till hyresgivaren uträknas på basis av den använda tiden, eller på basis av något annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagararen erhållit
- d) uppdragsgivaren ställer största delen av arbetsredskapen och tillbehören till förfogande och

Gränsgångare

Uthyrning av arbetskraft

e) arbetstagarnas antal och lämplighet bestäms på annat sätt än ensidigt av hyresgivaren.

Motsvarande bestämmelser finns även t.ex. i skatteavtalen med de baltiska länderna.

Uthyrning av arbetskraft och arbete utom- lands

Om en person med hemvist i Finland arbetar för en finsk arbetsgivares räkning t.ex. i Norge, tar man i den finska beskattningen inte på eget initiativ ställning till den eventuella uthyrningen av arbetskraft. Å andra sidan accepterar man i allmänhet i Finland den norska skattemyndighetens uppfattning att det är fråga om skatteavtalsenlig uthyrning av arbetskraft om arbetstagaren i fråga uppvisar en verifierad utredning om denna uppfattning. Utredningen kan exempelvis utgöras av den norska myndighetens brev av vilket uppfattningen framgår och som sänts till arbetsgivaren eller arbetstagaren.

ISkL 10 § och hyrning av arbetskraft

Det har berott på snävheten i den interna lagstiftningen att man i Finland på grundval av enbart hyrning av arbetskraft tidigare inte kunnat beskatta en arbetstagare som kommit från utlandet ens i de fall där skatteavtalet skulle ha gett Finland beskattningsrätten. Situationen ändrades vid ingången av 2007. Lön till hyrda arbetstagare har i ISkL 10 § föreskrivits såsom i Finland förvärvad inkomst och Finland kan utnyttja sin i skatteavtalet eventuellt erhållna rätt att beskatta den hyrda arbetstagarens lön.

Artikel 16 Direktörsarvoden

Skatteavtalets artikel 16 innehåller bestämmelser om direktörsarvoden och andra sådana prestationer som en person med hemvist i en avtalsslutande stat erhåller som t.ex. medlem av direktionen för ett bolag i den andra avtalsslutande staten. Dylika ersättningar kan i allmänhet beskattas i den avtalsslutande stat där ifrågavarande bolag har hemvist. Skatteavtalet ger således t.ex. Finland rätt att beskatta ett mötesarvode som en person med hemvist utomlands erhåller då han deltar i ett finländskt bolags direktionsmöte även om mötet hållits utomlands. 10 § ISkL har ändrats vid ingången av 1996 så att den möjliggör beskattningen av ett mötesarvode också när det gäller möten som hållits utomlands. En normal lön till verkställande direktör utgör inte inkomst enligt artikel 16 utan man tillämpar artikel 15 på sådan lön.

Artikel 17 Artister samt idrottsmän

Idrottsmäns och uppträdande artisters arvoden kan beskattas i den stat där verksamheten utövas. Detta gäller i allmänhet sådana situationer där det arvode som betalas för ett uppträdande inte tillfaller

idrottsmannen eller artisten själv utan ett utländskt företag eller t.ex. en idrottsförening.

Finlands interna lagstiftning har förhindrat före år 1996 att det arvode en begränsat skattskyldig idrottsman eller artist erhållit beskattas i Finland, såvida arbetet har ansetts ha utförts för någon annans än en finsk arbetsgivares räkning. Som sådana arbetsgivare anses inte agenter, programbyråer eller sådana bolag som utgörs av artisterna själva. Se kapitel 3 om allmän och begränsad skattskyldighet samt de rättsfall som hänför sig till detta.

Om en artist eller idrottsman uppträder för ett offentligrättsligt samfunds räkning, tillämpas det i Finlands äldre skatteavtal i stället för artikel 17 artikel 19 som gäller offentligrättslig löneinkomst. Denna omständighet har ofta betydelse bl.a. för förfarandet för undanröjande av dubbelbeskattning.

Även om lönen eller arvodet utbetalas av en stadsteater eller statsopera, är det inte alltid fråga om en prestation som utbetalats av ett offentligt samfund. Verksamheten bedrivs ofta av något annat än det offentliga samfundet (kommunen e.d.) självt. En orkester eller teater drivs av ett separat bolag eller av en separat förening eller stiftelse. Det kan hända att ett offentligt samfund finansierar helt och hållet ett sådant samfunds verksamhet med sina bidrag men detta gör inte samfundet till ett offentligrättsligt samfund. Till exempel Finlands Nationalopera är inte ett offentligt samfund eftersom verksamheten bedrivs av en stiftelse enligt lagen om stiftelser och stiftelsen inte särskilt föreskrivits vara ett offentligt samfund. När det är fråga om en utländsk orkester, måste avgörandet grunda sig på den ifrågavarande statens lagstiftning och på hur begreppet offentligt samfund definieras i denna stat. Till exempel i Tyskland har delstaternas rundradiobolag och de orkestrar som är verksamma i anslutning till eller vid sidan om dem ofta föreskrivits vara offentliga samfund. Man ska även kontrollera definitionerna i det aktuella skatteavtalet, t.ex. i skatteavtalet med Japan avser man med avtalsslutande stat även alla sådana enheter vars kapital den japanska regeringen äger i dess helhet.

Enligt artikel 19 stycke 3 i OECD:s tidigare modellskatteavtal tillämpas bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 18 på inkomst som erhålls i samband med ett offentligt samfunds rörelseverksamhet. Till modellskatteavtalet av 1995 har det fogats en hänvisning till artikel 17. I Finlands nyare avtal har man följt modellskatteavtalet av 1995 i formuleringen av artikel 19. Om skatteavtalets artikel 19 stycke 3 har en hänvisning till artikel 17, tillämpar man i regel artikel 17 på den inkomst som grundar sig på en artists eller sportutövares personliga verksamhet, även om utbetalaren är ett offentligt samfund.

Enligt det skatteavtal som ingåtts med Amerikas Förenta Stater, kan idrottsmän och artister vara befriade från att betala skatt i den stat där de

Offentligrättsliga samfund som arbetsgivare

Avtalet med USA

uppträder. Om den ersättning som betalas för uppträdandet inte överstiger 20 000 USD i året, är ersättningen endast skattepliktig i den uppträdandes hemviststat. Om beloppet överskrider, kan hela arvudet beskattas i den stat där uppträdandet sker. När det vid tillämpningen av avtalet bedöms om gränsen på 20 000 USD överskrider, inräknas samtliga de till ifrågakvarande artist eller på hans vägnar betalda utgifterna, t.ex. hotellräkningar och resebiljetter enligt artikel 17.1 i ersättningen.

Lättnaden beviljas inte personer som tillsammans med sin familj eller annars flyttat till den stat där uppträdandet sker, så att ifrågakvarande stat enligt skatteavtalet skall anses vara hans hemviststat. Detta beror på att det i ifrågakvarande skatteavtal fastslås att endast en sådan person som har hemvist i den andra avtalsslutande staten är berättigad till befrielse i den stat där uppträdandet sker.

Artikel 18

Pension

Pension som tjänst i ett offentligrättsligt samfund berättigar till beskattas vanligtvis enligt skatteavtalen endast i den stat därifrån den betalas. Om pensionen baserar sig på arbete som utförts inom rörelseverksamhet som ett offentligrättsligt samfund bedrivit eller om pensionstagaren är medborgare i hemviststaten, beskattas den pension det offentligrättsliga samfundet betalar ofta endast i pensionstagarens hemviststat. Pensioner som baserar sig på en avtalsslutande stats sociala lagstiftning, beskattas vanligtvis endast i denna stat. Övriga pensioner beskattas ofta endast i hemviststaten. Skatteavtalens bestämmelser om pensioner framgår mer detaljerat i anvisningen Pensionstagare som flyttar utomlands, som finns som bilaga till kapitel 5.

Artikel 19

Offentlig tjänst

Av staten, kommun eller någon annan offentligrättslig juridisk person erhållen annan ersättning än pension beskattas huvudsakligen endast i den stat därifrån ersättningen utbetalas. Bestämmelsen gäller vanligtvis även lön som ett offentligrättsligt samfund betalat till någon annan än en tjänsteman.

Enligt många skatteavtal beskattas ersättningen dock endast i den stat där arbetet utförs, om inkomstagaren bor i arbetsstaten och någon av de följande förutsättningarna uppfylls:

- a) inkomstagaren är medborgare i arbetsstaten eller
- b) inkomstagaren fick inte hemvist i arbetsstaten för endast utförandet av detta arbete.

Enligt det nordiska avtalet har arbetsstaten beskattningsrätt även när det i den stat varifrån ersättningen betalas, på grund av den interna lagstiftningen inte kan beskattas för ersättningen.

Såsom en här avsedd offentligrättslig juridisk person kan endast anses en sådan juridisk person som enligt den avtalsslutande statens lagstiftning uttryckligen har bildats som offentligrättslig. Till sin juridiska struktur är en privaträttslig juridisk person inte en sådan person som avses i artikel 19. Ett aktiebolag är en privaträttslig juridisk person, även när det är fråga om ett aktiebolag där staten har majoritet.

Artikel 20

Studerande och praktikanter samt lärare och forskare

I de nyare skatteavtal som Finland har ingått, finns det i allmänhet inte några specialbestämmelser om beskattningen av den lön en studerande förvärvar annorstädes än i sin hemviststat. I allmänhet har det endast konstaterats att de, då de endast tillfälligt vistas i en annan avtalsslutande stat, inte där behöver betala skatt för inkomster som de förvärvat utanför ifrågavarande stat. Härvid avgörs beskattningsrätten för den lön som förvärvats i den andra staten på normalt sätt enligt artikel 15 och 19. Däremot finns det i äldre skatteavtal bestämmelser om lättnader som gäller den lön studerande förvärvat i en annan avtalsslutande stat. Ofta nämns lättnadsbeloppet inte utan endast det från skatt befriade belopp som är nödvändigt för uppehållet. I dessa fall anses det skattefria beloppet för en studerande eller praktikant som kommer till Finland vara det i Källskattel 6 § avsedda avdraget, vars belopp är 510/mån. eller 17/dag.

Studerande

Största delen av de skatteavtal som Finland har ingått innehåller inte någon artikel som gäller lärare. Härvid tillämpas, beroende på arbetsgivare, artikel 15 eller 19 på en lärares och forskares löneinkomster. I vissa äldre skatteavtal finns det dock fortfarande bestämmelser om de lättnader lärare och forskare skall beviljas. Lättnaden erhålls vanligtvis av en person i en avtalsslutande stat som vistas i den andra avtalsslutande staten en viss maximal tid (t.ex. 2 år) i avsikt att undervisa eller bedriva forskning vid en högskola eller annan läroanstalt i den ifrågavarande andra staten. Härvid betalar han inte i denna andra stat skatt på den inkomst han erhåller för den ifrågavarande verksamheten. I allmänhet går lättnaden förlorad om den maximala tiden överskrids.

Lärare

Ordalydelsen i avtalet förutsätter i allmänhet endast att läraren eller forskaren var bosatt i den ena avtals slutande staten innan han började arbeta i den andra avtalsslutande staten. I ett sådant fall hindras lättnaden inte av att läraren eller forskaren flyttar till den ifrågavarande andra staten tillsammans med sin familj eller annars så att denna stat under tiden för undervisningsverksamheten enligt skatteavtalet blir hans hemviststat. Ett undantag är t.ex. skatteavtalet med Spanien där det som förutsättning för den skattefrihet som beviljas i Finland sätts att

den som inbjudits till Finland för att här undervisa eller forska i högst två år ska vara bosatt i Spanien.

I avtalen med Egypten och Spanien förutsätts att personen har inbjudits till den andra staten. Härvid gäller skattefriheten endast lönen för den verksamhet som avses i inbjudan. En person anses inte ha blivit inbjuden om han sökt en ledig tjänst. I alla artiklar som gäller lärare har forskare inte nämnts. Enligt avtalet med Marocko beviljas endast forskare lättnader.

Trots att pedagogisk verksamhet i vissa skatteavtal nämns i artikeln om självständig yrkesutövning, kan artikel 14 i allmänhet inte tillämpas på ett sådant undervisningsarbete som nu avses. Den inkomst som erhålls av undervisningsarbetet är i allmänhet löneinkomst och ifrågasvarande läroanstalt är lärarens arbetsgivare.

Det är även möjligt att utnyttja lärarartikelns förmån flera gånger. Mellan visiterna måste man dock tydligt ha flyttat tillbaka till hemviststaten.

Brittiska lärare

I avtalet med Storbritannien är en förutsättning för att skattefriheten i gäststaten skall beviljas, att läraren i sin hemviststat är skattskyldig för ifrågasvarande inkomst. Det intyg som finns som en bilaga kan av lärare som kommit från Storbritannien användas som utredning till Skatteförvaltningen över beskattningen i deras hemviststat.

Artikel 21 Annan inkomst

Inkomster som inte skilt nämns i ett skatteavtal beskattas enligt avtalen vanligtvis endast i inkomsttagarens hemviststat. De skatteavtal som undantagsvis beviljar beskattningsrätt åt inkomstens källstat i dessa fall är uppräknade i förteckningen "ovanliga skatteavtalsbestämmelser", som bifogats som bilaga till kapitel 4.

Artikel 22 Förmögenhet

Enligt skatteavtalen kan fast egendom i allmänhet beskattas i den stat där den är belägen. Rätten att beskatta den övriga egendomen tillkommer endast hemviststaten. Eftersom Finland har slopat förmögenhetsskatten år 2006, har skatteavtalens bestämmelser till dessa delar ingen betydelse för Finland.

Artikel 23 Undanröjande av dubbelbeskattning

Två metoder

Om källstaten i skatteavtalet beviljats rätt att beskatta inkomst, undanröjer staten som den skattskyldige är bosatt i den dubbla bes-

kattningen med tillämpning av antingen undantagande- eller avräkningsmetoden. Man kan även avtala om att den dubbla beskattningen av inkomster av olika slag från samma stat undanröjs genom olika metoder.

I skatteavtalen konstateras källskattens rätt att beskatta en inkomst antingen med orden "kan beskattas i denna stat" eller "beskattas endast i denna stat". Beskattningen i källstaten sker på samma sätt oberoende av vilkendera ordalydelsen som tillämpats i skatteavtalet. De två fraserna utvisar närmast huruvida staten som den skattskyldige är bosatt i skall undanröja dubbelbeskattningen med avräknings- eller undantagandemetoden.

Om källstatens beskattningsrätt uttryckts med orden "beskattas endast i denna stat" undanröjer hemstaten den dubbla beskattningen alltid med undantagandemetoden. Om källstatens beskattningsrätt däremot konstaterats med frasen "kan beskattas i denna stat" undanröjs den dubbla beskattningen av hemstaten antingen med tillämpning av avräknings- eller undantagandemetoden beroende på vilken av metoderna som är den huvudsakliga enligt avtalet. Det är inte nödvändigt att avtala om samma huvudmetod för bägge staterna.

För närvarande har man i nästan alla skatteavtal som Finland intagit avräkningsmetoden som huvudmetod. De få stater i vilkas avtal undantagandemetoden ännu finns som huvudsaklig metod framgår ur förteckningen "ovanliga skatteavtalsbestämmelser", som finns som bilaga till kapitel 4. Enligt skatteavtalen med dessa länder skall den dubbla beskattningen av dividender, räntor och royaltyn dock i allmänhet undanröjas med tillämpning av avräkningsmetoden. Enligt avtalet med Frankrike tillämpas avräkningsmetoden därtill på chefsarvoden samt på arvoden till konstnärer och sportutövare.

Undantagandemetoden tillämpas i allmänhet på pensionsinkomster och på löneinkomster som erhållits av offentligtstående samfund i arbetsstaten även enligt de avtal som omfattat avräkningen som huvudsaklig metod. Det nordiska skatteavtalet hör till avräkningsavtalen. Till följd av punkt 3 b i avtalets artikel 25 tillämpas undantagandemetoden undantagsvis på i avtalets artikel 15 avsedd löneinkomst som "kan beskattas" i en annan stat.

Då man tillämpar avräkningsmetoden beskattas den utländska inkomsten eller den i utlandet belägna förmögenheten på normalt sätt av hemstaten, som avdrar, dvs. avräknar den i den andra staten betalda skatteavtalsenliga skatten från den egna skatten. Skatten som betalats i den andra staten kan dock inte avräknas i hemstaten till den del denna skatt överstiger skatten på motsvarande inkomst eller förmögenhet i hemstaten. Om en i Finland bosatt person betalt utomlands 35 % i skatt på sina inkomster och skatten på motsvarande inkomst i Finland endast uppgår till 25 %, kan den överstigande

Vilken metod väljs

Avräkningsmetoden i de nya avtalen

Avräkningsmetoden

andelen av den utländska skatten på 10 % av inkomsten inte avdras i Finland (observera dock 5 § MetodL). Skatt som betalats på kapitalinkomst i källstaten kan inte avräknas från skatt som påförts i Finland för förvärvsinkomster.

Då man tillämpar avräkningsmetoden ska den skattskyldige lägga fram en redogörelse för den skatt som betalats i den andra staten. Som redogörelse godkänns t.ex. debetsedeln eller inkomstbetalarens intyg över förskottsinnehållning (t.ex. skatt på dividender och räntor eller s.k. Lohnsteuer på löner i Tyskland). I Finland kan man endast avskrivna sådan i en annan stat betald skatt som omfattas av skatteavtalet.

Undantagandemetoden

I de skatteavtal som Finland ingått har man för undantagandemetodens del avtalat om tillämpningen av s.k. undantagandemetod med progressionsförbehåll. Undantagande utan förbehåll skulle innebära att beskattningen i hemstaten inte på något sätt skulle påverkas vare sig av inkomster som erhållits från utlandet eller av i utlandet belägen egendom. Då man däremot inkluderar ett progressionsförbehåll i skatteavtalen medför detta att inkomster från utlandet eller tillgångar i utlandet inverkar på den skatteprocent som blir tillämplig vid beskattningen av andra inkomster eller annan förmögenhet i hemstaten. Tillämpningen av denna metod har uttryckts på aningen varierande sätt i olika skatteavtal. I det nordiska skatteavtalet har undantagandemetoden angetts på följande sätt: "Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtals slutande stat eller förvärvar inkomst som enligt punkt b) ovan skall undantas från finsk skatt, får Finland inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall från den finska skatten på inkomsten eller förmögenheten avräkna den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som uppburits från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där."

MetodL 6 §

I vissa skatteavtal ingår inga separata bestämmelser om hur man förfar i hemstaten angående inkomst som "beskattas endast" i källstaten enligt avtalet.

Med stöd av 6 § MetodL tillämpas undantagandemetoden med progressionsförbehåll även i dessa fall. Se HFD 1995-B-529 i rättspraxis.

Olika ordalydelse, samma innebörd

Undantagandemetoden har formulerats på ett aningen avvikande sätt i MetodL jämfört med de flesta skatteavtalen, där man också använt sig av en varierande ordalydelse för att beskriva samma sak. Oberoende av variationen i uttryckssätten har avsikten i samtliga fall varit densamma: från den skatt som skulle bli debiterad hos den skattskyldige om inte dubbelbeskattningen överhuvudtaget skulle undanröjas avdras före debitering den del som hänför sig till den inkomst

som uppburits från den andra avtalsstaten eller till den förmögenhet som innehas där. Vid tillämpning av undantagandemetoden avdras alltså finsk skatt från finsk skatt, medan man vid tillämpning av avräkningsmetoden avdrar utländsk skatt från den finska skatten. Frågan om hur mycket skatt som betalats i utlandet är betydelselös för tillämpningen av undantagandemetoden.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

Förbudet mot diskriminering innebär att en avtalsslutande stat inte under samma omständigheter får beskatta medborgare i den andra avtalsslutande staten strängare än sina egna medborgare. Finland kan exempelvis inte beskatta en i Schweiz bosatt schweizisk medborgare strängare än en i Schweiz bosatt finsk medborgare. På motsvarande sätt kan Finland inte beskatta en i Finland bosatt schweizisk medborgare strängare än en i Finland bosatt finsk medborgare.

Den omständigheten att i Finland bosatta, oberoende av nationalitet, beskattas på ett annat sätt än utomlands bosatta, innebär inte ett brott mot förbudet mot diskriminering.

Artikel 25

Ömsesidigt avtalsförfarande

Ibland kan det trots skatteavtal uppstå dubbelbeskattning. Detta kan bero på att de avtalsslutande staterna tolkar bestämmelserna i avtalet på olika sätt. Det är t.ex. möjligt att källstaten anser en inkomst som en löneinkomst medan hemviststaten anser att det är fråga om en yrkesinkomst. Dubbelbeskattning kan även uppstå på grund av att myndigheterna fått motstridiga uppgifter, t.ex. om vistelsetiden i den andra avtalsslutande staten. Enligt skatteavtalens bestämmelser om det s.k. ömsesidiga avtalsförfarande, kan myndigheterna i de avtalsslutande staterna härvid vid behov överlägga och överenskomma om undanröjande av dubbelbeskattningen.

De ömsesidiga förhandlingarna sker muntligt eller skriftligt. Som ett slutresultat av dessa kan den ena staten helt eller delvis avstå från sin beskattningsrätt. Eftersom skatteavtalen inte innehåller bestämmelser om hur avståendet skall fullgöras, har det om detta i Finland stadgats i 89 § BFL. I kapitel 9 finns en utförligare redogörelse för BFL.

Något ömsesidigt avtalsförfarande behövs i allmänhet inte när det är fråga om att ett tydligt fel begåtts i någon av de avtalsslutande staterna. Sådana fel kan snabbast rättas till med hjälp av normala besvärsmiddel i den ifrågavarande staten.

Artikel 26
Utbyte av upplysningar

I kapitel 9 har det redogjorts för utbyte av upplysningar.

Artikel 27–29

I avtalen finns till sist bestämmelser om diplomatiska privilegier, om territoriell utvidgning av avtalet samt om dess ikraftträdande och upphörande.

RÄTTSPRAXIS

A som var medborgare i Förbundsrepubliken Tyskland tjänstgjorde i utlandsfart på ett handelsfartyg som seglade under tysk flagg. Sin fritid, ca 3–4 månader i året tillbringade A i Finland hos sin finska hustru och sitt barn som stadigvarande var bosatta här. A ansågs vara allmänt skattskyldig i Finland. Då centrum för A:s levnadsintressen var i Finland, ansågs att A:s i skatteavtalet avsedda hemort i beskattningshänseende även var i Finland. Skatteåret 1981.

HFD:1985-B-II-501

Oy Yleisradio Ab ansågs inte vara sådan offentligrättslig juridisk person som avses i artikel 8 i avtalet mellan Finland och Sverige för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.

**HFD 1970/3600,
opublicerat**

Den inkomst, som en italiensk medborgare erhöll som direktör för italienska statens turistserVICES byrå i Helsingfors, som finansierades med av italienska staten beviljade medel, ansågs såsom sådan ersättning för av tjänsteman utförda tjänster, som avses i artikel 19 moment 1 i den mellan Finland och Italien den 4.8.1967 ingångna överenskommelsen för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet samt för förhindrande av kringgående av skatt, för vilken personen inte var skattskyldig i Finland. Skatteåret 1971.

HFD 1975/2897

Det finska bolaget S Ab ämnade ge ett koncernbidrag till det finska P Ab som till hundra procent ägdes av ett danskt bolag. Det danska bolaget och S Ab hade ett gemensamt moderbolag i Sverige. Enligt artikel 27, stycke 4, i det nordiska skatteavtalet, får ett bolag i en avtalsslutande stat, när ett bolag i en annan avtalsslutande stat har bestämmanderätt över detta, inte i den förstnämnda staten bli föremål för en annan eller strängare beskattning än den beskattning vilken ett annat bolag i den förstnämnda staten kunde bli föremål för. S Ab hade rätt att dra av bidraget som ett koncernbidrag. Förhandsbesked. Skatteåren 1993 och 1994.

**HFD 1993/242,
opublicerat**

Pensionsskyddet av den skattskyldiges make hade, innan arbetstagarnas pensionslag trädde i kraft, arrangerats med en frivillig grupplivförsäkring som han själv hade hjälpt att finansiera. År 1964 hade arbetstagaren beslutat att ta en registrerad tilläggs pensionsförsäkring som avses i 11 § arbetstagarnas pensionslag i vilket fall kunde fondandelar av den gamla grupplivförsäkringen användas för finansiering av betalningarna av det nya tilläggs pensionssystemet. När maken avled fick den skattskyldige familjepension enligt lagen om pension för pensionstagare, hälften av pensionen var tilläggsförmåns pension. Under skatteåret bodde han i USA och var inte allmänt skattskyldig i Finland.

HFD:1994-B-555

Enligt bestämmelserna i artikel 18, st. 1, punkt b skatteavtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater beskattas de prestationer som betalas enligt lagstiftningen om Finlands sociala trygghet endast i Finland. Eftersom prestationerna enligt lagen om pension för arbetstagare är prestationer som betalas enligt lagstiftningen om Finlands sociala trygghet och i besvären avsedd enligt 11 § lagen registrerad tilläggsförmåns pension betraktades som inkomst som enligt skatteavtalet beskattades endast i Finland. Källskatt borde betalas också på den tilläggsförmån som ingick i familjepensionen. Skatteåret 1992.

HFD:1995-B-530

Skattskyldig som under skatteåret var allmänt skattskyldig i Finland hade arbetsinkomster från Finland och Tyskland. I fråga om inkomst som förvärvats i Tyskland påfördes den säkrades folkpensions- och sjukförsäkringspremier med stöd av skatteavtalet mellan Finland och Tyskland inte i Finland. Bestämmelserna i avtalet tog inte ställning till Finlands rätt att påföra folkpensions- och sjukförsäkringspremier på den skattskyldiges andra inkomster än de som förvärvats i Tyskland. Förfarandet i 158 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet betraktades som tillåtet enligt avtalet om social trygghet. Skatteåret 1991. (Årsbok)

HFD:1995-B-529

En person som under skatteåret var allmänt skattskyldig i Finland hade fått arbetsinkomst från Finland och därutöver inkomst från Tyskland från dess offentliga samfund. Enligt 19 artikel skatteavtalet mellan Finland och Tyskland beskattades den inkomst som erhållits i Tyskland endast i Tyskland. Med såsom vissa andra inkomster, hade dessa inkomster inte befriats från skatten i personens boningsstat. Enligt 23 artikel avtalet undanröjs dubbelbeskattningen i fråga om sådana inkomster för vilka en person som bor i Finland kan beskattas i Tyskland enligt s.k. avräkningsmetod, dvs. i regel så att skatt som betalats på inkomsten i Tyskland avdras från den skatt som påförs i Finland. Artikel 23 i avtalet gäller dock inte de inkomster som avses i artikel 19 och det finns inte heller andra bestämmelser om undanröjandet av dubbelbeskattningen i Finland. Således förhindrade bestämmelserna i avtalet inte att utlandsinkomsten beaktades enligt 158 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet då statsskatten påfördes i Finland. Skatteåret 1991. (Årsbok)

HFD 1996/2063

Enligt artikel 20 andra stycket i avtalet med Polen för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet skall en studerande vid ett universitet eller annan högre läroanstalt i Polen, som vistas i Finland på ett i artikeln närmare bestämt sätt, inte beskattas i Finland för gottgörelse för arbete som utförts i Finland, om arbetet hänförs sig till dennes studier eller praktik och gottgörelsen inflyter av förtjänster som är nödvändiga för dennes uppehälle. Två i Polen bosatta begränsat skattskyldiga makar hade bedrivit studier i samma land år 1990, den ene vid en teknisk högskola och den andre vid en högskola för ekonomisk vetenskap. Båda makarna hade enligt arbetsintyg arbetat i skiftesarbete vid ett finländskt industriföretag i Finland under perioden 2.8–21.12.1990. Makarnas ansökan om återbäring av den på lönen uppburna källskatten hade förkastats, eftersom tjänstgöringen i Finland inte kunde anses ha anknytning till deras studier i Polen på det sätt som avsågs i skatteavtalet. Eftersom båda makarna hade bifogat en avskrift av sin studiebok, varur det framgick att det i Finland utförda arbetet beaktats i Polen som en till studierna hörande praktikperiod, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att arbetet skulle anses utgöra arbete med anknytning till studierna i enlighet med skatteavtalet. Skatteåret 1990. Omröstning 3–2. Skattestyrelsen och finansministeriet blev ombedda att framlägga sina utlåtanden i ärendet vid behandlingen i HFD.

CSN 290/1996

B.V. med hemort i Holland ägde hela aktiestocken i de finska aktiebolagen Ab T och P. Bolaget Ab P ägde för sin del i sin helhet aktierna i Ab D. I januari 1997 skulle Ab P fusioneras med Ab D så att B.V. skulle genom en riktad emission erhålla en

aktie i Ab D mot varje aktie i Ab P. Aktiernas nominella värden var de samma. Räkenskapsperioderna för Ab T, Ab P och Ab D sammanföll med kalenderåret. Ab T inledde bedrivandet av rörelse år 1997. B.V. betraktades inte som ett i 3 § lagen om koncernbidrag nämnt samfund. Enligt 26 artikeln 4 punkten om förbud mot diskriminering i avtalet med Konungariket Nederländerna för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet samt kringgående av skatt får ett företag i en avtalsstat inte bli påförd andra eller tyngre skatter eller till beskattningen anslutna förpliktelser än vad man kan påföra ett motsvarande företag vars kapital ägs direkt av ett finländskt moderbolag eller dess i Finland registrerade dotterbolag. Det bidrag som Ab D gett åt Ab T under räkenskapsperioden 1.1–31.12.1997 skulle med beaktande av artikeln om diskriminationsförbud behandlas som ett koncernbidrag vid beskattningen. Skatteåret 1997.

Det i Japan registrerade bolaget X var enligt Japans interna lagstiftning ett skattefritt samfund. Det hade såsom tyst bolagsman placerat sina medel i B-Limited Partnership benämnda personbolag som hade hemvist i USA. B-Limited Partnership var inte enligt USA:s lagstiftning en särskild skattskyldig, utan dess inkomst fördelades att beskattas hos bolagsmän. Personbolagets ansvariga bolagsman var ett investeringsbolag som hade registrerats på Caymanöarna. Eftersom B-Limited Partnership inte var en särskild skattskyldig i USA och dess bolagsmän inte var bosatta där, beskattades dessa inte för dividendinkomst i USA. Av denna anledning kunde bestämmelserna i skatteavtalet mellan Finland och USA inte tillämpas på dividender som personbolaget fått från Finland. Bolaget X var den slutliga mottagaren av dividender som betalades från Finland. Skatteavtalet mellan Finland och Japan kunde således tillämpas på den dividendinkomst som bolaget X, som ansågs ha hemvist i Japan, hade fått från Finland. Skatteåret 1997–98 (ej laga kraft).

CSN 1997/195

Den pensionerade A bodde och var allmänt skattskyldig i Finland. År 1999 fick A pensionsinkomst från Finland och Sverige. Den svenska pensionsinkomsten beskattades enligt skatteavtalet i Sverige men den svenska pensionsinkomsten kunde i beskattningen i Finland inkluderas i skattegrunden. Samtidigt skulle den del av inkomstskatten som hänförde sig till den svenska pensionsinkomsten minskas från den finska skatten. Man kunde påföra A sjukförsäkringspremie som avses i 33 § sjukförsäkringslagen på basis av pensionsinkomst som betalats i Finland och Sverige, dock inte mer än det från Finland betalades pension om året. Skatteåret 1999.

HFD:2003:27

Ett bolag, som enligt lagstiftningen i Luxemburg var ett SICAV-bolag, betraktades med avseende på beskattningsavtalet mellan Finland och Luxemburg som en i Luxemburg bosatt person, även om bolaget enligt den interna skattelagstiftningen i Luxemburg inte var skyldigt att betala inkomstskatt. Med stöd av avtalet mellan Finland och Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet kunde till SICAV-bolaget återbäras källskatt som uppburits för dividender som bolaget fått, till den del som källskatten översteg 15 procent av beloppet. Skatteåret 2000. Källskattel 1 § 3 mom., 3 § 1 mom., 7 § och 11 § 2 mom. Artikel 3, 4 och 10 i avtalet mellan Finland och Luxemburg för

HFD:2004:111

undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 18/1983)

HFD 2005/761

En i Finland allmänt skattskyldig person, som enligt bestämmelserna i artikel 4 i skatteavtalet mellan Finland och Schweiz ansågs vara bosatt i Schweiz, kunde i Finland beskattas för överlåtelsevinst som den skattskyldige fått genom försäljning av finska värdepapper i Finland. Artikel 13.6 och artikel 23.1 i avtalet mellan republiken Finland och Schweiziska edsförbundet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 90/1993)

**HFD 2009/468,
opublicerat**

Finland hade rätt att beskatta en pension som en i Finland bosatt person fick för sitt arbete som tjänsteman på Världsbanken. Pensionsinkomst från Världsbankens pensionsfond har inte stadgats skattefri i den finska skattelagstiftningen och inte heller i de konventioner som gäller Världsbanksgruppen. Utan att ta ställning till om skatteavtalet mellan Finland och Förenta staterna skulle tillämpas på fallet konstaterade HFD att skatteavtalet inte skulle begränsa Finlands rätt att beskatta eftersom det inte var fråga om en pension som avses i avtalets artikel 19 stycke 2 punkt a). Inkomståret 1998.

Gällande skatteavtal 1.1.2014

Giltighet: **Tills vidare**

Skatteavtal hittar du på [statens författningsdatabank](http://statens.forfattningsdatabank.fi) (www.finlex.fi).

Under länkarna nedan finns avtalstexten ifall den är tillgänglig i elektronisk form (pdf-filer), annars finns avtalstexten enbart på finska.

Om ett skatteavtal har ändrats nämns ändringarna under det gällande skatteavtalet. Ändringarna ska tas i beaktande då skatteavtalet tillämpas. Ändringarna kan gälla exempelvis en stats beskattningsrätt eller källskattesatser.

Under länkarna nedan finns avtalstexten ifall den är tillgänglig i elektronisk form (pdf-filer), annars finns avtalstexten enbart på finska.

Skatteavtal som gäller inkomstskatt

OECD-stater:

Amerikas förenta stater [2/1991](#)
- ändring [3/2008](#) (pdf)

Australien [91/2007](#) (pdf)

Belgien [66/1978](#)
- ändring [54/1997](#)

Danmark och Färöarna [26/1997](#)
- ändring [95/1997](#)
- ändring [127/2008](#) (pdf)

Estland [96/1993](#)

Frankrike [8/1972](#)

Grekland [58/1981](#)

Irland [88/1993](#)

Island [26/1997](#)
- ändring [95/1997](#)
- ändring [127/2008](#) (pdf)

Israel [90/1998](#)

Italien [55/1983](#)

Japan [43/1972](#)
- ändring [111/1991](#)

Kanada [2/2007](#) (pdf)

Luxemburg [18/1983](#)
- ändring [60/1992](#)
- ändring [62/2010](#) (pdf)

Mexiko [65/1998](#)

Nederländerna [84/1997](#)

Norge [26/1997](#)
- ändring [95/1997](#)
- ändring [127/2008](#) (pdf)

Polen [21/2010](#) (pdf)
(har upphävts [26/1979](#)
- ändring [13/1995](#))

Portugal [27/1971](#)

Övriga stater:

Argentina [85/1996](#)

Armenien [120/2007](#) (pdf)

Azerbajdzjan [94/2006](#) (pdf)

Barbados [79/1992](#)

Bosnien och Hercegovina
(se Jugoslavien)

Brasilien [92/1997](#)

Bulgarien [11/1986](#)

Cypern [40/2013](#)

Egypten [12/1966](#)
- ändring [56/1976](#)

Filippinerna [60/1981](#)

Förenade Arabemiraten [90/1997](#)

Georgien [76/2008](#) (pdf)

Indien [58/2010](#) (pdf)
(har upphävts [59/1984](#)
- ändring [106/1999](#) (pdf))

Indonesien [4/1989](#)

Jugoslavien [60/1987](#)¹⁾

Kazakstan [85/2010](#) (pdf)

Kina [104/2010](#) (pdf)
(har upphävts [62/1987](#)
ändring [38/1998](#))

Kirgizistan [14/2004](#) (pdf)

Kosovo (se Jugoslavien)

Kroatien (se Jugoslavien)

Lettland [92/1993](#)

Litauen [94/1993](#)

Makedonien [23/2002](#) (pdf)

OECD-stater:

Republiken Korea [75/1981](#)

Schweiz [90/1993](#)

- ändring [92/2006](#) (pdf)

Slovakien [28/2000](#) (pdf)

Slovenien [70/2004](#) (pdf)

Spanien [67/1968](#)

- ändring [39/1974](#)

- ändring [109/1991](#)

Storbritannien [2/1970](#)

- ändring [31/1974](#)

- ändring [26/1981](#)

- ändring [8/1987](#)

- ändring [2/1992](#)

- ändring [63/1997](#)

Sverige [26/1997](#)

- ändring [95/1997](#)

- ändring [127/2008](#) (pdf)

Tjeckien [80/1995](#)

Turkiet [49/2012](#) (pdf)

(har upphävts [61/1988](#))

Tyskland [18/1982](#)

Ungern [51/1981](#)

Österrike [18/2001](#) (pdf)

- ändring [95/2011](#) (pdf)

Övriga stater:

Malaysia [16/1986](#)

Malta [82/2001](#) (pdf)

Marocko [18/2013](#) (pdf)

(har upphävts [8/1980](#))

Mexico [65/1998](#)

Moldavien [92/2008](#) (pdf)

Montenegro (se Jugoslavien)

Nya Zeeland [49/1984](#)

- ändring [16/1988](#)

Pakistan [15/1996](#)

Rumänien [7/2000](#) (pdf)

Ryssland [110/2002](#) (pdf)

Serbien (se Jugoslavien)

Singapore [115/2002](#) (pdf)

- ändring [41/2010](#) (pdf)

Sri Lanka [20/1984](#)

Sydafrika [78/1995](#)

Tadzjikistan [72/2013](#)

Tanzania [70/1978](#)

Thailand [28/1986](#)

Ukraina [82/1995](#)

Uruguay [16/2013](#)

Uzbekistan [10/1999](#)

Vietnam [112/2002](#) (pdf)

Vitryssland [84/2008](#) (pdf)

Zambia [28/1985](#)

Avtal om utbyte av uppgifter samt ett kort skatteavtal

Aruba [65/2011](#) (pdf)

Bermuda [87/2009](#) (pdf)

Brittiska Jungfruöarna [59/2011](#) (pdf)

Caymanöarna [34/2010](#) (pdf)

Guernsey [21/2009](#) (pdf)

- ändring [84/2009](#) (pdf)

Isle of Man [74/2008](#) (pdf)

Jersey [78/2009](#) (pdf)

Skatteavtal som gäller arv och gåva

Amerikas förenta stater [18/1952](#)

Danmark 83/1992
- ändring 103/1993
- Gäller inte Färöarna och Grönland.

Frankrike 26/1959

Island 83/1992
- ändring 103/1993

Nederländerna 48/1955

Norge 83/1992
- ändring 103/1993

- Avtalets giltighet i fråga om Norge upphörde den 22 augusti 2014

Schweiz 9/1957

Sverige 83/1992
- ändring 103/1993
- Avtalets giltighet i fråga om Sverige upphörde den 24 augusti 2007.

1) Avtalet mellan Finland och f.d. Jugoslavien (FördrS 60/1987) tillämpas mellan Finland och Kroatien, Finland och Bosnien och Hercegovina, Finland och Montenegro och Finland och Kosovo. Utrikesministeriets meddelande 17.5.1995, FördrS 70/2001, FördrS 75/2005 och Utrikesministeriets meddelanden 18.4.2007 och 31.1.2012. En formell notväxling mellan Finland och Serbien är under behandling i syfte att tillämpningen av skatteavtalet ska kunna fortsätta utan avbrott.

7. AVGIFTER SOM GÄLLER SOCIAL TRYGGHET

För att finansiera den sociala tryggheten uppbärs det i Finland i huvudsak skatter men även följande avgifter: sjukförsäkringens sjukvårdspremie (sv-premie) som påförs den försäkrade, sjukförsäkringens dagpenningsspremie (dp-premie) som påförs den försäkrade, försäkrads arbetspensionsförsäkrings- och arbetslöshetsförsäkringspremie, arbetsgivares socialskyddsavgift (soc.avgift), arbetsgivares arbetspensionsförsäkringsavgift, olycksfallsförsäkringspremie och arbetslöshetsförsäkringspremie. I det följande behandlas endast sv-premien och dp-premien samt arbetsgivares socialskyddsavgift, som arbetsgivaren redovisar till Skatteförvaltningen på basis av de löner den betalat. Uttrycket sf-premie är den sammanfattande benämningen för sv-premien och dp-premien. Om man avser endast dagpenningsspremien eller endast sjukvårdspremien, skall man använda just precis den aktuella benämningen och inte tala om den försäkrades sf-premie.

EU:s förordningar om social trygghet, SjukförsL och L om arbetsgivares socialskyddsavgift

Avgifter som gäller den sociala tryggheten regleras av den finska interna lagstiftningen: bestämmelser ingår i bl.a. sjukförsäkringslagen (1224/2004, SjukförsL) och i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift (366/1963). Dessutom inverkar EU-förordningarna 883/2004 och 987/2009 samt internationella avtal om social trygghet på avgifter som gäller den sociala tryggheten.

I det följande redogörs det först närmast för betalningsskyldigheter enligt den finska interna lagstiftningen. Hur EU-förordningen om social trygghet 883/2004 och de internationella avtalen om social trygghet påverkar betalningsskyldigheten i internationella arbetssituationer samt bl.a. intyg för utsända arbetstagare behandlas nedan separat. EU:s tidigare förordning om social trygghet 1408/71 har ersatts med en ny förordning 883/2004, som tillämpas sedan 1.5.2010. Den nya förordningen 883/2004 tillämpas också inom EES och i Schweiz.

Grunder för fastställande av premier

Sv-premien fastställs vanligtvis utifrån den inkomst som beskattas vid kommunalbeskattningen (SjukförsL 18 kap. 14 § 1 mom.). En begränsat skattskyldigs sv-premie fastställs dock utifrån den inkomst som källbeskattas om lagen om beskattningsförfarande inte tillämpas på beskattningen av den begränsat skattskyldiges förvärvsinkomst, varvid sv-premien fastställs utifrån den inkomst som beskattas vid kommunalbeskattningen; premien fastställs dock inte för den del av premiegrunden som beror på att 14 § i källskattelagen, dvs. progressionsinverkan, tillämpas (SjukförsL 18 kap. 16 §).

Dp-premien fastställs vanligtvis utifrån den skattepliktiga löneinkomsten och arbetsinkomsten (SjukförsL 18 kap. 15 § 1 mom.). En begränsat skattskyldigs dp-premie fastställs dock utifrån den inkomst som källbeskattas om lagen om beskattningsförfarande inte tillämpas

på beskattningen av den begränsat skattskyldiges förvärvsinkomst, varvid dp-premien fastställs utifrån den skattepliktiga löneinkomsten och arbetsinkomsten; premien fastställs dock inte för den del av premiegrunden som beror på att 14 § i källskattelagen, dvs. progressionsinverkan, tillämpas (SjukförsL 18 kap. 16 §).

Om en allmänt skattskyldigs lön omfattas av sexmånadersregeln fastställs sv- och dp-premien samt arbetsgivares soc.avgift utifrån försäkringslönen (SjukförsL 18 kap. 18 § 1 mom.) Om försäkringslönen inte har fastställts ska som grund för dp-premien, sv-premien och arbetsgivares soc.avgift betraktas den lön för utlandsarbete enligt 77 § i inkomstskattelagen på vilken förskottsinnehållning ska verkställas i enlighet med 13 § i lagen om förskottsuppbörd (SjukförsL 18 § 17 § 1 mom.). Grunden för betalning av sv-, dp-premien och soc.avgiften utgörs undantagsvis av försäkringslönen också i det fallet att det är fråga om en från Finland utsänd arbetstagare som redan blivit begränsat skattskyldig trots att hen fortfarande är försäkrad i Finland (SjukförsL 18 kap. 18 § 2 mom.). Enligt 3 § 1 mom. i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift ska arbetsgivaren betala soc.avgiften för lönen om arbetstagaren enligt SjukförsL är försäkrad i Finland.

Dagpenningsspremien och arbetsgivares socialskyddsavgift är åldersrelaterade. Åldersgränserna definieras i SjukförsL 18 kap. 5 § 2 mom. och i 3 § 2 mom. i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift. Sjukförsäkringens dagpenningsspremie fastställs inte för löner, arbetsersättningar och övriga prestationer som utgör grunden för dagpenningsspremien och som betalas till dem som är under 16 år eller dem som är över 67 år. Arbetsgivares socialskyddsavgift betalas inte för löner som betalats till dem som är under 16 år och dem som är över 67 år.

Definition av sjukvårdspremie som fastställs på basis av utländsk pension har tagits med i lag år 2011 (SjukförsL 18 kap. 19a §). Syftet med lagändringen var att klargöra situationen och att förbättra öppenheten i bestämmelserna. Vid fastställandet av sjukförsäkringens sjukvårdspremie tar man inte i beaktande pensioner som betalats enligt förordningen om social trygghet 883/2004 från ett annat EU- eller EES-land eller Schweiz till Finland (s.k. *utlandspensionen*) om:

1. personen inte får pension enligt förordningarna om social trygghet från Finland, eller
2. personen, när han arbetat i ett land som betalat utlandspension, har betalat försäkringspremie på grundval av sina arbetsinkomster för finansiering av sjukvårdsutgifterna under pensionstiden.

Man bör skilja mellan sådana pensioner från EU- och EES-länderna eller Schweiz som är förordningsenliga och sådana pensioner från de ovan nämnda länderna som inte är förordningsenliga och övriga pensioner.

Sjukvårdspremien får inte vara högre än de sammanlagda pensioner som betalas ut från Finland *enligt förordningarna* (folk-, arbets-

olycksfalls- och efterlevandepension), om den fastställs på grundval av både utlandspensionen och pensionerna från Finland. Den pensionsbaserade sjukvårdspremien räknas ut genom att premien utan pensionsinkomster jämförs med den premie som fås när också pensionerna enligt förordningarna beaktas. Skillnaden utgör den sjukvårdspremie som fastställs på grundval av pensionerna som betalas enligt förordningarna.

Exempel 1.

Utländsk pension enligt förordningarna är 13 800/mån. och folkpension från Finland 413,80/mån. Personen har inga andra inkomster. Sv-premien är utan pensionerna 0 och med pensionerna 143,64. Sv-premien som fastställs på grundval av pensionerna överstiger inte de sammanlagda förordningsenliga pensionerna från Finland ($143,64 < 413,80$), varför sv-premien fastställs i sin helhet.

Avdragbarhet

En arbetsgivare kan avdra arbetsgivares socialskyddsavgifter som han betalat på basis av de löner som hänför sig till inkomstförvärvet. Sjukförsäkringens dagpenningssv-premie är avdragbar vid beskattningen av den försäkrade. Avdragbara vid den försäkrades beskattning är även arbetstagares pensionsförsäkrings- och arbetslöshetsförsäkringspremier (ISkL 96 §). Dessa avgifter uppstår i samband med löneutbetalningen och redovisar dem till pensionsanstalten och arbetslöshetskassan. Arbetstagarens pensionsförsäkrings- och arbetslöshetsförsäkringspremier betraktas inte som utgifter för inkomstens förvärvande och arbetstagaren får därför dra av dem vid beskattningen också när ifrågavarande lön med stöd av sexmånadersregeln är skattefri i Finland. Arbetstagaren har rätt att dra av även de pensions- och arbetslöshetsförsäkringspremier som han betalat utomlands.

Förhållandet till erhållandet av förmåner

Det är typiskt för försäkrads sv- och dp-premie och arbetsgivares socialskyddsavgifter, att den omständigheten att avgifterna lämnats obetalda inte har någon betydelse för den försäkrades förmåner. Förmånerna kan erhållas trots att betalningarna har underlåtit. Förmånerna kan likaså erhållas även om lagstiftningen i specialfall inte förutsatte att avgifterna betalas.

Pensionstagare som är bosatta utomlands

En pensionstagare är i vissa fall skyldig att betala sv-premie trots att han inte är försäkrad i Finland. Detta gäller sådana personer som flyttat till EU/EES-området eller Schweiz och för vars del Finland ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya hemviststaten. Fastställandet av premien förutsätter ett besked om att Finland ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya hemviststaten. Det är FPA som avgör om Finland ersätter en pensionstagares sjukvårdskostnader eller inte.

7.1. Försäkrads sv-premie och dp-premie

Den försäkrades betalningsskyldigheter i internationella arbetssituationer presenteras kortfattat bl.a. i Skatteförvaltningens anvisning som finns som bilaga till detta kapitel. Det finns även en tabell över betalningsskyldigheterna; även tabellen finns som bilaga. Det finns även en särskild bilaga om dem som kommer till Finland för att arbeta här och om specialsituationer som gäller dem. Kapitel 4 innehåller en bilaga som visar allmänt skattskyldigas sv-betalningsskyldighet i fråga om utländska pensioner.

Om premierna stadgas det i SjukförsL (1224/2004). Enligt denna lag är en person försäkrad i Finland, om han är här boende, se senare, eller om han arbetar här i minst 4 månader.

Att en person omfattas av sjukförsäkringen i Finland baserar sig på antingen boende eller arbete i Finland. För uttagandet av sf-premie spelar det ingen roll vilken av dessa grunder har utgjort grunden för att personen blivit försäkrad. De personer som tillhör en främmande stats beskickning eller konsulat samt deras tjänstefolk är inte försäkrade om de är utländska medborgare (SjukförsL 1 kap. 2 § 3 mom.). Dessutom kan avtal om social trygghet som ingåtts med främmande stater och EU:s förordning om social trygghet 883/2004 begränsa skyldigheten att betala dessa premier. Skatteavtalen påverkar däremot inte försäkringspremier.

Man kan vara försäkrad på basis av boende eller arbete

De kriterier enligt vilka man bedömer om en person är bosatt i Finland är inte desamma i SjukförsL som i ISkL. Boendet i Finland enligt SjukförsL definieras i lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (1573/1993, tillämpningsområdeslagen). Enligt denna lag är en person som kommer från utlandet bosatt i Finland om han flyttar till Finland för att stadigvarande bosätta sig här. Även arbete i tillräckligt utsträckning i Finland kan visa att personen i fråga är stadigvarande bosatt i Finland. En asylsökande som kommit till Finland anses inte vara bosatt i Finland under den tid hans ansökan behandlas.

Boende i Finland enligt SjukförsL

En försäkrad som tillfälligt vistas utomlands anses vara bosatt i Finland om vistelsen utomlands varar högst ett år. Om en finsk arbetsgivare sänder någon som är bosatt i Finland för att under en längre tid än ett år arbeta utomlands till något annat land än ett EU/EES-land eller till ett land med vilket Finland har ett avtal om social trygghet kan FPA på ansökan besluta att personen fortfarande är sjukförsäkrad i Finland. Detta kan göras också om en person sänds för att utföra arbete på ett moder- eller dotterbolag. Också internationella konventioner om social trygghet har ofta den verkan att anställda som utsänts utomlands förblir försäkrade (och bosatta) i Finland en längre tid än vad som avses ovan.

Försäkrad i Finland enligt SjukförsL är också en finsk medborgare som tjänstgör vid Finlands utrikesrepresentation som medlem av den utsända personalen. Detsamma gäller också en finsk medborgare som omedelbart innan anställningsförhållandet började var bosatt i Finland och som är anställd hos finska staten i huvudsyssla utomlands eller är privattjänare hos en sådan person. Om ett finskt offentligt samfund betalar lön till en utländsk medborgare som arbetar utomlands, kan arbetstagaren betraktas som i Finland bosatt t.ex. på basis av att han står i tjänsteförhållande till arbetsgivaren.

Allmänt skatt-skyldiga

I beskattningen kan man som utgångspunkt ta att en person/arbets-tagare anses vara försäkrad i Finland och att betalningsskyldigheten i fråga om sv- och dp-premien föreligger alltid om han är allmänt skattskyldig enligt ISkL. Från denna princip avviks om den allmänt skattskyldige med FPA:s intyg, med intyg A1 från en EU/EES-stat eller med ett intyg från ett land med vilket Finland har ett avtal om social trygghet bevisar att han inte omfattas av Finlands sociala trygghet.

De personer som permanent flyttat till ett annat nordiskt land men som ännu är allmänt skattskyldiga i Finland behöver i allmänhet inte uppvisa detta intyg. Detta beror på att man i de nordiska länderna automatiskt överförs till den nya hemviststatens försäkring, såvida befolkningsuppgiftsanmälan har skötts beträffande flyttningen.

Lön och pension från utlandet

För skyldigheten att erlägga sv- och dp-premie på en skattepliktig inkomst som erhållits från utlandet har det ingen betydelse att ett eventuellt skatteavtal förhindrar att skatt påförs. I avgörandet HFD:1975-B-II-571 var en löntagare enligt det skatteavtal som ingåtts mellan Finland och Frankrike befriad från att betala kommunalskatt på den lön han fått från Frankrike. Trots detta var han skyldig att betala sf-premien i Finland. På samma sätt påförs även en person som är bosatt i Finland sv-premien för en pension som erhålls från utlandet även då undantagandemetoden i Finland tillämpas på pensionen.

Exempel 1

Finsk medborgare som är bosatt i Finland är i Finland i tjänst hos en utländsk arbetsgivare. Lönen beskattas på normalt sätt i Finland och sv- och dp-premie påförs för denna inkomst.

Exempel 2

En person som är bosatt i Finland erhåller pension från USA. På basis av pensionen påförs det i Finland försäkrads sv-premie, under samma förutsättningar som för en pension som erhålls i Finland. Skatteavtalet med USA kan ibland förhindra att pensionen beskattas i Finland, men avtalet har ingen inverkan på påförandet av sv-premien.

– Sulo Rundgren C-389-99

I regel betalar allmänt skattskyldiga sv-premie i Finland även för en pension som han får från utlandet. Skatteavtalen påverkar inte denna skyldighet på något sätt. Däremot kan EU-förordningen om social trygghet 883/2004 ibland hindra fastställandet av sv-premien för pen-

sion som fåtts från ett EU/EES-land. Förordningen har en sådan inverkan om en i Finland bosatt person inte i verkligheten har några förvärvsinkomster från Finland under skatteåret. EU-domstolen har utfärdat ett avgörande i ärendet C-389–99 Sulo Rundgren i maj 2001. Den omständighet, huruvida personen i princip skulle vara berättigad att få pension från Finland men låtit bli att ansöka den, saknar betydelse. Betydelse har inte heller det, om pensionstagaren flyttat till Finland före eller efter 1994, varvid EU:s förordning om social trygghet första gången hade bindande verkan på Finland via EES-avtalet. Förordningen 883/2004 förutsätter dock att sv-premien som i Finland påförs pensionären inte överskrider den finska pensionen. Förordningen förutsätter vidare att personen inte behöver betala avgifterna i två länder för att få samma förmåner. Se även texten i fråga om dom C-50/05 Nikula under Rättspraxis.

De ändringar av SjukförsL som trädde i kraft 2004 medförde att den försäkrades sf-premie uppbärs också hos begränsat skattskyldiga arbetstagare om de är försäkrade enligt SjukförsL i Finland. Betalningsskyldigheten (sv-premie) kan gälla även begränsat skattskyldiga som får pension från Finland om Finland på basis av förordningen 883/2004 ansvarar för ersättandet av sjukvårdskostnaderna till den andra EU/EES-staten eller Schweiz.

Begränsat skattskyldiga

Från Kina anländer en person till Finland för att arbeta för en finsk arbetsgivare i 8 månader. Han är allmänt skattskyldig. Han påförs sf-premie om han inte visar upp FPA:s intyg eller beslut om att han inte är försäkrad i Finland.

Exempel 1

En person som är bosatt i Sverige kommer till Finland för 4 månader i anställning hos ett finskt företag. Han har inte något intyg för utsänd arbetstagare. Det finska företaget tar ut källskatt enligt 35 % och sf-premie på lönen samt betalar socialskyddsavgiften.

Exempel 2

Ett finskt företag har sänt en anställd från Finland utomlands för flera år. Arbetstagaren har redan blivit begränsat skattskyldig i Finland men han är fortfarande försäkrad i Finland, dvs. han har FPA:s/PSC:s eller SHM:s beslut om att han omfattas av det finska socialskyddet. Lön till begränsat skattskyldiga inom privatsektorn är skattefri i Finland. Trots det måste det finska företaget ta ut sf-premien (sv- och dp-premien) på lönen och betala arbetsgivares socialskyddsavgift till Finland.

Exempel 3

Under de 3 år som följer efter det år då en finsk medborgare flyttat från Finland till utlandet påförs personen i Finland sv-premie för pensionen. Betalningsskyldigheten upphör om personen får FPA:s intyg eller beslut om att hen inte är försäkrad i Finland och om situationen därutöver är sådan att Finland enligt förordningen 883/2004 inte ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya hemviststaten (SjukförsL 18 kap. 6 §).

Speciellt om pensionstagare som är bosatta utomlands

Efter det att 3 år har gått efter flyttningsåret kan premien påföras endast en person som är bosatt inom EU/EES-området eller i Schweiz och då endast under förutsättning att Finland ersätter sjukvårdskostnaderna till den nya hemviststaten. Eftersom pensioner till begränsat skattskyldiga sedan skatteåret 2006 beskattas progressivt är det ofta möjligt att sjukvårdspremie inte påförs eftersom inkomsten inte uppgår till det belopp som beskattas vid kommunalbeskattningen.

7.2. Arbetsgivares socialskyddsavgift

Betalningsskyldighet i fråga om socialskyddsavgift i internationella arbetsituationer presenteras kortfattat bl.a. i Skatteförvaltningens anvisning som finns som bilaga till detta kapitel. Det finns även en tabell över betalningsskyldigheterna; även tabellen finns som bilaga. Det finns även en särskild bilaga angående betalningsskyldigheterna i fråga om dem som kommer till Finland för att arbeta här.

Enligt 3 § L om arbetsgivares socialskyddsavgift (1114/2005) är en arbetsgivare skyldig att betala socialskyddsavgiften om arbetstagaren enligt SjukförsL är försäkrad i Finland. Avgiften betalas också för skattefri lön på vilken sexmånadersregeln tillämpas (för försäkringslön). Om annan lön enligt Finlands interna lagstiftning är skattefri, skall arbetsgivares socialskyddsavgift inte betalas för den.

Skatteförvaltningen har år 2013 gett ett ställningstagande om arbetsgivarens skyldighet att betala socialskyddsavgiften retroaktivt i internationella situationer (diarienummer A54/200/2013). Enligt ställningstagandet ska arbetsgivares socialskyddsavgift betalas retroaktivt om ett sådant arbete i Finland som ursprungligen skulle pågå en tid som är kortare än fyra månader däremot pågår i minst fyra månaders tid. Om arbetstagaren ursprungligen tänkt sig att arbeta i Finland en kortare tid än fyra månader men arbetet emellertid pågår minst fyra månader och arbetstagaren under denna tid blir anställd hos en annan finsk arbetsgivare behöver arbetsgivaren inte betala arbetsgivares socialskyddsavgift retroaktivt.

Exempel 1

Ett finskt bolag sänder från Finland för en tid av fem månader en arbetstagare för att arbeta vid företagets fasta driftställe i Frankrike. Arbetstagaren har PCS:s intyg för utsänd arbetstagare. Enligt det skatteavtal som ingåtts, har Frankrike rätt att beskatta lönen. I Finland tillämpas undantagandemetoden på inkomsten och på basis av inkomsten betalas sv-premien och dp-premien. Dessutom betalar arbetsgivaren i Finland arbetsgivares socialskyddsavgift. Eftersom arbetstagaren har intyg A1 för utsända arbetstagare ska socialförsäkringspremierna betalas till Finland.

Exempel 2

Ett finskt bolag betalar lön till en i Frankrike bosatt tysk medborgare för ett arbete som utförs i Spanien. Arbetstagaren är inte försäkrad i

Finland. Den lön en begränsat skattskyldig utomlands erhåller av en finsk arbetsgivare för arbete som utförts utomlands är inte enligt ISkL inkomst som är beskattningsbar i Finland. Det tas ut varken källskatt, sv- eller dp-premie på lönen. Inte heller betalas arbetsgivares socialskyddsavgift. Den finländska arbetsgivaren skall dock lämna in årsanmälan 7809 i Finland.

En arbetstagare som kommit från utlandet till Finland hade ursprungligen i avsikt att arbeta i Finland en tidsperiod som är kortare än fyra månader. Under hans vistelse i Finland visar det sig emellertid att arbetet i Finland kommer att pågå minst fyra månader. Arbetsgivaren ska betala arbetsgivares soc.avgift retroaktivt.

Exempel 3

En utländsk arbetsgivare är skyldig att betala socialskyddsavgift i Finland endast om lönen är skattepliktig i Finland och om arbetsgivaren dessutom har ett fast driftställe i Finland eller om arbetsgivarens representant i Finland utbetalar lönen (HFD:1986-B-II-583). En utländsk arbetsgivares skyldighet att erlägga andra avgifter som berör den sociala tryggheten avgörs enligt andra principer. Det är således möjligt att en utländsk arbetsgivare är skyldig att i Finland betala t.ex. en pensionsförsäkringspremie, trots att han inte har någon skyldighet att betala arbetsgivares socialskyddsavgift.

Utländsk arbetsgivare

Det nämndes tidigare i 4 § i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift att en främmande stats legation i Finland eller annan med den jämförbar utländsk representation inte var skyldig att betala arbetsgivares socialskyddsavgift. SjukförsL ändrades vid ingången av 2006 i många avseenden (1114/2005) och det ovannämnda omnämmandet togs bort från lagen.

Utländska beskickningar

7.3. Hur påverkar avtal som gäller social trygghet och EU-förordningarna 883/2004 och 987/2009 internationella arbetssituationer

Avtal som gäller social trygghet samt EU:s förordningar om social trygghet behövs i de situationer där en person arbetar i en annan stat än sin hemviststat. EU-förordningarna och avtalen om och social trygghet innehåller s.k. lagvalregler enligt vilka man avgöra i vilken stat en person ska försäkras. Utgångspunkten i EU-förordningarna är att en person ska vara försäkrad i en enda stat. Syftet med avtalen är att försäkra sig om att en person som flyttar till en annan stat för att arbeta där erhåller social trygghet i antingen arbetsstaten eller hemstaten. Utan avtal kan det uppstå situationer där en person inte längre är försäkrad i sitt hemland och där han dessutom på grund av olika s.k. väntetider inte heller erhåller social trygghet i sin arbetsstat. De socialförsäkringsavgifter som avtalen om social trygghet gäller varierar från avtal till avtal.

**Socialskyddsav-
talens förhål-
lande till EG:s
förordning om
social trygghet
883/2004**

Finland har ett bilateralt avtal om social trygghet med följande länder: Australien (gäller närmast pensioner), Chile (gäller närmast pensioner), Förenta staterna, Indien, Israel, Kanada (särskilt avtal med Quebec) och Schweiz. Av EU/EES-länderna har Finland ett bilateralt avtal med Grekland, Lettland, Luxemburg, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike, därutöver gäller ett multilateralt avtal om social trygghet mellan de nordiska länderna. Betydelsen av de sistnämnda avtalen har minskat väsentligt till följd av att Finland på grund av sitt EU-medlemskap är bundet av EU:s förordning om social trygghet 883/2004 och dess genomförandeförordning 987/2009. I EU- och EES-länderna äger förordningarna om social trygghet i regel företräde framför avtalen om social trygghet och de ska alltså tillämpas i stället för avtalen. På grund av en särskild överenskommelse tillämpas EU:s förordning om social trygghet 883/2004 sedan 1.4.2012 också på schweiziska medborgare trots att Schweiz inte är någon EU/EES-stat.

**– förhållandet
till skatteavta-
len**

På samma sätt som skatteavtal kan avtal som gäller social trygghet och EU:s förordning om social trygghet 883/2004 begränsa den skyldighet att betala avgifter som baserar sig på Finlands interna lagstiftning. Med skatteavtalen förhindras dubbel beskattning av inkomst. Att man inte betalar socialskyddsavgifter i två skilda stater beror på avtalen som gäller social trygghet och EU:s förordning om social trygghet 883/2004. Principer som avses i dessa bestämmelser avviker från de principer enligt vilka beskattningsrätten fördelas med skatteavtalen. Vid tillämpningen av avtal och förordning om social trygghet saknar det t.ex. betydelse om ett fast driftställe har uppstått. Det är även möjligt att undgå betalningsskyldighet i arbetsstaten en längre tid än vad som är möjligt vid beskattningen. Moder- och dotterbolag kan, avvikande från skatteavtalen, dessutom enligt vissa avtal som gäller social trygghet anses vara samma arbetsgivare. Avvikande från skatteavtal kan man också genom separata avtal mellan myndigheterna avvika från det som överenskommit i själva socialskyddsavtalet.

**– i bland
avgifter, men
inte skatter
eller vice
versa**

Skillnaderna mellan avtalen som gäller social trygghet samt EU:s förordning om social trygghet 883/2004 och skatteavtalen ger ibland upphov till situationer där inkomsten beskattas i Finland, men på den fastställs inte den försäkrades sf-premie. På motsvarande sätt är det möjligt att sf-premie kan påföras i Finland medan beskattningsrätten för inkomsten tillkommer en annan stat.

Exempel 1

Ett svenskt bolag sänder en i Sverige bosatt arbetstagare till Finland för att här arbeta vid bolagets fasta driftställe i åtta månader. Enligt skatteavtalet skall lönen beskattas i Finland. Eftersom det är fråga om en arbetstagare som sänts till Finland för högst 24 månader (han har intyg A1), är han enligt EU:s förordning om social trygghet 883/2004 försäkrad i Sverige och avgifter som gäller den sociala tryggheten betalas inte i Finland.

Avtalen som gäller social trygghet bereds av social- och hälsovårdsministeriet, som även är den behöriga myndigheten i frågor som gäller avtalen. De avtalsslutande staternas behöriga myndigheter och behöriga institutioner kan även beträffande enskilda fall eller vissa grupper bestämma om undantag från grundprinciperna i avtalen. Vanligtvis gäller dessa enskilda överenskommelser att s.k. utsända arbetstagare (se senare) skall kvarstå som försäkrade i sin hemstat en längre tid än sedvanlig utsändningstid.

Behörig myndighet

Enligt avtalen som gäller social trygghet och EU:s förordning om social trygghet 883/2004 är utgångspunkten att en person är försäkrad i arbetsstaten. Denna arbetsstatsprincip leder till att om en i Finland bosatt person arbetar utomlands på annat sätt än som utsänd av ett finskt företag i en stat med vilken Finland har ingått ett avtal om social trygghet eller i en EU/EES-stat eller i Schweiz så hör hen i allmänhet till arbetsstatens försäkring och är inte skyldig att på basis av sin lön betala sf-premie i Finland. Arbetsstatsprincipen tillämpas inte på s.k. utsända arbetstagare och inte på vissa specialgrupper. Arbetsstatsprincipen tillämpas i allmänhet inte heller på diplomater eller konsulter utan de förblir hela den tid arbetet varar försäkrade i sin hemstat.

Arbetsstatsprincipen

Om en arbetsgivare i en avtalsslutande stat eller i en EU/EES-stat eller i Schweiz sänder en arbetstagare från samma stat till den andra avtalsslutande staten, förblir arbetstagaren under vissa förutsättningar försäkrad i sin hemstat. En arbetstagare är även utsänd om han anställs för att sändas till en annan stat. Däremot betraktas inte en arbetstagare som avlönas från den andra avtalsslutande staten som utsänd. Arbetstagaren bevaras till exempel enligt förordning 883/2004 i hemstatens försäkring om han har utsänts till ett annat EU/EES-land för högst 24 månader.

Utsända arbetstagare

Om en arbetstagare reser från Finland till en stat med vilken Finland har ingått ett avtal om social trygghet eller till en EU/EES-stat eller till Schweiz ska arbetsgivaren och arbetstagaren tillsammans innan arbetet inleds från Pensionsskyddscentralen begära ett speciellt intyg för utsänd arbetstagare. Intyget förevisas i arbetsstaten, varvid man där avstår från att uppbära socialskyddsavgifterna.

Intyg som gäller en utsänd arbetstagare

De utsända arbetstagare som kommer till Finland får ett motsvarande intyg från den behöriga myndigheten/institutionen i sitt hemland. En utländsk arbetstagare kan ibland i s.k. moder-dotterbolagssituationer ha ett intyg för utsänd arbetstagare även för ett sådant arbete som skall utföras i Finland, där lönebetalaren är en finsk arbetsgivare. Då ett sådant intyg företes för skattemyndigheterna i Finland, går det inte att på basis av samma inkomst uppbära arbetsgivarens socialskyddsavgift och försäkrads sf-premie.

– koncernsituationer

Förvärvsinkomst som ligger till grund för sf-premien

Ibland kan en person ha både förvärvsinkomster på basis av vilka den försäkrades sf-premie påförs och inkomster på basis av vilka ifrågavarande premie inte blir påförd. Härvid måste man utreda den beskattningsbara inkomsten vid kommunalbeskattningen som premien grundar sig på. Inkomsten uträknas genom att multiplicera den vid kommunalbeskattningen beskattningsbara förvärvsinkomsten med kvoten av den inkomst premien baserar sig på och det totala inkomstbeloppet.

I det följande redogörs det i korthet för de principer om skyldighet att betala avgifterna som framgår av de avtal om social trygghet som Finland har ingått.

– Överenskommelsen med **Australien** om social trygghet gäller pensioner som ingår i arbetspensionssystemet och ålderdomspension enligt folkpensionssystemet. Personer som omfattas av den finska sjukförsäkringen och som vistas tillfälligt i Australien och behöver sjukvård där är berättigade till sjukvårdstjänster som behövs omedelbart.

– Överenskommelsen med **Chile** om social trygghet gäller pensioner enligt arbetspensionssystemet och folkpensionssystemet samt sjukvård för pensionärer.

– Överenskommelsen med **Israel** om social trygghet gäller pensioner enligt arbetspensionssystemet och folkpensionssystemet, barnbidrag och moderskapsunderstöd, försäkringar mot olycksfall och yrkessjukdomar samt arbetsgivarens socialskyddsavgift. I fråga om utsända arbetstagare gäller avtalet även sjukförsäkring och föräldraförmåner.

– Avtalet med **Kanada** om social trygghet täcker ålderdomspension enligt folkpensionssystemet, pensioner enligt arbetspensionssystemet inklusive pensionssystemen för företagare, staten, kyrkan och kommunerna samt pensionssystemet för sjömän.

– Avtalet med **Quebec** om social trygghet gäller hälsovård och sjukförsäkring.

– Avtalet med **USA** om social trygghet gäller ålderdoms-, invalid- och familjepension enligt folkpensionssystemet och arbetspensionssystemet (inklusive företagare, staten, kyrkan och kommunerna samt sjömän) samt i fråga om utsända arbetstagare sjuk- och föräldraförsäkring och barnbidrag. Avtalet gäller dessutom arbetsgivarens socialskyddsavgift.

– Överenskommelsen med **Indien** om social trygghet gäller ålderdoms-, invalid- och familjepensioner enligt arbetspensionssystem samt pensioner för företagare.

Finland och Australien FördrS 36/2009

Överenskommelsen gäller närmast pensioner. Om en arbetstagare från Australien har intyget för utsända arbetstagare (intyget kan utfärdas för 5 år) är dess enda inverkan vid beskattningen i Finland att arbetsgivaren inte är skyldig att betala den del av arbetsgivarens socialskyddsavgift som motsvarar FPA-avgiften.

Överenskommelsen med Chile om social trygghet gäller närmas pensioner. Om en person som får pension från Finland bor i Chile, kan han från FPA få ett intyg som berättigar honom till sjukvård i Chile. Om en arbetstagare från Chile har intyget för utsända arbetstagare, är dess enda begränsande inverkan vid beskattningen att den eventuella finska arbetsgivaren inte är skyldig att betala den del av arbetsgivares socialskyddsavgift som motsvarar fpa-avgiften.

Finland och Chile FördrS 98/2007

Enligt överenskommelsen mellan Finland och Israel om social trygghet omfattas utsända arbetstagare av försäkringen i utfärdsstaten om arbetet varar högst tre år. Till utlandet utsända anställda hos ett offentligrättsligt samfund omfattas av försäkringen i utfärdslandet under hela tjänstgöringen.

Finland och Israel FördrS 90/1999

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts mellan Finland och Kanada förblir utsända arbetstagare försäkrade i sin hemstat de första 36 månaderna. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Företagare tillhör i allmänhet försäkringen i sin hemviststat. Den som är i statens tjänst och sänds till den andra avtalsslutande staten förblir oberoende av tidsgränsen försäkrad i sin hemstat. Sjömän är försäkrade i fartygets flaggstat.

Finland och Kanada (FördrS 6/1988 och 98/1996)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Quebec förblir en arbetstagare som utsänts till den andra avtalsslutande staten försäkrad i utfärdsstaten de första 36 månaderna. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Företagare tillhör i allmänhet försäkringen i sin hemviststat. Den som är i statens tjänst och sänds till den andra avtalsslutande staten förblir oberoende av tidsgränsen försäkrad i sin hemstat.

Finland och Quebec (FördrS 6/1988)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Amerikas Förenta stater förblir arbetstagare som utsänts till den andra avtalsslutande staten försäkrade i utfärdsstaten, om den uppskattade tiden för arbetet inte överstiger fem år. I enskilda fall kan denna tid även vara längre på basis av en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. En arbetstagare kan även anses vara utsänd då han i den andra avtalsslutande staten arbetar för ett moder- eller dotterbolag till det bolag som sänt honom.

Finland och USA (FördrS 86/1992)

Enligt överenskommelsen mellan Finland och Indien om social trygghet förblir utsända arbetstagare försäkrade i sin hemstat de första 60 månaderna. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Överenskommelsen om social trygghet innehåller också bestämmelser om utsända företagare.

Finland och Indien (FördrS 67/2014)

EU:s förordningar om social trygghet (883/2004 och 987/2009)

Bestämmelserna i EU-förordningarna åsidosätter de bestämmelser i nationell lag som strider mot dem. EU-bestämmelserna är direkt tillämplig lagstiftning i medlemsstaterna. De har företräde framför den nationella lagstiftningen och de har en omedelbar rättsverkan. I bestämmelserna om försäkringar i förordning 883/2004 (s.k. grundförordning) definieras vilken medlemsstats lagstiftning som ska tillämpas på arbetstagare och tjänstemän samt självständiga yrkesutövare, m.a.o. företagare, som rör sig mellan medlemsstater. Grundförordningen definierar även vilken medlemsstats lagstiftning som ska tillämpas på de personer som står utanför arbetslivet.

En medborgare i en EU-stat kvarblir försäkrad i sin hemstat om han utsänts till ett annat EU/EES-land eller till Schweiz för att arbeta där för högst 24 månader (förordning 883/2004). Myndigheterna i utsändningsstaten och arbetsstaten kan komma överens om olika avvikelser från försäkringsbestämmelserna. Med dispens kan en utsänd person omfattas av utfärdsstatens försäkring i t.ex. 5 år. Den utsändande arbetsgivaren och arbetstagaren tillsammans ansöker om utsända arbetstagares intyg (A1 med blankett ETK2132). De som från statens och ett offentligrättsligt samfunds tjänst utsänts till ett annat EU/EES-land bevaras försäkrade i utgångsstaten oberoende av hur länge arbetet varar. Sjömän är vanligen försäkrade i den stat under vars flagg fartyget seglar. Det finns specialbestämmelser om grupper som arbetar i flera stater.

EU-länderna är: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike. EES-länderna är Island, Liechtenstein och Norge. Sedan 1.4.2012 tillämpas förordning 883/2004 också i fråga om Schweiz.

De nordiska länderna (FördrS 55/2014)

Den nordiska konventionen om social trygghet FördrS 55/2014 närmast kompletterar bestämmelserna i EU:s förordning om social trygghet. I konventionen har man bl.a. överenskommit om att staterna ömsesidigt avstår från att kräva kostnadsersättningar. Konventionen saknar bestämmelserna om i vilket land arbetstagaren är försäkrad.

Exempel

Om en person som är bosatt i en gränskommun i Finland arbetar i en gränskommun i Sverige hos en svensk arbetsgivare, tillhör beskattningsrätten för den inkomst som erhållits av detta arbete Finland. Från och med 1998 gäller detta också för situationer där betalaren är ett svenskt offentligrättsligt samfund. Enligt EU:s förordning om social trygghet är utgångspunkten att en sådan person är försäkrad i arbetsstaten, dvs. i Sverige. Han påförs inte den försäkrades sf-premie i Finland på basis av denna inkomst. Personen kan dock vara en s.k. gränsgångare, och det finns specialbestämmelser för deras vidkommande.

RÄTTSPRAXIS

Trots att en löntagare enligt det skatteavtal som ingåtts mellan Finland och Frankrike var befriad från att betala kommunalskatt på den lön han erhållit i Frankrike, var han skyldig att betala fp- och sf-premie. På hans lön skulle för erläggandet av dessa avgifter verkställas förskottsinnehållning.

HFD:1975-B-II-571

På ett utländskt företag som inte verkade i Finland från fast driftställe och som inte här hade någon representant för skötseln av ärenden kunde inte tillämpas i Finland gällande stadganden om arbetsgivares förskottsinnehållningsskyldighet och skyldighet att betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Den debitering som riktade sig mot bolaget och som gällde dagtraktamenten och boendekostnadsersättningar vilka bolaget betalat till sina utländska arbetstagare med kommendering i Finland upphävdes.

HFD:1986-B-II-583

En person med hemvist i Finland fick pensionsinkomst från Sverige under skatteåret men han fick ingen pension från Finland. Han hade i beskattningen påförts den försäkrades sjukförsäkringspremie på grundval av pensionen från Sverige. EG-domstolen ansåg att man i ett sådant fall inte fick påföra sjukförsäkringspremie för pensionen från Sverige. Om pensionen inte erhålls från Finland, är den i EG:s socialskyddsförordning 1408/71 avsedda behöriga och för förmånerna ansvariga staten Sverige. Det var inte avgörande i ärendet om personen eventuellt i princip var berättigad att erhålla pension från Finland och inte heller att man mellan Finland och Sverige har kommit överens om att enligt reciprocitetsprincipen avstå från att uppbära sjukvårdsutgifter hos den behöriga staten.

C-389/99 Rundgren

Den pensionerade A bodde och var allmänt skattskyldig i Finland. År 1999 fick A pensionsinkomst från Finland och Sverige. Den svenska pensionsinkomsten beskattades enligt skatteavtalet i Sverige men den svenska pensionsinkomsten kunde i beskattningen i Finland inkluderas i skattegrunden. Samtidigt skulle den del av inkomstskatten som hänförde sig till den svenska pensionsinkomsten minskas från den finska skatten. Man kunde påföra A sjukförsäkringspremie som avses i 33 § sjukförsäkringslagen på basis av pensionsinkomst som betalats i Finland och Sverige, dock inte mer än det från Finland betalades pension om året. Skatteåret 1999.

HFD:2003:27

Den pensionerade A bodde i Finland år 1995 och fick pensionsinkomst från Finland och Sverige. I Finland hade han fått 25 104 mark i folkpension och från Sverige 69 737 mark i folkpension och tilläggspension. A kunde påföras folkpensionspremie på basis av dessa pensionsinkomster. Skatteåret 1995. 1 och 4 § 1 mom. i folkpensionslagen (26.6.1992/558) artikel 33.1 i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

HFD 2006/3500

Den pensionerade A, som hade arbetat i Finland och Sverige, var bosatt i Finland och omfattades av den bosättningsbaserade sociala tryggheten i Finland. År 200 fick hon pension från Finland och Sverige. Emedan A inte hade påvisat att

HFD:2006:99

hon skulle ha betalat sjukförsäkringspremie i Sverige eller att det på hennes svenska pension skulle ha innehållits någon sjukförsäkringspremie och att dessa premier således i verkligheten skulle ha betalats redan tidigare, kunde hon för skatteåret 2000 påföras sjukförsäkringspremie på basis av det sammanlagda beloppet av de pensionsinkomster som betalats i Finland och i Sverige upp till det belopp som det i Finland, som svarat för förmånerna, betalades i pension per år. Skatteåret 2000.

Europeiska gemenskapernas domstols dom 18.7.2006 i mål C-50/05.

1, 32 och 33 § i sjukförsäkringslagen artikel 13.2 punkt f, artikel 27 och artikel 33.1 i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

C-50/05 Nikula

Europeiska gemenskapernas domstol gav år 2006 dom C-50/05. I det ifrågasvarande ärendet fick personen pension både från Finland och från Sverige. I domen konstaterades att bosättningslandet har rätt att i beräkningsunderlaget för sjukförsäkringspremier även inkludera pensioner som en inrättning i en annan medlemsstat har betalt, under förutsättningen att sjukförsäkringspremien inte överstiger det pensionsbelopp som utbetalas i bosättningslandet. I domen konstaterades dessutom följande: "Artikel 39 EG utgör däremot hinder mot att pensioner som erhållits från institutioner i en annan medlemsstat beaktas om avgifter redan erlagts i denna andra medlemsstat på förvärvsinkomster i denna medlemsstat. Det ankommer på den berörde att visa att dessa tidigare avgifter verkligen inbetalats."

(Till följd av domen inhämtade Skattestyrelsen ett utlåtande från Skatteverkets huvudkontor i Sverige. Det kom fram att man med sjukförsäkringspremier som uttagits under arbetstiden i Sverige inte hade täckt personens egna sjukvårdskostnader efter det att personen gått på pension. Pensionstagaren behöver därför inte betala dubbla premier för att täcka samma förmåner om Finland under pensionstiden inkluderar även pensionen från Sverige i beräkningsunderlaget för pensionens sjukförsäkringspremie. Även social- och hälsovårdsministeriet i Finland gav ett utlåtande i ärendet. I utlåtande konstaterades att dom C-50/05, utgående från uppgifter som fåtts från Sverige, inte utgör något hinder för att den svenska pensionen tas i beaktande vid fastställandet av sjukförsäkringspremien.)

Soc. och sf-avgifter samt redovisnings- och årsanmälningsförfarande 2014

Giltighet: **Tills vidare**

Den försäkrades sjukförsäkringspremie och arbetsgivares socialskyddsavgift i internationell tjänstgöring.

sf-premie = den försäkrades sjukförsäkringspremie

soc.avgift = arbetsgivares socialskyddsavgift

- 4001r Periodskattedeclaration
- 7801r Sammandrag och specifikation för årsanmälan
- 7809r Årsanmälan Prestationer som utbetalts till begränsat skattskyldiga

Allmänt skattskyldig = skattemässigt bosatt i Finland, får ett skattekort.

Begränsat skattskyldig = t.ex. utomlands bosatt utländsk medborgare, får ett källskattekort. Om en utlänning vistas i Finland i högst 6 månader, är han fortfarande begränsat skattskyldig.

Om den anställda inte är försäkrad i Finland, betalas soc.avgift eller sf-premie aldrig till Finland.

Läs mera: [sexmånadersregeln om skattefriheten av utlandslöner](#)

A. Utlandstjänstgöring och allmänt skattskyldiga anställda

Principerna, om sexmånadersregeln (ISkL 77§) kan tillämpas

- Om sexmånadersregeln kan tillämpas, påförs soc.avgiften och sf-premien på basis av försäkringslönen
- Om sexmånadersregeln kan tillämpas, verkställs en miniinnehållning av den finländska arbetsgivare som utbetalar lönen
- Om den utsända anställda får lönen från ett utländskt koncernföretag eller motsvarande, är det sändande finländska företaget skyldigt att på det utländska företags vägnar betala soc.avgiften och lämna in årsanmälan till Finland. Se närmare punkt A.2

Om sexmånadersregeln kan tillämpas på den allmänt skattskyldiges lön, är lönen fri från inkomstskatt i Finland. Om en sådan här anställd är försäkrad i Finland, betalas soc.avgiften och sf-premien på basis av **försäkringslönen**. Försäkringslönen bör i utlandstjänstgöringen alltid vara fastställd i kommenderingsavtalet och arbetsgivaren ska anmäla den till försäkringsanstalten. Den finländska arbetsgivaren som betalar lön ska verkställa förskottsinnehållningen på försäkringslönen för sf-premien (**miniinnehållning**). Storleken på innehållningen (2,16 % för 2014) fastställs genom Skatteförvaltningens beslut. För personer under 16 år och för dem som fyllt 68 år är den minsta innehållningen 1,49 % under 2014. Om den utsända anställda får lönen från ett utländskt koncernföretag e.d., ska det finländska företaget **på det utländska företags vägnar betala soc.avgiften** och fakturera avgiften hos respektive företag.

En anställd som arbetar utomlands är försäkrad i Finland om han eller hon har Pensionsskyddscentralens intyg för utsända arbetstagare/beslut från FPA/SHM eller beviljats dispens om att han eller hon omfattas av det finska socialskyddet. En anställd som för högst ett år skickats till en vild stat är alltid försäkrad i Finland (vild stat = en stat utanför EU/EES som inte ingått något socialskyddsavtal med Finland; t.ex. Ryssland och Kina är sådana här stater).

Om sexmånadersregeln kan tillämpas på den försäkrades lön, ska arbetsgivaren konsekvent beakta/anmäla försäkringslönen på alla blanketter och anmälningar som skickas till Skatteförvaltningen om respektive arbete.

A.1 Betalnings- och årsanmälningsförfarande när ett finskt företag betalar lön enligt sexmånadersregeln

Förskottsinnehållningen och soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots bestående kundspecifika referensnummer.

periodskattedeklaration	Punkt 601	Försäkringslön
	Punkt 602	Verkställd miniinnehållning*
	Punkt 609	Försäkringslön*
	Punkt 610	Soc.avgift på försäkringslön
årsanmälan	Punkt 10	Prestationsslagets kod är 5
blankett 7801r	Punkt 14	Försäkringslönen anmäls*/prestationsslag 5
	Punkt 15	Verkställd miniinnehållning*

*soc.avgift och miniinnehållning på basis av försäkringslönen. Ingen skattekortsåndring.

Specialfall 1. Dellön

Det är möjligt att den anställda får en del av lönen från en finsk arbetsgivare och en del från ett utländskt koncernbolag. Det finska företaget är även då skyldigt att verkställa miniinnehållningen endast på den del av försäkringslönen som motsvarar den del av lönen som det finska företaget betalat.

Specialfall 2. Den anställda är inte försäkrad i Finland

Ibland förekommer det situationer att sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen, men den anställda är inte försäkrad i Finland. En sådan situation kan bero på t.ex. att den anställda har varit utomlands redan länge och intyget för utsända arbetstagare/FPA:s beslut inte längre är giltiga. Om arbetsgivaren är säker på att den anställda inte är försäkrad i Finland, behöver han inte betala sf-premien eller verkställa miniinnehållningen. Arbetsgivaren ska rapportera till skattemyndigheten för ärendet när han fyller i blanketten 5053r. Blanketten ska fyllas i alltid om sexmånadersregeln tillämpas redan i förskottsuppbördsskedet. På blanketten frågar man också om den anställda har gett ett intyg/beslut av PSC, FPA eller SHM. Om svaret är nekande, markera respektive punkt. I de här situationerna behöver man inte fylla i andra blanketter än 5053r.

A.2 Förfarandet när ett utländskt t.ex. koncernbolag betalar lön för utlandstjänstgöring till en allmänt skattskyldig

Det finländska företagens skyldigheter

Om sexmånadersregeln kan tillämpas, är lönen fri från inkomstskatt i Finland. Om den utsända arbetstagaren är försäkrad i Finland, bör soc.avgiften och sf-premien betalas till Finland, även om lönen utbetalas av ett utländskt koncernföretag eller från ett företag där ett finskt företag har bestämmanderätt. I dessa fall betalar det finländska företaget soc.avgiften på det utländska företagens vägnar och fakturerar den hos respektive företag. Det finska företaget är även skyldigt att lämna in årsanmälan till Finland på blankett 7801r. Skyldigheterna gäller så länge som intyg/beslut från Pensionsskyddscentralen/FPA/SHM är i kraft.

Soc.avgiften betalas på försäkringslönen. Förskottsinnehållning på soc.avgift inflyter inte eftersom lönen betalas av ett utländskt företag. På basis av uppgifterna på 7801r påför Skatteförvaltningen den anställda en sf-premie vid den slutliga beskattningen.

Obs! På skatteförvaltningens anmälningar och blanketter antecknar den finska arbetsgivaren sitt eget namn, FO-nummer och kontaktuppgifter vid punkt "utbetalare" – trots att löneutbetalaren i själva verket är ett utländskt företag.

Soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots bestående kundspecifika referensnummer.

periodskattedeklaration	Punkt 601	Försäkringslön*
	Punkt 609	Försäkringslön*
	Punkt 610	Soc.avgift*
årsanmälan	Punkt 10	Prestationsslagets kod är 5
blankett 7801r	Punkt 14	Försäkringslönen anmäls*/prestationsslag 5

*soc.avgift på basis av försäkringslönen och som lön anmäls försäkringslönen.

(Om sexmånadersregeln undantagsvis inte kan tillämpas, soc.avgift och anmälningarna på de lön som skulle användas betr. arbete utför i Finland. Ytterligare på årsanmälan 7801r antecknas P som prestationsslag (inte 5). (Se specialfall 3.)

Specialfall 3: Utsänd arbetstagare och sexmånadersregeln kan inte tillämpas.

Ibland kan det förekomma en situation att sexmånadersregeln inte kan tillämpas på lönen av en anställd som arbetat utomlands i över 6 månader t.ex. på grund av att han vistats för mycket i Finland. Det utsändande finländska företaget måste då betala soc.avgiften till Finland och lämna in årsanmälan på det utländska företagens vägnar. Grunden för avgifterna är den faktiska lönen till den del den skulle vara förskottsinnehållningspliktig, om arbetet utfördes i Finland. Betalningsskyldigheten är alltså inte bunden till försäkringslönen. Sådana situationer är dock sällsynta. Den utsändande finländska arbetsgivaren ska be de nödvändiga uppgifterna av löneutbetalaren. Även värdet av de utländska naturaförmånerna har fastställts i Skatteförvaltningens naturaförmånsbeslut.

B. Utlandstjänstgöring och begränsat skattskyldiga anställda

En finsk medborgare som gått till utlandet blir begränsat skattskyldig vanligen i början av det fjärde kalenderåret efter flyttningsåret.

En begränsat skattskyldig som arbetar utomlands är försäkrad i Finland om han eller hon har Pensionsskyddscentralens intyg för utsända arbetstagare/beslut från FPA/SHM eller beviljats dispens om att han eller hon omfattas av det finska socialskyddet.

B1. Redovisning och årsanmälan när ett finskt företag utbetalar den försäkrades lön

Den privata sektorns lön som betalas för en begränsat skattskyldig för utlandstjänstgöring är inte skattepliktig i Finland. Trots detta ska man betala soc.avgift och ta ut sf-premie på lönen om den anställda är försäkrad i Finland.

Förskottsinnehållningen och soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots bestående kundspecifika referensnummer.

periodskattedeclaration	Punkt 605	Försäkringslönen anmäls**
	Punkt 606	Verkställd mininnehållning**
	Punkt 609	Försäkringslönen anmäls**
	Punkt 610	Soc.avgift**
Bgr-årsanmälan	Punkt 16	Koden för prestationsslag är A1, A2, A5 eller A6
blankett 7809r	Punkterna 17–22	Fylls i på normalt sätt
	Punkt 23	Försäkringslönen anmäls om den fastställts
	Punkt 24	Uppburen sf-premie**
	Punkt 614	Totalbeloppet av källskattepliktiga löner som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift

**Soc.avgift och sf-premie på försäkringslönen, som lön anmäls försäkringslönen.

Är personen inte försäkrad i Finland deklarerar inkomsten inte med periodskattedeclaration. Begränsat skattskyldigs årsanmälan (7809r) ska likväl lämnas in.

B2. Förfarandet när ett utländskt koncernbolag e.d. betalar den begränsat skattskyldigs lön

Det finländska företags skyldigheter

Den privata sektorns lön som betalas för en begränsat skattskyldig för utlandstjänstgöring är inte skattepliktig i Finland. Trots detta ska man betala soc.avgift och sf-premie till Finland om den anställda är försäkrad i Finland. Om ett finskt företag har sänt den anställda utomlands och tillsammans med den anställda sökt om intyg/beslut från PSC, FPA eller SHM, ska det finska företaget på det utländska företags vägnar betala soc.avgift och fakturera den hos respektive företag. Ytterligare är det finska företaget även skyldigt att lämna in årsanmälan till Finland som grund för den anställdas sf-premie. Skyldigheterna gäller så länge som intyg/beslut från Pensionsskyddscentralen/FPA/SHM är i kraft.

Obs! På skatteförvaltningens anmälningar och blanketter antecknar den finska arbetsgivaren sitt eget namn, FO-nummer och kontaktuppgifter vid punkt "utbetalare" trots att löneutbetalaren i själva verket är ett utländskt företag.

Soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots kundspecifika referensnummer.

periodskattedeklaration	Punkt 605	Försäkringslönen anmäls**
	Punkt 609	Försäkringslönen anmäls**
	Punkt 610	Soc.avgift**
Bgr-årsanmälan	Punkt 16	Koden för prestationsslagets är A 8
blankett 7809r	Punkt 23	Försäkringslön
	Punkt 614	Totalbeloppet av källskattepliktiga löner som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift

**Soc.avgiften på försäkringslönen, som lön anmäls försäkringslönen.

C. Arbete i Finland när en anställd som kommit från utlandet till Finland är begränsat skattskyldig och ett finskt företag betalar lönen

Om en utlänning som kommit till Finland för högst 6 månader, dvs. begränsat skattskyldig, arbetar i Finland för en finsk arbetsgivare, uppbärs på lönen källskatt, om det inte undantagsvis finns någon annan anvisning på källskattekortet. Också soc.avgiften betalas och sf-premien uppbärs om den anställda är försäkrad i Finland. Sf-premien uppbärs i samband med betalningen på samma sätt som källskatt.

Person som kommer från utlandet till Finland är försäkrad i Finland, om han eller hon kommer hit för att arbeta här under minst 4 månaders tid och har ej lagvalsintyget A 1 / E 101. I sidan [Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland](#) har utretts avvikande avgiftsskyldigheter beträffande sjöman, resande personal av transport- eller flygföretag eller beträffande personer som kommer från USA, Australien, Canada, Chile eller Israel.

C1. Källbeskattning

Om en utlänning som kommit till Finland för högst 6 månader, dvs. begränsat skattskyldig, arbetar i Finland för en finsk arbetsgivare, uppbärs på lönen källskatt, om det inte undantagsvis finns någon annan anvisning på källskattekortet. Också soc.avgiften betalas och sf-premien uppbärs om den anställda är försäkrad i Finland. Sf-premien uppbärs i samband med betalningen på samma sätt som källskatt. Sf-premien har angetts på källskattekortet och den tas ut utöver källskatten (t.ex. källskatten 35 % + sf-premien 2,16 %).

Källskatten och soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots bestående kundspecifika referensnummer.

periodskattedeclaration	Punkt 605	Den källskattepliktiga lönen anmäls
	Punkt 606	Uppburen källskatt
	Punkt 609	Soc.avgiften på den källskattepliktiga lönen
	Punkt 610	Soc.avgift
Bgr-årsanmälan	Punkt 16	Koden för prestationsslag är A1, A2, A5 eller A6
blankett 7809r	Punkterna 17–21	Fylls i på normalt sätt
	Punkt 24	Sf-premien som tagits ut på den källskattepliktiga lönen
	Punkt 614	Totalbeloppet av källskattepliktiga löner som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift

C2. Progressiv skatt

Om en utländsk person, dvs. en begränsat skattskyldig, som kommit till Finland för högst 6 månader arbetar i Finland för en finsk arbetsgivare ska det på lönen verkställas förskottsinnehållning i fall arbetstagaren ger ett skattekort för begränsat skattskyldig till arbetsgivaren. Även soc.avgiften och sf-premien ska betalas om arbetstagaren är försäkrad i Finland. Sf-premien tas ut i samband med förskottsinnehållningen och den ingår i förskottsinnehållningsprocenten på skattekortet för begränsat skattskyldig.

Förskottsinnehållningen och soc.avgiften betalas på skattekontot senast den 12 i den månad som följer efter lönebetalningsmånaden. Då man betalar, ska man använda skattekontots bestående kundspecifika referensnummer.

1. Förskotts innehållningspliktig lön som annat än offentligt samfund betalat

periodskattedeklaration	Punkt 601	Den förskotts innehållningspliktiga lönen anmäls
	Punkt 602	Verkställd förskotts innehållning
	Punkt 609	Soc. avgiften på den källskattepliktiga lönen
	Punkt 610	Soc. avgift
Bgr-årsanmälan	Punkt 16	Koden för prestationsslag är AR
blankett 7809r	Punkterna 17–20	Fylls i på normalt sätt
	Punkt 614	Totalbeloppet av källskattepliktiga löner som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift

2. Lön som betalats av ett offentligt samfund eller det är fråga om prestationsslag som räknats upp nedan (OBS!)

periodskattedeklaration	Punkt 605	Den källskattepliktiga lönen anmäls
	Punkt 606	Uppburen källskatt
	Punkt 609	Soc. avgiften på den källskattepliktiga lönen
	Punkt 610	Soc. avgift
Bgr-årsanmälan	Punkt 16	Koden för prestationsslag är A1, A2, A5, A6, AD eller AS
blankett 7809r	Punkterna 17–20	Fylls i på normalt sätt
	Punkt 614	Totalbeloppet av källskattepliktiga löner som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift

D. Arbete i Finland om en anställd som kommit till Finland från utlandet är allmänt skattskyldig

En allmänt skattskyldig får ett skattekort och förskotts innehållningen verkställs enligt det. Den försäkrades sjukförsäkringspremie ingår i innehållningsprocenten. Arbetsgivaren betalar sf-premien på lönen om det inte framgår att den anställda inte är försäkrad i Finland.

Utgångspunkten vid beskattningen är att den som vistas i Finland i över 6 månader är försäkrad i Finland och soc.avgiften och sf-premien ska betalas, om den anställda inte uppvisar intyget A 1 / E 101. I sidan [Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland](#) har utretts avvikande avgiftsskyldigheter beträffande sjöman, resande personal av transport- eller flygföretag eller beträffande personer som kommer från USA, Australien, Canada, Chile eller Israel.

Bestämmandet av soc.skyddsavgiften och sf-premien och beskattningen 2014 i en tabell

Giltighet: **Tills vidare**

Bestämmandet av soc.skyddsavgiften och sf-premien och beskattningen från och med 1.1.2014

socialskyddsavgift = arbetsgivares socialskyddsavgift

sf-premie = den försäkrades sjukförsäkringspremie (dvs. sv-premien + dp-premien)

	socialskyddsavgift och sf-premie	källskatt 35 % (artist/sport 15 %)	förskotts- innehållning
arbetstagare kommer till Finland för en kortare tid än 4 månader	–	ja 1)	ja 1)2)
arbetstagare kommer till Finland för 4–6 månader	ja 3)	ja 1)	ja 1)2)
arbetstagare kommer till Finland för en längre tid än 6 månader	ja 3)	–	ja 1)

1) Man kan avstå från uppbärandet av skatten endast på basis av en anteckning i källskattekortet eller skattekortet

2) Om arbetstagaren har den begränsat skattskyldiges skattekort. Om arbetstagaren inte har den begränsat skattskyldiges skattekort, tas ut källskatten.

3) Inga avgifter eller premier om arbetstagaren kommer från EU/EES-området eller Schweiz och han har hemlandets A1- eller E 101- intyg.

Undantagsgrupperna i fråga om socialskyddsavgiften och sf-premien:

Även om arbetstagaren inte kommer till Finland, måste arbetstagaren, om han saknar hemlandets A1- eller E 101- intyg, betala både socialskyddsavgiften och sf-premien i följande situationer:

a) arbetstagaren arbetar minst 4 månader ombord på ett finskt fartyg. I fråga om person som kommer utanför EU/EES-området eller från Schweiz betalas avgifterna och premierna oberoende av tidsgränsen, om anställningsförhållandet överensstämmer med sjömanslagen

b) en arbetstagare som arbetar i två eller flera stater (bl.a. långtradarchaufförer) är i regel försäkrad i arbetsgivarens hemstat. Arbetstagaren är dock försäkrad i sin egen hemstat om han eller hon utför en avsevärd del (minst 25 %) av sitt arbete i sin hemstat.

T.ex. au pairer och praktikanter

Om arbetsinkomsten till en person som kommer från utlandet understiger 1154 €/mån. eller arbetstiden är kortare än 18 timmar/vecka, uppbärs varken socialskyddsavgiften eller sf-premien. Arbetstagaren försäkras då inte i Finland. Om han kommer till Finland för en längre tid än 2 år, ska både socialskyddsavgiften och sf-premien betalas om FPA:s intyg* saknas.

Personer som kommer från Australien, Chile, Israel, Kanada, Quebec eller USA

Om den som kommer från Israel, Quebec eller USA har från hemlandet med stöd av soci-alskyddsavtalet erhållit intyg för utsänd arbetstagare, betalas varken socialskydds-avgiften eller sf-premien under den tid intyget är giltigt. Om den som kommer från Australien, Chile eller Kanada har intyg för utsänd arbetstagare, behöver socialskyddsavgiften inte betalas men sf-premien påförs om FPA:s intyg* saknas (avtalen med Australien, Chile och Kanada gäller inte sjukförsäkringen).

* FPA:s intyg om att personen inte är sjukförsäkrad/inte omfattas av den bosättningsbaserade sociala tryggheten i Finland

EU-länderna: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike

EES-länderna: Island, Liechtenstein och Norge.

8. NÄRINGSBESKATTNING

8.1. Beskattning av näringsinkomst i internationella situationer

Företag bedriver verksamhet utomlands vanligen antingen genom att de grundar där ett juridiskt självständigt dotterbolag eller genom att det självt är verksamt i en annan stat. I det sistnämnda fallet kan det vid inkomstbeskattningen i ifrågavarande stat för företaget uppkomma fast driftställe, vars inkomst staten där det fasta driftstället är beläget har rätt att beskatta.

För företag kan det uppkomma ett fast driftställe utomlands, till exempel i samband med leverans av maskiner och anläggningar. Även byggnadsföretagens utländska projekt bildar ett fast driftställe, om de varar länge. Förmånen av ett fast driftställe, jämfört med dotterbolaget, är bl.a. att grundandet av ett fast driftställe inte kräver något minimikapital. Förlusterna, som ett fast driftställe eventuellt producerat, kan ytterligare vid tillämpningen av avräkningsmetoden dras av vid beskattningen av huvudrörelsen.

I praktiken har företag ofta beslutat sig för att grunda ett självständigt dotterbolag, fast anläggningskostnaderna kan bli större än kostnaderna för inledning av en filialaffär. Förmånen är bl.a. möjligheten att utnyttja eventuella lätttnadsstadganden och stödsystem i belägenhetsstaten. Det kan även på grund av orsaker som har att göra med interprissättning vara enklare att grunda ett självständigt bolag.

Verksamhet kan bedrivas i en annan stat även t.ex. så att man är bolagsman i en sammanslutning som finns i en annan stat. Då det gäller beskattningen av utländska bolagsmän i Finland, se kapitlet Näringsinkomst som en begränsat skattskyldig erhållit från Finland, Inkomster från sammanslutning.

Rådets förordning om stadga för europabolag, (EG nr 2157/2001, nedan europabolagsförordningen) gör det möjligt att bilda och registrera europabolag (Societas Europaea, i förordningen används förkortningen SE om dessa bolag). Det har i Finland stiftats nationell lag om europabolag (13.8.2004/742).

Europabolag

Tillämpningsområdet för europabolagsförordningen omfattar bildande, minimiaktiekapital, hemort, flyttning av hemort, registrering och administration av bolag. Europabolagsförordningen tillämpas förutom i EU-medlemsstaterna också i stater som hör till EES (gemensamma EES-kommitténs beslut nr 93/2002). På bolagets bokslut, fusion, bokföring, likvidation, insolvens, inställda betalningar tillämpas de bestämmelser som gäller publika aktieföretag i den medlemsstat där europabolaget enligt sin bolagsordning har sin hemort. Enligt förordningens

ingress omfattar tillämpningsområdet för förordningen inte de övriga rättsområdena såsom t.ex. skatte-, konkurrens- eller konkursrätt.

Enligt förordningens ingress och artikel 9 tillämpas bestämmelserna i Europeiska gemenskapens lagstiftning och medlemsstaternas bestämmelser om publika aktiebolag inom dessa områden. Information om registreringen av europabolag finns att få på Patent- och registerstyrelsen, webbplatsen www.prh.fi.

Det finns speciella bestämmelser om den beskattningsmässiga behandlingen av europabolag i både inkomstskattelagen och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Före nämnda tidpunkt innehöll skattelagarna inte några bestämmelser om europabolag men i rättspraxis har det ansetts att europabolag, innan de nationella skattebestämmelserna om europabolag träder i kraft, skall behandlas i beskattningen på motsvarande sätt som i lagen om aktiebolag avsedda aktiebolag (CSN 35/2004). Likaså har det i rättspraxis ansetts att bestämmelserna om företagsarrangemang i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, innan de nationella bestämmelserna om beskattning av europabolag trätt i kraft, kunde tillämpas då ett finskt offentligt aktiebolag fusionerades till ett europabolag (CSN 1/2005 och HFD 2005:71 ingen ändring).

Enligt ISkL 8 a § 1 mom. tillämpas inkomstskattelagens bestämmelser om aktiebolag även på europabolag. Som europabolag betraktas alltså i ISkL 3 § avsedda samfund och alla de bestämmelser om aktiebolag i skattelagarna kan tillämpas även på i Finland registrerade europabolag. När till exempel ett offentligt aktiebolag ombildas till ett europabolag med stöd av punkt 4 i artikel 2 i europabolagsförordningen, är det fråga om ett fall jämförbart med den i ISkL 24 § avsedda ändring av verksamhetsform som inte leder till att bolaget blir upplöst vid beskattningen (CSN 35/2004 och RP 193/2005). På samma sätt förblir aktieägarens ställning vid bildandet av europabolag likadan som vid inhemska företagsarrangemang. Om europabolag bildas genom fusion, anses utbyte av de tidigare ägda aktierna mot de aktier som fås som fusionsvederlag inte utgöra överlåtelse.

Bestämmelserna om företagsarrangemang i NärSkL 52 a-52 f § tillämpas även när ett europabolag är delaktigt i företagsarrangemang.

Om den beskattningsmässiga behandlingen av flyttningen av europabolagets hemort har getts en egen specialbestämmelse i NärSkL 52 g §. Flyttningen av hemort har i bestämmelsen föreskrivits som transaktion varigenom ett europabolag utan att det medför bolagets avveckling eller bildandet av en juridisk person flyttar sin stadgeenliga hemort från en medlemsstat till en annan medlemsstat. Då det gäller aktieägare, kan flyttningen av europabolagets hemort alltså inte anses utgöra en sådan överlåtelse som realiserar någon överlåtelsevinst eller -förlust för aktieägaren. Flyttningen av hemort kan ske i båda riktningarna, dvs. från Finland till en annan medlemsstat och vice versa. Flyttningen av hemorten träder i kraft den dag då flyttningen

registrerats i den nya hemstaten. Om ett i Finland registrerat europabolag flyttar sin hemort till en annan medlemsstat och om flyttningen sker mitt under skatteåret, behandlas europabolaget som flyttat sin hemort som allmänt skattskyldigt inhemskt samfund ända fram till den dag då flyttningen registrerats och från och med den tidpunkt som begränsat skattskyldigt utländskt samfund. Skatteåret för det europabolag som flyttat sin hemort från Finland upphör den dag då europabolaget införts i den nya hemstatens register. Vid beskattningen för det skatteår under vilket hemorten har flyttats fastställs skatten separat för europabolaget som flyttat sin hemort och för det fasta driftstället som bildats i Finland. Av anläggningstillgångarna och andra utgifter med lång verkningstid som knutits till det fasta driftstället får som avskrivningar dras av högst ett belopp som motsvarar maximiavskrivningen under skatteåret minskat med beloppet av de avskrivningar för samma egendom som under skatteåret godtas i beskattningen av det europabolag som flyttat sin stadgeenliga hemort.

Då ett europabolag flyttar sin stadgeenliga hemort till en annan medlemsstat, iakttas kontinuitetsprincipen vid beskattningen av bolaget om det efter flyttningen bildas ett fast driftställe i Finland för europabolaget. I en sådan situation skall de anskaffningsutgifter och andra utgifter som inte dragits av vid beskattningen dras av vid beskattningen av bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av om hemorten inte hade flyttats. På motsvarande sätt skall reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som skattepliktig inkomst vid beskattningen av det fasta driftstället som bildats i Finland på samma sätt som de skulle ha räknats som inkomst om hemorten inte hade flyttats.

Om det inte bildas något fast driftställe i Finland till vilket tillgångarna som stannar här faktiskt knyts då europabolaget flyttar sin stadgeenliga hemort från Finland till en annan medlemsstat, räknas de överförda tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som inkomst för skatteåret och de ackumulerade reserverna som inkomst för skatteåret vid beskattningen av bolaget. På samma sätt handlar man om det fasta driftställe som bildats i Finland för ett europabolag som flyttat sin hemort avvecklas under skatteåren som följer efter flyttningen av hemorten eller om tillgångarna som hänför sig till det fasta driftstället senare upphör att vara knutna till det fasta driftstället i Finland.

Det är även möjligt att det vid flyttningen av ett europabolags hemort överförs sådana tillgångar som tidigare har hänfört sig till det finska bolagets fasta driftställe i en annan medlemsstat till vilket Finland har beskattningsrätt. I en sådan situation räknas de överförda tillgångarnas sannolika överlåtelsepris samt reserverna som vid beskattningen dragits av från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget.

Kontinuitetsprincipen iakttas även när ett europabolag som registrerats i en annan medlemsstat flyttar sin hemort till Finland. Som anskaf-

fningsutgift för tillgångarna som överförts till Finland anses den oavs-krivna delen av anskaffningsutgiften och om de överförda tillgångarnas sannolika överlåtelsepris i den medlemsstat från vilken europabolaget flyttat sin hemort har räknats som skattepliktig inkomst, räknas samma värde då som anskaffningsutgift för de till Finland överförda tillgångarna.

Betydelsen av ett fast driftställe

Ett företag kan enligt skatteavtalen beskattas för rörelseinkomsten i en annan avtalsslutande stat endast i det fallet att rörelseverksamheten i den här andra staten har bedrivits från ett fast driftställe. I det fasta driftställets belägenhetsstat kan företaget beskattas endast för den del av rörelseinkomsten som det fasta driftstället har avkastat. I företagets hemstat beskattas inkomsten som företaget har erhållit från det utländska fasta driftstället såsom en del av företagets totalinkomst. Dubbelbeskattningen undanröjs i hemstaten med stöd av skatteavtal med användande av avräknings- eller undantagandemetoden. I vissa fall kan källstaten dock ha rätt att beskatta inkomsten med stöd av en artikel i skatteavtalet som reglerar inkomstslaget i fråga trots att det inte uppstått något fast driftställe (inkomstslag utgörs av t.ex. fast egendom och royalty).

Företaget bedriver ibland verksamhet utomlands i en stat med vilken hemstaten inte har slutit något skatteavtal. I detta fall kan man i målstaten verkställa beskattningen för där utövad rörelseverksamhet enligt den interna lagstiftningen i ifrågavarande stat. Beskattningen förutsätter i detta fall inte alltid att det bildas ett fast driftställe. I dessa fall undanröjs eventuell dubbelbeskattning på det sätt som det avses i den interna lagstiftningen av företagets hemviststat. Den finska interna lagstiftningen saknar särskilda bestämmelser om beskattningen av begränsat skattskyldigas inkomst i sådana fall där något skatteavtal inte finns. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i ISkL och i källskattelagen.

Enligt ISkL 9 § är begränsat skattskyldiga skyldiga att betala skatt till Finland endast för inkomst som förvärvats i Finland. Enligt ISkL 10 § är inkomst som förvärvats i Finland bl.a. inkomst av rörelse som bedrivits här, av yrke som utövats och av jordbruk eller skogsbruk som bedrivits här. I en situation där det inte föreligger något skatteavtal är det alltså möjligt att man i Finland beskattar ett utländskt företag för rörelse trots att det inte bildas något fast driftställe för företaget.

Dotterbolag

Ett utländskt dotterbolag grundas och registreras i enlighet med lagstiftningen i belägenhetsstaten. Ett utländskt dotterbolag är ett från moderbolaget skilt och självständigt skattesubjekt. Det beskattas på basis av resultatet av dess egen verksamhet i enlighet med lagstiftningen i belägenhetsstaten. Beskattningsproblemen i anslutning till utländska dotterbolag gäller speciellt internprissättning och vinstöverföringar mellan moderbolaget och dotterbolaget samt det förlustbringande dotterbolagets inverkan på moderbolagets beskattning.

S.k. samföretag, som grundats till exempel i Ryssland samt Estland och andra baltiska länder behandlas vid beskattningen i allmänhet som finska företags utländska dotterföretag om samföretaget kan jämföras med samfund och det beskattas i den stat där det är beläget.

Samföretag

Dessa företags vinstutdelning kan dock komma att omfattas av den finska beskattningen.

Vid utlandsfunktioner uppkomna poster i valuta skall förvandlas till euro i bokföringen och beskattningen. Kursskillnaderna, som beror på valutakursändringarna mellan fordringarnas och skuldernas uppkomstdag och deras betalningsdag, utgör skattepliktig inkomst eller avdragbar utgift i näringsverksamheten.

Kursvinster och -förluster

Enligt NärSkL 26 § värderas valutabundna fordringar och skulder från utanför euroområdet vid beskattningen till bokslutsdagens kurs (intäkt eller kostnad för det skatteår under vilket kursen på utländsk valuta har ändrats). Periodiseringen av de realiserade kursvinsterna och -förlusterna i beskattningen motsvarar alltså hur de behandlas i bokföringen, oavsett om den skattskyldige upprättar sitt bokslut enligt bokföringslagen eller IFRS-standarderna.

Kursvinster och -förluster

Om den ovan avsedda skulden eller fordran skyddas mot förändringar i valutakurserna av terminsavtal eller av annat motsvarande säkringsinstrument, utgör den realiserade värdestegringen på säkringsinstrumentet intäkt och värdeminskningen utgift för det skatteår då förändringen tagits upp i resultaträkningen som intäkt eller utgift.

I resultaträkningen redovisade indexvinster på fordringar och skulder som härrör från näringsverksamheten utgör intäkt för det skatteår och indexförluster kostnader för det skatteår under vilket pris- eller kostnadsindex eller någon annan jämförelsegrund har förändrats.

Enligt NärSkL 26 § tillämpas bestämmelsen inte på sådana i NärSkL 5 § 8 – 10 punkten och i 13 punkten avsedda finansiella instrument som skall värderas till det gängse värdet. Valutakursdifferenser i fråga om dessa finansiella instrument blir beaktade i förändringen av det gängse värdet.

8.2. Näringsinkomst som allmänt skattskyldig erhållit från utlandet

Beskattning av näringsinkomst som erhållits från utlandet

Enligt 9 § 1 mom. 1 punkten ISkL är personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon skyldiga att betala skatt till Finland på all inkomst de erhåller. Skattskyldigheten gäller även inkomst som erhållits från utlandet. Ett finskt företag erhåller vanligen inkomst från utlandet från en stat med

vilken Finland har ingått ett skatteavtal. Då det gäller näringsinkomst, är bildandet av ett fast driftställe då av avgörande betydelse med tanke på Finlands och målstatens beskattningsrätt.

Skatteavtalsstat

Om ett finskt företag eller en finsk rörelseidkare bedriver rörelseverksamhet utomlands från ett fast driftställe eller ett fast ställe som är beläget i en skatteavtalsstat, har belägenhetsstaten enligt skatteavtalen rätt att beskatta företaget. Belägenhetsstatens beskattningsrätt gäller inkomsten som uppkommit i det fasta driftstället eller det fasta stället. Inkomsten kan då vara skattepliktig även i Finland. Dubbelbeskattningen som hänför sig till den undanröjs här på basis av skatteavtalet och enligt bestämmelserna i MetodL. En skatt som betalats till utlandet kan dock inte alltid avräknas (se t.ex. HFD 2004:12).

Ett finskt företag kan vara verksamt i en skatteavtalsstat också på det sättet att det inte bildas något fast driftställe. Då har enbart Finland i allmänhet beskattningsrätten till från utlandet erhållen rörelseinkomst enligt skatteavtalen. Uppstår det meningsskiljaktigheter om uppkomsten av ett fast driftställe mellan staternas myndigheter, kan frågan i sista hand avgöras genom ett ömsesidigt avtalsförfarande (se kapitel 9, Ömsesidigt avtalsförfarande). Trots att det i Finland fortfarande är relativt sällsynt med ömsesidigt avtalsförfarande, har antalet inledda ömsesidiga avtalsförfaranden visat tillväxt under de senaste åren.

Annan än en skatteavtalsstat

Allmänt skattskyldig i Finland kan erhålla rörelse- eller yrkesinkomst från en stat med vilken Finland inte har något skatteavtal. Från utlandet erhållen inkomst beskattas i detta fall i Finland. Dubbelbeskattningen, som eventuellt hänför sig till inkomsten, undanröjs i detta fall enligt bestämmelserna i MetodL med hjälp av avräkningsmetoden. Avräkningsbeloppet får inte överskrida det skattebelopp som betalats för den utländska inkomsten i Finland. Om det inte finns något skatteavtal, avräknas endast den skatt som betalats till den andra staten (se kapitel 4, Undanröjande av dubbelbeskattning).

Inkomst av utländska sammanslutningar

För en delägare i en utländsk sammanslutning som är bosatt i Finland fastställs en andel av sammanslutningens inkomst enligt ISkL 16a §. Denna andel räknas till delägarrens skattepliktiga inkomst i Finland. Eventuell dubbelbeskattning slopas i Finland på basis av skatteavtalet och den interna lagstiftningen. För delägaren av en utländsk sammanslutning som är bosatt i Finland fastställs även en andel av sammanslutningens förlust av varje enskild förvärvskälla. Förlusterna avdras från delägarrens andelar av inkomsterna av sammanslutningens förvärvskällor under de följande skatteåren enligt bestämmelserna i ISkL om förluster.

Europeisk ekonomisk intressegruppering

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en sammanslutning som minst två olika företag som är belägna i EU:s olika medlemsstater och bedriver ekonomisk verksamhet eller en fysisk person

grundat för samarbete. Om sammanslutningen stadgas i förordningen av Europeiska rådet, nr 2137/85 och i Finlands interna lagstiftning i lagen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (1299/94).

Avsikten med en europeisk ekonomisk intressegruppering är inte att avkasta vinst, utan att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet. I intressegrupperingen kan det emellertid uppkomma också inkomst eller förlust. Intressegrupperingen registreras i det land där dess hemort är. Enligt förordningen om europeiska ekonomiska intressegrupperingen skall beskattningen av en intressegruppering förverkligas på delägarnivå. ISkL 16 a § tillämpas även på delägarna i europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Inkomsten av en intressegruppering fördelas för att beskattas hos sammanslutningens delägare. Andelen av intressegrupperingens förlust avdras från delägarens inkomst för skatteåret.

Rörelseinkomst från ett fast driftställe utomlands

Såsom inkomst av ett fast driftställe beaktas enligt skatteavtalen dess verkliga nettoresultat. Utgifterna för företagets ledning och förvaltning (head office expenses) avdras vid uträkningen av resultatet. Eftersom den slutliga skatten som efter avräkningen debiteras i Finland är desto mindre ju större inkomsten av ett utländskt fast driftställe är, skall av reserveringarna och övriga bokslutsposterna till utländsk inkomst hänföras den del som hör till det fasta driftstället.

Till ett fast driftställe anses det enligt skatteavtalen höra den inkomst som kunde anses höra till detta driftställe om det fasta driftstället skulle ha varit ett självständigt företag. Såsom kostnader som hänför sig till den betraktas även avskrivningarna som görs på anläggningstillgångarna av det fasta driftstället.

Avskrivningarna på ett fast driftställes lösa anläggningstillgångar får inte göras genom att använda andra avskrivningsprocent än vilka används i fråga om den inhemska motsvarande egendomen (CSN 1988/127, ej publ.). Avskrivningarna på både ett fast driftställes anläggningstillgångar utomlands och avskrivningarna på en rörelses anläggningstillgångar i Finland avdras som en post från utgiftsresten vid beskattningen enligt NärSkL 30 §. En del av de gjorda avskrivningarnas totalbelopp hänförs till det utländska fasta driftstället och avskrivningarna på den lösa egendomen kan inte avdras enligt olika procent från inkomsterna av verksamheten i hemlandet och utomlands.

Behandlingen av förlust av ett finskt företags fasta driftställe utomlands beror på om avräknings- eller undantagandemetoden tillämpas enligt skatteavtalet. Vid tillämpningen av avräkningsmetoden ingår både inkomsten och förlusten av det fasta driftstället i företagets

Inkomsten av ett fast driftställe

Avskrivningarna av ett fast driftställe

Förlusten av ett fast driftställe

beskattningsbara inkomst i Finland. Förlusten av det utländska fasta driftstället kan i detta fall avdras från förvärvskällans inkomst som erhållits i Finland. Förlusten av det utländska fasta driftstället kan ingå även i den fastställda förlusten av förvärvskällan som skall avdras under de kommande åren.

Ett fast driftställe i en annan EU-medlemsstat kan i samband med fusion, fission, i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd verksamhetsöverlåtelse eller i 52 g § avsedd flyttning av ett europabolags eller europaandelslags stadgeenliga hemort ingå i de tillgångar som överförs till den andra staten. Till den beskattningsbara inkomsten av det finska samfundet som överlåter tillgångarna läggs sådana förluster från det fasta driftstället som dragits av vid beskattningen av det finska samfundet och som inte täckts med det ifrågavarande fasta driftställets vinst för kommande skatteår. Förlusterna från de 10 föregående skatteåren läggs till inkomsten av det samfund som finns i Finland.

Förlust vid tillämpning av undantagandemetoden

Enligt MetodL 7 § hänförs inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt inte till den skattepliktiga inkomsten för samfund. Utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av skattefri inkomst från en främmande stat och de räntor som hänför sig till inkomsten är inte avdragbara även om de hade dras av enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk. Samfund kan dock dra av utgifter och räntor som hänför sig till skattefri dividendinkomst.

Inkomst från en tredje stat

Då ett finskt företags fasta driftställe utomlands erhåller inkomst från en tredje stat, har det i beskattningspraxis rätt oklarhet om vilken stats skatteavtal som skall tillämpas på situationen. Även inkomsten som erhållits från en tredje stat kan ingå i det fasta driftställets inkomst. Dubbelbeskattningen undanröjs också till denna del i regel på basis av skatteavtalet mellan Finland och det fasta driftställets belägenhetsstat. Utgångspunkten är då ytterligare att den skatt som betalats till den tredje staten ska avräknas vid beskattningen i det fasta driftställets belägenhetsstat.

Dividend-, ränte- och royaltyinkomst från utlandet

Skatteavtalsstat

Erhåller ett finskt företag sådan dividend, ränta eller royalty från en skatteavtalsstat vars grund för betalning är andel, fordran, rätt eller egendom som hänför sig till ett fast driftställe utomlands, kan dessa inkomster beskattas i källstaten som en del av rörelseinkomsten från det fasta driftstället. Eventuell dubbelbeskattning undanröjs i Finland med avräknings- eller undantagandemetoden.

Har företaget inte något fast driftställe i källstaten, tillämpas skat-

teavtalens bestämmelser om räntor, dividender och royalties på inkomsterna.

Europeiska unionens råd har utfärdat direktivet 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (s.k. ränta-royaltydirektivet). Direktivets principer har tagits in i Finlands interna lagstiftning genom ändring av källskattelagen och MetodL. Syftet med ränta-royaltydirektivet är att man inte får tillämpa ofördelaktigare skattevillkor på affärstransaktioner mellan bolag i olika medlemsstater än på samma affärstransaktioner mellan bolag i en och samma medlemsstat. Huvudregeln i direktivet är att betalningar av räntor och royalties mellan närbolag skall undantas från källskatt. Källskattefriheten skall utöver de i direktivet definierade närbolagen gälla även fasta driftställen. Ränta-royaltydirektivet innehåller diverse övergångsbestämmelser som gäller medlemsländer.

Eftersom även det ursprungliga ränta-royaltydirektivet hade övergångsbestämmelser angående vissa medlemsländer, uppräknas nedan alla övergångsbestämmelser som hittills antagits. Övergångsbestämmelserna innebär i praktiken att de nedannämnda medlemsstaterna utan hinder av ränta-royaltydirektivet får tillämpa en källskattesats i ränta-royaltydirektivet eller i ändringsdirektivet eller en lägre källskattesats i ett skatteavtal med Finland.

Medlemsstat/ Inkomsttyp	Övergångs- period	Källskatteprocent som skall tillämpas
Grekland		
Ränta och royalty	1.7.2005 - 30.6.2009	10 %. I fråga om royalty uppbärs källskatt för nyttjandet av och för rätten att nyttja patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemlig recept eller tillverkningsmetod eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysningar om industriella, kommersiella eller för vetenskapliga erfarenhetsrön.
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % I fråga om källskatt på royalty såsom ovan.
Portugal		
Ränta och royalty	1.7.2005 - 30.6.2009	10 %
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 %
Spanien		
Royalty	1.7.2005 - 30.6.2011	5 %
Lettland		
Ränta och royalty	1.7.2005 - 30.6.2009	Ränta 10 %; Royalty 5 %, Om det är fråga om royalty som betalats för nyttjande av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. Källskatten 10 % i fråga om annan typ av royalty.
	1.7.2009 - 30.6.2013	Källskatten på räntor och alla slags av royalties 5 %

Polen		
Royalty	1.7.2005 - 30.6.2009	Källskatten 10 % för nyttjande av och för rätten att nyttja patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemlig recept eller tillverkningsmetod eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysningar om industriell, kommersiell eller vetenskapliga erfarenhetsrön.
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % I fråga om källskatt på royalty såsom ovan.
Litauen		
Royalty	1.7.2005 - 30.6.2011	5 % (industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning) 10 % (övrig royalty)
Ränta	1.7.2005 - 30.6.2009	10 %
	1.7.2009 - 30.6.2011	5 %
Tjeckien		
Royalty	1.7.2005 - 30.6.2011	1 % (finansiell uthyrning av utrustning) 5 % (uthyrning av utrustning utan överföring av äganderätt s.k. operating lease; nyttjande av eller rätten för nyttja datorprogram) 10 % (patent, varumärke, mönster, modell, ritning, nyttjande av eller rätten att nyttja hemligt recept eller tillverkningsmetod; upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur)
Slovakien		
Royalty	1.5.2004 - 30.4.2006	1 % (finansiell uthyrning av utrustning) 5 % (uthyrning av utrustning utan överföring av äganderätt s.k. operating lease eller nyttjande av eller rätten att nyttja biograffilm samt film eller band för televisions- eller radiosändning eller datorprogramvara) 10 % (nyttjande av eller rätten att nyttja patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller tillverkningsmetod; upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur)

Ifall man har uppburit källskatt i källstaten i enlighet med ränta-royaltydirektivet, undanröjs dubbelbeskattningen i Finland i enlighet med MetodL.

Dividend som samfund erhållit; bestämmelser

Beskattningen av utländsk dividendinkomst som ett finskt allmänt skattskyldigt samfund erhållit är beroende av hurdant ägandeförhållande det råder mellan dividendbetalaren och dividendtagaren, till vilket tillgångsslag aktierna som utgör grunden för dividendutdelningen hör (anläggningstillgångsaktier och investeringstillgångsaktier), hurdant dividendutdelande och dividendtagande samfund det är fråga om (offentligt noterat samfund eller onoterat samfund eller sådan dividendutdelare som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU) och om det tillämpas skatteavtal i situationen. Beskattningen av dividendinkomster behandlas mera ingående i bl.a. Skatteförvaltningens anvisning Beskattning av dividendinkomster, som finns på adressen www.skatt.fi.

Samfunds överlåtelsevinster och -förluster samt upplösning av samfund

Enligt NärSkL 6 § 1 mom. 1 punkten är enligt vad som föreskrivs i NärSkL 6 b § sådana överlåtelsepriser för i anläggningstillgångarna ingående aktier som aktiebolag och andelslag vilka bedriver annat än kapitalplaceringsverksamhet samt sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag erhållit skattefri inkomst. På webbplatsen www.skatt.fi finns en egen anvisning "Skattebehandling av överlåtelse av aktier i samfund" om överlåtelser av aktier.

Stödande av ett förlustbringande utländskt dotterbolag

Enligt NärSkL 16 § 1 mom. 7 punkten anses koncernstöd till ett sådant bolag vars överlåtelsevinster av i anläggningstillgångarna ingående aktier är skattefria från ett annat aktiebolag av vars aktiekapital den skattskyldige eller i NärSkL 6 b § 7 mom. avsedda koncernbolag ensamma eller tillsammans äger minst 10 procent inte såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande

Koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag (825/86) kan inte ges mellan ett finskt och ett utländskt företag eftersom lagen om koncernbidrag tillämpas endast på koncernbidrag mellan inhemska samfund. Mellan koncernbidragets givar- och mottagarbolag kan det emellertid finnas även ett utländskt bolag som hör till koncernen (se HFD 1992/536, 537). Det finska koncernbidragssystemet är enligt Europeiska gemenskapernas domstols avgörande i mål C-231/05 förenligt med EU-rätten och det att systemet tillämpas endast på inhemska samfund strider inte mot den fria etableringsrätten som garanteras av EG-fördraget (se HFD 2007:93). Enligt HFD kan gränsöverskridande koncernbidrag inte ges ens i ett sådant fall att förlusterna eventuellt blir slutliga och att koncernens totala inkomst inte kan minskas med denna förlust på något annat sätt än att det koncernbolag som har sitt hemvist i Finland beviljar ett koncernbidrag till det förlustbringande koncernbolaget (se HFD 2007:92).

Koncernbidrag

Ett kapitallån är ett lån vars kapital och ränta kan betalas endast om villkoren i lagen om aktiebolag uppfylls. Till sina kännetecken motsvarar kapitallånet ett s.k. stabiliserat lån, som tidigare användes i stor utsträckning för att förhindra tvångslikvidation. (Om stabiliserat lån i beskattningspraxis, se t.ex. CSN 1986/103.) I balansräkningar tas kapitallån upp som särskild post under det egna kapitalet (ABL 12 kap. 2 §). Trots att kapitallån enligt ABL definieras som aktiebolagets eget kapital, kan det likväl, med beaktande av bl.a. lånevillkoren, behandlas som främmande kapital i skatterätten. Kapitallån kan i regel klassificeras som främmande kapital vid beskattningen eftersom kapitallån

Kapitallån/ Stabiliserat lån

baserar sig på ett skuldförhållande och medför ingå delägarrättigheter för långivaren (se Skattestyrelsens företagsskattemeddelande 5/1997). Ränta och annan ersättning som betalas för kapitallånet utgör låntagarens ränteutgift när kapitallån utgör främmande kapital vid beskattningen. I rättspraxis har ränta som betalas på stabiliserat lån eller på masskuldebrevslån med karaktär av kapitallån betraktats som avdragbar ränteutgift även om lånet har tagits upp i bolagets eget kapital.

Begränsningar av rätten till ränteavdrag i näringsverksamhet

Det har i Finland den 1 januari 2013 trätt i kraft begränsningar av ränteavdrag inom näringsverksamhetens förvärvskälla. Begränsningarna tillämpas för första gången i den beskattning som ska verkställas för år 2014. Bestämmelserna påverkar koncerners interna finansieringsarrangemang. På webbplatsen www.skatt.fi finns en egen anvisning "Begränsningar av rätten till ränteavdrag i näringsverksamhet" som anknyter till ärendet.

8.3. Internprissättning

Bestämmelser som gäller rättelse av internprissättning

Om rättelse av internprissättning i Finlands beskattning föreskrivs i BFL 31 §. Lagrummet lyder enligt följande:

Om det i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommit om villkor eller bestämt villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter och om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit, ska till inkomsten läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parterna i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när

- den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten,
- den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför,
- den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller

– den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

Bestämmelserna om dokumentation om interprissättning i inkomstbeskattningen finns i BFL 14 a - c § och bestämmelsen om skatteförhöjning i samband med dessa i BFL 32 § 4 mom. Finlands krav på dokumentation har mest påverkats av den uppförandekod som tillämpas inom Europeiska unionen. Avsikten med den är utöver att garantera skatteintäkterna i medlemsstaterna även att harmonisera dokumentationsreglerna i medlemsstaterna och att göra det lättare för företagen att fullgöra sina skyldigheter som hänför sig till beskattningen.

En dokumentation av internprissättning är en skriftlig utredning upprättad av den skattskyldige om internprissättningen av transaktioner som denne genomfört med parter i intressegemenskap. Syftet med utredningen är att bevisa att den skattskyldiges affärstransaktioner har prissatts enligt armlängdsprincipen (dvs. marknadsmässiga villkor). Armlängdsprincipen utgör grunden för internprissättningen och den tillämpas internationellt. I Finland har armlängdsprincipen reglerats genom BFL 31 §. Dokumentationsskyldigheten i BFL 14 a - c § förutsätter att den skattskyldige årligen upprättar dokumentation av internprissättningen. Innehållet i dokumentationen av internprissättning har fastställts i BFL 14 b §. Dokumentationen ska innehålla

- en beskrivning av affärsverksamheten,
- en beskrivning av relationer i intressegemenskap,
- uppgifter om transaktioner mellan närstående parter,
- en funktionsanalys av transaktioner mellan närstående parter,
- en jämförbarhetsanalys
- en beskrivning av vald internprissättningsmetod och dess tillämpning

Från och med skatteåret 2009 skall den som enligt 14 a § i lagen om beskattningsförfarande är skyldig att upprätta dokumentation av internprissättning lämna in blankett 78, Utredning om internprissättning. Skatteförvaltningens har gett en särskild anvisning ”Dokumentation av internprissättning”, Dnr 1471/37/2007 (19.10.2007), för dokumentation av internprissättning.

Intressegemenskapen framgår t.ex. på det sättet att företagen trots sin formella självständighet i själva verket har samma ledning. Intressegemenskapen existerar tydligast då det är fråga om till samma koncern hörande moderbolag och dess dotterbolag som är beläget i en annan stat. Även blotta inflytande på det andra företags ledning skapar den intressegemenskap som avsetts i bestämmelsen. Intressegemenskapen kan förverkligas både i det fallet att ett finskt moder-

Intresse- gemenskap

bolag har ett utländskt dotterbolag och att ett finskt företag är ett utländskt företags dotterbolag. Ägandeförhållandet behöver inte vara direkt, även vinstöverföringen mellan systerbolagen omfattas av bestämmelsen. Bestämmelsen kan tillämpas på företag oberoende av deras företagsform. Vinstöverföringen kan ske både från dotterbolaget till delägarna och från moderbolaget eller annan delägare till dotterbolaget.

Artikel om rättelse av inkomst i skatteavtal

Också i de skatteavtal som Finland ingått ingår en artikel om rättelse av interprissättning. Denna s.k. artikel om rättelse av inkomst vidgar emellertid inte rättelsemöjligheten från det som statens interna lagstiftning berättigar.

Enligt OECD:s modellskatteavtal anses företagen ha intressegemenskap med varandra om företaget i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i en annan avtalsslutande stat eller äger en del av företagets kapital. Företagen har intressegemenskap med varandra även i det fallet att samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger en del av deras kapital.

Om det i ett fall av intressegemenskap mellan företagen överenskomms om villkor eller förordnas villkor som avviker från vad som skulle ha överenskommit mellan fristående företag, kan all den inkomst som utan dessa villkor skulle ha inlutit för den ena av dessa företag räknas till inkomsten av detta företag och beskattas enligt detta.

Ekonomisk dubbelbeskattning

Om inkomsten som på basis av rättelseartikeln räknas till inkomsten av det ena företaget även har beskattats som inkomst av det andra företaget i den andra staten, är det fråga om ekonomisk dubbelbeskattning. Till artikel 9 stycke 2 i OECD:s modellavtal har man fogat bestämmelserna om s.k. följdjustering. Följdjustering kan göras om den ena avtalsslutande staten ändrat den beskattningsbara inkomsten för det ena företaget i en intressegemenskap därför att villkoren i affärstransaktionen avvikit från marknadsvillkorsprincipen. Då uppstår ekonomisk dubbelbeskattning p.g.a. att inkomsten för det andra företaget i transaktionen blir större än vad den enligt marknadsvillkorsprincipen borde vara. Enligt artikel 9 stycke 2 i modellavtalet skall det andra företagets hemstat vederbörligt justera det skattebelopp som påförts för det andra företagets inkomst.

Det finns inte i Finlands alla skatteavtal ett stycke som motsvarar modellskatteavtalets artikel 9 stycke 2. Trots detta tillämpar Finland de principer som ingår i artikel 9 stycke 2 i modellskatteavtalet även i dessa situationer. Förutsättningen för en följdjustering är i alla situationer att Finland anser följdjusteringen vara berättigad både i princip och i fråga om beloppet. Inkomsträttelseartiklarna i Finlands skatteavtal innehåller i allmänhet en bestämmelse om att de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med

varandra innan justeringen genomförs (se t.ex. artikel 9 i det nordiska skatteavtalet).

Finland har anslutit sig till Europeiska unionens skiljemannakonvention (Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap, 90/436/EEG) som gäller följdjustering i syfte att undanröja dubbelbeskattningen efter den ena medlemsstatens första justering. Enligt konventionen kan företaget be de aktuella staterna att undanröja dubbelbeskattningen genom förfarandet för ömsesidig överenskommelse om myndigheten i den ena staten trots företagets begäran inte gjort följdjusteringen enligt artikel 5 i skiljemannakonventionen. Om de behöriga myndigheterna under fristen om två år inte sinsemellan når en lösning i frågan, kan ärendet under vissa förutsättningar läggas fram för en rådgivande kommitté.

8.4. Utländskt bassamfund

Syftet med lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (16.12.1994/1217, nedan bassamfundslagen) är att förebygga att finsk beskattning undviks med hjälp av utländska bassamfund. Detta kan förverkligas genom att styra och ackumulera inkomst i ett samfund som bildats i en stat med låg skattebörda. Inkomsten av ett utländskt bassamfund kan enligt lagen under i lagen definierade förhållanden beskattas som inkomst av en delägare i ett bassamfund i Finland. Bassamfundslagstiftningen utgör speciallagstiftning och syftet med den är inte att göra tillämpningsområdet för bestämmelserna för kringgående av skatt snävare. På webbplatsen www.skatt.fi finns en egen anvisning "Beskattning av inkomst av bassamfund i Finland" om utländska bassamfund.

8.5. Inkomstbeskattning av utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst (fast driftställe) och övriga inkomster från Finland

Med utländskt samfund avses ett samfund som inte grundats enligt finländsk lagstiftning eller vars registrerade hemvist inte är belägen i Finland. Med samfund avses alla utländska juridiska personer som är jämförbara med finländska samfund (ISkL 3 §). Exempelvis bolag som motsvarar finländska aktiebolag (Ab/Oy), t.ex. svenska aktiebolag (Ab) och estniska osaühing (Oü) är utländska samfund. På webbplatsen www.skatt.fi finns en egen anvisning "Inkomstbeskattning av utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst och andra inkomster för ett utländskt samfund från Finland" om inkomstbeskattningen av utländska samfund i Finland.

8.6. Beskattning av rörelseidkare och yrkesutövare i internationella situationer

Allmänt skattskyldig

En i Finland allmänt skattskyldig rörelseidkare eller yrkesutövare är skattskyldig i Finland för inkomst av näringsverksamhet som förvärvats i Finland och utomlands. Inkomsten utgör inte löneinkomst, varför man således inte tillämpar sexmånadersregeln på den. Ett eventuellt skatteavtal kan emellertid hindra Finland från att beskatta.

Om en rörelseidkares eller yrkesutövares skatteavtalsenliga hemviststat är Finland och han i den andra skatteavtalsstaten förvärvar sådan inkomst av näringsverksamhet som utan hinder av det aktuella skatteavtalet kan beskattas i källstaten, undanröjs den eventuella dubbelbeskattningen i Finland. Dubbelbeskattningen undanröjs vanligtvis med avräkningsmetoden. Undantagandemetoden tillämpas endast om så bestäms i det aktuella skatteavtalet.

När en allmänt skattskyldig rörelseidkare eller yrkesutövare enligt det aktuella skatteavtalet inte anses vara bosatt i Finland, beskattas hans inkomst av näringsverksamhet i regel i Finland endast om det för honom uppstår ett skatteavtalsenligt fast driftställe eller ställe i Finland. I sådana situationer kan Finland beskatta all inkomst av näringsverksamhet som hänförs till det fasta driftstället eller stället oberoende av om den förvärvats i Finland eller utomlands.

Fast driftställe har definierats i Finlands skatteavtal. Hur ett fast driftställe uppstår har behandlats ovan i detta kapitel.

Fast ställe har däremot inte definierats i vare sig inkomstskattelagen eller skatteavtalen. Ett fast ställe uppstår i regel enligt samma principer som ett fast driftställe. Att ett fast ställe ska uppstå förutsätter bl.a. att utövandet av yrkesverksamheten från det fasta stället ska vara geografiskt och tidsmässigt stadigvarande. Ett fast ställe kan vara exempelvis en lokal, t.ex. en advokats kontor, en konstnärs ateljé eller en läkares mottagningsrum. Som fast ställe kan betraktas även bostaden i Finland.

Enligt skatteavtalen mellan Finland och de baltiska länderna uppstår det för den som utövar självständig yrkesverksamhet ett fast ställe även enbart på grund av att yrkesutövaren vistas i Finland i över 183 dagar under 12 successiva månader. Till exempel om en grävmaskinföretagare som enligt skatteavtalet är bosatt i Estland arbetar i Finland först på ett bygge i fyra månader och därefter på ett följande bygge i fyra månader, kan Finland beskatta den inkomst av näringsverksamhet som han förvärvat i Finland.

Enligt vissa skatteavtal (bl.a. med de nordiska länderna, Egypten, Azerbajdzjan och Tjeckien) kan Finland beskatta inkomst av näringsverksamhet som förvärvats i Finland även när personen vistas i Fin-

land i 183 dagar under 12 successiva månader även om det inte uppstår något fast driftställe eller ställe i Finland.

De allmänt skattskyldiga rörelseidkarnas eller yrkesutövarnas inkomst av näringsverksamhet beskattas i Finland enligt bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande. Han omfattas då i princip av alla normala förpliktelser enligt den finska skattelagstiftningen. Om en rörelseidkare eller yrkesutövare inte är bosatt i Finland enligt skatteavtalet, räknas till hans skattepliktiga inkomst endast de inkomster av näringsverksamhet som hänförs till hans fasta driftställe i Finland. Om Finlands skatteavtalsenliga beskattningsrätt baserar sig på vistelsen på 183 dagar och det inte uppstår något fast ställe (t.ex. Egypten), beskattar Finland endast den inkomst av näringsverksamhet som förvärvats under den tid personen i fråga vistats i Finland.

Begränsat skattskyldig

En i Finland begränsat skattskyldig rörelseidkare eller yrkesutövare är skattskyldig i Finland för inkomst av näringsverksamhet som förvärvats i Finland. Sådan inkomst kan vara t.ex. arbetsersättning som betalats för arbete som utförts i Finland.

Om det för personen i fråga uppstår ett fast driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen, är han därutöver skattskyldig för all den inkomst av näringsverksamhet som hänförs till detta fasta driftställe. Ett eventuellt skatteavtal kan emellertid hindra Finland från att beskatta. Detta beror på att Finland enligt de skatteavtal som landet ingått har rätt att beskatta inkomst endast om det enligt bestämmelserna i skatteavtalet uppstår ett fast driftställe eller ställe i Finland. I vissa fall har Finland beskattningsrätten även enbart på basis av den tid personen i fråga vistas i Finland (se ovan vad som sägs i fråga om allmänt skattskyldiga).

Den skattepliktiga inkomsten av den begränsat skattskyldiges fasta driftställe och ställe beskattas i Finland enligt bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande. I Finland räknas den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet ut enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och indelas för beskattningen som förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Beräkningen av den beskattningsbara inkomsten baserar sig på skattedeklarationen, som ska upprättas på grundval av bokföringen som förts enligt den finska lagstiftningen.

Om Finlands rätt att beskatta en begränsat skattskyldigs inkomst baserar sig i en skatteavtalssituation på en vistelse på 183 dagar, uppbär Finland källskatt på den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet. Till exempel på en arbetsersättning från Finland ska man betala källskatt enligt 35 procent till Finland.

Frågan när en inkomst som en fysisk person förvärvat utgör inkomst av näringsverksamhet avgörs enligt den finska lagstiftningen. Frågan

om det är fråga om lön eller arbetsersättning avgörs likaså enligt den finska lagstiftningen. Då t.ex. en person som är bosatt utomlands får en utbetalning från Finland och utbetalningen betraktas som lön enligt den finska lagstiftningen, behandlas utbetalningen som lön vid beskattningen i Finland oberoende av om prestationstagaren i den andra staten har företagarsstatus eller om utbetalningen betraktas som lön i den andra staten.

Skatteförvaltningens anvisning

Inkomstbeskattningen av rörelseidkare och yrkesutövare i internationella situationer behandlas mera ingående i Skatteförvaltningens anvisning "Inkomstbeskattning hos utländska rörelseidkare och yrkesutövare i Finland".

RÄTTSPRAXIS

Ett franskt bolag, som hade utfört montering av oljerör i ett finskt bolags raffinaderi, ansågs inte ha ett i skatteavtalet mellan Finland och Frankrike avsett fast driftställe i Finland, varför bolaget inte var skattskyldigt för den rörelseinkomst som det erhållit här. Skatteåret 1964.

HFD:1967-II-504

Såsom bolagets skuld till en utländsk huvuddelägare skulle inte betraktas vissa transitoskulder. Beloppet av en utländsk investering uträknades genom att avtalet om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet mellan Finland och Sverige tillämpades. Skatteåret 1962.

HFD:1968-II-564

Ett svenskt bolag tänkte grunda en egen byrå i Finland för informationsverksamheten, som hänför sig till kunderna här, till bolagets personal hörde en försäljningsingenjör och en sekreterare. Byrån eller dess personal hade inte rätt att självständigt avsluta köp, fakturera, sköta bokföringen eller sälja och köpa varor, om vilka funktioner det bestämdes i bolagets kontor i Sverige. HFD ansåg, då kontoret emellertid skulle betraktas som ett sådant arrangemang och alltså fast driftställe som avses i 5 artikel avtalet mellan Finland och Sverige för undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (F 5.5.1959/220, Fördragsserie 12), att bolaget skulle beskattas i Finland för den inkomstdel som bolaget erhållit från byrån. Förhandsbesked. Skatteåret 1973. Skatteåret 1974. Omröstning 3–1.

HFD:1974-B-II-506

Byggmästaren, som ända från året 1965 stadigvarande bott i Spanien och som före sin flyttning till Spanien hade bedrivit byggnadsentreprenadverksamhet i Finland och låtit bygga ett 4 lägenhets radhus på tomten som han ägde då, hade, för att han ville sälja denna fastighet, med sin hustru och sin son år 1972 grundat ett bostadsaktiebolag för vilket han uthyrde en tomt och sålde byggnaden år 1973 samt sålde bostadsaktierna som han tecknat samma år till olika personer. Denna försäljning betraktades som rörelse, eftersom den var fortsättning av rörelseverksamheten som han tidigare bedrivit i Finland, men eftersom det inte hade visats att han skulle ha haft ett fast driftställe för sin rörelseverksamhet i Finland, kunde han inte, med beaktande av stadgandena i artikel 7 avtalet om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet mellan Finland och Spanien jämfört med stadgandena i 5 artikel nämnda avtal, beskattas för den inkomst som eventuellt erhållits från nämnda verksamhet i Finland. Skatteåret 1973. Omröstning 4–4.

HFD:1977-B-II-510

Kostnadsföringarna återgår och avskrivningarna återbärs till inkomsten (NärSKL 51 § 3 mom.), då ett bolag från Förenta Staterna upphör med verksamheten av sitt finska fasta driftställe och överför dess egendom till ett aktiebolag som grundas för fortsättningen av verksamheten.

CSN 1978/200

Det finska företag A:s utländska dotterbolag B ägde 80 procent av företag C:s, som är verksam i en tredje stat, eget kapital. C hade köpt halvfabrikat, som det behövde, från A. B hade varit tvungen att på grund av att verksamheten varit förlustbringande sälja sin andel till C. A fick vid beskattningen från C:s lån avdra beloppet som skall betalas på basis av kontraborgen.

HFD:1979-B-II-536

**CSN 1979/675
(=HFD 1980/2407)**

Samfund, hemmahörande i Förenta Staterna, ämnar låta utföra släktforskning för dessa emigranter och deras anhöriga och låta utarbeta ett släktverk. Det skulle för detta ändamål grunda ett centralställe i staden X i Finland. 5–10 personer skulle arbeta där under 4–5 år. Släktforskare, verksamma i Finland, kunde med de intervjuade sluta avtal om förhandsbeställningar om släktverket. Det ansågs, att för samfundet bildades ett fast driftställe i Finland.

HFD:1981-B-II-529

Ett finskt moderbolag hade i Schweiz grundat ett bolag som ägdes av ett utländskt dotterbolag och var avsett att vara centrum till koncernens tekniska kunskap. Moderbolaget ingick ett avtal enligt vilket det sålde sina tekniska kunskaper till det nya bolaget mot engångsersättning och enligt ett annat avtal förbinder moderbolaget sig att ge teknisk hjälp mot årlig patenträttsavgift och ersättning för tjänsterna. Oberoende av de orsaker som inverkar på grundandet av bolaget kunde dess verksamhet inte betraktas som bedrivande av moderbolagets verksamhet. De ingångna avtalen ansågs motsvara ärendets egentliga karaktär och avsikt och således kunde de inte lämnas helt obeaktade vid moderbolagets beskattning. Avtalen borde på grund av deras olika innehåll betraktas som separata avtal och godkännande av deras villkor i moderbolagets beskattning borde bedömas enligt både BeskL 56 § och 73 §. Skatteåret 1975.

CSN 1982/92

Uppgiften av ett konsortium, som grundats av sju bolag på VVS-branschen, är att sköta Kostamus VVS-arbeten i skeden 2 och 3. Det ansågs att det var fråga om ett konsortium som inte är sammanslutning.

HFD:1983-B-II-529

Bolaget hade givit räntefri skuld till sitt dotterbolag, som var verksam utomlands på samma bransch som moderbolaget men helt självständigt. Dessa räntor, som inte hade uppburits, ansågs, med beaktande av dotterbolagets dåliga ekonomiska situation vara ekonomiskt stöd som givits åt det för att trygga verksamheten. Räntestödet var en avdragbar utgift, som ansluter sig till förvärvande och bevarande av inkomst i bolagets näringsverksamhet samt som är en avdragbar utgift vid beskattningen med stöd av NärSkL 7 §.

HFD:1983-B-II-515

I handelsregistret har 29.11.1974 antecknats ett bolag, dess aktiemajoritet ägdes av ett utländskt moderbolag. Bolaget hade i balansräkningen, som det givit för skatteårets upphörda räkenskapsperiod, för första gången anmält ett lån på 6936600 mk från moderbolaget. Slutsumman i bolagets balansräkning var 23775903 mk och aktiekapital hade under skatteåret höjts från 350000 mk till 2000000 mk. Med beaktande av ändringarna i bolagets kapitalstruktur samt bestämmelserna om förbud mot diskriminering i skatteavtalet, betraktades räntorna för lånet helt som dotterbolagets avdragbara utgifter. Skatteåret 1977.

HFD:1984-B-II-536

Ett finskt företag på oljebranschen grundade ett dotterbolag i Förenta Staterna för oljeledning. Företaget fick vid sin beskattning avdra utgifterna som det för sitt dotterbolag erlagt för oljeledningen såsom utgifter för forskningen som syftar till utveckling av rörelseverksamhet enligt 25 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985. Omröstning 3–2.

Ett bolag, som registrerats i Finland, marknadsförde produkter i anslutning till sitt moderbolags uppdragande av plantor samt teknologi genom att det byggde produktionscentra. Bolagets försäljning utgjorde exportförsäljning i sin helhet, omsättningen uppkom utomlands i sin helhet och försäljningen sköttes i bolagets huvudkontor som är beläget i moderbolagets huvudkontor, där även bolagets verkställande direktör, personer som sköter försäljningen och tekniska experter arbetade. Bolagets finansierings- och övriga förvaltningsfunktioner sköttes på uppdrag av moderbolaget i nämnda huvudkontor. Bolaget anmälde att det hade fördelat kostnaderna för förvaltningen, som uppkommit i Finland, mellan utländska projekt i förhållandet till deras omsättningar. Bolaget ansågs ha haft ett fast driftställe i Finland i den kommun där huvudkontoret är beläget i Finland. Inkomsten av dess rörelseinkomstkälla skulle beskattas i sin helhet. Skatteåret 1980.

HFD:1985-B-II-516

Bolaget hade vid utgången av skatteåret givit sitt utländska dotterbolag med kreditnota en extra rabatt på c:a 2800000 mk. Som orsak till denna kreditnota hade anmälts: försenade leveranser, fel i varan, för stora leveranser och fel i prissättningen (10). Avsikten med rabatten hade varit att förhindra dotterbolagets trädande i likvidation och eventuell konkurs som försvårar bolagets hela verksamhet i Skandinavien. HFD vidmakthöll länsrättens utslag, med vilket rabatten, som bolaget gett sitt dotterbolag, hade ansetts vara ett koncernbidrag, givet för tryggandet av dotterbolagets dåliga ekonomiska ställning och såsom en avdragbar utgift. NärSkL 7 §. Omröstning 3–1.

HFD:1985-B-II-531

Finskt bolag A anskaffade gödselfabrikerna från Holland för vidgandet av sin verksamhet till kvävegödselmedlens del samt för tryggandet av självförsörjningen i fråga om ammoniak. Råvaran var billig i Holland och kompetent arbetskraft kunde erhållas därifrån. För projektet grundades bolaget C i Holland som köpte ifrågavarande fabriker och holdingbolag B, som ägde bolaget C. Bolaget A ägde däremot i sin tur holdingbolaget B. Bolaget A gav holdingbolaget B ett räntefritt lån och holdingbolaget B lånade motsvarande belopp till bolaget C, vars första verksamhetsår kom sannolikt att vara förlustbringande. Den kalkylmässiga räntan på lånet skulle inte läggas till inkomsten av bolaget A.

HFD:1985-B-II-530

Bolaget hade ett utländskt dotterbolag, som var verksamt endast som dess försäljningsbolag. Vid leveransen av moderbolagets produkter hade bildats kontoskuld för dotterbolaget. Av en del av kontoskulden hade bildats ett lån som efterskänktes under skatteåret. Därefter höjdes provisionen, som bolaget betalade bolagets dotterbolag. Moderbolaget ansågs med efterskänkningen av lånet ha rättat den tidigare till för lågt belopp erlagda provisionen och således ha givit sitt dotterbolag ett sådant koncernbidrag i anslutning till rörelseverksamheten mellan moderbolaget och dotterbolaget som ansågs som utgift för förvärvande av inkomst enligt NärSkL 7 §.

HFD 1985/5701

Den största delen av bolagets aktiestock ägdes av bolagets utländska moderbolag, från vilket bolaget hade erhållit lån. Av skatteårets ränta på nämnda lån, som uppburits i 393495 mk enligt en räntefot på 2 procent, hade lagts till bolagets

HFD 1986/642

inkomst som ett utländskt företags såsom kapitalinvestering betraktad ränta på skuld 246384 mk. Enligt en i HFD företedd utredning hade lånen erhållits åren 1966–1978. Bolagets aktiekapital i slutet av skatteåret utgjorde 8011000 mk och lånen av ovannämnd huvuddelägare 18205942 mk. Förhållandet av eget kapital och främmande kapital enligt skatteårets balansräkning var således 1:2,25. Lånen hade amorterats och uppburen ränta hade motsvarat lånevillkoren, som Finlands Bank hade godkänt på samma sätt som valutaöverföringarna. Med beaktande av i fråga om förhållandet mellan bolagets eget kapital och främmande kapital att lån hade amorterats och att räntan på lånen hade varit liten jämfört med den dividend som allmänt i Finlands förhållanden betalats för aktiekapitalet ansåg HFD att nämnda räntor var dotterbolagets avdragbara utgifter i sin helhet. Skatteåret 1980.

HFD:1986-B-II-577

En finsk import- och partiaffär på kosmetikbranschen hade betalat 152.212 mk i serviceavgifter till sitt holländska moderbolag, vilket belopp enligt avtalet skulle täcka kostnaderna för forskning, produktutveckling och övriga tjänster som av moderbolaget upprätthållna, hela koncernen betjänande forskningscentra och serviceavdelningar förorsakade. Inom koncernen hade kommits överens om fördelningen av dessa kostnader mellan dotterbolagen i förhållandet av till utomstående skedd försäljning. Då bolaget, som inte alls bedrev produktionsverksamhet, inte hade gett utredning om att det som motprestation hade erhållit vid rörelsen nödvändiga förnödenheter eller tjänster, kunde det inte avdra service fee-avgifter såsom utgifter för förvärvande av inkomst. I service fee-avtalet mellan dotterbolaget och moderbolaget hade förfarits på avvikande sätt än vad det skulle ha överenskommit mellan företagen som är oberoende av varandra. Skatteåret 1980. Omröstning 3–1.

HFD:1986-B-II-578

Finskt bolag, som producerade och marknadsförde drag, hade grundat ett dotterbolag i Irland år 1981. Dotterbolagets verksamhet inbegrep fortsatt förädling av halvfabrikat som moderbolaget levererade och exporten av dem till Nordamerika. Irland erbjöd vissa ansevärd ekonomiska förmåner till utländska bolag, bl.a. skattefriheten under de 20 första verksamhetsåren. Av moderbolagets produktion hade exporterats c:a 95 procent, därav 80 procent till Nordamerika. För dotterbolagets marknadsföring hade överförts endast två av bolagets dragmodeller, annan export skedde fortfarande direkt från Finland. Moderbolaget hade under skatteåret sålt halvfabrikat till dotterbolaget med 916.488 mk, medan de direkta rörliga kostnaderna för framställning av halvfabrikat hade varit 724.856 mk. Dotterbolaget hade under sin första räkenskapsperiod avkastat 2,4 milj.mk i vinst, medan dess omsättning hade varit 4,3 milj.mk. Det ansågs i dessa förhållanden att det i affärstransaktionerna mellan moderbolaget och dotterbolaget hade förfarits avvikande från det som det skulle ha överenskommit mellan företagen som är oberoende av varandra, och till moderbolagets inkomst lades 291.605 mk i förtäckt vinstöverföring som skett i form av underprissättning. 73 § 1 mom. i beskattninglagen. Skatteåret 1982.

CSN 1986/103

Verksamheten av aktiebolag T:s svenska dotterbolag B var förlustbringande. Likvidationen enligt Sveriges lagstiftning om aktiebolag hade undvikits på det sättet att i B Ab hade med villkoren av eget kapital investerats pengar åren 1984

och 1986. I dotterbolagets balansräkning hade posterna bokförts i gruppen av bundet eget kapital med titel "villkorligt aktieägartillskott". Avsikten var att fortsätta rörelsen i Sverige. T Ab fick avlägsna aktiernas väsentliga värdeminskning, om det visade sig att värdet av aktierna minskat. Villkorligt aktiekapital kunde räknas till anskaffningsutgiften för B Ab:s aktier. Skatteåren 1985 och 1986.

Aktiebolag, som hade grundats för att fortsätta verksamheten av ett svenskt bolags försäljningskontor i Helsingfors, fick inte från sin beskattningsbara inkomst avdra förlusterna som faststälts för försäljningskontoret. Skatteåret 1983.

HFD:1988-B-527

Det hade konstaterats att bolaget hade erlagt dröjsmålsränta för avgifterna som det erlagt till sitt svenska moderbolag efter förfallodagen. Moderbolaget hade å andra sidan inte i motsvarande fall erlagt dröjsmålsränta till bolaget fastän moderbolaget hade konstaterats ha betalat avgifter efter förfallodagen. Under förhållandena, som framgår av handlingarna, ansågs bolaget genom att det inte uppburit dröjsmålsränta ha överfört vinst till sitt moderbolag på det sätt som avses i 73 § i beskattningsslagen. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983.

HFD 1990/483

Ett finskt aktiebolag hade vid sidan av byggnadsverksamheten, som det bedrivit i Finland, bedrivit till samma förvärvskälla hörande verksamhet under skatteåret från ett fast driftställe i Egypten. Enligt artikel 7 i skatteavtalet mellan Finland och Egypten kunde rörelseinkomsten, ifall rörelsen bedrevs från ett fast driftställe i Egypten, beskattas i Egypten för en inkomstdel som hör till ett fast driftställe. Finland fick inte enligt avtalets artikel 23 beskatta för denna inkomst, men inkomsten kunde beaktas i skattesatsen. Byggnadsverksamheten, som bolaget bedrivit från det fasta driftstället i Egypten hade enligt bolagets anmälan blivit förlustbringande under skatteåret. Förlusten kunde inte lämnas oavdragen med stöd av skatteavtalet på den grund av att eventuell inkomst inte skulle kunna ha beskattats i Finland.

HFD 1990/3921

Ett danskt bolag som marknadsförde dataprogram som dess moderbolag utvecklat hade under skatteåret haft 12 kvadratmeters kontorsutrymmen i sin användning. I kontoret hade arbetat två anställda, till vilka hade betalats förutom en fast ersättning även provisionslön. Deras uppgift hade varit att förbereda och främja bolagets produkter. Alla avtalen som binder bolaget och övriga handlingar hade undertecknats i bolagets huvudkontor i Danmark, där även ärendena i anslutning till kontoret i Helsingfors samt faktureringen hade skett. Med beaktande av arbetstagarnas uppgifter i Finland, betraktades bolagets kontor inte endast som rådgivnings- eller övervakningskontor och dess uppgift ansågs inte ha varit att endast bedriva annan av sin karaktär beredande eller medhjälpande verksamhet. Bolagets kontor, till vars uppgifter ansågs ha hört även mottagning av beställningar, skulle betraktas som ett fast driftställe som avses i 5 artikel 1 och 2 punkterna i avtalet om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst- och förmögenhetsskatter mellan Finland, Island, Norge, Sverige och Danmark, varav verksamheten av företaget delvis bedrevs. Bolaget skulle således till den del inkomsten hörde till detta driftställe beskattas i Finland. Skatteåret 1986.

HFD 1991/4893

HFD 1992/536 B
509

Samfund som registrerats i Nederländerna betraktades inte som dottersamfund avsedda i 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Då 4 punkten 26 artikeln om förbud mot diskriminering i avtalet mellan republiken Finland och kungariket Nederländerna om undanröjande av dubbelbeskattning och skatteskolning beaktades, fick finska dotterbolaget A Ab, vars hela aktiestock ägdes av ett i Nederländerna registrerat samfund, avdra koncernbidraget som koncernen givit koncernens finska moderbolag B Ab under räkenskapsperioden som upphört 31.12.1990 såsom koncernbidrag, avsett i lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1990. Omröstning 4–2-1.

HFD 1992/537 B
510

Samfund som registrerats i Sverige ansågs inte som dottersamfund som avses i 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Då punkt 4 i artikel 27 om förbud mot diskriminering i avtalet om undanröjande av dubbelbeskattning mellan de nordiska länderna som angår inkomst- och förmögenhetsskatter beaktades, behandlades understödet, som finskt dotterbolag A Ab:s, vars hela aktiestock ägdes av ett i Sverige registrerat samfund, koncernen givit åt det finska moderbolaget, såsom rörelseinkomst som avses i 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1991. Skatteåret 1992. Omröstning 4–2-1.

HFD 1992/4585 B
511

Till förmögenheten av en engelsk banks filialkontor i Finland hörde närmast hela aktiestocken av A Ab, som bedrivit finansiering och leasing i Finland. A Ab ämnade utdela dividend för sin räkenskapsperiod som upphört 31.12.1991. Såsom förhandsbesked förklarades att filialkontoret hade inte rätt till gottgörelse för bolagsskatt till dividendens del som A Ab erhållit skatteåret 1992. Som motiveringar framfördes följande: i 11 artikel 8 punkten i avtalet om undanröjande av skatteskolning och dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet med Storbritannien och Nordirland finns en bestämmelse om dividend, då en person som är bosatt i den avtalsslutande staten och som är berättigad till dividenden, idkar rörelse i en annan avtalsslutande stat där det dividend betalande bolaget är beläget, från ett fast driftställe där och andelen som utgör grunden för betalningen av dividend faktiskt ansluter sig till det här fasta driftstället. Då tillämpas artikel 8 i skatteavtalet. Enligt den anses dividenden som rörelseinkomst hörande till ett fast driftställe. Vid tillämpningen av specialbestämmelsen i skatteavtalets 11 artikel 8 punkten är banken inte föremål för diskriminering på det sättet som i skatteavtalets artikel 27 avses. Förhandsbesked. Skatteåret 1992.

HFD 1993/351

Banken hade bedrivit bankverksamhet från ett fast driftställe i staden New York, USA. Banken hade haft ett tekniskt verksamhetsställe i Caymanöarna som var verksam underlydande kontoret i New York och som inte hade några verksamhetsutrymmen, inventarier, någon personal eller andra motsvarande arrangemang. För detta tekniska verksamhetsställe hade inte bildats något fast driftställe för banken. Inkomsten som bildats vid bankens verksamhet i Caymanöarna skulle, med beaktande av att verksamheten hade skett i New York, genom att personalen av det fasta driftstället och övriga resurser används räknas till inkomsten av ett fast driftställe som avses i 8 och 9 artikel i skatteavtalet mellan Finland och USA, som enligt 8 artikel i nämnda avtal kan beskattas i belägenhetsstaten av det fasta driftstället, dvs. i USA. Finland skulle således bevilja även för inkomsten som

uppkommit i Caymanöarna såsom avdrag på inkomsten enligt 5 artikel 2 a punkten den del som hänförde sig till denna inkomst. Skatteåret 1986.

Bolaget hade skatteåret 1985 erhållit inkomst från en källa i Förenta Staterna, som kunde beskattas i Förenta Staterna på det sättet som avses i 5 artikel 2 a) punkten i avtalet om inkomst- och förmögenhetsskatter mellan Finland och Förenta Staterna och i fråga om vilken Finland skulle såsom avdrag från skatten på inkomsten bevilja den del som hänför sig till denna inkomst. Bolaget hade under tidigare skatteår haft utgifter som hänför sig till denna källa och som överstiger inkomsterna. Utgifterna hade under dessa år avdragits från inkomsten som skall beskattas i Finland. Skatteåret 1985 skulle avdraget som skall göras från statens inkomstskatt i Finland dock uträknas på basis av den skillnad som erhöles, då från bruttobeloppet av inkomsten som erhållits i Förenta Staterna skatteåret 1985 avdrogs de avdragbara utgifterna av skatteåret 1985, som hänför sig till denna inkomst. Länsrättens utslag, i vilket vid beräkningen av avdraget från statens inkomstskatt skulle avdras även förlusterna av en källa från Förenta Staterna från tidigare år i Finland, upphävdes. Skatteåret 1985. Omröstning 4–1.

HFD 1993/826

A Ab bedrev i huvudsak partihandel på fotobranschen och framställning av bilder. Det hade tillsammans med sitt moderbolag i Förenta Staterna med marknadsföringens serviceavtal, som slutits 31.10.1966, förbundit sig till prestationerna, vars storlek var årligen högst 1,5 procent av bolagets totalförsäljning. De fakturerade beloppen hade varje enskilt år baserats på beloppet av kostnaderna för marknadsföringstjänster, som budgeterats ifrågavarande år. Beloppet hade fördelats i förhållandet av omsättningen i Finland och den totala omsättningen. A Ab hade erlagt avgifter med 0,59 procent av sin totalförsäljning till moderbolaget för året 1986, 0,44 procent för året 1985 och 0,33 procent för året 1986. A Ab hade på basis av avtalet utan ersättning i sin användning erhållit ett adb-baserat kvalitetskontrollsystem, rådgivning för separering av silver, olika tjänster i anslutning till systemfel och problem i användningen samt planeringstjänster i anslutning till utbildningsprogram. I saken skulle beaktas, vad dessa tjänster, då de kunde erhållas, kostade då de anskaffades från utomstående. På basis av den företedda utredningen kunde det inte anses, att erläggandet av ovannämnda serviceavgifter till A Ab:s moderbolag skulle basera sig på ett avtal vars ekonomiska villkor på det sättet som avses i 73 § i beskattningslagen avvek sig från vad skulle ha överenskommit mellan företagen som är oberoende av varandra. Länsrättens utslag och verkställda efterbeskattningar, i vilka det uppskattats att hälften av avgifterna hade återburits till A Ab:s inkomst, upphävdes. Skatteåren 1984–1986.

**HFD 1993/3009 B
504**

A Ab ägde hundra procent av svenska C Ab:s aktiestock via sitt dotterbolag B Ab. C Ab:s verksamhet hade varit förlustbringande under många år. C Ab hade år 1993 utöver sin tidigare förlustbringande verksamhet börjat marknadsföra den svenskspråkiga översättningen av tidningen som A Ab redigerat, publicerat och tryckt. Då publikations- och marknadsföringsverksamheten av tidningen, som A Ab redigerat och tryckt, anslöt sig till A Ab:s näringsverksamhet och då beloppet av marknadsförings- och startstödet motsvarade kostnaderna för marknadsföringen

CSN 1993/370

av tidningen, ansågs stödet som A Ab givit C Ab vara en utgift för förvärvande och bevarande av A Ab:s inkomst. Skatteåret 1993.

HFD 1994/1847

Finskt aktiebolag hörde till ett världsomfattande koncern, som var verksamt i 15 europeiska länder genom sina egna bolag. Koncernen framställde elanslutningar samt verktyg på branschen från enkla verktyg till elektroniskt styrda helautomatiska anläggningar. Det finska dotterbolagets bransch var import och partihandel av dessa produkter. Bolaget hade på basis av licensavtalet erlagt royalty till sitt moderbolag från Förenta Staterna med en viss procent av omsättningen. Representanterna för skattetagarna krävde i sina besvär hos länsrätten att beloppet av royaltyn återbärs till bolagets inkomst, eftersom bolaget var blotta försäljningsbolag av elprodukter och bolagets resultat skulle ha varit så mycket större som de erlagda royaltyerna, om det inte skulle ha funnits något licensavtal. Bolaget framförde i sitt bemötande att moderbolaget använde till forskning och produktutveckling i genomsnitt en klart större del av koncernens omsättning än vad det finska dotterbolaget erlade såsom royalty av sin egen omsättning. I koncernen debiterades ersättningarna för forskning och produktutveckling enligt bolaget inte såsom en del av produkternas försäljningspris och inte heller annars särskilt utan enbart såsom royalty. Bolaget bifogade utredningar om prisjämförelse, av vilka framgick att det lägsta priset som koncernens utomstående återförsäljare betalade för koncernens produkter var betydligt större än totalpriset som bolaget betalat för samma produkter inom ramen för koncernen medräknande royaltyn.

Länsrätten syftade i sina motiveringar till rättigheterna, tjänsterna och de övriga förmånerna som bolaget erhållit med stöd av licensavtalet samt till att bolaget hade också utrett att beloppen som bolaget erlagt som priserna av produkter tillsammans med den royaltyersättning som bolaget hade betalat på basis av licensavtalet för förmånerna som det erhållit var mindre i belopp än vad det kunde ha debiterats med stöd av principen om marknadsvillkor. Länsrätten ansåg därför att det inte hade visats att det såsom på systemet med kostnadsfördelning mellan koncernbolagen baserade royaltyer skulle ha betalats mera än det gängse värdet av motprestationen eller att det i licensavtalet annars skulle ha överenskommits om ekonomiska villkor som skulle avvika sig från det som överenskommits mellan företagen som är oberoende av varandra. Det var således inte skäl att med stöd av 56 och 73 § i beskattninglagen begränsa avdragbarheten av royaltyavgifterna. HFD hade inte ändrat länsrättens utslag. Skatteåret 1988 och skatteåret 1989.

CSN 1995/312

År 1992 grundade A ett aktiebolag X S.A, vars hemort var Luxemburg. X S.A ägde värdepapper och bedrev administrering. X S.A är ett holdingbolag som avses i Luxemburgs lagstiftning och på bolaget tillämpas inte avtalet för förhindrandet av dubbelbeskattning mellan Finland och Luxemburg. Bolagets aktiestock ägdes i sin helhet av A fr.o.m. bolagets grundande. Bolagets räkenskapsperiod var ett kalenderår. För räkenskapsperioden som utgick 31.12.1994 var bolagets förlust ca 2,2 miljoner mark. X S.A:s förlust som uppkommit under 1994 var inte avdragsgill under de fem år som följde efter 1994 från den skattepliktiga inkomst som A ansågs erhålla med stöd av 4 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund på basis av det som A ägde i X S.A då lagen trädde i kraft 1.1.1995

och den tillämpas första gången vid beskattningen för 1995. Som A:s skattepliktiga inkomster ansågs inte vara den i lagen avsedda delen av X S.A:s inkomst under det skatteår under vilket A överlät de aktier som han ägde i X S.A. Skatteåret 1995, skatteåret 1996 och skatteåret 1997.

Finskt A Ab ägde i Chile direkt eller indirekt ett metallurgibolag, malmletningsbolag och ett gruvbolag. Malmletningsbolagets inkomster inflöt från gruv- och förädlingsverksamhet som bolaget bedrev när det hade lokaliserat en mineralreserv. Bolagen var verksamma i Chile så att landets kopparreserver kunde utnyttjas och utnyttjandet innefattade en utvidgad och långfristig produktionsprocess från lokalisering av koppar till dess brytning och anrikande. Under dessa omständigheter och med beaktande av bassamfundslagens allmänna avsikt tillämpades bassamfundslagen inte på bolagsinkomsterna. Förutsättningar för tillämpning av lagen borde undersökas även i det fallet att det utländska bolagets skatt som betalas till boningsstaten och skatt som beräknas enligt Finlands skattelagar var 0 mark på grund av förlustbringande resultat. Bassamfundslagen borde tillämpas på det utländska bolaget, om beskattningsnivån i boningsstaten inte var minst 3/5 av Finlands beskattningsnivå. Som jämförelsens utgångspunkt beaktades bolagets verkliga förlustbringande resultat. De förluster av det utländska bassamfundet som uppstått före bassamfundslagens ikraftträdande avdrogs inte från samfundets inkomst då man jämförde den egentliga beskattningsnivån i boningsstaten och Finland. Den finska delägaren hade inte heller rätt att avdra förlusterna från den inkomst som på basis av bassamfundslagen räknades till delägarens beskattningsbara inkomst. Skatteåret 1995 och skatteåret 1996. Omröstning.

CSN 1996/37

Ett finskt aktiebolag ägde ett dotterbolag i Chile. Dividend som dotterbolaget hade fått från ett annat dotterbolag i Chile räknades till bolagets inkomster då man beräknade det inkomst på basis av vilken de skatter påfördes som användes som basis då man jämförde den egentliga beskattningsnivån mellan bolagets hemstat och Finland. Dividenderna räknades också till den finska delägarens skattepliktiga inkomster som avses i bassamfundslagen. Om ett utländskt bolag räknade i sin boningsstat till den skattepliktiga inkomsten en sådan tidigare gjord reservering som inte var avdragsgill enligt de finska skattelagarna, räknades reserveringen inte till bolagets inkomster då man utförde den jämförelse som avses i bassamfundslagen. Beloppet räknades inte heller till den finska delägarens skattepliktiga inkomst som avses i bassamfundslagen. Avdrag enligt lagarna om bolagets boningsstat som avdragits från omsättningstillgångarnas anskaffningsutgift vid det utländska bolagets beskattning före bassamfundslagens ikraftträdande rättades inte i samband med jämförelsen enligt bassamfundslagen eller då den finska delägarens i den ovannämnda lagen avsedda skattepliktiga inkomster beräknades. Till den finska delägarens jämförelseskatt som avses i lagen om gottgörelse för bolagsskatt räknades inte den skatt som det utländska samfundet betalar enligt 6 § i bassamfundslagen och som avdras från den skatt som betalas i Finland. Skatteåret 1995 och skatteåret 1996. Omröstning.

CSN 1996/38

CSN 1996/68

Ett holländskt företag tänkte sluta ett försäljningskommissionsavtal med dotterbolaget A Ab, som bedriver avtalsproduktion i Finland eller med ett nytt dotterbolag som skall grundas i Finland. Försäljningskommissionären sköter rörelseverksamhet i eget namn för huvudmannens räkning. Parti- eller detaljhandlaren som köper produkter från kommissionären vet inte om avtalsförhållandet mellan huvudmannen och kommissionären. Äganderätten till produkterna överförs direkt från det holländska moderbolaget till köparna. Försäljningskommissionären sköter faktureringen. Endast den finska kommissionären antecknas som säljare på fakturan. Det holländska bolaget deltar inte i kommissionärens verksamhet med detaljerade instruktioner eller bestämmelser. Kommissionären behöver inte huvudmannens samtycke i affärer som den slutar inom ramarna för kommissionsavtalet. Kommissionären svarar för affärsrisken då lyckandet av marknadsföringen och försäljningen inverkar direkt på resultatet av kommissionärens verksamhet. Köparens eventuella krav beträffande köpen hänförs till kommissionären. Kommissionären har inte ensamrätt till marknadsområdet. Huvudmannen har rätt att använda t.ex. annan återförsäljare för distribution av produkterna. Kommissionären arbetar endast inom ramarna för sin bransch utan att bedriva annan verksamhet. Under dessa omständigheter betraktades försäljningskommissionärens verksamhet självständig på ett sätt som avses i 5 artikel i skatteavtalet och kommissionären ansågs vara verksam inom ramarna för vanlig affärsverksamhet. Verksamheten av A Ab eller verksamhet av ett bolag som grundas i Finland bildar inte ett sådant fast driftställe för det holländska moderbolaget som avses i skatteavtalet.

HFD:1997:9

Finskt A Ab ägde ett dotterbolag i Chile, med vilket land Finland inte ingått skatteavtal. Dividender som det chilenska dotterbolaget fått från ett annat chilenskt dotterbolag togs i beaktande, då man räknade ut den inkomst som användes som grund för de skatter på basis av vilka den verkliga nivån av beskattningen i bolagets utländska hemviststat och i Finland jämfördes med varandra. Dividenderna räknades också till skattepliktig inkomst som avses i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund. Förhandsavgörande för 1995 och 1996. Omröstning 4–1.

CSN 1997/206

Danskt bolag, X A/S, marknadsförde datorprogram som hade utvecklas av dess moderbolag. Bolaget hade kontorsutrymmen i Finland. I kontoret arbetade bolagets två anställda personer, åt vilka man betalade provisionslön. De anställda svarade för lokal marknadsföringsstrategi samt för insamling av uppgifter om marknadsföringen och konkurrenterna här. De anställda tog hand om kontakterna med kunderna och besvarade kundernas tekniska frågor. De skaffade också preliminära offerter som inte var förbindande gentemot X A/S och lämnade offerterna in till X A/S. De anställda assisterade också vid uppbärande av licensavgifterna. Leveransen av produkterna och faktureringen skedde direkt från Danmark. Erbjudandet av produkter av X A/S:s moderbolag skedde i Finland så att här stationerade anställda tog kontakt med kunderna och erbjöd bolagets produkter. De samlade samtidigt in uppgifter om kundernas behov av datorprogram. Kunderna fick, om de så önskade, provköra programmen. Om kunden efter provkörningen ville köpa licenserna, fick de av här stationerade anställda en offert

som innehöll, förutom kunduppgifterna, även uppgifter om produkter som kunden ville få, föreslagna rabatter och uppgift om betalningens storlek. Alla licenser som såldes i Finland hade standardvillkor och licenspriserna var listapriser. Den egentliga offerten gjordes av X A/S, som sände till kundföretagandet den slutliga offerten och fakturan direkt från Danmark. De preliminära offerterna som gjorts av de anställda motsvarade i praktiken X A/S:s slutliga offert. Den ansågs att de anställda deltog aktivt i försäljningsarbetet i den mån att X A/S:s verksamhet här inte kunde betraktas endast som förberedande eller biträdande. Det ansågs att för X A/S bildades ett fast driftställe i Finland. Skatteår 1997 och skatteår 1998.

Ett finskt moderbolag hade bokfört som belastning av årsresultatet arbetspensionspremierna som betalats för den i Belgien arbetande finska personalen av bolagets belgiska dotterbolag. Dotterbolaget skötte i Belgien ett tekniskt projekt i samarbete med moderbolaget. De anställda hade ingått ett arbetsavtal både med moder- och dotterbolaget, enligt vilket avtal de flyttades från moderbolagets tjänst till dotterbolaget för tre års tid och återvände därefter som gamla arbetare till moderbolaget. Enligt utredningen som framställts i ärendet skulle de finska arbetspensionslagarna tillämpas på de ifrågakvarande personerna, eftersom arbetsgivaren var ett utländskt dotterbolag till ett finskt moderbolag och mellan Finland och Belgien inte fanns något socialskyddsavtal som skulle innehålla annorlunda bestämmelser om ärendet. Länsrätten hade med denna grund ansett att moderbolaget hade varit berättigat att med beaktande av 7 § och 8 § 1 mom. 4 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet från sin inkomst dra av arbetspensionspremierna. HFD kostnaderna att personerna hade varit anställda i dotterbolaget, fått lön av det och kostnaderna som förorsakats av deras arbete hade ökat dotterbolagets inkomst. Från det finska moderbolagets inkomst kunde enligt huvudregeln inte avdras utgifter om förorsakades av inkomstförvärvsverksamhet som bedrevs av det utländska dotterbolaget, utan även i en koncern skulle utgifterna dras av från det bolags inkomst vars inkomst de omedelbart hade ökat. I ärendet hade inte uppvisats sådant behov till koncernstöd eller sådana andra orsaker på grund av vilka man i detta fall borde avvika från huvudregeln. Arbetspensionspremier som betalats för dotterbolaget skulle således i beskattningen ha behandlats som sådana moderbolagets resultat icke inverkande utgiftsposter som debiterades vidare på dotterbolaget. Då man inte ens hade påstått att premierna i någon form hade debiterats på dotterbolaget, hade efterbeskattningen, där arbetspensionspremierna hade återförts till moderbolagets inkomst, gjorts gällande. Skatteår 1989–1991.

HFD 1998/544

Aktiestocken i A Ab, som bedriver leasingverksamhet i Finland, ägs av ett nederländskt bolag, som har dotterbolag även i flera andra länder och som i sitt hemland även äger bankrättigheter. A Ab:s näringsverksamhet finansieras med aktiekapital och koncernens interna finansiering, som består av både kort- och långfristiga krediter. Man strävar till att relationen mellan det främmande och det egna kapitalet skall vara 15:1. Ungefär hälften av krediterna består av kortfristiga krediter och deras förfalloperioder är kortade än ett år. Räntesatsen i dessa krediter är bunden vid heliborräntan. I krediter med löptid över 12 månader används den internationella swapräntekursen. Den koncerninterna lånefinansie-

**HFD 1999/862
(HFD 1999:19)**

ringen skall vara minst lika förmånlig som på den finska finansmarknaden. A Ab betalar ränta fastän dess resultat skulle vara förlustbringande. Det krävs ingen säkerhet för de koncerninterna krediterna och de kan sägas upp till följd av avtalsbrott. Under dessa omständigheter, med beaktande av förutom 18 § 1 mom. 2 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet även av bestämmelserna om avdragsgillheten av ränta i artikel 25 stycke 2 angående diskrimineringsförbud i skatteavtalet med Nederländerna (F 11.12.1997/1125, FördrS 84) skall de av A Ab erhållna koncernkrediterna betraktas som till sin natur främmande kapital och låneräntorna som avdragbara utgifter för näringsverksamheten. Vid verkställandet av beskattning skulle man dock utreda att den ränta som betalades inte överskred den gängse, som rimlig ansedda räntenivån. Förhandsavgörande för åren 1998 och 1999.

HFD 1999/1031

På Caymanöarna registrerat X Ltd hade fr.o.m. 23.10.1989 tillhört koncernen Y såsom helt ägt koncernbolag. X Ltd, vars bransch var att hyra ut fartyg, var i Finland ett rörelsebedrivande begränsat skattskyldigt samfund. X Ltd:s rörelseinkomster härstammade från uthyrningen av tre, år 1989 anskaffade, i Bahamas fartygsregister antecknade fartyg genom ett bareboat charter-avtal till det finska moderbolaget Y, som vidareuthyrde fartygen med bareboatvillkoren till sitt dotterbolag. X Ltd hade varken lokaler eller personal på Caymanöarna och bolaget hade inte heller betalat några löner där. Bolagets adress var ett företag som sköter juridiska frågor på Caymanöarna. B som hörde till det här företagets 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 sköter 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 fattas i Helsingfors och bolagets verksamhet hade i allmänhet skett i Finland och med Y:s personal och i Y:s lokaler. X Ltd:s bokföring och revision hade skötts i Finland. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att det med beaktande av utredningen den fått hade varit X Ltd:s styrelse i Finland som svarat för att förutom representera koncernens moderbolag i bolaget och att ta hand om ordnandet av bolagets administration och verksamhet att även svara för den operativa ledningen och skötseln av löpande administrativa ärenden. Det måste därför anses att bolaget hade på styrelseorten i Helsingfors den plats där särskilda anordningar hade vidtagits för att varaktigt idka rörelse, såsom den plats där bolagets ledning finns och att bolaget därför hade det i 60 § i beskattningslagen avsedda fasta driftstället i Helsingfors. Det finns mellan Caymanöarna och Finland inget skatteavtal som skulle begränsa Finlands beskattningsrätt. Med beaktande av 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet samt 60 § och 73 § 3 mom. i beskattningslagen var X Ltd skyldigt att betala skatt på basis av den inkomst som hänförde sig till det fasta driftstället i Finland. Efterbeskattningar för 1989 och 1991. Omröstning 6–2.

HFD 1999/4219

A Ab hade med sitt holländska dotterbolag ingått ett licensavtal genom vilket moderbolaget hade överlåtit nyttjanderätten till varumärket åt dotterbolaget. Enligt

avtalet betalade det holländska dotterbolaget en årlig royalty till sitt moderbolag A Ab på rättigheten. Royaltyn utgjorde två procent av koncernens nettoförsäljning. Det holländska dotterbolaget hade ingått underlicensavtal med koncernbolagen. På basis av dessa underlicensavtal betalade koncernbolagen en årlig royalty om fem procent av sina nettoförsäljningar till det holländska bolaget. A Ab hade årligen av sitt holländska dotterbolag fått förutom royalty även dividender. De sammanlagda royaltyerna och dividenderna under femårsperioden var nästan lika stora. I skattegranskningen ansåg man att royaltyavtalet mellan moderbolaget och det holländska dotterbolaget inte ingåtts på marknadsvillkor utan till underpris. Koncernens finska dotterbolag hade betalat royaltyer enligt fem procent. Bolagen hade dragit av dessa royaltyer som utgifter från sina inkomster så att det holländska dotterbolaget skulle ha kunnat betala skattefria dividendinkomster till sitt moderbolag A Ab. Därför ansåg man i skattegranskningen att underprissättningen uppenbarligen hade utnyttjats i avsikten att undgå skatt. Med beaktande av 56 § och 73 § i beskattninglagen bestämde länsrätten att 5 000 000 mark av de av det holländska dotterbolaget betalda dividenderna skulle hänföras till A Ab:s inkomst. Det holländska dotterbolagets inkomster hade nästan helt bestått av licensavtalsenliga royaltyinkomster. Man ansåg att A Ab med sitt holländska dotterbolag hade överenskommit om sådana ekonomiska villkor som avvek från vad som mellan av varandra oberoende företag skulle ha avtalats. Länsrättens utslag ändrades inte i högsta förvaltningsdomstolen, som därutöver motiverade utslaget med att bolaget inte hade företett tillräcklig utredning om godtagbara faktorer som skulle ha inverkat på skillnaden mellan royaltyer som det holländska bolaget fick och som det betalade till sitt moderbolag. Skatteåret 1995. Omröstning 3–2.

Ett bolag, som var av ett danskt bolag helt ägt dotterbolag, hade för avsikt att år 2000 genomgå en fission för att bli två olika bolag. Enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen kunde det nya bolaget som uppkom vid fissionen dra av koncernbidraget som det gett sitt systerbolag trots att moderbolaget inte var inhemskt. Förhandsavgörande skatteåren 2000 och 2001. 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen, artikel 27 punkt 4 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. Se även HFD 18.2.1992 L 536 (HFD 1992-B-509) och HFD 18.2.1992 L 537 (HFD 1992-B-510).

HFD 2000/864

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lagen om bassamfund inte kunde tillämpas på en sådan situation där ett finskt moderbolag A hade ett dotterbolag B S.A. i Luxemburg, vilket bolag var allmänt skattskyldigt i Luxemburg och inte kunde räkna sig till godo speciella skattelättnader. Dotterbolaget hade däremot ett fast driftställe i Schweiz. Enligt utredningen som hade framlagts i ärendet var den verkliga nivån av dotterbolagets inkomstbeskattning antagligen mindre än 3/5 av nivån av beskattningen i Finland av bolaget som hade hemvist här. Beskattningens låga nivå berodde på att SA:s inkomst av det fasta driftstället var befriad från skatt i Luxemburg med stöd av förfarandeartikeln i skatteavtalet mellan Luxemburg och Schweiz. Såsom motivering konstaterade centralskattenämnden och högsta förvaltningsdomstolen att såsom utländskt bassamfund betraktas likväl inte ett sam-

**HFD 2000/2583,
opublicerat**

fund med vars hemviststat Finland har ett gällande avtal om undvikande av dubbelbeskattning, om bolaget enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet fått, under den förutsättningen, att samfund i den sagda staten är skyldiga att betala sådan skatt för sina inkomster som inte väsentligen avviker från skatten som samfund betalar för sina inkomster i Finland och att bolaget inte har dragit nytta av speciell skattelättnadslagstiftning i denna stat.

HFD:2002:26

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bestämmelserna i lagen om bassamfund kunde tillämpas på ett finskt moderbolags dotterbolag i Belgien, på vilket bolag tillämpades belgisk lagstiftning om s.k. koordineringscentrum (coordinator centre) och vilket således drog nytta av belgisk speciell lagstiftning om skattelättnader. Dotterbolagets inkomst kunde beskattas som såsom det finska moderbolagets inkomst utan hinder av skatteavtalet mellan Finland och Belgien eller Europeiska unionens fördrag.

HFD 2003/87(HFD 8.12.2003/3127)

Ett finskt bolag som beskattades med stöd av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (bassamfundslagen) för inkomsten av sitt bassamfund med hemvist i Irland hade inte kunnat dra av skatten som bassamfundet betalat i Irland för år 1997 eftersom bolagets eget resultat hade varit förlustbringande under ifrågavarande skatteår. Bassamfundslagens syfte är att verkställa beskattningen som en person med hemvist i Finland annars skulle kunna undvika genom att bilda ett bassamfund utomlands. Lagens syfte är dock inte att till följd av olika staters dubbla beskattningar åstadkomma en strängare beskattning än beskattningen i Finland. Därför och eftersom det i bassamfundslagen inte föreskrivs om någon tidsbegränsning för avräkningen av skatten, kunde bolaget dra av ifrågavarande skatt som betalats till Irland från de skatter som det påförts för år 1998.

HFD 2003/2667

Bolaget hade för avsikt att omorganisera verksamheten så att den underkoncern som skulle grundas och registreras i Nederländerna och där sökandebolaget skulle ha bestämmande inflytande och som skulle omfatta moderbolaget och sju rederibolag som var och en skulle äga ett fartyg skulle fortsätta med bolagets sjöfartverksamhet. Verksamheten skulle bedrivas på fartyg som skulle hyras från dotterbolag som underkoncernens moderbolag äger helt. Det skulle vara underkoncernens moderbolag som skulle ingå befraktningsavtal, skulle få inkomsterna av dessa uppdrag och skulle betala fartygshyra till dotterbolag. Det ansågs att den nederländska underkoncernens moderbolag och dotterbolagen som det ägde helt under de beskrivna omständigheterna bedriver rederiverksamhet. Eftersom inkomsterna till underkoncernens moderbolag inflyter huvudsakligen från denna verksamhet, kan bolaget inte betraktas som i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund avsett samfund. Förhandsavgörande för åren 2003 och 2004.

HFD:2003:49

JP Abp hade under skatteåret förvärvat hela aktiestocken i det schweiziska företaget E AG. E AG:s förluster för åren 1996 och 1997 hade dragits av från inkomsten för skatteåret 1999, varför bolaget als inte hade betalat någon inkomstskatt i Schweiz. Om E AG var ett samfund med hemvist i Finland, skulle förlusterna

för skatteåren 1996 och 1997 på grund av ägarbytet år 1999 inte ha kunnat dras av utan ett i 122 § 3 mom. i inkomstskattelagen avsett tillstånd.

Vid uträkningen av den verkliga nivån på inkomstbeskattningen enligt 2 § 1 mom. i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund måste skattebeloppen som skall jämföras grunda sig på resultat som är beräknade på ett jämförbart sätt enligt skattelagarna i Finland och hemviststaten. Därför skulle skattebeloppen som jämförelsen grundar sig på i de bägge staterna uträknas på grundval av skatteårets resultat från vilket tidigare skatteårs förlust inte har dragits av. Eftersom den verkliga nivån på inkomstbeskattningen av E AG i Schweiz när den uträknades så här inte var lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här, skulle E AG inte betraktas som i lagen om beskattning av delägare i utländska samfund avsett bassamfund. Skatteåret 1999.

N Ab:s dotterbolag N Ltd med hemvist i Hong Kong vars resultat för 1995 hade varit förlustbringande hade inte betraktats som i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund avsett bassamfund för ifrågavarande förluster eftersom den verkliga nivån på dess inkomstbeskattning i hemviststaten översteg 3/5 av den då gällande inkomstskatteprocentsatsen för samfund, dvs. 25 procent, och översteg alltså miniminivån enligt bassamfundslagen. När samfundsskattesatsen hade höjts till 28 procent år 1996, var skattesatsen i Hong Kong lägre än 3/5 av samfundsskattesatsen i Finland, varför N Ltd betraktades som bassamfund i beskattningen för 1996 av N Ab. N Ltd:s förlust för 1995 kunde avdras från N Ab:s beskattningsbara bassamfundsinkomst trots att N Ltd inte hade varit ett i ovan nämnd lag avsett bassamfund under förluståret och trots att utredningen om förlusten hade framlagts först för beskattningen för 1996. Skatteåret 1996.

**HFD 2003:70 (HFD
16.10.2003/2480)**

Ett svenskt aktiebolag med ett fast driftställe (filial) i Finland och ett finskt aktiebolag med ett i Nederländerna registrerat moderbolag hörde till samma koncern. Det svenska aktiebolagets fasta driftställe (filial) i Finland och det finska aktiebolaget fick ge varandra i beskattningen avdragbart koncernbidrag. Förhandsavgörande för 2002.

**HFD 2003:79 (HFD
13.11.2003/273)**

Bestämmelserna i lagen om gottgörelse för bolagsskatt tillämpades inte på dividendutdelningen av ett aktiebolag vars hemvist enligt bestämmelserna i skatteavtalet ansågs vara i den andra avtalsslutande staten trots att bolaget var registrerat i Finland emedan bolaget saknade närings- eller annan verksamhet, representant eller fast driftställe i Finland.

HFD:2003:34

Ett aktiebolag som var registrerat i Finland saknade fast driftställe, lokaler, ledning och annan personal i Finland. Bolaget bedrev varken näringsverksamhet eller annan verksamhet i Finland. Med stöd av inkomstskattelagen ansågs bolaget ha sin hemvist i Finland och enligt Danmarks interna lagstiftning ha sin hemvist i Danmark där det hade ett fast driftställe. Problemet med dubbelboendet avgjordes enligt artikel 4 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 26/1997) så att bolaget ansågs ha hemvist i Danmark då skatteavtalet tillämpades, varvid rätten att beskatta bolaget för dess globala inkomst tillhörde Danmark. Då det koncern-

HFD:2003:33

bidrag som de finska dotterbolagen hade gett aktiebolaget inte hade getts till bolaget för näringsverksamheten i Finland på det sätt som avses i 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen, fastställde högsta förvaltningsdomstolen centralskattenämndens förhandsavgörande om att det koncernbidrag som de finska dotterbolagen gett moderbolaget under de i handlingarna beskriva omständigheterna inte kunde betraktas som avdragbar utgift vid beskattningen av dotterbolagen som ansökt om förhandsavgörandet.

Förhandsavgörande för inkomstbeskattningen av samfunden för 2002 och 2003.

HFD:2004:12

Det finländska A Abp kunde inte med stöd av lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning få avräknade de skatter som dess filial i New York betalat till delstaten New York och staden New York. Dessa skatter utgjorde inte heller skatter som avses i avtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. Ovannämnda skatter kunde inte dras av i beskattningen av A Abp med stöd av 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsavgörande.

CSN 2004/12

Sökanden, som var allmänt skattskyldig i Finland och som beskattades enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, hade tänkt inleda låneverksamhet med värdepapper på Stockholmsbörsen med av börsen standardiserade låneavtal. Med dessa låneavtal kunde man mot premie låna ut värdepapper för viss tid. Stockholmsbörsen fungerade som clearingsamfund för låneavtal och ställde sig som motpart till både långgivaren och låntagaren i ett låneavtal. Villkoren för låneavtalen definierades i Stockholmsbörsens stadgar. Stockholmsbörsen bedriver värdepappers- och derivatbörsverksamhet samt clearingverksamhet för derivathandeln på basis av den svenska Finansinspektionens tillstånd och under dess tillsyn.

Artikel 49 i EG-fördraget förbjuder alla inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten. Enligt fördragets artikel 50 skall som tjänster anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer. Enligt artikeln får den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt utöva sin verksamhet i det land där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som landet uppställer för sina egna medborgare. Enligt artikel 56 i EG-fördraget skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Eftersom clearingen av de ovan avsedda låneavtalen skedde annanstans än i Finland i ett clearingverksamhet bedrivande clearingsamfund eller i annat än i ett inhemskt optionssamfund och eftersom villkoren för låneavtalen inte var godkända av den finska Finansinspektionen och eftersom villkoren inte hade definierats i ett inhemskt optionssamfunds eller i en inhemsk värdepapperscentrals stadgar, ansågs värdepappersutlåningen inte uppfylla villkoren i 6 § 3 mom. 3 punkten och 5 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Trots detta, med beaktande av de ovannämnda bestämmelserna i EG-fördraget samt av att

värdepappersutlåningen uppfyllde villkoren i NärSkL 6 § 6 mom. 1, 2, 4 och 6 punkten, ansågs värdepappersutlåningen inte utgöra överlåtelse vid beskattningen hos långgivaren. Förhandsavgörande för 2004. Lagakraftvunnet.

6 § 6 och 7 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, artikel 49, artikel 50 och artikel 56 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Man hade för avsikt att ombilda X Abp, som var ett bolag som bildats och registrerats enligt den finska lagen om aktiebolag, till ett europabolag (SE) i enlighet med punkt 4 i artikel 2 och artikel 37 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001. Omvandlingen skulle ske så att bolagets styrelse skulle utarbeta ett omvandlingsförslag och en omvandlingsredogörelse, som skulle registreras och offentliggöras på det sätt som förutsätts av den finska interna lagstiftningen. Beslutet om omvandlingen skulle fattas av bolagsstämman. Efter omvandlingen skulle bolagets namn vara "X SE" och bolagets registreringsstat skulle vara Finland och hemort sannolikt kommunen A. Även bolagets huvudkontor och den faktiska ledningen skulle vara i Finland efter omvandlingen. Efter omvandlingen skulle alla de som skulle vara aktieägare i bolaget vid omvandlingen bli aktieägare i europabolaget med samma ägarandelar som de hade före den ifrågavarande omvandlingen. Enligt artikel 1 i rådets förordning om stadga för europabolag är ett SE-bolag en juridisk person, ett SE-bolags aktiekapital är fördelat på aktier och varje aktieägare skall vara ekonomiskt ansvarig endast för den del av aktiekapitalet som han har tecknat. Enligt artikel 10 i förordningen skall ett SE-bolag i varje medlemsstat behandlas som ett publikt aktiebolag bildat i överensstämmelse med lagstiftningen i den medlemsstat där SE-bolaget har sitt säte. Enligt artikel 9 i förordningen skall ett SE-bolag regleras beträffande frågor som inte regleras i förordningen eller - om en fråga endast delvis regleras i den - beträffande de aspekter som inte omfattas av förordningen, av de lagbestämmelser som har antagits av medlemsstaterna för att tillämpa gemenskapsåtgärder som specifikt avser SE-bolag samt de lagbestämmelser i medlemsstaterna som skulle gälla för ett publikt aktiebolag bildat i överensstämmelse med lagstiftningen i den medlemsstat där SE-bolaget har sitt säte. Enligt punkt 4 i artikel 2 i förordningen får ett publikt aktiebolag som har bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat ombildas till ett SE-bolag och enligt artikel 37 innebär ombildningen av ett publikt aktiebolag till ett SE-bolag inte att bolaget avvecklas eller att en ny juridisk person skapas. Enligt rådets förordning skall X SE, som skulle bildas och registreras i Finland, betraktas som samfund som skall likställas med i ISkL 3 § och 9 § 1 mom. 1 punkten avsett allmänt skattskyldigt inhemskt samfund. Med beaktande av bestämmelserna om europabolagets status i rådets förordning skulle X SE i beskattningen behandlas på motsvarande sätt som i lagen om aktiebolag avsett aktiebolag. Då principerna som framgår av ISkL 24 § samt att ombildandet av ett aktiebolag till ett annat slags aktiebolag i beskattningen inte behandlas som åtgärd som leder till att bolaget upplöses, ansågs omvandlingen av X Abp till X SE inte utgöra en åtgärd som innebär att bolaget som omvandlas blir upplöst och att ett nytt bolag uppstår. Aktieägare i X Abp ansågs inte överlåta sina aktier i bolaget i samband med ombildandet. Det koncernbidrag som gavs mellan X SE, som

CSN 2004/35

bedriver näringsverksamhet i Finland, och det inhemska dotterbolaget, som också bedriver näringsverksamhet i Finland och som X SE äger i sin helhet, skulle behandlas på det sätt som avses i lagen om koncernbidrag. X SE ansågs ha sin hemvist i Finland på det sätt som avses i det nordiska skatteavtalet. De i det nordiska skatteavtalet avsedda dividenderna som X SE får av det av X SE helt ägda dotterbolaget med hemvist i Sverige skulle behandlas som i artikel 25 stycke 3 underpunkt b avsedda skattefria dividender. Aktieägare i X SE var förmögenhetskattskyldig i Finland för de aktier som han ägde i X Abp och, efter det att bolaget omvandlats till europabolag, för de aktier som han ägde i X SE. Bolaget X SE skulle behandlas i enlighet med 5 § 2 mom. 3 punkten i förmögenhetsskattelagen som fritt från förmögenhetsskatt. Beskattningsvärdet för aktierna som aktieägare i X SE ägde skulle fastställas i enlighet med 26 § 1 mom. i förmögenhetsskattelagen, förutsatt att bolagets aktie efter omvandlingen till europabolag hade noterats offentligt på det sätt som avses i lagrummet. Förhandsavgörande för åren 2004 och 2005.

3 §, 9 § 1 mom. 1 punkten och 24 § i inkomstskattelagen, 2 § och 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen, artikel 1, artikel 3 stycke 1 punkterna b och c, artikel 4 stycke 1, artikel 25 stycke 1 underpunkt b i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, 1 § 1 mom., 2 § 1 mom. 1 punkten, 3 § 1 mom. 3 punkten, 5 § 2 mom. 3 punkten och 26 § 1 mom. i förmögenhetsskattelagen

HFD:2004:65

Aktiebolagen A och B ingick i en internationell koncern vars moderbolag C Inc. hade sin hemort i Amerikas förenta stater. Dotterbolagen till C Inc. som hade hemvist i Förenta staterna ägde ett holdingbolag med hemvist i Bermuda, som i sin tur ägde hela aktiestocken i A och B genom dotterbolag med hemvist i Bermuda och Storbritannien. Aktiebolagen A och B, som utövade näringsverksamhet i Finland, hade avsett att ge varandra koncernbidrag här.

Centralskattenämnden konstaterade att det inbördes koncernförhållandet mellan aktiebolagen A och B bildades genom bolag som hade hemvist i Bermuda och som inte var inhemska samfund enligt 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Artikel 9 om diskrimineringsförbud i avtalen var inte tillämplig, eftersom Finland och Bermuda inte har ett dubbelbeskattningsavtal och eftersom dubbelbeskattningsavtalet mellan Finland och Förenta staterna inte kan tillämpas då koncernförhållandet bildades genom bolag med hemvist i Bermuda.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om företag vars kapital indirekt ägdes av personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten enligt artikel 24 stycke 4 i avtalet mellan Finland och Förenta staterna. Därför skulle bestämmelsen om diskrimineringsförbud enligt nämnda avtal tillämpas i ärendet. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde centralskattenämndens beslut och förklarade som nytt förhandsavgörande att aktiebolagen A och B under de omständigheter som beskrivs i ansökan om förhandsavgörande kunde ge varandra koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Förhandsavgörande för skatteåren 2003 och 2004.

HFD:2004:112

När SICAV-fonder med hemort i Luxemburg fusionerades, tillämpades på

fusionen inte 52 § 2 mom. i lagen om beskattning av näringsverksamhet. På fusionen kunde tillämpas den princip som framgick av 52 b § 4 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. När en person och ett bolag med säte i Finland ägde andelar i en SICAV-fond i Luxemburg som fusionerades som överlåtande fond, betraktades utbyte av andelar i den överlåtande fonden mot andelar i den övertagande SICAV-fonden inte som en överlåtelse som innebar att överlåtelsevinst eller -förlust realiserades i nämnda persons och bolags beskattning. Förhandsavgörande för skatteåren 2002 och 2003.

En placeringsfond av FCP-typ (fonds commun de placement), som bildats enligt lagen i Luxemburg, betraktades i den finländska beskattningen som en enhet genom vilken inkomsterna gick vidare till mottagaren. Avtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning tillämpades på de ränte- eller dividendinkomster som en i Finland allmänt skattskyldig ägare av fondandelar fick från Förenta Staterna genom FCP-fonden. Omröstning 3–2. Förhandsavgörande för skatteåren 2003 och 2004.

HFD:2004:116

För dividend som av ett bolag med säte i en annan medlemsstat inom EU hade utbetalts till en dividendtagare som var allmänt skattskyldig i Finland hade dividendtagaren rätt till gottgörelse för bolagsskatt, som skulle räknas med iakttagande i tillämpliga delar av vad som föreskrevs i lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88). Gottgörelsen, som även beaktades som kapitalinkomst för dividendtagaren, bestämdes på basis av den skatt som det dividendutbetalande bolaget faktiskt hade betalt för dividenden.

HFD:2004:117

A Ab hade under mer än ett års tid utan avbrott som anläggningstillgångar ägt samtliga aktier i sitt dotterbolag B Ab. B Ab hade för avsikt att sänka sitt bundna egna kapital genom att till aktieägarna återbetala överkursfonden samt en del av aktiekapitalet. Nedsättningen av aktiekapitalet skedde genom nedsättning av aktiernas nominella värde. Återbetalningen av kapitalet kunde jämföras med överlåtelse av aktier som är anläggningstillgångar för bolaget. När B Ab återbetalade ett belopp av sitt bundna egna kapital genom att sänka aktiernas nominella värde och överkursfonden, var det återbetalda beloppet med hänsyn till bestämmelserna i 6 och 6 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inte skattepliktigt inkomst och av aktiernas anskaffningsutgift var inte heller en sänkningen motsvarande del en avdragbar utgift i beskattningen. Förhandsavgörande för åren 2005 och 2006.

HFD:2005:24

I ett ärende som var anhängigt i högsta förvaltningsdomstolen var det fråga om huruvida ett i Finland registrerat bolag kan ge ett i sin beskattning avdragbart koncernbidrag till ett i Storbritannien registrerat koncernbolag inom samma koncern, när sistnämnda bolag annars uppfyller villkoren i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, men inte är ett inhemskt bolag. Högsta förvaltningsdomstolen beslöt begära ett förhandsavgörande av Europeiska gemenskapernas domstol om följande fråga:

HFD:2005:29

Skall artiklarna 43 och 56 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskaperna, med hänsyn till artikel 58 i samma fördrag samt Rådets direktiv 90/435/

EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att de hindrar ett system motsvarande det som har omfattats i den finländska lagstiftningen om koncernbidrag, som föreskriver att koncernbidraget inte är avdragbart i beskattningen om inte såväl bidragsgivaren som mottagaren är inhemska samfund.

HFD:2005:66

A idkade kioskrörelse under ett firmanamn. Dessutom var A ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag som idkade disponentrörelse och fastighetsskötsel. Kioskrörelsens näringsverksamhet uppvisade förlust för skatteåren 1998–2000. Den andel av kommanditbolagets inkomst som fördelades på A som dennes inkomst i egenskap av delägare i kommanditbolaget ansågs höra till samma näringsförvärvskälla som A:s kioskrörelse så, att kioskrörelsens förluster kunde dras av från den A årligen påförda andelen av kommanditbolagets inkomst av sin näringsverksamhet. Skatteåren 1998–2001.

HFD 2005:71

När A Abp och dess i Sverige, Danmark och Norge registrerade dotterbolag fusionerades till ett europabolag (SE) i enlighet med vad som bestäms i artikel 2.1 i Europeiska unionens råds förordning 2157/2001, kunde på A Abp:s fusion till ett SE tillämpas de principer som framgår av 52 a-52 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Fusionen skedde med tillämpning av kontinuitetsprincipen och de outnyttjade gottgörelserna för bolagsskatt övergick på motsvarande sätt enligt finska skattebestämmelser. Förhandsavgörande för åren 2005–2007.

HFD:2005:74

Två kapitalplaceringsfonder ägde ca 80 procent av aktiebolaget A:s aktiestock. A, som var moderbolag i koncernen, ägde direkt eller indirekt flera bolag i samma bransch. Dessa bolag och A bildade tillsammans koncernen A. Aktiebolaget A bedrev ingen aktiv rörelse och hade ingå anställda. Aktiebolaget A:s aktieägare hade slutit ett avtal mellan sig om att den helhet som A:s placeringar bildar skall realiseras inom fem år efter att placeringen har gjorts. Aktiebolaget A ansågs bedriva kapitalplaceringsverksamhet på det sätt som avses i 6 § 1 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. När A överlåter aktierna i sina dotterbolag, är aktiernas överlåtelsepris skattepliktig inkomst av näring.

HFD 2005/75

A Ab:s dotterbolag A GmbH delades delvis så, att en del av A GmbH:s rörelse till bokföringsvärden överläts till ett nytt bolag, som uppstod genom den partiella delningen. A GmbH ansågs delvis bli upplöst genom den partiella delningen. Enligt 51 d § 2 mom. (717/2004) i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet var utgiften för anskaffning av aktier i bolaget GmbH, som delvis upplöstes, inte en avdragbar utgift för A Ab, och utdelningen ur det delvis upplösta bolaget var inte heller en som överlåtelsepris skattepliktig inkomst, när aktierna i det bolag som upplöstes var aktier som enligt 6 b § 1 mom. (717/2004) i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet hade kunnat överlåtas skattefritt.

Det genom den partiella delningen delvis upplösta bolaget A GmbH:s tillgångar placerades omedelbart som apport i A GmbH och i det nya bolag som uppstod genom den partiella delningen. Apporten innebar en överlåtelse som i beskattningen skulle betraktas som byte och vid vilken utgiften för anskaffning av de överlåtna tillgångarna och överlåtelsevederlaget var lika stora. Den partiella del-

ningen medförde därför ingen skattepliktig överlåtelsevinst för A Ab. Den omständigheten att den utdelning som skedde när bolaget delvis upplöstes inte var skattepliktig inkomst saknade betydelse i ärendet. Förhandsavgörande för skatteåret 2005.

En i Finland allmänt skattskyldig person, som enligt bestämmelserna i artikel 4 i skatteavtalet mellan Finland och Schweiz ansågs vara bosatt i Schweiz, kunde i Finland beskattas för överlåtelsevinst som den skattskyldige fått genom försäljning av finska värdepapper i Finland.

HFD 6.4.2005/761

Artikel 13.6 och artikel 23.1 i avtalet mellan republiken Finland och Schweiziska edsförbundet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 90/1993)

A:s skatteår 1999 omfattade två räkenskapsperioder, dvs. 1.2.1998 -31.1.1999 och 1.2.1999–31.12.1999. A hade under sin första räkenskapsperiod gett ett aktiebolag i samma koncern ett koncernbidrag om 544 400 mark. Efter avdraget för detta koncernbidrag var resultatet av näringsverksamheten 152 mark. Resultatet under den senare räkenskapsperioden var 2 924 217 mark förlustbringande och resultatet av näringsverksamheten under bägge räkenskapsperioderna tillsammans, dvs. under hela skatteåret, var 2 924 065 mark förlustbringande. Eftersom koncernbidraget som A gett hade överstigit A:s resultat av näringsverksamhet under A:s skatteår före avdragandet av koncernbidraget, godkändes koncernbidraget inte som A:s utgift. Skatteåret 1999.

**HFD 22.8.2005/
2063**

Det belgiska bolaget A sålde transport- och speditionstjänster åt företag verkamma inom Europiska gemenskapen. A:s affärsverksamhet leddes från Belgien. Alla beslut som gällde A fattades och alla avtal som gällde A ingicks i Belgien. Även kundkontakterna, mottagandet av beställningarna och faktureringen sköttes från Belgien. A hade grundat en filial i Finland. Filialens verksamhet omfattade transport, spedition och logistik. Filialen fungerade i en kontorslokal om 107 kvadratmeter och dess personal omfattade fem transportskötare. Filialen tog hand om de praktiska arrangemangen i samband med transport av släpvagnar och sjöcontainrar i Finland, bl.a. om arrangemang i samband med hyrning av släpvangspark i Finland. Filialens personal bl.a. planerade i lastningsskede tillsammans med A:s belgiska personal transport- och lossningsordningen för laster till och från Finland samt såg till att lasterna till Finland kom fram. A ansågs bedriva verksamhet i Finland från ett driftställe i form av filial. Verksamheten som bedrevs av filialen bildade, med beaktande av A:s bransch, en väsentlig del av företagets egentliga affärsverksamhet. I dessa omständigheter kunde det inte anses ha utgjort förberedande och medhjälpande verksamhet i förhållande till företagets övriga verksamhet. Det ansågs att A hade ett i skatteavtalet mellan Finland och Belgien avsett fast driftställe i Finland. Förhandsavgörande för åren 2004 och 2005.

CSN 2005/6

B AB, som var allmänt skattskyldigt i Sverige, hade för avsikt att till sitt dotterbolag A Abp, som var allmänt skattskyldigt i Finland, erlagga en vederlagsfri och ovillkorlig betalning som kallades aktieägartillskott, för att A Abp:s eget kapital skulle förbättras och A Abp skulle kunna betala räntepliktiga interna skulder. I A

HFD 2006:29

Abp:s balansräkning bokfördes betalningen som ökning av fritt eget kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att aktieägartillskottet inte var skattepliktig inkomst för A Abp, utan en sådan annan kapitalinvestering som avses i 6 § 1 mom. 2 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsavgörande för åren 2005 och 2006.

HFD 2006:32

I ett anhängigt ärende som gällde förhandsavgörande av högsta förvaltningsdomstolen var det fråga om huruvida X SA med stöd av bestämmelserna i lagen om överlåtelseskatt kunde påföras överlåtelseskatt för aktier i D Oy, som Y Abp hade överlåtit till X SA som apport och för vilka X SA till Y Abp som vederlag ger nya aktier som X Abp emitterar. Högsta förvaltningsdomstolen beslöt begära förhandsavgörande av Europeiska gemenskapernas domstol om följande fråga: Skall artikel 56 i fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen och artikel 12.1c i rådets direktiv av den 17 juli 1969 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om indirekta skatter på kapitalanskaffning (69/335/EEG) tolkas så, att de hindrar uppbärandet av överlåtelseskatt när värdepapper på ovan nämnt sätt överlåts som apport till ett aktiebolag, som i vederlag ger egna nya aktier, som det emitterar?

HFD 2006:36

I ett aktiebolag med hemort i Sverige ägde en i Finland allmänt skattskyldig person aktier representerande 27,2 procent av aktiekapitalet och rösträtten i bolaget. När hänsyn togs till bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital i artikel 43 respektive artikel 56 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, skulle bestämmelsen i 27 § i förmögenhetsskattelagen om beräkning av beskattningsvärdet och det matematiska värdet för andra än offentligt noterade aktier tillämpas även på aktierna i nämnda svenska aktiebolag. Förhandsavgörande. Skatteåren 2004 och 2005.

HFD 2006:75

De medel som A Ab såsom återbäring av överkursfondmedel fick av sitt holländska dotterbolag A B.V betraktades i Nederländernas nationella skattelagstiftning som en betalning på vilken tillämpades bestämmelserna om beskattning av utdelning av dividend. På betalningen skulle därför tillämpas vad som i skatteavtalet mellan Finland och Nederländerna bestämdes om dividender, vilket innebar att Finland var den stat som hade beskattningsrätten. Enligt hävdvunnen rättspraxis kunde betalningen i Finland trots skatteavtalet beskattas med iakttagande av vad som i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet föreskrivs om beskattning av överlåtelsevinst. Förhandsavgörande för skatteåret 2005.

CSN 2006/1

Man ämnade förvärva den tysta bolagsmannens andel i ett finskt kommanditbolag för en i Tyskland registrerad öppen fastighetsplaceringsfonds räkning. Kommanditbolaget ägde en fastighet i Finland och den hade ingen annan verksamhet. I Tyskland beskattades de enskilda ägarna av fondandel direkt för avkastningen från placeringsfonden. I Tyskland utgjorde dock fonden en särskild skattskyldig som var skärskilt befriad från skyldigheten att betala samfundsskatt. Placeringsfonden ansågs som i inkomstskattelagen avsett självständigt inkomstkattesubjekt och i Finland begränsat skattskyldig. Fonden ansågs utgöra en person som omfattas av tillämpningsområdet för skatteavtalet mellan Finland och

Tyskland. Den andel som av kommanditbolagets beskattningsbara inkomst hörde till fonden ansågs som i 10 § 6 punkten i inkomstskattelagen avsedd i Finland förvärvad inkomst på vilken fonden skulle betala inkomstskatt i Finland. Enligt artikel 6 i skatteavtalet mellan Finland och Tyskland kunde inkomsten beskattas i Finland. Förhandsavgörande för åren 2005 - 2007.

Det svenska X AB hade fast driftställe, X AB Helsingforsfilialen, i Finland. Bolaget ägde hela aktiestocken i det svenska Y AB. Även Y AB hade ett fast driftställe, Y AB Helsingforsfilialen, i Finland. Y AB fusionerade sig genom dotterbolagsfusion med sitt moderbolag X AB. Fusionen skedde enligt den svenska lagstiftningen så att det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övergick till det övertagande bolaget som fortsatte verksamheten och det överlåtande bolaget blev upplöst utan likvidation. I samband med fusionen övergick tillgångarna och skulderna av Y AB:s fasta driftställe till sina bokföringsvärden till X AB:s fasta driftställe, som fortsatte det förstnämnda fasta driftställets verksamhet. Tillgångarna och skulderna av Y AB:s fasta driftställe kvarblev alltså att hänföra sig till det i Finland belägna fasta driftställets verksamhet. Att verksamheten av Y AB:s fasta driftställe fortsattes inom ramen för X AB:s fasta driftställe betraktades som jämförbart med fusion. Då principerna som framgår av NärSkL 52 b § 1, 2 och 3 punkten togs i beaktande, skulle kontinuitetsprincipen iaktas i beskattningen. Y AB:s fasta driftställe beskattades för den inkomst som hänförde sig till det ända fram till när de svenska bolagens fusion trätt i kraft. Förskottsavgörande från 2006.

CSN 2006/3

Det finska A AB hade för avsikt att med sitt systerbolag fusionera sig med sitt isländska moderbolag, som i samband med fusionen blev europabolag (SE) som avses i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag. Det nya europabolagets stadageenliga hemort skulle ligga på Island. Vid fusionen kvarblev A AB:s alla tillgångar och skulder att hänföra sig till eurobolagets fasta driftställe, som bildades i Finland. På fusionen kunde tillämpas kontinuitetsprincipen i NärSkL 52 a - 52 b §.

CSN 2006/70

A, som var en fysisk person, hade genom ett utländskt bassamfund från försäljningen av aktier i bolag som nämnda bassamfund ägde fått inkomst som skulle betraktas som inkomst enligt inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst och efter A:s död beskattas som inkomst för hands dödsbo. Inkomsten var i sin helhet kapitalinkomst och skulle inte som dividendinkomst uppdelas i förvärsinkomst och kapitalinkomst. Skatteåret 2001.

HFD 2007:7

Föremålet för kommanditbolaget A Kb:s verksamhet och ändamålet med dess verksamhet var att direkt eller genom sina koncernbolag investera i fastigheter, fastighetsbolag eller motsvarande objekt. A Kb administrerades av en ansvarig bolagsman, som var ett aktiebolag, och tysta bolagsmän, som var placerarna. A Kb:s verksamhet utgjordes av investeringar i fastighetsobjekt under utveckling i Finland. De anskaffningar som gjordes för investeringsobjekten finansierades till avsevärd del med lånemedel. A Kb:s intäkter skulle komma att utgöras av hyresintäkter från investeringsobjekten samt objektens värdestegring, som var avsedd att realiseras genom försäljning av objekten före utgången av bolagets verksam-

**HFD 2007:10
(=CSN 2006/59)**

hetsperiod, som var begränsad till en viss tid. A Kb skulle betraktas som ett sådant i 9 § 5 mom. i inkomstskattelagen avsett kommanditbolag som bedrev enbart kapitalplaceringsverksamhet och inte var skyldigt att bära upp källskatt för den inkomst som ingick i dess begränsat skattskyldiga bolagsmans andel av bolagets inkomst annat än till den del som inkomsten hade varit skattepliktig om den hade betalats direkt till den begränsat skattskyldige.

**HFD 2007:11
(=CSN 2006/10)**

Föremålet för kommanditbolaget A Kb:s verksamhet och ändamålet med dess verksamhet var att placera i fonder, placeringsbolag eller motsvarande sammanslutningar som bedrev kapitalplaceringsverksamhet. A Kb administrerades av en ansvarig bolagsman, som var ett aktiebolag, och tysta bolagsmän, som var placerarna. A Kb:s verksamhet gick ut på att förvärva bolagsandelar av tyst bolagsmän eller motsvarande i personbolag eller fondbolag och det kunde uppta kortfristig lån t.ex. för temporär finansiering. A Kb:s verksamhetsperiod var tidsbegränsad och dess inkomster skulle komma att bestå huvudsakligen av inkomster från avveckling av placeringar. A Kb skulle betraktas som ett sådant i 9 § 5 mom. i inkomstskattelagen avsett kommanditbolag som bedrev enbart kapitalplaceringsverksamhet och som inte var skyldigt att bära upp källskatt för den inkomst som ingick i dess begränsat skattskyldiga bolagsmans andel av bolagets inkomst annat än till den del som inkomsten hade varit skattepliktig om den hade betalats direkt till den begränsat skattskyldige.

HFD:2007:92

I ett mål i högsta förvaltningsdomstolen gällde frågan om ett aktiebolag, som var allmänt skattskyldigt i Finland, hade rätt att i sin beskattning få avdrag för ett koncernbidrag till ett bolag som hörde till samma koncern, men som hade sitt hemvist i Förenade kungariket, för att mottagarbolaget med bidraget skulle täcka sina så kallade kapitalförluster. Medan målet ännu var anhängigt gav Europeiska gemenskapernas domstol 18.7.2007 i ett annat mål, C-231/05, Ab AA, ett förhandsavgörande om att artikel 43 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat (alltså den finska lagstiftningen om koncernbidrag) enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat. Med hänsyn till vad gemenskapsdomstolen hade yttrat i målet som gällde Ab AA, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att även om förlusterna i det koncernbolag som hade sitt hemvist i Förenade kungariket eventuellt blev slutliga och att koncernens totala inkomst inte kunde minskas med denna förlust på något annat sätt än att det koncernbolag som hade sitt hemvist i Finland beviljade ett koncernbidrag till det förlustbringande koncernbolaget, var detta ändå inte något som medförde att villkoret i lagen om koncernbidrag att bägge bolagen skall vara inhemska bolag borde anses strida mot artikel 43 i EG-fördraget. Förhandsavgörande för skatteåret 2006.

HFD 2007/93

I ett mål i högsta förvaltningsdomstolen gällde frågan om ett aktiebolag, som var allmänt skattskyldigt i Finland, hade rätt att i sin beskattning få avdrag för ett koncernbidrag till ett bolag som hörde till samma koncern, men som hade sitt hemvist i Förenade kungariket. Sedan europeiska gemenskapernas domstol, i ett

förhandsavgörande som domstolen gav på högsta förvaltningsdomstolens begäran, hade yttrat att artikel 43 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat, har högsta förvaltningsdomstolen förkastat besvären, i vilka yrkades att ett bolag i sin beskattning i Finland skulle få dra av ett koncernbidrag som det givit till ett bolag inom samma koncern, som hade sitt hemvist i förenade kungariket Storbritannien.

Förhandsavgörande för beskattningarna för 2004 och 2005.

Det finländska A Ab hade för avsikt att fusionera sig med sitt isländska moderbolag, som till sin företagsform motsvarade ett aktiebolag. Vid fusionen skulle A Ab:s alla tillgångar och skulder förbli knutna till det fasta driftställe som för det isländska moderbolaget skulle bildas i Finland. Avsikten var att fusionen skulle genomföras som absorptionsfusion enligt fusionsdirektivet (2005/56/EG). Direktivet tillämpas utöver i EU-medlemsstaterna även i de övriga länderna som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

CSN 2007/38

Enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet kan bestämmelserna om fusion tillämpas på bolag som är hemmahörande i Europeiska unionens medlemsstater. Då man emellertid tog i beaktande bestämmelsen om etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget och i artikel 31 i EES-avtalet, tillämpades kontinuitetsprincipen i 52 a - 52 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet på fusionen, trots att det övertagande bolagets hemort fanns i någon annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än i en EU-medlemsstat. Förhandsavgörande för åren 2007 och 2008.

Ett utländskt bolags avsikt var att i Finland äga och operera en elöverföringskabel som sträckte sig från utlandet till Finland. Utöver elöverföringskabeln ägde bolaget i Finland även en transformatorstation som ansluter sig till kabeln och som transformerar el som överförs över riksgårnsen såsom likström till växelström innan den inmatas i det finska elnätet. Bolaget hade i Finland inte någon egen anställd personal utan bolaget köpte underhålls- och driftstjänsterna som behövdes i verksamheten från utomstående tjänsteleverantörer. Bolaget ansågs ha ett fast driftställe i Finland. Förhandsavgörande för år 2007.

CSN 2007/52

Det finländska offentligt icke-noterade bolaget A Ab hade för avsikt att dela ut dividend till det svenska bolaget X AB. X AB ägde ca 9 procent av A Ab:s aktiestock. Enligt bestämmelserna i skatteavtalet kunde dividenden beskattas i Finland och den omfattades av källskatt enligt 15 procent. I de omständigheter som framfördes i ansökan utgjorde dividenden som X AB fick skattefri inkomst i Sverige.

CSN 2008/27

EU-rättens tydliga, exakta och ovillkorliga normer utgör rätt som skall tillämpas direkt och myndigheterna i medlemsstaterna får inte tillämpa sådana bestämmelser i den interna lagstiftningen som strider mot dessa normer. Enligt artikel 56 i EG-fördraget skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Dessa principer skall anses innebära bl.a. att en begränsat skattskyldig dividendtagare som får dividendin-

komst från Finland inte får beskattas strängare än en allmänt skattskyldig dividendtagare i Finland i en motsvarande situation.

Att skatt togs ut på dividendinkomsten som X AB fick ansågs innebära en strängare beskattning av den begränsat skattskyldige dividendtagaren jämfört med en allmänt skattskyldig i motsvarande situation i Finland. Då det dessutom togs i beaktande att X AB inte hade möjlighet att få avräkning på källskatten i Sverige, skulle någon källskatt inte tas ut i Finland på den dividend som betalades till det svenska X AB. Förhandsavgörande för 2008.

CSN 2008/37

Sökanden hade för avsikt att byta ut aktierna i en underordnad fond i en luxemburgsk SICAV-fond mot aktierna i en annan likadan underordnad fond. Vardera underordnade fonden hade sin egen aktieserie som gav rätt till den förmögenhet som hörde till den respektive underordnade fonden. Eftersom aktier i en underordnad fond byttes ut mot aktier i en annan underordnad fond, hänförde sig rätterna av de aktier som man fick i utbyte till annan förmögenhet än de tidigare ägda aktierna. Utbytet skulle anses utgöra i 45 § i inkomstskattelagen avsedd överlåtelse på vilken tillämpades inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Överlåtelsen i fråga kunde inte jämföras med omvandling av aktie till annan slags aktie. Förhandsavgörande för åren 2008 och 2009. 45 § 1 mom. och 46 § 1 mom. i inkomstskattelagen EJ ÄNDRATS HFD 27.4.09 L 1010

HFD 2009:70

Bestämmelsen i 31 § i lagen om beskattningsförfarande tillämpades inte vid beskattningen av A Abp, när aktiebolaget till underpris fick aktier av ett svenskt bolag i samma koncern. Beträffande den fördel som A Abp på detta sätt fick var det fråga om en situation på vilken 29 § i lagen om beskattningsförfarande enligt sin ordalydelse visserligen blev tillämplig. Eftersom arrangemanget enligt de uppgifter som framgick av ansökan inte kunde anses ha skett för undvikande av skatt på dividend, fanns det inte grund för att betrakta fördelen som sådan förtäckt dividend som avses i 29 § i lagen om beskattningsförfarande.

Ett finskt dotterbolag till A Abp överlät till underpris aktier i ett utländskt bolag i samma koncern till ett bolag i samma koncern. Eftersom de överlåtna aktierna under de förhållanden som framgick av ansökan kunde betraktas som sådana aktier som enligt 6 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet kunde överlåtas skattefritt, blev det överlåtande bolagets skattepliktiga inkomst inte mindre eller dess förlust större än vad den hade blivit om gängse pris hade använts. Under dessa förhållanden blev 31 § i lagen om beskattningsförfarande inte tillämplig i beskattningen av dotterbolaget. Dotterbolagets inkomst skulle inte heller ökas med stöd av 29 § i lagen om beskattningsförfarande. Förhandsavgörande för skatteåren 2007 och 2008.

CSN 2009/50

A Ab, som var allmänt skattskyldigt i Finland, ägde B Ltd, vars hemvist var på Isle of Man. B Ltd beskattades som utländskt bassamfund. B Ltd:s räkenskapsperiod var ett kalenderår. Det var avsikten att flytta bolagets hemort från Isle of Man mitt under räkenskapsperioden. B Ltd ansågs vara ett utländskt bassamfund ända fram till den tidpunkt då bolagets hemvist upphörde att vara på Isle of Man. Förhandsavgörande för åren 2009 och 2010.

Den nederländska pensionsfonden S ABP investerade medel i finska objekt via en i Nederländerna inrättade fond med formen "Fonds voor Gemene Rekening" (FGR). Investeringarna genererade dividendintäkter från Finland.

CSN 2009/72

Enligt den nederländska lagstiftningen var fonden med formen FGR ett icke-bolagiserat samägande av tillgångar som genom avtal inrättats i syfte att investera överlåtbara värdepapper och andra medel. Fonden var inte en självständig juridisk person. De ifrågavarande medlen förvarades och förvaltades i investerarnas namn och för deras räkning. De som placerade i fonden kunde inte överlåta placeringarna i fonden till någon annan än till fonden själv. Enligt fondavtalet delades avkastningen som fondmedlen genererade inte automatiskt ut till investerarna utan det var förvaltningsbolaget som alltid separat beslutade om den eventuella utdelningen. Enligt den nationella nederländska lagstiftningen var fonden en s.k. flow-through-fond i beskattningen och avkastningen från fonden ansågs i beskattningen av investerarna vara sådan inkomst som investerarna erhöll av inkomstens ursprungliga källa under det skatteår då ifrågavarande inkomst ackumulerats i fonden. I beskattningen i Nederländerna hade det i beskattningen av investerarna ingen betydelse om fonden alls delade några medel ut till investerarna eller inte.

FGR-fonden ansågs i beskattningen i Finland och vid tillämpningen av skatteavtalet mellan Finland och Nederländerna utgöra en flow-through-fond, som inte var en särskild skattskyldig och ett skatteavtalssubjekt. Att dividendinkomsten som erhöles från en källa i Finland gick genom FGR-fonden som ansågs utgöra en flow-through-fond hindrade inte att skatteavtalet mellan Finland och hemviststaten för en investerare som fick inkomst via fonden kunde tillämpas i Finland. I ansökan har det klarlagts att S ABP hade sin hemvist i Nederländerna i enlighet med skatteavtalet mellan Finland och Nederländerna. Detta skatteavtal kunde tillämpas på de dividendinkomster som S ABP erhöles via FGR-fonden. Förhandsavgörande för åren 2009 och 2010.

Inkomstbeskattning - Bassamfund - Delägare i bassamfund - Avräkning av utländsk skatt - Samma inkomst

HFD 2010:7

A hade ägt ett bolag i Liechtenstein, B Ltd. Bolaget hade betraktats som ett bassamfund och dess inkomst hade i Finland beskattats som A:s inkomst från bassamfund. Bolaget hade till A betalt dividend, för vilken källskatt hade uppburits i Liechtenstein. Denna källskatt var inte sådan för samma inkomst betald skatt som A hade kunnat avräkna från den skatt som A i Finland hade påförts för inkomst från bassamfund. Skatteåren 1999 och 2000.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) 6 § 1 mom.

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995) 3 § 1 mom.

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Begränsat skattskyldig - Källskatt - Unionsrätt - SICAV-bolag - Dividend

HFD 2010:15

A Ab var ett enligt lagstiftningen i Luxemburg bildat dotterbolag till ett SICAV-bolag med växlande kapital. Den finska lagstiftningen känner inte någon bolagsform som skulle motsvara SICAV-bolag. SICAV-bolagen är inte i direktivet 90/435/

EEG avsedda bolag. Ett SICAV-bolag är befriat från inkomstskatt i det land där det har sitt säte. Trots dessa omständigheter skulle A Ab med hänsyn till EG artikel 43 och 48 inte bära upp källskatt på den dividend som A Ab betalade till SICAV-bolaget. Förhandsavgörande för åren 2005 och 2006.

Europeiska gemenskapernas domstols dom 18.6.2009 i målet C-303/07
Inkomstskattelagen 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § 6 mom.

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 1 §, 3 § 1 mom. och 3 § 5 mom. (719/2004)

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen artikel 43 och 48 (som har blivit artiklarna 49 och 54 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt)

HFD 2010:73

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Rättelse av internprissättning - Marknadsränta

A Ab, som hörde till en nordisk koncern, hade fram till augusti 2005 två lån som bolaget upptagit av en oberoende aktör utanför koncernen. Lånen hade upptagits för näringsverksamhet och den totala räntesatsen för lånen var 3,135 – 3,25. Bolagets långfristiga lån uppgick till dryga 36 miljoner euro och de säkerheter som bolaget ställt för sina lån till cirka 41 miljoner euro. I augusti 2005 genomfördes en omläggning av finansieringen i hela koncernen. A Ab betalade bort sina gamla banklån och tog upp ett nytt lån av det svenska bolaget B AB, som hörde till koncernen. För lån mellan koncernbolagen var räntesatsen 9,5. Den hade påverkats av räntesatserna på lån som man upptagit av utomstående, risklån och lån från aktieägare. Efter omläggningen av finansieringen uppgick A Ab:s långfristiga lån till dryga 38 miljoner euro och de säkerheter som bolaget ställt för bolag inom koncernen till cirka 300 miljoner euro. A Ab:s kapitalstruktur påverkades inte väsentligen av omläggningen. A Ab hade inte av koncernens finansieringsbolag B AB eller annars mottagit finansiella tjänster som skulle beaktas när det gällde att avgöra om räntan motsvarade marknadsränta.

De räntor som A Ab hade betalt till B AB hade tydligt överstigit det räntebelopp som två av varandra oberoende företag skulle ha betalt. Den genomsnittliga externa finansieringsräntan för hela koncernen, vilken var 7,04 procent, kunde inte heller användas som utgångspunkt för avdragsgill ränta i en situation där bolagets egen kreditduglighet och övriga omständigheter skulle ha gjort det möjligt för bolaget att få finansiering på avsevärt gynnsammare villkor. Till A Ab:s skattepliktiga inkomst för 2005 skulle således i icke-avdragsgilla räntor läggas 845 354 euro, vilket motsvarade skillnaden mellan en ränta på 9,5 procent och en ränta på 3,25 procent.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 18 § 1 mom. 2 punkten
Lagen om beskattningsförfarande (1558/95) 31 §

HFD 2010/470

Direkt beskattning - SICAV-bolag - Vinstutdelning - Dividend

A Ab fick vinstutdelning av ett luxemburgskt SICAV-bolag med växlande kapital. Enligt vad bolaget framförde i sin ansökan om förhandsavgörande hade ägandet av SICAV-bolaget indelats i andelar, som innehåller av aktieägarna. På basis av andelarna hade aktieägarna rätt att delta i fondens generalförsamling, rösträtt i fondens stämma samt rätt att kräva andel av bolagets avkastning och andel om

bolaget upplöses. Aktieägarna ansvarade för bolagets ansvar och förpliktelser endast inom ramen för det kapital som de placerat i bolaget. Ledningen för SICAV-bolaget bestod av styrelse och förvaltningsråd som aktieägarna valt. SICAV-bolaget var befriat från inkomstskatt i Luxemburg. Vid beskattningen i Luxemburg betraktades SICAV-bolagets vinstutdelning som dividend. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att vinstutdelningen som A AB fått av SICAV-bolaget skulle betraktas som dividend även vid beskattningen i Finland. Förhandsavgörande för åren 2006 och 2007.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 6 a §
Inkomstskattelagen 33 d § 4 mom.

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Bassamfund - Överlåtelse av anläggningstillgångsaktier - Holdingbolag som äger fastighetsbolag **CSN 2010/24**

A Ab ägde X Corp., vars hemort var på Brittiska Jungfruöarna. X Corp. hade beskattas som A Ab:s bassamfund. X Corp. hade för avsikt att sälja aktiestockarna i de cypriotiska bolagen B Ltd, C Ltd och D Ltd som bolaget ägde.

Man måste tillämpa bestämmelserna i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet på X Corp. då man fastställde den inkomst som man vid beskattningen av A Ab skulle betrakta som den i bassamfundslagen avsedda andelen av det utländska bassamfundets inkomst. Då X Corp. överlät aktierna i B Ltd, C Ltd och D Ltd, tillämpade man på överlåtelseerna således bestämmelserna i 6b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkningen av A Ab:s inkomst från bassamfund kunde man betrakta överlåtelsen av aktierna som skattefri överlåtelse i enlighet med 6 § 1 mom. och 6b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om villkoren i dessa lagrum uppfylls.

D Ltd var ett holdingbolag, som ägde åtta fastighetsbolag, och bolaget hade ingen annan verksamhet. D Ltd ansågs vara ett i 6b § 2 mom. 2 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsett bolag vars verksamhet i själva verket huvudsakligen omfattade ägande eller innehav av fastigheter. Vid beräkningen av A Ab:s inkomst från bassamfund betraktades aktierna i D Ltd därför inte som aktier som kunde överlätas skattefritt.

Förhandsavgörande för åren 2010 och 2011.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 4 § 1 mom.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 6 § 1 mom. 1 punkten och 6b §

EJ ÄNDRATS HFD 23.2.2011 L 450

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Beskattning av dividender - Tillämpning av internationellt skatteavtal **CSN 2010/33**

Det finska offentligt noterade bolaget A Abp ägde aktier i bolaget X S.A. (société anonyme) med registrerat säte i Luxemburg och med fast kapital. X S.A. förvaltar en kapitalfond och har bildats enligt luxemburgsk lag. A Abp:s ägarandel översteg tio procent av bolagets aktiestock. X S. A. hade enligt den luxemburgska skattemyndighetens intyg sitt säte i Luxemburg och det var med stöd av lagen som gäller specialiserade investeringsfonder (s.k. SIF) och på basis av beskattningspraxis befriat från samfunds inkomstskatt.

Det luxemburgska bolaget med fast kapital ansågs vara ett samfund som motsvarar ett finskt aktiebolag och på den dividend som bolaget delade ut kunde bestämmelserna om dividender tillämpas vid beskattningen i Finland. Dividenden som bolaget betalade till A Abp utgjorde enligt 6a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsinkomst och artikel 23 stycke 1 punkt c i det aktuella skatteavtalet inte skattepliktig inkomst.

Förhandsavgörande för åren 2010–2012

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 6 a §

Skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg artikel 23 stycke 1 punkt c

HFD 2011:38

Direkt beskattning - Beskattning av bassamfund - Ansökan om återbrytande - Fel i förfarandet - Underlåtelse att begära förhandsavgörande

Moderbolaget i en koncern, A Abp, var allmänt skattskyldig i Finland och ägde aktiestocken i finansieringsbolaget B N.V, som bildats i Belgien. A Abp hade ansökt om förhandsavgörande för inkomstbeskattningen för åren 1999–2000. I sitt beslut 23.8.1999 ansåg Centralskattenämnden och senare även högsta förvaltningsdomstolen i sitt beslut 20.3.2002 att vare sig den ifrågavarande skatteöverenskommelsen eller bestämmelserna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen hindrade att moderbolaget A Abp beskattades enligt lagen om beskattning av utländska bassamfund, då de i nämnda lag föreskrivna villkoren för beskattning i sig uppfylldes. Beskattningen för 1999 och 2000 förrättades så att B N.V:s inkomst beskattades som bolagets inkomst från bassamfund.

Efter att dessa beslut hade tagits gav Europeiska gemenskapernas domstol 12.9.2006 sin dom i målet C-196/04 (Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd). Enligt domen skulle artiklarna 43 EG och 48 EG tolkas så att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat ska inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå än den som tillämpas i sistnämnda land, såvida inte ett sådant inkluderande endast ska ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas. Enligt domstolen fick en sådan beskattningsåtgärd därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

Sedan gemenskapernas domstol hade gett nämnda dom i målet C-196/04 ansökte bolaget hos högsta förvaltningsdomstolen om återbrytande av de beslut där det hade varit frågan om beskattning av inkomst från bassamfund. Med anledning av ansökan konstaterade högsta förvaltningsdomstolen bland annat att vid den tidpunkt när de beslut som avsågs i ansökan fattades, hade frågan huruvida medlemsstaternas lagstiftning om bassamfund var förenlig med gemenskapsrätten inte varit föremål för prövning i gemenskapernas domstol. Eftersom man trots att frågan var tolkbar inte hade framställt någon begäran om förhandsavgörande till gemenskapernas domstol, hade det vid handläggningen inträffat ett fel i förfarandet som väsentligt hade kunnat inverka på beslutet.

Av utredningen i målet framgick att B N. V. faktiskt hade etablerat sig i Belgien

och bedrivit faktisk ekonomisk verksamhet där på det sätt som avsågs i gemenskapernas domstols ovan nämnda dom. I ljuset av denna dom hade besluten även stått i strid med gemenskapsrätten och således haft ett felaktigt innehåll. Då saken dessutom var av stor ekonomisk betydelse och bolaget hade ansökt om återbrytande omedelbart efter att gemenskapernas domstol hade gett sin dom, beslöt högsta förvaltningsdomstolen återbryta centralskattenämndens och högsta förvaltningsdomstolens beslut samt den för åren 1999 och 2000 verkställda beskattningen till denna del och återvisa ärendet till Skatteförvaltningen för ny handläggning. Skatteåren 1999 och 2000.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994)

Förvaltningsprocesslagen 63 § 1 och 2 mom.

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, artiklarna 43, 48 och 234 (numera artiklarna 49, 54 och 257 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt)

Europeiska gemenskapernas domstols dom i målet C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd

Utländskt bassamfund - Finansministeriets förordning - Avsaknad av en förordning av finansministeriet - Svarta listan

HFD:2011:42

Ett samfund som var allmänt skattskyldigt i Finland var indirekt ägare till ett samfund som var registrerat i Singapore. Finansministeriet hade inte för beskattningen 2009 gett någon i 2 § 5 mom. i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund avsedd förordning med bestämmelser om de skatteavtalsstater där skatten anses avvika i väsentlig grad från den skatt som samfunden betalar i Finland. Med beaktande av 2 § 3 mom. 2 punkten i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund kunde det i Singapore registrerade samfundet därför inte betraktas som ett utländskt bassamfund.

Förhandsavgörande för inkomstbeskattningen av ett samfund 2009.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 2 § 1 mom. och 3 mom. 2 punkten samt 5 mom.

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Allmänt skattskyldig - Avräkning av källskatt - Datorprogramvara - Nyttjanderätt - Royalty - Inkomst av rörelse - Japan - Folkrepubliken Kina - Republiken Korea

HFD:2011:101

Ett bolag hade gett sina i Japan, Folkrepubliken Kina och Republiken Korea bosatta kunder rätt att använda ett datorprogram som bolaget hade tagit fram. Datorprogrammen hade levererats på CD-ROM-skivor, från vilka programmet kunde installeras i kundernas datorer. Kunderna hade använt datorprogrammen i sin affärsverksamhet. De hade inte rätt att sälja eller överlåta programvaran vidare. De betalningar som bolaget fick från dessa kunder betraktades som inkomst av rörelse som avses i artikel 7 i Finlands skatteavtal med Japan, Folkrepubliken Kina och Republiken Korea.

Lag om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 3 §

Avtalet mellan Republiken Finland och Japan för förhindrande av dubbelbeskattning av inkomst samt kringgående av skatt, artiklarna 7, 12 och 23

Avtalet mellan Republiken Finland och Folkrepubliken Kina för att undvika

dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst, artiklarna 7, 12 och 23

Avtalet mellan Republiken Finland och Republiken Korea för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst, artiklarna 7, 12 och 22

CSN:021/2011

Internationell beskattning - Placeringsfond - Källbeskattning - Unionsrätt

Den norska placeringsfonden A var enligt den norska lagen om placeringsfonder ett fondföretag som avses i placeringsfundsdirektivet (85/611/EEG). Dess tillgångar förvaltades av ett norskt fondbolag som fungerade i form av aktiebolag. Placeringsfonden utgjorde en separat juridisk person i Norge och var allmänt skattskyldig för sina inkomster. Placeringsfonden kunde till sina centrala egenskaper anses vara likadan som en finsk placeringsfond. Dividenderna och överlåtelsevinster som placeringsfonden fick hade genom särskilda bestämmelser till största delen befriats från inkomstskatt.

Eftersom placeringsfonden A var ett i placeringsfundsdirektivet avsett fondbolag, ansågs det inte föreligga några objektiva skillnader mellan den och en motsvarande finsk placeringsfond. Att placeringsfonderna skulle behandlas olika vid beskattningen kunde inte heller motiveras med behovet att garantera ett logiskt beskattningssystem eller med behovet att grantera en balanserad fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det ansågs därför att bestämmelserna om fri rörlighet av kapital i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet förutsätter att 20 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen ska tillämpas på en norsk placeringsfond som avses i placeringsfundsdirektivet.

Med stöd av 20 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen var placeringsfonden A inte skattskyldig i Finland för den dividendinkomst som den fick av finska börsbolag. Dividendinkomsten som placeringsfonden A fick var således befriad från källskatt. Förhandsavgörande för åren 2010–2011.

Inkomstskattelagen 3 § och 20 §

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 1 §
Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 63

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, artikel 70

HFD:2012:93

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Företagsarrangemang - Aktiebyte - Bolag med säte i en EES-stat - Europeiska unionens domstols dom

De principer som framgår av 52f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas på ett aktiebyte där det finska aktiebolaget A Ab till det norska bolaget B AS överlåter de aktier som A Ab äger i aktiebolaget C Ab mot ett vederlag bestående av nyemitterade aktier i B AS.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 52 § 2 mom. och 52f §

Rådets direktiv 90/434/EEG och 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

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) artikel 49

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-fördraget) artikel

31

Beskattnings av delägare i utländskt bassamfund - Bassamfund - Industriell produktionsverksamhet

HFD:2012:114

A Ab var en del av en internationell koncern som lät tillverka märkesprodukter i olika bolag och som sålde dem genom separata försäljningsbolag, såväl till företagskunder som direkt till konsumenter. Koncernen hade för avsikt att lägga om vissa av sina funktioner. I detta syfte hade A Ab för avsikt att i Schweiz grunda ett nytt bolag, B, till vilket äganderätten till vissa varumärken (bränd) som koncernen tagit fram skulle komma att överföras. B skulle bli styrenhet för koncernens verksamhet i Europa och en del av koncernens centralförvaltning skulle också överföras till detta bolag. B skulle med tillämpning av cost plus-principen köpa tillverkningstjänster av separata tillverkningsbolag, som på avtalsbasis skulle tillverka produkterna, men B skulle själv svara för produktutvecklingen samt ledningen av försäljningsverksamheten och marknadsföringen. B skulle också bli ägare till de färdiga produkterna. Försäljningen av produkterna skulle ske genom separata försäljningsbolag, men dessa skulle fungera som försäljningsbolag med begränsad risk (LRD-bolag) så, att den egentliga risken, såsom lager- och valutakursrisken, skulle ligga hos B. B ansågs inte bedriva industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet och inte heller annan i 2 § 3 mom.1 punkten i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund avsedd verksamhet, varför bolaget skulle betraktas som ett i 2 § i nämnda lag avsett bassamfund där A Ab hade bestämmanderätten. Förhandsavgörande för 2012.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 2 §

Finansministeriets förordning om de stater som avses i 2 § 5 mom. i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 12.6.2009/541

Beskattnings av delägare i utländskt bassamfund - Bassamfund - Hemviststat i beskattningen - Hongkong - Folkrepubliken Kina

HFD:2012:118

Ett finskt aktiebolag hade för avsikt att bilda och registrera ett dotterbolag i den särskilda administrativa regionen Hongkong i Folkrepubliken Kina. Bolaget skulle bedriva varutillverkning i Fastlandskina. Bolaget, som skulle bildas och registreras i Hongkong, skulle anses ha Hongkong som hemvist enligt 2 § i lagen om delägare i utländska bassamfund och ansågs inte bedriva industriell produktionsverksamhet i nämnda hemviststat. Förhandsavgörande för åren 2011–2012.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 2 §

Beskattnings av inkomst av näringsverksamhet - Företagsarrangemang - Aktiebyte - Bolag med säte i en EES-stat - Europeiska unionens domstols dom

HFD:2012:93

De principer som framgår av 52f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas på ett aktiebyte där det finska aktiebolaget A Ab till det norska bolaget B AS överlåter de aktier som A Ab äger i aktiebolaget C Ab mot ett vederlag bestående av nyemitterade aktier i B AS.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 52 § 2 mom. och 52f §

Rådets direktiv 90/434/EEG och 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

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) artikel 49

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-fördraget) artikel 31

CSN:002/2012

Beskattning av personlig inkomst - Begränsat skattskyldig - Placering i fastighetsfond - Vinstandel - Överlåtelse av fondandel

A, som är bosatt i Sverige, hade för avsikt att placera i en i lagen om placeringsfonder avsedd finsk specialinvesteringsfond. A var begränsat skattskyldig i Finland. Fonden skulle placera sina medel huvudsakligen i fastigheter och fastighetsvärdepapper. A skulle från placeringsfonden få en årlig vinstandel.

I Finland avviker beskattningen av vinstandelar från finska placeringsfonder till sina mest centrala delar från beskattningen av inkomst av aktier. Vinstandelar från placeringsfonder kan inte anses ingå i definitionen av dividend i det nordiska skatteavtalet. Det finns inga bestämmelser om vinstandelar från placeringsfonder i det nordiska skatteavtalet. Den vinstandel som A fick från fastighetsfonden skulle betraktas som i artikel 22 avsedd inkomst, som kunde beskattas endast i A:s hemviststat, dvs. i Sverige. Det skulle alltså inte tas ut någon källskatt i Finland.

Överlåtelsen av den ifrågakvarande andelen i placeringsfonden betraktades inte som i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen avsedd överlåtelse av fastighet, aktier i ett bostadsaktiebolag, aktier i annat aktiebolag eller andelar i ett andelslag. Den vinst som A eventuellt fick av överlåtelsen av andelen i placeringsfonden betraktades inte heller som i 10 § i inkomstskattelagen avsedd annan inkomst som förvärvats i Finland. Förhandsavgörande för åren 2012 och 2013.

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst 1 § och 3 §

Avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, artikel 10 stycke 6 och artikel 22 stycke 1

Inkomstskattelagen 10 §

CSN:016/2012

Internationell beskattning - Tillämnning av internationellt skatteavtal - Royalty

Bolaget planerade att bilda ett dotterbolag i Indien och att sedan ingå ett licensavtal med dotterbolaget. Med stöd av licensavtalet skulle dotterbolaget få parallell och begränsad rätt att bestämma om upphovsrätt i fråga om de datorprogramvaror som omfattades av licensavtalet. Dotterbolaget skulle enligt licensavtalet ha rätt att tillverka nya exemplar av datorprogramvarorna, redigera och utveckla dem samt att sälja dem till sina kunder. Genom licensavtalet skulle dotterbolaget beviljas licens till bolagets patent, patentansökningar och kunnande. Dotterbolaget skulle godkänna själva beställningarna och fastställa det pris som skulle tas ut hos slutliga kunder. Datorprogramvarorna skulle konfigureras var för sig så att de skulle passa in i kundens system. Detta arbete skulle utföras huvudsakligen av dotterbolagets personal. De immateriella rättigheter som eventuellt skulle uppstå av det

indiska dotterbolagets arbete att skraddarsy programvaror skulle tillkomma dotterbolaget. Dotterbolaget skulle dessutom tillhandahålla sina kunder tjänster för ibrucktagandet av datorprogramvarorna och supporttjänster samt utbildning och konsultering.

I licensavtalet skulle man utöver det ovannämnda avtala om de stödtjänster som bolaget skulle tillhandahålla dotterbolaget och om de tjänster som direkt hade att göra med utnyttjandet av licensen. De sistnämnda tjänsternas andel av helhetsavtalet skulle vara obetydlig. Eftersom tjänsterna skulle vara kringtjänster vars syfte skulle vara att stöda utnyttjandet av de beviljade licenserna, ansågs de utgöra en väsentlig del av licensavtalet.

I de i ansökan beskrivna omständigheterna betraktades avtalet gälla partiell överlåtelse av upphovsrätt. De prestationer som bolaget fått skulle betraktas som i artikel 12 i skatteavtalet avsedd royaltyinkomst. Källskatten som tagits ut i Indien skulle avräknas i Finland enligt lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Förhandsavgörande för åren 2011–2012.

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 1 §

Avtalet mellan Republiken Finland och Republiken Indien för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst (FördrS 57–58/2010), artikel 12

Beskattning av delägare i utländskt bassamfund – Belopp på skattefri vinstutdelning

CSN:078/2012

Ett utländskt bassamfund hade fr.o.m. skatteåret 2005 gjort vinstresultat under flera räkenskapsperioder. Vinstresultatet hade deklarerats som den finländska delägarens skattepliktiga inkomst i enlighet med lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (bassamfundslagen). Bassamfundet hade delat ut dividend åren 2007–2011 och det hade för avsikt att dela ut dividend till det finländska moderbolaget också år 2012 eller år 2013.

Vid beräkningen av det belopp på skattepliktig inkomst som avses i 4 § 2 mom. i bassamfundslagen ska under tidigare skatteår utdelad, i 4 § 2 mom. i bassamfundslagen avsedd skattefri dividend eller annan vinstutdelning dras av från det belopp som betraktas som bassamfundsinkomst i den ordning som bassamfundsinkomst har uppstått och vinst delats ut. Då ska de bassamfundsinkomster som under skatteåret och de fem föregående skatteåren räknats som skattepliktig inkomst och de skattefria vinstutdelningar under dessa år som motsvarar vinsterna enligt 4 § 2 mom. i bassamfundslagen tas i beaktande. Eftersom den dividend som avses i ansökan och som räknats på detta sätt inte överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren räknats som bassamfundsinkomst för sökanden och från vilket den ovan avsedda vinstutdelningen har dragits av, uppstår det inte någon skattepliktig inkomst för sökanden under de omständigheter som beskrivs i ansökan. Förhandsavgörande för åren 2012 och 2013.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 4 §

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Internationell förtäckt dividend – Rättelse av internprissättning – OECD:s anvisningar för internprissättning –

HFD:2013:36

Local savings – Marknadsbaserad prissättning – Marknadsbaserad förhandlingsstyrka

A Abp köpte tillverknings tjänster av sitt dotterbolag B AS, som hade sitt säte i Estland. Den interna prissättningen av tjänsterna hade alltsedan juli 2004 skett enligt nettomarginalmetoden. I prisunderlaget hade förutom B AS:s realiserade kostnader även inräknats hälften av de så kallade location savings-inbesparingarna. Vid beskattningen av A Abp godkändes som avdragsgill utgift endast B AS:s faktiska kostnader ökade med kalkylerad vinstmarginal.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att A Abp inte i Finland hade sådan tillverkning som B AS hade bedrivit i Estland under skatteåret. B AS:s tillverkning av produkterna skilde sig avsevärt från A Abp:s tidigare tillverkning i Finland genom att B AS bedrev fabriksstillverkning, medan A Abp hade tillverkat produkterna som hantverk. Största delen av de nya arbetsmetoder och arbetsskeden som man utvecklat i Estland hade i samma form aldrig använts i Finland. Situationen motsvarade således inte en sådan location savings -situation vid bortflyttning av verksamhet som beskrivs i OECD-rapporten, och prissättningen mellan bolagen skulle inte bedömas utgående från de principer som enligt OECD-rapporten skulle tillämpas i sådana situationer. I prisunderlaget kunde inte inbegripas den kalkylerade nyttan för A Abp av att dotterbolagets tillverkningskostnader var lägre än de skönmässiga kostnader som bolaget hade haft om det hade tillverkat produkter genom eget arbete i Finland.

Det marknadsbaserade interna priset vid sedvanlig kontrakterad tillverkning kunde bestämmas med hjälp av nettomarginalmetoden så, att man utgick från jämförbara bolags vinstmarginaler. Vid bedömningen av vilka bolag som var jämförbara, skulle utöver andra faktorer beaktas att B AS hade sitt säte i ett land där kostnaderna var låga och därför hade möjlighet till ett större täckningsbidrag än bolag i länder där kostnaderna var högre. Vid bestämmandet av vinstmarginalen gällde det att ta hänsyn till A Abp:s och B AS:s förmodade förhandlingsstyrka i det fall att de hade varit oberoende företag. B AS var inte innehavare av sådana immateriella rättigheter eller särskilt högklassig know-how eller teknologi som skulle ha utgjort grund för en hög vinstmarginal. Inom bolaget hade man dock utvecklat tillverkningsprocessen så, att den var lämplig för storskalig produktion och genom praktiskt arbete hade man förvärvat stort kunnande inom den tillverkning som det var fråga om. Det var således befogat att räkna med en högre vinstmarginal för B AS än jämförelsebolagen i A Abp:s dokumentation.

A Abp:s inkomst hade kunnat ökas med anledning av att priser som översteg de marknadsbaserade priserna hade debiterats, men de belopp med vilka inkomsten ökades fastställdes till lägre belopp.

Skatteåren 2004 och 2005

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 7 §

Lagen om beskattningsförfarande 31 §, 32 § 2 mom. och 57 § 1 mom.

Avtalet med Estland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet artikel 9.1

Ett utländskt universitet tillhandahöll utbildning som ledde till MBA-examen. Den del av utbildningen som ägde rum i Finland bestod av perioder med intensivundervisning samt prov- och informationstillfällen för studenterna samt andra evenemang som omedelbart hänförde sig till studierna. Verksamheten i Finland skedde genom en filial i vars lokaler chefen för denna verksamhet arbetade tillsammans med en person som var ansvarig för utbildningsprogrammet och en marknadsföringskoordinator. Denna personal marknadsförde den utbildning som universitetet tillhandahöll och skötte olika stödfunktioner samt de praktiska arrangemangen i anslutning till utbildningsevenemangen.

Centralskattenämnden hade i sitt avgörande, till den del som detta vunnit laga kraft, ansett att universitetet hade ett sådant fast driftsställe som avses i 13 a § i inkomstskattelagen och att universitetet i beskattningshänseende jämfördes med finska universitet.

MBA-utbildningen var inte sådan till universitetets grundläggande uppgifter hörande utbildning som med hänsyn till 21 a § i inkomstskattelagen och dess förarbeten på denna grund skulle anses vara annan än näringsverksamhet, utan frågan huruvida verksamheten var skattepliktig skulle avgöras utgående från de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. Det var frågan om utbildning som ordnades på affärsekonomiska grunder och som trots att den ordnades av ett universitet inte skilde sig från motsvarande utbildningstjänster som enskilda näringsidkare tillhandahöll. Med beaktande av verksamhetens kontinuitet, inriktning på en i princip obegränsad kundkrets, prissättningen, den omständigheten att verksamheten skedde i konkurrens med andra samt verksamhetens karaktär och omfattning i övrigt skulle universitetets MBA-utbildningsverksamhet betraktas som näringsverksamhet. Universitetet var därför skyldigt att betala skatt för denna verksamhet, till den del som inkomsten från den skulle anses hänföra sig till det fasta driftsstället i Finland.

Centralskattenämndens förhandsavgörande för skatteåren 2011 och 2012.

Inkomstskattelagen 21 a § (1736/2009)

Universitetslagen (558/2009) 1 §, 2 § 1 mom. och 7 §

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om beskattning av universiteten (RP 244/2009)

Finansutskottets betänkande (43/2009 rd)

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Ombildning av bolag – Fusion – Dotterbolag med säte i utlandet – Avdrag för förlust – Unionens domstols dom

HFD:2013:155

A Ab fick dra av de förluster som fastställts för ett svenskt dotterbolag, B AB, som fusionerades med A Ab, om A Ab visade att B AB hade uttömt möjligheterna att få dessa förluster beaktade och det inte fanns någon möjlighet att antingen B AB själv eller en tredje part skulle kunna få förlusterna beaktade i Sverige. En förutsättning för att förlusten skulle få dras av var att förlusterna skulle få dras av vid en motsvarande fusion mellan finska bolag.

När B AB:s förluster drogs av skulle de räknas ut med tillämpning av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Förhandsavgörande för skatteår 2009.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artiklarna 49 och 54

Inkomstskattelagen 117 §, 119 § 1 och 2 mom. samt 123 § 2 mom.
Unionens domstols dom C-123/11

HFD:2013:167

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Avdrag av förlust – Ägarväxling
– Undantagstillstånd – Europeiska unionens regelverk – Statligt stöd

För P Ab, som utvecklat och upprätthållit teknologiska system för mobiltelefoner, hade för skatteåren 1998–2004 fastställts förlust av näringsverksamhet. Bolaget hade med hänvisning till 122 § 3 mom. i inkomstskattelagen ansökt om tillstånd att trots ägarväxling få dra av förlusterna vid beskattningen. Skatteverket hade avslagit bolagets ansökan och förvaltningsdomstolen de besvär som bolaget hade anfört över skatteverkets beslut. Med anledning av de besvär som bolaget anfört hos högsta förvaltningsdomstolen hade högsta förvaltningsdomstolen begärt förhandsavgörande av unionens domstol om hur unionens regler om statligt stöd skulle tolkas.

Med stöd av unionens domstols dom C-6/12 ansåg högsta förvaltningsdomstolen att unionens bestämmelser om statligt stöd inte medförde hinder för tillämpningen av ett system med tillstånd att trots ägarväxling få dra av förluster vid beskattningen. I saken behövde inte bedömas om tillståndssystemet innebar sådant statligt stöd som avses i artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

Följaktligen, och då förutsättningar för tillstånd ansågs föreligga enligt 122 § 3 mom. i inkomstskattelagen, återvisade högsta förvaltningsdomstolen saken till Skatteförvaltningen för ny handläggning.

Omröstning om skälen 3–2.

FEUF artiklarna 107 och 108

Rådets förordning (EG) nr 659/1999 artikel 1.b punkt i

Inkomstskattelagen 122 § 3 mom.

Unionens domstols dom C-6/12

HFD:2013:169

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Filial – Verksamhetsöverlåtelse – Skatteavtal – Diskrimineringsförbud

A Inc., med säte i Förenta staterna, hade en filial i Finland. Filialen hade planerat att överföra sina samtliga tillgångar, skulder och reserveringar på ett finskt aktiebolag, som var under bildande. I vederlag skulle A Inc. av aktiebolaget få aktier, som detta skulle emittera. Verksamhetsöverlåtelsen skulle genomföras på det sätt som beskrivs i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de principer som framgår av NärSkL 52 d § skulle tillämpas på den planerade verksamhetsöverlåtelsen.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 52 d §

Avtalet mellan Republiken Finlands regering och Amerikas Förenta Staters regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet artikel 24.2

CSN:008/2013

Internationell beskattning – Placeringsfond – Källbeskattning – Unionsrätt – Skatteavtal

A, som var en finländsk privatperson, hade för avsikt att placera medel i en

luxemburgsk underordnad fond i en paraplyfond med formen FCP (fonds commun de placement). Fonden hade endast s.k. tillväxtandelar på vilka någon avkastning inte delades ut under placeringstiden. Fondens förvaltningsstruktur var reglerad i fondföretagsdirektivet och myndigheten som har tillsyn över den luxemburgska finansmarknaden hade tillsyn över fonden.

FCP-fonden var inte skyldig att betala inkomstskatt i Luxemburg. I Luxemburg var den skyldig att betala endast en fast registreringsavgift och en årlig tecknings-skatt som fastställs på grundval av fondens tillgångar. Enligt den luxemburgska skattemyndighetens uppfattning hade FCP ingen självständig rätt att kräva att skatteavtalet ska tillämpas, utan det var skatteavtalet mellan inkomstens källstat och andelsägarens hemviststat som skulle tillämpas på FCP:s inkomst.

Enligt artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska alla restriktioner som gäller kapitalrörelser mellan medlemsstater vara förbjudna. I Finland är de i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedda placeringsfonderna befriade från inkomstskatt med stöd av 20 § i inkomstskattelagen. Beskattningen av andelsägarna påverkar inte placeringsfondens skattefrihet.

Den i ansökan avsedda fonden var ett i fondföretagsdirektivet avsett fondföretag vars tillgångar förvaltades av ett särskilt fondbolag. Fonden hade genom en specialbestämmelse befriats från inkomstskatt i Luxemburg. Fonden ansågs till sina väsentligaste egenskaper motsvara en i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedd placeringsfond.

Sökanden ansågs få skattepliktig inkomst av andelarna först när andelarna löses in eller på annat sätt överläts på ett sätt som realiserar överlåtelsevinsten eller -förlusten. Förhandsavgörande för 2013.

Inkomstskattelagen 3 och 110 §

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artiklarna 63 och 65

Internationell beskattning – Placeringsfond – Källbeskattning – Unionsrätt

CSN:014/2013

En luxemburgsk placeringsfond var en FCP-placeringsfond (fonds commun de placement) enligt den luxemburgska lagstiftningen. Fonden var ett i fondföretagsdirektivet (2009/65/EG) avsett fondföretag i vilket ett obegränsat antal investerare kan placera sina medel. Enligt förvaltningsbestämmelserna kunde fondens nettoinkomst och realiserade kursvinster fördelas antingen på fondandelarna eller omplaceras i fonden.

FCP-fonden var inte skyldig att betala inkomstskatt i Luxemburg. I Luxemburg var den skyldig att betala endast registreringsavgifter och en särskild årlig skatt som fastställs på grundval av fondens tillgångar. Avkastning på investeringarna beskattades som inkomst för fondandelsägarna oavsett om avkastningen fördelades på andelsägarna eller inte. Enligt skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg betraktades placeringsfonden inte som en i en skatteavtalsstat bosatt person eftersom FCP till sin karaktär inte var en separat skattskyldig i Luxemburg.

Enligt artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska alla restriktioner som gäller kapitalrörelser mellan medlemsstater vara förbjudna. I Finland är de i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedda placeringsfonderna befriade från inkomstskatt med stöd av 20 § i inkomstskattelagen. Beskattningen av dem som äger andelar i placeringsfonden påverkar inte fondens skattefrihet.

Den i ansökan avsedda fonden var ett i fondföretagsdirektivet avsett fondföretag vars tillgångar förvaltades av ett särskilt fondbolag. Fonden hade genom en specialbestämmelse befriats från inkomstskatt i Luxemburg. Fonden ansågs till sina väsentligaste egenskaper motsvara en i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedd placeringsfond. Med hänsyn till 20 § 1 mom. i inkomstskattelagen och artikel 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt behövde någon källskatt inte betalas på dividendinkomsten från de finländska börsbolagen i fonden. Förhandsavgörande för åren 2012 och 2013.

Inkomstskattelagen 3 och 20 §

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artikel 63

CSN:015/2013

Internationell beskattning – Placeringsfond – Fusion – Unionsrätt

Sökanden ägde andelar i en finländsk placeringsfond. Fonden var en i lagen om placeringsfonder och i fondföretagsdirektivet avsedd placeringsfond. Fonden fusionerades med en i Sverige registrerad placeringsfond. Den svenska fonden var en i den svenska fondplaceringslagen samt i fondföretagsdirektivet avsedd fond och fusionen genomfördes enligt bestämmelserna i den svenska lagen. Den svenska fonden var inte en självständig juridisk person; den förvaltades av ett i Sverige registrerat aktiebolag.

Bestämmelserna om fusion i NärSkL tillämpas bl.a. när inhemska placeringsfonder fusioneras. Med hänsyn till artiklarna 49 och 63 om etableringsfrihet och om fri rörlighet av kapital i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt Europeiska unionens domstols rättspraxis kunde principerna för fusion i NärSkL 52 a–b § inte begränsas till att gälla endast fusioner av inhemska placeringsfonder. Samma principer skulle tillämpas när en placeringsfond fusionerades med en motsvarande placeringsfond i en annan medlemsstat. Med hänsyn till placeringsfondernas skattemässiga status och deras karaktär av förmögenhetsmassa uppstod det efter fusionen inte något fast driftställe i Finland där tillgångarna i den överlåtande fonden skulle ha stannat.

Den i ansökan beskrivna fusionen där den finländska placeringsfonden fusionerades med en motsvarande svensk placeringsfond kunde jämföras med en fusion som avses i NärSkL 52 a–b §. Överföringen av andelarna i den överlåtande placeringsfonden till andelar i den övertagande placeringsfonden betraktades således inte som överlåtelse vid beskattningen hos sökanden. Förhandsavgörande för 2013.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 52, 52 a, 52 b och 52 e §

Inkomstskattelagen 20 §

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artiklarna 49 och 63

HFD:2014:25

Källbeskattning – Tid inom vilken debitering ska ske – Betydelsen av ett beslut om debitering av förskottsinnehållning – Preskription

Med stöd av uppgifter i berättelsen från en skattegranskning hade A Ab debiterats på förskottsinnehållningar och arbetsgivares socialskyddsavgifter för skatteåret 2003. Senare hade det framgått att mottagarna av de prestationer som låg till grund för debiteringarna var begränsat skattskyldiga. De på detta sätt

debiterade förskottsinnehållningarna och socialskyddsavgifterna hade med ett skatterättelsebeslut av skattebyrån avlyfts år 2010. Skattebyrån hade inte debiterat den icke uppburna källskatten, då debiteringen av denna skatt borde ha skett senast år 2009. På besvär av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt upphävde förvaltningsdomstolen rättelsebeslutet och återvisade saken till Skatteförvaltningen för ny handläggning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att vid debitering enligt lagen om förskottsuppbörd och lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (källskattelagen) var det fråga om debitering om olika skatter och om prestationer med olika rättsverkningar för de prestationsskyldiga. Situationen kunde inte betraktas som en helhet, såsom förvaltningsdomstolen hade gjort, utan rätten att debitera de skatter och avgifter som avsågs i lagen om förskottsuppbörd och rätten att debitera sådan källskatt som avsågs i källskattelagen skulle betraktas var för sig. Följaktligen skulle en fråga som gällde den i lagen föreskrivna debiteringstiden avgöras självständigt när lagen om förskottsuppbörd eller källskattelagen tillämpades. En debitering av förskottsinnehållning och arbetsgivares socialskyddsavgift som skett inom den tid som föreskrevs i lagen, om än debiteringen senare hade visat sig felaktig, kunde således inte avhjälpa det faktum att källskatt inte debiterats i rätt tid.

Den omständigheten att de bestämmelser i lagen om förskottsuppbörd som gäller förskottsinnehållning i tillämpliga delar iakttas när källskatt uppbärs gav inte anledning till annan bedömning. Debiteringstiden för källskatten påverkades inte heller av att det i 11 § 1 mom. i källskattelagen föreskrivs om ett slags skattekvittning, när den källskatt som ska betalas minskas med beloppet av förskott som innehållits på samma inkomst.

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 1 § 1 mom., 2 § 1 mom. 8 §, 11 § 1 mom.

Lagen om förskottsuppbörd 1 § 1 mom., 38 § 1 och 4 mom. (1118/1996, numera 3 mom.), 39 § 1 och 2 mom.

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Avdragsgill ränta – Kapitalplacering Hybridlån – Rättelse av internprissättning – Finansiellt arrangemang vars struktur ignorerats vid beskattningen – Skatteavtal OECD:s riktlinjer för internprissättning

HFD:2014:119

A Ab hade år 2009 av sin majoritetsägare B, som var ett bolag med säte i Luxemburg, fått ett 15 miljoner euro stort lån. A hade som avdrag från sin inkomst av näringsverksamhet för skatteåret 2009 deklarerat 1 337 500 euro i räntor på lånet. Lånet hade beviljats på den grunden att de banker som finansierade A Ab:s verksamhet hade krävt att bolaget skaffade sig tilläggsfinansiering, som i betalningsordningen skulle vara en efterställd fordran i förhållande till banklån, och till sin karaktär ett så kallat IFRS-hybridlån, som i ett IFRS-bokslut behandlades som eget kapital. Lånet saknade säkerhet och förfallodag. Den fasta årliga räntan på lånet var 30 procent och lades till lånekapitalet. Lånet kunde betalas endast på anfordran av A Ab. Hybridlånet skulle i beskattningen betraktas som främmande kapital.

I målet gällde det för domstolen att avgöra om Koncernskattecentralen hade

haft rätt att med stöd av 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ignorera ovan nämnda lånearrangemang och vid beskattningen betrakta lånet som en placering som hade karaktären av eget kapital, vilket innebar att räntorna på lånet inte var avdragsgilla.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att för att det skulle vara möjligt att ignorera och omdefiniera den affärstransaktion som parterna kommit överens om, borde det, med hänsyn till följderna av ett sådant tillvägagångssätt, i lagen om beskattningsförfarande ha funnits ett uttryckligt bemyndigande att få omdefiniera arrangemanget. Bestämmelsen i 31 § 1 mom. i nämnda lag ansågs inte innehålla ett sådant bemyndigande, varför omdefinition inte var möjlig med stöd av detta lagrum.

Då det inte är möjligt att genom ett skatteavtal skapa en beskattningskompetens som går utöver den som följer av de nationella reglerna, saknade det i detta mål betydelse hur artikel 9 i skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg till denna del skulle tolkas.

OECD:s riktlinjer för internprissättning ansågs ha en vägledande betydelse för tolkningen endast till den del som man rörde sig inom tillämpningsområdet för 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande, det vill säga när det gällde att avgöra om villkoren för en avtalad och genomförd affärstransaktion motsvarade marknadsvillkor. Däremot ansågs riktlinjerna inte ha en sådan verkan att tillämpningsområdet för nämnda 31 § 1 mom. breddades, varför det inte heller med hänvisning till dessa riktlinjer var möjligt att ignorera den mellan parterna avtalade affärstransaktionen.

Högsta förvaltningsdomstolen avslag besvären, som anförts av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt. Enligt högsta förvaltningsdomstolen var låneräntorna avdragsgilla. Ärendet slutade på samma sätt som i förvaltningsdomstolen. Förvaltningsdomstolen hade återförvisat saken till Skatteförvaltningen för bedömning av om låneräntan motsvarade marknadsränta.

Omröstning 3 – 2 om skälen.

Skatteåret 2009

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 7 § och 18 § 1 mom. 2 punkten

Lagen om beskattningsförfarande 31 § (1041/2006)

Avtalet mellan Finland och Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet artikel 9

HFD:2014:138

Direkt beskattning – Placeringsfond – SICAV-fondföretag – Fusion – EU-rätt

A hade för avsikt att förvärva andelar i en placeringsfond som var registrerad i Finland. Placeringsfonden, som var en i fondföretagsdirektivet (2009/65/EG) avsedd värdepappersfond, skulle enligt planerna fusioneras med ett i Luxemburg registrerat fondföretag på ett sätt som är möjligt enligt 16 kap. i lagen om placeringsfonder. Det övertagande fondföretaget var ett SICAV-fondföretag. Enligt ansökan om förhandsavgörande skulle fondandelsägarnas andelar i placeringsfonden vid fusionen bytas ut mot aktier i SICAV-fondföretaget i Luxemburg.

När inhemska placeringsfonder fusioneras, tillämpas bestämmelserna i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL). Med beaktande av

bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital i artiklarna 49 och 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt unionsdomstolens rättspraxis kunde principerna i NärSkL 52 a – b § inte begränsas till att endast gälla fusioner av inhemska placeringsfonder. Samma principer skulle tillämpas när en placeringsfond fusionerades med ett i fondföretagsdirektivet avsett fondföretag i en annan medlemsstat. Med hänsyn till beskattningsbemötandet av fondföretag och deras karaktär av förmögenhetsmassa, skulle det efter fusionen inte komma att bildas något fast verksamhetsställe i Finland där tillgångarna i den överlåtande fonden skulle ha stannat.

En fusion där en i fondföretagsdirektivet avsedd placeringsfond fusionerades med ett i fondföretagsdirektivet avsett fondföretag av SICAV-typ kunde jämföras med en fusion som avses i NärSkL 52 a - 52 b §. Vid beskattningen av A ansågs således ingen överlåtelse ske när andelarna i den överlåtande placeringsfonden byttes ut mot aktier i det övertagande fondbolaget. Förhandsavgörande för skatteåren 2012 och 2013.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 52, 52 a, 52 b och 52 e §

Inkomstskattelagen 20 och 28 §

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artiklarna 49 och 63

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Internationell beskattning – Filial i Estland – Fast driftsställe – Avräkning av skatt **HFD:2014:147**

Aktiebolaget A Ab, som var allmänt skattskyldigt i Finland, hade ett fast driftsställe i Estland genom att bolaget hade en filial där. Nettoinkomsten från detta fasta driftsställe hade betraktats som skattepliktig inkomst för A Ab i Finland och A Ab hade betalat finsk inkomstskatt för inkomsten. A Ab hade i Estland betalat en skatt som i den estniska lagstiftningen kallades för inkomstskatt för bolag (ettevõtte tulumaks) och som grundade sig på de representationskostnader, gåvor och naturaförmåner som det fasta driftsstället hade betalat. Med hänsyn till bestämmelserna i skatteavtalet mellan Finland och Estland ansågs A Ab ha rätt att från den skatt som bolaget för sin inkomst betalat i Finland avräkna skatt som bolaget på detta sätt betalat till Estland, dock högst till det belopp som bolaget i Finland betalat skatt för inkomsten från Estland. Skatteåret 2006.

Avtalet mellan Republiken Finland och Republiken Estland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (FördrS 96/1993) artikel 2.1 b.2, 2.3, 7.1 a och 23.1 a

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 3 och 4 §

Internationell beskattning – Undanröjande av dubbelbeskattning – Avräkning av utländsk skatt – Beräkning av grunden för avräkningen – Affärsinkomst från fast driftsställe – Beräkning av avräkningens högsta belopp – Tidigare förluster – Affärsinkomst från Estland **HFD:2014:159**

Ett bolag som var allmänt skattskyldigt i Finland hade bedrivit näring i Finland och vid fasta driftsställen utomlands. Skatteåret 2010 hade bolaget fått affärsinkomst från fasta driftsställen i bland annat Storbritannien och Estland. Bolaget hade betalat skatt i Finland enligt resultatet från de fasta driftsställen. Utöver detta

hade, med undantag för Storbritannien och Estland, i de stater där de fasta driftsställena var belägna även betalats skatt på affärsinkomsten från de fasta driftsställena. Det i Storbritannien belägna driftsstället uppvisade ett positivt resultat, men till följd av avdrag av förluster från tidigare år uppstod det ingen inkomstkatt att betala i Storbritannien. Även det fasta driftsstället i Estland uppvisade ett positivt resultat, men till följd av det estniska skattesystemet utgick ingen skatt. Vid beräkningen av det högsta beloppet av utländsk skatt som kunde avräknas enligt 4 § 3 mom. i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning skulle i skattegrunden inräknas beloppet av de affärsinkomster som under skatteåret uppstått genom de fasta driftsställena i Storbritannien och Estland. Skatteåret 2010. Omröstning om beslutsskäl 4 – 1.

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 1–4 §

HFD:2014:198

Skattepliktig inkomst – Beskattning av inkomst i bassamfund – Annan produktionsverksamhet

A Abp hade ett dotterbolag med säte i Malaysia. Till dotterbolagets verksamhet hörde på samma sätt som till A Abp:s verksamhet att globalt tillhandahålla teknisk support inom informationsteknologi, tjänster som hänförde sig till uppdatering av databaser för bekämpning av datavirus samt produktutveckling och planering av virusbekämpningsprogramvara.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att dotterbolagets verksamhet var sådan med industriell produktionsverksamhet jämförbar annan produktionsverksamhet som avses i 2 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund. Dotterbolaget skulle därför inte betraktas som ett sådant bassamfund som avses i nämnda lag och dotterbolagets inkomst kunde inte betraktas som skattepliktig inkomst för A Abp. Skatteåret 2006. Omröstning 4 – 1.

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund 2 § 2 mom. 1 punkten

HFD 9.5.2014/1541

Källskatt – Debitering – Ränta på kvarskatt

A hade 8.12.2003 betalat i sin helhet källskatten och den för tiden 1.4–6.12.2003 påförda kvarskatteräntan vilka skatteverket hade påfört A vid debiteringen 31.10.2003. A hade dock anfört besvär om debiteringen hos förvaltningsdomstolen, som upphävde debiteringen. Skatteverket rättade 27.1.2006 sitt debiteringsbeslut samt återbar den till för stort belopp uttagna källskatten och kvarskatteräntan till A. Till följd av skatteombudets besvär upphävde högsta förvaltningsdomstolen sedan förvaltningsdomstolens beslut och 8.11.2010 verkställde skatteverket på nytt en debitering som motsvarade den första debiteringen, varvid A genom debiteringen påfördes att betala kvarskatteränta för tiden 1.4.2003–14.12.2010, dvs. också för tiden 8.12.2003–27.1.2006 då A redan hade betalat källskatten till Skatteförvaltningen enligt den första debiteringen. Eftersom kvarskatteränta får tas ut endast på en obetald skatt och eftersom källskatten i fråga under denna period inte var obetald kunde A inte påföras någon kvarskatteränta för tiden 8.12.2003–27.1.2006. Källskatt för skatteåret 2002.

Lagen om beskattningsförfarande 43 § 1 mom.

HFD:2015:9

Internationell beskattning – Begränsat skattskyldig – Källskatt – Utdelning –

Investeringsbolag i Förenta staterna – Placeringsfond – Unionsrätten – Fri rörlighet för kapital

A, som är begränsat skattskyldig i Finland, är ett i Förenta Staterna registrerat förmögenhetsförvaltningsbolag (registered investment management company) av typen Delaware Statutory Trust och även ett reglerat investeringsbolag (regulated investment company). A är en juridisk person, som kan bedriva rörelse i eget namn. De administrativa funktionerna handhas av ett annat bolag. A är en sluten placeringsfond (closed-end investment fund), vilket innebär att antalet andelar i fonden är fast och inte varierar med teckning eller inlösen av andelar. De vanliga andelarna i A är listade på New York -börsen. I den federala beskattningen betraktas A som ett samfund och faktisk förmånstagare till investeringstillgångarna och avkastningen.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att trots att A har drag som påminner om placeringsfonder, kan bolaget närmast jämföras med ett finskt offentligt noterat aktiebolag som bedriver placeringsverksamhet. Eftersom utdelning som ett inhemskt offentligt noterat aktiebolag (och även en inhemsk placeringsfond) mottar av ett inhemskt offentligt noterat bolag är skattefria i Finland och med beaktande av unionens domstols rättspraxis om fri rörlighet för kapital enligt artikel 63.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, skulle källskatt inte uppbäras för utdelning som A mottog av ett finskt börsbolag.

Förhandsavgörande för åren 2011 och 2012.

Inkomstskattelagen 3 §, 20 § och 33 d §

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst 3 §

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 6 a §

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt artiklarna 63 och 65

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet – Avdrag för ränteutgifter – Begränsningar i rätten att dra av ränteutgifter – Jämförelse av balanser – Balans-test – Internationella redovisningsstandarder – Avskrivningsdifferens

HFD:2015:11

I A Ab:s bokslut, som var uppgjort enligt bokföringslagen och FAS-standarderna, hade i enlighet med bokföringsnämndens allmänna anvisningar i balansräkningen som en särskild post upptagits den avskrivningsdifferens som uppstått genom att avskrivningarna i bokslutet överskred de planmässiga avskrivningarna. Den koncern som A Ab tillhörde upprättade sitt koncernbokslut enligt internationella redovisningsstandarder och i balansräkningen antecknades avskrivningsdifferensen under eget kapital, minskad med kalkylerad skatteskuld.

När det tal som beskrev förhållandet mellan A Ab:s eget kapital och balansoms-lutningen enligt det fastställda bokslutet jämfördes enligt 18 a § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet med motsvarande tal i fråga om den fastställda koncernbalansräkningen, kunde den avskrivningsdifferens minskad med kalkylerad skatteskuld som A Ab upptagit i sitt bokslut inte inräknas som en post bland eget kapital. Förhandsavgörande för skatteår 2014. Omröstning 4 – 1.

I ärendet 836/2/14 ansåg högsta förvaltningsdomstolen på motsvarande sätt att ett bolags eget kapital inte kan korrigeras med anledning av bostadshusreservering.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 18 a § 3 mom.

9. SPECIALFRÅGOR

9.1. Beskattningen av särgrupper som arbetar i Finland

Främmande staters diplomater som arbetar i Finland samt personer som är i tjänst hos vissa internationella organisationer är för vissa inkomsters del befriade från skatt till Finland. De bestämmelser som gäller skattefriheten finns förutom i inkomstskattelagen även i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940, ArvsskatteL), internationella avtal och vissa speciallagar. Denna skattefrihet innebär inte att de ifrågavarande personerna i Finland betraktas som begränsat skattskyldiga. Om de vistas i Finland i över sex månader och har sådana inkomster som får beskattas i Finland verkställs beskattningen enligt inkomstskattelagen och inte enligt KällskatteL.

Diplomater

Skatteplikt för inkomst

Den som tjänstgör vid en främmande stats diplomatiska eller annan därmed jämställbar beskickning i Finland eller vid ett konsulat som förestås av en utsänd konsul samt medlemmar av hans familj eller enskilda tjänstepersonal är, om de inte är finska medborgare, skyldiga att i Finland endast betala skatt:

- för inkomst av fastighet som är belägen i Finland
- för inkomst av näring som han bedriver i Finland
- för hyresinkomst av lägenheter som innehas på grund av aktier i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller på grund av medlemskap i ett bostadsandelslag eller annat andelslag samt
- för löne- eller pensionsinkomst som har erhållits här för någon annan än de ovannämnda befattningarna.

Diplomaternas ränteinkomster

Utländska diplomater är således inte ens skyldiga att på sina ränteinkomster betala skatt i Finland när de är allmänt skattskyldiga i Finland. Räntebetalaren kan efter att han fått en tillräcklig utredning om inkomsttagarens diplomatstatus på basis av L om källskatt på ränteinkomst låta bli att ta ut skatt på räntorna till en utländsk diplomat.

Finska medborgare som tjänstgör vid en beskickning

Finska medborgare som tjänstgör vid en främmande stats beskickning i Finland är skyldiga att på sin lön på normalt sätt betala skatt och sf-premie till Finland. Eftersom lönebetalaren inte är skyldig att verkställa förskottsinnehållning på inkomsten (L om förskottsuppbörd 16 §) påförs arbetstagaren förskottsskatt av skattebyrån.

Sf-premier

Diplomatisk representant för en främmande stat, utsänd konsul, personalen vid en främmande stats utrikesrepresentation eller dess tjänstepersonal eller privattjänare är inte skyldiga att i Finland betala

den försäkrades sf-premie om de inte är finska medborgare (SjukförsL 1 kap. 2 § 4 mom.).

Utländska diplomater är befriade från Finlands arvs- och gåvoskatt, med undantag av de situationer där fånget utgörs av fast egendom som är belägen i Finland, se längre fram.

Arvsskatt och gåvoskatt

En främmande stat och chefen för dess beskickning i Finland är enligt Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser (FördrS 4/70) artikel 23 befriade från samtliga skatter som riktar sig mot de utrymmen som i Finland ägs och hyrs av beskickningen. Befrielsen gäller således även fastighetsskatt.

Fastighetsskatt

Som sådana utrymmen för beskickningen som befriats från skatt betraktas, oavsett äganderätten, de byggnader eller delar av byggnader samt jordområde i anslutning till dem som används för beskickningens ändamål, inklusive i Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser nämnda chefens tjänstebostad. Om fastigheter och på fastigheten belägna byggnader som förvärvats i en främmande stats ägo används t.ex. som bostäder för den diplomatiska personalen eller t.ex. för personalens semesterfirande, kan dessa inte betraktas som beskickningens utrymmen. Befrielse från skatt med stöd av Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser eller Wienkonventionen om konsulära förbindelser kan inte komma i fråga i dessa fall, utan behandlingen i beskattningen bestäms enligt den interna finska lagstiftningen och det aktuella skatteavtalet.

För ett bostadsaktiebolags skyldighet att betala fastighetsskatt för den fastighet det äger saknar det betydelse att en del av bostadsaktiebolagets utrymmen är i en främmande stats beskicknings bruk. En enskild diplomat betalar i Finland fastighetsskatt för en fastighet som han äger här, såvida inte fastigheten har hyrts ut till beskickningen.

Konferenser mellan staterna

Medlemmarna i delegationer och särskilda delegationer vid internationella konferenser mellan staterna, som inte är finska medborgare eller fast bosatta här, har med en speciallag jämställts med medlemmarna i en diplomatisk beskickning. Den som är medlem av tjänstepersonalen vid en sådan delegation eller särskild delegation samt de privata tjänare som inte är finska medborgare eller fast bosatta här betalar inte på basis av den lön de erhåller för detta arbete skatt i Finland. Med konferens likställs även förhandlingar mellan stater för arrangering av den och likaså sekretariat eller annan organ som ställts för att ta hand om uppgifter i anslutning till en konferens (L om privilegier och immunitet i fråga om internationella konferenser och särskilda delegationer 572/73).

Internationella organisationer

Rätt till samma beskattningsbehandling som gäller diplomater har enligt 12 § i inkomstskattelagen även de utländska medborgare som i tjänst vid vissa internationella organisationer arbetar i Finland, deras familjemedlemmar och tjänstepersonal. Dessa organisationer är Förenta Nationernas fackorgan, Internationella atomenergikommissionen och andra betydelsefulla internationella organisationer eller organ om vilka finansministeriet på framställning av utrikesministeriet har bestämt att det för viss tid skall jämföras med de ovan angivna organisationerna. En exempelförteckning över Förenta Nationernas fackorgan finns i kapitel 3.

Skyddskommissionen för Östersjön

För att skydda Östersjöområdet havsmiljö har det inrättats en skyddskommission vars byrå finns i Helsingfors (Helcom). Ett speciellt avtal har ingåtts om skyddskommissionens byrå samt dess immunitet och privilegier (FördrS 39/80). Enligt avtalets artikel 12 beviljas kommissionens samtliga medlemmar oberoende av nationalitet samma skattefrihet i Finland för de löner och arvoden som kommissionen betalar som gäller för Förenta Nationernas tjänstemän. Detta innebär att den som är i tjänst vid kommissionen inte i Finland betalar skatt för de arbetsinkomster som han erhållit av kommissionen. Enligt 6 § MetodL (1552/1995) kan lön av dem som är allmänt skattskyldiga i Finland dock beaktas fr.o.m. 1.1.1996 med undantagandemetoden med progressionsförbehåll.

Nordiska Investeringsbanken, Nordiska projektexportfonden, Nordiska utvecklingsfonden och Nordiska miljöfinansieringsbolaget

För beskattningen av de personer som är i Nordiska Investeringsbankens (NIB) tjänst i Finland har det getts en skild lag (562/1976). Lagen tillämpas på personer som enligt ISKL inte varit allmänt skattskyldiga i Finland, när de med Nordiska Investeringsbanken har ingått ett avtal om fast tjänstgöring vid banken. På den löneinkomst dessa personer erhåller av Nordiska Investeringsbanken uppbärs en slutlig löneskatt på 40 procent vilken tillfaller staten. Enligt 6 § MetodL (1552/1995) kan lön till dem som är allmänt skattskyldiga i Finland dock beaktas fr.o.m. 1.1.1996 med undantagandemetoden med progressionsförbehåll. På yrkande av den skattskyldige beskattas en löneinkomst från Nordiska Investeringsbanken avvikande från det ovan nämnda i den ordning som gäller enligt BFL. Vid beskattningen av inkomsten tillämpas härvid de allmänna bestämmelserna.

Vad som stadgas om beskattningen av den som är i Nordiska

Investeringsbankens tjänst tillämpas ända från 1.1.1995 även på dem som tjänstgör i Nordiska projektexportfonden (867/1994). Lagen tillämpas sedan 11.5.2014 också på Nordiska utvecklingsfonden och Nordiska miljöfinansieringsbolaget och på fast anställda vid dessa (310/2014).

WIDER-Institutet

Mellan Finlands regering och Förenta Nationernas universitet har det den 4 februari 1984 ingåtts ett avtal om WIDER-Institutet (World Institute for Development Economics Research) (FördrS 36/1984). WIDER är ett internationellt institut för ekonomisk utvecklingsforskning. Finland är dess värdland. Institutets chef samt dess akademiska och administrativa personal har i Finland befriats från skatt för de löners del som institutet betalar.

Enligt 6 § MetodL kan lönen av dem som är allmänt skattskyldiga i Finland beaktas enligt undantagandemetod med progressionsförbehåll.

Internationella migrationsorganisationen (IOM)

Finlands regering och Internationella Migrationsorganisation ingick 22.4.1993 ett avtal om ställning mellan organisationen och dess regionkontor i Finland (FördrS 31/1993). I avtalet bestäms också om beskattningen av de löner som organisationen betalar sina tjänstemän och anställda. Om mottagaren är finsk medborgare eller någon som är stadigvarande bosatt i Finland, befrias lönen och arvoden från beskattningen i Finland. På grund av MetodL kan inkomsten fr.o.m. 1.1.1996 beaktas i Finland enligt undantagandemetoden med progressionsförbehåll.

Europeiska kemikaliemyndigheten

Finlands regering och Europeiska kemikaliemyndigheten (ECHA) har den 28 juni 2007 ingått en överenskommelse om säte (FördrS 11/2008). Kemikaliemyndigheten i Helsingfors samordnar registrering, utvärdering, godkännande och begränsning av kemikalier och garanterar en konsekvent tillsyn på området i hela EU. Enligt förordningen om inrättande av en europeisk kemikaliemyndighet ska protokollet om Europeiska unionens immunitet och privilegier tillämpas på myndigheten.

Oavsett medborgarskap ska tjänstemännen och de övriga anställda hos myndigheten vara befriade från de finska skatterna på de löner och arvoden som myndigheten betalar. Skattefriheten gäller även alla dem som myndigheten betalar ålders-, invalid- eller familjepension samt

alla dem som betalas ersättningar på de villkor som avses i artikel 2 i förordning nr 549/69. Inte heller ska sf-premie betalas i Finland för lönerna och arvoden. Myndigheten ska orda den sociala tryggheten åt sina anställda. Myndigheten är befriad från alla obligatoriska finska socialskyddsavgifter.

Vid beskattningen av inkomster som erhållits från någon annan än ECHA ska man ta i beaktande att vid tillämpningen av inkomstskatteavtalet anses hemorten av ECHA:s tjänstemän och andra anställda vara fortfarande i den medlemsstat där deras hemort i skattehänseende var då de började sköta sina uppgifter inom Europeiska unionen, om den aktuella staten är en medlemsstat inom Europeiska unionen. Denna bestämmelse tillämpas även på maken, om maken inte bedriver egen förvärvsverksamhet, samt barn som personen försörjer.

Utländska nyckelpersoner

Nyckelpersoner från utlandet med speciell sakkunskap kan under vissa förutsättningar vid beskattningen av löneinkomst som förvärvats i Finland välja källbeskattning av löneinkomsten i stället för den vanliga inkomstbeskattningen. I regeringens proposition (RP 76/1995) motiverades lagen om källskatt för löntagare från utlandet, som trädde i kraft 1.1.1996, med att den internationellt sett höga beskattningsnivån i Finland kunde ha utgjort ett hinder mot att personer med speciell sakkunskap ville arbeta i Finland, till exempel genom att minska toppforskarnas intresse att arbeta vid finländska universitet eller forskningsinstitut. Man bedömde likaså att det skulle bidra till utländska företags benägenhet att etablera sig i Finland om det skulle vara mera tilltalande för utländska företagsledare att arbeta i Finland.

En förutsättning för att lagen kan tillämpas är att det är fråga om en utländsk medborgare som inte har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem kalenderår som föregår det år då arbetet börjar men som blir allmänt skattskyldig i Finland vid arbetets början. Då det gäller andra än utländska lärare eller forskare som kommer för att arbeta vid finländska universitet eller forskningsinstitut, förutsätts det att, utöver att de har speciell sakkunskap, de även får minst 5 800 euro i penninglön i månaden under hela den tid lagen tillämpas. Lönen måste ha förvärvats i Finland: arbetet utförs huvudsakligen i Finland för en härvarande arbetsgivares räkning, varvid man som härvarande arbetsgivare betraktar en finländsk arbetsgivare eller en utländsk arbetsgivares fasta driftställe i Finland. Om det utländska arbetsgivaren inte har något fast driftställe i Finland, måste lönen belasta exempelvis ett finländskt dotterbolags bokföring i form av löneutgifter. Lagen har även tillämpats på löner av en utländsk arbetsgivare till en person som är bosatt utanför EES-området, om betalaren har varit en finländsk ställföreträdande betalare (HFD 2005/2943).

Ansökan om tillämpning av lagen och utredningen om att förutsättningarna föreligger ska göras skriftligen till Skatteförvaltningen inom 90 dagar från att arbetet börjat i Finland. Den finska löneutbetalaren tar ut källskatten i form av förskottsinnehållning enligt 35 procent enligt ett skattekort som Skatteförvaltningen utfärdar. Enligt lagen täcker källskatten för nyckelpersoner även sjukförsäkringspremien. Arbetsgivarens socialskyddsavgift samt pensions- och försäkringsavgifter ska betalas som vanligt om arbetstagaren inte har hemstatens intyg E101/A1, ett intyg från ett land med vilket Finland har ingått ett avtal om social trygghet eller FPA:s intyg över att personen inte omfattas av den sociala tryggheten i Finland.

Den speciella källbeskattningen kan gälla högst 48 månader från den tidpunkt då arbetet började så länge arbetet fortgår utan avbrott. Om nyckelpersonens penninglön emellertid sjunker så att den blir mindre än 5 800 euro i månaden, verkställs beskattningen retroaktivt för hela perioden. Skatten är då progressiv och verkställs enligt inkomstskattelagen. Det finns i lagen en egen beräkningsregel för beskattningen av sådan annan skattepliktig förvärvsinkomst som förvärvats i Finland samtidigt som den löneinkomst på vilken lagen om källskatt för löntagare från utlandet tillämpas.

Om en person som beskattas som nyckelperson stannar i Finland efter de 48 månaderna, kommer den inkomst som därefter förvärvas i Finland att beskattas på samma sätt som hos dem som är bosatta i Finland. Om tidsfristen på 48 månader går ut mitt under året, beskattas den löneinkomst som förvärvas under resten av året på normalt sätt utan att ta hänsyn till de källskattpliktiga inkomsterna från början av året.

HFD har i december 2011 meddelat ett beslut om tillämpningen av källskatt för löntagare från utlandet då den utländska nyckelpersonen använde anställningsoptioner som han hade tecknat utomlands som anställd i samma koncern men hos en utländsk arbetsgivare. Enligt beslutet skulle källskatten för nyckelpersoner påföras i Finland på den i Finland skattepliktiga delen av anställningsoptionsförmånen.

9.2. Beskattningen av arv och gåvor i internationella situationer

Arvsbeskattningen

Enligt 4 § i arvsskattelagen skall arvsskatt betalas:

- 1) för egendom som erhållits genom arv eller testamente, om arvlåtaren eller arvingen eller testamentstagaren vid dödstillfället var bosatt i Finland, samt

- 2) för sådan fast egendom i Finland som erhållits genom arv eller testamente samt för aktier eller andelar i samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland.

Boende i Finland

Enligt 4 § ArvsskatteL skall arvsskatt för egendom som finns utomlands erläggas i Finland endast om arvlåtaren eller arvtagaren vid dödstillfället var bosatt i Finland. Enligt 4 § 3 mom. ArvsskatteL anses en person vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här.

Avvikande från ISkL nämns det inte i 4 § 3 mom. ArvsskatteL en finsk medborgares väsentliga anknytning till Finland som ett kriterium på boende i Finland. Avvikande från tidigare räcker det inte med att enbart vistas i Finland i över 6 månader om man vill anses vara bosatt i Finland enligt L om skatt på arv och gåva. På grund av detta är begreppet boende i Finland snävare i ArvsskatteL än i den övriga skattelagstiftningen.

– arvsskatt som betalats utomlands

Om en i Finland bosatt person betalar arvsskatt till utlandet, slopas dubbelbeskattningen med stöd av 4.2 § ArvsskatteL. I Finland avräknas till utlandet betald arvsskatt om den inte hänför sig till fast egendom i Finland eller till aktier i ett samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland. Avräkningen får inte översviga ett belopp som svarar mot en lika stor del av arvsskatten som värdet av den egendom som erhållits från en främmande stat utgör av värdet av den egendom som i Finland utgör underlag för arvsskatten.

Diplomater

Om arvlåtaren är en person som tillhör en främmande stats beskickning i Finland eller ett konsulat som förestås av en utsänd konsul i Finland eller medlem i hans familj eller hans tjänare vilka inte är finska medborgare, betalas arvsskatt i Finland endast för den fasta egendom som finns här samt för aktier eller andelar i samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland (ArvsskatteL 4 § 4 mom.).

Verkställande av beskattningen

Arvsbeskattningen verkställs av Skatteförvaltningen. Om arvlåtaren vid sitt frånfälle inte var bosatt i Finland ska arvtagaren enligt 26 § 2 mom. ArvsskatteL lämna in en arvsskattedeklaration. Deklarationen ska lämnas med en med en blankett som Skatteförvaltningen fastställt för detta ändamål. Om inte heller arvtagaren är bosatt i Finland, krävs arvsskattedeklarationen av den som omhänderhar dödsboets skattepliktiga tillgångar i Finland. I dessa fall kräver således inte lagen att en bouppteckning skall företas. Detta är dock ofta av praktiska skäl nödvändigt.

Beskattningen verkställs i den ordning som gäller enligt ArvsskatteL. Sålunda fastställs t.ex. skattens storlek på basis av släktskapsförhållandet mellan arvlåtaren och arvtagaren.

Gåvobeskattningen

Enligt 18 § 1 mom. Arvsskattel skall gåvoskatt erläggas i Finland när egendom som gåva övergår till annan:

- 1) om gåvogivaren eller gåvotagaren vid gåvotidpunkten var bosatt i Finland, och
- 2) för fast egendom i Finland samt för aktier i eller andelar i samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland.

En person anses vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här. (Arvsskattel 18.4 § 1561/1995)

Om en person är bosatt i Finland och betalar gåvoskatt till utlandet, undanröjs dubbelbeskattningen med stöd av 18.1 § Arvsskattel. I Finland avräknas gåvoskatten som betalats till utlandet om den inte hänför sig till fast egendom i Finland eller aktier i ett sådant samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland. Avräkningen får inte överstiga ett belopp som motsvarar en lika stor del av gåvoskatten som värdet av den egendom som erhållits från en främmande stat utgör av värdet av den egendom som i Finland utgör underlag för gåvoskatten. En eventuell avräkning för gåvoskatt som betalats i ett annat nordiskt land (exkl. Sverige och Norge) avgörs dock på basis av det nordiska kvarlåtenskapsavtalet. För detta avtal redogörs senare.

Enligt Arvsskattel 18 § 4 mom. betalar en person som tillhör en främmande stats diplomatiska beskickning i Finland eller ett konsulat som förestås av en utsänd konsul i Finland eller medlem i hans familj eller hans tjänare vilka inte är finska medborgare gåvoskatt i Finland endast för den fasta egendom som finns här samt för aktier eller andelar i samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i Finland.

Gåvobeskattningen verkställs av Skatteförvaltningen. Gåvoskattens storlek fastställs på basis av den progressiva skatteskalen och släktskapsförhållandet mellan gåvogivaren och gåvotagaren. Skatt erläggs inte heller alls om värdet av den egendom som erhållits av samma givare under en tid av tre år understiger 4 000 euro (Arvsskattel 19 §).

Arvsskatteavtalen

Det avtal om arvs- och gåvoskatt som ingåtts mellan de nordiska länderna har trätt i kraft den 19 augusti 1992. Avtalet tillämpas på arv som erhålls den 19 oktober 1992 eller efter detta och på gåvor för vilka skattskyldigheten inträder den 19 oktober 1992 eller efter detta. Sverige och Norge är inte längre med i avtalet.

Boende i Finland

– gåvoskatt som betalats utomlands

Diplomater

Verkställande av beskattningen

Det nordiska avtalet (FördrS 83/92)

Enligt avtalet beskattas arv och gåvor i det nordiska land där arvlåtaren var bosatt vid sitt frånfälle eller där donatorn var bosatt när skattskyldigheten inträdde. Fast egendom eller rörelseegendom som tillhör ett fast driftsställe samt aktielägenheter kan dock därtill också beskattas i det nordiska land där egendomen finns eller där hemorten för bostadsaktiebolaget eller därtill motsvarande är belägen. Dubbelbeskattningen undanröjs i arvlåtarens eller gåvogivarens hemviststat med hjälp av avräkningsmetoden (Finland och Danmark) eller med hjälp av undantagandemetoden med progressionsförbehåll (Island).

Sverige och Norge har utträtt ur avtalet

Sverige har slopat arvs- och gåvoskatten år 2005. För att det inte skulle uppstå situationer med nollskatt har Sverige 24.8.2008 utträtt ur kvarlåtenskapsavtalet. Avtalets giltighet i fråga Sverige upphörde 24.8.2007. Vid ingången av 2014 slopade också Norge arvs- och gåvobeskattningen. Avtalets giltighet i fråga Norge upphörde 22.8.2014.

Exempel

En person som bor i Finland ärver en fastighet i Sverige efter en person som år 2008 avlidit i Sverige. Arvet beskattas i Finland. Kvarlåtenskapsavtalet begränsar inte längre Finlands beskattningsrätt.

En person som bor i Finland ärver en fastighet i Norge efter en person som år 2015 avlidit i Norge. Arvet beskattas i Finland. Kvarlåtenskapsavtalet begränsar inte längre Finlands beskattningsrätt.

Finland och Nederländerna (FördrS 48/56)

Avtalet tillämpas på den skatt som utgår för kvarlåtenskapen efter en person som vid sitt frånfälle var bosatt i Finland eller Nederländerna.

Arvlåtaren anses ha varit bosatt i det land där han vid sitt frånfälle hade sin stadigvarande bostad och där han uppenbarligen avsåg att bo stadigvarande. Egendomen beskattas i regel i arvlåtarens hemviststat. Den andra avtalsslutande staten har beskattningsrätt till den del som det i denna andra stat finns fast egendom som tillhört den avlidne eller rörelseegendom som tillhör ett fast driftsställe. De skulder som hänförs till en fastighet eller ett fast driftsställe avdras i den stat där egendomen är belägen. De övriga skulderna avdras i den avlidnes hemviststat. Vid behov kan skulder överföras för att avdras i den andra staten.

När skatteprocenten fastställs för den del av kvarlåtenskapen som efter en arvlåtare som var bosatt i Finland skall beskattas här, kan sådan egendom som finns i Nederländerna, t.ex. fastigheter, och som kan beskattas där tas i beaktande (artikel 8).

Finland och USA (FördrS 18/1952)

Avtalet tillämpas på fall där den avlidne eller arvtagaren har bott i Finland eller där den avlidne har varit amerikansk medborgare eller hen har haft sin lagliga hemort där. I Förenta staterna gäller avtalet endast den federala skatten Federal Estate Tax.

Beskattningsrätten fördelas huvudsakligen på basis av var den egendom som hör till kvarlåtenskapen finns. Avtalet innehåller särskilda bestämmelser hur man fastställer var vissa egendomsslag och

förmögenhetsrätter finns. Om den avlidne var amerikansk medborgare och om hen där hade sin lagliga hemort är den egendom som ingår i andelen till en arvinge eller testamentstagare som är bosatt i Finland befriad från skatt i Finland till den del egendomen finns utanför Finland. Om den avlidne vid sin död däremot var bosatt i Finland är egendomen på motsvarande sätt befriad från skatt i Förenta staterna till den del egendomen finns utanför Förenta staterna.

Om den avlidne vid sin död var bosatt i Finland och om det i egendomen ingår sådan egendom som finns i Förenta staterna avdrar man från arvsskatten i Finland den federala skatten som i Förenta staterna fastställts för denna egendom. Om den avlidne vid sin död var amerikansk medborgare eller om hen har sin lagliga hemort i Förenta staterna och om det i egendomen ingår sådan egendom som finns i Finland avdrar Förenta staterna från sin skatt den skatt som i Finland fastställts för denna egendom. Avdraget får inte i någondra staten vara större än den del av skatten ifrågavarande egendom ger upphov till i denna stat.

Högsta förvaltningsdomstolen gett avgörande HFD:2014:9 om tillämpningen av avtalet.

Avtalet tillämpas på de skatter som utgår för kvarlåtenskapen efter en person som vid sitt frånfälle var bosatt i Finland eller Frankrike. I Finland tillämpas avtalet på arvsskatten. Egendomen beskattas i regel i arvlåtarens hemviststat. Om i den andra avtalsslutande staten finns fast egendom eller rörelseegendom som tillhör ett fast driftställe, beskattas denna del av arvet i den stat där egendomen finns. Arvlåtarens hemviststat kan beakta även denna egendom när skatteprocenten för den del av kvarlåtenskapen som skall beskattas i hemviststaten fastställs.

Finland och Frankrike (FördrS 25/1959)

Avtalet tillämpas på de skatter som utgår för kvarlåtenskapen efter en person som vid sitt frånfälle var bosatt i Finland eller Schweiz. I Finland tillämpas avtalet på arvsskatten. Egendomen beskattas i regel i arvlåtarens hemviststat. Om i den andra avtalsslutande staten finns fast egendom, beskattas denna del av kvarlåtenskapen i den stat där den är belägen. Arvlåtarens hemviststat kan beakta även en sådan egendom när skatteprocenten för den del av arvet som skall beskattas i hemviststaten fastställs.

Finland och Schweiz (FördrS 9/1957)

Om den del av kvarlåtenskapen som skall beskattas i den ena avtalsslutande staten är t.ex. 1/4 av hela kvarlåtenskapen, kan i denna stat även från skulderna minskas 1/4.

Skatteförvaltningens anvisning om internationell arvs- och gåvobeskattning

Skatteförvaltningen har gett en särskild anvisning om arvs- och gåvobeskattningen i internationella situationer (Dnr A223/200/2014).

Anvisningen behandlar mera ingående de rättsnormer och avtalsbestämmelser som gäller internationella situationer. Anvisningen granskar både skatterättsliga och civilrättsliga bestämmelser. Däremot behandlar anvisningen inte bestämmelser som gäller beskattningsförfarandet.

Anvisningen A223/200/2014 tillämpas i fall där skattskyldigheten börjat 30.12.2014 eller därefter. Anvisningen finns på webbplatsen www.skatt.fi.

BESKATTNING AV ETT ARV ELLER EN GÅVA SOM EN I FINLAND BOSATT PERSON ERHÅLLIT fr.o.m. 22.8.2014

Arvlåtarens/ donatorns hemviststat	fast egendom i Finland	lös egendom i Finland	fast egendom utomlands	lös egendom utomlands
Finland	BA BG	BA BG	BA ¹⁾ 2) BG ¹⁾	BA ¹⁾ 3) BG ¹⁾
Danmark, Island	BA BG	EA ⁴⁾ EG ⁴⁾	EA EG	EA EG
annat land	BA BG	BA ⁷⁾ 5) BG ⁷⁾	BA ¹⁾ 6) BG ¹⁾	BA ¹⁾ 6) BG ¹⁾

BA = arvsbeskattning i Finland

BG = gåvobeskattning i Finland

EA = ej arvsskatt i Finland

EG = ej gåvoskatt i Finland

1) Arvs- eller gåvoskatt som eventuellt betalats utomlands avräknas i Finland (ArvsskatteL 4 och 18 §)

2) Om det är fråga om fast egendom som finns i Nederländerna, Frankrike eller Schweiz, beaktar Finland den endast vid påförande av skatteprocenten för den del av kvarlåtenskap som beskattas i Finland.

3) Om det är fråga om beskattning av ett fast driftställe i Nederländerna eller Frankrike, beaktas detta i Finland endast vid påförande av skatteprocenten för den del av kvarlåtenskapen som beskattas i Finland.

4) Beskattning dock i Finland om det är fråga om en aktielägenhet eller om egendomen hör till ett fast driftställe i Finland som ägs av det företag som ägs av den avlidne eller donatorn.

5) Om arvlåtaren bodde i Nederländerna, Frankrike eller Schweiz, beskattas egendomen inte i Finland om det inte är fråga om tillgångar som hörde till ett fast driftställe av en rörelse som bedrevs av en person som bodde i Nederländerna eller Frankrike. Om arvlåtaren bodde i Frankrike eller Schweiz, beaktar Finland den skattefria lösa egendomen i Finland vid fastställandet av skattesatsen för den del av kvarlåtenskapen som beskattas i Finland.

6) Beskattning dock inte i Finland om arvlåtaren bodde i Nederländerna, Frankrike eller Schweiz eller om den avlidne var amerikans medborgare eller om hen i Förenta staterna hade sin lagliga hemort. Om arvlåtaren bodde i Frankrike eller Schweiz beaktar Finland egendomen utomlands endast vid fastställandet av skattesatsen för den del av kvarlåtenskapen som beskattas i Finland.

7) Arvs- eller gåvoskatt som eventuellt betalats utomlands för samma egendom avräknas från den skatt som påförs i Finland (ArvsskatteL 4 och 18 §), ifall det inte är fråga om sådant i Finland beläget samfunds aktier eller andelar, av vilkas tillgångar mera än 50 % utgörs av fast egendom i Finland.

BESKATTNING AV ETT ARV ELLER EN GÅVA SOM EN UTOMLANDS BOSATT PERSON HAR ERHÅLLIT fr.o.m. 22.8.2014

Arvlåtarens/ donatorns hemviststat	fast egendom i Finland	lös egendom i Finland	fast egendom utomlands	lös egendom utomlands
Finland	BA BG	BA BG	BA ¹⁾²⁾ BG ¹⁾	BA ²⁾ BG ⁴⁾
ngt annat land	BA BG	EA ⁵⁾ EG ⁶⁾	EA EG	EA EG

BA = arvsbeskattning i Finland

BG = gåvobeskattning i Finland

EA = ej arvsskatt Finland

EG = ej gåvoskatt i Finland

1) Om fast egendom finns i Nederländerna, Frankrike eller Schweiz kan den beaktas i Finland endast vid beräkning av skatteprocenten för den del av kvarlåtenskapen som beskattas i Finland. Om egendomen finns i Danmark, Island eller i USA avdrar Finland den nordiska arvsskatten eller USA:s Federal Estate Tax.

2) Skatt som betalats i Danmark eller Island för aktier eller andelar i ett samfund vars tillgångar till mer än 50 procent utgörs av fast egendom i de ovan nämnda staterna eller för fast egendom som hör till ett fast driftställe i de ovan nämnda avtalsstaterna avräknas i Finland. Om det är fråga om ett fast driftställes egendom i Nederländerna eller Frankrike, beaktas denna förmögenhet vid den finska arvsbeskattningen endast vid beräkning av skatteprocenten för den del av kvarlåtenskapen som beskattas i Finland. Om egendomen finns i USA, avräknar Finland skatten Federal Estate Tax.

3) Gåvoskatt som betalats i belägenhetsstaten för fast egendom i Danmark eller Island avräknas i Finland.

4) Gåvoskatt som betalats i Danmark eller Island avräknas i Finland om det är fråga om egendom som hör till rörelse som bedrivs från ett

fast driftställe eller aktier eller andelar i ett samfund vars tillgångar till över 50 procent utgörs av fast egendom i de ovan nämnda staterna.

5) Beskattning i Finland, om det rör sig om aktier eller andelar i ett bolag av vars tillgångar mer än 50 % utgörs av fast egendom i Finland. Med undantag för Danmark och Island samt avtalet med USA hindras dock beskattningen i Finland av kvarlåtenskapsavtalen.

6) Beskattning i Finland, om det rör sig om aktier eller andelar i ett bolag av vars tillgångar mer än 50 % utgörs av fast egendom i Finland.

9.3. Skattelättnader och förfarande vid ömsesidig överenskommelse

Både i Finland och i andra stater kan det i beskattningen inträffa olika fel som vanligen kan lätt korrigeras genom interna rättelsemetoder i det ifrågavarande landet. Om en i Finland bosatt person eller ett i Finland bosatt företag råkar utomlands ut för felaktig beskattning, är den snabbaste rättelsen att kunden vänder sig med sitt rättelseyrkande till den utländska myndighet som fattat beskattningsbeslutet. I undantagsfall kan det hända att ett vanligt rättelseyrkande inte leder till resultat. Om detta leder till dubbelbeskattning eller annan beskattning i strid mot skatteavtalet kan man i Finland överväga på att med stöd av BFL lätta beskattningen. Lättnad är möjlig dessutom med stöd av s.k. rimlighetsorsaker också i internationella situationer. Ifrågavarande bestämmelser i BFL (89 § 3 mom. och 89 § 1 mom.) samt 38a § i lagen om skatteuppbörd beskrivs nedan.

Ansökningarna om skattelättnad kan lämnas till den lokala skattebyrån, som sänder ansökningarna till den myndighet som avgör ärendet: finansministeriet eller den behöriga indrivningsenheten inom Skatteförvaltningen. Besvär kan inte anföras över beslut som getts med anledning av ansökan.

89.3 § BFL

Trots skatteavtal kan dubbelbeskattning ibland uppstå. Detta kan bero på att avtalet tolkas på olika sätt i de avtalsslutande staterna. Skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna har även ibland olika uppgifter om de omständigheter som har inverkan på beskattningen, t.ex. om den skattskyldiges boende eller om hur länge en skattskyldigs vistelse i den andra avtalsslutande staten har varat. Enligt bestämmelserna för det förfarande vid ömsesidig överenskommelse som ingår i skatteavtalen kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna härvid ömsesidigt sträva efter att komma överens om hur den beskattning som strider mot skatteavtalet skall undanröjas.

De ömsesidiga förhandlingarna sker i allmänhet skriftligt. Som ett slutresultat av dessa kan en stat antingen helt eller delvis avstå från sin

beskattningsrätt. Eftersom det i skatteavtalen inte ingår några bestämmelser om förfarandet när en stat avstår från sin beskattningsrätt har det i Finland stadgats om detta i 89.3 § BFL. På basis av denna bestämmelse kan finansministeriet (i praktiken vanligtvis Skatteförvaltningen) på ansökan och på de villkor det bestämmer, helt eller delvis medge befrielse från skatt som har debiterats här om påförande eller debitering av skatten eller någon annan åtgärd leder till dubbelbeskattning eller i övrigt till en beskattning som strider mot syftet med skatteavtalet. Befrielsen kan medges för stats-, kommunal- och kyrkoskatt. För kommunen och församlingen måste reserveras tillfälle att bli hörd. På det belopp som återbärs betalas det inte ränta.

Finansministeriet har förordnat Skatteförvaltningen att avgöra i detta lagrum avsedda ansökningar i sådana fall där delegering är möjlig enligt skatteavtalet (FMb 19.12.2008/1071). Finansministeriet avgör dock självt principiellt viktiga ärenden och ärenden där beloppet som ansökan om befrielse gäller överstiger 50 000 euro.

Även en begränsat skattskyldig kan ansöka om befrielse (Källskattel 22 §).

Om det konstateras att beskattningen i Finland har verkställts utan att en bestämmelse i ett skatteavtal har beaktats, rättas beskattningen med stöd av 61 § BFL. På samma sätt kan ett tydligt fel som begåtts i en annan stat rättas med hjälp av det interna förfarandet för sökande av ändring i denna stat. Om myndigheterna i Finland och i den andra staten dock har olika uppfattningar om t.ex. huruvida ett fast driftställe har bildats, är det möjligt att dubbelbeskattning inte kan undanröjas med hjälp av det interna förfarandet för sökande av ändring. Besvärinstanserna är bundna till rättslig prövning men med stöd av 89.3 § BFL kan dock en ändamålsenlighetsprövning ske. Ett eventuellt beviljande av befrielse i Finland innebär således inte att det tagits ståndpunkt till om beskattningen har skett på rätt sätt i Finland.

Tydliga fel

Skatteförvaltningens regionala skatteuppbörds- och indrivningsenheter kan bevilja betalningsarrangemang för betalning av skatter, varvid skatten kan betalas genom delbetalningar.

Betalningsarrangemang

89.1 § BFL

Även i 89.1 § BFL finns bestämmelser om ansökan om befrielse på grund av internationell dubbelbeskattning i situationer då det inte finns skatteavtal. Eftersom dubbelbeskattningen i situationer där skatteavtal saknas kan undanröjas fr.o.m. ingången av 1996 på basis av MetodL och förut på basis av skatteavräkningslagen, inskränker sig betydelsen av 89.1 § BFL till sällsynta undantagssituationer.

På basis av 89.1 § BFL kan internationell dubbelbeskattning lindras endast för en i Finland bosatts del och under förutsättning att till detta

finns särskilda skäl, t.ex. i ömmande fall. I dessa situationer kan Skatteförvaltningen för undanröjande av dubbelbeskattning helt eller delvis bevilja lindring från statsskatt och, efter att ha hört vederbörande kommun och församling, även från kommunal- och kyrkoskatt.

38a § i lagen om skatteuppbörd

Man kan ta till 38a § i lagen om skatteuppbörd när det inte skett en dubbelbeskattning men indrivning av skatten uppenbart är oskälig, t.ex. på grund av att den skattskyldiges skattebetalningsförmåga av särskilda skäl är väsentligt nedsatt. Ansökan avgörs till statsskattens och samfunds inkomstskatts del av Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet. Ansökan riktas till kommunalskattens del till kommunalstyrelsen. Även begränsat skattskyldiga kan ansöka om befrielse med stöd av 38a § i lagen om skatteuppbörd (Källskattel 22 §). Också den som är ansvarig för skatten kan ansöka om befrielse (38a § 7 mom. i lagen om skatteuppbörd). Finansministeriet kan överta avgörandet av ett principiellt viktigt ärende som handläggs av Skatteförvaltningen.

9.4. Internationell utbyte av information

Informationsutbyte sker mellan behöriga myndigheter

Den finska skattemyndigheten ger och får uppgifter om beskattningen genom förfaranden som man kommit överens om med skattemyndigheten i en annan stat. Uppgifter ges och fås på basis av skatteavtal, handräckningsavtal som gäller skatteärenden eller direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete. Informationsutbytet ska ske endast mellan de i varje land för uppgiften utsedda behöriga myndigheterna. Finansministeriet har genom ändringen av lagen om beskattningsförfarande 1.1.2015 befullmäktigat Skatteförvaltningen att såsom behörig myndighet enligt avtal om beskattning i första hand avgöra ärenden som avses i sådana avtal. Finansministeriet kan dock överta avgörandet av ett principiellt viktigt ärende.

Den multilaterala Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden trädde i kraft 1.4.1995. Den uppdaterade konventionen trädde i kraft år 2011 och den har undertecknats redan av över 70 länder. På basis av konventionen kan de stater som ingått konventionen utbyta information sinsemellan, samarbeta med varandra och dessutom ge handräckning vid indrivning.

Rättsgrunder

- Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning
- Rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder
- Rådets förordning (EU) Nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri

- Rådets direktiv 2003/48/EG om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar
- Avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden
- Konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden
- Skatteavtalen
- Avtalen om informationsutbyte

Finland får beskattningssuppgifter från utlandet endast från skatteavtalsstaterna. De uppgifter utbytet gäller omfattas av samma sekretessbestämmelser som de övriga uppgifter som gäller beskattningen.

Sekretess

Utbytet av information mellan staterna i skatteärenden kan indelas i tre grupper:

Tre grupper

- automatiskt informationsutbyte,
- spontant informationsutbyte,
- informationsutbyte som sker på begäran.

Med automatiskt informationsutbyte avses sådant utbyte som sker på basis av information som prestationens utbetalare har givit. Det är närmast fråga om ett utbyte av uppgifter av massakarakter som gäller dividender, räntor, royaltyer, löner och pensioner och utbytet sker i på förhand överenskommet format, regelbundet och utan en skärskild begäran. Det är fråga om spontant informationsutbyte när man till en annan stat skickar uppgifter som kommit i dagen t.ex. i samband med en skatterevision eller i samband med verkställandet av beskattningen och som man antar att kan ha betydelse för beskattningen som verkställs i denna andra stat och om vilka man inte skickar informationen som massinformationsutbyte. Informationsutbyte som sker på begäran innebär att man skickar uppgifter till myndigheterna i en annan stat på basis av en enskild begäran som de framställt och att man skickar en motsvarande begäran om handräckning till en annan stat om man från den andra staten behöver sådana detaljerade uppgifter om beskattningen som man antar att de har.

I många stater har man övergått till ett maskinellt utbyte av uppgifter, i gemensamt överenskommet format och med anlitande av säker e-post. Vid sändandet av dokument mellan EU-medlemsstaterna samt i kontakterna mellan medlemsstaterna anlitas det slutna datakommunikationsnätet CCN. Samma skyddade datakommunikationsnätverk används i det obligatoriska automatiska informationsutbytet mellan EU-länderna, som inleds efter 1.1.2015. Det vanligaste datamediet i det automatiska informationsutbytet med skatteavtalsländer som inte är med i EU är dock fortfarande CD-rom. Det är endast i sällsynta fall som Finland får några jämförelseuppgifter på papper.

**Informations-
utbytet automati-
seras**

Uppgifter som ges från Finland

Skattebyrån kan inom ramen för den allmänna serviceprincipen ge offentliga inkomstbeskattningsuppgifter till utlandet om de behövs där.

I fråga om de övriga beskattningsuppgifterna har Skatteförvaltningen sekretessplikt och för att garantera integritetsskyddet sker förmedlingen av uppgifter till eller från utlandet huvudsakligen genom förmedling av Styrnings- och utvecklingsenheten, mellan de enligt direktivet om administrativt samarbete utsedda eller till OECD uppgivna behöriga myndigheterna. Behörigheten för informationsutbytet kan utvidgas från fall till fall när det behövs i praktiken exempelvis vid tidsbundna simultana skatterevisioner eller i särskilda administrativa förfaranden, t.ex. vid uppörd och överföring av skatter mellan de nordiska länderna.

Exempel

Den svenska myndigheten Stockholms Allmänna Försäkringskassa har av en skattebyrå begärt uppgifter om en i Finland bosatt person. En del av de begärda uppgifterna är offentliga beskattningsuppgifter, andra inte. Skattebyrån sänder till myndigheten ett utdrag ur beskattningens offentliga uppgifter och t.ex. följande meddelande: "Bifogade översänds s.k. offentliga taxeringsuppgifter. Andra i begäran avsedda uppgifter kan överlämnas endast om utredning företes om att uppgifterna behövs för taxering."

Uppgifter från årsanmälningar Veroh 7809

De finska prestationsbetalarna inlämnar en årsanmälan (VEROH 7809) till skattemyndigheten över de löner som de utbetalt till begränsat skattskyldiga bosatta i andra länder. Från dessa anmälningar tar Skatteförvaltningen fram de uppgifter som gäller dem som är bosatta i skatteavtalsstaterna och på grundval av dessa uppgifter framställer filerna som skickas till dessa personers hemviststater. Uppgifterna skickas en gång om året, i allmänhet i juni.

Försäljning av aktier VEROH 6144e

Från årsanmälningarna (VEROH 7809) får man inte uppgifter om vinster vid överlåtelse av aktier som utomlands bosatta personer fått. För anmälan av dessa uppgifter finns blankett VEROH 6144e, som medföljer som bilaga. Blanketten ifylls på skattebyrån (i hela euro) och skickas till en eventuell koordinator för informationsutbyte, som skickar blanketten vidare till Styrnings- och utvecklingsenheten, som sänder uppgiften till hemviststaten. I detta förfarande är det fråga om spontant utbyte av information.

Jämförelseuppgifter som kommer till Finland

Automatiskt informationsutbyte

En del av de länder med vilka Finland har skatteavtal skickar Finland automatiska jämförelseuppgifter. Från och med juni 2015 är alla EU-stater på basis av direktivet om administrativt samarbete skyldiga att beträffande beskattningsperioder fr.o.m. 1.1.2014 och avseende per-

soner bosatta i den andra medlemsstaten skicka de uppgifter de har tillgång till om arbetsinkomster, pensioner, direktörsarvoden, fast egendom och livförsäkringsprodukter. Uppgifterna kommer med säker e-post eller med lösenordsskyddade CD-skivor och de gäller antingen det skatteår som är skattekontrolleras eller s.k. tidigare år.

Uppgifterna som kommer till Finland öppnas, behandlas och vidarebefordras till skattebyråerna av Produktionstjänster i enlighet med Styrnings- och utvecklingsenhetens anvisningar. I jämförelseuppgifterna kan ha nämnts den artikel i OECD:s modellskatteavtal som gäller det aktuella inkomstslaget. Omnämmandet av t.ex. ”10 art.” eller ”15 art.” i jämförelseuppgifterna betyder då att det enligt den nationella lagstiftningen och tolkningen i den medlemsstat som lämnar upplysningarna är fråga om en uppgift som gäller dividend eller lön.

De beskattningssuppgifter som Finland får av andra länder omfattas av samma sekretessbestämmelser som inhemska uppgifter.

Om en skattskyldig inte har deklarerat de inkomster som framgår av en kontrolluppgift ska hen beredas tillfälle att ge en förklaring beträffande den uppgift som erhållits från utlandet.

Om det visar sig när beskattningen verkställs att man behöver någon uppgift från någon skatteavtalsstat kan skattebyrån kontakta Personbeskattningsenhetens Styrnings- och utvecklingsenhet. Om Styrnings- och utvecklingsenheten anser att det är ändamålsenligt att skaffa uppgiften kan den vidareända skattebyråns utredningsbegäran.

**Informationsutbyte
på begäran**

9.5. Internationell handräckning vid indrivning av skatter

Finland har bl.a. med de nordiska länderna, Australien, Tyskland, Belgien och Frankrike ingått särskilda avtal som möjliggör indrivning av skatt. Dessutom finns det mellan EU-länderna ett gällande direktiv om indrivning av skatter (rådets direktiv 2010/24/EU). Det är primärt indrivningsdirektivet som tillämpas mellan EU-medlemsstaterna. Mellan Finland, Sverige och Danmark, som alla hör till EU, tillämpar man likväldigt primärt det nordiska handräckningsavtalet.

Finland har dessutom ratificerat Europarådets och OECD:s handräckningskonvention, som innehåller även bestämmelser om handräckning i samband med indrivning av skatter. I praktiken är det huvudsakligen det nordiska avtalet och indrivningsdirektivet som tillämpas vid handräckningen i samband med indrivning.

Internationella handräckningsärenden som hänför sig till indrivning av skatter handläggs alltid mellan de olika ländernas behöriga myndigheter. Med undantag av avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden är det Södra Finlands skatteuppbörds-

och indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten i Finland. Då det gäller avtalet med de nordiska länderna är det Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten. Handräckningssärendena som gäller indrivning har centraliserats i Finland så att det är de ovannämnda enheterna inom Skatteförvaltningen som tar hand om de uppgifter i hela Finland som hör till deras behörighet. Den behöriga myndigheten i Finland sänder alltså begäran om indrivning av skatt till den behöriga myndigheten i utlandet för indrivningsåtgärder och på motsvarande sätt handlägger handräckningsbegärandena från utlandet oavsett gäldenärens hemort.

De nordiska länderna

Finland, Island, Norge, Sverige och Danmark har ett gällande avtal om handräckning i skatteärenden som ingicks den 7 december 1989. Avtalet trädde i kraft den 8 maj 1991 (FördrS 37/91).

Handräckningsavtalet omfattar skatter och avgifter som debiterats i Island, Finland, Norge, Sverige och Danmark samt skatter och avgifter som debiterats på de till Danmark hörande självstyrelseområdena Färöarna och Grönland.

Indrivning av finska skatter i något annat nordiskt land

Alla andra finska skatter än fastighetsskatter kan med stöd av avtalet indrivnas i ett annat nordiskt land.

Förfarandet

Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen framför begäran om indrivning av skatter i ett annat nordiskt land när den skattskyldige eller någon annan som ansvarar för skatten vistas i en annan avtalsslutande stat och skatten inte utan avsevärd olägenhet kan indrivnas från inkomst från Finland eller från förmögenhet i Finland. Det belopp som sänds för indrivning skall uppgå till minst 510 euro. Beloppet kan bestå av en eller flera skatterester. Förseningsränta som löpt efter förfallodagen beaktas inte vid uträkningen av minimibeloppet.

Innan indrivningsbegäran sänds till utlandet, sänds skatten i Finland till utskökningsmyndigheten för indrivning för att man ska kunna ta reda på om gäldenären har utskökningsbar inkomst eller förmögenhet i Finland. Om det inte finns någon utskökningsbar inkomst eller förmögenhet, skickar Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet vanligtvis en betalningsuppsmaning till gäldenären, till den adress utomlands som finns i enhetens uppgifter. Om gäldenären inte betalar sin skatteskuld på den finska myndighetens konto till följd av betalningsuppsmaningen, framför skatteuppbörds- och indrivningsenheten en indrivningsbegäran till den behöriga myndigheten i staten i fråga.

Vid indrivning som sker i ett annat nordiskt land av skatter och avgifter som debiterats i Finland följs den preskriptionstid för skatter som Finlands lagstiftning bestämmer. Den normala preskriptionstiden för skatter är fem år, räknat från ingången av det år som följer på det år när skatten debiterats. Preskription av finsk skatt avbryts inte på grund av en indrivningsåtgärd i en annan stat trots att åtgärden skulle ha haft en sådan inverkan enligt lagstiftningen i den andra vederbörande staten. Skatten kan dock indrivnas från tillgångar som fått från egendom som utmätts i den andra staten innan den preskriberas. Konkursövervakning som förrättats före preskriberingen har samma inverkan.

Efter det att skatten preskriberats återsänder den utländska myndigheten ärendet till den finska myndigheten. Vid behov är man tvungen att utreda hur indrivningsåtgärderna utomlands påverkar preskriptionen, t.ex. om utmätningen har förrättats före preskriberingen av skatten.

Preskription

Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet skall ofördröjligen meddela den behöriga myndigheten i utlandet om sådana ändringar som gäller beloppet av den skatt som skall indrivnas. En nedsättning av beloppet som ska indrivnas ska meddelas t.ex. när skattebeloppet har nedsatts till följd av ett överklagande, en del av skatten har kvittats eller när gäldenären betalat en del av skatten direkt på den finska Skatteförvaltningens konto. Som nedsättning meddelas däremot inte t.ex. att gäldenären betalat hela skatteresten direkt till den finska Skatteförvaltningen eller att skatteresten har kvittats i sin helhet i Finland eller att debiteringen har slopats. I sådana fall skall framställningen om indrivning återtas. Om beskattningen har upphävts och återförts för att verkställas på nytt, skall man underrätta den utländska myndigheten om detta så att indrivningen ska kunna avbrytas. Efter den ånyo verkställda beskattningen meddelas det rätta skattebeloppet. Den utländska myndigheten underrättas likaså om beslutet om att förbjuda eller avbryta verkställighet. Vid behov återtas indrivningsbegäran.

Hur ändringar ska meddelas

Medlen som redovisats från utlandet används först till betalning av de i indrivningsbegäran uträknade dröjsmålspåföljderna, sedan till betalning av skattetillägg och skatteförhöjning och efter detta till betalning av skatten eller avgiften. Medlen som redovisats från utlandet används i Finland som betalning för den skatterest som först preskriberas av de skatterester som sänts för indrivning utomlands. Om skatter har redovisats till ett större belopp än vad som behövs till betalning av den skatt som sänts för indrivning och av dröjsmålspåföljden och andra påföljder, kan dessa medel inte utan den skattskyldiges samtycke kvittas som betalning för hans andra eventuellt obetalda skatter. Om samtycke saknas eller om den skattskyldige inte har några andra skatterester, återbär skatteuppbördsenheten det överbetalda

Användning av betalningar

beloppet utan ansökan till den skattskyldige. Efter det att indrivningen upphört ger den utländska myndigheten Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet en slutredovisning av indrivningsärendet.

Dröjsmåls- påföljder

Om det belopp som funnits för indrivning i en avtalsslutande stat i sin helhet betalats under den månad då indrivningsbegäran gjorts, har skatten jämte påföljder influtit i sin helhet. Om det belopp som varit under indrivning har betalats eller indrivits efter den månad då indrivningsbegäran gjordes, har dröjsmålspåföljderna inte uppburits för tiden från utgången av den månad indrivningsbegäran gjordes till utgången av den månad då den betalningsskyldige har betalat skatten i den andra avtalsslutande staten eller då skatten indrivits hos honom där. Om det konstateras att det bristande beloppet uppgår till minst 510 euro, kan skatteuppbörds- och indrivningsenheten för de bristande dröjsmålspåföljdernas del göra en ny indrivningsbegäran. Om det bristande beloppet är mindre än 510 euro kan det endast indrivnas från gäldenärens egendom som finns i eller inkomst från Finland, t.ex. från skatteåterbäring som betalas till gäldenären.

Indrivning av ett annat nordiskt lands skatter i Finland

Den behöriga myndigheten i det andra nordiska landet framställer en begäran om handräckning i fråga om indrivning av skatt till Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet. Indrivningsbegäran kan gälla de skatter och avgifter som har uppräknats i handräckningsavtalets andra artikel. Begäran skall utan räntor och med dem jämfällbara prestationer uppgå till minst 25 000 isländska, 2 500 norska, 2 500 svenska eller 2 500 danska kronor.

Valutakurser

Efter att Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet fått indrivningsbegäran och efter att ha fastslagit att skatterna är indrivningsbara i Finland omräknar enheten beloppet som ska indrivnas till finsk valuta. Som kurs används de referenskurser för euro som Europeiska centralbanken fastställt och Finlands Bank publicerat den dag då framställningen av indrivning inkom till Västra Finlands indrivningsenhet. Denna kurs skall användas under hela indrivningsförfarandet.

Gäldenären kan dock alltid betala det belopp som skall indrivnas i den stats valuta som bett om handräckning. Indrivningsenheten kan vid behov instruera honom eller henne att inbetala skatten direkt på bankkontot av den utländska indrivningsmyndighet som bett om handräckning. Skatteverket skall be den skattskyldige förete ett kvitto om inbetalningen.

Betalningsupp- maning

Efter det att en indrivningsframställning har anlänt till Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet, sänder enheten till att

börja med den skattskyldige en betalningsuppsmaning som gäller den utländska skatten. I brevet uppmanas den skattskyldige att betala skatten eller avgiften på Skatteförvaltningens konto senast på den i brevet nämnda förfallodagen. I brevet specificeras de utländska skatter som kommit för indrivning. Till brevet bifogas ett inbetalningskort på vilket de nödvändiga individualiseringsuppgifterna om fordran samt dess förfallodag antecknats. Förfallodagen bestäms så att den skattskyldige har tillräcklig betalningstid efter att han fått del av brevet.

Efter att ha skickat betalningsuppsmaningen följer Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet med att betalningar inflyter på förfallodagen. Skatteuppbörds- och indrivningsenheten sänder skatterna och avgifterna som ingått i den utländska myndighetens indrivningsbegäran för indrivning i utsökningsväg om de inte inbetalats på grund av den ovan nämnda betalningsuppsmaningen. Vid indrivning i utsökningsväg följs de bestämmelser som gäller i Finland. Om den skattskyldige har avlidit, indrivs skattefordran från dödsboets medel. Om dödsboet har skiftats riktas indrivningen på den egendom som dödsboets delägare eller eventuellt någon annan har fått ur dödsboet vid arvskiftet. Det är tillåtet att vidta andra indrivningsåtgärder, t.ex. att inlämna konkursansökan, vid indrivningsframställningar som kommit från utlandet endast om samtycke till detta har erhållits från myndigheten i den stat som sänt framställningen om indrivning. Om den skattskyldige sökts i konkurs av någon annan orsak, ombesörjer indrivningsenheten dock bevakningen av de utländska skatterna vid gäldenärens konkurs.

Man kan med gäldenären komma överens om ett betalningsarrangemang där gäldenären betalar skatten som delbetalningar direkt på Skatteförvaltningens konto. Betalningsarrangemanget förutsätter att skatten kan anses på detta sätt inflyta inom rimlig tid samt att skatten inte kommer att preskriberas under betalningsarrangemanget.

I vissa fall kan det vara möjligt att anföra besvär över utländska skatter ännu efter det att skatten sänts för indrivning till Finland. Möjligheten att anföra besvär beror på vilken stat och vilket slag av skatt det är fråga om. En utredning om huruvida det är möjligt att anföra besvär måste för sig begäras av den myndighet som gjort indrivningsframställningen. Att besvär anförts över en skatt som finns för indrivning hindrar inte automatiskt indrivningen av skatten. Indrivningen kan dock avbrytas om t.ex. indrivningen av skatten skulle leda till dubbelbeskattning på grund av att samma inkomst redan har blivit beskattad i Finland. Härvid ges gäldenären anvisningen att, beroende på fallet, antingen anföra besvär över skatten i Finland eller över den utländska skatten eller att i Finland göra en ansökan om undanröjande av dubbelbeskattningen. Indrivningen kan även avbrytas när det är uppenbart att den utländska skatten saknar grund och att besvären

Indrivning i utsökningsväg

Betalningsarrangemang

Besvär över utländska skatter

sannolikt skulle leda till att den undanröjs. Även när en utländsk skatt är baserad på en uppskattning av den inkomst som skall beskattas, kan indrivningen avbrytas efter fallspecifik bedömning. Om avbrytande av indrivningen beslutar Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet. Möjligheterna att avbryta indrivningen begränsas dock av preskriptionstiden för den utländska skatten eftersom det alltid måste vidtas indrivningsåtgärder i Finland innan skatten blivit preskriberad.

Kvittning

En skatteåterbäring kan även användas som betalning av en utländsk skatt (25 § och 27 § 2 mom. i lagen om skatteuppbörd). På basis av handräckningsavtalet kvittas dock utländska skatter som finns för indrivning i Finland först efter att de finska skatterna har kvittats.

Preskription

Vid indrivningen ett annat nordiskt lands skatter och avgifter i Finland följs den preskriptionstid för skatter som bestäms i lagstiftningen i den stat som begärt handräckning. Enligt den finska lagstiftningen inverkar indrivningsåtgärd som företagits i Finland inte avbrytande på skattens preskribering i ett annat nordiskt land eftersom preskribering av skatt enligt finsk lagstiftning varken inte kan avbrytas. Den utländska skatten kan dock indrivnas i Finland från tillgångar eller egendom som utmäts här innan skatten preskriberats.

Västra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet följer med preskriptionen för de utländska skatter som finns för indrivning och återkallar de preskriberade utländska skatterna från utsökningsmyndigheterna.

Behörig myndighet i andra avtal

Då det gäller avtal om handräckning med andra stater än avtalet mellan de nordiska länderna samt EU:s indrivningsdirektiv är det Södra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten vid tillämpningen. Förfarandena vid handräckningen i indrivningsärenden är emellertid i allmänhet likartade jämfört med de förfaranden som iaktas i det ovan presenterade avtalet om handräckning mellan de nordiska länderna.

EU-medlemsländerna

Handräckning i fråga om indrivning av skatter mellan EU-medlemsländerna kan basera sig på antingen ömsesidiga, bilaterala eller multilaterala skatte- eller handräckningsavtal eller rådets direktiv 2010/24/EU (indrivningsdirektivet). I praktiken är det i allmänhet endast indrivningsdirektivet som tillämpas mellan EU-medlemsländerna. Mellan de nordiska länderna är det dock primärt det nordiska handräckningsavtalet som tillämpas vid indrivningen av skatter. Därutöver innehåller kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1189/2011 bestämmelserna om de förfaranden som ska iaktas vid tillämpningen av indrivningsdirektivet.

Utöver indrivningen av skattefordringar kan man med stöd av indrivningsdirektivet även be en annan medlemsstat förmedla upplysningar för indrivningen. Begäran om upplysningar kan t.ex. gälla gäldenärens för indrivningen nödvändiga personuppgifter, adressuppgifter eller uppgifter om gäldenärens inkomster och tillgångar. Med stöd av indrivningsdirektivet kan man även delge handlingar som hänför sig till indrivningen eller genomföra säkringsåtgärder.

Indrivning enligt indrivningsdirektivet sker i allmänhet genom likadant förfarande som t.ex. indrivning som baserar sig på den nordiska handräckningen. Varje medlemsstat har definierat sin behöriga myndighet enligt indrivningsdirektivet. Den behöriga myndigheten tar emot indrivningsbegäran från utlandet och vidarebefordrar den egna statens begäran till den motsvarande behöriga myndigheten i utlandet. I Finland är den behöriga myndigheten Södra Finlands skatteuppbörds- och indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen. Enheten framställer indrivningsbegärandena som gäller indrivning av finska skatter till den utländska myndigheten samt tar emot de utländska begärandena. Indrivningen sker alltid i enlighet med bestämmelserna och praxis i den stat som tagit emot indrivningsbegäran.

Tillämpningsområdet för indrivningsdirektivet omfattar alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat eller av dess territoriella eller administrativa enheter, inbegripet de lokala myndigheterna. Tillämpningsområdet omfattar även administrativa påföljder, räntor och kostnader som avser de ovan nämnda skatterna och avgifterna. Även skadeståndsfordringar som i en skattebrottsrättegång dömts att betalas till Skatteförvaltningen omfattas av tillämpningsområdet för direktivet. Direktivet tillämpas dock inte på obligatoriska socialavgifter.

Indrivningsdirektivet möjliggör alltså att alla de skatter som tas ut av Skatteförvaltningen kan indrivnas i EU-medlemsstaterna. De viktigaste av dessa skatter är moms och inkomstskatt.

Indrivningsbegäran är i allmänhet möjlig endast i fråga om fordringar över vilka det inte har anhängiggjorts några besvär. Ytterligare en förutsättning är att de indrivningsåtgärder som utnyttjats i Finland inte har lett till eller kommer att leda till att hela fordran inflyter genom indrivning i Finland. Dessutom skall minimibeloppet på det fordran som skall indrivnas vara minst 1 500 euro. Detta belopp omfattar fordrans kapital, dröjsmålsåtgärderna som influtit på kapitalet samt andra eventuella tilläggsavgifter (t.ex. skattehöjningar, administrativa påföljder och indrivningskostnader). Ifrågavarande belopp kan även bestå av flera olika skatter.

I sin indrivningsbegäran anger myndigheten i ansökarstaten det belopp som skall indrivnas både i ansökarstatens valuta och i valutan för den stat som utför indrivningen. Valutakursen utgörs av kursen på den dag då ansökan gjordes. Denna kurs används under hela indrivningsförfarandet.

Tillämpningsområde

Indrivningsbegäran innehåller dröjsmålspåföljderna enligt ansökarstatens lagstiftning. I den stat som utför indrivningen tas ut en dröjsmålsränta på den utländska skatten i enlighet med denna stats egen lagstiftning fr.o.m. den dag då indrivningsbegäran mottagits. Även dessa uttagna räntor redovisas till ansökarstaten.

Det ska till indrivningsbegäran fogas ett enhetligt dokument som skrivits i ansökarstaten och som medger verkställighet i den anmodade staten. Skattefordran kan alltså indrivnas direkt på grundval av detta dokument i den anmodade staten. Det ska alltså inte bli där föremål för någon form av åtgärd för erkännande, komplettering eller ersättande.

Indrivningsbegäran kan gälla även fordringar som är över fem år gamla, men den anmodade staten är inte skyldig (om den så vill) att indriva sådana fordringar. Tidsfristen räknas från förfallodagen för den ifrågavarande fordran.

På preskriptionen av fordran tillämpas ansökarstatens lagstiftning. Bestämmelserna i ansökarstatens egen lagstiftning kan tillämpas på uppskov med, avbrott eller förlängning av preskriptionen. Detta förutsätter att preskriptionen enligt lagstiftningen i den stat som utför indrivningen kan uppskjutas, avbrytas eller förlängas. Om preskriptionen av skatten enligt den gällande lagstiftningen i den stat som utför indrivningen inte kan uppskjutas, avbrytas eller förlängas, ska lagstiftningen i ansökarstaten tillämpas. En indrivningsåtgärd som enligt lagstiftningen i ansökarstaten skulle ha uppskjutit, avbrutit eller förlängt preskriptionen i denna stat om åtgärden hade vidtagits i denna stat, uppskjuter, avbryter eller förlänger således preskriptionen av skatten även i den stat som utför indrivningen.

I den anmodade staten tillämpas de bestämmelser och förfaranden på indrivningen som i denna stat ska tillämpas på samma skatter och avgifter eller på liknande skatter.

Besvär över utländska skatter

I vissa fall kan det vara möjligt att anföra besvär över utländska skatter ännu efter det att den kommit till Finland för indrivning. Möjligheten att anföra besvär beror på vilken stat och vilket slag av skatt det är fråga om. Indrivningsdirektivet förutsätter enligt huvudregeln att besvär som anförts medan indrivningsförfarandet pågår hindrar att indrivningsförfarandet fortsätter. Då myndigheten i den stat som utför indrivningen underrättas om att besvär blivit anhängiga, måste indrivningsförfarandet avbrytas och vänta på ett lagakraftvunnet avgörande i besvärssärendet. I det fallet att skatten enligt ansökarstatens lagstiftning kan indrivnas trots besvär och om samma princip även är i kraft i den stat som ger handräckning, kan indrivningen av skatten trots besvärerna emellertid fortsätta på ansökarstatens begäran. Ansökarstaten har då emellertid skadeståndsskyldighet om besvärssärendet avgörs till ansökarstatens nackdel.

CCN/CSI-nätet

Mellan EU-medlemsstaterna anlitas det slutna datanätet CCN/CSI i

förmedlingen av EU-indrivningshandlingarna och i kontakterna mellan medlemsstaterna.

9.6. Den nordiska överenskommelsen om uppbörd och överföring av skatt

Med stöd av artikel 20 i avtalet den 7.12.1989 mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden har man träffat en särskild överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt (den s.k. TREKK-överenskommelsen, även kallad överenskommelsen om förskottsinnehållning). Den nuvarande överenskommelsen har trätt i kraft 1.1.1998.

I följande framställning klarläggs överenskommelsens allmänna principer. Förpliktelserna granskas noggrannare till den del de har betydelse för arbetet på skattebyrån och särskilt vad gäller de situationer där överenskommelsen begränsar återbäringen av skatt till en skattskyldig i Finland.

Informationsutbyte mellan skattemyndigheterna

Överenskommelsen berör situationer där en arbetsgivare från ett nordiskt land betalar lön för arbete som utförts i ett annat nordiskt land. Målsättningen med överenskommelsen är att hindra uppkomsten av situationer där löntagaren tvingas betala preliminär skatt för löneinkomster av detta slag i fler än ett nordiskt land. Samtidigt strävar man att försäkra sig om att inkomsten inte blir lämnad helt utanför kretsen för förskottsuppbörd. Överenskommelsen berör av arbetsgivaren verkställd förskottsinnehållning. Den berör också av arbetstagaren betald förskottsskatt i de fall arbetsgivaren inte har någon skyldighet att verkställa förskottsinnehållning i en utländsk arbetsstat t.ex. till följd av avsaknaden av fast driftsställe.

Avsikten med överenskommelsen

Överenskommelsen reglerar överföringen av skatter mellan de nordiska länderna såväl i förskottsuppbördsskedet som vid verkställandet av beskattningen. Genom överenskommelsen försöker man även undvika situationer där den skattskyldige skulle erhålla skatteåterbäring för en inkomstpost för vilken en annan avtalsstat kräver en skatteprestation.

En skatt som betalats i en annan stat jämställs med den skatt som betalats i den stat som verkställer beskattningen. Av detta följer att den stat som mottagit överföringen inte får ta ut ränta på den del av skatten som motsvarar det överförda beloppet. På motsvarande sätt är den stat som gör överföringen inte skyldig att betala ränta på det belopp som överförs.

I fråga om överföringen av skatter tillämpas överenskommelsen inte bara på löner men också på pensionsinkomst och rörelseinkomst.

Överenskommelsen förutsätter att skattemyndigheterna inleder ett

informationsutbyte redan i samband med förskottsuppbörden. Informationsutbytet sker huvudsakligen med användning av de för ändamålet tryckta samnordiska NT-blanketterna.

Myndigheterna

Kontakterna mellan staterna sker mellan staternas för uppdraget utsedda behöriga myndigheter. TREKK-överenskommelsens informationsutbyte sker mellan följande behöriga myndigheter:

Finland:	Huvudstadsregionens skattebyrå/Gruppen för internationell beskattning
Island:	Ríkisskattsjóri/Directorate of Internal Revenue
Norge:	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Sverige:	Skatteverket/Utlandsenheten
Danmark:	SKAT Nordisk Træk/Sakskøbing
Färöarna:	Taks/Føroya

Informationsutbyte mellan skattemyndigheterna

Tillämpningen av skatteuppbördsöverenskommelsen förutsätter i allmänhet åtgärder både i beskattningen av den skattskyldige (skattebyrå) och på skatteuppbörds- och inrivningsenheten (överföringen av skatter från Finland och mottagningen av skatter). Huvudstadsregionens skattebyrå sköter korrespondensen och meddelandena med den utländska myndigheten samt beskattningsåtgärderna. Åtgärderna som har att göra med överföringen av pengar sköts av Västra Finlands skatteuppbörds- och inrivningsenhet.

För informationsutbytet av Skatteförvaltningen använda blanketterna NT 3 – NT 6, som gäller överföringserbjudanden, överföringsbegäranden och överföringsbeslut.

Arbetsgivaren använder blanketterna NT 1 och NT 2, som arbetsgivaren skickar till sin egen skattebyrå, som skickar dem vidare till den utländska behöriga myndigheten.

De i överenskommelsen angivna skatterna

Överenskommelsen tillämpas på de skatter som nämns i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Överenskommelsens artiklar angående skatteuppbörd (artiklarna 3–6) tillämpas i förskottsuppbörd inte på i dubbelbeskattningsavtalet avsedda s.k. gränsgångare. Vid verkställandet av beskattningen och i ändringsbeskattningen kan överenskommelsen tillämpas också på de s.k. gränsgångarna.

I Finland tillämpas överenskommelsen på statskatten, kommunalskatten och kyrkoskatten.

Överenskommelsen gäller inte:

- den försäkrades folkpensionsavgift och sjukförsäkringspremie
- arbetsgivares socialskyddsavgifter och
- skatterna på kapitalinkomst, med undantag av skatten på pension som beskattas som kapitalinkomst och skatten på kapitalinkomst av näringsinkomst.

I fråga om skatteslagen tillämpas överenskommelsen på:

- förskottsinnehållningar (endast på löneinkomst, arbetsersättning och pensionsinkomst)
- källskatt (endast löne-, arbetsersättnings- och pensionsinkomst,

utbetalningar som baserar sig på lagstiftningen om social trygghet samt rörelse- och yrkesinkomst)

– förskottsskatter (om förskottsskatten har betalats på löne-, pensions-, rörelse- eller yrkesinkomst; i det sist nämnda fallet kan endast slutlig skatt överföras)

– bolagsskatt (endast slutlig skatt kan överföras).

Överenskommelsen tillämpas på pensioner oberoende av om de utgör förvärvs- eller kapitalinkomst. Det har inte heller någon betydelse om pensionen är obligatorisk eller frivillig. Överenskommelsen tillämpas även på andra utbetalningar som baserar sig på lagstiftningen om social trygghet.

Skatter kan överföras mellan de nordiska länderna även efter att beskattningen slutförts. Möjligheterna till överföring blir dock mindre och mindre ju längre tid det gått från skatteårets slut.

Även slutlig skatt

Stat i vilken preliminär skatt kan krävas

Enligt skatteuppbördsöverenskommelsen kan arbetsstaten kräva preliminär skatt ifall arbetstagaren med hemvist i ett annat nordiskt land arbetar i arbetsstaten på det sätt att arbetsstaten också har rätt att beskatta lönen vid den slutliga beskattningen. Preliminär skatt kan härmed fordras i arbetsstaten

– om arbetstagaren vistas i arbetsstaten i en eller flera perioder sammanlagt över 183 dagar under 12 efterföljande månader, eller,

– om arbetstagarens lön belastar arbetsgivarens fasta driftsställe i arbetsstaten, eller,

– om det är fråga om uthyrning av arbetskraft, eller,

– om det är fråga om i artikeln 21 stycke 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet avsett arbete i anslutning till kolvätefyndighet som är avsedd att vara över 30 dagar.

Därtill kan man kräva preliminär skatt i arbetsstaten enbart på grund av att arbetet utförs åt en arbetsgivare med hemvist i ett tredje land. Vid dessa tillfällen tillkommer den slutliga beskattningsrätten arbetstagarens hemviststat.

Om man är skyldig att betala preliminär skatt i arbetsstaten, får förskott inte längre krävas i arbetstagarens hemviststat eller i någon tredje stat.

Om arbetsgivaren sänder arbetstagaren till en annan stat så att arbetsstaten har rätt att beskatta inkomsten, har skattemyndigheten i arbetsstaten inte alltid tillgång till uppgifter om arbetets utförande enbart genom sitt eget beskattnings- och registreringssystem. För att garantera arbetsstatens tillgång till information och informationsutbytet mellan de nordiska länderna samt att uppgifterna vidarebefordras i tid med tanke på förskottsuppbörden förutsätts det i skatteuppbördsöve-

**Förskotts-
innehållning i
arbetsstaten**

renskommelsen att arbetstagarens hemviststat meddelar om utförandet av arbete av ovan nämnt slag till arbetsstaten.

Uthyrning av arbetskraft och fast driftställe

Om skattemyndigheterna i arbetsstaten kräver preliminär skatt på grund av att det är fråga om uthyrning av arbetskraft eller på grund av existensen av ett fast driftsställe, skall skattemyndigheten i arbetsstaten tillstålla ifrågavarande arbetsgivare eller skattemyndigheten i arbetstagarens hemviststat ett skriftligt meddelande om uppkomsten av en uthyrningssituation eller ett fast driftsställe. Den utländska myndighetens meddelande sker med blankett NT 3, som motsvarar blankett NT 3 (VeroH 6136) som används av den finska myndigheten.

Tillställande av information från Finland - skattebyrå och blankett 5052a, NT2

Om en person med hemvist i Finland arbetar i ett annat nordiskt land för en finsk arbetsgivare så att sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen, är inkomsten skattefri i sin helhet i Finland. Arbetsgivaren kan på eget initiativ tillämpa sexmånadersregeln utan skattekortsändring och verkställa en s.k. miniinnehållning på lönen.

Arbetsgivaren ska dock med blankett NT 2 (VeroH 5052a) anmäla arbetet till sin egen skattebyrå. Anmälan ska lämnas in inom en månad räknat från det då förskottsinnehållningen första gången inte verkställdes. Anmälan ska lämnas separat för varje kalenderår. I Finland finns blanketten på Skatteförvaltningens webbplats skatt.fi. Arbetsgivaren ska fylla i blanketten och sända den till sin egen skattebyrå. Efter att ha undertecknat blanketten sänder arbetsgivarens skattebyrå ett exemplar direkt till den behöriga myndigheten i det andra nordiska landet och en kopia av det till arbetstagaren och arbetsgivaren. Skattemyndigheterna i arbetsstaten skrider på basis av anmälan NT2 till åtgärder för att kräva betalning av preliminär skatt i ifrågavarande stat.

Finland som arbetsstat - förskottsuppbörd

En arbetsgivare med hemvist i ett annat nordiskt land kan sända sin anställd till Finland så att Finland har rätt att beskatta lönen. Skattemyndigheten i arbetstagarens hemviststat ska då med blankett NT 2 skicka ett meddelande om arbetet i Finland till Huvudstadsregionens skattebyrå.

Om arbetsgivaren varken har ett fast driftsställe eller en representant som sköter om löneutbetalningen i Finland är arbetsgivaren inte skyldig att verkställa förskottsinnehållning i Finland. Skattebyrån fastställer i dessa fall en förskottsskatt för arbetstagaren. Om arbetsgivaren har ett fast driftställe i Finland måste den också verkställa förskottsinnehållning här.

Förskottsinnehållning i hemstaten

Om en arbetsgivare med hemvist i ett nordiskt land sänder sina arbetstagare till ett annat nordiskt land under sådana omständigheter att arbetsstaten saknar beskattningsrätt, verkställs förskottsinnehållning på lönen i arbetstagarens hemstat. Skatteuppbördsöverenskommelsen förutsätter att verkställandet av förskottsinnehållning i hemstaten kan vid behov påvisas i arbetsstaten. För detta ändamål kan man

på begäran få ett på blankett NT 1 utskrivet intyg av skattemyndigheten i hemstaten. Man ska lägga fram blanketten för skattemyndigheten i arbetsstaten.

I Finland finns blankett NT 1 (VeroH 6134a) på Skatteförvaltningens webbplats skatt.fi. Arbetsgivaren ska fylla i blanketten och sända den till sin egen skattebyrå. Efter att ha undertecknat blanketten sänder arbetsgivarens skattebyrå ett exemplar direkt till den behöriga myndigheten i det andra nordiska landet och en kopia av det till arbetstägaren och arbetsgivaren. Om intyget visas upp i arbetsstaten, får ifrågakarande stat inte kräva erläggande av preliminär skatt.

Om hemstatens myndighet först gett intyget på blankett NT1 till den andra staten och om verkställandet av förskottsinnehållning senare avslutas i hemstaten, ska man sända en ny underrättelse till arbetsstaten om att uppgiften i den tidigare avsända blanketten NT1 upphävs. I Finland tar man hand om detta ärende med blankett NT 2 (VeroH 5052a). Om det visar sig att en finländare arbetar i ett annat nordiskt land under en längre tid än planerat så att sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen, ska arbetsgivaren upphöra med att verkställa förskottsinnehållning till Finland. Även i detta fall ska han lämna in en anmälan med blankett NT 2 om detta till sin skattebyrå. Arbetsgivarens skattebyrå sänder anmälan till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.

Detsamma gäller situationer där sexmånadersregeln inte kan tillämpas på inkomsten i Finland men det för arbetsstaten likväl uppstår beskattningsrätt till inkomsten. Sådana situationer utgörs av att det uppstår ett fast driftställe i arbetsstaten samt av att bestämmelserna om uthyrning av arbetskraft tillämpas i arbetsstaten. Detsamma gäller t.ex. när arbetstägarens vistelsedagar i Finland överstiger maximiantalet vistelsedagar (6 dagar/vecka i genomsnitt), trots att vistelsen i arbetsstaten överstiger 183 dagar. Då används undantagandemetoden vid beskattningen av lönen i Finland. I dessa fall kan arbetsgivaren dock inte på eget initiativ låta bli att verkställa förskottsinnehållningen utan arbetstägaren ska hos skattebyrån söka ett ändringsskattekort för att man ska kunna låta bli att verkställa förskottsinnehållningen eller för att kunna nedsätta den. Också då ska arbetsgivaren lämna in anmälan med blankett NT2.

Ett påstående från myndigheten i arbetsstaten om uthyrning av arbetskraft förbigår emellertid skyddet som intyg NT1 ger. Visserligen krävs intyg NT1 i praktiken inte i någon annan stat än i Norge i det fallet att arbetsstaten anser att den inte har rätt att beskatta den aktuella inkomsten. Arbetsstaten borde enligt skatteuppbördsöverenskommelsen meddela arbetstägarens hemstat att man kommer att kräva erläggande av preliminär skatt på grund av uthyrning av arbetskraft. Om man får ett sådant meddelande, får hemstaten enligt överenskommelsen inte kräva erläggande av preliminär skatt.

Förskottsinnehållning avslutas i hemstaten

Uthyrning av arbetskraft

I praktiken har det dock förekommit brister i sändandet av meddelande, varför hemstaten inte alltid vet att arbetsstaten tillämpar grunden uthyrning av arbetskraft på beskattningen av den aktuella inkomsten. Skatteförvaltningen i Finland får ofta veta om att arbetsstaten tillämpat grunden uthyrning av arbetskraft på utlandsarbetet först i samband med kundens kontakt. I några fall får Skatteförvaltningen veta om saken när myndigheten i arbetsstaten även gör begäran om överföring av skatter beträffande preliminära skatter som betalats till Finland.

Dubbel preliminär skatt

Skatteuppbördsöverenskommelsen inkluderar även bestämmelser som blir tillämpliga vid det sällsynta tillfället att man trots överenskommelsen betalat preliminär skatt för samma inkomst i två stater. I detta fall skall den preliminära skatten omedelbart återbetalas i den staten där uttagandet av preliminär skatt konstateras ha skett på felaktiga grunder.

Överföring av skatter

Av praktiska skäl kan preliminär skatt inte alltid erläggas i det nordiska land som äger rätt att beskatta inkomsten vid den slutliga beskattningen. Arbetsgivare som sänder arbetstagare till ett annat nordiskt land verkställer ofta till en början själv förskottsinnehållningen i hemstaten, eftersom det blir först senare klart om arbetstagarens vistelse i arbetsstaten kommer att överstiga 183 dagar. På motsvarande sätt är det ofta oklart vid arbetets inledning om det uppkommer ett fast driftsställe i arbetsstaten eller om myndigheterna i arbetsstaten kommer att anse att det är fråga om uthyrning av arbetskraft. Det kan även förekomma att den preliminära skatten betalas i arbetsstaten men att det framkommer senare att beskattningsrätten hör enbart till arbetstagarens hemviststat, eftersom arbetstagarens vistelse i arbetsstaten blev kortare än vad som avsetts från början.

I de fall där preliminär skatt på inkomsten tagits ut i ett annat nordiskt land än det land som primärt skulle ha rätt att beskatta inkomsten kan skatterna överföras till rätt stat på begäran av denna stat. Skattebyrån gör begäran med blankett NT 4.

Begäran om överföring av skatt på preliminärskattestadiet skall inkomma till myndigheten i det andra nordiska landet:

Danmark och Färöarna: senast den 1 i februari under beskattningsåret,

Norge: senast den 1 april under beskattningsåret och

Island, Sverige och Finland senast den 31 maj under beskattningsåret.

Hur inleds överföringen från Finland

Överföringen av skatter från Finland till ett annat nordiskt land kan inledas genom att det aktuella landet sänder en begäran om överföring till Finland. Överföringen kan även inledas på finländskt myndighetsi-

nitiativ med blankett NT 2 (5052a), i samband med verkställandet av beskattningen eller vid vid ändringsbeskattningen.

Om man vid verkställandet av beskattningen konstaterar att man i Finland har tagit ut förskott på en löneinkomst till vilken ett annat nordiskt land har beskattningsrätt ska Huvudstadsregionens skattebyrå göra ett överföringserbjudande med blankett NT 5 (Veroh 6138).

Om man får ett nekande svar på förfrågan eller om man inte får något svar före utgången av svarstiden kan man räkna förskottet kan räknas den skattskyldige till godo. Om det andra nordiska landet ber överföra skatten ska man inte räkna förskottet den skattskyldige till godo utan man ska fatta ett överföringsbeslut med blankett NT 6 (Veroh 6133).

Ett annat nordiskt land kan sända Huvudstadsregionens skattebyrå en överföringsbegäran. Om Finland enligt skatteavtalet har beskattningsrätten eller om det inte finns någon skatt som ska överföras informerar Huvudstadsregionens skattebyrå den utländska myndigheten om att man inte kan bifalla begäran. Om skattebyrån däremot anser att det andra nordiska landet har beskattningsrätten kan skatten överföras.

Överföringen av förskott förutsätter att de skulle kunna räknas till godo vid beskattningen i Finland med stöd av lagen om beskattningsförfarande. Förskotten kan överföras även i fall där arbetsgivaren har verkställt förskotts innehållningen på lönen men försummat redovisningen till skattemyndigheten. Då förutsätter överföringen att det uppvisas en tillförlitlig utredning av att förskotts innehållningen verkställts.

Enligt 22 § i lagen om förskottsuppbörd (1118/96) kan förskotts innehållning återbäras till den skattskyldige om innehållningen verkställts på sådan inkomst för vilken man inte behöver betala skatt i Finland. Eftersom lön som omfattas av sexmånadersregeln är helt skattefri i Finland är återbäring enligt 22 § i lagen om förskottsuppbörd möjlig. Skatterna för arbete i ett annat nordiskt land kan dock inte återbäras förrän man sänder en överföringsförfrågan (NT 5) till den aktuella arbetsstaten.

Om man vid verkställandet av beskattningen eller annars upptäcker att det har verkställts förskotts innehållning i ett annat nordiskt land men Finland har rätt att beskatta inkomsten ska förfarandet för överföringen av skatten inledas. Förfarandet kan inledas av skattemyndigheten i antingen Finland eller det andra nordiska landet.

Om skatterna överförs till Finland räknas de överförda skatterna arbetstagaren till godo vid beskattningen på samma sätt som om förskotts innehållningen hade verkställts i Finland.

– **skattebyråns skyldigheter**

– **initiativ av utländsk myndighet**

– **ansökan om återbäring enligt 22 § i lagen om förskottsuppbörd**

Hur inleds överföring till Finland

Valutakurs vid överföring av skatter

Vid överföringen av skattemedel till ett annat nordiskt land använder man de senaste tillgängliga referenskurserna för euro som Europeiska centralbanken fastställt och Finlands Bank publicerat. När en utländsk myndighet överför skatter till Skatteförvaltningen i Finland registreras det överförda beloppet i euro på Skatteförvaltningens konto. Omräkningen av valuta som kommit till Finland görs alltid av den bank som förmedlat pengarna och aldrig av Skatteförvaltningen.

9.7 Boendeintygen

Intyg över boende i Finland

En i Finland bosatt fysisk person eller ett finskt samfund som från utlandet erhåller t.ex. dividend-, ränte- eller royaltyinkomster måste ofta begära ett boendeintyg av den finska skattemyndigheten (intyg över hemvist, "certificate of residence"). Detta beror på att man i många länder av utlänningar förutsätter en tillförlitlig utredning om hemviststaten innan skatteavtalets förmånligare skatteprocentsatser tillämpas.

Förfarandet

I utfärdandet av boendeintyg iakttas följande praxis:

- boendeintygen utfärdas alltid och enbart av skattebyrån i den skattskyldiges hemkommun (vid behov får intyget även utfärdas av någon annan skattebyrå) och dessutom
- sörjer den skattskyldige själv för att intyget sänds till den andra staten.

Förfarandet åtföljs trots att det fortfarande finns i bruk icke förnyade blanketter på vilka det finns andra anvisningar om anteckningarna på intyget och om sättet för hur det skall översändas. Förfarandet åtföljs även när ett boendeintyg begärs på en blankett som inte är speciellt uppgjord för i Finland bosatta.

Praktiska råd

Ett intyg utfärdas om den skattskyldige det ifrågavarande året är allmänt skattskyldig i Finland och även vid tillämpningen av skatteavtalet skall anses vara boende här. För vilken stat som enligt skatteavtalen skall anses vara hemviststaten har redogjorts i samband med skatteavtalen i kapitel 6. Intyget kan utfärdas med blankett 6143g, vars språk är finska, svenska, engelska, tyska, franska, spanska och ryska.

– används som jämförelseuppgift

Utställandet av intygen skall göras så enkelt som möjligt. Ansökningar om intyg diarieförs inte och i normalfall behöver skattebyrån inte någon kopia av handlingarna. Blanketterna har i regel uppgjorts så att ett exemplar blir kvar hos Skatteförvaltningen i Finland som en kontrolluppgift. Finlands intyg över hemvist utgör en impuls om att man ska utreda den skattskyldiges globala inkomster och sköta undanröjandet av en eventuell dubbelbeskattnings. När det gäller företag, kan detta

exemplar sändas till företagsskattebyrån för att där tillgodogöras vid skatterevisioner.

Intyg om boende utomlands

Den finländska skattelagstiftningen förutsätter inte att en utomlands bosatt alltid skulle behöva förete ett av hemviststatens myndigheter utställt hemvistintyg för att kunna dra nytta av skatteavtalsförmånen.

Att ett hemvistintyg kan avkrävas baserar sig på skattemyndigheters skyldighet att pröva alla inkomna ärenden. I Finland finns blankett VEROH 6132 i bruk. På denna blankett kan en skattskyldig som uppger sig vara bosatt utomlands vid behov anhålla om ett boendeintyg av skattemyndigheten i sin hemviststat och sedan visa intyget för Skatteförvaltningen i Finland. Språken i intyget för finsk skattemyndighet över skatterättslig hemvist är engelska, franska, spanska, tyska, svenska och finska.

**Blankett VEROH
6132f**

Mest vanligt är att det i Finland krävs ett boendeintyg av de pensionärer som uppger att de flyttat till t.ex. Spanien, Frankrike eller Portugal. De skatteavtal som ingåtts med dessa stater förutsätter att en pension som betalas av någon annan än ett offentligrättsligt samfund enbart beskattas i den avtalslutande stat där pensionstagaren är bosatt. Om en pensionär yrkar på att denna skatteavtalsbestämmelse skall tillämpas, skall han förete en tillförlitlig utredning om sin skattemässiga bosättning i den andra staten. Skatteavtalets avsikt är inte att pensioner inte skall beskattas i någon stat. Innan Finland kan avstå från beskattning måste man här vara förvissad om att skattemyndigheten i den andra staten verkligen anser att personen har hemvist i denna stat. Ett intyg av någon annan myndighet än en skattemyndighet är inte tillräckligt eftersom man har observerat att t.ex. polismyndigheternas och skattemyndigheternas uppgifter om i landet boende inte stämmer överens med varandra.

– **pensionärer**

Man förutsätter att även personer som börjar arbeta utomlands förete ett hemvistintyg speciell när man annars skulle anse att personen i fråga, då skatteavtalet tillämpas, är bosatt annanstans än i Finland.

9.8. Det nordiska språkavtalet

Mellan Finland, Island, Norge, Sverige och Danmark har det ingåtts ett avtal om rätten för medborgarna i dessa stater att använda sitt eget modersmål i ärenden hos myndigheterna i ett annat nordiskt land. Avtalet har för Finlands, Norges, Sveriges och Danmarks del trätt i kraft den 1 mars 1987 (förordning 193/87) och för Islands del den 25 juli 1987 (förordning 643/87).

Förhållandet till språklagen

Enligt 3 § SpråkL (148/22) skall det vid domstol och annan statsmyndighet användas ämbetsdistriktets språk och i tvåspråkigt distrikt någotdera av distriktets språk. En finsk medborgare har dock rätt att i sin egen sak eller i en sak där han hörs använda sitt eget språk, finska eller svenska. Därför har endast finska medborgare enligt SpråkL rätt att på enspråkigt finskt ämbetsområde använda sitt modersmål svenska.

I det nordiska språkavtalet har Finland förbundit sig att verka så att en medborgare i ett annat nordiskt land vid behov kan använda sitt eget modersmål vid ärenden hos Finlands myndigheter och offentliga organ. På basis av språkavtalet kan således även en annan än en finsk medborgare på ett finskt område använda svenska, om svenska är hans modersmål. Dessutom kan en medborgare i ett annat nordiskt land använda sitt modersmål isländska, norska eller danska vid ärenden hos myndigheterna. Förutom domstolar kommer närmast sjukvårds-, hälsovårds-, socialskydds- och barnskyddsmyndigheter samt arbetskrafts-, skatte-, polis- och skolmyndigheter i fråga.

Språkavtalet förutsätter inte för denna rätt att använda sitt modersmål att det är fråga om personens egen sak eller en sak där han hörs. Avtalet tillämpas även när det är fråga om ombud eller t.ex. en nordisk medborgare som är representant för en juridisk person.

De språk som avses i avtalet

De språk som avses i avtalet är förutom finska och svenska även danska, norska och isländska. Avtalet gäller inte färöiska och inte heller samiska. Det nordiska språkavtalet gäller både muntliga och skriftliga kontakter med myndigheterna, dock inte ärenden som sköts per telefon. För tillämpningen av avtalet saknar det betydelse om det är ifrågavarande person som är initiativtagare eller om det är myndigheten.

Enligt avtalet skall en myndighet vid behov, om detta är möjligt, skaffa översättnings- eller tolkningshjälp. Denna ersätts av offentliga medel.

Vad förutsätter avtalet av Skatteförvaltningen

De medborgare i andra nordiska länder som inte behärskar finska betjänas i regel inom Skatteförvaltningen på svenska. Även på enspråkigt finska områden ska man sträva efter att det inom Skatteförvaltningen finns personer med behjälpliga kunskaper i svenska. I allmänhet kan man dessutom förutsätta att en tjänsteman som behärskar svenska även förstår handlingar som avfattats på norska eller danska. Beroende på fallet kan även medborgare i ett annat nordiskt land, t.ex. Island, betjänas på engelska.

Vid behov ska skattebyrån som behöver en översättning kontakta Kommunikationsenheten i språkfrågor, bl.a. om man behöver hjälp med översättningen av ett brev som är skrivet på ett annat nordiskt språk. Om det inom Skatteförvaltningen inte finns sådana språkkunskaper som ärendet kräver beslutar antingen den enhet som beställt

översättningen eller översättningstjänsten om köpet av en utomstående översättning samt svarar även för kostnaderna för detta. Det kommer inte i fråga att t.ex. rättelseyrkande av en medborgare i ett annat nordiskt land inte skulle behandlas på grund av att den gjorts på ett annat nordiskt språk än ämbetsområdets eget språk.

Språkavtalet förutsätter inte att tjänstemännen har fullständiga eller goda kunskaper i svenska. En god kundbetjäning förutsätter inte nödvändigtvis speciellt goda kunskaper i engelska. Behjälpliga språkkunskaper kombinerade med en allmänt god betjäning och en vilja att hjälpa leder i allmänhet till ett tillräckligt gott resultat.

Justitieministeriet är den myndighet i Finland som sörjer för uppföljningen av avtalet.

RÄTTSPRAXIS

HFD:1992-B-516

Utrikesministeriet hade under 1984, 1985 och 1986 redovisat till en skattskyldig sidoarv efter en person som avlidit i Förenta stater. I 22 § 1 mom. 1 punkten ISkL hade inte stadgats att under olika år erhållna vid kommunalbeskattningen beskattningsbara inkomster kunde förenas med varandra vid fastställandet av den i lagrummet avsedda 10 000 marks skattefria andel. Av den här anledningen avdrogs från sidoarvsbeloppet som räknades som den skattskyldiges inkomst för 1985 10 000 mark oberoende av, att motsvarande avdrag hade redan gjorts vid kommunalbeskattningen för 1984. Skatteåret 1985. Omröstning 4–1.

HFD:1965-II-579

Ett sidoarv utgjorde i sin helhet arvtagarens, ett dödsbo, skattepliktiga inkomst vid kommunalbeskattningen. Från den kommunalskatt som påförts för sidoarvet skulle dock enligt den kurs som var gällande debiteringsdagen för de här påförda skatterna avdragas de skatter som i Amerikas Förenta Stater påförts för den egendom som beaktats i både Finland och Amerikas Förenta stater, till den del de fallit på dödsboet, dock inte till ett högre belopp än de här debiterade skatter som härrör av den som arv erhållna egendomen.

HFD:1996-A-4

Riigi Maksuamet hade med stöd av 26 artikeln i avtalet den 23.3.1993 med Estland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet bett på grund av skattegranskningen av ett estniskt bolag om ett kontoutdrag för ett specificerat bankkonto i en finländsk bank, vilket konto tillhörde ett bolag från Förenta Staterna. Då Skattestyrelsen uppmanat banken att lämna de erfordrade uppgifterna, hade banken vägrat överlåta kontoutdraget, eftersom den inte ansåg sig vara skyldig att lämna dessa uppgifter för beskattningen i en annan stat. Skattestyrelsen förnyade härefter sin uppmaning med stöd av 52 § beskattningslagen till den del uppmaningen berört bankkontots kontoutdrag och ombad banken tillstålla Skattestyrelsen det i uppmaningen nämnda kontoutdraget. Emedan dessa uppgifter var nödvändiga för verkställandet av beskattningen av det estniska bolaget i Estland och då den omständigheten att kontoägarbolagets hemviststat enligt bankens uppgifter var Förenta Staterna inte begränsade utbytet av information enligt 26 artikeln 1 punkten i skatteavtalet, hade banken inte rätt att vägra överlåta de begärda uppgifterna. Avtalet mellan Republiken Finland och Republiken Estland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, FördrS:96/93, 26 artikeln.

HFD 2005/2943

Den norska medborgaren A var anställd hos sin arbetsgivare X, som var etablerad i Storbritannien. A arbetade under flera års tid på ett skeppsvarv i Finland i uppgifter som gällde tillverkningen av ett fartyg som ett rederi som var etablerat utomlands hade beställt. A hade blivit allmänt skattskyldig i Finland för sitt arbete. Hans lön betalades på arbetsgivaren X:s uppdrag av en finsk bokföringsbyrå på arbetsorten. Byrån skötte de skyldigheter som till följd av löneutbetalningen ankommer arbetsgivaren, t.ex. innehållningen av skatt. Trots att arbetsgivaren X inte hade något fast driftställe i Finland, kunde man till A utfärda ett källskattkort enligt lagen om källskatt för löntagare från utlandet. Skatteåret 2004

Skatteverket hade rätt att överklaga förvaltningsdomstolens beslut som gällde skatteverkets uppmaning att lämna uppgifter på basis av utomståendes skyldighet att lämna uppgifter. Skatteverkets uppmaning att lämna uppgifter baserade sig på en handräckningsbegäran som de ryska myndigheterna framfört med stöd av skatteavtalet. Skatteverkets besvär godkändes och det finska aktiebolaget ålades att till skatteverket lämna uppgifterna som aktiebolaget hade till sitt förfogande och som ansågs nödvändiga för uppfyllandet av handräckningsbegäran. Omröstning 3–2.

HFD 2006/434

A, som var en tredjelandsmedborgare, hade tecknat optioner i det finska X Abp:s optionsprogram åren 2002, 2003 och 2004 då han hade arbetat i koncernen X anställd huvudsakligen hos ett singaporienskt bolag. A hade arbetat i Finland anställd hos X Abp 1.2.2005–31.1.2007 och vid beskattningen för 2006 i Finland hade han betraktats som löntagare från utlandet. A använde sina anställningsoptioner i Finland år 2006, varvid han fick aktier i X Abp. I Finland hade man som skattepliktig inkomst beskattat den del av totalbeloppet på anställningsoptionsförmånen som motsvarade den tid A hade arbetat i Finland. Den i Finland skattepliktiga inkomsten av anställningsoptionsförmånen ansågs som en del av totalbeloppet på sådan lön som omfattas av källskatten på löneinkomst för löntagare från utlandet. Skatteåret 2006.

HFD 2011/3521

Arvtagaren var en i Finland bosatt finsk medborgare. Arvlåtaren, som vid sin död hade varit medborgare i Förenta staterna, hade varit permanent bosatt i Förenta staterna och också hans kvarlåtenskap hade varit belägen i Förenta staterna på det sätt som avses i artikel III i skatteavtalet mellan Finland och Förenta staterna. Då skatteverket verkställde arvsbeskattningen borde det enligt skatteavtalets artikel IV.2 b inte ha tagit i beaktande arvlåtarens kvarlåtenskapsegendom i Förenta staterna.

HFD:2014:9

10. SVENSKA-ENGELSK ORDLISTA

A	
adb-nät	computer network
administrativ	administrative
adoption	adoption
adoptivbarn	adoptive child
advokat, saksförare	advocate, lawyer
- vända sig till advokat	- consult a lawyer
affärslägenhet	business premises
agentur	agency
affärshemlighet	business secret, commercial secret
aktie	share
aktiebolag	company
aktieemission	issue of shares,
aktieägare	owner of a share, shareholder
aktiva (aktiva, tillgångar)	assets
aktuell	current
allvarliga följder	serious consequences
alternativ	alternative
ambassad	embassy
anföra besvär hos förvaltningsrätten	appeal to Administrative Court
anföra besvär över utsökning	appeal against execution
anhålla hos ngn om ngt	apply, request
anhålla om förlängning av viss tid	apply for an extension
anlag	tendency
anmäla	report, declare, announce,
anmärkning	complaint, claim
-sista inlämningsdag för anmärkningen	-the latest day for leaving in a complaint
annullera ett köp	cancel a deal
annullera ett yrkande	withdraw a demand
annullering av utmätning	annulment of execution
anpassa sig efter	adapt oneself to, adjust to
anse som nödvändig	consider necessary
anse som skälig	consider reasonable
anskaffningspris	buying price, purchase price
anskaffa bevis	obtain evidence
anskaffning av kapital	acquisition of capital
anskaffa nytta	obtain benefit
anstalt, inrättning	institution, institute
anstifta	provoke
ansökan	application

- avgöra efter ansökan	- decide on an application
- i två exemplar	- in two identical copies
ansöka om skadestånd	sue for damages
ansöka om ändring	appeal
ansökningsblankett	application form
ansökan om befrielse	application for tax relief
ansökan om uppskov	request for postponement
anvisning	direction, instruction
användbar	available, disposable
apport	subscription in kind, investment in kind
arbete	work, employment
arbetsgivare	employer
arbetsgivares socialskyddsavgift	a special employer's social security contribution in connection with taxation
arbetsinkomst	income from work
arbetslös	unemployed
arbetslöshetsförsäkringpremie	unemployment insurance premium
arbetspension	employment pension
arbetspensionsförsäkringspremie	employment pension insurance premium
arbetsresa	journey to and from work
arbetstillstånd	work permit, working permit
arbetstagare	employee
arkiv	archives, records, files
arkivera	file
arv	inheritance
arvinge/lagbestämd	heir at law
arvode	fee, reward
arvsskatt	inheritance tax
arvtagare, arvinge	heir
attityd	attitude
avbryta	interrupt
avbrytande av verkställigheten	halt of the enforcement
avbryta verkställigheten	halt the enforcement, interrupt the enforcement
avdelningschef	Head of Department
avdrag	deduction
avdragbar	deductible
avdrag för nedsatt skatte-	deduction for reduced
betalningsförmåga	ability to pay tax
avdrag för inkomstens förvärvande	standard deduction for work-related expenses

avdrag för resekostnader	deduction for travel costs (from home to place of work by using the cheapest means of transport)
avge skattedeklaration	declare
avgång från regeringen	resignation of the government
avgörande	decision, judgment
avgörande av besvär	deciding on an appeal
avgöranderätt	power of decision
avkastning	profit, yield
- ränteintäkt	- yield in interest
avlägsna anteckningen från registret	remove a notation from a register
avse	mean, refer to
avsikt	purpose, intention
- lagens avsikt	- purpose of the law
avsluta ett köp	conclude a deal
avslå ansökan	eject an application
avstå från yrkande	give up one's request
avtal	agreement, contract
avtal om socialskyddet	social security convention
avvika från anvisningar	depart from instructions
avvikande mening	minority opinion
avvikelse	exemption, deviation
B	
balans	balance, profit and loss statement
balanskonto	balance sheet account
balansräkning	balance sheet
bankdeposition	bank deposit
bankkonto	bank account
bankränta	bank interest
barnavdrag	child deduction
bedräglig	deceitful, fraudulent
befolkningsregister	population register
befullmäktiga, bemyndiga	authorize
begrepp	concept, idea
begränsa	limit, restrict
begränsad skattskyldighet	limited tax liability
begränsat skattskyldig	non-resident
begäran, anhållan	request, appeal, demand,
begäran om utlåtande	request for statement
begärd uppgift	desired information
behandla	handle, deal with
behandling	procedure, proceedings
behörig, kompetent	competent

behörig myndighet	competent authority
belopp	amount, quantity, volume
belägenhet, läge	location
bereda	prepare
bero på förhållanden	depend on the circumstances
berättigat anspråk	justified demand, reasonable demand
- vara berättigad till avdrag	- to be entitled to a deduction
besittningstid	time of ownership
beskattning av rörelse	business taxation
beskattning enligt uppskattning	assessment by estimation
beskattningsbar inkomst	taxable income
beskattningsbesvär	tax appeal
beskattningsbevis	tax certificate
beskattningsförfarande	taxation proceedings
beskattningsort	place of assessment
beskattningsutredning	tax report
beskattningsvärde	taxable value
beskattningsår	year of assessment
beslut	decision
beslutför, domför	competent
beslutande organ	the decision making body
beslutanderätt	decision-making power, right to decide
bestrida	deny, contest
bestående men	permanent handicap, injury
besvär, omak	trouble, pains, difficulty
- förorsaka besvär	- cause inconvenience
betala en viss dag	pay on the given date
betala i förskott	pay in advance
betala på ett bankkonto	pay into a bank account
betalningskvitto	payment receipt
betalningsskyldighet	liability to pay
betalningssvårighet	financial difficulty
betalningsuppsmaning	payment reminder, debt collection letter
betänkande/kommissionens	commission report
bevis	evidence, proof
bindande	binding
bifalla ansökan	approve an application
-ansökan bifölls inte	-the a was turned down
bifoga verifikat	append/enclose receipts
biinkomst	additional income
bilaga	enclosure, appendix
bilateral	bilateral
-konfidentiell	-confidential

bil i arbetsförhållande	company car
bilförmån	taxable benefit from the use of a company owned car
blanda	confuse
bli ansvarig för	become responsible for something
bokföra	register
bokföring	accounting, bookkeeping
bokföringsvärde	book value
bolagsbeskattning	corporate taxation
bolagsform	company form
bolagslott	partnership share
boningskommun	municipality of residence, commune of residence
boningsstat	country of residence
borgen	guarantee
borgenär	creditor
bostad i arbetsförhållande	company housing
bostadsförmån	housing benefit
bostadslån	housing loan
bouppteckningsvärde	inventory value
bringa förlust	cause loss
bristfällig	imperfect, insufficient
-i brist på annan utredning	-in the absence of further evidence
broschyr	brochure, leaflet
bruttoinkomst	gross income, income before taxes
bryta mot lag	break the law
brådskande	urgent
-i brådskande fall	-in urgent cases
byggnadsarbetsplats	building cite, construction cite
byråbiträde	clerk, junior clerk
byråchef	Head of division, Head of office
byråsekreterare	Office Secretary
böter	fine, penalty
- ärvä böter	- collect a fine
C	
Centralskattenämnden	Central Tax Board
civilmål	civil matter
D	
datering, tidsbestämning	timing
deklarationsskyldighet	duty to declare
direktör	director, leader, manager
direktiv	Directive
definiera	define, specify

definition	definition
delägarskap	partnership
dividendutdelning	distribution
- förtäckt dividendutdelning	-disguised distribution, veiled distribution
dagpenning	daily allowance (the maximum exempt allowances are fixed annually by the National Board of Taxes)
	data processing
databehandling	exchange of information
dataöverföring	computer
dator, datamaskin	computer program
datorprogram	- date for computer run
- tidpunkt för datorkörning	tax demand note, tax statement
debetsedel	deceased
den avlidne	claimant
den som gör anspråk på	detailed
detaljerad	direct tax
direkt skatt	discrimination
diskriminering	district customhouse
distriktstullkammare	subsidiary
dotterbolag	fixed assets, capital a
driftsegendom	delay in performance
dröjsmål med prestation	interest on delayed payment of tax
dröjsmålsränta	double taxation
dubbelbeskattning	death estate, decedent's estate
dödsbo	conceal facts
dölja fakta	
E	
effekt	effect
effektiv	effective, efficient
efterbeskattning	additional assessment (on income not declared in due course)
	post-collection of taxes
efterindrivning	release from a debt, remit from a debt
efterskänkning av en skuld	the interest sought
eftersträvd fördel	property, assets, capital
egendom	administration of property
egendomens vård/förvaltning	property abroad
egendom utomlands	one-family house
egnahemshus	economic benefit
ekonomisk fördel	financial situation
ekonomisk situation	emission, issue, flotation
emission	rate of emission
emissionskurs	capital surplus
emissionsvinst	

emittera	emit
engångsprestation	lump-sum-payment
enligt lagen	according to law
enligt möjligheterna	as is possible
ensamförsörjaravdrag	single parent deduction
enskild delgivning	special notification
entreprenör	contractor, entrepreneur
erfarenhet	experience
- praktisk erfarenhet	- practical experience
erhålla ersättning	obtain compensation
erlägga i förskott	pay in advance
ersättning	compensation, remuneration
ersättning för förlorad inkomst	compensation for loss of income
ersättning i pengar	compensation in money
Europarätt	EC Law
Europeiska ekonomiska intressegruppering (EEIG)	European Economic Interest Groupings (EEYG)
evangeliskluthersk	Evangelic Lutheran
expropriera	expropriate
extra ändringssökande	extraordinary appeal

F

fack	professional field,
fackförbund	trade union
fackförening	trade union
facklitteratur	literature necessary in one's profession
faktiska förhållanden	the actual circumstances
faktor	the facts
faktum/oomtvistlig	undeniable fact
faktum som inverkar på saken	relevant factor
-som inte inverkar på saken	- irrelevant factor
farlig	dangerous, risky
fartyg som seglar under bekvämlighetsflagg	ship with flag of convenience
fast driftställe	permanent establishment
fastighet	real estate
fastighetsskatt	real estate tax
fastställa	confirm, certify, affirm
fastställande av identitet	verification of identity
fatalietid	time for appeal
fel uppgift	false information, incorrect i
fiktiv, illusorisk	fictive
filial	branch
filialkontor	branch office

finansiera	finance
finansministeriet	Ministry of Finance
Finlands Bank	Bank of Finland
folkpension	social security pension not based on past employment
fond	fund, reserve
fordon	vehicle
fordran	claim, receivable
formulera	formulate
fortsätta rörelse	continue a business
form	form
formell	formal, procedural
- i stadgad form	- in the prescribed form
formulär	form
forskare	researcher
fosterbarn	foster child
framträda	appear, become apparent
frånvarande	absent
fullmakt	proxy, letter of attorney
funktionär	functionary
fusion	fusion, merger
fusionera med ett annat bolag	merge with another company
fusionsdirektivet	Merger Directive
fylla i en ansökan	file an application
fysisk person	natural person
få, utfå, erhålla	get, receive, acquire, obtain
få nytta	obtain benefit
följa lag	obey the law
- bryta mot lag	- break the law
följa råd	follow advice
förbindelse	commitment, engagement
förbjudits i lagen	forbidden by law
förbättring	improvement
före detta	previous, former, earlier
föregångare	predecessor
förelägga ett lagförslag	draft a bill
förening	association, society
förete behandling	present a document
förete bevis	present evidence
företråde	priority
förfallodag	due date
förfallomånad	maturity month
förfallotid	time of maturity
förfalska	falsify, fake

förfarande	act, proceed, behave
- skyndsamt förfarande	- urgent procedure
- felaktig förfarande	- erroneous procedure
författarvode	royalty
förfråga sig (om ngt)	inquire, ask
förfrågan	questioning, inquiry, enquiry
förhandla	negotiate
förhandsfylld skattedeklaration	precompleted tax return form
förhandsbesked	advance ruling
förhindra missförstånd	prevent misunderstandings
förhindras	be prevented
förhållande/stå i förhållande till	be in proportion to
förklara sammanträdet avslutat	declare the discussion closed
för liten förskottsinnehållning	insufficient withholding tax
förlorad vinst	loss in profits
förlust	loss
förlust av arbetsförtjänst	loss of earnings
förlust av inkomst	loss of earnings
förlustutjämning	balancing of loss
förlänga en viss tid	extend a time limit
förlängning av betalningstid	extension of time for payment
förmyndare	legal guardian
förmåga/enligt sin bästa förmåga	to the best of one's ability
förmån	benefit, advantage, interest
- allmän förmån	- public interest
- återbäring av en omotiverad förmån	- return of unjust enrichment
- ligga i eget intresse	- to be one's own interest
förmögenhetsskatt	property tax, capital tax
förmögenhetsskattelag	Capital Tax Act
förnamn	first name, given name
- efternamn	- family name
förneka	turn down, refuse, deny
förord	recommendation
förordnande för dödsfalls skull	will, testament
förordnats	provision to the contrary
förorsaka	cause
förorsaka möda	cause inconvenience
förorsaka problem	cause trouble
försenad prestation	delayed performance
förskingra förmögenhet	spend one's fortune
förskott på arv	advancement, advancy
förskottsdebetsedel	advance tax demand note
förskottsinnehållning	withholding tax, pay-as-you-earn tax

förskotts innehållningsbevis	withholding tax certificate
förskottsuppbörd	preassessment, preliminary collection of taxes, prepayment of taxes
förslag	suggestion
för stor förskotts innehållning	excess withholding tax
förstöra	destroy, ruin
försvara	defend
försäkra	reassure, assure
försäljnings- och skingringsförbud	interdiction against sale or dispersion
försäljningspris	selling price
försäljningsvinst	profit from sales, sales profit
försörja sig	support oneself
försörjning av barn	care of a child
förteckning	list, register, catalogue
förtjäna pengar	earn money
förtjäna ett straff	deserve punishment
förtroendefull	confidential
förtydliga	clarify
förtäckt dividendutdelning	disguised distribution
förutsätta	require, provide
förutsättning	requirement, condition
- uppfylla vissa villkor	- fulfill certain conditions
- nödvändig förutsättning	- necessary requirement
förvaltare av dödsbo	administrator
förvaltning	administration
- offentlig förvaltning	- public administration
förvaltningsbyrå	administrative office
förvissa sig om	make sure, check
förvärvs-/kapitalinkomst	earned income/capital income
förvaltningsdomstol	Administrative Court
förvärvsinkomst avdrag	earned income deduction
förvärvspension	earnings-related pension
förväxling	confusion

G

gatuavgift	street fee
ge mera ingående uppgifter	give more detailed information
- fel uppgift	- misleading information
- mot bättre vetande	- against one's better knowledge
ge vinst	yield a profit
generaldirektör	Director General
genomsnittsvärde	average
genomsnittskurs	central-level -course
godkännande	approval, acceptance

godtagbar orsak	acceptable reason
god tro	good faith, bona fide
gottgörelse för bolagsskatt	company tax credit
graderad inkomstskatt	graded income tax
gradvis	step by step
gradvis stigande skatt	progressive taxation
- proportionell skatt	- a flat rate tax
granska, inspektera, kontrollera	examine, inspect, control, test
- revisor	- auditor
gratisbefodran	free transport
gratisemission	free bonus issue
grund för ogillande	grounds for dismissal
grunda ett företag	set up a business, establish a business
grunda sig på en lag	be based upon the law
grundavdrag	small income deduction
grundkapital	basic capital
grundlös, osann	false information
grundränta	basic rate of interest
gränskommun	border municipality
gynna	favour
gå i borgen	assure, guarantee
gå i pension	retire
gåva, donation	gift, donation
gåvoskatt	gift tax, capital transfer tax
gåvoskattedeklaration	gift tax return
gäldenär	debtor
gällande lag	the law in force in time
gängse värde	current value, market value
göra sig skyldig till ngt	commit, make oneself guilty
göra sin plikt	fulfill one's obligation
göra uppmärksam	point out, remark
H	
ha framgång	succeed
handla i god tro	act in good faith
handling	a document
handpenning	advance payment
hemkommun	home municipality
hemland	home state, state of residence
hemlig, sekret	secret, hidden
hemort	habitual residence
hindra	prevent
hjälparbetskraft	temporary staff

hundskatt	dog tax
hyra	rent, lease
hålla ett sammanträde	hold a meeting
hållbarhet	validity, correctness
hälsovårdscentral	health centre
hämta ett skattekort	appeal for a tax card
högskola	university
Högsta förvaltningsdomstolen	Supreme Administrative Court
höra- rätt att bli hörd	right to be heard

I

iakta	obey, comply with
identitetsbevis	identity card
idka näring	carry on business
i god tro	in good faith
i gott syfte	with good intentions
indrivning, indrivning av skatter	collection, debt recovery
indrivningsbegäran	request for recovery
indrivningsenhet	recovery unit
industri	industry
industriell inrättning	industrial establishment
inhemsk	domestic
i enlighet med	in accordance with
i lagstiftningsväg	by way of legislation
indexförhöjning	index increase
indirekt skatt	indirect tax
i nedstigande led	descending line
ingå i	include
inflyttningsdag	day of immigration
inkasserings-/indrivningskostnader	collecting costs
inkompetent	incompetent
inkomst	income
- kapitalinkomst	- capital income
inkomst av fastighet	income from real estate
inkomsten efterbeskattas	the income will be subject to assessment afterwards
inkomstgräns	income limit
inkomstnivå	level of income
inkomstskatt	income tax
- graderad inkomst	graded income tax
inkomstskattelagen	Income Tax Act
inkonsekvens	inconsistency
inkvartering	accommodation
innehavarepapper	bearer paper

innehållning av skatt	withholding tax
inofficiell	unofficial
insamla skatter	collect taxes
insolvent	insolvent
instämna till rätten	summon to court
insätta/deponera i banken	deposite in a bank
inteckning	mortgage
internat	dormitory
internpris	transfer price
internprissättning	transfer pricing
invalidavdrag	disabled person's deduction
invaliditet	disability
invaliditetsgrad	degree of invalidity
i rättstillämpning	followed in legal practice
i skäligt förhållande	in reasonable proportion
i rätt tid	in due time
i två exemplar	in duplicate

J

juridisk person	legal person, juridical person
jurist	jurist, lawyer
justera, revidera, överse	check
justitieombudsman	Parliamentary Ombudsman
jämföra	compare
jäv	disqualified

K

kalkylmässig inkomst	calculated income
kandidat	candidate
kapital	capital
kapitalinvestering	investment
kapitalskattereform	capital tax reform
klander/testamentsklander	contestation of a will
kollektivtrafik	public transport, mass transport
kommanditbolag	limited partnership company
kommersiell	commercial
kompetens	competence
kompromiss	compromise
kommun	municipality, commune
kommunalskatt	municipal tax
koncern	consolidated corporation
Koncernskattecentralen	The Large Taxpayers' Office
konkurs	bankruptcy
konkursansökan	bankruptcy petition

konkursbo	bankrupt's estate
konstatera	note, confirm, state, find, discover
konstatera som nödvändig	find necessary
konsult	consultant
konsumtion	consumption
konsumtionsskatt	consumption tax
kontant	cash
konto	account
kostförmån	meal-benefit
kostnad	cost, expenditure
kostnader för inkomstens förv.	expenses due to acquiring and maintaining income
kostnadsersättning	compensation for expences
kringgå lagen	evade the law
kund	customer, client
kungöra en lag	promulgate an act
kurs	rate
- valutakurs	- exchange rate
kursförlust/kursvinst	loss on exchange/profit on exchange
kvarlåtenskap	estate
kvarstående	remaining
kyrkoskatt	church tax
källskatt	tax at source
källskattebevis	tax at source certificate
källskattedeclaration	declaration concerning tax at source
källskattekort	tax at source card
källskatt på ränteinkomst	final tax on interest income
köpepris	purchase price
körning	
- datorkörning	- computer run
L	
lag	act, law,
- anta en lag	- pass an act, pass a law
lagakraftvunnet beslut	final decision, legally valid decision
lagens lydelse	the wording of law
lagfart	legal confirmation of possession
lagförslag	bill, law proposal
laglig form	legal form
lagligt hinder	legal excuse
lagreform	legislative reform
lagstadgad	prescribed in law
- om annat inte stadgats	- unless otherwise prescribed
lagstiftare	legislator, lawmaker

lagstiftning	legislation
lagtolkare	interpreter of law
latent	latent, hidden
levnadskostnad	living expense
levnadskostnader	cost of living
levnadstandard	standard of living
licensavgift	licence fee
likvidation	liquidation
livförsäkringspremie	life insurance premium
livränta	life annuity
livstid	life-time
lokaltrafik	local traffic
lotteriskatt	lottery tax
lotteritillstånd	lottery licence
lotterivinst	lottery winnings
lån	loan
långgivare	creditor
långfristig deposition	long term deposit
låntagare	debtor
lån mot låg ränta	loan at low interest
lägre och högre instans	lower court, higher court
läkarkostnader	medical expenses
lämna landet	leave the country
lämplig	suitable
länsrätt	Provincial Court
länsstyrelsen	County Administration
lätnad	relief, ease, reduction
- skattelättnad	tax relief
lögnaktig, osann	untrue, false
lösöre	movable property
löneform	form of wages

M

magistrat	City Administrative Court
make, maka	spouse, wife, husband
majoritet	majority
mantalslängd	local population register
maskinskriva	type
material	material
maximibelopp	maximum amount
maximitid	maximum time / m duration
medborgare	citizen
meddela	inform, notify, report
medlemsavgift	membership fee

medveten	aware of the actual situation
meningsskiljaktighet	disagreement
- vara av annan åsikt	- disagree
mervärdesskatt, moms	value added tax, VAT
MetodL	Act on Elimination of International Double Taxation
militärtjänst	military service
minderårig	minor, underage
minimitid	minimum time
missnöjd	dissatisfied, discontented
misstag	mistake, error
misstaga sig	make a mistake
misstänka	suspect
modellavtalet	Model Tax Convention
moderbolag	parent company
moder-dotterbolagsdirektivet	Parent-subsidiary Directive
modern	modern
moderskapspenning	maternity allowance
motiv	reason, motive
- det är motiverat att antaga	- there are reasonable grounds to assume
- det är inte skäl att vidta andra åtgärder	- it does not merit further measures
motiverad	justified
motiverade yrkanden	justified claim
motiveringar	grounds
motsätta sig	object, resist
multilateral	multilateral
muta	bribe
mål (juridiskt)	case
mål	goal, target, objective
märkbar	considerable
möte	meeting
-ärendet behandlas i följande möte	-the matter will be dealt with in the next meeting
N	
namnlös	anonymous, nameless
namnteckning, autograf	signature
nattarbete	night work
nattskift	night shift
naturaförmån	fringe benefit
nedre gräns	lower limit
nedre åldersgräns	lower age limit
- övre åldersgräns	- upper age limit

nedsätta	lower, decrease, reduce
nedvärdering	undervaluating
nettoinkomst	net income, income after taxes
nivå	level, standard
noggrann	exact
- iaktta regeln noggrant	- follow a rule strictly
nutida regering	the present Government
nutida rättspraxis	present legal practice
nyttjanderätt	right of use, usufruct
nämnd	board
nämnevård	significant
näring	trade, industry, business
- rätt till idkande av näring	right to carry on a trade
- näring som ej får idkas utan myndighetens tillstånd	licensed trade
näringsanmälan	registration of a business or trade
näringsinkomst	business income
näringstillstånd	business licence, trade licence
näringsverksamhet	business activity
nödig/onödig	useful/useless
nödig	needed, required
O	
obegränsad	unlimited
oberäknelig	unexpected, unforeseeable
obestämd	indefinite
obetald	unpaid
obetydlig	unimportant, insignificant
- juridisk betydelse	- legal significance
obligatorisk	obligatory
oeftergivligt krav	absolute demand
offentlig handling	public document
offentlighet av en allmänhandling	the publicity of public documents
ofullständig	incomplete
oförvitlig	blameless,
ogiltig	void, ineffective
ogiltighet	invalidity, nullity
okunnighet	ignorance
okänd	unknown
olaglig	illegal
olik	different, separate
olycksfall	accident
olycksfallsersättning	accident compensation
olycksfallsskada	accidental damage

olägenhet, omfång	inconvenience
om annars inte särskilt nämns	unless there is an explicit provision to the contrary
ombud	agent, proxy, representative
ombudsman	attorney
omfatta, inbegripa	contain, include
omotiverad	unjustified
omprövning	reconsideration
omsättnings-skatt	turn over tax
omsättningsstillgångar	current assets, floating assets
omöjlig	impossible
onerös	against payment
- på eget ansvar	- at one's own risk
onoterad valuta	- unquoted currency
opartisk	neutral, impartial
oproportionerlig	ill-proportioned
option	option
opålitlig	not reliable, unreliable
ordalydelse	wording, formulation
- tolkning enligt ordalydelse	- literal interpretation
ordna	arrange, organize, regulate
orsak och följd	cause and effect
- vägande skäl	- weighty reason
orättvisa	injustice, unfairness
oskicklighet	unskillfulness, inexperience
oskiftad egendom	undivided property
oskiftat dösbo	undistributed estate
osäker	uncertain
osäker fordran	bad debt
ouppsåtlig	unintended, unintentional
ovarsam, oförsiktig	careless
oöverstigligt hinder	force majeure
P	
paragraf	section, paragraph
pass	passport
pension	pension
- ansöka om pension	- apply for a pension
pensionerad	retired person
- arbetspension	- employment pension
- folkpension	- social security pension not based on past employment
pensionsinkomstavdrag	deduction from pension income
pensionsförsäkringspremie	pension insurance premium
period	period

periodisering av inkomst	income spreading
periodiskt bidrag	periodical allowance
personal	staff, personnel
personbeteckning	identity code
personförsäkring	life insurance
penninglotteri	money lottery
penningvärde	value in money
penninglön	salary in money
placera, investera	invest
plikt	duty, responsibility
- fullgöra sin plikt	- do one's duty
postningsdag	date of posting
poststämpel	postmark
praktikant	trainee
praxis	practice
- rättspraxis	- legal practice
- sedvunnen praxis	- established practice
- oenhetlig praxis	- inconsistent practice
prejudikat	preliminary ruling
preliminär beräkning	preliminary estimate
preliminär uträkning	preliminary calculation
presumption	presumption
primärorsak	primary reason
primärt	in the first place
princip	principle
privatföretagare	private entrepreneur
privatsektor	private sector
- offentlig sektor	- public sector
procedurfel	procedural fault
procent	percent
produktion	production
projekt	projekt
proportionell skatt	flat rate tax
protest, reservation	protest, objection
protokoll	record, minutes, protocol
provexemplar	test piece
provtid	trial period
pris	price
privat handling	private document
- offentlig	- public document
- sekretess belagd	- confidential document
prövning	consideration, discretion
prövningsfråga	matter of discretion
pröva	examine, investigate,

pröva en sak på tjänstens vägnar	investigate a question ex officio
pröva rätt	consider right
prövningsnämnd	Tax Appeal Board
publikation	publication
publisera i pressen	make public in the press
punktlig	exact, precise, punctual
påbörja arbetet	set to work, get down to work
på eget initiativ	on one's own initiative
påföljd	consequence
påföra skatter	levy taxes, impose taxes
på förhand	in advance, beforehand
pålitlig	reliable, trustworthy
på samma sätt	in the same way, in the same manner
påstå, påyrka	claim, insist
på tjänstens vägnar	ex officio

R

rat	item,
- betala i rater	- pay the price by instalments
reform	reform
regeringens proposition	government bill
regeringsform	constitution
region	region
regional	regional
registrators kontor	registry office
registrera	register
representant	representative, agent, proxy
resebiljett	ticket
restavgift	penalty fee for unpaid tax
restriktiv tolkning	narrow interpretation
resultat	result
resultatlös	in vain, fruitless, unsuccessful
resultaträkning	balance sheet
retroaktiv verkan	retroactive effect
riksdagen	Parliament
- förelägga riksdagen ett lagförslag	to give a law proposal to Parliament
rikta	direct
riktlinje	guideline
riktpreis	guiding price, standard p
ringa skada	minor damage
risk	danger, risk
riskavfall	problem wastes
rutinsak	routine matter
rut	route

råd	piece of advice
råka ut för misstag, misstaga	make a mistake
räknefel	miscalculation, calculating error
ränteavdrag	deduction for paid interest
räntefri	interest-free
ränte inkomst	income from interest
ränterat	interest item
rätta	correct, adjust
rätta, avskaffa ett missförhållande	remedy an effect
rätta ett fel	correct an error
rättelseyrkande	claim for correction
- begära skatterättelse	-apply to the tax board for a corrective assessment
rätt och billigt	just and proper
rättsmedelsinstans	appeal instance
rättvis behandling	equal treatment
rörligt kapital	floating capital
rösta, omrösta	vote
rörelse	business, enterprise
rätt att utfärda en förordning	power to give decrees
S	
sakenlig, vederbörlig	proper, appropriate
sakkännedom/specialist	expertise/expert
sakägare	part
sambo	cohabitant
samförstånd	mutual understanding, consensus
sammandrag	summary
sannolik	probable
sed, stridande mot god sed	against public decency
självriskandel	amount of own share
sjömansbeskattning	seamen's taxation
skadestånd, skadeersättning	compensation for damage
skadlig följd	harmful consequence
skala	scale
skatt	tax
- betala saknande skatt efteråt	- pay the lacking tax afterwards
- påföra skatt	- impose tax, levy tax
- avföra skatten	- cancel a tax
skatteavdrag	tax deduction
skatteavtal	tax treaty, tax convention, tax agreement
skattebedrägeri	tax fraud
skatteberedning	preparation for the assessment
skattebetalare	tax payer

skattebyrå	Tax Office
skattedeklaration	tax return
skattedeklarationsblankett	tax return form
- förhandsifylld s	- precompleted tax return form
skattedeklarationsskyldighet	liability to file a tax return
skattedirektör	Chief of Tax Office
skattedistrikt	tax district
skatteflykt	evasion of taxes
skattefri	tax exempt, non-taxable
skatteförhöjning	punitive tax increase
skatteförskott	tax collected in advance, withholding tax
skatteförteckning	tax rolls
skatteförvaltning	tax administration
skatteinspektör	tax inspector
skattekort	tax card
skattekvittning	tax set-off
skattelättnad	tax relief
- bevilja skattelättnad	- grant a tax relief
skattemyndigheter	tax authorities
skattenämnd	tax board
skattepliktig	chargeable, subject to tax
skatteanmärkning	appeal to the Tax Appeal Board
skatterat	tax installment
skattereform	tax reform
skatterest	unpaid tax
skatterättelse	corrective assessment
skatteskala	tax scale
skatteskolning	tax evasion
skatteskuld	tax debt
Skattestyrelsen	National Board of Taxes
skattesystem	tax system
skatteuppbörd	tax collection
skatteuppbördsenhet	collection unit
skatteverk	Provincial Tax Office
skatteår	tax year, income year
skatteåterbäring	tax refund
skattskyldig	tax payer
skicka per post	send by post
skillnad mellan köp- och försäljningspris	difference between the purchase and the sales price
skogsavverkning, skogsfällning	timber cutting
skriftlig utredning	written report
skuld	debt
skuldlöshet	innocence

skyddande, beskyddande	protection
skyldig	guilty, at fault
skyndsamt förfarande	urgent proceedings
skäl att anta	good reason to assume
skälig	fair, reasonable
- pröva som skälig	- consider fair
skötsam	careful
sluta ett avtal	make an agreement.
slutföra ett arbete	complete a task
slutlig beskattning	final taxation
slutresultat	result, conclusion
släktgård	family estate
smidigt förfarande	flexible procedure
snäv tolkning	strict interpretation
socialskyddsavgift	social security contribution
socialvård	social welfare
som ej verkar på sak	irrelevant fact
som inte känner lagen	unfamiliar with the law
som skall hemlighållas	confidential
som tolkas snävt	to be interpreted strictly
som ändamålsenlig	appropriate
spardirektivet	Savings Directive
specialbehandling	special treatment
specialbestämmelse	special regulation
speciallag	special statute
specialvillkor	special clause
särskilt stadgande	special provision
specialfall	special case
specialförfarande	special proceedings
specialförmån	special benefit
speciell	special, particular
- i varje enskilt fall	- in each particular case
specificera	specify
spekulation	speculation
speciallag	special statute
stamkund	regular customer
statsskatt	state tax
stipendiat	scholarship student
stipendium	scholarship
straff	punishment
ståndpunkt	point of view
stämpelskatt	stamp duty
stöd	support
successiv	successive

svart köpeskilling	unreported selling price
sveckfull	bad faith, mala fides
synpunkt	point of view
system	system
sålunda	under these circumstances, in this situation
så tillvida	insofar, as far as
säkerhetsåtgärd	security measure
sända per post	send by post
särbeskattning	separate assessment of spouses
särlevnad	living apart
särskilt skattskyldig	separate tax entity
sär rättighet	special privilege
sökande	applicant
T	
tacksam	greatful
tappa målet	lose in court
tappa en handling	lose a document
tariff	tariff
trafikskada	traffic damage
trafikförsäkring	traffic insurance
teckning av aktier	subscription of shares
Tekniska högskolan	University of Technology
terminal	terminal
terminligen	at regular intervals
testamente	will, testament
tid	time, period
- reservera tid för svaret	- reserve time for an answer
- inom en viss tid	- at the prescribed time
- minimitid	- minimum period
- maximitid	- maximum period
tidlön	time wages
tidsbunden	regular, periodic
tillfredställande lösning	satisfactory solution
tillfälle	opportunity, chance, occassion
- bereda tillfälle att bli hörd	- reserve an opportunity to be heard
tillfällig	temporary
tillfällig vistelse	temporary residence
till tillämpliga delar	to the extent appropriate
tillräkna nngns fel	regard as someone's fault
tilläggskostnad	additional cost
tilläggs skatt	additional tax
tillämpa	apply

- regeln kan tillämpas på detta fall	- the rule can be applied to this case
till riktigheten bestyrkt	certified copy
tills vidare	for the present, for the time
tillåta	allow, permit,
tillåten av lag	within the limits of law
tolka på två sätt	interpret in two ways
tolkning	interpretation
tolkningsnorm	rule of interpretation
trovärdig, sannolik	reliable, credible,
tull	customs
Tullstyrelsen	National Board of Customs
tvingande skäl	compelling reason, valid r
tvist	dispute
tävling	competition

U

underentreprenör	subcontractor
underhåll/förtjäna sitt uppehälle	earn one's living
underhållsbidrag	maintenance, alimony payment
underhållsskyldighetsavdrag	credit for maintenance liability
underkapitalisering	thin capitalization
underkasta avgörandet ny prövning i högre rätt	submit a decision to the consideration of a higher court
underrätt	lower court
underskott	a deficit of capital income
underskottsgottgörelse	tax credit for capital loss
understöd en mening	agree with an opinion
understöd ett förslag	support a proposal
undersysselsättning	underemployment
uppdatera	update, bring up to date
uppenbar	obvious, apparent, evident
uppenbart missförhållande	in obvious disproportion
uppskatta	estimate
- grovt uppskattat	- according to rough estimation
uppskatta inkomsterna från Finland	estimate earnings received from Finland
uppskattad invaliditetstid	the estimated period of disability
uppskov, anstånd	postponement
- uppskov med verkställigheten	postponement of an execution
uppsåtligen, -ligt	on purpose
uppträdande artist/konstnär	performing artist
ursprunglig	original
- ursprunglig handling	- original document

utan orsak	without due cause
utdela vinst	distribute the profit
utgivningsdag	date of issue
utkast	draft
utkomst	living
utmäta	distrain, attach, levy a distress
utmätning	distrain, distress, attachment
utmätning av fastighet	seizure, distraint of immovable property
utmätning av lön	garnishment of wages
utmätning av lös egendom	seizure, distraint of movable property
utmättningsbar	distrainable (assets), attachable (income)
utmättningsmyndighet	enforcement authority
uttömmande förteckning	exhaustive list
V	
vanlig	common, ordinary, usual
varaktighet	duration
varaktigt vistelseort	permanent residence
vara gällande	stay in force
vara verksam för biläggning av tvist	settle a dispute
vardag	week day
verifikat	receipt, verificate
- bevara verifikat	- maintain the receipts
- förete verifikat	- present receipts
verklig	true, real, actual
verkställbar	enforceable
verkställighet	enforcement
- avbrott av verkställighet	- interrupt enforcement
vid behov	when the need arises
villig	willing
villkor	condition, provision
- uppfylla villkor	- fulfill conditions
vilseledande	misleading
vinst	profit
visa sig	prove to be
visning	evidence, proof
viss andel	specified share
viss dag	due date
vistelsestillstånd	permit of residence
vistelse utomlands	stay abroad
vittna	prove, certify, testify, attest
vålla skada	cause damage

vårdslös	careless
väcka talan	take legal action
vägande skäl	weighty reason
vägra	refuse
välja	choose, select
värdeföremål, -sak	valuable
värdelös	worthless, valueless
värdenedgång	depreciation, decrease in value
värdering	securities, valuable papers
- värdet av egendomen bestäms genom värdering	- property shall be appraised on the basis of estimation
värdering	valuation
väsentlig	essential, substantial
väsentlig anknytning	substantial tie
Y	
yrkande	claim, demand, request
yrke	profession, occupation
- idka yrke	- exercise a profession
- bedriva rörelse	- carry on a business
yrkesmässig aktiehandel	professional trading in shares
yrkesutövare	independent professional, self-employed person
yrkesverksamhet	professional activities
Ä	
åldersgräns	age limit
årsinkomst	the annual income
årsanmälan	Annual Notification
åsikt	opinion
- allmän åsikt	- general opinion
åtal	accusation, prosecution
- avstå från åtalet	- drop charges
- utan egen skuld	- without fault of one's own
åtala, tilltala	accuse,
återbetalning	refund, repayment
åtskilja	sort out, separate, classify
åtskilja ett outbrutet område	separate a parcel of land from piece of real estate
äktenskap/skilsmässa	marriage /divorce
ämna	intend
ändringssökande	appeal
ändringssökande	appellant

Ö

ömsesidig	mutual, reciprocal
ömsesidighet	reciprocity
ömsesidigt avtalsförfarande	mutual agreement procedure
öppet bolag	partnership
öppethållande tid	business hours, office hours
öre	tax unit
överbetalning	excess payment
överensstämmelse/beslutet överensstämmer icke med lagen	the decision is not in harmony with the law
överflyttning av bevisbörda	transfer of the burden of proof
överföring av förvaltning	transfer of possession
överföring av skattemedel	transfer of tax
överföring av äganderätt	transfer of ownership
överklaga/söka ändring i ett beslut	appeal a decision
överlåta uppgifter	deliver information
överstrida sin kompetens	exceed one's authority
översättning, översättare	translation, translator
övertidsarbete	overtime work
övervaka	keep an eye on
överväga på nytt	reconsider

FÖRTECKNING ÖVER BILAGOR

Handbok i internationell beskattning 2015 (skatteår 2013 och 2014)

Kapitel 4

- Bilaga 1, Sv-premie samt pension från EU/EES/Schweiz
- Bilaga 2, Ovanliga skatteavtalsbestämmelser 2013 och 2014
- Bilaga 3, Beskattning av utländska pensioner i Finland 2013 och 2014
- Bilaga 4, Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln, VEROH 6173r; 2.2015
- Bilaga 5, Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln, VEROH 6172r; 2.2015

Kapitel 5

- Bilaga 6, Pensionstagare som flyttar utomlands
- Bilaga 7, Källskatteprocentstatser 2013, VEROH 6241b; 11.11.2013
- Bilaga 8, Källskatteprocentstatser 2014, VEROH 6241b; 7.3.2014

Kapitel 6

- Bilaga 9, Gällande skatteavtal 1.1.2014

Kapitel 7

- Bilaga 10, Soc. och sf-avgifter samt redovisnings- och årsanmälningsförfarande
- Bilaga 11, Bestämmandet av soc. skyddsavgiften och sf-premien och beskattningen 2012 i en tabell

Skatteförvaltningens handbok i internationell beskattning publiceras i överensstämmelse med gällande skattelagstiftning, rättspraxis och internationella avtal.

Handboken redogör för allmän och begränsad skattskyldighet, inkomst som förvärvats i Finland, undanröjande av dubbelbeskattning, socialskyddsavgifter samt de internationella avtalens inverkan. Boken innehåller de flesta av skatteanvisningarna om internationell beskattning.

Skatteanvisningarna, som kan uppdateras oftare än handboken, finns även på Skatteförvaltningens webbplats www.skatt.fi. Detaljerade skatteanvisningar > Internationella situationer.

Handboken i internationell beskattning är framför allt avsedd som handledning inom Skatteförvaltningen men den kan även användas som uppslagsbok av Skatteförvaltningens kunder.



Edita Publishing Ab
PB 800, 00043 EDITA, växel 020 450 00
Postförsäljningen:
Telefon 020 450 05, fax 020 450 2380
asiakaspalvelu.publishing@edita.fi
www.edita.fi/netmarket



9 789513 766535

ISBN 978-951-37-6653-5
33.25