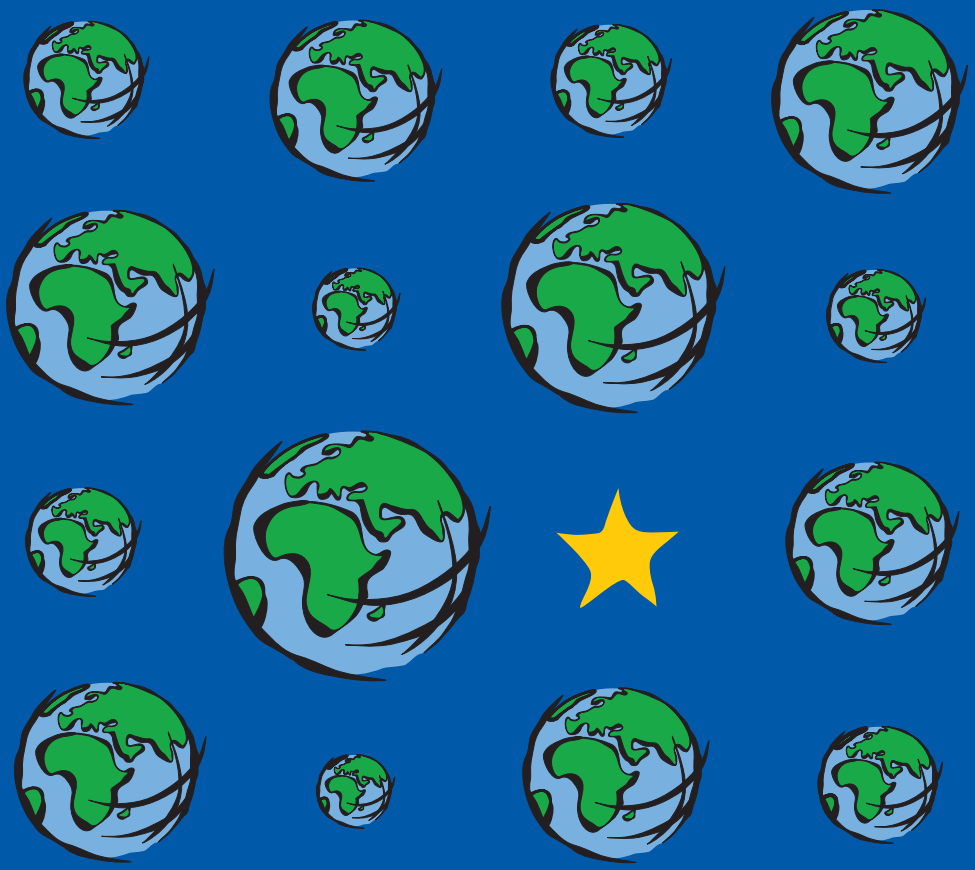
HANDBOK I INTERNATIONELL BESKATTNING 2010

SKATTEÅR 2009



SKATTEFÖRVALTNINGENS PUBLIKATION 284R.10

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 Skatteförvaltningens meddelanden om internationell beskattning. Meddelandena, som kan uppdateras oftare än handboken, finns även på Internet, adressen www.skatt.fi/ under länken Skatteinfo, Internationella situationer.

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

Skatteförvaltningen

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

2. SAKREGISTER 8

3. ALLMÄN OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET 13
Skattskyldighetens allmänna omfattning
Allmän skattskyldighet 14
Definition på allmän skattskyldighet 14
Fysiska personer och allmän skattskyldighet 15
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 inom Europeiska gemenskapen 20
Begränsad skattskyldighet 21
Definition på begränsad skattskyldighet 21
Begränsad skattskyldighet för inkomst 21
Inkomster som har förvärvats i Finland 22
RÄTTSPRAXIS 28

4. BESKATTNINGEN AV ALLMÄNT SKATTSKYLDIGA 39
Global skattskyldighet 39
Skattefria utlandsinkomster 40
Ortstillägg m.m. som erhållits av finska staten och Finpro r.y.(före detta Utrikeshandelsförbundet r.f.) 41
Arvoden av FN för sakkunniguppdrag och lön av vissa organisationer 41
Kostnadsersättning till en medlem av Europaparlamentet .. 42
Kostnadsersättningar som bl.a. nationella experter erhåller av EU 42
Vissa ersättningar i anslutning till tjänstgöring utomlands ... 43
Dagtraktamenten 44
Lön som omfattas av sexmånadersregeln 44
Skattepliktiga utlandsinkomster 51
Lön för arbete utomlands 51
Övriga förvärvsinkomster 53
Kapitalinkomster 56
Vissa särgruppers utlandsinkomster 58
Undanröjandet av dubbelbeskattning 59
MetodL 59
Avräkningsmetoden 60

Undantagandemetoden 64
Beskattningen av invandrare och utvandrare 67
RÄTTSPRAXIS 72

5. BESKATTNINGEN AV BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA..... 112
Två olika beskattningssätt 112
Beskattning enligt BFL 113
Beskattningen av förvärvsinkomster 114
Beskattningen av kapitalinkomster 115
Beskattningsorten 117
Källbeskattningen..... 117
Källskatt på lön..... 118
Källskatt på pension 122
Källskatt på arbetsersättningar och vissa andra prestationer..... 122
Källskatt på dividend, ränta, royalty m.m. 123
Om källskatteförfarande och ändringssökande 125
RÄTTSPRAXIS 130

6. SKATTEAVTALEN 168
Hemviststatsprincipen och källstatsprincipen..... 168
Skatteavtalens relation till den interna lagstiftningen 169
Granskning av skatteavtalen artikelvis 170
Artikel 1 Personer på vilka skatteavtalet tillämpas 171
Artikel 2 Skatter som omfattas av avtalet 172
Artikel 3 Allmänna definitioner..... 173
Artikel 4 Hemvist enligt skatteavtalet 174
Artikel 5 Fast driftställe 175
Artikel 6 Inkomst av fast egendom 177
Artikel 7 Inkomst av rörelse..... 177
Artikel 8 Sjöfart och luftfart..... 178
Artikel 9 Företag med intressegemenskap..... 178
Artikel 10, 11 och 12 Dividend, ränta och royalty..... 178
Artikel 13 Vinst av egendomsöverlåtelse..... 179
Artikel 14 Självständig yrkesutövning..... 179
Artikel 15 Enskild tjänst 180
Artikel 16 Direktörsarvoden..... 183
Artikel 17 Artister samt idrottsmän 183
Artikel 18 Pension 184
Artikel 19 Offentlig tjänst 184
Artikel 20 Studerande och praktikanter samt lärare och forskare 185
Artikel 21 Annan inkomst 186
Artikel 22 Förmögenhet 186
Artikel 23 Undanröjande av dubbelbeskattning..... 186
Artikel 24 Förbud mot diskriminering 189
Artikel 25 Ömsesidigt avtalsförfarande 189

Artikel 26 Utbyte av upplysningar 190
Artikel 27-29..... 190
RÄTTSPRAXIS 191

7. AVGIFTER SOM GÄLLER SOCIAL TRYGGHET..... 196
Försäkrads sv-premie och dp-premie 197
Arbetsgivares socialskyddsavgift 201
Hur påverkar avtal som gäller social trygghet internationella arbetssituationer..... 202
RÄTTSPRAXIS 209

8. NÄRINGSBESKATTNING..... 216
Beskattning av näringsinkomst i internationella situationer .. 216
Hur fast driftställe bildas 221
ISkL 13a § och OECD:s modellskatteavtal..... 221
Sjöfart och luftfart..... 224
Byggnads- och monteringsverksamhet..... 224
Förberedande och medhjälpande funktioner 226
Representanter 228
Yrkesverksamhet 229
Bestämning av ett fast driftställes inkomst i skatteavtalen. 230
Näringsinkomst som allmänt skattskyldig erhållit från utlandet..... 232
Beskattning av näringsinkomst som erhållits från utlandet 232
Rörelseinkomst från ett fast driftställe utomlands 234
Dividend-, ränte- och royaltyinkomst från utlandet 236
Samfunds överlåtelsevinster och -förluster samt upplösning av samfund..... 243
Näringsinkomst som en begränsat skattskyldig erhållit från Finland..... 245
Beskattning av en begränsat skattskyldigs näringsinkomst..... 245
Rörelseinkomsten av en begränsat skattskyldig från ett fast driftställe 249
Dividend-, ränte- och royaltyinkomst av en begränsat skattskyldig..... 251
Interprissättning..... 252
Bestämmelser som gäller rättelse av internprissättning ... 252
Rättelse av internprissättning..... 255
Stödande av ett förlustbringande utländskt dotterbolag ... 258
Utländskt bassamfund 260
RÄTTSPRAXIS 266

9. SPECIALFRÅGOR..... 294
9.1. Beskattningen av särgrupper som arbetar i Finland 294
Diplomater..... 294
Konferenser mellan staterna 295

Internationella organisationer 295
Skyddskommissionen för Östersjön 295
Nordiska Investeringsbanken och Nordiska projektexportfonden 296
WIDER-Institutet 296
Internationella migrationsorganisationen (IOM) 297
Europeiska kemikaliemyndigheten 297
9.2. Beskattningen av arv och gåvor i internationella situationer 297
Arvsbeskattningen 298
Gåvobeskattningen 299
Arvsskatteavtalen 300
Beskattning av ett arv eller en gåva som en i Finland bosatt person erhållit fr.o.m. 1.1.2008 302
Beskattning av ett arv eller en gåva som en utomlands bosatt person har erhållit fr.o.m. 1.1.2008 303
9.3. Skattelättnader 304
89.3 § BFL 304
89.1 § BFL 305
88 § BFL 305
9.4. Utbyte av information 306
Uppgifter som ges från Finland 307
Jämförelseuppgifter som kommer till Finland 308
9.5. Internationell handräckning vid indrivning av skatter 308
De nordiska länderna 309
Indrivning i ett annat nordiskt land av skatter som debiterats i Finland 309
Indrivning i Finland av skatter som debiterats i ett annat nordiskt land 311
Behörig myndighet i andra avtal 313
9.6. Den nordiska överenskommelsen om uppbörd och överföring av skatt 315
Stat i vilken preliminär skatt kan krävas 317
Överföring av tillgångar 319
9.7 Boendeintygen 322
Intyg över boende i Finland 322
Intyg om boende utomlands 323
9.8. Det nordiska språkavtalet 324
RÄTTSPRAXIS 326

10. SVENSK-ENGELSK ORDLISTA 350

FÖRKORTNINGAR

ArvsskatteL	Lag om skatt på arv och gåva 378/1940
BFL	Lagen om beskattningsförfarande 1118/1996
CSN	Centralskattenämnden
Dp-premie	Sjukförsäkringens dagpenningspremie
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområde
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
EU	Europeiska unionen
FPA	Folkpensionsanstalten
FSkL	Förmögenhetsskattelagen 1537/1992 (upphävd)
GBL	Lag om gottgörelse för bolagsskatt
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 dagpenningspremien)
SHM	Social- och hälsovårdsministeriet
SjukförsL	Sjukförsäkringslagen 1224/2004
SkatteS	Skattestyrelsen
Sv-premie	Sjukförsäkringens sjukvårdspremie

2. SAKREGISTER

Allmän skattsskyldighet 14
Allmänna Försäkringskassan 307
Användning av betalningar från utlandet 310
Arbetsgivares socialskyddsavgift 201
Arbetslöshetsdagpenning 122
Arvode för föredrag 25
Arvode, medlem i ett förvaltningsorgan 23
Arvode till familjevårdare 122
Au pair 119
Avdrag
– begränsat skattskyldigs 114
– från inkomst som förvärvats utomlands 55
Avräkningsmetoden 60
Bankkostnader för pension 53
Begränsat skattskyldig
– fast driftställe 249
– näringsinkomst från Finland 245
Behörig myndighet
– i avtalen om social trygghet 203
– i skatteavtalen 173
Beskattningskommun
– enligt treårsregeln 19
Beskickning,
– finsk medborgare som tjänstgör vid främmande stats beskickning 294
Besvär över främmande staters skatter 312
Besvär över skatter i andra nordiska länder 315
Betalningsarrangemang 312
Betalningsuppmaning 309
Björnön 173
Boendeintyg 322
Brittiska lärare 186
Byggnadskonsortium 225
Centrum för levnadsintresserna 174
Chaufförer 25
Council-tax 174
Dagtraktamente 44, 119
– allmänt skattskyldigs 44
– begränsat skattskyldigs 119
Deposition i intressekonto 123
de Groot-invändningen 66
Diplomater
– finländska 20
– utländska 294
Dividend 26, 56, 124, 235, 237, 239, 235
Dröjsmålsränta 311, 314

Dubbelboende 39, 168
Dödsbo 15, 113
Ekonomisk dubbelbeskattning 255
Europabolag – nationella lagbestämmelser 216
Europabolag 217
Europeiska Frihandelsförbundet 42
Europeiska Rådet..... 42
Europeiska återuppbyggnadsbanken 58
Evangelisk-lutherska kyrkan 47
Familjevårdrare 122
FAO, GATT, IAEA, IBRD, ICAO, IDA, IFC, ILO, IMF, IMO, IOM, ITU,
WHO, WIPO, WMO, WTO 20
Fast driftställe 175
- byggnads- och monteringsverksamhet 224
- elektronisk handel 222
- europabolag 222
- flera entreprenadavtal 225
- förberedande och medhjälpande funktioner 226
- planerings-, övervaknings- e.d. arbete 225
- yrkesverksamhet 229
Fastighetsskatt 16, 113
Finpro r.f. 40
Finska medborgare vid Finlands utrikesrepresentation 19
Flyttningskostnad 53
FN:s fackorgan 41
Folkpensionsanstalten
– intyg över att personen inte är försäkrad 199
Förbud mot diskriminering 231
Förlust
– bassamfund 264
– dotterbolag 258
– fast driftställe i Finland 250
– fast driftställe utomlands 235
Förordningen 1408/71 och Schweiz 206
Förskottsinnehållningsavtalet 315
Försäkringsersättning och sexmånadersregeln 41
Förutsättningarna för indrivningsbegäran 314
Förvaltningsorgan 23
Gränsgångare 120
Handelssekreterare 19
Handräckning
– vid indrivning av skatter 308
– vid utbyte av information 306
Hemviststatsprincip 168
Hyresinkomst
– erhållen från utlandet 57
Idrottsmäns arvoden 112, 183

Indrivningsdirektivet 313
Inkomster som har förvärvats i Finland 22
Internationella organisationers tjänstemän
– i Finland 295
– utomlands 20
Internprissättning 256
Invandrare 67
Kontrollanmälan 305, 306
Kostamuslagen 51
Kostnadsersättning 42
Kurs, valutakurs 51, 311
Kursvinster och -förluster 220
Källskatt 126, 127
Källstatsprincip 168
Kyrkoskatt 172
Lotterivinst, från utlandet 54
Luxemburg 171
Lärare 185
Medlemsavgift 51
Mekanikerregel 180
Måltidersättning 119
Naturliga avdrag
– från inkomst som erhållits från utlandet 55
Nordiska Investeringsbanken 296
Nordiska Ministerrådets sekretariat 58
Oanvänd avräkning 63
Offentligrättsliga samfund 47
Oväntad orsak..... 50
Penningersättning i stället för dividend 27
Pension 200
Pensionsförsäkringspremie
– arbetstagarens 197
Personalen inom Europeiska Gemenskapen 58
Placeringsfonds vinstandel 124
Preskription 310, 313, 315
Prisstöd 259
Representant
– osjälvständig 228
– självständig 229
Ränta-royaltydirektivet 236
Ränteavdrag 116
Ränteinkomst 22
Rättelse av internprissättning 252
Rörelseinkomst 177
Sakkunniguppdrag 41
Samföretag 220
Sekretess 306

Semesteråterkomstpenning 49
Sjöman 27, 47, 181
Skattekvittning 313
Skatteverk
– förhandsavgörande 127
Skatteverk 202
Skiljemannakonventionen 14
Social trygghet, avtalen 202
Socialskyddsavgift 44
Stadigvarande bo och hemvisit 16
Stipendier 53
Studerande 51, 119
Tax sparing credit 64
Treårsregeln 17
Turpeinen C-520/04 117
Tvingande orsak 50
Tävlingsvinst 54
Underkapitalisering 257
Uthyrning av arbetskraft 182
Utländsk arbetsgivare 201
Utländskt bassamfund 260
Utsänd arbetstagare 204
Utsökning 309
Utvandrare 68
Valutafond 42
Valutakurs 51, 311
Väsentlig anknytning 17
Ändamålsenlighetsprövning 305
Återuppbyggnadsbank 42
Överlåtelsevinst 116
– anläggningstillgångsaktier 243
– erhållen av egendom utomlands 56
Yrkesinkomst 23, 229, 234

3. ALLMÄN OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET

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.

Boende i Finland och allmän skattskyldighet är samma sak

De i Finland bosatta, dvs. allmänt skattskyldiga, är i Finland skattskyldiga för den inkomst som de erhållit i Finland och annorstädes (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. På deras flesta inkomster tas ut en slutlig källskatt. Någon skattedeklaration behöver då inte inlämnas och några avdrag får inte heller göras. I ISkL finns en exempelförteckning över inkomster som förvärvats i Finland. Beskattningen av begränsat skattskyldiga är inte ens i fråga om förvärvsinkomsterna progressiv. Fr.o.m. 2006 beskattas dock pensionsinkomsterna progressivt (856/2005). Den progressiva beskattningen kan dessutom bli verkställd på basis av s.k. 75 procents regeln, se kapitel 5.

ISkL avgör skattskyldighetens slag

I ISkL har 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 stadganden som definierar skattskyldighetens omfattning i Finland finns i huvudsak i 9-13 § ISkL. Om det beskattningsförfarande som tillämpas i fråga om allmänt skattskyldiga stadgas i BFL. Om det beskattningsförfarande som gäller begränsat skattskyldiga stadgas i huvudsak i KällskatteL, där det dessutom finns vissa stadganden 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 en lägre källskatt i Finland beträffande kapitalinkomst än Finlands interna lagstiftning. Ett skatteavtal kan även helt förhindra att en begränsat skattskyldig be-

skattas 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 betalts 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 1408/71. 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. Arten av skattskyldighet för en finsk medborgare som flyttar från Finland ändras däremot mitt under året (på utflyttningsdagen) endast om han kan visa att han efter utflyttningen inte haft väsentlig anknytning till Finland. Om beviset visas upp först senare, ändras skattskyldigheten först vid ingången av det följande året.

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).

Beskattningen av makar

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

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.

Samfund och dödsbon

I skattelagstiftningen har 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.

Fysiska personer

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

– 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 inte ännu 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.

Utländska diplomater m.fl.

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 väsentligt inskränkts i 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 stadganden i ISkL och bestämmelser i internationella avtal, vilka 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 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 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 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 dylik person emellanåt är 4 månader borta från Finland, förblir han allmänt skattskyldig i Finland även under dessa 4 månader.

Kontinuiteten

Ett arbete för en skattskyldig, som bor stadigvarande utomlands, kan förutsätta korta, ofta upprepade arbetsperioder i Finland. I utslaget HFD 1990/4757 har det tagits ställning till en dylik situation. 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. I utslaget HFD 1987/2310 framgår igen, att en i Sverige stadigvarande bosatt persons

dagliga arbete på finska sidan inte utgör en kontinuerlig vistelse i Finland.

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 i allmänhet en finsk medborgare 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.

Personer som tillfälligt vistas utomlands

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

”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 Fin-

land. 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.″

- total-prövningen

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 en annan fastighet än en sommarstuga kvar
– den skattskyldige omfattas av Finlands socialskydd
– den skattskyldige idkar affärsverksamhet i Finland eller
– den skattskyldige arbetar i Finland.

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).

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 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 uppkommer senare (HFD 1993/1831).

När tre år har förflutit

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 anknyt-

ning bevarats kan i allmänhet inte heller därför ha framgång att man nu borde påvisa att en avsevärt starkare anknytning existerar än den som är tillräcklig under de tre första åren.

Ofta skulle det vara förmånligt för en skattskyldig att förbli allmänt skattskyldig i Finland även efter att tre år har gått. Om t.ex. den lön som beskattas i Finland är rätt liten, är skattebördan högre om den beskattas med 35 % enligt källskattelagen än om den omfattas av en progressiv beskattning. Det är dock inte enbart på den skattskyldiges yrkande möjligt att förbli allmänt skattskyldig i Finland en längre tid än tre år. 75 procents regeln som satts i 13 § i källskattelagen möjliggör dock under vissa förutsättningar progressiv beskattning på ansökan efteråt, se kapitel 5.

Senare vistelser i Finland

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 i rättspraxis ansetts att en ny treårstid inte inleds när vistelsen i Finland upphör (HFD 1990/712).

Beskattningskommun

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 §).

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 skall anses vara, avgörs igen 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).

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. Skat-

teavtalens 183 dagarsregel leder dock i allmänhet till att tjänstgöringslandet har beskattningsrätt för lönens 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 huvudsyssla 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 huvudsyssla i tjänsteförhållande till finska staten, under hela tjänstgörings-tiden 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:n barnstiftelse), UNIDO (industriell utveckling), UPU (post), WHO (hälsa), WIPO (patent), WMO (luft) och WTO (handel).

Personalen inom Europeiska gemenskapen

Samma boningsstat

Om särskilda rättigheter och friheter inom Europeiska gemenskapen har 8.4.1965 avfattats ett protokoll, bestämmelserna av vilket tillämpas i Finland ända från 1.1.1995 (FördrS 103/1993). Enligt protokollets 14 artikel kvarblir en persons hemort densamma vid beskatt-

ningen, om han flyttar till en annan medlemsstat för att sköta sin tjänst inom gemenskapen.

Makens situation

Bestämmelsen om kvarblivandet av hemort tillämpas enligt protokollet även på barnen som försörjs 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.

14 Art och ISkL

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 hos gemenskaperna är beskattningsmässigt bosatt i den stat där den andra maken arbetar, kan detta även oberoende av förvärvsverksamheten av den förstnämnda maken godkännas i beskattningen i Finland.

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 registreringsskyldighet 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 HFD:s utslag 1999/1031, 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 beskatt-

ningen. För dessa redogörs senare i kapitel 6. Även i ISkL har en beskattning i Finland av vissa i Finland förvärvade inkomster förbjudits. 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 t.ex. inte skatt betalas i Finland 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.

- räntor för ett fast driftställe

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 §).

Spardirektivet 2003/48/EG

Till 3 § i källskattelagen har 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.

Lagen om källskatt på ränteinkomst

L 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.

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.

Eget lagrum för sjömän

Om sjömännens löner och pensioner föreskrivs särskilt i ISkL 13 §.

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.

Inkomster av fastighet eller aktielägenhet

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 rörelse och yrke samt av jord- och skogsbruk

Inkomst som erhållits av rörelse som har bedrivits i Finland eller 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 erlägga 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 inte här 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 § 3punkten). 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

Fr.o.m. 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

Fr.o.m. 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 fåtts för sådan verksamhet är inkomst som fåtts 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 konstmålare eller föredragande vid konferenser.

Lön till hyrd arbetstagare

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. År 2010 har Finland sådant skatteavtal som tillåter beskattningen endast med de nordiska länderna, Estland, Georgien, Guernsey, Lettland, Litauen, Moldavien och Vitryssland.

Övriga löneinkomster

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).

Att ett arbete har utförts i Finland avgörs på geografiska grunder. Finland utsträcker dock ju t.ex. sin beskattningsrätt även till inkomster som erhålles 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 transporterna sker i Finland och en del i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett (HFD 1993/3616) att som inkomst som erhållits 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 fåtts från Finland. I vissa fall kan förberedandet av föredraget förutsätta omfattande förberedande arbete i hemstaten. Betalaren kan då betala en separat ersättning för förberedelserna. Då den här ersättningen betalas för ett arbete som utförs utomlands, kan utelämnandet av källskatten godkännas.

Chaufförer

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.

- en arbetsgivare som finns i Finland

Förmån av användning av anställningsoption betraktas i allmänhet som lön. Till den del förmånen hänför sig till en tid då den skattskyldige arbetade i Finland för sådan arbetsgivares räkning som befinns 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.

- förmån av anställningsoption

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

En pension som grundar sig på någon annan tjänstgöring än vid ett offentligrättsligt 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 influtna pensionen inte inkomst som förvärvats i Finland (HFD 1990/3922). Även en pension som baserar sig på en

Pensioner

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

Av ett finskt aktiebolag, andelslag eller annat samfund erhållen dividend, ränta på andelskapital och på placering i tilläggsfond, och annan med dessa jämställbar inkomst är inkomster som har förvärvats i Finland (10 § 6 punkten ISkL). Även förtäckt dividend utgör inkomst som förvärvats i Finland, likaså andel i finska sammanslutningars inkomst.

Ränteinkomster

En ränteinkomst har förvärvats i Finland, om gäldenären är en person som är bosatt i Finland eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning, samfälld 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.

Royaltyn

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 samfälld förmån eller ett finskt dödsbo (10 § 8 punkten ISkL).

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).

Vinstandelar i placeringsfonder m.m.

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).

Överlåtelse-vinster

I Finland förvärvad inkomst är den vinst som erhålles 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.

Från och med 2010

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

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 SjukförsL samt den övriga ersättning 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 2002/2803)

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 jämställs 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

HFD 1971/5016 II 583

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 omnämnandet 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 1975/2779

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 1977/4639

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 källskattekort 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 1979/3907 II 508

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 1981/33 II 501

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 1983/2351 II 501

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 1983/2353 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 1983/2354 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 1983/2356 II 504

Finländsk förening hade tecknat avtal om den danska X-balettens dansgrupps uppträdanden i Finland vid tillställningar som föreningen arrangerat. Såsom föreningens avtalspart hade kontraktet undertecknats av en dansk advokat ″såsom befullmäktigat ombud för X-balettens 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 spelararvoden 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.

HFD 1986/1679

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 1986/2918 II 502

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 inverkade inte på avgörandet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1986/5001 II 503

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.

CSN 1986/274

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.

HFD 1987/2310 II 506

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

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 1988/1334 II 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

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 1990/4757 II 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 §.

HFD 1990/712

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. Skattenämnden 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. tre års regeln 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 1990/3922

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 1990/4325

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 1992/4290

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 1992/506

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 1993/1831

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 1994/3616

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.

HFD 1996/619

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 1998/20

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.

HFD 1998/2199

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

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 1999/1031

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 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 företagets ledning hade även verkat som ombud-sekreterare i X Ltd. Det hade betalts 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 § 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 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet samt 60 § och 73 § 3 mom. 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 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.

HFD 2002/34

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 2002/2803

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 2004/6

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 2005/31

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 skattskyld för inkomst och förmögenhet.

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 2007/1674

Två makar hade flyttat till Spanien år 1994 och hade betraktats som begränsat skattskyldiga i Finland vid beskattning som verkställts 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 2008/1489, 2008:43

Allmän och begränsad skattskyldighet

Skatteförvaltningens publication 292.09 1.10.2009 www.vero.fi sivu 1 / 1

Det finns två slag av skattskyldighet i den finska inkomstbeskattningen: allmän och begränsad skattskyldighet. Allmänt skattskyldiga är de som bor i Finland och begränsat skattskyldiga de som bor utomlands. Allmänt skattskyldiga betalar skatt i Finland på inkomster som de erhållit i Finland och också på inkomster som de erhållit utomlands *(global skattskyldighet)*. Begränsat skattskyldiga betalar skatt i Finland endast på de inkomster som de erhållit i Finland. I det följande förklaras förutsättningarna för allmän och begränsad skattskyldighet.

Fysisk person

En fysisk person (t.ex. löntagare eller pensionär) är allmänt skattskyldig om han har sin stadigvarande bo och hemvist i Finland. Med stadigvarande bo och hemvist avses en ägar- eller hyresbostad som man reserverat för sig själv eller sin familj. Allmänt skattskyldiga är också alla utlänningar som vistas i Finland över sex månader.
Då en finsk medborgare flyttar utomlands, betraktas han som allmänt skattskyldig under flyttningsåret och tre följande år *(s.k. treårsregeln)*. Efter det blir han i allmänhet begränsat skattskyldig. Begränsad skattskyldighet kan komma i fråga redan innan tre år har förflutit om personen kan bevisa att han inte under skatteåret haft väsentliga förbindelser till Finland. Med väsentliga förbindelser avses t.ex. bostad som finns kvar i Finland eller det att man omfattas av det finska socialskyddet. Utländska medborgare blir i allmänhet begränsat skattskyldiga på flyttningsdagen.

Aktiebolag och andra samfund

Samfund är t.ex. aktiebolag och andelslag. Ett samfund är allmänt skattskyldig i Finland om det har registrerats i Finland eller annars grundats enligt finsk lagstiftning. Sådant är t.ex. ett aktiebolag som grundats enligt den finska aktiebolagslagen.
Ett samfund som registrerats utomlands är begränsat skattskyldig i Finland. Om ett sådant samfund anses ha fast driftställe i Finland, ska samfundet betala finsk skatt på de inkomster som hänför sig till det fasta driftstället, oberoende av om inkomsterna har förvärvats i Finland eller utomlands.

Sammanslutning

Sammanslutningar är t.ex. öppna bolag och kommanditbolag. Som sammanslutningar betraktas också sådana fastigheter i Finland som två eller flera personer förvaltar eller brukar tillsammans. Sammanslutningar är inte självständiga skattskyldiga, utan deras inkomster fördelas för beskattning som sammanslutningsdelägarnas inkomst. Av den anledningen är sammanslutningar inte allmänt eller begränsat skattskyldiga. Beskattningen av sammanslutningars inkomster är beroende på delägarnas hemviststat och den stat där inkomsten har erhållits.

Dödsbo

Ett dödsbo är allmänt skattskyldig i Finland om arvlåtaren var allmänt skattskyldig i Finland vid sin död. På motsvarande sätt är ett dödsbo begränsat skattskyldig om arvlåtaren var begränsat skattskyldig vid sin död.

Skatteavtal och deras inverkan

Finland har ingått skatteavtal med över 70 stater. Avtalen kan begränsa skyldigheten att betala skatt i Finland hos både allmänt och begränsat skattskyldiga. Enligt skatteavtal avgörs också de fall där en person som är allmänt skattskyldig i Finland är globalt skattskyldig också i en annan stat *(s.k. dubbelt boende)*. Genom skatteavtal avgörs då vilken stat som i praktiken får beaktas dubbelboendens globala inkomster.

4. BESKATTNINGEN AV ALLMÄNT SKATTSKYLDIGA

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 en person eller ett samfund anses vara allmänt skattskyldiga i Finland. I detta kapitel redogörs för beskattningsbehandlingen av allmänt skattskyldigas utlandsinkomst.

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 stadgats vara fri från skatt i Finland. Enligt NärSkL är den dividend ett finskt bolag erhåller från utlandet under vissa förutsättningar skattefri i Finland. Enligt MetodL ytterligare hänförs till ett samfunds skattepliktiga inkomst inte sådan utlandsinkomst på vilken undantagandemetoden skulle tillämpas med stöd av ett skatteavtal.

Undanröjande av dubbelbeskattning

Den inkomst som en i Finland bosatt person erhåller utomlands är ofta skattepliktiga i detta land. Om denna inkomst inte i ISkL eller NärSkL har stadgats vara skattefri, undanröjs en eventuell dubbelbeskattning i allmänhet i Finland. Enligt skatteavtalen sker detta antingen genom undantagandemetoden (befrielsemetoden) 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/punkt d i skatteavtalet med Schweiz. Om inkomsten fas 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.

Italien och Schweiz

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.

Dubbelboende och treårsregeln i vissa skatteavtal

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”.

Avtal om social trygghet

Avtal om social trygghet mellan stater kan begränsa skyldigheten att erlägga 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.

Skattskyldigheten för särgrupper

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.

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 r.f. 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 familjemedlemmars flytt- och resekostnader, som arbetsgivaren bekostar på grund av arbetet utomlands och sådan sedvanlig tjänstepersonal och utbildning för barn som

arbetsgivaren bekostar där under tiden för arbetet utomlands (ISkL 76 § 5 punkt),

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

– vissa kostnadsersättningar till experter eller medlemmar av vissa kommittéer som utbetalas av de Europeiska gemenskaperna (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 r.y.(före detta Utrikeshandelsförbundet r.f.)

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 76 § 2 punkten ISkL stadgas om ortstillägg till personer som står i arbetsförhållande till Finpro r.y. (före detta Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.) 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

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 fåtts från FN oberoende av, vem den egentliga lönen betalar. Däremot är den pension som erhålles för ett sådant uppdrag, skattepliktig inkomst i Finland (HFD 1978/4580). En exempelförteckning över Förenta Nationernas fackorgan finns i kapitel 3.

Pension

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 1978/1946).

FN-tjänstemän

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 (FördragsS 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 (FördragsS 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 (FördragsS 80/1989).

Exempel

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 betalts 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.

Kostnadsersättning till en medlem av Europaparlamentet

I 70 § ISkL har 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 sekreteraranslag.

Kostnadsersättningar som bl.a. nationella experter erhåller av EU

Vid de Europeiska gemenskapernas kommission arbetande s.k. nationella experter avlönas av en arbetsgivare 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. twinning-projektet. 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 gemenskapernas Regionkommitté och sociala kommittén. 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.

Sexmånadersregeln behöver inte vara tillämplig på lönen

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.

76 § ISkL berör endast personer som arbetar utomlands men är bosatta i Finland. Om arbetsgivaren ersätter sådana utgifter för perso-

ner 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, måltidssersättningar och logiersättningar som motsvarar en genomsnittslig skälig förhöjning av färd- och levnadskostnaderna. Skattefriheten gäller på samma sätt arbetsresor både i hemlandet och utomlands.

De ovannämnda ersättningarna är skattefria till den del som skattestyrelsen 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 Skattestyrelsens 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 sexmånadersregeln 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 deklarationsskyldighet.

- 183-dagarsregeln, dvs. mekanikerregeln

183-dagarsregeln i skatteavtalets 15 artikel, även kallad mekanikerregeln, hindrar arbetsstaten från att beskatta inkomsten om arbetsgi-

varen 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. Ur publikation 273, 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 arbetsgivares 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 faktum att ett finländskt företag har ett moder- eller dotterbolag i utlandet innebär inte i sig att företaget skulle ha ett fast driftsställe i utlandet.

- uthyrning av arbetskraft

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 förete en tillräcklig utredning om att arbetsstaten beskattar på denna grund.

- utländsk arbetsgivare

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

- 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 iväg B 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 beskat-

tas 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 löneinkomst. 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.

Exempel

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.

Minst sex månader

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.

- arbetsgivarens natur

Regeln tillämpas inte på lön som erhållits av den finska staten, ett finskt offentligrättsligt 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.

Offentligrättsliga 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,
– Statens tekniska forskningscentral 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.

- 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.

Exempel

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.

- endast lön

Regeln kan endast tillämpas på lön. Den tillämpas inte på inkomst av affärsverksamhet eller yrkesutövning 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.

Exempel

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.

Optionsförmån

Om sexmånadersregeln kan tillämpas på löneinkomst som utomlands förvärvats 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.

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. Tillbringandet av semestern i arbetsstaten minskar inte heller på den skattskyldiges vistelsedagar i Finland (HFD 1981/2620 och HFD 1988/2288).

Semester i ett tredje land

Skattestyrelsen har tidigare gett anvisningar om att semester eller annan längre ledighet i ett tredje land ska jämställas med vistelse i Finland. Från och med 2004 är denna anvisning inte längre giltig. Semester i ett tredje land jämställs inte mera med vistelse i Finland. Av rättspraxis kan nämnas de för specialfallen redan tidigare givna avgörandena HFD 1998/1040 och HFD 2001/759.

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 om 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 1996/4135 ansågs sexmånadersregeln vara tillämp-

lig 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 offentligrättsligt samfund.

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

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 föranledas 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 för tidigt helt upphör 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.

Arbetsgivarens förfarande

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 SkatteS:s beslut om allmän skyldighet att lämna uppgifter). Anmälan skall lämnas in till skatteverket för arbetstagarens hemkommun 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.

Skatteåterbäring och arbete i ett nordiskt land

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 skall man likväl ta bestämmelserna i den samnordiska överenskommelsen om förskottsinnehållning i beaktande. För överenskommelsen redogörs i kapitel 9. Om arbetet utförts i ett annat nordiskt land så att arbetsstaten är berättigad till beskattning, skall förskottsinnehållningen som skall återbetalas överföras till vederbörande arbetsstat. Då ett sådant fall konstateras i

skattebyrån, skall skatteverket omedelbart underrättas därom. Skatteverket sänder en överföringsbegäran till den andra staten med blankett NT5 och tar hand om den eventuella överföringen.

Kostamuslagen

Den s.k. Kostamuslagen (943/77), som inte längre tillämpas, förutsatte att en person som var bosatt i Finland utan hinder av sexmånadersregeln i Finland skulle betala skatt på en löneinkomst som var förvärvad i Kostamus. Utrikesministeriet har meddelat (FördragsS 102/1992) att avtalet mellan Finland och Sovjetunionen om Kostamus anrikningsverkskombinat efter den 11 juli 1992 inte längre är i kraft. På grund av detta tillämpas inte längre Kostamuslagen, som stiftades på basis av det nämnda avtalet. Från och med denna tidpunkt kan därför sexmånadersregeln tillämpas på en i Kostamus förvärvad lön.

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 stadgas 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 (se bilaga). 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 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. Den skattemässiga behandlingen av en löneinkomst som erhållits från utlandet framgår av Skatteförvaltningens publikation 273 som finns som bilaga.

Om arbetsstaten enligt ett skatteavtal inte har beskattningsrätt, beskattas inkomsten på normalt sätt endast i Finland. Samma 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 Skattestyrelsens 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. Värdet på utländsk bostadsförmån utgör högst 50 % av naturaförmånsvärdet på bostad som finns i Finland inom huvudstadsregionen och blivit färdig år 1992 eller senare. Bilförmån som fåtts utomlands hör till åldersklass C. Om den skattskyldige visar, att förmånens gängse värde är lägre 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.

Kostnadsersättningar

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 dagtraktamenten, 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 Skattestyrelsens beslut om dagtraktamenten 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 dagtraktamenten betalas men de utgör skattepliktig inkomst.

Övriga förvärvsinkomster

Från utlandet erhållna pensioner och socialskyddsförmåner

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 erhålles från utlandet påverkar också beviljandet av pensionsinkomstavdraget 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. Skatteförvaltningens publikation 272 som är avsedd för de skattskyldiga finns som bilaga till detta kapitel. I publikationen redogörs för den skattemässiga behandlingen av pensioner från Sverige.

EG:s socialskyddsförordning 1408/71 kan i vissa fall hindra påförandet av sv-premie för pensioner som fås från ett EU/EES-land. Detta är t.ex. fallet om en medborgare i ett EU/EES-land 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 EG:s socialskyddsförordning. 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 offentligrättsligt 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 konstnärsstipendium.

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 beskattar 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 85 § ISkL är de vinster som avses i 2 § i lotteriskattelagen fria från inkomstskatt. Eftersom 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.

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″.

C-42/02 Lindman

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 EG-fördragets 49 artikel.

Priser vid konst- eller idrottstävlingar utomlands

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/idrottsmannaartikel beskattas i den stat där tävlingen hålls. Beroende på avtalet tillämpas i Finland antingen undantagande- eller avräkningsmetoden. Se längre fram om undanröjande av dubbelbeskattning.

Royaltyn

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.

Dividender

Behandlingen av dividender i beskattningen ändrades år 2005. Om en utländsk dividend erhållits från en skatteavtalsstat eller från ett EU-land, beskattas den på samma sätt som dividend från ett finskt

bolag. Då kan en del av endast en dividend från ett onoterat bolag utgöra förvärvsinkomst. En dividend från en stat som inte är en skatteavtalsstat eller ett EU-land räknas däremot alltid till skattepliktig förvärvsinkomst. 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. Se Skatteförvaltningens publikation 50r.08 ″Beskattning av dividendinkomster″.

Arv och gåva

Kommunalbeskattningen av sidoarv och -gåvor har slopats 1.1.1996. Beskattningen av arv och gåva från utlandet presenteras nedan i kapitel 9.

Naturliga avdrag

Från inkomster som erhållits från utlandet kan på samma sätt göras de naturliga avdragen 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 1988/2339, HFD 1988/4999 och HFD 1989/4356). 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 skattskyldige 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

Dividender och räntor

Fr.o.m. 2005 har skattesatsen på kapitalinkomster varit 28 procent i Finland. Om dividenden erhålls från ett EU-land eller en skatteavtalsstat, räknas de belopp som i fråga om dividenden skall betraktas som skattefria enligt samma regler som i fråga om inhemska dividender. Av en dividend som erhållits från ett noterat bolag utgör då 70 % skattepliktig kapitalinkomst och 30 % skattefri inkomst. Enligt skatteavtalen undanröjs dubbelbeskattning som uppstått på grund av dividender och räntor i allmänhet genom avräkningsmetoden. Från skatten i Finland avräknas i debiteringsskedet en sådan inkomstskatt i en annan stat som den skattskyldige utreder som betald och vilken inte överstiger den i skatteavtalet nämnda maximiprocenten. Maximiprocenten är i allmänhet samma procent som det i avtalet har överenskommits 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 avtalsslutande 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 betalts i den andra staten på grund av befrielse som beviljats där. Se bilagan ″Ovanliga skatteavtalsbestämmelser″.

Exempel

En pensionär som återvänt från Sverige till Finland har en deposition i en bank i Sverige. I Sverige har uppburits skatt på ränteinkomsten. Denna skatt kan inte avräknas i Finland eftersom en ränteinkomst enligt det nordiska skatteavtalet beskattas i endast 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.

Placeringsfondens vinstandel

Om skatt uppburits på utlandet för en vinstandel av en placeringsfond, beror detta i allmänhet på att vinstandelen likställs i det ifrågavarande 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 såsom ″annan inkomst″ (HFD 1999/1600).

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

Från utlandet erhållna hyresinkomster och försäljningsvinst vid försäljning av en bostad lämnas i sin helhet obeaktade, om inkomsten har erhållits från en stat med vilken det har ingåtts 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.

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 lösegendom 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 lösegendom, 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 lösegendom. Utanför de nordiska länderna är det vanligt att även lägenheter i våningshus 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 våningshus kan till exempel i Spanien, Portugal och Frankrike enligt skatteavtalen beskattas i den stat där lägenheten finns, eftersom våningshuslägenheterna enligt dessa länders interna lagstiftning utgör fast egendom.

- inkomstbelopp fastställs som om det var från Finland

Beloppet av en överlåtelsevinst av lösegendom 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.

Fastighetsskatt som betalats utomlands

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.

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 (FördragsS 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 sekreteriat har utrymmen i Köpenhamn, Oslo och Stockholm. Enligt avtalet mellan de nordiska länderna om sekretariatets juridiska ställning (FördragsS 45/1973), uppbärs i stationeringslandet en avgift av skattenatur av 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 den nämnda 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.

Personal av Europeiska Gemenskapen

Tjänstemän och annan personal av Europeiska Gemenskapen betalar i allmänhet till samfund en särskild progressiv skatt på löne- och pensionsinkomsterna som de erhållit från samfunden. På inkomsten som beskattats i samfunden betalas inte någon nationell skatt i medlemsstaterna. Inkomst av detta slag kan inte beaktas i Finland genom undantagandemetoden med progressionsförbehåll. Detta grundar sig på EG-domstolens utslag från år 1960, Jean Humblet vs Belgian State. Den beskattningsmässiga behandlingen av pensionsinkomster fastställs i artikel 2 punkt b i rådets förordning 549/69.

Undanröjandet av dubbelbeskattning

MetodL

Om en person som är allmänt skattskyldig i Finland bor i Finland på det sätt som även avses i skatteavtalet och om han har inkomster från utlandet under sådana omständigheter att den ifrågavarande 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 överlåtits 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 (MetodL) (1552/95).

Både med och utan skatteavtal

MetodL, som började tillämpas år 1996, ersätter den gamla SkatteavräkningsL, som tillämpades endast i skatteavtalslösa situationer. MetodL 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.

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 några 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 royalties dock i allmänhet med tillämpning av avräkningsmetoden.

I det nordiska avtalet tillämpas undantagandemetoden på lön

På pensionsinkomst och löneinkomst som erhållits av ett offentligrättsligt 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 slutliga utländska skatten från den skatt som skall betalas i Finland för samma inkomst kallas avräkningsmetoden.

Avräkningens högsta belopp beräknas separat för varje land, förvärvskälla och inkomstslag (4 §). Vid beräknandet av avräkningens högsta belopp beaktar man även räntor då man räknar ut relationstalen. Metodlagen har ändrats (1360/2009) så att begränsningen om att avräkningen ska beräknas separat för varje land inte längre existerar fr.o.m. beskattningen för inkomståret 2010 och så att de oanvända avräkningarna avräknas i den ordning som de har uppkommit.

Enligt MetodL 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 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 betalts till den främmande staten. Då kan skatt som betalts till den främmande staten avdras från statsskatt, 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.

För stor skatt avräknas inte

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 varom överenskommits 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.

- skatt som utgift för inkomstens förvärvande

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 betalts 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).

Samma skattesubjekt

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 fall 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.

Avräkningens högsta belopp

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 följande år (fr.o.m. beskattningen för inkomståret 2010 till de fem följande åren).

Avräkningens högsta belopp beräknas separat för varje land (begränsningen om att avräkningen ska beräknas separat för varje land försvinner fr.o.m. beskattningen för inkomståret 2010), förvärvskälla och inkomstslag. Den vanligaste situationen är att den skattskyldige har inkomster från en inkomstkälla 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 det högsta avräkningsbeloppet

För att utreda avräkningens högsta belopp måste man först räkna ut skatten på det inkomstslag (förvärvsinkomst eller kapitalinkomst) ur en specifik förvärvskälla, i vilken det ingår utlandsinkomst:

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

Därefter uträknas avräkningens högsta belopp:

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

Exempel på tillämpningen av avräknings-metoden

	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		
– 30 000 från utlandet (FÖI 20 000, KAPI 10 000)		
– 90 000 från Finland		
Nettoinkomster	200 000	100 000
Skatter 98 000	70 000	28 000

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):

skattens andel av $\frac{70\,000 \times 80\,000}{200\,000} = 28\,000$

skattens andel av KAPI-skatten $\frac{28\,000 \times 40\,000}{100\,000} = 11\,200$

2. Avräkningens högsta belopp uträknas (den andel av förvärvskällans skatt som motsvaras av utlandsinkomsten):

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

Andelen som motsvarar utländsk kapitalinkomst $\frac{11\,200 \times 10\,000}{40\,000} = 2\,800$

Om den till utlandet betalda skatten understiger avräkningens högsta belopp, avräknas hela den skatt som betalts till utlandet från den finländska skatten enligt skatternas interna proportion.

Då den skatt som betalts till utlandet överstiger avräkningens högsta belopp, kan man avdra högst detta maximibelopp under skatteåret. Den överstigande andelen kan överföras att bli avräknad efterföljande år (fr.o.m. beskattningen för inkomståret 2010 under de fem följande åren).

Avräkningsyrkande lyckas även efter slutförd beskattning

Skatteavräkning borde sökas skriftligen före beskattningen slutförts. Om den skattskyldige framställer yrkande om avräkning först senare, avräknas skatten som betalts till utlandet genom skatterättelse. I yrkandet på avräkning skall man utreda skattebeloppet, betalningsgrunden, skattens slutliga karaktär, skattens betalning samt nämna de omständigheter som behövs för att avräkningen skall kunna bli beviljad. T.ex. en debetsedel utgör tillräcklig utredning över att skatt betalts till en främmande stat. Om förskottsinnehållningen de facto är en slutlig skatt i den främmande staten (ex. skatt på dividender och räntor eller den s.k. Lohnsteuer-skatten på löner i Tyskland) godkänds ett av inkomstens betalare tillställt intyg över förskottsinnehållning som tillräcklig utredning. 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 av den utländska skatten ändras t.ex. till följd av ändringssökande, skall den skattskyldige enligt 9 § i MetodL underrätta skattebyrån om ändringarna för att avräkningen skall kunna rättas.

Oanvänd avräkning (MetodL 5 §)

Om beloppet av de skatter som betalts till en främmande stat inte kan avräknas i sin helhet t.ex. på grund av att beloppet av den utländska skatten överstiger avräkningens högsta belopp under skatteåret, kan det oavräknade beloppet på yrkande av den skattskyldige avräknas från de skatter som det därpå följande skatteåret påförs på sådan inkomst från samma stat som skall hänföras till samma förvärvskälla och inkomstslag. Från om med inkomståret 2010 är tiden fem år och man förutsätter inte längre att avräkningen ska beräknas separat för varje land.

Skatter som betalts 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 inkomståret 2010 avräknas de oanvända avräkningarna i den ordning som de uppkommit.

Exempel

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

Tax sparing credit

Skatteavtal förutsätter ibland att man i Finland avräknar sådan skatt till annan stat som de facto inte betalts. 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 6 § MetodL får utgifter för inkomstens förvärvande och räntor 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.

- samfunds-beskattning

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

- kapitalinkomst

Utlandsinkomst som betraktas som kapitalinkomst, på vilken man enligt skatteavtalet skulle kunna tillämpa undantagandemetoden, lämnas obeaktad i sin helhet vid den finländska beskattningen. Detta följer av att skatten på kapitalinkomster utgår enligt en proportionerlig skattesats varvid ett beaktande av inkomsten inte skulle ha någon inverkan på progressionen. I motsvarande mån kan man inte avdra utgifter och räntor som hänför sig till dessa inkomster i Finland. Exempel på kapitalinkomster som skall beaktas med tillämpning av undantagandemetoden är bl.a. från våningshuslägenheter eller bostadshus härrörande hyresinkomster eller överlåtelsevinster i Spanien, Portugal eller Frankrike. För sådan egendom fastställs inte överlåtelseförlust på grund av 6 § MetodL.

Förfarandet

Vid tillämpning av undantagandemetoden skall man räkna ut vilken del av den finska skatten som skall lämnas opåförd. 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 inkomstslagets 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 den förvärvskälla till vilken utlandsinkomsten hänför sig:

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

2. Uträkning av det belopp som avräknas från skatten

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

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

Exempel på tillämpning av undantagande-metoden

		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 förvärvsinkomstslagets skatter som hänför sig till utlandsinkomsten

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

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 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 pensionsinkomstavdraget 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 EG:s lagstiftning och t.ex. inte mot domen i mål C-385-00 de Groot. Även kommissionen har i sitt pressmeddelande 15.7.2005 (bilaga) 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 förut-

sätter förutom utlandsinkomst även uppgift om den utländska skatten. Om skattebyrån vet om den utländska skatten då den verkställer beskattningen, beaktas takregeln automatiskt utan att den skattskyldige behöver yrka på den. I praktiken fungerar takregeln så att en jämförelseuträkning räknar ut om personens totala skattebörda (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 inte den försäkrades sf-premie.

Beskattningen av invandrare och utvandrare

Invandrare – begränsningarna för avdragen har slopats

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.

Invandrarnas beskattningskommun

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 jämställs 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.

Räntor

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 invandrares 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.

Skattekortet

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 överstiga sex månader, ges den skattskyldige till att börja med ett källskattekort. Skattekortet ges först när det står klart att sex månader kommer att överskridas. Då skattekortet ges, beaktas den källskatt som uppburits 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. utsända arbetstagare som bevisar att han är försäkrad i sitt hemland. Premierna påförs inte heller en 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.

Utvandrare och dubbelboende

Då en finsk medborgare flyttar till utlandet (d.ä. informerar befolkningsregistret om utflyttningen från Finland), förblir han på ovan anfört 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.

Exempel 1

Den finska medborgaren A har med sin familj varaktigt flyttat från Finland till Sverige år 2007 och lämnat flyttningsanmälan. A får ränteinkomster från Finland 2009. Vi antar att A fortfarande är allmänt skattskyldig i Finland år 2009. Skatten på räntan ska enligt lagen om källskatt på ränteinkomst utgå enligt 28 %. 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.

Skatteavtalet och dubbelboende

Skatteavtalets 4 artikel tar ställning till dubbelboendet. Enligt artikeln bor en dubbelboende person vid tillämpningen av avtalet i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har en bostad till sitt förfogande i båda staterna, bor han i den stat som utgör centrumet för hans levnadsintressen (starkaste personliga och ekonomiska förbindelser). Om den skattskyldige har familj, ligger centrumet för hans levnadsintressen i den stat där hans familj finns. Detta nämns inte i skatteavtalet men så har man tolkat frågan i beskattningspraxis i Finland.

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

- beskattning i dessa situationer

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 fåtts 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.

Specialsituationer: treårsregeln i vissa skatteavtal

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 (Fördragss 91/2006). Skatteavtalen med en motsvarande bestämmelse, m.a.o. en bestämmelse med ″den inbakade treårsregeln″, räknas upp nedan, i bilagan ″Ovanliga skatteavtalsbestämmelser″.

RÄTTSPRAXIS

HFD 1961/3079 II 440

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 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 1978/1946 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 1978/4580 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 1979/3691 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. ett års regeln 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 ett års regeln.

HFD 1981/2119

Vistelse på grund av arbete i bolagets tjänst, kunde enligt avtal eller på någon annan grund antas fortgå minst ett år. Stadgandet i 22 § 1mom. 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 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.

HFD 1981/2620 II 599

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 1982/433 II 542

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 ett års regeln, ansågs inte ha avbrutits. Förhandsbesked. Skatteåren 1981-1982.

HFD 1982/548 II 544

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.

CSN 1982/850

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.

HFD 1982/5531

Den skattskyldige skötte i Helsingfors vikariatet för Invalidiliitto ry:s avdelningschef 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 1983/3556 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 1983/4409 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 ett års regeln 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 1983/5152 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 1985/4590 II 566

En officer hade kommenderats till en annan ort. På grund av tvångsförflyttningen erhöll han på basis av tjänstekollektivavtalet som flyttningspenning 1425 mk. Av flyttningspenningen ansåg skattenämnden att de försäkringsavgifter som hänförde sig till transporterna 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 flyttningskostnader 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.

HFD 1986/5270 II 554

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 1987/1177 II 599

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 1987/1529

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 1987/3133 II 565

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.

CSN 1988/85

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 meningsskiljaktigheter mellan huvudentreprenören och den sovjetiska beställaren som ledde till 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 1988/2288 II 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 1988/2339 II 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 fortskaffningsmedel. HFD ändrade inte med anledning av prövningsombudets besvär länsrättens utslag. Omröstning 6-1.

HFD 1988/4999 II 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 1989/4356 II 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 ekonomiestuderande. 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 1989/3292 II 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 erhöll 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 1990/1842 II 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 1990/3923**

A hade 31.12.1987 slutit ett avtal med X Ab sålunda att som hans uppsägningstid 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 arbetsförhållande 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 beskattningsuträkningen 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 pensionsinkomstavdraget. 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 byggherrebolaget inte kunde stå för de betalningar som enligt avtalet skulle ske till X Ab hade X Ab **HFD 1991/4897 II 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 förvärvsinkomstslaget det belopp varmed summan av den skattskyldiges avdrag för förvärvsinkomsternas förvärvande eller bibehållande under skatteåret överstiger beloppet av hans skattepliktiga förvärvsinkomst. 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 förvärvsinkomster i Finland, skulle förlust inte fastställas för arbetspensionsavgiftens 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 1994/1506 II 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.

HFD 1994/3579 II 529

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 1996/4135

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 avskeppningen 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 1997/1696

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 en 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 betaldes 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. Förskottsinnehållning skulle verkställas på lönen. Skatteår 1995.

CSN 1997/190

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

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 betalts i Förenta Stater till den del som skatten som betalts 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 sjökapten 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 jämställas 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 1998/2199

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.

CSN 1998/111

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 kommenderingen 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 uppbar 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 skattekortet 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 on 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 on invalidiseringsskyddet upprätthölls. Skatteåret 1998 och skatteåret 1999.

HFD 1999/2836

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

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 har 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 fåtts 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 hänför 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 företagets 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 förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift för lönen i fråga. Förhandsavgörande. Skatteår 1999.

HFD 2001/759

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 2001/1133

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 intäkten 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 fåtts 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 2002:3023

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 2002:2156

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 2002/2803

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 skatskyldig 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 gemenskapsrätten 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.

HFD 2003/1201

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.

EGD C-42/02

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.

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. 7 och 8 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsavgörande.

EGD C-319/02 Manninen

Dividendinkomst från Telia AB (publ) i Sverige till Manninen, som är allmänt sattskyldig 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.

HFD 2004:90

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 jämställas 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 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 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 kunnande mellan koncernbolag, ansågs att det var fråga om en kommendering som skett i huvudsak i arbetsgivarbolagets intresse. I dessa omständigheter ansågs den ersättning för flyttningskostnaderna som bolaget betalat inte som A:s skattepliktiga förvärvsinkomst. De ersättningar som bolaget betalat för barnens utbildningsavgifter skulle anses som A:s skattepliktiga förvärvsinkomster. 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 1973,34 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 1965,84 euro för 2002 enligt den i målet presenterade utredningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, oaktat Europeiska gemenskapernas domstols dom, att beskattningen som verkställts 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 1973,58 euro medan skattebeloppet skulle ha varit 2101,23 euro om A hade fått alla sina pensionsinkomster enbart från Finland. Eftersom slutresultatet av beskattningen inte var diskriminerande, upphävde Hög-

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

C-50/05 Nikula

Europeiska gemenskapernas domstol gav år 2006 dom C-50/05. I det ifrågavarande 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.)

HFD 2008/965, 2008:31

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.

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

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 arbetstagare som arbetat utomlands i ett utländskt medlemsföretag. Bostaden som det finska medlemsföretaget erbjudit till arbetstagaren betraktades inte som skattefri resekostnadsersättning. Arbetstagaren hade familjen med sig i Finland och även maken arbetade hos samma finska arbetsgivare. Arbetstagarens arbete i Finland var inte tillfälligt utan han hade den egentliga arbetsplatsen i Finland. Bostaden betraktades som bostadsförmån på vilken det ska verkställas förskottsinnehållning.

Valutakurserna, årets medelkurs

Med undantag av SDR är växelkurserna referenskurser publicerade av Europeiska centralbanken. Kurserna baseras på en telekonferens mellan de nationella centralbankerna varje dag kl. 15.15 finsk tid med utgångspunkt i aktuella marknadskurser. Referenskurserna publiceras då TARGET-systemet är öppet.

Källan: Europeiska centralbanken och Reuters (SDR-kursen)

(1) Senaste kurs av isländsk krona 1 EUR = 290.00 ISK (9.12.2008).

Period	2009
AUD	1,7727
BGN	1,9558
BRL	2,7674
CAD	1,5850
CHF	1,5100
CNY	9,5277
CZK	26,435
DKK	7,4462
EEK	15,6466
GBP	0,89094
HKD	10,8114
HRK	7,3400
HUF	280,33
IDR	14 443,74
INR	67,3609
ISK (1)	290,00
JPY	130,34
KRW	1 772,90
LTL	3,4528
LVL	0,7057
MXN	18,7989
MYR	4,9079
NOK	8,7278
NZD	2,2121
PHP	66,338
PLN	4,3276
RON	4,2399
RUB	44,1376
SDR	0,903794
SEK	10,6191
SGD	2,0241
THB	47,804
TRY	2,1631
USD	1,3948
ZAR	11,6737

IP/05/945

The Commission's Press Release, Brussels, 15 July 2005

Commission requests Finland to amend discriminatory rules on personal tax deductions for resident individuals with foreign source income

The European Commission has sent Finland a formal request to amend its legislation according to which personal deductions to resident individuals are limited to a pro-rata share of their global income derived from Finnish sources. The Commission considers that not allowing full personal deductions is contrary to EC Treaty rules, notably those on the free movement of persons, as interpreted by the European Court of Justice in Case C-385-00 de Groot . The request is in the form of a 'reasoned opinion' under Article 226 of the EC Treaty. If Finland does not reply satisfactorily to the reasoned opinion within two months the Commission may refer the matter to the Court.

Under some of the tax treaties that Finland has concluded with other Member States (or EEA countries) foreign source income of a Finnish resident individual may be exempt from tax in Finland, although the foreign source income would be included for tax calculation purposes so that progressively higher rates would, if appropriate, apply to the Finnish source income. In such situations, as a result of the application of the Finnish national tax provisions contained in Section 6 of the Act on the Elimination of International Double Taxation, resident individuals are granted only limited, pro-rata, personal deductions. The Commission considers, on the basis of an analogous case decided by the European Court of Justice (Case- C-385/00 ″de Groot″), that the unavailability of full personal deductions can dissuade Finnish residents from pursuing occupational activities, as migrant workers, in the other Member States and EEA countries. The Commission therefore has taken the view that by not granting full personal deductions to resident individuals with foreign source income which under the relevant tax treaty is exempt with progression in Finland, the Finnish tax law provision contravenes the free movement of workers and self-employed persons guaranteed by Articles 39 and 43 of the EC Treaty and the corresponding provisions of the EEA Agreement. While in principle the limitations to the personal deductions also apply to resident individuals receiving exempt foreign pension income, the Commission considers that the treatment of foreign pension income is not discriminatory. This is because of the ″tax ceiling rule″ contained in Section 136(3) of the Finnish Income Tax Act which ensures that Finland does not treat less favourably persons receiving foreign pensions than persons whose entire income is from Finland. Under that rule, where the global amount of income tax payable in Finland and abroad is higher than it would be if such income was derived solely from Finnish sources, Finnish income tax is reduced accordingly. The tax ceiling rule does not apply to any other type of income than pension income.

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

fall	påför man sv-premie?
1. Personen får varken pension från Finland eller har arbetstagarens status* och pensionen enligt förordning 1408/71 fås **från ett annat nordiskt land** eller Storbritannien** *(s.k. Rundgren-fall)*	nej
1.a Som 1 men den utländska pensionen **fås från något annat land** och personen visar ett ikraftvarande intyg E121 från det land varav pensionen utbetalas (intyget garanterar att det andra landet svarar för sjukvårdskostnaderna, varvid det är klart att Finland för sagda år kan avstå från att påföra premien)	nej
1 b. som 1 a men personen kan inte visa intyg E 121	ja
2. Personen får pension som avses i förordningen*** även från Finland Obs! sv-premien på pensionerna får inte överstiga den finska pensionen!	ja ****
3. Personen får inte någon sådan pension från Finland som avses i förordningen*** men han har arbetstagarens status i Finland under skatteåret	
Status under hela året	ja
En del av året – inga premier för tiden under vilken status inte existerar/indelningen i relation till tiden	nej/ja
4. Personens utländska pension omfattas inte av förordningen***** och han har inte visat att sjukvårdspremien har tagits ut på pensionen i källstaten (om premien har tagits ut i källstaten, inga premier på denna pension i Finland)	ja

*) *Arbetstagarens status* innehas av en person som i Finland förvärvar inkomst som omfattas av arbetspensionsförsäkringsskyldighet (detta framgår i allmänhet så att arbetspensionsförsäkringspremier har tagits ut på inkomsten). Arbetstagarens status innehas även av en person som från Finland får på arbetsinkomst baserande sjukdagpenning eller förmån av föräldrapenning, arbetslöshetsdagpenning och arbetsmarknadsstöd efter arbetet. Likaså innehas arbetstagarens status av en person som i Finland verkar som självständig yrkesutövare/jordbruksidkare (t.ex. FöPL- eller LFöPL-premier har betalats).

Arbetstagarens status uppstår inte enbart av innehav av skog, värde på leveransarbete, ringa nettoinkomst av skogsbruk eller ringa förvärvsinkomst av sammanslutning och inte heller av att personen får ett ringa arvode för t.ex. deltagande i styrelsesammanträdet i sitt bostadsaktiebolag. Kapitalinkomst medför inte arbetstagarens status. Enbart den omständigheten att förvärvsinkomstandel fastställs för dividendinkomsten medför inte arbetstagarens status.

** personen behöver inte visa E 121 eftersom man inte längre använder intyget mellan Finland och ovannämnda länder.

***) I Finland är sagda pensioner folkpensionen, arbetspensionen, pensionen för arbetsolycksfall, efterlevandepensionen

****) Undantagsvis inga premier för *ifrågavarande utländsk pension* om man

- med FPA har utrett att ***en pension från Tyskland grundar sig på specialsystemet för tjänstemän*** beträffande vilka det i bilaga 1 till förordning 1408/71 avtalats om att de står utanför förordningens sv-bestämmelse. Det fordras att personen har ansökt om att bli befriad från det finska systemet.
- utrett att personen under sina arbetsår i ifrågavarande land (endast Spanien kommer i fråga) betalat sjukförsäkringspremie för att täcka sjukvård under sin pensionstid (*s.k. Nikula-fall).*

*****) Man antar att den utländska pensionen omfattas av förordningen 1408/71 om det inte visats något annat.

(Sv-premie kan alltid påföras i Finland för pensioner från utanför EES/Schweiz)

OVANLIGA SKATTEAVTALSBESTÄMMELSER 2009

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), Marocko, Portugal och Spanien

INKOMSTEN SOM INTE NÄMNTS 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, Vietnam och Zambia

TREÅRSREGELN INBAKAD I SKATTEAVTALET
Argentina, Barbados, Brasilien, Estland, Filippinerna, Förenade Arabemiraten, Grekland, Indien, 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, Irland 24.1c, Italien 23.4, Kina 23.1d, e och f, Korea 22.3, Malaysia 21.4, Marocko 23.3, 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, Marocko, Portugal och Spanien.

BESKATTNINGEN AV UTLÄNDSKA PENSIONER 2009

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 social-skyddslag-stiftningen
Nederländerna och Zambia	U 2)	A	U
Australien	A 1)	E	A
Förenade Arabemiraten, Argentina, Azerbajdzjan, Barbados, Indonesien, 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, Thailand, Tjeckien, Ukraina och Vietnam	U 2)	E 13)	A
Bulgarien	E	E	U
Egypten och Frankrike	U 4)	E	E
Spanien, Italien 7), Malta, Polen, Schweiz och Tanzania	U 2)	E	E
Filippinerna 5), Österrike, Kina, Korea, Grekland, Ungern, USA och Nya Zeeland	U 2)	E	U
Rumänien, Indien och Storbritannien	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
Marocko	E	E	E
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
6) dock E, om mottagaren är en statslös person eller finsk medborgare utan att samtidigt vara medborgare i utbetalarstaten
7) Italien 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 E, om annan än folkpension till sin karaktär är skattefri i utbetalarstaten. Sådan pension kan ännu år 2009 vara en pension från Norge.
Dock A om det är fråga om en ”ny” pension (börjat 4.4.2008 eller senare).
10) Ingen progressionsverkan (HFD 1990/13923). En lista över ifrågavarande pensioner finns på skatteverken.
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, Israel, Mexiko, Slovakien eller Tjeckien

Pensioner* från Sverige 2010

Meddelande till pensionstagare som bor i Finland

Skatteförvaltningens publikation 272r.10 26.3.2010 **www.skatt.fi** **sida 1 / 2**

DEN SVENSKA PENSIONEN PÅVERKAR ÄVEN DIN BESKATTNING I FINLAND

Om du får pension från Sverige, beskattas den i Sverige. Trots det har den svenska pensionen verkningar även i Finland.

Det nordiska skatteavtalet ändrades vid ingången av år 2009. Ändringen gäller dock inte dig om du bodde i Finland och fick pension från Sverige den dag då ändringsprotokollet undertecknades, dvs. 4.4.2008. Undantagandemetoden kommer också i fortsättningen att tillämpas på din svenska pension: om du har pensions- eller förvärvsinkomster även från Finland, räknas den finska skatteprocenten på grundval av totalinkomsterna (den finska inkomsten + den svenska inkomsten) men skatten enligt denna procent tas ut endast på den finska inkomsten. Beräkningssättet förklaras närmare i Skattestyrelsens publikation "Pensioner från Sverige 2008". Undantagandemetoden kommer att tillämpas så länge du bor i Finland utan avbrott.

Om du flyttade till Finland eller om din svenska pension började löpa efter 4.4.2008, kommer avräkningsmetoden att tillämpas. Då beskattas den svenska pensionen i Finland men den svenska skatten räknas av, dvs. dras av från den finska skatten. Avdraget kan dock inte vara större än den skatt som tas ut på den svenska pensionen i Finland.

SVENSK PENSION OCH FINSK SKATTEDEKLARATION

Spara de kontrolluppgifter som du fått vid ingången av året från den svenska pensionsanstalten. Du behöver dem när du kontrollerar din finska skattedeklaration i april. I det finska beskattningsbeslutet för år 2010 visas i allmänhet den pension du fått från Sverige och det framgår hur den påverkar beskattningen i Finland.

När du får din finska skattedeklaration, gör så här:

1. Kontrollera att det sammanlagda beloppet av dina pensioner från Sverige motsvarar beloppet i punkt "Utländska förvärvsinkomster" i ditt beskattningsbeslut. Om beloppet är fel eller fattas, anteckna i punkt 10.1 det rätta beloppet i euro (före avdragen utländsk skatt). Anteckna i punkt 10.2. det sammanlagda beloppet av svenska skatter omräknat i euro. Återsänd skattedeklarationen.

2. Om du bodde i Finland 4.4.2008 och fick svensk pension, bör det stå "undantagandemetoden" i beslutet. Om det står "avräkningsmetoden", har beskattningen inte verkställts på rätt sätt. För att rätta felet ange i punkt "Tilläggsuppgifter" att du bodde i Finland 4.4.2008 och fick pension från Sverige. Anteckna inkomstbeloppet i punkt 10.1. och återsänd skattedeklarationen.

Du behöver inte återsända deklarationen om du inte har något att korrigera/lägga till i den.

---

* Meddelandet gäller i tillämpliga delar även pensioner från de övriga nordiska länderna. Det finns inte längre några undantagsbestämmelser som gäller Norge. Den norska lagstiftningen har ändrats och fr.o.m. 2010 beskattar Norge även de pensioner som betalas till utlandet. Redan ändringen av skatteavtalet år 2009 medförde att något särskilt avdrag inte längre beviljas från norska pensioner.

Om Norge har tagit ut socialskyddsavgift på din pension trots att du får pension även från Finland, kontakta den norska pensionsutbetalaren och ansök om rättelse.

Med pension avses med detta meddelande även sjukersättningar från Sverige.

Beskattning av utlandsarbete

Meddelande till arbetstagaren

Tullverket svarar på frågor om import av bil.

1. DE VIKTIGASTE FRÅGORNA I KORTHET

Den som börjat arbeta utomlands ska på normalt sätt lämna in skattedeklarationen i Finland. Man måste i Finland lämna in uppgifter om lönen som man tjänat utomlands även om denna lön inte alltid beskattas i Finland. Beskattningen av annan inkomst bibehålls i allmänhet oförändrad under den tid man arbetar utomlands. Därför ska t.ex. kapitalinkomsterna deklareras och skatterna på dem i allmänhet betalas till Finland. Den som arbetar utomlands ska se till att skattebyrån i Finland alltid har hans rätta kontaktuppgifter – kontaktuppgifterna om hans ombud i Finland eller hans egen adress utomlands.

I detta meddelande redogörs för om utlandslönen ska beskattas endast i Finland eller om den kan beskattas även i arbetsstaten. **Om båda länderna beskattar inkomsten, ska dubbelbeskattningen undanröjas. Detta sker i allmänhet så att den utländska skatten avräknas från den skatt som i Finland påförs för samma inkomst, se närmare avsnitt 9 Undanröjande av dubbelbeskattningen.**

I avsnitt 7 klargörs för situationer då hemviststaten ändras t.ex. till följd av att familjen flyttar med utomlands.

2. SEXMÅNADERSREGELN OCH SKATTEFRI LÖN

Under vissa förutsättningar kan sexmånadersregeln i 77 § i inkomstskattelagen tillämpas på utlandslönen. Uppfylls dessa förutsättningar, är lönen skattefri i Finland. Regeln gäller inte lön som man tjänat på finskt fartyg eller luftfartyg eller lön som man tjänat anställd hos ett offentligt samfund i Finland.

Sexmånadersregeln kan tillämpas endast om samtliga villkor nedan uppfylls:
– utlandsvistelsen som beror på arbete varar minst 6 månader och
– skatteavtalet mellan Finland och arbetsstaten förhindrar inte* att lönen beskattas i arbetsstaten och
– arbetstagaren vistas inte i Finland mer än i medeltal 6 dagar/mån.
Testet för om sexmånadersregeln lämpar sig finns på sista sidan.

Även om sexmånadersregeln lämpar sig och inkomsten är skattefri i Finland, måste arbetstagaren vanligtvis betala den försäkrades sjukförsäkringspremie (ca. 2-3 %) till Finland. Därför måste även den utlandsinkomst som omfattas av sexmånadersregeln deklareras i Finland, om inte annat särskilt nämns nedan.

3. ARBETE HOS EN FINSK ARBETSGIVARE

Är arbetsgivaren ett finskt företags utländska dotterbolag, är det inte fråga om en finsk arbetsgivare – se avsnitt 4.

3.1 Finskt företag som arbetsgivare

Vistelsen utomlands varar högst 6 mån.

Om Ni arbetar kortvarigt utomlands anställd hos ett finskt företag, är det vanligtvis klart hur lönen ska beskattas. Om vistelsen utomlands varar högst 6 månader, beskattas lönen som vanligt i Finland och arbetsstaten har i allmänhet inte beskattningsrätt.

Vistelsen i arbetsstaten varar över 6 mån.

Om Ni vistas i samma stat i över 183 dagar (all vistelse behöver inte vara arbetsdagar), kan arbetsstaten ha rätt att beskatta Er lön.** Obs! Som det framgår av testet på sista sidan, ska dessa 183

* det faktum att arbetsstaten av någon anledning inte använder sin beskattningsrätt hindrar inte att sexmånadersregeln kan tillämpas.

** Enligt skatteavtalen får arbetsstaten nästan alltid rätten att beskatta lönen om vistelsen varar över 183 dagar. Ryssland får emellertid inte beskattningsrätt på basis av vistelsetiden till en sådan lön som arbetstagaren intjänat där i byggnadsarbete. Beskattningsrätten förutsätter att arbetsgivaren har ett fast driftställe i Ryssland, m.a.o. dess verksamhet i Ryssland varar minst 12 månader eller minst 18 månader när det gäller industribyggen.

dagar i en del av länderna ingå i ett och samma kalenderår och i andra länder räcker det med en tidsperiod om 12 efterföljande månader. Om förutom antalet dagar Ni vistas i arbetsstaten även de övriga villkoren för sexmånadersregeln uppfylls, behöver Ni inte betala inkomstskatt i Finland. Ni måste dock vanligtvis betala den försäkrades sjukförsäkringspremie till Finland.

Om Er arbetsgivare kan uppskatta på ett pålitligt sätt att Er lön kommer att omfattas av sexmånadersregeln, kan arbetsgivaren på eget initiativ låta bli att verkställa förskottsinnehållningen till Finland. Ni behöver inte ansöka om ändring av Ert finska skattekort. Arbetsgivaren är skyldig att på den skattefria utlandsinkomsten verkställa s.k. miniinnehållning, dvs. förskottsinnehållningen för den försäkrades sjukförsäkringspremie

Det är möjligt att man vid början av arbetet inte är säker om sexmånadersregeln kan tillämpas. Då verkställer arbetsgivaren inledningsvis den normala förskottsinnehållningen till Finland. Om det sedan visar sig att regeln kan tillämpas, kommer arbetsgivaren eller skattemyndigheten att återbetala Er det belopp som innehållits för mycket, förutsatt att arbetet har utförts utanför Norden. I de nordiska länderna gäller ett särskilt avtal (s.k. TREKK-avtalet) som reglerar att en innehållning som verkställts i ”fel” stat kan på myndighetsinitiativ överföras till den nordiska land som har rätt att beskatta inkomsten. Till följd av myndighetens plikt att överföra tillgångarna kan förskottsinnehållningar inte återbäras till arbetstagaren.

Praktiska råd

Om Ni misstänker att arbetsstaten har rätt att beskatta lönen, besök skattebyrån på den utländska vistelseorten för att få mera ingående anvisningar. Om arbetsstaten inte förutsätter att den finska arbetsgivaren redovisar förskottsinnehållningen på Er lön till denna stat, är det möjligt att Ni själv kan betala skatter redan i förskott. På detta sätt slipper Ni stora kvarskatter i arbetsstaten. När Ni besöker skattebyrån, ta reda också på när Ni måste lämna in skattedeklarationen i arbetsstaten.

Ni behöver inte deklarera i Finland sådan lön på vilken den finska arbetsgivaren på grund av sexmånadersregeln låtit bli att verkställa förskottsinnehållningen. Skattemyndigheten får de behövliga uppgifterna direkt från arbetsgivaren. Ni ska dock lämna in tilläggsuppgifter om utlandsarbetet t.ex. på blankett 16 Utredning om utlandsinkomst, om skattebyrån ber om detta.

Specialfall

Om arbetsstaten har beskattningsrätt, är det vanligen så att sexmånadersregeln blir tillämplig i Finland. Om regeln t.ex. på grund av för många dagar av vistelse i Finland inte kan tillämpas, ska dubbelbeskattningen undanröjas även då; se närmare avsnitt 9. Undanröjandet av dubbelbeskattningen kan vid förskottsuppbörden tas i beaktande endast på basis av en skattekortsändring. Kontakta hemkommunens skattebyrå i Finland för att få skattekortsändring!

3.2 Arbetsgivare är ett offentligt samfund i Finland

Lönen till den som arbetar utomlands anställd hos ett finskt offentligt samfund (t.ex. staten, kommun, försvarsmaktens fredsbevarande styrkor) beskattas i allmänhet på normalt sätt i Finland. Sexmånadersregeln kan inte tillämpas på dessa löner. Skatteavtalen hindrar vanligtvis beskattningen i arbetsstaten.

4. ARBETE HOS EN UTLÄNDSK ARBETSGIVARE

4. Om arbetsgivaren är från arbetsstaten, beskattar arbetsstaten alltid inkomsten
Om Ni börjar arbeta utomlands anställd hos en arbetsgivare från arbetsstaten, har arbetsstaten praktiskt taget alltid rätt att beskatta lönen ***. Skatteprocenten bestäms enligt lagstiftningen i arbetsstaten. Ni måste dock deklarera denna lön även i Finland. Om lönen beskattas i Finland, kommer dubbelbeskattningen att undanröjas. Se avsnitt 9.

4.2 Arbetsgivare från någon annan stat
Ibland utför man arbete anställd hos en utländsk arbetsgivare vars hemviststat inte är arbetsstaten. Om arbetstagaren då vistas i arbetsstaten högst 183 dagar, har arbetsstaten vanligtvis inte beskattningsrätt utan lönen beskattas i Finland. Om vistelsen däremot varar över 183 dagar, har arbetsstaten i allmänhet beskattningsrätt och eventuell dubbelbeskattning undanröjs i Finland. En egen

*** undantagen från denna regel i fotnoten **på sista sidan

grupp utgörs av de stater som i tabellen på sista sidan finns i den vänstra förteckningen. Om Ni arbetar tillfälligt i en av dessa stater och Er arbetsgivare inte är från arbetsstaten, kan arbetsstaten vanligtvis beskatta endast om Er vistelse i denna stat överstiger 183 dagar under ett kalenderår.

4.3 Praktiska råd

Det lönar sig att besöka skattebyrån på arbetsorten **utomlands** strax när Ni börjar arbetet. Där får Ni ett skattekort som eventuellt behövs för arbetsgivaren. Samtidigt bör Ni ta reda på om Ni måste deklarera i arbetsstaten och när Ni ska lämna in skattedeklarationen.

Deklarera utlandslönen i Finland i skattedeklarationens punkt 11 Övriga utlandsinkomster. Uppge arbetsstaten och den skatt Ni betalat utomlands i avsnitt Tilläggsuppgifter. Lämna dessutom en utredning om arbetet på blankett 16. Spara verifikationen på skatten Ni fått av arbetsgivaren.

Om det har tagits ut pensions- eller arbetslöshetsförsäkringspremier utomlands på Er lön, framställ ett yrkande på avdrag för dessa i punkt 3 på den finska skattedeklarationen. Spara verifikationerna. Sjukförsäkringspremie som man eventuellt betalat utomlands kan inte dras av i Finland.

5. ANSTÄLLDA VID EU:S INSTITUTIONER

Tjänstemän och övriga anställda vid EU:s institutioner betalar ofta en egen typ av skatt för den europeiska gemenskapen. Inkomst som omfattas av en sådan beskattning är skattefri i Finland. Man ska ge en utredning om att skatten tagits ut inom gemenskapen i punkt Tilläggsuppgifter på skattedeklarationen i Finland. Om gemenskapernas egen skatt inte tas ut på lönen, beskattas lönen i Finland, förutsatt att sexmånadersregeln inte kan tillämpas, se testet på sista sidan. Om en finsk europarlamentariker har en befullmäktigad medarbetare i Bryssel, Strasburg eller Luxemburg, anses medarbetaren fr.o.m 1.7.2009 vara anställd av parlamentet och han betalar gemenskapernas egen skatt.

Lönen till *ledamöterna i Europaparlamentet* kommissionen betalar lönen och lönen (och även pensionen) omfattas av gemenskapens skatt. Finland tillämpar avräkningsmetoden. Se avsnitt 9). Kostnadsersättningarna som Europaparlamentet betalar är skattefria. En medarbetare som inte är befullmäktigad och som europarlamentarikern har anställt beskattas på samma sätt som beskrivs ovan i punkt 3.1.

Lönen till *nationella experter* i kommissionen och ledamöter i Europeiska gemenskapernas kommittéer betalas vanligtvis av finska arbetsgivare inom den offentliga sektorn. Lönen beskattas i allmänhet endast i Finland. Resekostnadsersättningar och dagtraktamenten som man fått från EU är skattefria.

6. INKOMST AV SJÄLVSTÄNDIG YRKESUTÖVARE BESKATTAS ALLTID I FINLAND

Om Ni har hem i Finland och idkar självständigt yrke utomlands, deklareras och beskattas denna inkomst alltid i Finland. Det är sällsynt att denna inkomst skulle beskattas utomlands. Om detta ändå sker, kommer dubbelbeskattningen att undanröjas. I allmänhet undanröjs dubbelbeskattningen så att den utländska skatten avräknas från den skatt som ska betalas på samma inkomst i Finland. Spara de eventuella utländska verifikationerna på inkomsterna och skatterna. Sexmånadersregeln kan inte tillämpas på yrkesinkomst eftersom det inte är fråga om lön.

Exempel:
Den finska E bedriver yrkesverksamhet i Tyskland i 10 månader och uppför stockhus på totalentreprenad. Om den tyska skattemyndigheten anser att det är fråga om ett fast driftställe, har även Tyskland rätt att beskatta inkomsten. Då ska E på sin finska skattedeklaration i punkt Tilläggsuppgifter ge en utredning om skatten som betalats i Tyskland och yrka avräkning av skatten.

Exempel:
En läkare som bor i Finland bedriver sitt yrke självständigt i både Finland och Sverige. Totalinkomsten deklareras och beskattas i Finland. Om läkaren har betalat skatt på sin verksamhet i Sverige, ska han i sin finska skattedeklaration i punkt Tilläggsuppgifter ge en utredning om den svenska skatten och yrka avräkning av skatten.

6.1 Journalister

Ersättningar som en frilansjournalist fått för sitt arbete utomlands beskattas i Finland. Den eventuella dubbelbeskattningen undanröjs så att den utländska skatten avräknas från den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst.

Skattefriheten enligt sexmånadersregeln kan komma i fråga endast om journalisten står i arbetsförhållande till den finska tidningen och hans inkomst utgör lön. Som bevis på arbetsförhållandet kan anses bl.a. att tidningen tar ut arbetstagarens pensions- och arbetslöshetsförsäkringspremie på ersättningen samt betalar arbetsgivares socialskyddsavgift.

Om journalisten mer bestående slår sig ner utomlands, kan det uppstå en situation där han inte längre skattemässigt bor in Finland och sålunda inte är skattskyldig för utlandsinkomsten i Finland. Se närmare punkt 7.

7. VEM ANSES BO I FINLAND?

En person som är bosatt i Finland är skattskyldig i Finland även för utlandsinkomsterna. Förutsättningen ovan har varit att personen är fortfarande skattemässigt bosatt i Finland under utlandsarbetet. Detta är det vanliga fallet men det finns även undantag. Observera att det skattemässiga begreppet boende inte motsvarar socialskyddets eller befolkningsdatasystemets begrepp om boende. I beskattningshänseende är bosatta i Finland och således **allmänt skattskyldiga** de vars egentliga bo och hemvist är i Finland. Om en finsk medborgare som börjat arbeta utomlands inte har kvar sitt hem i Finland, är han ändå beskattningsmässigt bosatt i Finland om han har väsentliga förbindelser med Finland. Väsentliga förbindelser anses fortbestå under flyttningsåret och de tre följande åren om personen inte själv t.ex. i skattedeklarationen eller på ansökan om källskattekort visar att sådana förbindelser saknas. Förbindelser är t.ex. familjen i Finland, bostaden i Finland, finsk arbetsgivare eller att personen omfattas av det finska socialskyddet. Allmänt skattskyldiga är i regel skyldiga att betala skatt till Finland på alla sina inkomster, också sådana som erhållits från utlandet. Finlands skatteavtal med olika länder begränsar dock i praktiken denna omfattande skattskyldighet.

Efter det att flyttningsåret och de tre följande åren förflutit, betraktas en finsk medborgare inte längre som skattemässigt bosatt i Finland, utan som **begränsat skattskyldigt.** Han är då inte skattskyldig i Finland t.ex. för den lön han tjänat utomlands, förutsatt att lönen inte betalas av ett finskt offentligt samfund. I en dylik situation beskattas han i Finland inte heller för t.ex. räntor eller vinst för överlåtelse av värdepapper.

En person som åkt utomlands från Finland blir ofta globalt skattskyldig i sin nya hemviststat. Om han då har väsentliga förbindelser med Finland, anses han vara s.k. dubbelboende. Skatteavtalen förutsätter i allmänhet att i fråga om dubbelboende någondera staten måste avstå från sin rätt att beskatta inkomsterna globalt. Den stat som avstår är Finland om det visar sig **vid tillämpning av skatteavtalet att personens hemviststat är den andra staten och inte Finland.** En sådan lösning kan komma i fråga t.ex. då personen vistas utomlands med sin familj. Det kan hända att arbetsstaten då förutsätter att man även ska deklarera förmögenhet och även sådan inkomst som man fått från någon annan stat än från arbetsstaten. I en dylik situation begränsar skatteavtalet Finlands beskattningsrätt även beträffande kapitalinkomster. Om en person som är allmänt skattskyldig i Finland påstår att han enligt skatteavtalet bör anses bo i arbetsstaten, ska han för skattebyrån förete ett hemvistintyg som skattmyndigheten i arbetsstaten utfärdat t.ex. på blankett VEROH 6132.

8. INFORMATIONSUTBYTE MELLAN MYNDIGHETERNA UPPHÄVER INTE ARBETSTAGARENS EGEN DEKLARATIONSSKYLDIGHET.

Skatteavtalen mellan olika stater förutsätter informationsutbyte mellan skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna. Finland får från utlandet uppgifter om finländarnas utländska inkomster. Finland kan på motsvarande sätt sända uppgifter till andra stater. Möjligheten till informationsutbyte mellan myndigheterna inverkar inte på arbetstagarens egna deklarationsskyldigheter. Om en person i sin utländska arbetsstat försummar sin deklarationsskyldighet, måste han vid den eventuella efterbeskattningen betala skatterna förhöjda.

9. UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNINGEN

Den internationella dubbelbeskattningen undanröjs antingen med avräkningsmetoden eller med undantagandemetoden. I skatteavtalet fastställs vilken metod som ska användas med staten i fråga. Ingendera metoden behöver tillämpas i sådana fall då lönen är skattefri i Finland med stöd av sexmånadersregeln.

9.1 Avräkningsmetoden

När man tillämpar avräkningsmetoden beskattas utlandsinkomsten också i Finland. För att undan-

röja dubbelbeskattningen dras av (avräknas) från den finska skatten den skatt som redan betalats utomlands. Beloppet som avräknas får inte överstiga beloppet av skatter som ska betalas för samma utlandsinkomst i Finland (maximiavräkning). Avräkningsmetoden förutsätter att den skattskyldige utreder beloppet av skatterna som betalats utomlands.

Av beskattningsbeslutet framgår att avräkningsmetoden har tillämpats om i punkt FÖRVÄRVSINKOMSTER står antecknat Utländska förvärvsinkomster – avräkningsmetoden. Belopp som avräknats visas skilt för varje skatt.

9.2 Undantagandemetoden

När man tillämpar undantagandemetoden beskattar Finland inte den utländska inkomsten, men beaktar den vid påförande av skatt på inkomsterna i Finland. I Finland beräknas då vad den rätta skatteprocenten blir på totalinkomstnivå och inkomsterna från Finland beskattas enligt denna procent. I praktiken gör man så att utlandsinkomsten inledningsvis räknas ihop med de finska inkomsterna och avdragen görs på det sammanlagda beloppet. Från skatter räknade på det här viset dras av den del som hänför sig till utlandsinkomsterna. Resultatet blir att det går lika mycket i skatt på inkomsterna från Finland som på lika stora inkomster om personen hade alla sina inkomster från Finland. När man enligt avräkningsmetoden avräknar utländsk skatt från den finska skatten, innebär undantagandemetoden att den finska skatten minskas med den del av den finska skatten som följer av utlandsinkomsten.

Av beskattningsbeslutet framgår att undantagandemetoden har tillämpats om i punkt FÖRVÄRVSINKOMSTER står antecknat Utländska förvärvsinkomster – undantagandemetoden. Belopp som dragits av visas skilt för varje skatt.

När man tillämpar undantagandemetoden gör skattebyrån alltid en jämförelsekalkyl. Genom den försäkrar man att skattebördan (finsk skatt + utländsk skatt) hos mottagare av utlandslön inte till följd av finska åtgärder blir större än hos sådana personer som har lika stora löneinkomster enbart från Finland. Om en sådan situation uppstår, avstår Finland vid behov från en del av sin egen skatt. För jämförelsekalkylen lönar det sig att löntagaren alltid uppger sin utländska skatt i den finska skattedeklarationen.

I det följande ges exempel på avräkningsmetoden och undantagandemetoden. Exemplen är förenklade, men av dem framgår huvudprinciperna:

Exempel / avräkningsmetoden

I exemplen är beloppet av utländsk skatt 2 000 euro

Lön från Finland	20 000
Utländsk lön	10 000
Inkomster sammanlagt	30 000

Skatter i Finland	6 300
Avdras i utländsk skatt	2 000
Betalas i Finland	4 300

Exempel / undantagandemetoden

Lön från Finland	20 000
Utländsk lön	10 000
Inkomster sammanlagt	30 000

Skatter i Finland	6 300
Avdras den andel av skatterna som påförts på utlandsinkomsterna	

$$\frac{10\,000 \times 6\,300}{30\,000} = 2\,100$$

Betalas i Finland	4 200

Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln
Sök arbetsstaten och svara på frågorna

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

år 2010

Belgien, Bosnien och Hercegovina, Egypten, Filippinerna, Frankrike, Grekland, Indien, Italien, Japan, Kina, Kroatien, Luxemburg, Malaysia, Marocko, Montenegro, Polen, Portugal, Republiken Korea, Schweiz, Serbien, Spanien, Tanzania, Turkiet, Tyskland, Ungern, Zambia

Argentina, Armenien, Australien, Azerbajdzjan, Barbados, Bermuda, Brasilien, Bulgarien, Danmark, Estland, Förenade Arabemiraten, Georgien, Guernsey, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Jersey, Kanada, Kirgizistan, Lettland, Litauen, Makedonien, Malta, Mexico, Moldavien, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland*, Pakistan, Rumänien, Ryssland*, Singapore, Slovakien, Slovenien, Sri Lanka, Storbritannien, Sverige, Sydafrika, Thailand, Tjeckien, Ukraina, USA, Uzbekistan, Vietnam, Vitryssland, Österrike

annan stat 1)

Har arbetsstaten beskattningsrätten?
Dvs. vistas du i arbetsstaten i över 183 dagar *under kalenderåret* eller är arbetsgivaren från arbetsstaten **

Har arbetsstaten beskattningsrätten?
Dvs. vistas du i arbetsstaten i över 183 dagar *under 12 konsekutiva månader** eller är arbetsgivaren från arbetsstaten?**

nej

ja

Är det fråga om en arbetsperiod utomlands som varar minst 6 månader oavbrutet samt under vilken tid du inte vistas i Finland mer än i medeltal 6 dagar i månaden?***

nej

ja

Regeln kan inte tillämpas
Vanlig beskattning i Finland

Regeln kan inte tillämpas
Dubbelbeskattning undanröjs.****

Regeln kan tillämpas
På lönen betalas inte inkomstskatter i Finland

ja

nej

Är det fråga om en arbetsperiod utomlands som varar minst 6 månader oavbrutet samt under vilken tid du inte vistas i Finland mer än i medeltal 6 dagar i månaden?***

nej

ja

Regeln kan inte tillämpas
Vanlig beskattning i Finland. Eventuell skatt i en annan stat 1) avräknas

Regeln kan tillämpas
På lönen betalas inte inkomstskatter i Finland

*) 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/forskare i Egypten, Frankrike, Japan, Kina, Marocko, 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 hänför sig 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 skall betalas på samma inkomst (avräkningsmetoden). Om arbetsstaten emellertid har rätt att beskatta lön som tjänats i de nordiska länderna, Egypten, Frankrike, Marocko, Portugal eller Spanien, tillämpar Finland vanligen undantagandemetoden. Inkomsten beskattas inte i Finland men den höjer skatteprocenten för den övriga förvärvsinkomsten.

Arbetstagare som sänds till utlandet

Förfarandet i ett finskt företag

Innehåll:

1. Läs detta först
2. Socialskydd
2.1 Om arbetet pågår en längre tid
2.2 Om lönen betalas av koncernbolag
3. Allmänt om beskattning
3.1 Arbetstagare som sänds till utlandet för en kortare tid än 6 månader
4. Arbetstagare som sänds till utlandet för minst 6 månader
5. Anmälningsskyldighet då förskottsinnehållning inte verkställs i Finland
5.1 Om skattefrihet konstateras först under arbetsprojektet
6. Fast driftställe
7. Specialfrågor
8. Övrig information
Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln

Arbetsgivarförpliktelser som ansluter sig till arbete i de nordiska länderna har förklarats i Skatteförvaltningens publikation 276r "Arbetstagare utsända till andra nordiska länder".

Om import av bil fås information från tullverket.

1. LÄS DETTA FÖRST

A. Ett företag som sänder en arbetstagare från Finland till utlandet bör kontakta Pensionsskyddscentralen, tfn 010 751 4216 eller Folkpensionsanstalten innan arbetet inleds. Man tar då reda på om arbetstagaren omfattas av Finlands socialskydd under utlandsarbetstiden. Om detta är fallet, ska det finska företaget betala de för arbetstagaren gällande avgifterna som ansluter sig till socialskyddet fortsättningsvis i Finland.

B. **För den finska beskattningens vidkommande måste företaget värdera om sexmånadersregeln kan tillämpas på lön som betalas för arbetet eller inte (se punkt 4.)**. Om regeln kan tillämpas, är lönen fri från skatt i Finland och förskottsinnehållning verkställs, bortsett från eventuell minimiinnehållning (2,40 % år 2010), inte på den till Finland. Om förskottsinnehållning inte verkställs, ska företaget underrätta skatteverket om ärendet med blankett NT2 (se s. 7). Om sexmånadersregeln inte kan tillämpas eller om det är oklart om den kan tillämpas eller inte, ska arbetsgivaren verkställa förskottsinnehållningen normalt till Finland.

C. **Det lönar sig ofta att företaget till exempel genom ombud kontaktar också skattemyndigheten i den stat där arbetstagaren arbetar (arbetsstaten)**. Det rekommenderas att ta kontakt alltid då det är fråga om byggnadsverksamhet eller ett långvarigt arbetsprojekt.

Ett finskt företag åläggs ofta inga arbetsgivarförpliktelser i arbetsstaten. Det lönar sig dock alltid att kontrollera ärendet hos myndigheterna i arbetsstaten. Ett fast driftställe som eventuellt bildas för företaget i arbetsstaten (se punkt 6.) skapar emellertid alltid normala arbetsgivar- och skatteförpliktelser i det vederbörande landet. Det lönar sig att ta reda på förpliktelserna och sköta dem i god tid. Försummelserna kan förorsaka företaget extra kostnader.

2. SOCIALSKYDD

Pensionsskyddscentralen kan på ansökan ge arbetstagaren ett speciellt intyg för utsänd arbetstagare (intyg E 101 inom EES-området). Intyget garanterar att avgifter som ansluter sig till socialskyddet krävs av varken arbetsgivaren eller arbetstagaren i den stat dit arbetstagaren sänds. I stället betalas avgifterna som ansluter sig till socialskyddet till Finland under intygets giltighetstid. Arbetstagaren får själv ett exemplar av intyget, som han vid behov kan uppvisa för myndigheterna i arbetsstaten. Intyg för utsänd arbetstagare kan fås från Pensionsskyddscentralen endast för arbete i följande

länder: *Australien, Belgien, Bulgarien, Chile, Cypern, Danmark, Estland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Israel, Italien, Kanada, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Norge, Polen, Portugal, Rumänien, Schweiz, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjecken, Tyskland, Ungern, USA och Österrike.*

Om intyget inte skaffas, är det möjligt att både arbetsgivaren och arbetstagaren måste betala socialskyddsavgifter i arbetsstaten. Trots detta kan betalningsskyldigheter fortsättningsvis finnas också i Finland. **Intyget för utsänd arbetstagare är alltså viktigt om man vill slippa dubbla betalningar**.

Om arbetet inte utförs i ovan avsedda stater, kan Folkpensionsanstalten på ansökan utfärda ett *beslut om att arbetstagaren ska omfattas av den bosättningsbaserade sociala tryggheten i Finland*. Beslutet räcker inte till att undanröja eventuella socialskyddsavgifter i arbetsstaten.

2.1 Om arbetet pågår en längre tid

Ibland vistas den utsända arbetstagaren så länge utomlands att han blir begränsat skattskyldig. Om han fortfarande är försäkrad i Finland, ska arbetsgivaren också då på basis av försäkringslönen till Finland betala arbetsgivares socialskyddsavgift och även den försäkrades sjukförsäkringspremie, som tas ut på samma sätt som källskatt.

2.2 Om lönen betalas av koncernbolag

Om lönen till en person som är försäkrad i Finland betalas utomlands av ett utländskt koncernbolag eller motsvarande, ska någon förskottsinnehållning inte verkställas till Finland, inte ens miniinnehållning för sjukförsäkringspremien. Det finländska företaget som sänt ut arbetstagaren är emellertid skyldigt att på det utländska företagets vägnar betala arbetsgivares socialskyddsavgift för försäkringslönen (avgiften debiteras hos det utländska företaget) och lämna in årsanmälan till Finland som grund för arbetstagarens sjukförsäkringspremie.

3. ALLMÄNT OM BESKATTNING

Finland har ingått ett skatteavtal med ca 60 stater. Staterna räknas upp på sidan 9. Genom avtalen undanröjs dubbelbeskattningen av olika typer av inkomst. Om lön har man i skatteavtalen överenskommit att den får enligt huvudregeln beskattas i den stat där arbetet utförs (arbetsstaten). Om arbetsstaten har beskattningsrätten, upphävs dubbelbeskattningen i Finland. Detta görs i allmänhet så att Finland avräknar den utländska skatten från sin egen skatt. Det behövs inga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning i de situationer då utlandsinkomsten inte alls beskattas i Finland. En sådan situation är aktuell om lönen är fri från inkomstskatt i Finland enligt sexmånadersregeln. Närmare information om denna regel finns nedan i punkt 4.

Om arbetstagaren vistas högst 183 dagar i den andra staten och arbetsgivaren är från Finland, är det enligt skatteavtalen i allmänhet endast Finland som har beskattningsrätten. Lönen beskattas då endast i Finland. Skatteavtalens bestämmelser förklaras mera ingående i punkt 4. Varken arbetsgivaren eller arbetstagaren kan välja beskattningsstaten, utan ärendet avgörs på basis av skatteavtalet.

Man har i skatteavtalen också kommit överens om informationsutbytet mellan de avtalsslutande staterna. Av detta föranleds bl.a. att Finland kan lämna ut uppgifter till en annan stat om löner som betalts till finländare som sänts till denna stat. Finland har också ingått avtal om handräckning i fråga om indrivning av skatter. Om en finsk arbetsgivare eller arbetstagare försummar skattebetalningen i arbetsstaten, kan myndigheterna i arbetsstaten på basis av ett eventuellt handräckningsavtal få handräckning av de finska myndigheterna med indrivning och utsökning av skatter. Finland kan på motsvarande sätt få handräckning av ett annat land om dess medborgare försummar skattebetalningen i Finland.

3.1 Arbetstagare som sänds till utlandet för en kortare tid än 6 månader

Beskattningen av korta arbetsprojekt på utlandet är i allmänhet okomplicerad. Om en arbetstagare från Finland arbetar för en finsk arbetsgivare på utlandet under en kortare tid än sex månader, beskattas inkomsten i Finland. Arbetsgivaren verkställer förskottsinnehållningen på lönen till Finland enligt skattekortet, betalar avgifterna som ansluter sig till socialskyddet och lämnar in en normal årsanmälan. Arbetsstaten har i allmänhet inte beskattningsrätt. Är det fråga om arbete i ett nordiskt land, lönar det sig att arbetsgivaren lämnar in till skatteverket blankett NT1, som endast används i de nordiska länderna (se Skattestyrelsens publikation 276r "Till andra nordiska länder avsända arbetstagare"). NT 1 garanterar att det andra nordiska landet inte kräver förskott på skatt.

Det är med tanke på socialskyddet i allmänhet nödvändigt att man även för korta utlandsarbetsprojekt skaffar Pensionsskyddscentralens intyg för utsänd arbetstagare, som avses i punkt 2.

För sådana undantagsfall där arbetsstaten beskattar på grund av att ett fast driftställe uppstått förklaras i punkt 6.

4. ARBETSTAGARE SOM SÄNDS TILL UTLANDET FÖR MINST 6 MÅNADER

Sexmånadersregeln

Om ett finskt företag sänder en arbetstagare från Finland till en annan stat för att arbeta där i minst sex månaders tid, kan bestämmelsen om skattefrihet i 77 § i inkomstskattelagen (sexmånadersregeln) eventuellt tillämpas på lönen. Om arbetsgivaren uppskattar att regeln kan tillämpas, verkställer han inte (med undantag av den eventuella miniinnehållningen) förskottsinnehållningen till Finland, se punkt 5. Ansvaret för att bestämmelsen tillämpas rätt i förskottsuppbörden ankommer på arbetsgivaren.

När kan regeln tillämpas?

Lönen är skattefri i Finland med stöd av sexmånadersregeln om följande villkor uppfylls:

1) **skatteavtalet utgör inte hinder för att lönen kan beskattas i arbetsstaten (eller ett skatteavtal inte finns), och dessutom**
2) **utlandsarbetet pågår oavbrutet i minst 6 månader, under vilken tid arbetstagaren vistas i medeltal högst 6 dagar i månaden i Finland.**

Testet för om sexmånadersregeln lämpar sig finns på s. 9. Regeln kan inte tillämpas på lön som förvärvats på finländska fartyg eller luftfartyg.

Om arbetet utförs för ett finskt företags räkning, hindrar skatteavtalet inte beskattningen i arbetsstaten om arbetstagaren vistas där över 183 dagar* (183-dagarsregeln). I en del skatteavtal räknas överskridningen av 183 dagar (i en eller flera perioder) per kalenderår, i vissa andra för 12 efter varandra följande månader. Testen på s. 9 visar till vilken grupp den ifrågavarande staten hör. T.ex. med Tyskland, Belgien, Spanien, Portugal och Frankrike har Finland ingått ett skatteavtal som ger arbetsstaten beskattningsrätten endast om arbetstagaren vistas där över 183 dagar under ett kalenderår.

För att arbetsgivaren ska kunna vara säker på att villkoren i punkt 2) uppfylls, ska han kunna tillförlitligt uppskatta arbetsprojektets längd och de dagar under vilka arbetstagaren vistas i Finland.

För sådana undantagsfall där arbetsstatens beskattningsrätt grundar sig på fast driftställe förklaras i punkt 6.

Exempel 1
Arbetsgivaren sänder K till utlandet för 9 månader. K ska arbeta i flera olika länder: 2 månader i Belgien, 3 månader i Tyskland och 4 månader i Italien. Arbetsgivaren har inte fast driftställe i något av dessa länder. Då vistelserna i arbetsstaterna blir kortvariga, hindrar skatteavtalets tidsbegränsning om 183 dagar beskattningen i samtliga arbetsstater. Sexmånadersregeln kan inte tillämpas. På lönen verkställs förskottsinnehållningen till Finland på normalt sätt. Arbetsgivaren kontaktar Pensionsskyddscentralen innan utlandsarbetet inleds. Avgifterna som ansluter sig till socialskyddet betalas i Finland.

Exempel 2
Arbetsgivaren sänder A till Tyskland för att arbeta där under tiden 1.8.2008–31.5.2009. Arbetsgivaren har inte fast driftställe i Tyskland. Tyskland hör till de stater med vilka man ingått sådant skatteavtal där 183-dagarsregeln kopplas till kalenderåret. Då arbetstagaren vistas över 183 dagar i Tyskland varken under år 2008 eller under år 2009, hindrar skatteavtalet Tyskland från att beskatta. På lönen verkställs normal förskottsinnehållning till Finland enligt skattekortet. Från Pensionsskyddscentralen har hämtats intyget för utsänd arbetstagare innan arbetet inletts. Avgifter som ansluter sig till socialskyddet betalas till Finland.

Exempel 3
Arbetsgivaren sänder B till Nederländerna för att arbeta där under tiden 10.1.–15.7. (187 dagar). Arbetsgivaren har inte fast driftställe i Nederländerna. Då man beräknar från och med 10.1., utgör de hela arbetsmånaderna 6 stycken. Under arbetstiden i Nederländerna vistas B i 34 dagar i Finland. Han vistas således inte i Finland mera än i genomsnitt sex dagar per arbetsmånad. Vistelsen i Finland leder dock till att vistelsen i Nederländerna i realiteten varar en kortare tid än 183 dagar. Detta å sin sida leder till att skatteavtalet hindrar Nederländerna från att beskatta. Sexmånadersregeln tillämpas därför inte och lönen beskattas normalt i Finland. Från Pensionsskyddscentralen har hämtats intyget för utsänd arbetstagare innan arbetet inletts. Avgifter som ansluter sig till socialskyddet betalas till Finland.

Då sexmånadersregeln kan tillämpas, betalas arbetsgivares socialskyddsavgift för försäkringslönen. För den försäkrades sjukförsäkringspremie verkställs en miniinnehållning (2,40 % år 2010) på försäkringslönen.

*) Ryssland får emellertid inte beskattningsrätt på basis av vistelsetiden till en sådan lön som arbetstagaren intjänat där i byggnadsarbete. Beskattningsrätten förutsätter att arbetsgivaren har ett fast driftställe i Ryssland, m.a.o. dess verksamhet i Ryssland varar minst 12 månader eller minst 18 månader när det gäller industribyggen

5. ANMÄLNINGSSKYLDIGHET DÅ FÖRSKOTTSINNEHÅLLNING INTE VERKSTÄLLS I FINLAND

Vad som anges nedan ska efterföljas även om den s.k. miniinnehållningen verkställs.

Blankett NT2

Om arbetsgivaren beräknar att sexmånadersregeln kan tillämpas och således verkställer inte den egentliga förskottsinnehållningen i Finland, ska han med blankett NT2 informera skatteverket på sitt verksamhetsområde om ärendet. Anmälan ska lämnas inom en månad räknat från då förskottsinnehållningen första gången utelämnas.

Om arbetsgivaren beräknar att sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen, måste han före detta ha räknat med att skatteavtalet i det ifrågavarande fallet inte hindrar arbetsstaten från att beskatta lönen som arbetstagaren förvärvar där. Om beskattningsrätten tillkommer arbetsstaten, ska de beskattningsmässiga förpliktelserna skötas i arbetsstaten. För att få närmare upplysningar om förpliktelserna i det ifrågavarande landet, ska arbetsgivaren eller arbetstagaren själv eller genom ombud kontakta arbetsstatens skattemyndighet på arbetsorten. Så här får man reda på vart och på vilket sätt förskott betalas för lönen och var skattedeklarationen ska lämnas in i den vederbörande staten. Arbetstagaren betalar ibland själv sin skatt i förskott t.ex. på posten eller på bank i arbetsstaten. Även i sådana fall är det möjligt att den finska arbetsgivaren bär ansvaret för att förskottet faktiskt betalas. Eftersom förfarandet varierar beroende på situationen och landet, bör man begära noggranna anvisningar från skattemyndigheten i den vederbörande arbetsstaten.

Exempel 4
Arbetsgivaren sänder C till Belgien för att arbeta där under tiden 1.2.– 31.8. (212 dagar). Arbetsgivaren har innan arbetet inletts skaffat Pensionsskyddscentralens intyg gör utsänd arbetstagare. C kommer under denna tid att vistas endast 10 dagar sammanlagt i Finland. Då C således vistas i Belgien över 183 dagar under ett kalenderår, är Belgien enligt skatteavtalet berättigat att beskatta lönen. C vistas inte heller i Finland mera än i medeltal 6 dagar per månad. Sexmånadersregeln kan således tillämpas i Finland. Arbetsgivaren verkställer miniinnehållningen till Finland och lämnar in ifylld blankett NT2 till skatteverket genast då arbetet inletts. Arbetstagaren kontaktar själv den lokala skattemyndigheten på arbetsorten i Belgien och ber där anvisningar om betalning av eventuell förskottsskatt.

Periodskattedeklaration och årsanmälan

Lön på vilken förskottsinnehållning inte verkställts i Finland på grund av sexmånadersregeln ska anmälas på en periodskattedeklaration och årsanmälan. Försäkringslönen antecknas i periodskattedeklarationen i punkt 601 ”Löner och andra prestationer som omfattas av förskottsinnehållning” samt i punkt 609 ”Löner som omfattas av socialskyddsavgift”. Miniinnehållningen som tagits ut på lönen antecknas i punkterna 602 ”Verkställd förskottsinnehållning” och 604 ”Förskottsinnehållning att betala”. Arbetsgivares socialskyddsavgift som ska betalas för lönen antecknas i punkt 610 ”Arbetsgivares socialskyddsavgift att betala”. I specifikationen per löntagare i årsanmälan anges försäkringslönen med prestationsslag 5. Beloppet av försäkringslönen antecknas i punkt 14 och miniinnehållningen i punkt 15. Om arbetet har utförts i en skatteavtalsstat, ska landskoden för arbetsstaten antecknas i punkt 5.

Kontrollanmälan VEROH 5053

Arbetsgivaren ska också lämna in en kontrollanmälan till Finland med blankett VEROH 5053. Anmälan lämnas in i januari över de under det förra året utbetalda löner på vilka förskottsinnehållning inte verkställts med stöd av sexmånadersregeln. Denna anmälan lämnas inte till skatteverket utan till skattebyrån för arbetstagarens hemkommun.

5.1 Om skattefriheten konstateras först under arbetsprojektet

Trots att man till att börja med verkställer förskottsinnehållningen till Finland, kan det under arbetets gång bli klart att sexmånadersregeln ska tillämpas på lönen och lönen kommer att vara skattefri inkomst i Finland. Händer detta, ändrar arbetsgivaren sitt förfarande och börjar verkställa endast miniinnehållning till Finland. Skattekortet behöver inte ändras. Arbetsgivaren ska dock inom en månad med blankett NT2 informera skatteverket om ärendet. Övrigt förfarande har förklarats ovan. Om det inte är fråga om arbete i ett annat nordiskt land, kan arbetsgivaren till arbetstagaren återbetala förskottsinnehållningarna som verkställts i början av arbetsprojektet till den del de överstiger miniinnehållningen. Rättelseförfarandet klarläggs mera ingående i Skattemeddelande 1/2001.

6. FAST DRIFTSTÄLLE

För ett finskt företag som har verksamhet också utanför Finland kan det ibland i den främmande staten uppstå ett i inkomstbeskattningen avsett fast driftställe. Företaget har då olika arbetsgivarförpliktelser i den ifrågavarande staten och dessutom skattskyldighet för företagsinkomsten som erhållits av det fasta driftstället.

Löner som belastar resultatet av det fasta driftstället kan alltid beskattas och eventuell förskott kan fastställas för dem i den stat där det fasta driftstället är beläget. Så här är fallet också då en arbetstagare som kommer från Finland vistas endast en kort tid i arbetsstaten.

När bildas ett fast driftställe?

Ett fast driftställe kan bildas för ett finskt företag till exempel på grund av en byrå eller filial som finns i en annan stat. En vanlig grund för att ett fast driftställe bildas är **byggnads-, installations- eller sammansättningsverksamhet**. Om ett finskt företag har sådan verksamhet i en annan stat i minst 12 månaders tid *, bildas ett fast driftställe i det ifrågavarande landet. Då tiden beräknas, tar man också i beaktande planeringsarbetet i början av projektet och övervakningen i slutet av projektet. Uppkomsten av ett fast driftställe kan inte undvikas till exempel genom att ett arbete som tar längre tid än 12 månader fördelas i flera kortare arbetsperioder. Om ett finskt företag i den vederbörande andra staten anlitar en underentreprenör, räknas dennes verksamhet med då man värderar huruvida tolvmånadersperioden överskrids för det finska företagets vidkommande eller inte. Om ett finskt företag självt är underentreprenör, räknas överskridningen av 12 månader självständigt för företagets vidkommande.

Verksamhet som hänför sig till forskning och bruk av kolvätefyndigheter och andra naturtillgångar kan ibland bilda ett fast driftställe redan på 30 dagar. Ett företag anses inte ha ett fast driftställe i en annan stat endast på basis av att företagets moder- eller dotterbolag finns i denna andra stat.
Den omständigheten huruvida ett fast driftställe bildas för ett finskt företag i en annan stat eller inte avgörs på basis av skatteavtalet i den vederbörande andra staten. Om den andra staten anser att ett fast driftställe bildas, godkänner de finska skattemyndigheterna vanligen detta. De finska skattemyndigheterna uppskattar däremot inte på eget initiativ bildandet av ett fast driftställe på utlandet.

Arbetsgivarens förfarande

Det lönar sig att redan då man planerar den kommande verksamheten försöka till exempel med anlitande av ombud hos arbetsstatens skattemyndighet kontrollera vilka omständigheter som betraktas som avgörande i fråga om uppkomsten av ett fast driftställe. Man kan i vissa fall konstatera uppkomsten av ett fast driftställe först under arbetets gång. Om en finsk arbetsgivare får från arbetsstatens skattemyndighet ett skriftligt meddelande om att ett fast driftställe bildats, ska man ansöka om ändring av arbetstagarens finska skattekort (förutom om arbetsgivaren redan lämnat in blankett NT2 till skatteverket, se punkt 4.). Till ansökan fogas en kopia av meddelandet som fåtts från arbetsstaten samt en utredning om att löntagarens lön belastar det fasta driftställets resultat.

I arbetsstaten förutsätts ofta att arbetsgivaren på grund av att ett fast driftställe bildats är skyldig att verkställa förskottsinnehållning på arbetstagarens lön i vederbörande stat. Närmare information om förfarandet fås från myndigheterna i den vederbörande staten.

7. SPECIALFRÅGOR

Skattefrihet för vissa ersättningar

I 76 § i inkomstskattelagen har vissa kostnadsersättningar som ansluter sig till utlandsarbete stadgats som skattefria. Skattefriheten av dessa ersättningar förutsätter inte att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas på lönen. Arbetsgivaren kan skattefritt betala

- arbetstagarens och dennes familjs flytt- och resekostnader till arbetsstaten och tillbaka,
- sedvanlig utbildning för barn, samt
- utgifter för sedvanlig tjänstepersonal i arbetsstaten.

Med sedvanlig tjänstepersonal avses till exempel barnskötare, kock, trädgårdsmästare, chaufför eller livvakt som arbetar i den skattskyldiges privata hushåll. En förutsättning för skattefriheten är att sådan personal kan med beaktande av omständigheterna i det ifrågavarande landet anses vara vedertagen praxis. Som sedvanlig utbildning för barn betraktas utbildning som motsvarar utbildningen

* I följande länder uppstår et fast driftställe redan på basis av verksamhet som varar 6 månader: Argentina, Armenien (9 mån.), Barbados, Brasilien, Bulgarien, Egypten, Estland, Filippinerna, Förenade Arabemiraten (9 mån.), Georgien, Grekland, Indien, Indonesien, Kina, Korea, Lettland, Litauen, Malaysia, Marocko, Mexiko, Pakistan, Singapore, Sri Lanka, Tanzania, Thailand, Turkiet, Ukraina, Uzbekistan (9 mån.), Vietnam och Zambia. Byggnads-, anläggnings-, sammansättnings- eller installationsverksamhet av fabrik, kraftverk eller annan industribyggnad i Ryssland eller övervakningsverksamhet i samband därmed bildar ett fast driftställe endast om verksamheten varar över 18 månader.

som ges i grundskolan och i gymnasiet i Finland. Arbetsgivaren kan således skattefritt ersätta till exempel terminsavgifterna i en motsvarande internationell skola.

Utrustningspenningen hör inte till flyttkostnaderna. Den anses utgöra penninglön och kan vara skattefri endast om sexmånadersregeln kan tillämpas på utlandsinkomsten.

Arbetsersättning

Är det fråga om en arbetsersättning, är utgångsläget för betalarens förfarande detsamma som om arbetet utfördes i Finland. Om ersättningens mottagare inte uppvisar ett utdrag ur förskottsuppbördsregistret, verkställs förskottsinnehållningen på ersättningen enligt 60 %, om annan instruktion inte fåtts från skattebyrån. Arbetsgivares socialskyddsavgift betalas inte för en arbetsersättning.

Ett finskt offentligt samfund som arbetsgivare

Om arbetsgivaren är finska staten eller ett finskt offentligt samfund, verkställer man i allmänhet normal förskottsinnehållning till Finland på lön som betalas till den utsända personen. Sexmånadersregeln kan inte tillämpas och arbetsstaten har vanligen ingen beskattningsrätt. (Vid beskattningen är ett finskt universitet inte mera offenligt samfund från och med 1.1.2010.)

8. ÖVRIG INFORMATION

Arbetsgivarförpliktelser i situationer där lön betalas för utlandsarbete till utländsk medborgare som bor på utlandet har förklarats på s. 2 i Skattestyrelsens publikation 277r "Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland".
Utlandsarbetet behandlas ur arbetstagarens synpunkt i Skattestyrelsens publikation 273r "Beskattning av utlandsarbete".

NT2

SUOMI
FINLAND

ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN TOIMITTAMATTA JÄTTÄMISESTÄ SUOMESSA

Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleen

ANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSINNEHÅLLNING INTE VERKSTÄLLS I FINLAND

Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	**Työskentelypaikkakunnat** Arbetsorter	**Ennakonpidätystä ei toimiteta alkaen** Förskottsinnehållning verkställs inte fr.o.m. / 20

A TYÖNANTAJA ARBETSGIVARE

Nimi Namn	**Osoite** Adress
Yhteyshenkilö ja puhelinnumero Namn och telefonnummer	**Y-tunnus** FO-nummer

Onko työnantajalla työskentelyvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta työntekijän palkalla rasitetaan?
Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar? ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	**Etunimet** Förnamn
Osoite Suomessa Adress i Finland	**Verotuskunta** Beskattningskommun
Osoite työskentelyvaltiossa Adress i arbetsstaten	**Henkilötunnus Suomessa** Personbeteckning i Finland

Työskentelyvaltiossa olevan toimeksiantajan nimi ja osoite Namn och adress av uppdragsgivaren i arbetsstaten

C TYÖSKENTELYN KOKONAISKESTO TOTAL TJÄNSTGÖRINGSTID

Oleskelu työskentelyvaltiossa alkoi Vistelsen i arbetsstaten började	**Oleskelun oletetaan päättyvän** Vistelsen uppskattas bli avslutad	**Rahapalkka/kk** Penninglön/mån.	**Valuutta** Valuta
/ 20	/ 20		

Muut korvaukset ja edut (rasti ruutuun):
Övriga ersättningar och förmåner (kryss i rutan): ☐ **päiväraha** dagtraktamente ☐ **asuntoetu** bostadsförmån ☐ **autoetu** bilförmån ☐ **muu etu** annan förmån

Jos kyseessä on muussa pohjoismaassa tapahtuva työskentely, täytetään myös tämä kohta:
Onko ulkomaantyöskentelyn palkasta aluksi toimitettu ennakonpidätys Suomeen? (Tätä pidätystä ei saa oikaista).

Är det fråga om arbete som utförs i ett annat nordiskt land, skall också denna punkt fyllas i:
Har det till en början verkställts förskottsinnehållning till Finland på utlandsinkomsten? (Denna förskottsinnehållning får inte rättas). ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej

D ALLEKIRJOITUS UNDERSKRIFT

Päiväys ja työnantajan allekirjoitus
Datum och arbetsgivarens underskrift

E VEROVIRANOMAISEN MERKINTÖJÄ SKATTEMYNDIGHETENS ANTECKNINGAR

Ilmoitus vastaanotettu Anmälan mottagits	**Veroviranomainen** Skattemyndighet	**Allekirjoitus** Underskrift
/ 20		

VEROH 5052a 7.2009

TYÖNANTAJAN ILMOITUS ULKOMAANPALKASTA, JOSTA EI OLE TOIMITETTU ENNAKONPIDÄTYSTÄ SUOMEEN KUUDEN KUUKAUDEN SÄÄNNÖSTÄ TAI VEROSOPIMUKSESTA JOHTUEN [1)]

ARBETSGIVARENS ANMÄLAN OM UTLANDSLÖN, PÅ VILKEN FÖRSKOTTSINNEHÅLLNING INTE VERKSTÄLLTS I FINLAND PÅ GRUND AV SEXMÅNADERSREGELN ELLER ETT SKATTEAVTAL [1)]

Till _____ **verotoimistolle (työntekijän verotuskunta)** skattebyrå (arbetstagarens beskattningskommun) **Verovuosi** Skatteår _____

Työntekijän nimi Arbetstagarens namn	**Henkilötunnus** Personbeteckning
Osoite Suomessa Adress i Finland	
Osoite ulkomailla Adress i utlandet	

TYÖSKENTELYVALTIO 1 ARBETSSTAT 1

Työskentelyvaltio Arbetsstat	**Työskentelypaikkakunnat** Arbetsorter		
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalts utan förskottsinnehållning €	**Päivärahat ja ateriakorvaukset** Dagtraktamenten och måltidsersättningar **Yhteensä** Sammanlagt €	**Luontoisedut (rasti ruutuun)** Naturaförmåner (kryss i rutan) ☐ asuntoetu bostadsförmån ☐ autoetu bilförmån ☐ optioetu options-förmån ☐ muu etu annan förmån	
Työskentelyjaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret / - / / - / / - / / - /		**Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa** Arbetsperioden i denna stat under föregående året / - /	**Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio)** Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat / 20
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyrning av arbetskraft 2) ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	**Palkka rasittaa työnantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta 2)** Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2) ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	**Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta** Pensionsskyddscentralen eller FPA har intygat att arbetstagaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	

TYÖSKENTELYVALTIO 2 ARBETSSTAT 2

Työskentelyvaltio Arbetsstat	**Työskentelypaikkakunnat** Arbetsorter		
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalts utan förskottsinnehållning €	**Päivärahat ja ateriakorvaukset** Dagtraktamenten och måltidsersättningar **Yhteensä** Sammanlagt €	**Luontoisedut (rasti ruutuun)** Naturaförmåner (kryss i rutan) ☐ asuntoetu bostadsförmån ☐ autoetu bilförmån ☐ optioetu options-förmån ☐ muu etu annan förmån	
Työskentelyjaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret / - / / - / / - / / - /		**Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa** Arbetsperioden i denna stat under föregående året / - /	**Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio)** Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat / 20
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyrning av arbetskraft 2) ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	**Palkka rasittaa työnantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta 2)** Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2) ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	**Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta** Pensionsskyddscentralen eller FPA har intygat att arbetstagaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet ☐ **kyllä** ja ☐ **ei** nej	

2) Selvitys liitteessä 2) Utredning i bilaga

TYÖNTEKIJÄN SUOMESSA KÄYNNIT VEROVUODEN AIKANA ARBETSTAGARENS BESÖKEN I FINLAND UNDER SKATTEÅRET

/ - /	/ - /	/ - /	/ - /
/ - /	/ - /	/ - /	/ - /
/ - /	/ - /	/ - /	/ - /

Työnantajan nimi Arbetsgivarens namn	**Puhelinnumero** Telefonnummer	**Y-tunnus** FO-nummer
Ilmoituksen antajan allekirjoitus Anmälningsgivarens underskrift		**Päiväys** Datum

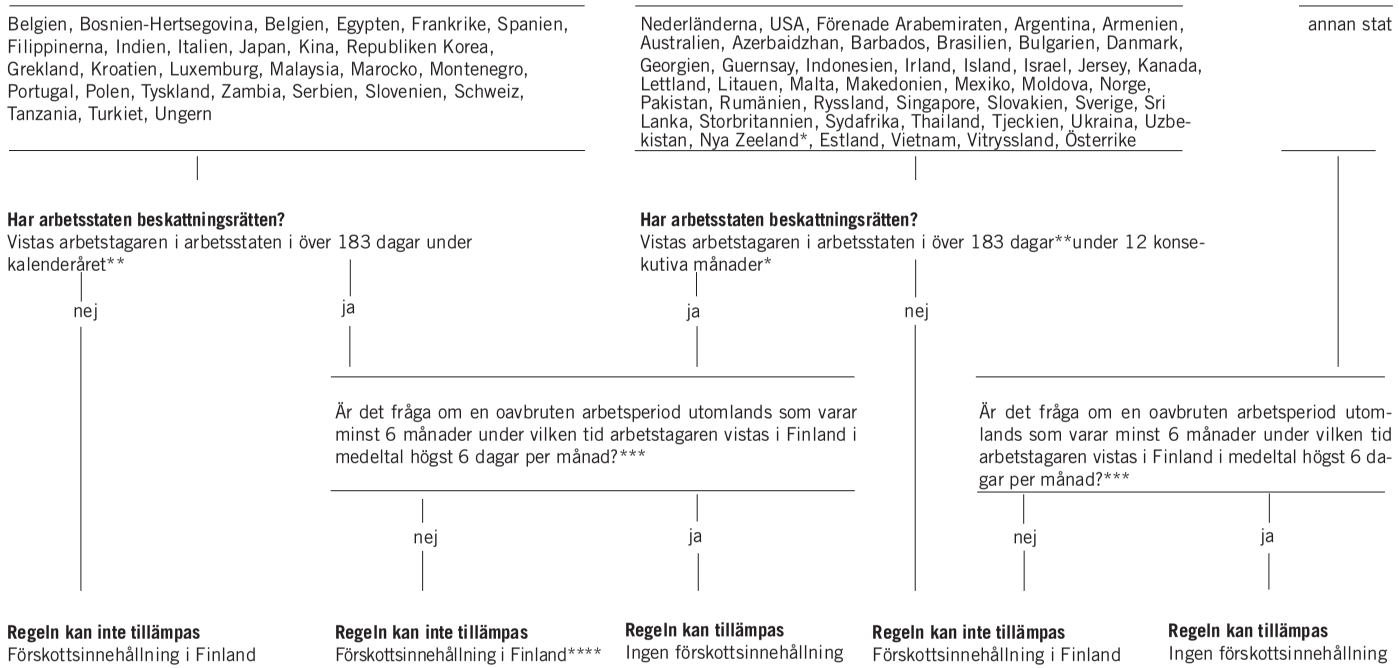
1) Ilmoitus annetaan myös, jos ennakonpidätyksen toimittamatta jättäminen tai alentaminen Suomessa on perustunut siihen, että palkka verotetaan työskentelyvaltiossa kiinteän toimipaikan muodostumisesta tai työvoiman vuokrauksesta johtuen, ks. tarkemmin Verohallituksen julkaisu 275. Ennakonpidätyksellä ei tarkoiteta mahdollisesti toimitettua minipidätystä vakuutetun sairausvakuutusmaksua varten.

1) Anmälan skall också ges då förskottsinnehållning underlåtits eller nedsatts i Finland på grund av att lönen beskattas i arbetsstaten med anledning av fast driftställe eller hyrning av arbetskraft, se närmare Skattestyrelsens publikation 275r. Med förskottsinnehållning avses inte den miniinnehållning som eventuellt verkställts för den försäkrades sjukförsäkringsavgift.

VEROH 5053a 3.2004

Lähetetään työntekijän kotikunnan verotoimistolle
Tillställs skattebyrån för arbetstagarens hemkommun

Lämplighetstest gällande sexmånadersregeln då arbetsgivaren är ett finländskt företag år 2010
Sök arbetsstaten nedan och besvara 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 finländska skattemyndigheterna. Också avrese- och

***) ankomstdagarna är vistelsedagar i Finland. Också vistelse i Finland på grund av rapportering inräknas.

****) Om det framgår att arbetsstaten beskattar, kan man ansöka om en nedsättning på 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, Marocko, Portugal, Frankrike.

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

Undanröjande av dubbelbeskattning av utlandsinkomst

I Finland bosatta privatpersoner och finska samfund är skyldiga att betala skatt till Finland på både inkomst som förvärvats i Finland och annorstädes.

Inkomst som erhållits utomlands utgör ofta skattepliktig inkomst även i den stat där den förvärvats. Om det betalades skatt på samma inkomst både i Finland och utomlands, skulle det uppstå dubbelbeskattning. Detta förhindras så att dubbelbeskattningen undanröjs i Finland. Det finns två alternativa metoder: avräkningsmetoden och undantagandemetoden. Vanligen används avräkningsmetoden. Undantagandemetoden kommer i fråga endast om skatteavtalet mellan Finland och den andra staten förutsätter den.

Avräkningsmetoden

I avräkningsmetoden beskattar Finland utlandsinkomsten men drar av (avräknar) den skatt som betalats utomlands från sin egen skatt.

Exempel 1: 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 minus 1 000). Det återstå 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 (maximiavräkning). 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.

Exempel 2: 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 i samma ordning som de uppstått. (Lagstiftningen har ändrats vid ingången av år 2010 – tidigare kunde den oanvända avräkningen överföras endast till det följande året.)

Undantagandemetoden

I undantagandemetoden betalar man ingen skatt på utlandsinkomsten till Finland. Inkomsten höjer dock skatten på de övriga inkomsterna (undantagandemetoden med progressionsförbehåll).

Exempel 3: Förvärvsinkomsten från utlandet är 5 000 euro och förvärvsinkomsten från Finland 20 000 euro. Den finska skatten på 20 000 euro skulle vara 30 % och 35 % på 25 000 euro. Finland beskattar endast 20 000 euro men beräknar skatten enligt 35 %.

Inkomst som omfattas av undantagandemetoden inverkar inte på beskattningen av kapitalinkomsten eller inkomsten för samfund eftersom beskattningen av dem inte är progressiv utan proportionell. Vid tillämpningen av undantagandemetoden är utgifter för inkomstens förvärvande avdragbara högst till ett belopp som motsvarar utlandsinkomsterna.

Yrkande om undanröjande av dubbelbeskattning

Undanröjandet av dubbelbeskattning yrkas med skattedeklarationen som lämnas in för skatteåret. Inkomsttagaren ska deklarera utlandsinkomsten, den utländska skatten, inkomstens typ (lön, dividend o.d.) samt staten där inkomsten förvärvats. Privatpersoner ska dessutom lämna in bilageblankett 16 i fråga om utlandsinkomsten.
Bolagen lämnar in sitt yrkande med bilageblankett 70.

Yrkandet på undanröjandet av dubbelbeskattning kan göras även efter verkställandet av beskattningen. Yrkandet handläggs då som rättelseyrkande.

Dubbelbeskattningen kan förhindras redan i förskottsuppbörden. Om den skattskyldige bevisar att han måste betala skatt utomlands, kan skattebyrån nedsätta den förskottsinnehållning/förskottskatt som i Finland påförts på grund av samma inkomst. Man ska dock även i detta fall deklarera utlandsinkomsten och den utländska skatten på normalt sätt i skattedeklarationen, se ovan.

5. BESKATTNINGEN AV BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA

I kapitel 3 har redogjorts för när fysiska personer eller samfund anses som begränsat skattskyldiga. I kapitel 3 har även redogjorts för de inkomster för vilka begränsat skattskyldiga enligt ISkL är skattskyldiga i Finland. I detta kapitel redogörs för beskattningsbehandlingen i Finland av dessa inkomster. Redogörelsen koncentrerar sig närmast på fysiska personer och på situationer där den begränsade skattskyldigheten har varat hela året. 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 och 2010

Vid ingången av 2006 trädde flera ändringar (856/2005) i kraft vid beskattningen av begränsat skattskyldiga. Pensioner till begränsat skattskyldiga beskattas nu progressivt på samma sätt som pensioner till personer som är bosatta i Finland. Källskatteavdraget, som tidigare beviljades endast studerande och praktikanter, gäller nu, med vissa undantag, även sådan inkomst till andra grupper på vilken man tar ut källskatt enligt 35 %. Beskattningen enligt BFL av personer som är begränsat skattskyldiga hela året verkställs fr.o.m. 2006 alltid i Nyland om inte inkomsten förvärvats på Åland, varvid beskattningen verkställs av Ålands skattebyrå.

75 procents regeln

Om en begränsat skattskyldig som är bosatt inom EES-området kan bevisa att nettoförvärvsinkomsten som han förvärvat i Finland utgör minst 75 % av hans totala nettoförvärvsinkomst under ifrågavarande år, kan han i efterhand med blankett VEROH 6148a yrka på att den progressiva beskattningen skall tillämpas i Finland i stället för den uttagna källskatten enligt 35 %. Från och med ingången (874/2009) av 2010 beskattas begränsat skattskyldigas inkomst av skogsbruk i den ordning som gäller enligt BFL. Därutöver har artister och sportutövare som kommer från EES-området möjlighet att yrka på avdrag för kostnader men källskatten beräknas då enligt den progressiva inkomstskatteskalan.

Två olika beskattningssätt

Om beskattningen av begränsat skattskyldiga stadgas i KällskatteL och KällskatteF. Enligt 2 § 1 mom. KällskatteL uppbärs skatten för begränsat skattskyldiga antingen som en slutlig källskatt eller bestämmes i den ordning som gäller enligt BFL. Källskatten tillfaller i sin helhet staten.

De inkomster på vilka betalaren i samband med prestationen uppbär källskatt har uttömmande uppräknats i 3 § KällskatteL. För övriga inkomster beskattas de begränsat skattskyldiga i den ordning som gäller enligt BFL. Enligt 3 § KällskatteL (856/2005) uppbärs källskatt på

– dividend, inklusive förtäckt dividendutdelning som avses i 29 § BFL och internationell förtäckt vinstöverföring som avses i 31 § samma lag.
– 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. Källskatt uppbärs alltså bl.a. på inkomst av virkesförsäljning (ännu år 2009) och på arbetsersättning.
– ersättning för en artists eller en sportutövares personliga verksamhet oberoende av om ersättningen är lön eller till vilken den betalas.

I de fall där en begränsat skattskyldig har idkat näringsverksamhet från ett fast driftställe i Finland beskattas även de inkomster som annars vore källskattepliktiga, i den ordning som gäller enligt BFL. Detta förutsätter dock att dessa inkomster kan hänföras till det fasta driftstället (KällskatteL 13 § 4 mom.). Skatten på ersättning för användning av eller rätten att använda biograffilm bestämmes i den ordning som gäller enligt BFL.

Sf-premie (sv-premie och dp-premie)

Tidigare har den försäkrades sf-premie aldrig kunnat uppbäras hos begränsat skattskyldiga. Från och med 2004 kan premien uppbäras nästan alltid om den begränsat skattskyldige är försäkrad i Finland enligt sjukförsäkringslagen. För premierna redogörs i kapitel 7.

Fastighetsskatt

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.

Dödsbon

Enligt 3 § ISkL betraktas även utländska dödsbon samfund.

Beskattning enligt BFL

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

Beskattningen av en engångsinkomst har avskaffats

KällskatteL 13 § om beskattningen av engångsinkomst upphävdes vid ingången av 2006 (856/2005). Tidigare var det möjligt att beskattningen av t.ex. överlåtelsevinst verkställdes på den skattskyldiges begäran separat före den normala beskattningen. Det ansågs inte ändamålsenligt att behålla en dylik specialitet i lagstiftningen.

Gränsen på 350 euro har avskaffats

På inkomst av jord- och skogsbruk betalade en begränsat skattskyldig tidigare skatt endast för den del som översteg 350 euro. Avdraget avskaffades vid ingången av 2006 (856/2005).

Nedre gräns

En begränsat skattskyldig påförs inte statsskatt vars belopp är högst 17 euro under år 2002, förutom när förskott kan användas till betalning av skatten (KällskatteL 16 § 3 mom.)

Beskattningen av förvärvsinkomster

Fr.o.m. 2006 betalar begränsat skattskyldiga fysiska personer statsskatt enligt den progressiva inkomstskatteskalan på andra inkomster än de förvärvsinkomster som är källskattepliktiga. Beskattningen verkställs enligt de bestämmelser som gäller inkomstbeskattningen av allmänt skattskyldiga.

Inkomster

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

– pensionsinkomst
– förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet
– delägares förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet från näringssammanslutning
– delägares förvärvsinkomstandel av jordbruk från beskattningssammanslutning
– förvärvsinkomstandel av jordbruk
– värdet av leveransarbete -periodiskt understöd (understöd som betalts till makan är inte skattepliktigt, 91 § ISkL).
– förvärvsinkomstandel av renskötsel

Avdrag under övergångsperioden

En begränsat skattskyldig kan i slutet av år 1992 ha haft skulder för förvärvsverksamhet. Om ränteavdrag år 1992 har beviljats för räntorna på dessa skulder höjs underskottsgottgörelsens maximibelopp på samma sätt som för en allmänt skattskyldig. Under den tid denna person har varit begränsat skattskyldig har han inte kunna välja bostadsavdrag. Bostadsavdraget under övergångsperioden kommer således i regel inte i fråga (ISkL 146 §).

Förluster

Fastställandet av en begränsat skattskyldigs förlust, avdraget av hans gamla förluster och omvandlingen av dessa avviker inte från det förfarande som tillämpas för en allmänt skattskyldig.

Skatteavtalens inverkan
- inkomst av fast egendom

Skatteavtalen förhindrar aldrig beskattning i Finland om det är fråga om en inkomst som en begränsat skattskyldig erhållit av fast egendom som finns i Finland. I skatteavtal har artikeln som gäller inkomst av fast egendom företräde före artikeln som gäller affärsinkomst. Detta har i allmänhet konstaterats i slutet av artikeln om affärsinkomst (art. 7).

- 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 driftställe 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 vilka 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 uppbärs källskatt. På övriga kapitalinkomster betalar en begränsat skattskyldig fysisk person endast statsskatt vars storlek är 28 %. Som samfunds inkomstskatt betalar ett begränsat skattskyldigt samfund 26 % i skatt på de inkomster som inte är källskattepliktiga.

Inkomster

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

– hyresinkomst
– överlåtelsevinst
– kapitalinkomstandel av näringsverksamhet
– kapitalinkomstandel av jordbruk
– delägares kapitalinkomstandel av näringsverksamhet från näringssammanslutning
– delägares övriga kapitalinkomstandel av näringssammanslutning
– delägares kapitalinkomstandel av jordbruk från beskattningssammanslutning,

– delägares kapitalinkomstandel av nettoinkomst av övrig verksamhet från beskattningssammanslutning
– kapitalinkomst av renskötsel

Avdrag

Från kapitalinkomsterna avdras utgifter för inkomstens förvärvande, de skatteårets förluster av näringsverksamhet, jordbruk och beskattningssammanslutning som yrkats bli avdragna samt räntor (ISkL 58-59 §).

De utgifter för inkomstens förvärvande som härrör av förvärvet av kapitalinkomster avdras på samma sätt som för 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 för en allmänt skattskyldig från kapitalinkomsterna när den skattskyldige yrkar på detta.

- räntor

Före år 1993 förutsattes det 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. En begränsat skattskyldig kan således inte i Finland avdra räntor som t.ex. hänför sig till en dividendinkomst för aktier i utlandet eller till en bostad utomlands. De räntor för en begränsat skattskyldig som det i regel är möjligt att dra av 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 på samma sätt som för en allmänt skattskyldig av från inkomstandelen innan inkomsten fördelas på förvärvs- och kapitalinkomst. Innan inkomsten fördelas på förvärvs- och kapitalinkomst dras 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.

- underskottsgottgörelse

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

Skatteavtalens inverkan

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.

Inkomst av aktielägenhet

Utgångspunkten i skatteavtalen är, att inkomst som fåtts av fast egendom alltid kan beskattas i den stat där den fasta egendomen finns. De stater där en höghuslägenhet anses vara fast egendom kan med denna grund beskatta hyresinkomsten som fåtts av en höghuslägenhet. Om man skulle iaktta endast denna princip, skulle Finland hamna i en sämre ställning, eftersom lägenheterna utgör lös egendom i Finland. Av denna anledning finns i nästan alla skatteavtal som Finland ingått en bestämmelse som gör det möjligt att i belägenhetsstaten beskatta sådan inkomst som fåtts t.ex. av utnyttjande av egendom som grundar sig på aktier i ett bostadsaktiebolag. Till exempel i artikel 6.3 i skatteavtal mellan de nordiska länderna konstateras så här: ″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 tillhörlig 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 fåtts 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.

- inkomstbelopp

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.

Beskattningsorten

Fr.o.m. inkomståret 2006 beskattas en person som hela året varit begränsat skattskyldig alltid i Nyland för sina inkomster som skall beskattas enligt BFL om inte inkomsten förvärvats på Åland, varvid det är Ålands skattebyrå som verkställer beskattningen (856/2005).

Källbeskattningen

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

C-520/04 Turpeinen

EGD gav år 2006 sitt avgörande i mål C-520/04 Turpeinen. EGD konstaterade att den källskatt enligt 35 % som tas ut på pension i Finland diskriminerar pensionstagaren om skatten är större än skatten i fråga om en person som är bosatt i Finland och om inkomsterna i sin helhet eller nästan i sin helhet består av pensionen i fråga. De ansök-

ningar om återbäring av källskatt som skatteförvaltningen tagit emot till följd av avgörandet Turpeinen och som gäller åren före 2006 behandlades centraliserat av Huvudstadsregionens skattebyrå år 2008.

Hyrda arbetstagare

När en begränsat skattskyldig hyrd arbetstagare i Finland inte har en arbetsgivare som är skyldig att ta ut källskatt, tas det ut ingen källskatt på lönen utan arbetstagaren påförs förskottskatt på ansökan. Den slutliga beskattningen verkställs av Huvudstadsregionens skattebyrå enligt den ordning som gäller enligt BFL. Skattens storlek är 35 %, som motsvarar källskatten.

Källskatt på lön

Lönebegreppet

4 § KällskatteL är ändrad från början av år 1997 (1120/96). Efter ändringen utgår man i KällskatteL från samma lönebegrepp som i lagen om förskottsuppbörd. Arbetsersättningar betraktas inte längre som lön enligt KällskatteL. Såsom prestation som är förskottsinnehållningspliktig till sin natur är den dock fortfarande källskattepliktig inkomst (7 § KällskatteL). För beskattning av arbetsersättning redogörs nedan.

Vistelsekostnader

I en begränsat skattskyldigs lön medräknas även de gottgörelser som betalts som ersättning för vistelsekostnader samt de övriga kostnader som arbetet gett upphov till. De bostads-, måltids- m.fl. naturaförmåner som ingår i lönen värderas i pengar enligt de grunder som skattestyrelsen fastställt för förskottsuppbörden.

Avdrag från lönen

Från en lön som är källskattepliktig kan inga avdrag göras. Enligt 2 § 2 mom. KällskatteL är det enda undantaget det avdrag som beviljas på basis av 6 § KällskatteL. Utbetalaren får, innan han tar ut källskatten, dra av 510/mån. från den begränsat skattskyldiges lön eller, om lönen flyter in för en kortare period, 17/dag. Tidigare var det endast studerande och praktikanter som var berättigade till avdraget. Fr.o.m. ingången av 2006 får avdraget göras även från löner till andra och även från andra prestationer som omfattas av källskatt enligt 35 %. 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 källskattekortet.

I utslaget HFD 1993/1826 hade en finsk förening till utländska tennisspelare betalt penningpriser vilkas 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.

Prestationer vid sidan av lönen

Om en begränsat skattskyldig kan anses arbeta i Finland på en särskild plats för arbetets utförande (under vistelsen i Finland har han sin egentliga arbetsplats utomlands) kan till honom förutom lönen även

på basis av 4 § 2 mom. KällskatteL betalas följande prestationer utan att källskatt uppbärs:

– 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 av skattestyrelsen fastställt skattefritt dagtraktamente i Finland,

– av skattestyrelsen 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.

På kilometerersättningar skall källskatt uppbäras eftersom de inte betalas mot verifikat som en trafikidkare har utfärdat (HFD 1984/3238). Måltidsersättning och nattresepenning anses som källskattepliktiga inkomster.

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 skattefritt betalas ett dagtraktamente som motsvarar det inhemska dagtraktamentet.

Om den begränsat skattskyldige under den tid arbetet i Finland varar inte utomlands har en egentlig arbetsplats 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 industrianläggning 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.

Studerande och praktikanter

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/dag enligt källskattelagen tillämpas. En utförligare redogörelse finns i skattestyrelsens publikation 278 som finns som bilaga.

Au pair

De fickpengar och naturaförmåner en au pair-arbetstagare erhåller är i Finland normala skattepliktiga löneinkomster. Man behöver dock inte i allmänhet betala sv- eller dp-premie eller 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. Gränserna presenteras mera ingående i publikationen 277r Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland.

Lärare och forskare

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 i skattestyrelsens publikation 277 (bilaga) och längre fram i kapitel 6.

Uppträdande artister och idrottsmän

Källskatt på en artists eller sportutövarens personliga verksamhet i Finland är 15 %. Se Skatteförvaltningens publikation 277 som finns som bilaga. Från och med 2010 har artister och sportutövare som kommer från EES-området kunnat kräva att hans eller hennes källskatt ska beräknas enligt den progressiva inkomstskatteskalan i stället för skatten enligt 15 % och han eller hon får dra av de direkta kostnaderna som hänför sig till inkomsten.Skatteförvaltningens webbplats innehåller en särskild räknare med vilken man kan beräkna vilken beskattning som är förmånligare.

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 betalts av ett finskt offentligrättsligt samfund. Bestämmelsen förutsätter att han regelbundet, i regel minst 2 dagar per vecka, vistas i sin bostad i hemviststaten och att arbetsgivaren är någon annan än ett finskt offentligrättsligt samfund. Om en del av denna persons lön hänför sig 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 denna bestämmelse helt eller delvis förhindrar att lönen beskattas i Finland, skall den finska arbetsgivaren på basis av hela lönen betala arbetsgivares socialskyddsavgift och uppbära sv-premie och dp-premie. Detta beror på EG/EES-förordning om social trygghet där det enligt huvudregeln förutsätts att socialskyddsavgifterna betalas i arbetsstaten. Från och med år 2005 skall dessa avgifter och premier i allmänhet inte betalas om en begränsat skattskyldig gränsgångare arbetar under en period om högst 4 månader i Finland.

Utlänningar som tjänstgör inom utrikesrepresentationen

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

Källskattens belopp

Källskatten utgör 35 procent på lön. Om ersättningen betalas på basis av en artists eller sportutövares personliga verksamhet är källskatten 15 %. Om den källskatt som under en kalendermånad skulle uppbäras av inkomsttagaren uppgår till högst 10 euro uppbärs den inte (KällskatteL 9 § 3 mom.).

Källskattekort

I stället för ett skattekort kan den som är begränsat skattskyldig få ett källskattekort av skattebyrån. Detta kort utgör en anvisning till betalaren för uppbärandet av källskatten. Om källskattekort ansöks hos skattebyrån med blankett VEROH 6201 (bilaga). Källskattekort behövs inte om arbetsgivaren är förvissad om att inkomsttagaren är begränsat skattskyldig och på lönen uppbärs källskatt i en storlek av 35 procent. Källskatteavdraget om 17/dag är inte möjligt utan kort. Om arbetsgivaren inte är säker på vilket slag av skattskyldighet det är fråga om och källskattekort eller skattekort inte företes, uppbärs på lönen en förskottsinnehållning på 60 procent.

Årsanmälan och verifikat

Betalaren tillställer skattemyndigheterna en årsanmälan (VEROH 7809r) över prestationer som utbetalts till begränsat skattskyldiga samt överlämnar ett verifikat åt inkomsttagaren. En utredning om dessa ingår i Skattestyrelsens publikation 277r som bifogats som bilaga.

Arbetsgivares socialskyddsavgift om arbetstagaren är minst 4 månader i Finland

Registrerade arbetsgivare skall betala arbetsgivares socialskyddsavgift på basis av det sammanlagda beloppet av de i källskattelagen avsedda löner som de har betalat. Skyldigheten att betala sf-premie på lönen har fr.o.m. 2004 kopplats till 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.

En oregistrerad arbetsgivare skall inte prestera arbetsgivares socialskyddsavgift när lönebeloppet är så litet att på detta inte uppbärs källskatt (beloppet av den källskatt som skall uppbäras under samma kalendermånad är högst 10 euro).

Som bilaga Skatteförvaltningens publikation 277r, som är avsedd för finländska arbetsgivare, samt Skatteförvaltningens publikation 281 E, som är avsedd särskilt för utländska arbetsgivare.

Sf-premie

Från och med 2004 måste sf-premie uppbäras på lön till begränsat skattskyldiga som kommer till Finland från utlandet om arbetstagaren är försäkrad i Finland. Från och med år 2005 förutsätter skyldigheten att betala sf-premie dock att personen kommer till Finland för att arbeta här under en period om minst 4 månader eller om han hör till vissa

grupper som utför researbete. Se närmare tabellen på sista sidan i Skatteförvaltningens publikation 277r 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. Det nya förfarandet beskrivs i Skattestyrelsens publikation 270r, som finns som bilaga till detta kapitel.

Källskatt på arbetsersättningar och vissa andra prestationer

Enligt 3 § (1120/96) i källskattelagen skall källskatt uppbäras förutom på alla särskilt nämnda prestationer även på all sådan inkomst på vilken förskottsinnehållning skall verkställas enligt lagen om förskottsuppbörd.

Arbetsersättning

Arbetsersättningar som begränsat skattskyldiga får i Finland utgör i regel inkomst på vilken det skall tas ut källskatt. För att man skall kunna låta bli att ta ut källskatten förutsätter fr.o.m. 2007 att inkomsttagaren för betalaren visar upp ett källskattekort enligt vilket skatten inte tas ut eller en utredning om att inkomsttagaren är införd i förskottsuppbördsregistret. Hittills har ett begränsat skattskyldigt företag kunnat införas i förskottsuppbördsregistret endast om företaget haft fast driftställe i Finland. Fr.o.m. 2007 blir det möjligt att bli införd i förskottsuppbördsregistret även om företaget saknar fast driftställe, om företagets hemort finns i en stat med vilken Finland har skatteavtal. Om den som får arbetsersättning inte visar upp ett källskattekort eller ett utdrag ur förskottsuppbördsregistret men dock visar upp en utredning om att han har den i skatteavtalet avsedda hemorten i annan avtalsstat än i Finland, får betalaren låta bli att ta ut skatten men endast om arbetet är annat arbete än byggnads-, installations-, eller sammansättningsarbete eller skeppsbyggnads-, transport-, städ- eller vårdarbete. Källskatten på arbetsersättning till fysisk person är 35 %. Om ersättning betalas till ett företag är skatten 13 %, om inte det är fråga om en ersättning som betalas för uppträdande, varvid källskatten är 15 %.

Övriga prestationer

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 får även övriga på sociallagstiftning baserade ersättningar förutom pensioner beskattas i källstaten. Sålunda uppbärs t.ex.

i Finland källskatt enligt 35 % på arbetslöshetsdagpenning till en person som är bosatt i ett annat nordiskt land.

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.

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.

Skattefrihet för räntor

Källskatt uppbärs sällan på räntor eftersom en begränsat skattskyldig enligt 9 § ISkL inte här skall betala skatt för ränta på medel som har 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 skall 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 ISkL 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. Anvisningen om spardirektivet samt kompletteringspromemorian finns på webbplatsen www.skatt.fi, avdelningen ″Internationella situationer″. Huvudsyftet med spardirektivet är informationsutbyte, som gör det möjligt att inom EU-området beskatta privatpersoners gränsöverskridande räntor i hemviststaten.

Definition för royalty

Enligt 3 § 3 mom. KällskatteL avses med royalty ersättning för nyttjande av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnär-

ligt 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 erfarenheter.

EES-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 (exkl. Liechtenstein). Samfundets dividender kan under vissa förutsättningar vara helt skattefria i Finland. Fysiska personer kan i sällsynta fall få sina dividender beskattade i den ordning som gäller enligt BFL. Se publikation 280r Dividender, räntor och royalties till begränsat skattskyldiga.

Specificering av mottagare

Om betalaren inte får kännedom om inkomsttagarens namn, adress i hemstaten samt för en fysisk persons del även om födelsetiden, skall betalaren alltid uppbära källskatt enligt KällskatteL. I detta fall kan ett skatteavtal inte tillämpas och källskatten på ränteinkomster inte lämnas ouppburen. Fr.o.m. 2006 kan man under vissa förutsättningar ge avkall på kravet för specificeringen av mottagaren då det gäller förvaltarregistersdividender. Förutsättningarna behandlas närmare i Skatteförvaltningens publikation 280r ″Dividender, räntor och royalties till begränsat skattskyldiga″, som finns som bilaga till detta kapitel.

Skattens belopp

Enligt KällskatteL är den källskatt som skall uppbäras på dividend, ränta och royalty 28 procent fr.o.m. år 2005. I de skatteavtal som Finland har ingått har det i regel överenskommits 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 § KällskatteL fria från källskatten, om ifrågavarande samfund äger en viss minimiprocent av det dividendutbetalande bolagets kapital. Det förutsätts ytterligare, att mottagaren är i sin hemstat skyldig att betala samfunds inkomstskatt. Källskatteprocentsatser finns på blankett VEROH 6214b (bilaga). Enligt 7 § KällskatteL är källskatten på fondandel som en personalfond betalar samt på överskott som personalfond utdelar 35 procent. Källskatten på inkomst av virkesförsäljning är 19 % (år 2010 övergår man till beskattningen enligt BFL).

Vinstandel i placeringsfond

Enligt 3 § 2 mom. KällskatteL tillämpas lagens bestämmelser om dividend även på ränta på andelskapital och på vinstandel i placeringsfond. Enligt KällskatteL skall skatten således vara 28 procent fr.o.m. år 2005. I allmänhet kan en vinstandel i en placeringsfond som betalas från Finland till utlandet inte anses som en inkomst enligt skatteavtalens artikel om dividender, utan det år fråga om ″annan inkomst″, dvs. en inkomst som inte särskilt uppgivits i avtalet (HFD 1999/1600). Enligt avtalet med Tyskland tillämpas dock de bestämmelser som gäller dividender även på en vinstandel i en placeringsfond (artikel 10 stycke 4).

Det har konstaterats ovan att det i vinstandelen från placeringsfond kan ingå prestation enligt spardirektivet, varvid KällskatteL 7 § i vilket fall som helst förhindrar beskattningen i Finland.

Gottgörelse för bolagsskatt

Finland har 1.1.2005 avskaffat systemet med gottgörelse för bolagsskatt.

Förtäckt dividend

Förtäckt dividend utgör inkomst som förvärvats i Finland. Enligt 3 § KällskatteL hör förtäckt dividend till de inkomster för begränsat skattskyldiga på vilka källskatt ska uppbäras. Enligt lagens 7 § utgör källskatten på den förtäckta dividenden 35 %. 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 % på dividend i källstaten, utgör källskatten på den förtäckta dividenden i Finland då 5 % och inte 35 %. Om betalaren försummar att uppbära källskatten, medför detta påföljder i Finland för endast betalaren. En källskatt som inte uppburits debiteras med stöd av 8 § KällskatteL hos den som är skyldig att uppbära 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. skall debiteras hos inkomststagaren själv. Det finns ingen försummelse i betalarens agerande t.ex. när man inte betalar någon sådan penningprestation på vilken källskatt skulle kunna tas ut.

Om källskatteförfarande och ändringssökande

En begränsat skattskyldig och skattedeklarationen

En begränsat skattskyldig för vilken uppburits källskatt på en prestation han erhållit från Finland behöver inte till Finland avge en skattedeklaration över denna inkomst. Den skattskyldige skall i skattedeklarationen i sin hemviststat deklarera den inkomst han erhållit från Finland och bifoga ett källskattebevis eller en källskatteanmälan. En eventuell dubbelbeskattning undanröjs i hemviststaten.

Uppbörden av källskatt

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 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.

Betalningen av skatten till staten

Källskatten tillfaller i sin helhet staten. För redovisningsförfarandet redogörs i Skatteförvaltningens publikation 277r, vilken bifogats som bilaga.

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.

Årsanmälan och inkomsttagarens verifikat

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 Skatteförvaltningens publikationer 280r och 277r.

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. Det skattetillägg som skall betalas på grund av försummelsen uträknas då på skillnaden mellan den källskatt som inte uppburits och det förskott som innehållits.

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 av skatteverket skyddar en betalare som varit i god tro (HFD 1986/1083 och HFD 1986/3632).

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 inte innehållningen höjas med mer än 10 procent av det belopp som då skall betalas.

Källskatt kan ha uppburits till ett för stort belopp på t.ex. den grund 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 uppbörden vid eventuell senare källskatt som skall betalas för samma år.

Rättelse av källskatt/ skatteverket

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 det skatteverk på vars tjänsteområde hemkommunen för den som är skyldig att uppbära skatten är belägen ansöka om att det överstigande beloppet återbärs till honom (KällskatteL 11.2 §). Om den som är skyldig att uppbära källskatten här inte har hemkommun skall återbäring sökas hos Nylands skatteverk.

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 webbplatsen www.skatt.fi

Redovisning till för stort belopp

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.

Debitering av källskatt

Om källskatten på t.ex. lön inte har uppburits men betalaren inte har gjort sig skyldig till en försummelse (t.ex. när lönen betalats endast i form av en naturaförmån) kan Nylands skatteverk debitera den bristande källskatten (KällskatteL 16 § 2 mom.) Den skattskyldige skall över inkomsten senast den 31 januari påföljande år avge en skattedeklaration. Debiteringen skall ske ofördröjligen och i de i fall där deklarationen har försummats senast inom sex år från utgången av det år under vilket källskatten hade bort uppbäras.

För källskatt som påförts på grund av lön ansvarar även den skattskyldiges arbetsgivare och 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 Nylands skatteverks 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.

Förhandsavgörande

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 iakttagas. Vid behov kan den som är skyldig att uppbära skatten eller inkomsttagaren hänskjuta saken för avgörande till det skatteverk på vars tjänsteområde hemkommunen för den som är skyldig att uppbära källskatten är belägen (KällskatteL 12 §). Om denne icke har hemkommun i Finland skall Nylands skatteverk avgöra saken.

Den som yrkar på förhandsavgörande skall för sakens avgörande förete behövlig utredning. På ansökan av den som är skyldig att uppbära skatt meddelat avgörande, så ock, 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 skatteverkens förhandsavgöranden uppbärs en avgift.

Centralskattenämnden

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

Ändringssökande

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

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

Trots att ändring sökts skall det förhandsavgörande skatteverket 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 skatteverkets avgörande 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 skatteverkets avgörande som gjorts med stöd av ett yrkande på rättelse av källskatt.

Lättnader i källskatten

Det är för en begränsat skattskyldig möjligt att i efterhand på ansökan helt eller delvis befrias från källskatt bl.a. om hans skattebetalningsförmåga väsentligt har nedsatts på grundval av sjukdom hos honom eller nära anhörig, olycksfall eller annan liknande orsak eller om det av annat särskilt skäl vore uppenbart oskäligt att uppbära skatten

(BFL 88 §). Ansökan kan sändas till Skattestyrelsen (skattetagartjänsten) som sänder den till finansministeriet för avgörande om det belopp som befrielsen gäller överstiger 50 000 euro.

Om en begränsat skattskyldig blivit föremål för dubbelbeskattning eller ett förfarande som annars är i strid med ett skatteavtal, kan finansministeriet eller Skattestyrelsen på basis av 89 § BFL på ansökan helt eller delvis medge befrielse från skatt som har debiterats i Finland.

Anmälan om arbetstillstånd

Enligt 6 § KällskatteF skall Utlänningsverket, polisen, arbetskraftsbyrån och en finsk beskickning i utlandet på begäran tillställa skatteverken uppgifter om beviljade arbetstillstånd.

RÄTTSPRAXIS

CSN 1975/7

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 betalat till montörerna som vistas en kortare tid än 183 dygn i Finland under kalenderåret.

CSN 1980/468

A Ab förhandlade om leverering av en fabrik till ett visst utvecklingsland som en totalleverans. A måste utbilda en del av den framtida fabrikens 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 förskottsinnehållning på förmånerna.

HFD 1980/2250 II 607

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

HFD 1980/2929

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 1983/2351 II 501

Såsom lön eller arvode enligt 3 och 4 § 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 1984/3283 II 630

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

HFD 1985/4275

Till svenske medborgaren K som verkat som styrelsemedlem i och konsult för ett bolag hade betalts 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 deltaga 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 betalts till K samt de arvoden som betalts till utländska frisörmästare som verkat som lärare vid de utbildningstillfällen 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

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 ouppburen 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 uppehället. 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 1988/4061 II 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 1993/1826

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.

HFD 1999/1600 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 1997/561 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 2004/80 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 2004/3345 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 2006/1925 Källskatt på förmån av användningen av anställningsoptionerna beräknades utgående från det belopp från vilket kostnaderna för användningen av förmånen hade dragits av. Skatteåret 2001.

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 uppbärs hos en person som är bosatt i Finland och om personens inkomster i sin helhet eller nästan i sin helhet består av ifrågavarande pension.

Utländska studerande och praktikanter

Meddelande till arbetsgivare

Skatteförvaltningens publikation 278r.10 1.1.2010 **www.skatt.fi** **sida 1 / 3**

Skatteförvaltningens publikation 278e Working in Finland är avsedd för utländska studerande och praktikanter. Se www.vero.fi/english > Tax Guide > Working and studying in Finland.

1. OM FÖRSÄKRINGSPREMIER

När en person kommer från utlandet till Finland för att arbeta här för en finsk arbetsgivare, ska arbetspensionspremien och olycksfallsförsäkringspremien betalas. Därutöver ska även arbetstagares pensions- och arbetslöshetsförsäkringspremie tas ut på lönen.

Ytterligare om arbetet i Finland varar minst 4 månader, gäller följande. Det finska företaget ska betala arbetsgivares socialskyddsavgift (soc.avgift) på basis av lönen. Förutom en eventuell källskatt ska även den försäkrades sjukförsäkringspremie (2,40 %) (=Sjukvårdspremie och sjukförsäkringens dagpenningspremie sammanlagt) tas ut på lönen till en arbetstagare som fått källskattekort. Då det gäller arbetstagare som fått skattekort, ingår premien i förskottsinnehållningsprocenten. I avsnittet nämnda premier betalas dock inte till Finland om det är fråga om en au pair eller praktikant vars arbetsförtjänst med naturaförmåner understiger 1052,00 €/mån. eller vars arbetstid är kortare än 18 timmar/vecka.

2. OM INKOMSTBESKATTNING

2.1. Personer som vistas i Finland högst 6 månader (personer med källskattekort) och källskatteavdrag

En person som vistas i Finland högst 6 månader är begränsat skattskyldig i Finland. Finsk arbetsgivare tar ut av lönen (inkl. naturaförmånerna) en slutlig källskatt enligt 35 % oberoende av lönebeloppet. Eftersom skatten är slutlig, behöver arbetstagaren inte lämna in någon skattedeklaration i Finland och några skatteavdrag kan inte göras.

Om respektive anteckning finns på källskattekortet, får arbetsgivaren före uttag av skatten dock dra av 510 € per månad eller om den intjänade inkomsten inflyter för en kortare tid än en månad är avdraget 17 €/dag. Vanligen anvisas arbetstagaren att ansöka om skattekort personligen på skattebyrån, eftersom då får han samtidigt en finsk personbeteckning.

Utförs arbetet t.ex. under tiden 1.7 - 8.8, är avdraget 510 € + 136 €. Med stöd av ett skatteavtal kan man ibland vara berättigad till ett avdrag som är större än ovan, se punkt 3.

Naturaförmåner

Naturaförmåner utgör källskattepliktig inkomst och värderas på samma grunder som hos personer bosatta i Finland. Värdet av förmån med fritt uppehälle, i vilken ingår fri bostad, kost, fri belysning och värme är 431 € per månad i ett rum och 415 € per månad i ett gemensamt rum under tiden 1.1-30.6.2010. Under tiden 1.7-31.12.2010 är värdena 407 € och 392 €. För den som åtnjuter förmånen endast under en del av månaden uppgår värdet till den del av månadsvärdet som motsvarar boendetiden.

Om man betalar dagtraktamente till en studerande eller praktikant, är dagtraktamentet källskattepliktigt. Källskatt utgår dock inte för finskt inrikesdagtraktamente om studeranden eller praktikanten undantagsvis i Finland företar resor till en särskild arbetsplats.

Arbetsgivarens förfarande

Arbetsgivaren tar ut källskatten på lönen på sätt som beskrivits ovan. Om skyldigheten att ta ut den försäkrades sjukförsäkringspremie och betala arbetsgivares socialskyddsavgift finns, betalas de på basis av det sammanlagda beloppet av naturaförmåner och penninglön. Om det månatliga totalbeloppet är 650 €, erläggs avgiften på 650 €, även om källskatt utgår på endast 140 €.

Den uttagna källskatten betalas på Skatteförvaltningens riksomfattande konto senast den 12 dagen i kalendermånaden efter att skatten uttagits. Vid betalning använder betalaren sitt personliga referensnummer som betalaren fått av Skatteförvaltningen.

Arbetsgivaren inkluderar uppgifterna om de prestationer som betalts till begränsat skattskyldiga i den gemensamma periodskattedeklarationen för moms och arbetsgivarprestationer. Den uttagna källskatten ska deklareras med en elektronisk periodskattedeklaration senast den 12 dagen i kalendermånaden efter att skatten uttagits. En periodskattedeklaration som lämnas på papper ska däremot vara framme hos Skatteförvaltningen den 7 dagen i månaden efter det att skatten uttagits. Anvisningar för betalning och deklaration av källskatt finns på Skatteförvaltningens webbplats www.skatt.fi i punkt "Skatteinfo", "Betalning av skatter på eget initiativ".

Arbetsgivaren ska lämna in till skatteverket en särskild årsanmälan över prestationerna som utbetalats till begränsat skattskyldiga VEROH 7809r. För årsanmälan bör utbetalaren ha uppgift bl.a. om inkomsttagarens adress i hemviststaten. Årsanmälan ska helst lämnas in elektroniskt. Om detta inte är möjligt, lämnas årsanmälan på blankett VEROH 7809r.

Arbetsgivaren ska ge en verifikation över prestationen åt inkomsttagaren, se vidstående förslag till verifikation. Samtidigt bör man informera inkomsttagaren om att verifikationen eventuellt behövs för skattedeklarationen i hemviststaten.

2.2 Personer som vistas i Finland över 6 månader (personer med skattekort)

Arbetsgivaren verkställer förskottsinnehållning på lön som betalas till en person som vistas i Finland över sex månader. För förskottsinnehållningen ska inkomsttagaren ansöka om skattekort på skattebyrån. Om skatteavtalet möjliggör en lindrigare skattebehandling än sedvanligt, gör skattebyrån en anteckning om detta i skattekortet.

Föreskrifter i skatteavtalen utreds i punkt 3.

3. SKATTEAVTALEN

Finland har ingått avtal om undanröjande av dubbelbeskattning med ca 70 stater. Enligt avtalen kan man vanligen inte beskatta i Finland utländska studerande eller praktikanter för sådan inkomst som de erhållit utanför Finland. Således beskattas i Finland inte t.ex. ett stipendium som beviljats en utländsk praktikant av hemviststaten eller fickpeng som erhållits av EU.

Däremot inskränker de flesta skatteavtalen inte rätten att beskatta inkomst utbetald av en finsk arbetsgivare. Ett undantag kan uppkomma, då arbetet som utförs i Finland ansluter sig till personens studier i hemviststaten. Då kan man göra följande avdrag med stöd av skatteavtal, om dessa avdrag antecknats på skattkortet eller källskattekortet:

Tyskland: Lönen är skattefri, om vistelsen i Finland inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår.

Kina: Lönen är skattefri, om den inte överstiger2 522,82 €/år.

Korea: Lönen är skattefri upp till 510 € i månaden för praktikanter i teknisk eller affärsbransch som vistas i Finland högst 5 år.

Belgien, Bulgarien, Grekland, Indien, Indonesien, Luxemburg, Polen, Serbien och Montenegro, Tanzania, Thailand, Turkiet, Ungern: Lönen är skattefri upp till 510 € per månad, om vistelsen i Finland inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår.

Argentina, Barbados, Brasilien, Förenade Arabemiraten, Georgien, Israel, Nederländerna, Pakistan, Rumänien, Ryssland, Tjeckien, Ukraina, Vietnam, Österrike: Lönen är skattefri upp till 510 € per månad, om den oavbrutna vistelsen i Finland inte överstiger 183 dagar (är inte bundet till kalenderåret)

Egypten, Marocko: Lönen är skattefri för studenter samt för praktikanter inom handel (Egypten: också industri). Lönen från annat arbete är skattefri upp till 510 € per månad.

Frankrike: Lönen är skattefri upp till 510 € per månad oberoende av vistelsetiden.Arbetet behöver inte ha någon anknytning till studierna.

Zambia: Lönen är skattefri upp till 510 € per månad, om vistelsen i Finland inte överstiger 365 dagar inom en tid på 2 år.

Portugal, Storbritannien: Lönen är skattefri för praktikanter inom handel, industri eller jord- och skogsbruk. Om arbetet inte ansluter sig till studierna, är skattefritt 510 € per månad.

Japan: Lönen är skattefri om den inte överstiger 2000 USD under ett kalenderår.

Malaysia: Lönen är skattefri om den inte överstiger 2500 USD under ett kalenderår.

Filippinerna: Lönen är skattefri om den inte överstiger 1009,13 USD under ett kalenderår.

Färöarna, Island: Skattefritt 20 000 SEK under ett kalenderår.

Sri Lanka: Skattefritt 1681,88 € under ett kalenderår.

Working in Finland

Publication for foreign students or trainees

Publication of the Finnish Tax Administration 278e.09 1 January 2009 www.tax.fi page 1 / 3

READ THIS FIRST

If you are paid for the work you do in Finland, you usually have to pay **income tax** in Finland. Your tax percentage depends on how long you stay – for six months or for longer.

Chapter 1 of this publication describes the taxation of those who stay in Finland for a maximum of six months. Chapter 2 concerns persons who stay here longer. International tax treaties sometimes allow tax exemptions for students, so it's worth reading Chapter 3 as well. In-kind benefits (e.g. free room & board) are taxable because they are considered part of your wages/salary.

While you work in Finland, your Finnish employer also withholds **social security payments** from your gross pay in addition to the tax. The maximum social security payment is 8 percent of your pay. The social security system and benefits are described in detail in the information published by KELA (The Social Insurance Institution of Finland), available at KELA offices or their website www.kela.fi.

You also need a **Finnish identity number**. The local tax office in Finland will give you advice with this procedure.

1. PERSONS STAYING IN FINLAND FOR A MAXIMUM OF 6 MONTHS

Finnish employers collect a final 35-per-cent tax at source on the pay of a foreign employee who only stays in the country for six months or less. The tax rate is the same for all amounts of income, including small amounts.

If you receive from tax office a tax-at-source card marked with an exemption of €510 per month or €17 per day, the employer can pay this amount without any withholding. No other deductions are possible.

Example: Your employment is for 1 July to 8 August. You can earn €510 + €136 without any income tax.

Visit the local tax office (Verotoimisto in Finnish) first!

During the first couple of days into your working in Finland, please visit the local tax office. Your employer will give you the local tax office's address. At the tax office you have to apply for an ID number and a tax-at-source card. The application form for tax-at-source card is form number VeroH 6201e, available at the tax office and our website http://www.vero.fi /english (click Tax Guide/ Working and studying in Finland). Give your employer the card, which instructs him to collect the correct amount of tax from your pay.

When you visit the tax office, the officer will also examine whether a tax treaty allows you a greater exemption than what was referred to above.

No tax return in Finland

If you stay in Finland only for six months or less, you do not have to file an income tax return in Finland. Also, if the tax at source was collected correctly, there will be no possibility for any tax refund.

However, in your home country you usually have to file an income tax return and also report the income earned in Finland. In this regard, you usually should attach a certificate from your Finnish employer to your home country's tax return. At the end of your work in Finland your employer should give you a certificate showing the amounts of your income and the taxes withheld. If your employer does not give you this certificate, ask for it. If the income from Finland will be taxed in your home country, they will eliminate double taxation. Usually the Finnish tax is credited from the tax in the home country – but if the tax is higher in Finland than in the home country, there will be no credit for the exceeding Finnish tax.

Is the salary from Finland at least 75% of your yearly income

If your pay from Finland constitutes 75% or more of your total annual gross earned income, and you

are a resident of an EU/EEA country, you can **after the income year** in Finland claim a progressive taxation in stead of the flat 35-percent tax. You can present this claim by filling the form VEROH 6148b, available at www.vero.fi, and sending it to office named in the form.

2. PERSONS STAYING IN FINLAND LONGER THAN 6 MONTHS

If you stay in Finland over six months, your earned income is taxed at a progressive rate. The tax rate is approximately 20 per cent for an annual income up to €12,000. For higher incomes, the rate is higher.

Ask for a tax card from the local tax office

If you stay in Finland over six months, you will have to apply for a tax card at the tax local office. On the basis of the tax card, your employer is able to withhold the right amount of tax from your pay. To get a tax card, fill out the application form VeroH 5042a, available at the tax office or on the website http://www.vero.fi/english (click Tax guide / Working and studying in Finland). Your employer will tell you the address of the tax office.

Can you get a special students' deduction ?

If your home country has a tax treaty with Finland, the treaty may sometimes allow you in Finland a special exemption based on studies or a traineeship. When you visit the tax office, the officer will examine whether you can have such an exemption. Read Chapter 3 below for more information on tax treaties.

Social security

As told above, your employer will also withhold social security payments from your pay. If your stay in Finland is longer than six months, and you are coming from e.g. China or Russia, you may be eligible for exemption of the health insurance premium (the rate of this payment is approximately 2 %). This will require that you obtain a certificate from Kela (The Finnish Social Insurance Institution) stating that you are not covered by the Finnish social insurance system. Show this certificate to your local tax office and to your employer. Then your withholding rate will be lower. However, Kela will not issue the certificate to you if your home country is one of the EU member states, the USA, Australia, Canada, Switzerland, Iceland, Israel or Liechtenstein. International social security treaties are applicable to those countries, and this involves paying up all the insurance premiums in the country where the foreign employee actually works.

An income tax return is necessary

If you stay in Finland for longer than six months, you must file an income tax return in Finland. The purpose of the tax return is to give the tax office enough information to compute your final tax. If compared to the final tax, your employer withheld too much tax, you will get a refund. If the amount withheld was too small, you'll have to pay for the difference afterwards. The deadline for tax returns in Finland is the following April after the calendar year concerned. You will get more information from the local tax office.

3. EFFECTS OF TAX AGREEMENTS

Finland has tax treaties with more than 60 countries. International tax treaties are made to avoid double taxation in situations where a person receives income from another country than his/her home country. In general, tax treaties usually provide that wages should be taxed in the country where the work is done. Some of the tax treaties include for students special exemptions in the country where the work is done. You can usually get an exemption in Finland only if your work in Finland is directly related to your studies in your home country.

For a tax-treaty exemption it is additionally required that you (immediately before arrival in Finland) really lived in the country that has made the tax treaty with Finland.

Please find some information on tax treaty provisions below. Some of the tax treaties specify exact deductible amounts. If no amount is specified in the treaty, the exemption is €510 per month.

Austria, Argentina, Barbados, Brazil, Czech Republic, Georgia, Israel, Netherlands, Pakistan, Romania, Russia, Ukraine, United Arab Emirates, Vietnam: Exemption of €510 per month if the stay in Finland does not exceed 183 days (accumulation of time is not restricted to the same calendar year).

Belgium, Bulgaria, Greece, Hungary, India, Indonesia, Luxembourg, Poland, Serbia and Montenegro, Tanzania, Thailand, Turkey: Exemption of €510 per month if the stay in Finland does not exceed 183 days within the calendar year.

China: Pay is tax-exempt if it does not exceed €2,522.82 per calendar year.

Egypt, Morocco: Pay is tax-exempt for a trainee in trade (for Egypt, also industry). Pay is also taxex-empt for work related to studies. For any other type of work, €510 per month is tax-exempt.

France: Exemption of €510 per month, regardless of duration of stay. The employment does not have to be related to studies.

Germany: The whole pay is tax-exempt if the period of presence in Finland does not exceed 183 days within a calendar year.

Great Britain, Portugal: The whole pay is tax-exempt if the person is working as a trainee in trade, industry, agriculture or forestry. If the work in Finland is not study-related, only €510 per month is tax-exempt in Finland.

Iceland, Faeroe Islands: Exemption of SEK 20,000 per calendar year.

Japan: Pay is tax-exempt if it does not exceed U.S. $2,000 per calendar year.

Korea: Exemption of €510 per month.

Malaysia: Pay is tax-exempt if it does not exceed U.S. $2,500 per calendar year.

The Philippines: Pay is tax-exempt if it does not exceed €1,009.13 per calendar year.

Sri Lanka: Exemption of €1,681.88 per calendar year.

Zambia: Exemption of €510 per month if the period of stay in Finland does not exceed 365 days within the course of two years.

Beskattningen av utlänningar som kommer till Finland

Meddelande till finländska arbetsgivare

Skatteförvaltningens publikation 277r.10 1.1.2010 www.skatt.fi sida 1 / 10

Innehåll:

1. Försäkringspremier i korthet
2. Beskattningen och personer som vistas högst 6 månader i Finland
2.1 Anmälnings- och redovisningsförfarande
2.2 Studerande, lärare och forskare, gränsgångare
2.3 Sportutövare och uppträdande konstnärer
2.4 Förhandsavgörande
3. Beskattningen och personer som vistas över 6 månader i Finland

1 FÖRSÄKRINGSPREMIER I KORTHET

(anvisningarna för 2010 ges i tabellform på sista sidan)

Arbetspensionspremien och olycksfallsförsäkringspremien ska betalas då en person som kommer från utlandet arbetar i Finland för en finsk arbetsgivares räkning. Av arbetstagaren ska också uppbäras arbetstagarens pensions- och arbetslöshetsförsäkringsavgift. Premierna uppbärs inte om arbetstagaren uppvisar ett för detta arbete från hemstaten erhållet intyg för utsänd arbetstagare E 101 eller motsvarande. Finländska transportföretag och rederi- eller flygbolag kan ifråga om sina resande arbetstagare ibland ha betalningsskyldighet även i det fallet att en arbetstagare som bor utomlands arbetar utomlands (se tabellen). Information om arbetspensionsförsäkringen fås på Pensionsskyddscentralen, telefon 010 751 4216 och på arbetspensionsanstalterna. Olycksfallsförsäkringsbolagen står till tjänst med information om olycksfalls- och arbetslöshetsförsäkringen.

Om arbetet i Finland pågår minst 4 månader, måste det finska företaget betala förutom de ovannämnda premierna och avgifterna även *arbetsgivares socialskyddsavgift* på basis av lönen. Därtill på lönen till begränsat skattskyldig som kommit till Finland för minst 4 månader (person som har källskattekort) ska arbetsgivaren ta ut förutom den eventuella källskatten också *den försäkrades sjukförsäkringspremie* (2,40 % år 2010, inbegriper både sjukvårdspremien och dagpenningspremien). Då det gäller arbetstagare som har skattekort, ingår den eventuella sjukförsäkringspremien i förskottsinnehållningsprocenten. Några avgifter eller premier behöver inte betalas om arbetstagaren uppvisar intyget E 101 eller motsvarande. Det behöver inte betalas någon arbetsgivares socialskyddsavgift för arvoden till idrottsman. Om undantagsfall finns en utredning på sidan 9.

2 PERSONER SOM VISTAS HÖGST 6 MÅNADER I FINLAND, DVS. BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA

De viktigaste frågorna i korthet

En person som kommer till Finland för högst 6 månader är begränsat skattskyldig. På inkomst av en person som bor i Finland stadigvarande verkställs förskottsinnehållning men hos begränsat skattskyldiga uppbärs källskatt. Finska prestationsbetalare uppbär en slutlig källskatt enligt 35 % på prestationen som den begränsat skattskyldige erhåller. Även naturaförmåner som uppskattas i enlighet med Skattestyrelsens beslut utgör källskattepliktig inkomst. Utbetalaren får, innan han tar ut skatten, göra ett källskatteavdrag från det sammanlagda beloppet av penninglönen och naturaförmånerna om avdraget nämns på källskattekortet. Avdraget är 510 €/mån. eller, om lönen betalas för en kortare tid än en månad, 17 €/dag. Eventuell arbetsgivares socialskyddsavgift och den försäkrades sjukförsäkringspremie betalas för det belopp från vilket källskatteavdraget ännu inte dragits av. Avdraget får inte göras från styrelsearvoden o.d.

Om källskatt för artister och idrottsmän har stadgats särskilt, se punkt 2.3.

Över de utbetalda posterna ska utbetalaren till skatteverket lämna en särskild årsanmälan över prestationer som betalats till begränsat skattskyldiga VEROH 7809 och en verifikation till inkomsttagaren. Utbetalaren ska från arbetstagaren be uppgift om personbeteckning eller skattenummer (Tax identification number, TIN) i hemstaten. Årsanmälan har egen punkt för koden.

Källskattekort i stället för skattekort

Källskattekort utgör skattemyndighetens anvisning till prestationsbetalare för uppbärande av källskatt. Källskattekort ansöks med blankett VEROH 6201c, som fås på skattebyrån eller på Skatteförvaltningens webbplats www.skatt.fi. Källskatteavdraget och de lättnader som under vissa förutsättningar beviljas t.ex. lärare och studerande förutsätter en anteckning därom på källskattekortet.

Om inkomsttagaren inte företer något källskattekort, måste betalaren försäkra sig på något annat sätt om att han för årsanmälan får reda på bl.a. mottagarens födelsetid och adress på utlandet samt på personbeteckning eller beskattningsnummer som givits i hemstaten.

Rättelse av källskatt

Ibland företes källskattekortet med anteckning om lättnad först efter att löneutbetalningen ägt rum. Då kan utbetalaren rätta till uppbörden i samband med en senare prestation under samma år. Om rättelsen inte verkställts, kan arbetstagaren med blankett VEROH 6203r hos skatteverket ansöka om återbäring av källskatt som uppburits till för stort belopp.

Kostnadsersättningar och dagtraktamenten

Om en person med fast arbetsplats utomlands har kallats till Finland för en kort tid (t.ex. föreläsare eller expert), kan arbetsgivaren skattefritt betala ett dagtraktamente som motsvarar dagtraktamentet i hemlandet enligt finska regler. Man kan också mot verifikat utan skatt ersätta hans eller hennes inkvarteringsutgifter samt på basis av affärsidkarens intyg resebiljetter och fraktavgifter. Det sistnämnda gäller för en byggarbetare som kommer från utlandet, oberoende av om han eller hon har egentlig arbetsplats utomlands.

Om en begränsat skattskyldig person däremot har sin huvudsyssla i Finland, han t.ex. arbetar på en firma, ett ämbetsverk eller en produktionsinrättning här, kan detta ställe betraktas som hans egentliga arbetsplats. Förutsättningarna för skattefria kostnadsersättningar finns då inte. Detsamma gäller även för studerande och praktikanter, som inte har någon egentlig arbetsplats någon annanstans. Till dem kan dagtraktamenten, resebiljetter eller inkvarteringskostnader inte betalas utan källskatt, om det inte är fråga om arbetsresor i Finland till ett tillfälligt arbetsställe.

Arbetsersättningar

(Arbetsersättningar som utbetalts för artisters verksamhet, se punkt 2.3)

Arbetsersättningar till begränsat skattskyldiga privatpersoner som kommit till Finland från utlandet är i regel källskattepliktiga enligt 35 %. Källskatteavdraget får göras på basis av källskattekort. Eftersom ersättningen inte utgör lön, utgår ingen arbetsgivares socialskyddsavgift för ersättningen. Om Finland har ett skatteavtal med inkomsttagarens hemstat, utgör skatteavtalet vanligtvis ett hinder för beskattning av arbetsersättningen i Finland, om inte verksamheten bedrivs utgående från ett här beläget fast (drift)ställe. Vid behov kan man söka källskattekort för arbetsersättningen. Oberoende av om man uppbär skatt på ersättningen, ska utbetalaren lämna in en årsanmälan VEROH 7809 över ersättningen. **För årsanmälan ska utbetalaren från inkomsttagarens be bl.a. uppgift om personens födelsetid, adress i hemstaten, samt om eventuellt skattenummer som givits i hemstaten**.

Om en begränsat skattskyldig privatperson undantagsvis bedriver verksamhet från ett fast (drift)ställe i Finland, ska källskatt uppbäras på ersättningen om inkomsttagaren inte kan uppvisa ett utdrag av förskottsuppbördsregistret.

Ersättningar för föreläsningar

I Finland anses ersättningar för föreläsningar vid av andra arrangerade tillställningar inte utgöra arbetsersättning utan löneinkomst. Källskatten måste vanligtvis uppbäras fastän inkomsttagaren skulle ha en egen firma i utlandet. En föreläsare kan dock ibland vara berättigad till skattelättnad i Finland på basis av lärarartikel i skatteavtal, se punkt 2.2.

Utlänningar som arbetar utomlands

Om en permanent utomlands bosatt utländsk medborgare arbetar i utlandet, kan till denne betalda löner och arbetsersättningar vanligtvis inte beskattas i Finland om inte arbetet utförs på ett finländskt fartyg eller luftfartyg. För att kunna låta bli att uppbära skatt, bör det finska företaget med tanke på årsanmälan dock erhålla uppgift om bl.a. inkomsttagarens adress i hemstaten och födelsetid samt om utländskt skattenummer. Se närmare punkt 2.1. Även om prestationen inte beskattas i Finland, är bl.a. finländska transportföretag, flygbolag eller rederier skyldiga att betala arbetsgivares socialskyddsavgift till Finland och ta ut den försäkrades sjukförsäkringspremie på lönen om det är fråga om ett undantagsfall som avses i tabellen på sista sidan.

Exempel 1.
Ett finskt aktiebolag anställer en estländare som är bosatt i Estland att arbeta i Estland. Ingen finsk källskatt uppbärs på lönen och för lönen betalas varken den försäkrades sjukförsäkringspremie eller arbetsgivares socialskyddsavgift till Finland. Arbetstagaren deklarerar lönen i sin egen estländska skattedeklaration. Den finska betalaren anmäler inkomsttagarens namn, födelsetid, estländska adress och prestationsbeloppet i årsanmälan 7809.

Det kan bli aktuellt att beskatta lönen i Finland, om prestationen utbetalas av finska staten eller något annat offentligt samfund i Finland. Om Finland har ingått ett skatteavtal med den stat där arbetet utförs, kan avtalet dock utgöra hinder för Finlands beskattningsrätt. Vid behov bör man kontakta skattebyrån för att utreda skatteavtalets inverkan. Om en utlänning arbetar utomlands men inte som utsänd från Finland, är han inte försäkrad i Finland. Detta medför att varken den försäkrades sjukförsäkringspremie eller arbetsgivares socialskyddsavgift behöver betalas till Finland.

Om personen i fråga är en finsk medborgare som är varaktigt bosatt utomlands, är det skäl att hos skattebyrån i Finland ansöka om källskattekort för att utreda huruvida personen ska betraktas som begränsat skattskyldig.

2.1 Anmälnings- och redovisningsförfarande

Bokförings- och anteckningsskyldighet

Den som är skyldig att uppbära källskatt förpliktas att föra bok över källskattepliktiga prestationer eller göra anteckningar om dessa prestationer. Härvid efterföljer man bestämmelserna i lagen om förskottsuppbörd samt vad som stadgas med stöd av denna lag om motsvarande ärenden angående de uppgifter som gäller i Finland bosatta inkomsttagare.

Prestationsbetalaren ska föra en enhetlig kalenderårsvis förteckning över varje löntagare med följande uppgifter:

1) betalningsmottagarens fullständiga namn, yrke eller befattning, födelsetid och eventuell officiell identifikationsuppgift i hemviststaten samt adress i hemviststaten och i Finland;
2) källskattesatsen separat för varje prestationsslag;
3) tiden för vilken lönen betalts;
4) beloppet av penninglönen;
5) naturaförmåns penningvärde;
6) studerandeavdrag med stöd av 6 § i källskattelagen eller avdrag med stöd av skatteavtal innan källskatten uppburits;
7) beloppet på vilket källskatten har uppburits
8) källskattens belopp;
9) beloppet av den försäkrades sjukförsäkringspremie, arbetspensionspremier och arbetslöshetsförsäkringspremier som uppburits hos arbetstagaren; samt
10) dagtraktamenten och beloppen av kostnadsersättningar som erlagts mot verifikation.

Inbetalning av uppburen källskatt till skatteverket

Den som är skyldig att uppbära källskatt ska betala den uppburna skatten och den försäkrades sjukförsäkringspremie senast den 12 dagen i kalendermånaden efter att skatten uppburits. Anvisningar om redovisningen av källskatt finns på www.skatt.fi/skatteinfo under avsnittet "Skatteinfo 2010".

Arbetsgivaren deklarerar uppgifterna om lönen som betalats till den begränsat skattskyldige och om den betalade arbetsgivares socialskyddsavgift med periodskattedeklarationen, som är gemensam för både moms och arbetsgivarprestationer. Periodskattedeklarationen ska lämnas in den 12 i den kalendermånad som följer efter lönebetalningsmånaden. Om periodskattedeklarationen lämnas in på papper, ska den vara framme hos Skatteförvaltningen senast den 7 dagen i den kalendermånad som följer efter löneutbetalningsmånaden.

Källskatten uppbärs i hela cent. Skatten uppbärs inte om beloppet av kalendermånadens skatt uppgår till högst 10 €. Ifall skattebeloppet faktiskt visar sig att bli så här litet, erlägger arbetsgivare som betalar lön tillfälligt inte heller någon arbetsgivares socialskyddsavgift.

Inkomsttagarens verifikat

Utbetalaren ska ge inkomsttagaren en verifikation. Av verifikationen bör framgå åtminstone inkomsttagaren, inkomstbeloppet och inkomstslaget, betalningsåret, skattens belopp, uppburna försäkringspremier samt betalarens namn. Det rekommenderas att man ger en engelskspråkig version av verifikatet, varvid det kan bättre utnyttjas i inkomsttagarens hemstat t.ex. vid undanröjande av dubbelbeskattning. Ett förslag till verifikat ingår i denna publikation. Man bör samtidigt råda inkomsttagaren att förvara verifikatet för den eventuella skattedeklarationen till hemstaten.

Uppgifter som betalaren ska avge i årsanmälan

Betalaren förväntas i årsanmälan uppge de uppgifter som erfordras för individualisering av den begränsat skattskyldige inkomsttagaren. Betalaren borde därför försäkra sig redan före utbetalningen av prestationen att han har tillgång till alla de uppgifter som behövs senare för avgivandet av årsanmälan. Om den skattskyldige företer källskattekort, som getts av skattebyrån, får man alla behövliga uppgifter utgående från detta kort.

Ifall inget källskattekort företes, måste betalaren se till att han får uppgifterna på något annat sätt. Med individualiserande uppgifter menas den skattskyldiges fullständiga namn, adress och eventuellt skattenummer i hemstaten samt för fysiska personers del även födelsetid. **Om betalaren inte får reda på inkomsttagarens adress i hemstaten samt för fysiska personers del även födelsetiden, ska källskatten alltid uppbäras utan tillämpning av eventuella avdrag eller befrielser med stöd av skatteavtal** (4 § i F om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 1305/1996). Detta beror på att man inte kan utreda tillräckligt tillförlitligt att personen i fråga de facto är bosatt utomlands och berättigad till befrielse ifall man inte har erhållit tillräckligt noggranna individualiseringsuppgifter.

Om individualiseringsuppgifterna eller källskattekortet företes först efter det att ersättningen betalts, kan arbetsgivaren rätta till uppbörden i samband med en senare prestation under samma år. (Om rättelsen inte företagits, kan arbetstagaren med blanket VEROH 6203r hos skatteverket ansöka om återbäring av källskatt som uppburits till för stort belopp.)

Årsanmälan VEROH 7809r

Årsanmälan lämnas till det skatteverk inom vars tjänsteområde betalarens hemkommun är belägen. Årsanmälan borde inlämnas elektroniskt. Om det inte är möjligt, inlämnas anmälan med blankett VEROH 7809r.

Ansvaret hos den som är skyldig att uppbära källskatt

Ouppburen källskatt debiteras hos den som är ansvarig för skattens uppbärande. Ifall man inte uppburit någon källskatt på källskattepliktig inkomst men i stället verkställt förskottsinnehållning på inkomsten, beaktas detta som avkortning på skattebeloppet. Dröjsmålsräntan beräknas på differensen mellan den ouppburna källskatten och den verkställda förskottsinnehållningen.

Den som är skyldig att uppbära källskatt ansvarar för skatten också när han inte uppburit skatten till följd av en felaktig tolkning av skatteavtalets bestämmelser. Källskattekortet skyddar en betalare som är i god tro.

Endast naturaförmån

Källskatt kan ibland inte uppbäras därför att penninglön inte betalas utan man endast ger naturaförmån. Förmånsgivaren eller arbetstagaren ska då kontakta skattebyrån för att källskatten ska kunna fastställas för arbetstagaren (16 § i källskattelagen). Förmånsgivaren ska för förmånen betala arbetsgivares socialskyddsavgift och lämna in årsanmälan.

Ovannämnda skyldigheter finns inte om arbetet i Finland inte utförs för förmånsgivarens räkning och kostnaderna som förorsakas av förmånen inte belastar förmånsgivarens bokföring, utan de faktureras en arbetsgivare som arbetstagaren samtidigt har utomlands.

Tillgodoräknande av källskatt som förskottsinnehållning Om man uppburit källskatt hos en allmänt skattskyldig, räknas källskatten denne till godo såsom förskottsinnehållning.

Källskatt uppburits till för litet belopp

Ifall källskatten uppburits till ett för litet belopp, kan den som är skyldig att uppbära källskatt förhöja en senare uppbörd under samma kalenderår. Utan inkomsttagarens medgivande får uppbörden dock inte höjas med mer än 10 % av det belopp som ska erläggas vid den senare tidpunkten.

2.2 Studerande, lärare och forskare, gränsgångare

Nedan beskrivs undantagsfall där lön till lärare, praktikant eller gränsgångare som vistas högst 6 månader i Finland kan vara delvis eller helt fri från inkomstskatt i Finland.

En eventuell skattefrihet inverkar inte på huruvida arbetsgivaren på lönen ska ta ut den försäkrades sjukförsäkringspremie och betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Betalningsskyldigheten i fråga om dessa avgifter och premier är i regel beroende av om arbetstagaren kommer till Finland för minst 4 månader eller inte (se tabellen på sista sidan).

Studerande

Vissa skatteavtal inkluderar bestämmelser om lättnader för studerande. Dessa lättnader kan vara förmånligare än källskatteavdraget som beskrivs på s. 1. För dessa lättnader redogörs närmare i Skattestyrelsens publikation 278r, Utländska studeranden och praktikanter.

Lärare och forskare

Lärare eller forskare som kommer från vissa stater kan på basis av skatteavtal vara helt befriade från finsk inkomstskatt. Också de som vistas i Finland över sex månader kan bli befriade från skatt. Följande gäller år 2010:

Befrielsen förutsätter vistelse i Finland i högst två års tid om läraren eller forskaren kommer från någon av följande stater: Egypten k), Japan, Spanien k) och Storbritannien x). Den som kommer från Marocko för högst två års tid blir befriad från skatt endast om han eller hon är forskare. Överstiger vistelsen i Finland två år, förloras rätten till befrielse.

k=befrielsen förutsätter att en finsk vetenskaplig forskningsinstitution eller en högre läroanstalt har kallat personen till Finland; befrielsen gäller dessutom endast för det uppdrag som nämns i kallelsen

x=befrielsen förutsätter intyg om beskattningen i hemstaten och den beviljas endast åt professorer eller lärare

Lärare/forskare från Kina befrias från skatt för de tre första åren och lärare/forskare från Frankrike för de två första åren trots att vistelsen i Finland fortsätter en längre tid. Den som bosätter sig permanent i Finland blir likväl inte befriad från skatt.

Gränsgångare

Enligt det nordiska skatteavtalet beskattas arbete i gränskommun endast i arbetstagarens hemviststat. Det är fråga om arbete i gränskommun då en person bor stadigvarande i Sverige eller i Norge i en kommun som ligger intill Finlands landgräns och arbetar i en liknande kommun i Finland. Inkomstskatter på dylika löner betalas inte i Finland. Den finländska arbetsgivaren ska dock på basis av lönen som han utbetalat erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift och ta ut den försäkrades sjukförsäkringspremie. Skyldigheterna existerar inte om arbetsförhållandet varar en kortare tid än 4 månader eller om arbetstagaren har intyg E 101.

Om arbetstagaren utför en del av arbetet någon annanstans i Finland än i en gränskommun, beskattas den del av lön som hänför sig till detta arbete på normalt sätt i Finland.

Gränskommunerna invid gränsen mellan Finland och Sverige är Enontekis, Kolari, Muonio, Pello, Torneå och Övertorneå i Finland samt Haparanda, Kiruna, Pajala och Övertorneå i Sverige.

Gränskommunerna invid gränsen mellan Finland och Norge är Enontekis, Enare och Utsjoki i Finland samt Karasjok, Kautokeino, Kåfjord, Nesseby, Nordreisa, Storfjord, Sör-Varanger och Tana i Norge.

Au pairer

Fickpengar som au pairer som kommer från utlandet får utgör skattepliktig löneinkomst. Om arbetsinkomsten understiger 1052 €/mån. eller arbetstiden är kortare än 18 timmar/vecka, behöver varken arbetsgivares socialskyddsavgift eller den försäkrades sjukförsäkringspremie betalas i Finland.

2.3 Sportutövare och uppträdande konstnärer

Då en begränsat skattskyldig artist uppträder i Finland eller en begränsat skattskyldig sportutövare här deltar i ett sportevenemang, är ersättningen som betalts för sådan personlig verksamhet skattepliktig inkomst i Finland. Den omständighet till vem ersättningen betalas saknar i allmänhet betydelse. Skatten som i Finland betalas på ersättningen är 15 % oberoende av om ersättningen utgör lön eller annan inkomst. Skatten är 15 % också då ersättningen för verksamheten betalas till en utländsk programbyrå eller ett annat utländskt samfund. Varken källskatteavdrag eller andra avdrag kan göras. Fr.o.m. 2010 får artister eller idrottsmän från ett EES-land dock dra av direkta kostnader, varvid skatten beräknas enligt den progressiva inkomstskatteskalan, om detta räknesätt är förmånligare för honom än skatten enligt 15 %. Skattebyrån kan på begäran undersöka saken och ge ett källskattekort där de ovannämnda ändringarna har beaktats i skattesatsen.

Man kan likväl utan skatt betala verifierade inkvarteringskostnader samt resebiljettskostnader och fraktavgifter enligt trafikföretagets verifikation samt betala dagtraktamenten som motsvarar dagtraktamentet i hemlandet.

Med personlig verksamhet avses att en artist eller en sportutövare personligen uppträder, spelar eller tävlar i Finland. Här avsedda artister eller sportutövare är inte t.ex. teaterregissörer, koreografer, scenografer, tävlingsdomare eller idrottstränare. Av deras förvärvsinkomst betalas källskatt enligt 35 %.

Exempel 2.
En begränsat skattskyldig idrottsman uppträder i en televisionsreklam som gjorts i Finland. Då fungerar han inte som sportutövare. Av lönen utgår källskatt enligt 35 % i Finland. Innan skatten tas ut, kan man göra källskatteavdraget om det på skattekortet finns en anteckning om det.

Exempel 3.
En utländsk artist uppträder i Finland och fungerar samtidigt i ett undervisningsuppdrag. På ersättningen som han får för undervisningen betalas skatt enligt 35 %. Innan skatten tas ut, kan man göra källskatteavdraget om det på skattekortet finns en anteckning om det.

Källskatt ska betalas på ersättning för artisters eller sportutövares verksamhet oberoende av om ersättningen ska anses som lön eller till vem ersättningen betalas. Man får således inte från ett källskattepliktigt belopp dra av det belopp som en artist eller en sportutövare eller dennes organisation betalt till agenten.

Exempel 4.
Ett rederi betalar till en svensk programbyrå ersättningar för fyra svenska artisters uppträdanden under två månaders tid ombord på rederiets fartyg. Rederiet innehåller källskatt enligt 15 % på ersättningen. Eftersom arbetsförhållandet varar en kortare tid än 4 månader, betalas varken den försäkrades sjukförsäkringspremie eller arbetsgivares socialskyddsavgift. På årsanmälan och inkomsttagarens verifikat antecknas programbyrån som inkomsttagare. Om rederiet meddelas hur stort arvode varje artist får, ska verifikaten och anmälan skrivas på varje artists eget namn.

Exempel 5.
Arrangör av en sommarfest betalar ersättning till en utländsk symfoniorkester. Ersättningen utgör inkomst för symfoniorkestern, av vilken arrangören innehåller källskatt enligt 15 %. Orkestern är skyldig att betala skatt för inkomsten i sin hemstat, där också dubbelbeskattningen upphävs. Månadslönen som symfoniorkestern betalar till sina medlemmar är inte skattepliktig inkomst i Finland.

Högsta förvaltningsdomstolen har år 2001 tagit ställning till källbeskattning då det gällde en stor utländsk operaproduktion. Ett utländskt bolag var ansvarigt för hela produktionen, dvs. för artisterna, ljud, belysning, kostymerna, transporterna, hotellen osv. Operaproduktionen hade sin egen organisation och artisterna utgjorde bara en del av produktionen. I sitt avgörande HFD 2001/139 ansåg HFD att en källskatt om 15 % under dessa omständigheter måste uppbäras på endast den del av den till bolaget erlagda ersättningen som motsvarade ersättningarna till artisterna.

Skatteavtalens inverkan på beskattningen av sportutövare och uppträdande konstnärer:

Personer som kommer från Förenta Staterna

Då ersättning betalas till en utländsk sportutövare eller konstnär för personlig verksamhet som idkats i Finland, begränsar skatteavtal normalt inte Finlands rätt till beskattning. Undantag utgörs endast av skatteavtalet med Förenta Staterna. Om arvodet jämte kostnadsersättningarna inte överskrider 20 000 USD under ett skatteår, är ersättningen som en sportutövare eller en artist från Förenta Staterna får för sin personliga verksamhet fri från finsk skatt. Om gränsen överskrids, är hela gottgörelsen skattepliktig inkomst.

Exempel 6.
En finsk arrangör av en tillställning betalar en programbyrå i Förenta Staterna 25 300 € i gemensam ersättning för att fem artister från Förenta Staterna ska uppträda två gånger i tillställningen. Eftersom ersättningen överskrider det belopp som motsvarar 20 000 USD, ska 15 % i källskatt innehållas på den. Om man uppvisar ett intyg över de andelar som tillkommer varje artist, ges årsanmälan och verifikat på varje artists eget namn och källskatt innehålls inte på en enskild artists andel, om hans eller hennes arvode jämte kostnadsersättningar inte överskrider ett belopp som motsvarar 20 000 USD.

Utländska offentliga samfund som arbetsgivare

En utländsk artist eller sportutövare arbetar ibland i Finland för ett offentligt samfund i hans eller hennes hemstat. Om ersättningen betalas till detta samfund, kan den enligt skatteavtalet inte i allmänhet beskattas i Finland. Då förutsätts det likväl att det utländska offentliga samfundet ursprungligen varit avtalspart. Om ett sådant utländskt samfund kräver att källskatt inte ska innehållas, ska man i samband med ansökan om källskattekort uppvisa en utredning om att det är fråga om ett offentligt samfund och att det betalar ifrågavarande artist eller sportutövare lön också för arbete som utförs i Finland. Av arbetsgivarens natur kan slutsatser inte dras enbart på den grunden att det till exempel är fråga om en utländsk ”stadsteater”.

2.4 Förhandsavgörande

Ibland uppkommer meningsskiljaktigheter om huruvida källskatt ska innehållas eller om den skattskyldige är berättigad till ett avdrag eller befrielse. Ifall källskattekortet inte förmår ge ett tillfredsställande svar på frågan kan man med stöd av § 12a i källskattelagen anhålla om skatteverkets förhandsavgörande. Avgörandet är avgiftsbelagt och kan överklagas hos förvaltningsrätten.

3 BESKATTNINGEN OCH PERSONER SOM VISTAS ÖVER SEX MÅNADER I FINLAND, DVS. ALLMÄNT SKATTSKYLDIGA

Den som kommer till Finland för en längre tid än sex månader beskattas progressivt för sina inkomster på samma sätt som personer som varaktigt bor i Finland. Arbetsgivaren verkställer förskottsinnehållning på lönen i enlighet med skattekortet, som skaffas från skattebyrån. Om skattekort eller ett utdrag ur förskottsuppbördsregistret inte uppvisas, är förskottsinnehållningen 60 %. Den som betalar inkomsten inlämnar en årsanmälan och ett sammandrag på samma blanketter som i fråga om dem som bor varaktigt i Finland. Med undantag för arvoden till idrottsmän betalar man arbetsgivares socialskyddsavgift på lönebeloppet. Avgiften betalas inte om den skattskyldige har ett för ifrågavarande arbetsgivare gällande intyg E 101. Detsamma gäller också då personen har FPA:s intyg över att han inte är försäkrad i Finland.

Om det är oklart huruvida sex månader överskrids eller inte, uppbär man till en början källskatt. Skattekort beviljas då man vet att tidsfristen överskrids. Perioden om sex månader är inte bunden till ett kalenderår. En person som vistas i Finland t.ex. under tiden 15.8.–15.2. är allmänt skattskyldig. Tillfällig frånvaro utgör inte hinder för att vistelsen kan betraktas som oavbruten.

Endast naturaförmån

Förskottsinnehållning kan ibland inte verkställas på grund av att någon penninglön inte betalas utan att man endast ger naturaförmån. Förmånen är också då skattepliktig inkomst för mottagaren. Förmånsgivaren eller arbetstagaren ska då kontakta skattebyrån för att förskottet ska kunna fastställas för arbetstagaren. Man tar samtidigt reda på om förskott också ska fastställas för eventuella löneinkomster från utlandet. Förmånsgivaren lämnar in en årsanmälan över förmånen och betalar arbetsgivares socialskyddsavgift. Intyg E 101 eller arbetstagarens intyg från FAP slopar skyldigheten att betala socialskyddsavgift.

Det är också möjligt att arbetstagaren inte alls arbetar för förmånsgivarens räkning, utan endast för sin utländska arbetsgivare. Om förmånsgivaren då fakturerar den utländska parten för kostnaderna för anordnandet av förmånen, anses förmånen ha erhållits från den utländska arbetsgivaren. Det finska företaget är då inte skyldigt att betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Företaget är dock i egenskap av ställföreträdande betalare skyldigt att lämna in en årsanmälan i Finland.

Penninglön och ställföreträdande betalare

Det är möjligt att en person som i Finland arbetar för en utländsk arbetsgivares räkning får sin penninglön från ett finskt företag som i Finland fungerar som ställföreträdande betalare. Den ställföreträdande betalaren är skyldig att verkställa förskottsinnehållning och lämna in en årsanmälan. Företaget betalar däremot inte arbetsgivares socialskyddsavgift. För förskottsinnehållning skaffas skattekort från skattebyrån, som samtidigt utreder hur skatteavtalet inverkar på beskattningen.

Om lönen i sista hand belastar det finska företagets resultat, anses att det i själva verket är detta företag som är arbetsgivaren och som ska uppfylla alla beskattningsmässiga arbetsgivarförpliktelser.

Specialgrupper

I fråga om en begränsat skattskyldig person kan skattefrihet eller rätt till avdrag tillämpas på basis av ett skatteavtal när det gäller:

a) lärare eller forskare från vissa länder, se punkt 2.2 ovan
b) studerande som kommer till Finland från vissa stater, se Skattestyrelsens publikation 278r
c) artister eller sportutövare som kommer från Förenta Staterna, se punkt 2.3 ovan. Skattefrihet beviljas inte sådana artister eller sportutövare som flyttar till Finland med sin familj eller på annat sätt så att Finland bör betraktas som egentlig boningsstat
d) i vissa fall i fråga om mottagare av arbetsersättning.

Skatteavtal begränsar inte beskattningen i Finland om mottagaren med anledning av ett fast driftställe är införd i förskottsuppbördsregistret eller han på grund av bestämmelserna i skatteavtalet har blivit bosatt i Finland.

Skatteavtalets inverkan i punkterna a-d undersöks på skattebyrån. Betalaren kan beakta en eventuell lättnad endast på basis av skattekortet.

I oklara fall kan man med stöd av 45 § i lagen om förskottsuppbörd låta skatteverket avgöra rätten till avdrag eller befrielse. Avgörandet är avgiftsbelagt och kan överklagas hos förvaltningsdomstolen.

Utländska nyckelpersoner (temporär lag)

En utlänning som kommer till Finland för en längre tid än sex månader kan i vissa fall för sina förvärvsinkomster betala källskatt enligt 35 % i stället för den progressiva inkomstskatten. Förutsättningen är:

a) att personen arbetar som lärare eller bedriver forskningsarbete vid någon finländsk högre läroanstalt eller
b) att hans penninglön uppgår till minst 5 800 €/månad under hela den tid han vistas i Finland och att hans arbetsuppgifter i Finland kräver speciell sakkunskap.

Lagen tillämpas på sådan lön som enligt inkomstskattelagen är inkomst förvärvad i Finland. Då förutsätts att arbetet utförs huvudsakligen i Finland för en härvarande arbetsgivares räkning. Enligt HFD:s avgörande (11.11.2005/2943) kunde lagen dock även tillämpas på lön från arbetsgivare med hemvist inom EES-området när lönen betalades av en finsk ställföreträdande betalare.

Skatten uppbärs som slutlig skatt så att arbetsgivaren drar av skatten från den lön som betalas och redovisar den till skatteverket. Utöver skatten uppbärs inte den försäkrades sjukförsäkringspremie. Arbetsgivares socialskyddsavgift och pensions- och o.d. försäkringspremier betalas på normalt sätt om arbetstagaren inte har det i punkt 1 avsedda intyget E 101 eller motsvarande.

Skattekortsanteckingen som berättigar till förmånen ska ansökas hos skattebyrån inom 90 dagare från arbetets början. Förmånen beviljas för högst de 48 första månaderna för arbetet.

3.1 Om källskatt har tagits ut i början

Om personen har vistats i Finland över ett halvt års tid, betraktas personen såsom allmänt skattskyldig. I en sådan situation ger betalaren årsanmälningsuppgifterna över löner och andra prestationer endast med sammanfattnings- och specifikationsblanketten 7801r. Anmälan ska lämnas in, även om källskatt hade tagits ut från personens lön i början av året. Man gör så här., för att rätta uppgifter om beskattningen skulle fås till den förhandsifyllda skattedeklarationen. Årsanmälan Veroh 7809r lämnas i detta fall inte in.

Exempel:
Arbetstagaren kom till Finland 1.2.2008 och han hade för avsikt att arbeta i Finland en kortare tid än ett halvt år. Arbetstagaren stannade likväl i Finland över ett halvt års tid och arbetet fortsatte hos samma arbetsgivare. Från löntagarens lön togs källskatt ut i början av året enligt källskattekortet. Arbetstagaren fick också källskatteavdraget i början av året. På lönen under den resterande delen av året verkställdes däremot förskottsinnehållning på basis av skattekort för huvudsyssla som arbetstagaren hade gett. Arbetsgivaren har anmält källskatten som i början av året tagits ut från arbetstagaren på basis av de källskattepliktiga lönerna med övervakningsanmälan (i punkterna 502/504). Trots detta, arbetsgivaren lämnar årsanmälan med blankett 7801. Uttagna källskatter anmäls som arbetstagarens förskottsinnehållningar.

- Punkt 10 (110): Prestationsslag är P.
- Punkt 14 (114): Hela årets bruttolön anmäls.
- Punkt 15 (115): Sammanlagda beloppet av källskatt som tagits ut och förskottsinnehållningen anmäls. Om från arbetstagaren har i början av året utöver källskatten tagits ut även försäkrads sf – premie, läggs den till punkt 15.
- Punkt 16 (116): Om från arbetstagaren har tagits ut arbetspensions- och arbetslöshetsförsäkringspremier, anmäl det sammanlagda beloppet av dessa.
- Källskatteavdraget antecknas inte alls.
- Punkt 36 (136): Om arbetstagaren har visat upp intyg om, att han eller hon inte omfattas av socialskyddet i Finalnd (E 101 eller FPA:s intyg), ska lönen som anmälts i punkt 14 antecknas även här.

Obs! Eftersom källskatten som påförts i början av året antecknas i punkt 15 ”Förskottsinnehållning”, borde prestationens utbetalare ta kontakt med sitt eget skatteverks betalningsövervakning och be att källskatterna som tagits ut i början av året ska transporteras till förskottsinnehållningar.

CERTIFICATE ON FINAL TAX IN FINLAND / REMUNERATION FOR WORK

VERIFIKAT TILL BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG / ERSÄTTNING FÖR ARBETE

Save this document. You may have to show it to the tax authorities of your Home State.
Spara verifikatet. Det ska vid behov uppvisas för skattemyndigheten i hemstaten.

Currency Myntenhet EUR Ge uppgifterna i hela euro.	**Year of payment** Betalningsår

Tusende delarna ska åtskiljas med mellanslag, använd inte kommatecken eller punkter.

Name of recipient Inkomsttagarens namn			**Remuneration is paid for period** Arbetsperiod
Taxable income 1) Skattepliktig inkomst 1)	**Final tax in Finland** Belopp av källskatt	**Health insurance premium withheld from pay** Av inkomsttagaren uppburen sjukförsäkringspremie (sjukvårdspremie och dagpenningspremie sammanlagt)	**Pension and unemployment premiums withheld from pay** Av inkomsttagaren uppburen pensions- och arbetslöshetsförsäkringspremie
Payer of income Utbetalarens namn		**Date and signature** Datum och underskrift	
The work was done in Finland Arbetet har utförts i Finland ☐ **yes** ja ☐ **no** nej		**The payer is a Finnish government entity** Betalaren är ett offentligrättsligt samfund, t.ex. stat, kommun ☐ **yes** ja ☐ **no** nej	
☐ **Wages** Lön	☐ **Income from activity of an artist or athlete** Ersättning för konstnärs eller idrottsmans verksamhet	☐ **Income from independent services** Arbetsersättning	☐ **Directors' fee** Ersättning för medlemsskapet i ett förvaltningsorgan
Gross cash remuneration I pengar utbetald ersättning (brutto)	**Value of fringe benefits** Naturaförmånernas värde	**Compensation of costs (tax free)** Skattefria kostnadsersättningar	**An amount of €510/month or €17/day has been deducted prior to withholding the tax at source** Från prestationen har före källskatten avdragits 510€ /mån. eller 17€/dag ☐ **yes** ja ☐ **no** nej

1) The amount of cash remuneration plus fringe benefits.
1) Anteckna beloppet som fås då penningsumman och naturaförmånernas värde räknas ihop.

Arbetstagare som kommer från utlandet för att arbeta hos en finsk arbetsgivare/bestämmandet av socialskyddsavgiften och sf-premien 2010

socialskyddsavgift = arbetsgivares socialskyddsavgift
sf-premie = den försäkrades sjukförsäkringspremie (dvs. sv-premien + dp-premien)

	socialskydds-avgift och sf-premie	källskatt 35 % (artist/sport 15 %)	förskotts-innehållning
arbetstagare kommer till Finland för en kortare tid än 4 månader	–	ja [1)]	–
arbetstagare kommer till Finland för 4–6 månader	ja [2)]	ja [1)]	–
arbetstagare kommer till Finland för en längre tid än 6 månader	ja [2)]	–	ja [1)]

1) man kan avstå från uppbärandet av skatten endast på basis av en anteckning i källskattekortet eller skattekortet

2) inga avgifter eller premier om arbetstagaren kommer från EU/EES-området eller Schweiz och han har hemlandets intyg E 101.

Undantagsgrupperna i fråga om socialskyddsavgiften och sf-premien:

Även om arbetstagaren inte kommer till Finland, måste arbetstagaren, om han saknar hemlandets intyg E 101, 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) arbetstagaren bor inom EU/EES-området eller i Schweiz och arbetar minst 4 månader som ett finskt flygbolags flygande personal. I fråga om personer som bor annanstans betalas avgifterna och premierna inte oberoende av tidsgränsen.
c) arbetstagaren arbetar inom EU/EES-området eller i Schweiz i ett finskt transportföretags resande personal och inte kör huvudsakligen i sin bosättningsstat.

T.ex. au pairer och praktikanter
Om arbetsinkomsten till en au pair eller praktikant o.d. understiger 1052 €/mån. eller arbetstiden är kortare än 18 timmar/vecka, uppbärs varken socialskyddsavgiften eller sf-premien. Arbetstagaren försäkras 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 socialskyddsavtalet erhållet intyg för utsänd arbetstagare, betalas varken socialskyddsavgiften 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, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike

EES-länderna: Island, Liechtenstein och Norge.

E

ÅRSANMÄLAN
PRESTATIONER SOM UTBETALTS TILL BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA

E

BETALARENS UPPGIFTER

Betalarens namn och adress	**Betalarens FO-nummer eller personbeteckning**		**Betalningsår**	Sida nr
	Kontaktpersonens namn		Telefon	
	614 Totalbeloppet av källskattepliktiga löner och ersättningar som omfattas av arbetsgivarens socialskyddsavgift (inkl. belopp som betraktas som lön av naturaförmåner)		euro	cent

49

LÖNTAGARENS / PRESTATIONSTAGARENS UPPGIFTER

7 Mottagarens namn, fysisk persons släktnamn		17 Beloppet, som källskatten uttagits på (Se ifyllning. Om lön anges det sammanlagda beloppet av punkterna 19 och 20.) euro cent	22 Dagtraktamenten och kostnadsersättningar euro cent
8 Fysisk persons alla förnamn		18 Uttagen källskatt / förskottsinnehållning som verkställts euro cent	23 Försäkringslönen för utlandstjänstgöring euro cent
Adress i hemstaten (Här antecknas inte en adress i Finland.)			
9 Gatuadress		19 Penninglön euro cent	24 Den försäkrades sf-premie euro cent
10 Postnummer	11 Stad		
12 Finländsk personbeteckning eller födelsetid (se ifyllningsanvisningar)	14 Hemviststatens landskod	20 Naturaförmån euro cent	25 Kontonumret för den faktiska förmånstagaren i fråga om prestationsslag S1 och S3
			26 Pension som återkrävts euro cent
13 Personbeteckning eller FO-nummer eller annat skatteregistreringsnummer (Tax Identification Number, TIN) i hemviststaten	16 Koden för prestationsslaget (se ifyllningsanvisningar)	21 Källskatteavdrag euro cent	
			27 Antalet arbetsdagar i fråga om prestationsslag A9

E

Använd endast blanketten i original (inte en kopia av blanketten), annars går det inte att läsa blanketten optiskt.
Ange betalarens FO-nummer eller personbeteckning samt betalningsåret på varje sida för att underlätta den optiska läsningen av blanketten.

E **Anvisningar för ifyllningen: www.skatt.fi/blanketter > Årsanmälningsblanketter**

Blanketterna skickas till adressen:
Optisk läsning av årsanmälningar
PB 300
00052 SKATT

49

VEROH 7809r 1.2009

Arbetsgivarskyldigheter för utländska företag

Detta meddelande redogör för ett utländskt företags skyldigheter i en situation där det utbetalar lön för arbete som utförs i Finland. Arbetsgivaren kan ha både betalningsskyldigheter för socialskyddet och skyldigheter i anslutning till beskattningen.

Anvisningar för hur företag som **hyr ut** arbetskraft till Finland ska handla finns i Skattestyrelsens Internetartikel "Utländska hyrda arbetstagare och finsk beskattning samt utländskt företags anmälan till förskottsuppbördsregistret".

A. BETALNINGSSKYLDIGHETER FÖR SOCIALSKYDDET

Den som i Finland fungerar som arbetsgivare betalar olika avgifter för socialskyddet. Därtill ska arbetsgivaren ta ut arbetstagarens avgifter av lönen och redovisa dem för betalningsmottagaren. Avgifterna betalas inte för s.k. utsända arbetstagare från utlandet.

1. Arbetstagare med intyg E 101 eller annat intyg för utsända arbetstagare

Utländska företag kan i Finland ha anställda som företaget från sin hemstat har sänt till Finland. Om företagets hemort finns inom Europeiska unionen eller i Island, Norge, Liechtenstein eller Schweiz har hemstatens socialskyddsmyndigheter kunnat bevilja arbetstagaren ett E 101-intyg. Arbetstagaren omfattas då fortfarande av försäkringen i hemstaten. Under den tid intyget är giltigt betalas inga avgifter för socialskyddet i Finland.

Några avgifter för socialskyddet betalas inte heller i Finland när en arbetstagare som kommer från Israel, Kanada eller USA har intyget för utsända arbetstagare på respektive lands blankett för ändamålet.

2. När arbetstagaren inte har intyg för utsända arbetstagare krävs följande av arbetsgivaren:

För att få reda på betalningsskyldigheter och förfaranden som förklaras i detta kapitel skall ett utländskt företag kontakta nedannämnda myndigheter, bl.a. Pensionsskyddscentralen. Då utreds också exakta premier, vilka kan variera något från år till år.

Arbetsgivaren ska ta *pensionsförsäkring* för arbetstagaren i ett finskt pensionsförsäkringsbolag. Arbetsgivaren betalar försäkringspremien, som är över 20 % av lönen. I premien ingår arbetstagarens andel som arbetsgivaren tar ut från arbetstagarens lön vid varje löneutbetalning. Även utländska arbetsgivare är i allmänhet skyldiga att för sina arbetstagare som arbetar i Finland ordna pensionsskydd enligt lagen om pension för arbetstagare (ArPL).

Lagen om pension för arbetstagare gäller dock inte sådana arbetstagare som den utländska arbetsgivaren sänt till Finland på en kortvarig arbetskommendering som börjar efter 1.1.2009 och som pågår i högst 2 år. Villkoret är att arbetstagaren inte omfattas av den finska sociala tryggheten då arbetskommenderingen börjar och dessutom att den finska lagstiftningen inte tillämpas på honom på basis av EU:s bestämmelser om social trygghet eller bestämmelserna i EU:s förordning av social trygghet. Då det gäller längre arbetskommenderingar, är det under vissa förutsättningar möjligt att Pensionsskyddscentralen på ansökan befriar den utländska arbetsgivaren från försäkringsskyldigheten. (http://www.etk.fi)

Närmare upplysning: Pensionsskyddscentralen, 00065 Pensionsskyddscentralen, tfn 010 751 4216 och pensionsanstalterna. Arbetsgivaren ska också ta en *olycksfallsförsäkring* för arbetstagaren i något försäkringsbolag som sköter olycksfallsförsäkringar.

Då försäkringspremie betalas, betalas även *arbetslöshetsförsäkringspremie*. Arbetsgivarens arbetslöshetsförsäkringspremie är 1-4 % av lönen. Arbetsgivaren tar också arbetstagarens egen betalningsandel ut av lönen.

Ytterligare ska arbetsgivaren betala arbetstagarens *grupplivförsäkringspremie.*

Närmare upplysningar: Olycksfallsförsäkringsanstalternas förbund,
Bulevarden 28, 00120 Helsingfors,
tfn (09) 680 401 och försäkringsbolagen.
Utöver de ovan nämnda premierna kan ett utländskt företag vara skyldigt att betala till Finland ytterligare en socialskyddsavgift, som uppbärs av skattemyndigheten. Den här avgiften är *arbetsgivares socialskyddsavgift.* Avgiften ska betalas alltid då företaget har i Finland ett i inkomstbeskattningen avsett fast driftställe, se senare punkt 2.3. Närmare anvisningar om betalning av avgifter fås från skatteverket.

Ett utländskt företag har ofta inte ett i inkomstbeskattningen avsett fast driftställe i Finland. Det är också då att rekommendera, att företaget betalar arbetsgivares socialskyddsavgift i Finland. Rekommendationen gäller likväl endast för situationer där arbetstagaren på basis av boendet omfattas av det finska socialskyddet. Så här är fallet till exempel då arbetstagaren är en finsk medborgare som varaktigt bor i Finland. Om ett utländskt företag inte har ett i inkomstbeskattningen avsett fast driftställe i Finland, ska man vid betalning av avgiften iaktta följande:

För att kunna betala arbetsgivares socialskyddsavgift ska företaget skaffa sig ett finländskt FO-nummer.

Avgiftens storlek år 2010 är 2,23 % av lönernas och naturaförmånernas sammanlagda belopp.

Avgiften måste betalas på Skatteförvaltningens konto senast den 12 dagen i den månad som följer efter löneutbetalningen. Företaget ska lämna in en periodskattedeklaration om lönerna. En elektronisk periodskattedeklaration ska inlämnas senast den 12 dagen i månaden efter det att prestationen har betalats men en periodskattedeklaration som lämnas in på papper ska vara framme hos Skatteförvaltningen senast den 7 dagen i den månad som följer efter löneutbetalningsmånaden. Närmare anvisningar om betalningen av arbetsgivares socialskyddsavgift finns på webbplatsen www.skatt.fi i punkten ”Skatteinfo”, ”Betalning av skatter på eget initiativ”.

B. SKYLDIGHETER I ANSLUTNING TILL INKOMSTBESKATTNINGEN

1. Inget fast driftställe i Finland

Om ett utländskt företag inte har ett i inkomstbeskattningen avsett fast driftställe i Finland, betalar företaget inte inkomstskatt i Finland. Sker löneutbetalningen dessutom genom bankens förmedling direkt från utlandet, har företaget inte heller någon skyldighet att verkställa förskottsinnehållning på de utbetalda lönerna. Företaget kan dock ansöka om registrering i skatteförvaltningens arbetsgivarregister, om det så önskar. Oavsett registreringen kan företaget ha ovan i punkt A nämnda skyldigheter.

Arbetstagare som vistas i över 6 månader i Finland och arbetsgivares nya anmälningssyldighet

Om en person som är anställd hos ett utländskt företag vistas i över 6 månader i Finland, är företaget skyldigt att till skattemyndigheten i Finland inlämna en årsanmälan VEROH 7801 om prestationerna som det betalat. Blanketten finns på skatteförvaltningens webbplats. Företaget ska även uppmana en sådan arbetstagare att kontakta skattebyrån på dennes vistelseort. Där fastställs för arbetstagaren förskottsskatt som han själv varje månad ska betala in på skatteverkets konto. Om lönen likväl betalas av en s.k. ställföreträdande betalare som finns i Finland, är denne skyldig att verkställa förskottsinnehållningen och förskottet fastställs inte för arbetstagaren.

2. Fast driftställe i Finland

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Finland bildar ofta i Finland ett självständigt dotterbolag. Det är emellertid också möjligt att ett utländskt företag har i Finland endast ett fast driftställe för bedrivande av verksamheten. Det utländska företaget ska då betala inkomstskatt på den del av inkomsten som hänför sig det fasta driftstället.

I inkomstbeskattningen utgörs ett fast driftställe i Finland t.ex. av ett kontor eller en filial i Finland. Enbart ett lager utgör inte vanligen ett fast driftställe i inkomstbeskattningen. Byggnads- eller installationsprojekt utgör vanligen i ett fast driftställe bara om verksamheten varar över 12 månader. Den omständigheten att ett utländskt företag i mervärdesbeskattningen har ett fast driftställe i Finland innebär inte automatiskt att företaget har ett fast driftställe också i inkomstbeskattningen.

Utländska företags momsskyldigheter förklaras i Skattestyrelsens publikation 185r.

För fasta driftställen gäller följande arbetsgivarskyldigheter:

2.1. Företag ska registrera sig i skatteverkets arbetsgivarregister

Företaget ska inlämna etableringsanmälan Y1, Y2 eller Y3 till skatteverket.

2.2. På lön ska verkställas förskottsinnehållning

Förskottsinnehållningen verkställs enligt skattekortet eller källskattekortet som arbetstagaren uppvisar. Förskottsinnehållningen räknas ut på det sammanlagda beloppet av penninglön och naturaförmåner. Om arbetstagaren inte uppvisar kortet, är förskottsinnehållningen 60 %.

2.3 Arbetsgivares socialskyddsavgift ska betalas på basis av lön om arbetstagare inte har intyg för utsända arbetstagare

Företaget ska betala arbetsgivares socialskyddsavgift om arbetstagaren inte har intyg för utsända arbetstagare, se punkt A. Besked om avgiftens exakta belopp (3 – 6 %) och andra anvisningar får man av skatteverket.

2.4 Företag ska inlämna periodskattedeklaration 4001r och årsanmälan 7801r till Finland

Förskottsinnehållningarna och de betalda socialskyddsavgifterna ska anmälas varje månad på en periodskattedeklaration. Årsanmälan ska inlämnas i januari det år som följer efter löneutbetalningsåret.

Närmare upplysningar: skatteverken

Obligations of a foreign employer

Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuuksista Suomessa

Publication of the Finnish Tax Administration 281e.10 1 January 2010 **www.tax.fi** **page 1 / 3**

Note: This publication contains no instructions to foreign leasing corporations, staff leasing companies, companies hiring out employees/labour/manpower, professional employer organizations, PEOs, or human resource outsourcing companies that assign their employees to work for another company. Instead, read article "Leased employees - taxation in Finland - prepayment of tax" at www.tax.fi.

A. OBLIGATIONS CONCERNING SOCIAL SECURITY

Employers have to pay several social security contributions in Finland. They also have to withhold the employee's shares of these contributions and pay them forward to insurance companies. However, no obligation to pay the contributions exists in the case of *posted foreign employees*.

1. If the employee has Certificate E 101 or other certificate of posting

Foreign companies sometimes send employees to Finland from the company's own home country. If the company resides in the European Union or in Norway, Iceland, Liechtenstein or Switzerland, the social security authorities of home country may have given the employee form E 101, a certificate of posting. This certificate means that home-country social security will still apply to the employee. No social security contributions have to be paid in Finland as long as the certificate is valid.

No social security has to be paid in Finland even in cases where an employee from Canada, Israel, or the United States has a certificate of posting on other forms (than Certificate E 101) used by social security authorities in these countries.

2. If the employee does not have the certificate of posting, the employer has following obligations:

To be informed of the procedure for obligations and payments discussed in this section, the foreign company has to contact the entities mentioned below, e.g. The Finnish Centre for Pensions. In this way, the company will also receive precise information of the exact amounts of payments, which may slightly vary from year to year.

The employer is obliged to take out pension insurance for the employee from a Finnish pension insurance company. The employer pays the *pension insurance* company a pension insurance premium, which is over 20% of wages. The premium includes the employee's share, which the employer must withhold on every payday. In the same way as Finnish employers, foreign employers usually have the obligation to arrange for pension insurance as prescribed in Act governing employment pension (TyEL), if employees work in Finland.

However, no obligation for pension coverage exists in the case of foreign employees sent to Finland on 1 January 2009 or later. Further preconditions: the duration of posting or secondment to Finland is shorter than 2 years, the employee is not covered by the Finnish social insurance system when he starts working, and Finland's legislation is not applicable to him according to the provisions of EC Regulation on social security, or according to international social security Treaties in force. As far as longer postings to Finland are concerned, an exemption from pension insurance may, under certain conditions, be granted by the Finnish Centre for Pensions (http://www.etk.fi).

Further information: The Finnish Centre for Pensions, FI-00065 Eläketurvakeskus, phone 010 751 4216, and other pension institutions.

The employer should also take out *accident insurance* for the employee from an appropriate insurance company. Furthermore, unemployment insurance premium will be payable to the same insurance company. The premium is 1% to 4% of wages. The employee's share of this premium is withheld by the employer. In addition, the employer should pay the employee's *group life insurance premium.*

Further information: The Federation of Accident Insurance Institutions, address: Bulevardi 28, 00120 Helsinki, phone (09) 680 401, and Finnish insurance companies.

In addition to the above, a foreign company may be obliged to pay the *employer's social security contribution (työnantajan sosiaaliturvamaksu)*. If the foreign company has a permanent establishment in Finland, it always has this obligation. For more information, see item B 2.3 below. The regional tax office issues specific instructions.

Foreign employer companies do not always have a permanent establishment in Finland within the meaning of income taxation. In spite of that, it is recommended that social security contributions be paid. This recommendation concerns situations where the employee of the company is protected by Finland's social security system based on his domicile. Typically, this situation arises when the employees are Finnish citizens who live in Finland permanently. If the foreign company has no permanent establishment in Finland within the meaning of income taxation, the procedure for payment will be the following:

The company should request for a Finnish Business ID to facilitate payment of employer's social security contributions.

The amount of the contribution is 2.23 per cent of gross wages including benefits in kind.

Payment of social security is due on the 12th day of the month immediately following the payroll month. Pay the amount to the bank account of the Finnish Tax Administration. Furthermore, the payment of wages is to be reported in Periodic tax returns to the Tax Administration. If submitted electronically, the deadline date for filing the Periodic tax return is the 12th of the second month after the payroll month. However, if submitted on traditional paper-printed forms, the deadline date for filing the Periodic tax return is the 7th of the second month after the payroll month. For more information, please visit www.tax.fi, Tax Guide » Doing business in Finland » Employer obligations.

B. OBLIGATIONS CONCERNING INCOME TAXATION

1. No permanent establishment

If the foreign company has no permanent establishment in Finland for income tax purposes, it does not pay income tax in Finland. Furthermore, if the payment of wages only takes place as a direct electronic transfer of funds from a foreign bank, the company does not have to withhold any tax from the wages paid out. Even if a foreign company does not have to pay tax in Finland, it is entitled to request for registration in the Tax Administration's register of employers. Regardless of registration, the company may still have some of the obligations described above in section A.

Employees staying in Finland longer than 6 months; the new reporting obligation of employers

If an employee of a foreign company stays in Finland for longer than 6 months, the company must file an employer payroll report to the Finnish tax authority, using form VEROH 7801e. Go to www.tax.fi - Annual Information Returns to download the form. Furthermore, employers are expected to give instructions to their employees to contact the local tax office in Finland. The local tax office will calculate prepayments of personal income tax for the employee. The employee must make the prepayments independently each month. However, if wage payments are carried out by a Finland-based substitute payer, not the actual employer, then the usual procedure of withholding tax on the wage payments will be applicable, and no prepayment obligation of income tax will concern the employee himself.

2. Permanent establishment in Finland

Often, a foreign company operating in Finland sets up a company in Finland under the Finnish legislation. It is, however, also possible that a foreign company operates in Finland only having a permanent establishment in Finland. If the latter is the case, the company pays an income tax in Finland on the income attributable to this permanent establishment.

The foreign company may have a permanent establishment in Finland if the company has an office or a branch in Finland. A mere stock of goods is not considered a permanent establishment for the purposes of income taxation. A building site or a construction or assembly project for more than twelve months is deemed a permanent establishment in income taxation. The fact that a foreign company is deemed to have a permanent establishment for the purposes of value-added taxation in Finland does not necessarily mean that a permanent establishment also exists for income taxation. For more information on the obligations in respect of value-added taxation, see Publication no. 185 of the National Board of Taxes.

Employer obligations concerning a permanent establishment in Finland:

2.1 The company must register itself as an employer

The Start-up notification form Y1, Y2, or Y3 is to be submitted.

2.2 The company must withhold tax on paid wages

The amount to be withheld is dependent on the percentage rates printed on the employees' tax card (or tax-at-source card). The tax concerns the gross amount, including cash wages and fringe benefits. Current taxable values of fringe benefits are defined in a Decision of the National Board of Taxes. If the employee does not show a tax card, the withholding is 60% of his gross wages.

2.3 The company must pay social security contribution if there is no Certificate E 101

The social security contribution, payable by the employer every month, is determined according to the monthly amount of paid wages. It does not concern the employees on the payroll who have the E 101 Certificate or other certificates of posted employees. See section A above. The regional tax office will inform employer companies of the exact amount of the contribution (3% to 6%).

2.4 The company must file Periodic tax returns, form 4001e, and annual Employer Payroll Reports, 7801e

The Periodic tax return should include facts about taxes withheld, and social security contributions paid. The Employer Payroll Report must be submitted in January after the close of tax year.

For more information: Regional tax offices.

Pensionstagare som flyttar utomlands

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*.

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 60 stater. I dessa avtal har vanligtvis överenskommits att den finska pensionen beskattas i Finland. I dessa fall förorsakar flyttning till utlandet ingen förändring i pensionsskatten 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 boningsstaten, kan pensionstagaren med blankett VEROH 6207 ansöka om tillämpning av skatteavtalet hos Huvudstadsregionens skattebyrå. Till ansökan ska fogas ett av skattemyndigheten i den nya boningsstaten utfärdat intyg om att pensionstagaren är i sin boningsststat skattskyldig för sina samtliga inkomster. Förfarandet har förklarats närmare i Skattestyrelsens publikation 271. Publikationen har skrivits för personer som är bosatta i Spanien, men praxis är samma även i andra motsvarande fall.

4. SKATTEDEKLARATIONER

Skattedeklaration i boningsstaten

Skattemyndigheten i boningsstaten lämnar uppgift om pension från Finland ska deklareras i boningsstaten.

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 korrigering och komplettering av blanketten. Om det inte finns något att korrigera, är beskattningsbeslutet som följt med skattedeklarationen slutligt. Beslutet visar om man får skatteåterbäring eller om man ska betala till – d.ä. huruvida förskottsinnehållningen har varit större eller mindre än vad som behövs.

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 1408/71 ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya boningsstaten.

När 3 år har förflutit efter utflyttning från Finland, **fastställs sjukvårdspremien inte mera för personer som är bosatta utanför EES-/Schweiz -området.** Premien fastställs däremot för personer som är bosatta inom EES-/Schweiz –området, om Finland på basis av EU: s socialskyddsförordning 1408/71 ersätter personens sjukvårdskostnader till den nya boningsstaten.

---

* 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

a) 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

b) 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

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

Boningsstat	Pension från finska staten, kommun, e.d.	APL-, KaPL-, FöPL-, LFöPL-, KoPL-, sjö-mans-pension, avträdelsepen-sion, olycks-fallspension, folkpension, familjepension	Köpt pension, bl.a. pension från ind. friv. pens. förs. som tagits av den försäkrade eller arbetsgi-vare	Annan pension, p.g.a. t.ex. på trafikförs. eller 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)	–	–	–
Azerbaidzhan, Belgien, Georgien, Israel, Kirgistan 12), Makedonien 12), Malta, Moldova, Rumänien, Singapore, Slovakien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland	x 5)	x	x	–
Boznien-Hertzegovina, Grekland, Irland, Kina, Kroatien, Luxemburg, Rep. Korea, Schweiz, Serbien och Montenegro, Ungern, USA, Österrike	x 5)	x	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, Nya Zeeland, Pakistan, Britannien, Thailand, Uzbekistan, Vietnam, Zambia	x 5)	x	x	x
Polen, Spanien, Tanzania	x 1) 3)	–	–	–
Estland, Lettland, Litauen	x 5)	x	x 6)	x
Mexico	x 5)	x 9)	x 9)	–
Italien	x 5)	x 2)	–	–
Marocko	–	–	–	–
Portugal	x 1)	–	–	–
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 boningsstaten
4) dock –, om pensionen inte betalas för uppgifter som har offentlig natur
5) dock –, om mottagaren är medborgare i boningsstaten 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 offentlig samfunds affärsverksamhet

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

2010

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.
Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emo-tytäryhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta.

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

**) = Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoittamista voitto-osuuksista (LähdeveroL 3.7 §, 1282/2003).

***) = Ei lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §, 1282/2003).

Ei lähdeveroa ETA-alueella (muualla kuin Liechtensteinissä) asuvan yhteisön osingosta, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi verovapaa ja osinko ei ole yhtiön veronalaista tuloa asuinvaltiossa.

Taulukosta ilmenee perittävä vero-% eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 28 %.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. IFSkL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.
Ingen källskatt på dividend som utbetals till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital.

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

**) = Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparandedirektivet 2003/48/EG (3.7 §, KällskatteL, 1282/2003).

***) = Ingen källskatt på royaltyer mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, KällskatteL, 1282/2003).

Ingen källskatt på dividend inom EES (förutom Liechtenstein), om dividenden betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om dividenden inte är samfundets skattepliktiga inkomst i hemviststaten.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 28 %.

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

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.

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

**) = No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.7, Act on Tax at source).

***) = No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source).

No tax on dividend which were taxfree if paid to a Finnish corporate body and the dividend is not taxable income in the country of residence of the receiving corporate body in the in the EEA area (elsewhere than in Liechtenstein).

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 28%.

Verosopimukset ks. www.finlex.fi/sopimukset Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta. Skatteavtalen, se www.finlex.fi/avtal Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.	Osinko (portfolio) Osuuspääoman korko Dividend (portfölj) Ränta på andelskapital Dividend (portfolio) Interest on cooperative capital	Osinko *) (suora sijoitus) Dividend *) (direkt placering) Dividend *) (direct investment)	Sijoitusrahaston voitto-osuus **) Vinstandel av placeringsfond **) Investment fund profit share **)	Rojalti ***) Royalty ***) Royalty ***)
Saajan asuinvaltio, Mottagarens hemviststat Recipient's country of residence				
Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 [21)]	5 (10 %) [14,21)]	0	0
Arabiemiraatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	28 [22)]	28 [22)]	28 [22)]	28 [22)]
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	28	15 [18)]
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 [6)]
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) [6,14)]	28	5 [8)]
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) [8)]	28	5 [4)]
Barbados 79/92	15 [5)]	5 (10 %) [14)]	28	5 [1,5)]
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15	0 (10 %)	0	5 [1)]
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97, ks. protokolla, se protokoll, see protocol	28	28	28	28
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10	0 (10 %)	0	5 [1)]
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	28	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15	0 (10 %)	0	5
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	28	15 (10 %) [14)]	28	25 [3)]
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) [8)] tai 0 (50 %) [8)]	0	0

VEROH 6214b 1/3 4.1.2010

Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	28	15 [4]
Intia, Indien, India 59/84, 106/99	15	15	28	20 [6]
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 [5]	0 (10 %) tai 0 (10 %) [14]	0 [5]	0 [5]
Islanti, Island, Iceland 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 [5]	0	0 [5]	0 [5]
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15	0 (10 %)	0	5 [1]
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10	0 (10 %) tai 0 (10 %) [14]	0	5
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) [8]	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) [14]	28	10 [1]
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98	10	10	28	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	0 (10 %)	0	10 [1]
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypern, Cyprus	28 [23]	0 (10 %)	28	28
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15	0 (10 %)	28	10 [12]
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15	0 (10 %)	28	10 [12]
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83	15 [10]	0 (10 %) [10]	0	5 [1,10]
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) [14]	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	28	5
Malta 82/2001	15	0 (10 %)	0	0
Marokko, Marocko, Marocco 8/80	15	15	0	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	28	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 [6]
Norja, Norge, Norway 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 [20]	12 (25 %)	28	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15	0 (10 %)	0	10
Puola, Polen, Poland 26/79	15	0 (10 %)	0	10 [1]
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5	0 (10 %)	0	5 [19]
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15	0 (10 %)	ks. osinko, se dividend, see dividend	5 [1]
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	28	15 [1,11]
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) [14]	28	5
Slovakia, Slovakien, Slovakia 28/2000	15	0 (10 %)	0	10 [1,16]
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2003	15	0 (10 %)	0	5
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006	10	0 (20 %)	0	0
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färsaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	28	20 (25 %) [13]	28	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15	0 (10 %)	0	10 [1,16]
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88	20	15 (25 %)	28	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 [17]
Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15	0 (10 %)	0	5 [1]
Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	28	10
Uzbekistan 10/98	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 %)	28	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15	0 (10 %)	28	10 [12]

VEROH 6214b 2/3 4.1.2010

1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojaltit tarkistettava sopimustekstistä)
skatt uppbärs inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltyer (filmroyalty skall kontrolleras i avtalstexten)
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)

2) vero 10 % filmien sekä kirjallisten, tieteellisten ja taiteellisten teosten käyttämisestä ja 25 % tavaramerkkirojaltista
skatt 10 % för utnyttjande av film samt skriftliga, vetenskapliga och konstnärliga verk och 25 % på royalty på varumärke
tax 10 % on use of films, literary, scientific or artistic works and 25 % on use of trademark or royalties paid for usufruct

3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojaltista
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-royaltyer
tax 10 % on literary, scientific, artistic and film royalties

5) luonnollisen henkilön vero 28 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa
en fysisk persons skatt 28 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten
tax for an individual is 28 % if income is tax-exempt in the country of residence

6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi, ks. Intian osalta vuoden 1997 pöytäkirjan artikla V, SopS 106/99
i vissa fall är skatten mindre, för Indiens del se artikel V i protokollet för 1997, FördrS 106/99
a lower tax in certain cases, as for India see article V in protocol 1997

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 rojaltista
skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltyer
tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties

10) vero 28 %, jos saaja on erityinen holding-yhtiö
skatt 28 %, om mottagaren är ett särskilt holdingbolag
tax 28 % if the recipient is a special holding company

11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojaltista
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 rojaltista
skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommerciell 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

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 rojaltista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle
skatt 10 % på industriella royaltyer, 3 % på nyhetsbyrå-royaltyer och 5 % på konstnärliga royaltyer till upphovsmannen eller hans arvtagare
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 rojaltista
skatt 2,5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommerciell 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 eläkerahastoille (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)

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) vero 19,5 %, jos Lähdeverolain 7 §:n 3 kohta (HE 113/2008) soveltuu
skatt 19,5 %, om 7 § 3 punkten i källskattelagen (RP 113/2008) kan tillämpas
tax 19.5 % if paragraph 3 of Act on Tax at source (RP 113/2008) is applicable

Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Alankomaiden Antillit, Andorra, Antiqua ja Barbuda, Bahama-saaret, Bahrain, Belize, Cayman-saari, 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, Antiqua och Barbuda, Bahamaöarna, Bahrain, Belize, Cayman-öarna, Channel-Islands, Cypern, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Nederländska Antillerna, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

VEROH 6214b 3/3 4.1.2010

Dividender, räntor och royalties till begränsat skattskyldiga

Information till den finländska prestationsbetalaren

Skatteförvaltningens publikation 280r.10 1.1.2010 www.skatt.fi sida 1 / 5

Innehåll:

1. Vem är begränsat skattskyldig?
2. Källskattens storlek och identifiering av inkomsttagare
3. Specialsituationer som gäller EES-dividender
Samfund som dividendtagare
Fysisk person som dividendtagare
4. Förvaltarregistersdividender
5. Utländska allmännyttiga föreningar inom EES-området
6. Återbäring av källskatt
7. Redovisning av källskatt samt årsövervakning
8. Specialfall

1. VEM ÄR BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG?

Utländska samfund och i utlandet bosatta utländska medborgare är begränsat skattskyldiga. En finsk medborgare som flyttar utomlands blir begränsat skattskyldig i allmänhet fr.o.m. ingången av det fjärde året efter utflyttningen. Vid behov kan man utreda skattskyldighetens omfattning genom att skaffa ett källskattekort från skattebyrån.

2. KÄLLSKATTENS STORLEK OCH IDENTIFIERING AV INKOMSTTAGARE

Om en begränsat skattskyldig får dividender, räntor eller royalties från Finland, uppbär betalaren en slutlig källskatt enligt 28 % på inkomsten i samband med utbetalningen, om inte skatteavtal förutsätter en lägre skatteprocent eller om inte inkomsten befriats från källskatten.

Enligt den interna finska lagstiftningen är räntor som utbetalas till begränsat skattskyldiga i allmänhet befriade från finsk skatt. Någon källskatt tas inte ut på sådana i ränta-royaltydirektivet (2003/49/EG) avsedda royalties som betalas mellan närstående bolag. Dividend är befriad från källskatt om den betalas till ett i moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) avsett bolag som direkt innehar minst 10 % av kapitalet i det bolag som betalar dividenden. De skatteavtal som Finland ingått med olika länder begränsar Finlands beskattningsrätt.

Den interna finska lagstiftningen, skatteavtalen, spardirektivet 2003/48/EG, ränta-royaltydirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet tas i beaktande i blanketten Veroh 6214b, som visar den källskatteprocent som ska tillämpas då prestationer betalas till begränsat skattskyldiga.

På dividend till begränsat skattskyldig uppbärs källskatt alltid på dividendens totala belopp, utan hinder av vad som i den interna lagstiftningen föreskrivs om skatteplikt på dividend.

Betalaren kan tillämpa källskatteprocentsatserna i blanketten Veroh 6214b endast om inkomsttagaren till betalaren uppvisar en utredning om att förutsättningarna för tillämpandet av skatteavtalet föreligger och lämnar de uppgifter som behövs för hans identifiering (s.k. identifieringsuppgifter). Fysiska personer ska uppge förutom sin hemviststat, sitt namn och sin adress även sitt födelsedatum till betalaren. Personbeteckning eller företagsnummer som eventuellt tilldelats i hemstaten ska också uppges. Om betalaren eller det kontoförande institut som tar hand om debiteringen eller dess ombud inte får uppgiften om inkomsttagarens namn, hemviststat, adress samt i fråga om fysiska personer också om personens födelsedatum innan prestationen betalas, är betalaren tvungen att uppbära skatten enligt 28 %.

3. SPECIALSITUATIONER SOM GÄLLER EES-DIVIDENDER

Källskattelagen har lindrats vid ingången av år 2009 i fråga om beskattningen av dividender som betalas från Finland till dem som har sin hemvist inom EES-området (med undantag av Liechtenstein) (814/2008). EES-samfund har under vissa förutsättningar möjlighet att få dividenderna från Finland helt skattefritt. Fysiska personer kan i sin tur i vissa fall yrka på att Finland ska beskatta hans eller hennes dividend på samma sätt som dividenderna till allmänt skattskyldiga. Grundförut-

sättningen i bägge fallen är att den finska skatten inte kan gottgöras i sin helhet i dividendtagarens hemviststat. Förutsättningarna beskrivs nedan mera ingående.

Ändringarna som gäller EES-dividender kan tillämpas även på sådan ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, på vinstandel i och ränta på grundfondsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar.

Samfund som dividendtagare

Med samfund avses enligt inkomstskattelagen t.ex. aktiebolag, andelslag, sparbanker, ömsesidiga försäkringsbolag samt andra juridiska personer som är jämförbara med sådana samfund. Som samfund betraktas även utländska samfund som motsvarar finländska samfund (3 § i inkomstskattelagen).

Enligt de nya bestämmelserna i källskattelagen ska källskatt i Finland inte betalas på dividend som betalas till ett sådant samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (med undantag av Liechtenstein) som motsvarar ett finländskt samfund, om

– dividenden enligt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är skattefri om den betalas till ett inhemskt samfund[1] och om därutöver
– den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet.

Dividendtagarsamfundet ska i Finland uppvisa en utredning enligt vilken det kan bedömas om dividenden är skattefri om den betalas till ett finländskt samfund. Utredningen kan lämnas med blanketten Veroh 6162e. Dividendtagaren ska därutöver t.ex. med blanketten Veroh 6161e uppvisa ett intyg från hemviststatens skattemyndighet över hur dividenden beskattas i hemviststaten.

Om de övriga förutsättningarna för skattefriheten föreligger och om det dessutom av intyget 6161e framgår att samfundet i sin hemviststat inte alls betalar någon skatt på dividenden i fråga, behöver någon källskatt inte tas ut på dividenden. Något intyg 6161e behövs inte nödvändigtvis om betalaren sedan gammalt vet att dividenden inte kommer att beskattas i hemviststaten.

Exempel
Ett svenskt offentligt icke-noterat (icke-listat) aktiebolag Ab, som motsvarar ett finländskt samfund får 10 000 euro i dividend från ett finländskt offentligt icke-noterat aktiebolag. Betalaren känner till att Sverige inte beskattar dividender som erhålls från offentligt icke-noterade bolag. För betalaren har dessutom med blanketten Veroh 6162e uppvisats en utredning av att Ab är offentligt icke-noterat och att det inte är fråga om sådana aktier som utgör investeringstillgångar. Betalaren kan alltså bedöma att dividenden är skattefri enligt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet om den betalas till ett finländskt samfund. Betalaren får betala dividenden till Ab utan att ta ut källskatt.

Samfund är dock ofta skyldiga att i sin hemviststat betala skatt på dividend från Finland. Om källskatten på dividenden då inte kan gottgöras i sin helhet i hemviststaten och det är fråga om en dividend som är skattefri om den betalas till ett finländskt samfund, har samfundet rätt att få dividenden skattefritt från Finland. Källskatten anses i praktiken ha gottgjorts i hemviststaten om den kan dras av från skatten i hemviststaten antingen under skatteåret eller under något annat

---

[1] Dividender utgör skattepliktig inkomst endast, om
– aktierna utgör dividendtagarens investeringstillgångar* och dividendtagaren inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet, eller om
– ett offentligt icke-noterat, dvs. icke-listat, bolag får dividend från ett finländskt listat bolag och dividendtagaren innehar mindre än 10 % av aktiekapitalet i det utdelande bolaget. Med listat bolag avses ett bolag vars aktier, när beslut om dividendutdelning fattas, är föremål för offentlig handel på reglerad marknad som står under myndighetstillsyn i Finland eller utomlands (se närmare 33a § 2 mom. i inkomstskattelagen).

* Med investeringstillgångar avses sådana i 11 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet nämnda penninginrättningarna samt försäkrings- och pensionsanstalterna tillhöriga värdepapper som anskaffats för investering av medel.

senare skatteår. Om dividendtagarens inkomst emellertid visar förlust under det skatteår till vilken dividenden såsom inkomst hänförs vid beskattningen, anses källskatten inte i praktiken ha gottgjorts i dividendtagarens hemviststat och källskatten kan återbäras. Uppgiften om att källskatten inte ha kunnat gottgöras i sin helhet kommer i allmänhet först efter det att beskattningen i dividendtagarens hemviststat slutförts. Dividendbetalaren kan därför ofta inte ta situationen i beaktande vid dividendbetalningen utan tar ut källskatten. **Dividendtagaren ska ansöka om återbäring** senare hos Skatteförvaltningen i Finland med blanketten Veroh 6203r. Till ansökan ska bifogas ifylld blanketten 6162e samt intyget från hemviststatens skattemyndighet (t.ex. med blanketten Veroh 6161e) över att den finska källskatten inte kan gottgöras i sin helhet.

Om dividenderna på det sätt som tidigare nämnts inte är skattefria om de betalas till ett finländskt samfund, tillämpas den ovannämnda specialsituationen som gäller utländska samfund inte utan de skatteavtalsenliga källskattesatserna ska tillämpas på källskatten (i fråga om källskattesatserna se blanketten Veroh 6214b).

Fysisk person som dividendtagare

Om dividend betalas till en fysisk person, **ska dividendbetalaren ta ut källskatt**, om inte det framgår av tabellen 6214b att den skatteavtalsenliga skatteprocenten ska vara 0.

Om en fysisk person med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (med undantag av Liechtenstein) inte i praktik kan ha den finska skatten gottgjord i sin helhet i sin hemviststat under skatteåret eller under följande skatteår, kan han, om han så önskar, yrka hos Skatteförvaltningen i Finland att dividenden som han fått från Finland ska beskattas på samma sätt som hos allmänt skattskyldiga (i den ordning som anges i lagen om beskattningsförfarande). Sådana yrkanden kommer sannolikt att framföras sällan eftersom beskattningen såsom allmänt skattskyldig vanligtvis inte leder till en lägre skatt för en begränsat skattskyldigs vidkommande. Nedan ges ett exempel på en situation där dividenden erhålls från ett icke-listat bolag och beskattningen såsom allmänt skattskyldig är förmånligare för den skattskyldige. Yrkandet framförs i allmänhet först efter det att beskattningen i hemviststaten har slutförts. Dividendtagaren ska inlämna en fritt formulerad ansökan hos Huvudstadsregionens skattebyrå och till ansökan bifoga intyget med blanketten Veroh 6161e samt blanketten Veroh 6203r ifylld. Om Huvudstadsregionens skattebyrå inte är behörig att avgöra ansökan, kommer byrån att vidarebefordra ansökan till den rätta enheten.

Beskattningen av allmänt skattskyldigas dividendinkomster beskrivs närmare i Skattestyrelsens publikation 50r.08 1.5.2008, Beskattning av dividendinkomster 2008.

Exempel
Ragni, som är bosatt i Sverige, äger aktierna i det icke-listade finländska bolaget A Oy. Aktiernas sammanlagda matematiska värde är 1 500 000 euro. År 2009 får Ragni 85 000 euro i dividend. På detta dividendbelopp tas ut källskatt enligt 15 % i Finland. Dividenden utgör mindre än 9 % av det matematiska värdet och samtidigt mindre än 90 000 euro. Om Ragni bodde i Finland, skulle dividenden vara skattefri i sin helhet för henne. Om hon efter det år då dividenden betalades i sin ansökan till Skatteförvaltningen i Finland ger en utredning av att den finska källskatten inte kan gottgöras i sin helhet i Sverige, verkställs beskattningen som om hon bodde i Finland. Detta medför att Finland inte kommer att beskatta henne för denna dividend om 85 000 euro och den uttagna källskatten kommer att återbäras till Ragni.

4. FÖRVALTARREGISTERSDIVIDENDER

Det har stadgats ett undantag till den begränsat skattskyldiges identifieringsskyldighet då det gäller förvaltarregistersdividender. Om utbetalaren eller det kontoförande institutet vid tidpunkten då dividenden utbetalas har pålitlig uppgift om att inkomsttagarens hemviststat är ett skatteavtalsland, kan skatten på förvaltarregistersdividend tas ut enligt 15 % även om identifieringsuppgifterna saknas, om inte skatteavtalet i fråga förutsätter en högre procent. Dessutom ska det kontoförande institutet eller dess ombud ha ingått ett avtal med den utländska egendomsförvaltaren om förvar av aktien i fråga. I avtalet förbinder sig den utländska parten att uppge hemviststaten och därutöver på begäran av Skatteförvaltningen i Finland att uppge inkomsttagarens identifieringsuppgifter samt boendeintyg. Dessutom ska den utländska egendomsförvaltaren ha sitt hemvist i ett skatteavtalsland och vid tidpunkten för utdelningen av dividenden finnas i Skatteförvaltningens register över utländska egendomsförvaltare **(www.vero.fi/custodianregister)**.

Efter det att dividenden betalats får det finska kontoförande institutet rätta uppbörden ända till utbetalningsårets utgång om källskatten visar sig vara för stor. Rättelsen förutsätter dock alltid ovillkorligen att inkomsttagaren ger sina identifieringsuppgifter och att betalaren kan lämna in en individualiserad årsanmälan Veroh 7809r beträffande inkomsttagaren. På denna årsanmälan antecknar betalaren E5 som prestationsslag för de inkomsttagare som fått återbetalning under betalningsåret. (Om betalaren har tagit ut skatten enligt 28 % i samband med dividendutbetalningen, kan betalaren inte rätta skatten som 15 % på basis av blotta uppgiften om att hemviststaten är ett skatteavtalsland. Likaså om betalaren på basis av uppgiften om landet har tagit ut skatten enligt 15 %, kan skatten inte rättas till en lägre skatteavtalsenlig skatt om inte mottagaren även anger sina identifieringsuppgifter.)

Om det finska kontoförande institutet rättar källskatten på förvaltarregistersdividenden efter redovisningen, får det hos Skatteförvaltningen i Finland ansöka om återbäringen av för den mycket redovisade källskatten med blanketten Veroh 6215a. I fallen med rättelse är det viktigt att man både i årsanmälan 7809r och i den bolagsspecifika årsanmälan om dividender Veroh 7812r (punkt 25) anger läget enligt årets utgång, m.a.o. hur mycket källskatt det ännu finns kvar efter rättelsen.

5. UTLÄNDSKA ALLMÄNNYTTIGA SAMFUND

Det betalas ingen källskatt på inkomst som betalas till ett utländskt samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (med undantag av Liechtenstein) om samfundets verksamhet uppfyller inkomstskattelagens villkor för allmännyttiga samfund och om inkomsten är skattefri om den betalas till ett finländskt allmännyttigt samfund. Det har ingen betydelse var verksamheten bedrivs. Inkomsten kan utgöras även av annan inkomst än dividendinkomst. Eftersom prestationsbetalaren i regel inte har haft tillräckliga uppgifter om huruvida det utländska samfundet kan betraktas som allmännyttigt samfund i Finland, ska betalaren verkställa källskatten enligt Veroh 6214b. Inkomsttagaren ska ansöka om återbäring senare med blanketten Veroh 6203r hos Skatteförvaltningen i Finland.

6. ÅTERBETALNING AV ÖVERBETALD SKATT

Den överbetalda skatten på dividend kan det år då dividenden utbetalats rättas endast av det i Finland verksamma kontoförande institutet, dvs. den bank som tagit hand om utbetalningen av de av det finska bolaget utdelade dividenderna. Behovet att rätta skatten kommer ofta fram så att dividendtagaren utomlands kontaktar sin egen förmedlarbank. Om uppbörd inte rättas under utbetalningsåret, kan dividendtagaren ansöka om återbetalning av den överbetalda skatten hos Skatteförvaltningen i Finland efter det år då dividenden utbetalats. Då används ansökningsblanketten Veroh 6203r. I fråga om andra inkomster än dividender kan återbetalning ansökas med blanketten redan under utbetalningsåret.

7. REDOVISNING AV KÄLLSKATT SAMT ÅRSÖVERVAKNING

Den som är skyldig att uppbära källskatt ska redovisa källskatten på Skatteförvaltningens riksomfattande konto senast den 12 dagen i kalendermånaden efter den månad skatten uppburits. Vid betalningen använder betalaren sitt personliga referensnummer som betalaren fått av Skatteförvaltningen.

Den uttagna skatten ska deklareras i en periodskattedeklaration. Källskatten på dividenden deklareras med kod 86. Källskatten på räntan deklareras med kod 69. Om periodskattedeklarationen lämnas in elektroniskt, ska den lämnas in senast den 12 i den månad som följer efter den månad under vilken skatten togs ut. Om periodskattedeklarationen lämnas in på papper, ska vara framme hos Skatteförvaltningen den 7 dagen i månaden efter det att skatten togs ut. Närmare anvisningar om betalningen och deklarationen av källskatten finns på webbplatsen www.skatt.fi, under avsnittet ”Skatteinfo”, ”Betalning av skatter på eget initiativ”. Om skatten för kalendermånaden uppgår till högst 10 euro, uppbärs ingen källskatt. Betalaren ska tillställa mottagaren ett verifikat. Det finns en mall för verifikat i slutet av anvisningen

Betalaren ska lämna en särskild årsanmälan (Veroh 7809r) över prestationer som utbetalts till begränsat skattskyldiga; denna årsanmälan är en annan än den som lämnas över prestationer som utbetalats till allmänt skattskyldiga. Anmälan ska lämnas senast i januari under det kalenderår som följer efter utbetalningen. Årsanmälan bör avges elektroniskt. Om det inte är möjligt att avge årsanmälan elektroniskt, ges anmälan med blanketten Veroh 7809r. Under punkt 4 ovan ges ytterligare anvisningar i fråga om förvaltarregistersdividender. Anvisningarna ska iakttas i tillämpliga delar även i fråga om andra dividender. Om betalaren t.ex. rättar källskatten på annan dividend efter redovisningen, anges E5 som prestationsslag i årsanmälan 7809r.

8. SPECIALFRÅGOR

Skatteavtal hindrar i allmänhet Finland från att beskatta en **placeringsfonds vinstandel** (HFD 1999/1600) (undantag är t.ex. avtalet med Tyskland). En källskatt ska dock alltid uppbäras om skatteavtalet undantagsvis tillåter källstaten att beskatta "annan inkomst" (artikel 21) och om det inte är fråga om en i spardirektivet (2003/48/EG) avsedd prestation.

Utlänningar som arbetar i en främmande stats **diplomatiska beskickning** i Finland (också familjemedlemmarna) betalar inte skatt på dividender, räntor eller royalties i Finland. Betalaren kan låta bli att innehålla källskatten sedan han fått en tillräcklig utredning om mottagarens förhållanden.

Då det gäller **allmänt skattskyldiga finska medborgare** kan även tillämpandet av den skatteavtalsenliga skatteprocenten undantagsvis komma i fråga på basis av skattebyråns intyg. Detta förutsätter att skattebyrån anser att personen i fråga är bosatt i den andra skatteavtalsstaten och inte i Finland då skatteavtalet tillämpas. Skattebyrån kan ge intyget med blanketten Veroh 5050a i fråga om ränta och med underlaget för skattekort Veroh 5001-atk i fråga om dividend.

CERTIFICATE ON FINAL TAX IN FINLAND
VERIFIKAT TILL BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG

Tusende delarna ska åtskiljas med mellanslag, använd inte kommatecken eller punkter.

☐ **Dividend** Dividend	☐ **Interest** Ränta	☐ **Royalty** Rojalty	☐ **Other income** Annan inkomst	**Currency** Myntenhet EUR Ge uppgifterna i hela euro.	**Year of payment** Betalningsår

Name of the recipient Inkomsttagarens namn	
Amount of income Inkomstens belopp	**Amount of the final tax in Finland** Uppburen källskatt
Payer of income Utbetalarens namn	
Agent or intermediary Förmedlare, t.ex. förvaringsbanken	**Date and signature** Datum och underskrift

The company receiving the dividend owns at least 10 % of the paying company's capital Bolaget som får dividenden äger minst 10 % av dividendutbetalarens kapital	☐ **yes** ja	☐ **no** nej

Skatteförvaltningens publikation 280r.10 1.1.2010 **sida 5 / 5**

Ohjeet sivulla 2.
Instructions on page 2.

HAKEMUS SUOMEN LÄHDEVERON PALAUTTAMISEKSI
APPLICATION FOR REFUND OF FINNISH WITHHOLDING TAX

HUOM! Osingon osalta tällä lomakkeella haetaan palautusta vasta osingon maksuvuoden jälkeen.
PLEASE NOTE: As far as dividends are concerned, use this form only after the year of payment.

HAKIJA / APPLICANT

Hakijan nimi (jos luonnollinen henkilö, hakijan sukunimi) / Applicant's name (if individual, applicant's family name)		
Luonnolliset henkilöt täyttävät / To be filled in by individuals		
Etunimet / Given names	☐ mies / male ☐ nainen / female	Suomalainen henkilötunnus tai syntymäaika Personal ID issued by Finnish authority or date of birth
Kaikki hakijat täyttävät / To be filled in by all applicants		
Osoite (lähiosoite, postinumero, postiosoite, kaupunki tai kunta, valtio) / Address (street address, postal code, town, city or rural area, state)		
Asuinvaltio / Country of residence	Verotunniste asuinvaltiossa / Tax identification number in country of residence	Sähköpostiosoite / e-mail
Asiamiehen nimi ja osoite (ks. ohjeet) / Representative's name and address (see instructions)		

PANKKIYHTEYS (ks. ohjeet) **/ BANK ACCOUNT NUMBER AND NAME OF BANK** (see instructions)

Tilin numero / Account number (IBAN code)	SWIFT code
Tilin omistajan nimi / Name of the account holder	
Pankin tai luottolaitoksen nimi / Name of the bank or credit institution	Pankin osoite / Address of the bank

TULOA KOSKEVAT TIEDOT (hakemukseen on liitettävä tosite tuloista ja perityistä veroista)
INCOME (a receipt of the income and the withholding tax must be enclosed)

Hakemus koskee veroa, joka on peritty The application concerns tax on	☐ osingosta / dividend	☐ palkasta / salary	☐ muusta tulosta / other income
Maksajan nimi / The name of the payer			Maksupäivä / Date of payment
Tulon määrä Gross income €	Perityn veron määrä Amount of the withholding tax €	Palautuksen määrä *) Amount of refund €	Osakkeiden lukumäärä (jos hakemus koskee osinkoja) Number of shares

HAKEMUS / APPLICATION

Allekirjoittanut pyytää, että lähdeveroa palautetaan edellä *) mainittu määrä.
Allekirjoittanut vakuuttaa, että tulo ei liity hakijalla Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.
Allekirjoittanut vakuuttaa, että tulon perusteella ei ole haettu / saatu lähdeveron palautusta suomalaiselta tulon maksajalta.

The undersigned asks that the amount *) mentioned above shall be refunded.
The undersigned assures that the income does not originate from the applicant's permanent establishment in Finland.
The undersigned assures that he has not received/requested any refund from the Finnish payer concerning this income.

Päiväys / Date	Allekirjoitus / Signature	

CERTIFICATE OF FISCAL RESIDENCE

We hereby confirm that the applicant, within the meaning of the Double Taxation Convention, was resident in the country mentioned above on the date when the income was paid.

Date	Signature and stamp of the tax authorities

VEROH 6203su/e.pdf 1/2 11.2008

OHJEET

HUOM! Osingon maksuvuonna ainoastaan osingon maksaja voi oikaista perinnän ja palauttaa liikaveron. Oikaisu edellyttää, että maksajalle esitetään oikaisua varten tarvittava selvitys. Jos maksaja ei ole oikaissut perintää, vasta maksuvuoden jälkeen osingonsaaja voi tällä lomakkeella hakea liikasuoritusta Suomen veroviranomaisilta.

Mikäli ETA-talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuva hakee lähdeveroa palautettavaksi, koska Suomesta saatua osinkoa ei veroteta asuinvaltiossa, tulee hakemukseen liittää lisäksi todistuslomake Veroh 6161e täytettynä.

Mikäli ETA-talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuva hakee lähdeveroa palautettavaksi, koska Suomesta saatua osinkoa ei voida kokonaan hyvittää asuinvaltiossa, tulee hakemukseen liittää lisäksi asuinvaltion veroviranomaisen todistus toimitetusta verotuksesta.

Jos liikaa peritty lähdevero on alle 5 €/vuosi, sitä ei palauteta.

Hakijan tulee täyttää lomake ja sen jälkeen esittää se kotivaltionsa veroviranomaiselle asumistodistusta (Certificate of fiscal residence) varten. Viranomainen voi merkitä asumistodistuksen tälle lomakkeelle tai antaa asumistodistuksen erillisenä.

Asumistodistuksen saatuaan hakijan tulee liittää hakemukseen tosite tulosta ja verosta ja lähettää hakemus alla mainittuun osoitteeseen. Henkilöasiakkaille ja yrityksille on eri osoitteet.

Jos hakija haluaa palautuksen maksettavaksi muulle kuin suomalaisessa pankissa olevalle tilille, tilin numero on kirjoitettava IBAN-muodossa ja lisäksi on ilmoitettava pankin SWIFT-koodi.

Verohallinto tekee palautuspäätöksen aina euroina.

Jos hakijan asiamies allekirjoittaa lomakkeen, mukaan on liitettävä valtakirja.

INSTRUCTIONS

PLEASE NOTE: Concerning dividends, in the year of payment, only the payer of dividend can correct any excess taxation. For such correction, sufficient information must be presented. If the payer has not corrected the tax, after the year of payment the recipient can turn to Finnish tax authorities and ask for refund using this form.

If resident of the EEA (except Liechtenstein), the applicant should enclose form Veroh 6161e to confirm tax treatment in home country, if refund is being requested because no home-country tax is collected on receipts of dividends from Finland.

If resident of the EEA (except Liechtenstein), the applicant should enclose a certificate from the tax authority of the home country, if refund is being requested because full credit cannot be given in the home country for the receipts of dividends from Finland.

Amounts less than € 5 per year will not be refunded.

The applicant should fill out this form and present it to the tax authorities in Country of residence in order to obtain the certificate of fiscal residence. The certificate of fiscal residence can also be issued separately.

After receiving the certificate, the applicant should enclose the receipt (tax voucher, credit advice) of the income and the tax with the application and send the application to the address below. Please note that the addresses for individuals and companies are different.

For bank accounts in other than Finnish banks, write the bank account number in the IBAN format and include the SWIFT code of the bank.

The tax administration in Finland makes the decision in euros only.

If you are an agent or a fiscal representative signing this application, please enclose your power of attorney showing your authorization to act on the recipient's behalf.

OSOITTEET ADDRESSES

Luonnollisten henkilöiden hakemukset lähetetään Pääkaupunkiseudun verotoimistoon, osoite:
Send applications for individuals to:

Helsinki Area Tax Office
PO Box 400
FI-00052 VERO
FINLAND
(Käyntiosoite, Street address: Rajatorpantie 8 A, Vantaa)

Oikeushenkilöiden, yritysten tms hakemukset lähetetään Yritysverotoimistoon, osoite:
Send applications for legal persons, corporations, joint partnership etc. to:

Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Käyntiosoite, Street address: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203su/e.pdf 2/2 11.2008

INSTRUCTIONS

Introduction

The applicant should fill out this form and present it to the tax authorities in Country of residence in order to obtain the certificate of fiscal residence. Tax authorities in Country of residence may also issue a certificate of fiscal residence separately.

After receiving the certificate of fiscal residence, the applicant should enclose the receipt (credit advice, tax voucher) of the income and the tax at source, and send the complete application to the address below. Please note that the addresses for individuals and corporate taxpayers are different.

Write the bank account number in IBAN format and include the BIC code of the bank. If your bank account is outside Single European Payment Area, SEPA, please give full bank information for international use.

Requests for refund of any tax at source that has been withheld excessively can be submitted during the five calendar years following the year of withholding. Amounts less than 5 per year will not be refunded. Finnish Tax Administration only uses the euro currency to deal with refunds.

If you are an agent or fiscal representative signing this application, please enclose your power of attorney showing your authorization to act on the recipient's behalf.

Refunds of taxes on dividend

During the year of payment, only the payer of dividend can refund an excess withheld amount. This will require that the recipient provides the payer evidence necessary for the correction. If the payer of dividend has not made the correction and refunded the amount during the year of payment, the recipient (final beneficiary) can turn to Finnish tax authorities and ask for refund using this form. In the case of dividends, this can only be done after the year of payment.

When using this form 6203, please enclose documentation, issued by the payer of dividend, to show paid dividends and withheld taxes. In cases where several intermediaries have handled the payment, Finnish Tax Administration may sometimes find it necessary to demand all receipts and documents to be enclosed to show full audit trail. However, the Introduction above will usually apply to all refund situations.

If refund is being requested because full credit for the Finnish tax cannot be given in Country of residence for receipts of dividends from Finland, and the applicant resides in the EEA (except Liechtenstein), the applicant should enclose a certificate (form Veroh 6161e) from the tax authority of Country of residence to show how the relevant tax assessment has been completed. If the applicant is a corporate body, request on form Veroh 6162e is also needed.

For more information on taxes on dividends, go to www.tax.fi to download Publication 280 "Dividends, interests and royalties of nonresidents".

Refunds of taxes on payments to independent contractors

If the payer of an invoice has withheld tax at source, the recipient — an independent contractor — can use this form to turn to Finnish tax authorities to ask for refund. This can also be done during the year of payment.

The applicant should enclose the receipt (credit advice, tax voucher) of the income, and the tax at source. If refund is being requested during the year of payment, a statement given by the payer should be enclosed, confirming that the payer has not refunded any source tax as yet.

If a Finnish tax-at-source card has been issued to the applicant, enclose full details as to date of issue and name of local tax office concerned. Furthermore, this application form should always be completed with explanation of the business conducted in Finland (preferably on form Veroh 6204e) and a photocopy of any written contract on which the invoices were based.

ADDRESSES

Send applications for individuals to:

Helsinki Area Tax Office
PO Box 400
FI-00052 VERO
FINLAND
(Street address: Rajatorpantie 8 A, Vantaa)

Send applications for legal persons, corporations etc. to:

Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Street address: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203ab/e 11.2009

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 staten. 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).

Har källstaten beskattningsrätt

För att undvika den dubbelbeskattning tillämpningen av hemviststats- och källstatsprincipen på inkomst eller förmögenhet medför, har mellan staterna ingåtts skatteavtal. I skatteavtalen har för de olika inkomsts- 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.

Dubbelboende

Dubbelbeskattning hotar ibland på den grund 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.

Hemviststats-principen i ISkL

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

Källstatsprin-cipen i ISkL

Territorial- eller källstatsprincipen har fastslagits i 9.1 § 2 punkten 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 dubbel-beskattning

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 igen att samma inkomst i skilda stater beskattas som en inkomst för två olika skattskyldiga. Som exempel kan nämnas en situation där ett bolag i stat A betalar dividend förtäckt till sitt moderbolag i stat B. I stat B beskattas moderbolaget för den på detta sätt erhållna inkomsten men stat A godkänner inte utgiften som ett avdrag för bolaget i denna stat. I skatteavtalens 9 artikel 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 verkställts 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.

Principen om minsta skatt

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 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 skall dock en sådan pension 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. A andra sidan kan beskattningsrätten aldrig utvidgas på basis av ett

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.

Granskning av skatteavtalen artikelvis

Ett skatteavtal är ett resultat av en kompromiss staterna emellan. Olika stater betraktar vid avtalsförhandlingarna olika saker som viktiga och kan även erbjuda olika förmåner som grund för förhandlingarna. Därför överensstämmer t.ex. skatteavtalen som Finland ingått med olika länder inte heller till alla delar med 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 klarläggande s.k. kommentardel. År 1977 publicerades följande modell jämte kommentarer och på denna baserar sig största delen av Finlands skatteavtal. Bl.a. det nordiska skatteavtalet (FördragsS 26/96), som publicerats i boken Skatteförfattningarna, punkt Sk 145, grundar sig i huvudsak på denna modell. Modellavtalet från 2003 har i Finland publicerats i t.ex. publikationen Verosopimukset 2003. OECD har utgivit en klarläggande kommentardel, ″Model tax convention on income and on capital″, till modellavtalet. I Sverige har en svenskspråkig version av Modellavtal jämte kommentarer utgivits.

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 klarläggs undanröjandet av dubbelbeskattning. 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 skattavtal 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.

Avtalet med USA

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.

- om USA beskattar endast på grundval av medborgarskap

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.

Holdingbolag i Luxemburg

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, skall på prestationen uppbäras skatt i enlighet med källskattelagen, i stället för den skatt på 15 % som finns i skatteavtalet.

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 inte i förteckningen över Sveriges skatter tagits 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 ifrågavarande 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 inte Finlands fastighetsskatt. De normala skatteavtalen gäller inte heller arvs- eller gåvoskatt. Finland har ett särskilt arvsskatteavtal med de följande länderna: de nordiska länderna, 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 finns det omnämnt om 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 Finlands 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)

Källskatt på ränteinkomst

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 däremot källskatten 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.

Undantagsfall

Om ett skatteavtal inte gäller en viss skatt, kan av ifrågavarande person, utan hinder av avtalet, uppbäras denna skatt, såvida påförandet är möjligt enligt ISkL eller FSkL. De skatteavtal som inte berör kommunalskatt eller förmögenhetsskatt framgår ur förteckningen ″ovanliga skattebestämmelser″, som finns som bilaga till kapitel 4. Att ett avtal inte gäller förmögenhetsskatt eller kyrkoskatt beror i allmänhet på att den andra avtalsslutande staten inte uppbär en sådan skatt och det därför inte till denna del är någon fara för dubbelbeskattning.

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 t.ex. avtalet med Sovjetunionen fastslås att det med ″person″ i Sovjetunionen avses fysiska personer och även juridiska personer. I Ryssland och Estland registrerade s.k. samföretag är juridiska personer.

Vanligtvis definieras i artikeln även begreppen ″bolag″ och ″internationell trafik″. 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.

Begrepp som inte definieras

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

Behörig myndighet

Artikeln innehåller även en definition av begreppet ″behörig myndighet″. I Finland avses med detta finansministeriet eller den myndighet som befullmäktigats av detta. Den behöriga myndigheten har bl.a. möjlighet att med representanter för den andra avtalsslutande 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 skattestyrelsen 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 avtalsslutande staten eller i båda de avtalsslutande staterna. Med en person som är bosatt i en avtalsslutande stat avses en person som enligt den ifrågavarande 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 avtalsslutande stat anses inte en person som i denna stat endast är skattskyldig för inkomst från eller för tillgångar som finns i denna stat.

Dubbelboende

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.

Exempel

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.

Stadigvarande bostad

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.

Centrum för levnadsintressen

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.

Exempel

Den dubbelboende personen i det ovannämnda exemplet, kan under den tid han vistas i Sverige hyra ut sin bostad i Finland. Eftersom han då endast i Sverige har en bostad att tillgå, 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 avdras i 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 endast skall beskattas i hemviststaten.

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 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 1.2.2007-30.10.2008 med sin familj i Sverige och arbetat 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 fåtts 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 i en avtalsslutande stat ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattas 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 arbets-

tagarens 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 5 artikel. 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.

Byggnads-arbetsplats

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 månader att det finns ett fast driftställe i verksamhetsstaten. Dessa avtal framgår ur förteckningen ″ovanliga skatteavtalsbestämmelser″, som finns som bilaga till kapitel 4. Enligt det skatteavtal som ingåtts med Ryssland, uppstår det ett fast driftställe i en annan stat i fråga om industribyggande först när byggnadsverksamheten varar längre än 18 månader.

Bistående verksamhet

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.

Representanter

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.

Moder- eller dotterbolag

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.

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.

Lägenheter i våningshus

I allmänhet konstateras 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 våningshus anses vara fast egendom. Därför kan den hyresinkomst en i 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 våningshus, vilka här betraktas som lös egendom. På grund av detta har i största delen av de skatteavtal som Finland har ingått, intagits 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 endast beskattas för rörelseinkomst i den andra avtalsslutande staten, 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 endast beskatta den del av rörelseinkomsten som skall anses tillhöra det fasta driftstället. Såsom denna andel anses den inkomst som det fasta driftstället kan antas skulle 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 förvärvar 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) överenskommes stundtals i handelsförbindelser eller finansiella förbindelser 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 i dylika situationer att den ena avtalsslutande statens myndigheter informerar den andra avtalsslutande statens myndigheter om saken, för att man där skall kunna överväga en granskning av den uträkning som gäller företagets inkomster.

Artikel 10, 11 och 12
Dividend, ränta och royalty

Enligt skatteavtalen kan i allmänhet i källstaten uppbäras 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.

Förtäckt dividend-utdelning

De avtalsbestämmelser som gäller beskattningen av dividender tillämpas även på förtäckt dividendutdelning. Om det i Finland vid t.ex. en skattegranskning konstateras att en begränsat skattskyldig erhållit förtäckt dividend från Finland, har en anmälan om detta tidigare sänts till Helsingfors skattebyrå för efterbeskattning. Fr.o.m. ingången av 1996 är förtäckta dividender inkomst på vilken källskatt skall uppbäras. Se närmare redogörelse i kapitel 5.

Gottgörelse för bolagsskatt

Systemet med gottrörelse 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.

Artikel 13
Vinst av egendomsöverlåtelse

Vinst som förvärvas 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 kapitel 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 bestämmelse. 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 mottagningsutrymmen.

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 skattemyndigheter efter den tolkning som är rådande i källstaten. Därför leder de eventuella tolk-

ningsmeningsskiljaktigheter 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 redogörs senare i denna text.

Artikel 14 om yrkesinkomst har tagits bort från den nyaste versionen av OECD:s modellavtal. När skatteavtal enligt det nya modellavtalet senare ingås, avgörs beskattningsrätten till inkomst av yrkesutövande på basis av artikel 7.

T.ex. det nordiska avtalet

Enligt det nordiska skatteavtalet kan yrkesutövning som sker annorstädes 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 det 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.

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-dagarsregeln

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 tolvmånadersperiod,
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 en fast plats 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 (se Skattes publikation 273 som finns som bilaga i kapitel 4) 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 ifrågavarande tiden på 183 dagar räknas i allmänhet kalenderårsvis. I det nordiska avtalet och i de flesta nya skatteavtalen, se Skatteförvaltningens publikation 273, räknas tiden enligt 12 på varandra följande månader.

Sjömän, flygvärdinnor 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, beskattas i 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, på denna inkomst endast skatt till Finland. I det nordiska skatteavtalet finns även en specialbestämmelse om personer som arbetar ombord på ett fiskefartyg, vilkas inkomst endast beskattas i inkomsttagarens hemviststat.

Gränsgångare

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 offentligträttsligt samfund som kommer från arbetsstaten) och
– han vistas regelbundet, i allmänhet minst en gång i veckan, under

en tid av minst två dagar i sin stadigvarande bostad i sin hemviststat. Med en dag avses även en del av en dag.

Om samtliga tre förutsättningar uppfylls, beskattar endast hemviststaten hans lön. Om igen någon av förutsättningarna inte uppfylls, åtföljs de normala fördelningsprinciperna för beskattningsrätten.

Uthyrning av arbetskraft

Enligt det nordiska skatteavtalet kan en uthyrd arbetstagares lön alltid beskattas i den avtalsslutande stat där han som uthyrd arbetar. Uthyrning definieras i punkt V i protokollet till skatteavtalet. En arbetstagare är uthyrd, om hans arbetsgivare (hyresgivare) ställer honom till förfogande för ett annat företags (uppdragsgivaren) 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 arbetstagare 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 arbetstagaren erhållit
d) uppdragsgivaren ställer största delen av arbetsredskapen och tillbehören till förfogande och
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 utomlands

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 fr.o.m. 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.

Offentligrättsliga samfund som arbetsgivare

Om en artist eller idrottsman uppträder för ett offentligrättsligt samfunds räkning tillämpas i stället för artikel 17 artikel 19 som gäller offentligrättslig löneinkomst. Denna omständighet har ofta betydelse bl.a. för förfarandet för undanröjande av dubbelbeskattning.

Avtalet med USA

Enligt det skatteavtal som ingåtts med Amerikas Förenta Stater, kan idrottsmän och artister vara befriade från att betala skatt i den stat där de 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 överskrids, kan hela arvodet beskattas i den stat där uppträdandet sker. När vid tillämpningen av avtalet ett överskridande av gränsen på 20 000 USD bedöms, inräknas enligt artikel 17.1 i ersättningen samtliga de till ifrågavarande artist eller på hans vägnar betalda utgifterna, t.ex. hotellräkningar och resebiljetter.

Lättnaden beviljas inte personer som tillsammans med sin familj eller annars flyttat till den stat där uppträdandet sker, så att ifrågavarande stat enligt skatteavtalet skall anses vara hans hemviststat. Detta beror på att i ifrågavarande 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 Skatteförvaltningens publikation 270r 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 inkomsttagaren bor i arbetsstaten och någon av de följande förutsättningarna uppfylls:

a) inkomsttagaren är medborgare i arbetsstaten eller
b) inkomsttagaren 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

Studerande

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 inte lättnadsbeloppet utan endast det från skatt befriade belopp som är nödvändigt för uppehället. I dessa fall anses det skattefria beloppet för en studerande eller praktikant som kommer till Finland vara det i 6 § i källskattelagen avsedda avdraget, vars belopp är 510/mån. eller 17/dag.

De skatteavtal i vilka det finns lättnader som är större än detta belopp framgår i Skatteförvaltningens publikation 278, som finns som bilaga till kapitel 5.

Lärare

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 erhåller vanligtvis 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. Enligt det skatteavtal som ingåtts med Kina, kan en lärare eller forskare dock få skattefrihet de tre första åren, även om han skulle vistas längre i denna andra stat.

Ett hinder för lättnaden utgörs aldrig av att läraren eller forskaren flyttat till den ifrågavarande andra staten tillsammans med sin familj eller annars så att denna stat under tiden för undervisningsverksamheten enligt skatteavtalet är hans hemviststat. En person som varaktigt

flyttar till en annan avtalsslutande stat får dock inte någon lättnad. 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 inte forskare 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 erhålles av undervisningsarbetet är i allmänhet löneinkomst och ifrågavarande läroanstalt 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 ifrågavarande inkomst. Det intyg som finns som en bilaga, har inom skatteförvaltningen av lärare som kommit från Storbritannien använts som utredning 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 be-

skattningen 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.

Vilken metod väljs

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.

Avräknings-metoden i de nya avtalen

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 offentligrättsliga 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.

Avräknings-metoden

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 betalts 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 andelen av den utländ-

ska skatten på 10 % av inkomsten inte avdras i Finland (observera dock 5 § MetodL). Skatt som betalts på kapitalinkomst i källstaten kan inte avräknas från skatt som påförts i Finland för förvärvsinkomster.

Då man tillämpar avräkningsmetoden skall den skattskyldige förete utredning över den slutliga skatten som betalts i den andra staten. En debetsedel anses utgöra tillräcklig utredning. Om den i den andra staten uppburna skatten är en slutlig skatt (vilket t.ex. i allmänhet är fallet vad gäller skatten på dividender och räntor eller s.k. Lohnsteuer på löner i Tyskland eller SINK-skatten i Sverige) räcker det med att man visar upp ett av inkomstbetalaren erhållet intyg om det uppburna skattebeloppet.

I Finland kan man endast gottgöra sådan i en annan stat betald skatt som omfattas av skatteavtalet.

Undantagande-metoden

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 avtalsslutande 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.

Olika ordalydelse, samma innebörd

Undantagandemetoden har formulerats på ett aningen avvikande sätt i MetodL jämfört med de flesta skatteavtalen, i vilka 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 un-

danröjas, 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 betalts 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 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 besvärsmedel i den ifrågavarande staten.

Artikel 26
Utbyte av upplysningar

I kapitel 9 har 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

HFD 1985/680 II 501

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 1970/3600 II 588

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 1975/2897

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 1993/242

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 1994/3114 II 555

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 tilläggspensionsförsäkring som avses i 11 § arbetstagarnas pensionslag i vilket fall kunde fondandelar av den gamla grupplivförsäkringen användas för finansiering av betalningarna av det nya tilläggspensionssystemet. När maken avled fick den skattskyldige familjepension enligt lagen om pension för pensionstagare, hälften av pensionen var tilläggsförmånspension. Under skatteåret bodde han i USA och var inte allmänt skattskyldig i Finland.

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 tilläggsförmånspension betraktades som inkomst som enligt skatteavtalet beskattades endast i Finland. Källskatt borde

betalas också på den tilläggsförmån som ingick i familjepensionen. Skatteåret 1992.

HFD 1995/3655

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 1995/3654

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 2063/1996

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 hänför 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.

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. **CSN 290/1996**

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 195/1997**

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 aves 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 2003/1201**

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 2005/761**

HFD 2006/434

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 2004/3345

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 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

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.

Skatteavtal som är i kraft 1.1.2010

Skatteavtal hittas också i statens författningsdatabank under adressen http://www.finlex.fi/svenska/stats/ (avtalet hittas lättast med årtalet och avtalets nummer).

Amerikas Förenta Stater 2/91, 3/08
Argentina 85/96
Armenien 120/07
Australien 26/86
Azerbajdzjan 94/06
Barbados 2) 79/92
Belgien 66/78, 54/97
Bermuda 87/09
Brasilien 92/97
Bulgarien 11/86
Danmark (inkl. Färöarna) 26/97, 127/08
Egypten 12/66
Estland 96/93
Filippinerna 60/81
Frankrike 8/72
Förenade Arabemiraten 90/97
Georgien 76/08
Grekland 58/81
Guernsey 2) 21/09
Indien 59/84
Indonesien 4/89
Irland 88/93
Island 26/97, 127/08
Isle of Man 2) 74/08
Israel 90/98
Italien 55/83
Japan 43/74, 111/91
Jersey 2) 78/09
Jugoslavien 1) 60/87
Kanada 2/07
Kina 62/87, 38/98
Kirgizistan 14/04
Korea, Republiken 75/81
Lettland 92/93
Litauen 94/93
Luxemburg 18/83
Makedonien 23/02
Malaysia 16/86
Malta 82/01
Marocko 8/80
Mexico 65/98
Moldavien 92/08
Nederländerna 84/97
Norge 26/97, 127/08
Nya Zeeland 49/84
Pakistan 15/96
Polen 26/79, 13/95
Portugal 27/71
Rumänien 7/00
Ryssland 110/02
Schweiz 90/93, 92/06
Singapore 115/02
Slovakien 28/00
Slovenien 70/04
Spanien 67/68, 39/74, 109/91
Sri Lanka 20/84
Storbritannien 2/70, 31/74, 26/81, 8/87, 2/92, 63/97
Sverige 26/97, 127/08
Sydafrika 78/95
Tanzania 70/78
Thailand 28/86
Tjeckien 80/95
Turkiet 61/88
Tyskland 18/82
Ukraina 82/95
Ungern 51/81
Uzbekistan 10/99
Vietnam 112/02
Vitryssland 84/08
Zambia 28/85
Österrike 18/01

1) Skatteavtalet mellan Finland och f.d. Jugoslavien tillämpas på relationerna mellan Finland och Kroatien, Finland och Serbien och Montenegro samt Finland och Bosnien och Hercegovina.
Utrikesministeriets meddelande 17.5.1995, FördrS 70/2001 och 75/2005.
2) Avtal om utbyte av uppgifter samt ett kort skattavtal.

7. AVGIFTER SOM GÄLLER SOCIAL TRYGGHET

För att finansiera den sociala tryggheten uppbärs i Finland i huvudsak skatter men även följande avgifter: sjukförsäkringens sjukvårdspremie (sv-premie) som påförs den försäkrade, sjukförsäkringens dagpenningspremie (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 han betalt. Fr.o.m. ingången av 2006 utgör uttrycket sf-premie den sammanfattande benämningen för sv-premien och dp-premien. Om man avser endast dagpenningspremien eller endast sjukvårdspremien, skall man använda just precis den aktuella benämningen och inte tala om den försäkrades sf-premie.

Ändringar i EU:s bestämmelser om social trygghet år 2010

I det följande redogörs först närmast för betalningsskyldigheter enligt den finska interna lagstiftningen. Hur EU/EES-socialskyddsförordningen 1408/71 och de internationella avtalen om social trygghet påverkar betalningsskyldigheten i internationella arbetssituationer samt bl.a. intyg för utsända arbetstagares behandlas nedan separat. EU:s nuvarande socialskyddsförordning 1408/71 ersätts med en ny förordning 883/04, som tillämpas fr.o.m. 1.5.2010.

Grunder för fastställande av premier

Sv-premien fastställs utifrån den inkomst som beskattas vid kommunalbeskattningen, likväl så att grunden för premien, då det gäller löner till begränsat skattskyldiga, är den inkomst som källbeskattas. Om lönen till en allmänt skattskyldig omfattas av sexmånadersregeln, fastställs premien utifrån försäkringslönen. Dp-premien fastställs utifrån den skattepliktiga löneinkomsten och arbetsinkomsten, likväl så att grunden för premien, då det gäller löner till begränsat skattskyldiga, är den inkomst som källbeskattas. Om en allmänt skattskyldigs lön omfattas av sexmånadersregeln, fastställs dp-premien utifrån försäkringslönen.

Arbetsgivaren betalar arbetsgivares socialskyddsavgift för lönen om arbetstagaren är försäkrad enligt SjukförsL i Finland. Om lönen omfattas av sexmånadersregeln, utgör försäkringslönen betalningsgrunden. Om arbetstagaren är begränsat skattskyldig, utgörs betalningsgrunden av lön som omfattas av källskattelagen.

Betalningsgrunden för sv- och dp-premien och socialskyddsavgiften utgörs undantagsvis av försäkringslönen om det är fråga om en från Finland utsänd arbetstagare som redan blivit begränsat skattskyldig trots att han fortfarande är försäkrad i Finland.

Avdragbarhet

En arbetsgivare kan avdra de arbetsgivares socialskyddsavgifter som han betalat på basis av de löner som hänför sig till inkomstförvärvet. Sf-premier har däremot inte varit avdragbara vid den försäkrades beskattning. Sjukförsäkringens dagpenningspremie är emellertid avdragbar vid beskattningen av den försäkrade fr.o.m. 2006. Avdragbara vid den försäkrades beskattning är även arbetstagares pensionsförsäkrings- och arbetslöshetsförsäkringspremier (ISkL 96 §). Dessa avgifter uppbär arbetsgivaren i samband med löneutbetalningen och redovisar dem till pensionsanstalten och arbetslöshetskassan. Arbetstagarens pensionsförsäkrings- och arbetslöshetspensionsförsäkringspremier betraktas inte som utgifter för inkomstens förvärvande och arbetstagaren får därför dra av dem vid beskattningen 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 förmånerna

För försäkrads sv- och dp-premie och arbetsgivares socialskyddsavgifter är det typiskt, att den omständigheten att avgifterna lämnats obetalda inte har någon betydelse för den försäkrades förmåner. Förmånerna kan erhållas trots att betalningarna har underlåtits. Förmånerna kan likaså erhållas, även om lagstiftningen i specialfall inte förutsatte att avgifterna betalas.

Ändringar år 2004 och år 2005

Åren 2004-2005 trädde i kraft ändringar i skyldigheter att i internationella situationer betala arbetsgivares socialskyddsavgift och den försäkrades sf-premie. Avsikten med ändringarna har varit att dessa avgifter mera täckande än tidigare ska betalas i Finland om situationen är sådan att personen omfattas av den finska försäkringen. På motsvarande sätt kan det nuförtiden inte uppstå situationer där dessa avgifter ska betalas om personen inte omfattas av den finska försäkringen.

En pensionstagare är i ett visst 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 vilkas del Finland ersätter personens sjukdomskostnader till den nya hemviststaten. Påförandet av premien förutsätter att Finland ersätter personens sjukdomskostnader till den nya hemviststaten.

Försäkrads sv-premie och dp-premie

Den försäkrades betalningsskyldigheter i internationella arbetssituationer presenteras kortfattat bl.a. i Skattestyrelsens promemoria 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. Kapital 4 innehåller en bilaga som visar allmänt skattskyldigas sv-betalningsskyldighet i fråga om utländska pensioner.

Om premierna stadgas 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.

Man kan vara försäkrad på basis av boende eller arbete

De som blir försäkrade i Finland på basis av boende får flera förmåner än de som på basis av blotta arbetande i Finland blir försäkrade i Finland. För uppbärandet av sf-premie spelar det däremot ingen roll vilken av dessa grunder har utgjort grunden för att personen blivit försäkrad. De personer som tillhör en främmande stats beskickning eller konsulat jämte betjäning är inte försäkrade, om de är utländska medborgare (SjukförsL 2 §). Dessutom kan avtal om social trygghet som ingåtts med främmande stater och EG:s socialskyddsförordning 1408/71 begränsa skyldigheten att erlägga dessa premier. Skatteavtalen däremot påverkar inte försäkringspremier.

Boende i Finland enligt SjukförsL

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). Enligt denna lag är en person som kommer från utlandet bosatt i Finland om han flyttar till Finland för att stadigvarande bosätta sig här eller om han kommer från EU/EES-området eller Schweiz (men inte från annanstans) och arbetar i Finland utan avbrott i minst 4 månader. En asylsökande som kommit till Finland anses inte vara bosatt i Finland under den tid hans ansökan behandlas.

En finsk medborgare som tillfälligt vistas utomlands anses vara bosatt i Finland under ett år från det att han lämnade Finland. Om en finsk arbetsgivare sänder någon som är bosatt i Finland för att under en längre tid utföra arbete, kan FPA på ansökan besluta att personen fortfarande är bosatt i Finland. Detta kan göras också om en person sänds för att utföra arbete till 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.

I Finland enligt SjukförsL bosatt är också en finsk medborgare när han är anställd utomlands såsom medlem av den utsända personalen inom Finlands utrikesrepresentation. Detsamma gäller också en finsk medborgare som omedelbart innan anställningsförhållandet började vara bosatt i Finland och som är anställd utomlands vid någon mellanstatlig organisation i vars verksamhet Finland medverkar eller som är anställd hos finska staten i huvudsyssla utomlands eller är privattjänare hos en person som avses ovan. 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 skattskyldiga

I beskattningen kan man som utgångspunkt ta att en person/arbetstagare 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 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 Norden 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 utslaget HFD 1975/571 var en löntagare enligt det skatteavtal som ingåtts mellan Finland och Frankrike befriad från att betala kommunalskatt på den lön han erhållit 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 för en pension som erhålls från utlandet, då undantagandemetoden i Finland tillämpas på pensionen, sv-premien.

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 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/EES-socialskyddsförordning 1408/71 ibland hindra påförande av sv-premien för pension 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. EG-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 EG:s socialskyddsförordning första gången hade bin-

dande verkan på Finland via EES-avtalet. Förordningen 1408/71 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.

Begränsat skattskyldiga

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 1408/71 ansvarar för ersättandet av sjukvårdskostnaderna till den nya bosättningsstaten.

Exempel 1

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 företer FPA-intyget över att han inte är försäkrad i Finland.

Exempel 2

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 3

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.

Speciellt om pensionstagare som är bosatta utomlands

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 över att han inte är försäkrad i Finland och om situationen därutöver är sådan att Finland enligt förordningen 1408/71 inte ersätter personens sjukdomskostnader till den nya hemviststaten (SjukförsL 18 kap. 6 §). Efter det att 3 år har gått efter flyttningsåret kan premien påföras endast en person som är bosatt inom EES-området eller i Schweiz och då endast under förutsättning att Finland ersätter sjukdomskostnaderna till den nya hemviststaten (personen har fått intyget E121). Eftersom pensioner till begränsat skattskyldiga fr.o.m. skatteåret 2006 beskattas progressivt, är det ofta möjligt att sjukvårdspremie trots allt inte heller påförs eftersom inkomsten inte uppgår till det belopp som beskattas vid kommunalbeskattningen.

Arbetsgivares socialskyddsavgift

Betalningsskyldighet i fråga om socialskyddsavgift i internationella arbetssituationer presenteras kortfattat bl.a. i Skattestyrelsens promemoria 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.

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.

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.

Utländsk arbetsgivare

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 1986/583). 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.

Utländska beskickningar

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 omnämnandet togs bort från lagen.

Hur påverkar avtal som gäller social trygghet internationella arbetssituationer

Avtal som gäller social trygghet behövs i de situationer där en person arbetar i en annan stat än sin hemviststat. Avsikten 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. Förutom de bestämmelser som gäller förmånerna, avgörs i avtalen huruvida socialskyddsavgifterna skall betalas i arbetsstaten eller i hemstaten. Förutom arbetspensions-, olycksfalls- och arbetslöshetsförsäkringspremier gäller avtalen om social trygghet i allmänhet i Finland även arbetsgivares socialskyddsavgift och försäkrads sf-premie.

Socialskyddsavtalens förhållande till EG:s förordning om socialskyddet 1408/71

Finland har ett bilateralt avtal om social trygghet med följande länder: Australien (gäller närmast pensioner) , Chile (gäller närmast pensioner), Estland, Förenta Staterna, Grekland, Israel, Kanada (särskilt avtal med Quebec), Lettland, Litauen, Luxemburg, Spanien, Storbritannien, Schweiz, Tyskland och Österrike. Mellan de nordiska länderna gäller ytterligare ett multilateralt avtal om social trygghet. Betydelsen av de flesta av dessa avtal har minskat väsentligt på grund av att Finland på grund av sitt EU-medlemskap är bunden av EG:s socialskyddsförordning 1408/71. Förordning om socialskyddet passerar de avtal om social trygghet som anslutits med EU/EES-stater i den mån det är fråga om i EU/EES-länderna bosatta personers sociala trygghet och dess betalningar. På grund av en särskild överenskommelse tillämpas EG:s förordning om socialskyddet fr.o.m. sommaren 2003 också på schweiziska medborgare trots att Schweiz inte är någon EU/EES-stat.

- förhållandet till skatteavtalen

På samma sätt som ett skatteavtal, kan ett avtal som gäller social trygghet begränsa den skyldighet att betala avgifter som baserar sig på Finlands interna lagstiftning. Med ett skatteavtal förhindras dubbel beskattning av en inkomst. Att man inte betalar socialskyddsavgifter på samma inkomst i två skilda stater, beror igen på avtalen som gäller social trygghet. Principer, vilka avses i dessa avtal 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 överenskommits i själva socialskyddsavtalet.

- i bland avgifter, men inte skatter eller vice versa

Skillnaderna mellan avtal som gäller social trygghet och skatteavtal ger ibland upphov till situationer där inkomsten beskattas i Finland, men på basis av denna inte alltid den försäkrades sf-premie blir påförd. 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 12 månader (han har intyget E 101), är han enligt EG:s socialskyddsförordning 1408/71, för vilket redogörs senare, försäkrad i Sverige och avgifter som gäller den sociala tryggheten betalas inte i Finland.

Behörig myndighet

Avtalen som gäller social trygghet bereds av social- och hälsovårdsministeriet, som även är ”behörig myndighet” i frågor som gäller tolkningen av avtalen. De avtalsslutande staternas behöriga myndigheter 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.

Arbetsstatsprincipen

Enligt avtalen som gäller social trygghet 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 har ingåtts ett avtal om social trygghet, så hör han 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 konsuler utan de förblir hela den tid arbetet varar försäkrade i sin hemstat.

Utsända arbetstagare

Om en arbetsgivare i en avtalsslutande stat 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 förordningen 1408/71 i hemstatens försäkring om han har ut-

sänts till ett annat EU/EES-land för högst 12 månader. Förordning 1408/71 ersätts år 2010 med en ny förordning 883/04. I den nya förordningen är tidsgränsen för utsända arbetstagare 24 månader.

Intyg som gäller en utsänd arbetstagare

Om en arbetstagare från Finland reser till en stat med vilken det ingåtts ett avtal om social trygghet, skall 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.

- koncern-situationer

De utsända arbetstagare som kommer till Finland får ett motsvarande intyg från myndigheterna i sitt hemland. En utländsk arbetstagare kan ibland i s.k. moder-dotterbolagsituationer 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 arbetsgivares socialskyddsavgift och försäkrads sf-premie.

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 i korthet för de principer om skyldighet att betala avgifterna som framgår av de avtal som ingåtts. Såsom ovan har konstaterats, kan de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter i enskilda fall överenskomma om undantag från principerna. Avtalstexterna finns till andra avtalens del än förordningen 1408/71 som bilagor till detta kapitel, till den del de har betydelse för beskattningen i Finland.

EG:s social-skyddsförord-ning (Rådets förordning 1408/71 och verkställighets-förordning 574/72)

En medborgare i en EU/EES-stat kvarblir försäkrad i sin hemstat, om han utsänts till ett annat EU/EES-land för att arbeta där för högst 12 månader. Utsändningstiden kan förlängas med 12 månader, om arbetsstatens myndigheter ger sitt samtycke därtill. 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 (blankett E 101 och blanketten för intyget över förlängd utsändning E102). 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 varat.

Yrkesutövare är försäkrade i boningsstaten, ifall arbetet i en annan stat inte överstiger 12 mån. Sjömän är vanligen försäkrade i den stat under vars flagg fartyget seglar. Det finns specialbestämmelser om grupper som arbetar i flera stater, t.ex. angående resande personal i transportföretag.

EU-länderna är: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, 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. Förordningen 1408/71 tillämpas fr.o.m. sommaren 2003 också i fråga om Schweiz.

Finland och Tyskland (FördragsS 62/81)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Tyskland kvarstår en person som utsänts till den andra avtalsslutande staten för att arbeta där, liksom även en självständig yrkesutövare, de 12 första månaderna som försäkrad i den stat därifrån han utsänts. Genom ett avtal mellan de behöriga myndigheterna kan denna tid i enskilda fall förlängas. Oberoende av tidsgränsen är sjömän försäkrade i den avtalsslutande stat under vars flagga fartyget trafikerar. Den som är i tjänst hos staten eller ett offentligrättsligt samfund i den stat vars medborgare han är, förblir utan tidsbegränsning försäkrad i denna stat, även när han arbetar i den andra avtalsslutande staten.

De nordiska länderna (FördragsS 136/2004)

I den nordiska konventionen om social trygghet FördrS 136/2004, som närmast kompletterar bestämmelserna i förordningen 1408/71, har man bl.a. överenskommit om att staterna ömsesidigt avstår från att kräva kostandsersättningar. 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. Då personen inte är en utsänd arbetstagare på det sätt som avses i konventionen om social trygghet, är han försäkrad i arbetsstaten Sverige. Han påförs inte den försäkrades sf-premie i Finland på basis av denna inkomst.

Finland och Storbritannien (FördragsS 11/84)

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts med Storbritanniens och Nordirlands Förenade Konungadömen anses en arbetstagare vara utsänd om den uppskattade tiden för arbetet är högst 12 månader. Det är dock vanligt att de behöriga myndigheterna för enskilda arbetsförhållandens del kommer överens om att arbetstagaren tillhör försäkringen i hemviststaten i 48 månader. Sjömän är vanligtvis försäkrade i den avtalsslutande stat under vars flagga fartyget trafikerar. Den som

är i tjänst hos staten eller ett offentligrättsligt samfund, anses i allmänhet vara försäkrad i den ifrågavarande staten.

Finland och Schweiz (FördragsS 64/86)

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts mellan Finland och Schweiz förblir en till den andra avtalsslutande staten utsänd arbetstagare försäkrad i sin hemviststat de första 24 månaderna. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Den som är utsänd av en avtalsslutande stat eller av ett offentligrättsligt samfund i en avtalsslutande stat, omfattas utan tidsgränser i allmänhet av denna avtalsslutande stats försäkring. Sjömän och de som är i tjänst hos ett företag som utför flygtransporter, är i allmänhet försäkrade i den stat under vars flagga fartyget eller flygplanet trafikerar.

Trots att Schweiz inte är något EU/EES-land, tillämpas förordningen 1408/71 med stöd av särskild överenskommelse även i Schweiz och på schweiziska medborgare.

Finland och Österrike (FördragsS 32/87)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Österrike anses utsända arbetstagare de första 24 månaderna förbli försäkrade i det land därifrån de sänts. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. En stats medborgare som är i tjänst hos staten omfattas i allmänhet av denna stats försäkring även den tid som överstiger 24 månader. Sjömän är försäkrade i fartygets flaggstat. Den som är i tjänst hos ett flygbolag och har sänts till en annan stats område, kvarstår som försäkrad i företagets hemviststat.

Finland och Spanien (FördragsS 38/87)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Spanien förblir de personer som sänts till den andra avtalsslutande staten för att arbeta där de första 24 månaderna försäkrade i den stat varifrån de kommit. Tiden kan förlängas genom ett avtal mellan de behöriga myndigheterna. Statens tjänstemän som sänts till den andra avtalsslutande staten förblir oberoende av tidsgränsen försäkrade i den stat som sänt dem. Den som tillhör den resande personalen i företag som ombesörjer flyg- eller marktransporter är försäkrad i sin hemviststat. Sjömän är försäkrade i fartygets flaggstat.

En pensionär som flyttar till Spanien påförs i Finland sf-premie, om han enligt ISkL är allmänt skattskyldig i Finland och han inte företer ett av Folkpensionsanstalten utgivet intyg om att han inte längre är försäkrad i Finland. Enligt avtalet om social trygghet blir han inte i samband med flyttningen försäkrad i Spanien, eftersom han inte arbetar i detta land.

Finland och Kanada (FördragsS 6/88 och 98/96)

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts mellan Finland och Kanada, förblir utsända arbetstagare försäkrade i sin hemviststat de första 24 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 den stat som sänt honom. Sjömän är försäkrade i fartygets flaggstat

Avtalet gäller inte sf-premien.

Finland och Quebec (FördragsS 6/88)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Quebec, förblir en arbetstagare som utsänts till den andra avtalsslutande staten de första 24 månaderna försäkrad i den stat därifrån han kommit. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Företagare tillhör i allmänhet försäkringen i den stat där de är bosatta. Den som är i statens tjänst och sänds till den andra staten förblir oberoende av tidsgränsen försäkrad i sin hemstat.

Finland och Luxemburg (FördragsS 26/91)

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts mellan Finland och Luxemburg, förblir utsända arbetstagare i 24 månader försäkrade i den stat därifrån de kommer. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Den som av ett offentligrättsligt samfund sänds till den andra avtalsslutande staten förblir oberoende av tidsgränsen försäkrad i den stat som sänt honom. Den som annat än tillfälligt arbetar ombord på ett fartyg är försäkrad i fartygets flaggstat.

Finland och Grekland (FördragsS 31/91)

Enligt det avtal om social trygghet som ingåtts mellan Finland och Grekland, förblir utsända arbetstagare i 24 månader försäkrade i den stat därifrån de kommer. Tiden kan förlängas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Statens tjänstemän som sänds till den andra avtalsslutande staten förblir utan tidsgränser försäkrade i den stat som sänt dem. Den som annat än tillfälligt arbetar ombord på ett fartyg är försäkrad i fartygets flaggstat.

Finland och USA (FördragsS 86/92)

Enligt avtalet om social trygghet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater förblir arbetstagare, som utsänts till den andra avtalsslutande staten, försäkrade i den stat därifrån de kommit, 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.

Den som arbetar ombord på ett fartyg är försäkrad i Finland, om fartyget går under finsk flagg. I övriga fall är han försäkrad i Förenta Staterna. Om en verksamhet enligt den ena avtalsslutande statens lagstiftning betraktas som arbete mot lön och i den andra avtalsslutande staten som yrkesutövande, är det lagstiftningen i personens hemland som fäller avgörandet. En medborgare i en avtalsslutande stat, som är i tjänst hos den avtalsslutande staten och arbetar i den andra avtalsslutande staten, är försäkrad i den förstnämnda staten.

Finland och Estland (FördrS 70/97)

Enligt överenskommelsen mellan Finland och Estland om social trygghet omfattas utsända arbetstagare av försäkringen i utfärdsstaten, om arbetet i den andra staten varar högst tre år. Om en transportfirma bedriver verksamheten inom de båda staterna, omfattas dess resande personal av försäkringen i företagets hemstat. Sjömän omfattas i allmänhet av försäkringen i det land under vars flagga fartyget seglar. Personer som utsänts av staten och andra offentligrättsliga samfund omfattas av försäkringen i utfärdsstaten, om de är utfärdsstaten medborgare. De som studerar som huvudsyssla eller som studerar vid yrkeslläroverk i en annan stat omfattas i allmänhet av försäkringen i utfärdsstaten.

Finland och Israel (FördrS 90/1999)

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 Lettland (FördrS 35/2000)

Enligt överenskommelsen mellan Finland och Lettland om social trygghet omfattas utsända arbetstagare av försäkringen i utfärdsstaten om arbetet varar högst tre år. De till utlandet utsända medborgare i utfärdslandet som är anställda hos ett offentligrättsligt samfund omfattas av försäkringen i utfärdslandet under hela tjänstgöringen.

Finland och Litauen FördrS 52/2001

Enligt överenskommelsen mellan Finland och Litauen om social trygghet omfattas utsända arbetstagare av försäkringen i utfärdsstaten om arbetet varar högst tre år. Arbetstagare som offentligrättsliga samfund sänt till utlandet omfattas av försäkringen i utfärdsstaten under hela tjänstgöringen. Sjömän omfattas i allmänhet av försäkringen i det land under vars flagga fartyget seglar. Om en transportfirma bedriver verksamhet inom de båda staterna, omfattas dess resande personal av försäkringen i företagets hemstat.

Finland och Chile FördrS 98/2007

Överenskommelsen med Chile om social trygghet gäller närmast 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 sf-premien som motsvarar fp-avgiften.

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 att arbetsgivaren inte är skyldig att betala den del av sf-premien som motsvarar fp-avgiften.

RÄTTSPRAXIS

HFD 1979/3691 II 566

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 1986/2944 II 583

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.

C-389/99 Rundgren

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.

HFD 2003/1201

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 2006/3500

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 2006/3498

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

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 ifrågavarande 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 2010

Den försäkrades sjukförsäkringspremie och arbetsgivares socialskyddsavgift i internationell tjänstgöring.

jm/pm 1.1.2010
sf-premie = den försäkrades sjukförsäkringspremie
soc.avgift = arbetsgivares socialskyddsavgift

periodskattedeklaration (Veroh 4001r)
sammandrag och specifikation för årsanmälan Veroh 7801r
årsanmälan prestationer som utbetalts till begränsat skattskyldig. Veroh 7809r
allmänt skattskyldig = skattemässigt bosatt i Finland, får ett skattekort.
begränsat skattskyldig = t.ex. utomlands bosatt utländsk medborgare, får ett källskattekort. Om en utlänning kommer till Finland för 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.
Sexmånadersregeln om skattefriheten av utlandslöner redogörs t.ex. **i Skatteförvaltningens publikation 275r** (Arbetstagare som sänds till utlandet).

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 företagets 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 (2,40 % för 2010) fastställs genom Skatteförvaltningens beslut. Om den utsända anställda får lönen från ett utländskt koncernföretag e.d., ska det finländska företaget **på det utländska företagets 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 14**	**Lönen anmäls*/prestationsslag 5**
Veroh 7801r	**Punkt 15**	**Verkställd miniinnehållning***

*soc.avgift och miniinnehållning på basis av försäkringslönen. Ingen skattekortsändring.

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 Veroh 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 företagets 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 företagets 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 Veroh 7801r påför skattebyrån 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 utlädskt 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 14**	**Lönen anmäls*/prestationsslag 5**
Veroh 7801r		

*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 företagets 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.

periodskattedeklaration	**Punkt 605**	**Lönen anmäls****
	Punkt 606	**Verkställd miniinnehållning****
	Punkt 609	**Lönen anmäls****
	Punkt 610	**Soc.avgift****

Bgr-årsanmälan	**Punkt 16**	**Koden för prestationsslag är A1, A2, A5 eller A6**
Veroh 7809r	**Punkterna 17–22**	**Fylls i på normalt sätt**
	Punkt 23	**Försäkringslönen anmäls om den fastställts**
	Punkt 24	**Uppburen sf-premie****

**Soc.avgift och sf-premie på försäkringslönen, som lön anmäls försäkringslönen.

B2. Förfarandet när ett utländskt koncernbolag e.d. betalar den begränsat skattskyldigs lön

Det finländska företagets 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 företagets 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**	**Lönen anmäls****
	Punkt 609	**Lönen anmäls****
	Punkt 610	**Soc.avgift****
Bgr-årsanmälan	**Punkt 16**	**Koden för prestationsslagets är A 8**
Veroh 7809r	**Punkt 23**	**Försäkringslön**

**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 E 101. I Veroh publikation 277 "**Beskattningen av utlänningar son kommer till Finland**" har utretts avvikande avgiftsskyldigheter beträffande sjöman, resande personal av transport- eller flygföretag eller beträffande personer son kommer från USA, Australien, Canada, Chile eller Israel.

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 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**
	Punkterna 17–21	**Fylls i på normalt sätt**
Veroh 7809r	**Punkt 24**	**Sf-premien som tagits ut på den källskattepliktiga lönen**

D. Arbete i Finland om en anställd som kommit till Finland från utlandet är allmänt skattskyldig

En allmänt skattskyldig får ett skattekort och förskottsinnehållningen 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 E 101. I Skatteförvaltningens publikation 277 "**Beskattningen av utlänningar son kommer till Finland**" har utretts avvikande avgiftsskyldigheter beträffande sjöman, resande personal av transport- eller flygföretag eller beträffande personer son kommer från USA, Australien, Canada, Chile eller Israel.

http://www.vero.fi/artikkeli/8919 © Skatteförvaltningen 4.2.2009

År 2010 . Av den här tabellen framgår det finska företagets eventuella skyldighet att betala arbetsgivares socialskydds-avgift (soc-avgift) och skyldighet att uppbära/verkställa förskottsinnehållning på den försäkrades sjukförsäkringspremie (sf-premie 2,40% år 2010)(=sjukförsäkringens sjukvårdspremie och dagpenningpremie tillsammans) i internationella arbetssituationer. I de olika situationerna antecknas båda skyldigheterna med antingen x eller -. Den övre anteckningen står för soc-avgift och den nedre för sf-premie. Av tabellen framgår också om betalningsgrunden är försäkringslön, lön som omfattas av förskottsinnehållning (fi) eller lön som omfattas av källskattelagen.

Intyg/beslut= PSC: s lagvalsintyg eller FPA: s eller SHM:s beslut om att arbetstagare som arbetar utomlands är försäkrad i Finland.
vilt land= ett land utanför EU/EES/Schweiz, som inte ingått något socialskyddsavtal med Finland
x = betalnings-/uppbördsskyldighet
\- = ingen betalnings-/innehållningsskyldighet

GRUNDEN FÖR PÅFÖRANDE AV AVGIFT:	**soc-avgift fi sf** *försäkringslön*****	**soc-avgift fi sf** *försk.inneh.lön*	**soc-avgift uppb. sf** *källskattelön*
A . SEXMÅNADERSREGELN KAN TILLÄMPAS PÅ LÖNEN AV EN ARBETSTAGARE SOM ARBETAR UTOMLANDS *)			
1. Ett finskt företag betalar lönen och arbetstagaren har ett intyg/beslut från Finland	x x		
2. Det skickande finska företaget betalar inte lönen, men arbetstagaren har ett intyg/beslut från Finland	x -	(Sf-premien påförs vid den slutliga beskattningen och det skickande företaget skall således lämna en årsanmälan för lönen.)	
3. Arbetstagaren arbetar i ett EES- eller socialskyddsavtalsland och är försäkrad i arbetslandet. Eller arbetstagaren har åkt till ett vilt land för över ett år utan beslut	- -		
4. Ett finskt företag betalar lön till en arbetstagare som åkt till ett vilt land för max ett år	x x		
B. ARBETSTAGARE SOM ARBETAR UTOMLANDS ÄR BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG			
5. Ett finskt företag betalar lönen och arbetstagaren har ett intyg/beslut från Finland	x x	(arbetsgivaren uppbär sf-premien på samma sätt som källskatten)	
6. Det finska företaget betalar inte lönen, men arbetstagaren har ett intyg/beslut från Finland	x -	(det finska företaget lämnar årsanmälan R 7809r för lönen och skattebyrån fastställer sf-premien utgående från anmälan)	
7. Arbetstagaren har inget intyg/beslut	- ** - **		
C. ARBETSTAGARE SOM KOMMIT TILL FINLAND ÄR BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG (vistas i Finland max 6 månader)			
8. Arbetstagaren kom till Finland för en kortare tid än 4 månader			- ** - **
9. Arbetstagaren kom till Finland för 4-6 månader utan intyget E101			x*** x***
D. ARBETSTAGARE SOM KOMMIT TILL FINLAND ÄR ALLMÄNT SKATTSKYLDIG (vistas i Finland över 6 månader)			
10. Arbetstagaren har intyget E 101 eller FPA:s intyg om att han inte är försäkrad i Finland		- -	
11. Arbetstagaren har inget intyg E 101 eller FPA :s intyg om att han inte är försäkrad i Finland		x *** x ***	

** Saknas intyg E 101 från arbetstagarens hemland skall dock betalas både soc. och sf om arbetstagaren arbetar minst 4 månader ombord på ett finskt skepp. Tidsbegränsning gäller ej om han inte kommer från EU/EES/Schweiz området och tjänsteförh. är sådan som avses i SjömansL . Kommer personen från EU/EES/Schweiz området och arbetar som s.k. resande personal i ett finskt transsportfirma skall avgifter betalas om han inte huvudsakligen reser inom sitt eget hemland.
*** Om arbetstagare från USA, Australia, Canada, Quebec, Chile eller Israel (länder med socialskyddsavtal) har ett intyg för utsänd arbetstagare, inga avgifter -dock uppbärs sf-premien om personen kommer från Australia/Canada/Chile och har inte FPA:s intyg . Aldrig soc.avgfit på idrotttsarvoden.

Arbetstagare som kommer från utlandet för att arbeta hos en finsk arbetsgivare/bestämmandet av socialskyddsavgiften och sf-premien 2010

socialskyddsavgift = arbetsgivares socialskyddsavgift
sf-premie = den försäkrades sjukförsäkringspremie (dvs. sv-premien + dp-premien)

	socialskydds-avgift och sf-premie	källskatt 35 % (artist/sport 15 %)	förskotts-innehållning
arbetstagare kommer till Finland för en kortare tid än 4 månader	–	ja [1)]	–
arbetstagare kommer till Finland för 4–6 månader	ja [2)]	ja [1)]	–
arbetstagare kommer till Finland för en längre tid än 6 månader	ja [2)]	–	ja [1)]

1) man kan avstå från uppbärandet av skatten endast på basis av en anteckning i källskattekortet eller skattekortet

2) inga avgifter eller premier om arbetstagaren kommer från EU/EES-området eller Schweiz och han har hemlandets intyg E 101.

Undantagsgrupperna i fråga om socialskyddsavgiften och sf-premien:

Även om arbetstagaren inte kommer till Finland, måste arbetstagaren, om han saknar hemlandets intyg E 101, 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) arbetstagaren bor inom EU/EES-området eller i Schweiz och arbetar minst 4 månader som ett finskt flygbolags flygande personal. I fråga om personer som bor annanstans betalas avgifterna och premierna inte oberoende av tidsgränsen.
c) arbetstagaren arbetar inom EU/EES-området eller i Schweiz i ett finskt transportföretags resande personal och inte kör huvudsakligen i sin bosättningsstat.

T.ex. au pairer och praktikanter
Om arbetsinkomsten till en au pair eller praktikant o.d. understiger 1052 €/mån. eller arbetstiden är kortare än 18 timmar/vecka, uppbärs varken socialskyddsavgiften eller sf-premien. Arbetstagaren försäkras 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 socialskyddsavtalet erhållet intyg för utsänd arbetstagare, betalas varken socialskyddsavgiften 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, 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

Beskattning av näringsinkomst i internationella situationer

Företaget bedriver verksamhet utomlands vanligen antingen genom att det grundar där ett juridiskt självständigt dotterbolag eller genom att det självt är verksamt i en annan stat. I det sistnämnda fallet kan det i ifrågavarande stat för företaget uppkomma fast driftställe, vars inkomst staten där det fasta driftstället är beläget har rätt att beskatta.

För företaget 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, då 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 betydligt större än kostnaderna för inledning av en filialaffär. Förmånen är bl.a. möjligheten att utnyttja eventuella lättnadsstadganden och stödsystem i belägenhetsstaten.

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, Delägare i en sammanslutning.

Europabolag

Enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag, nedan europabolagsförordningen, har det fr.o.m. 8.10.2004 varit möjligt att bilda och registrera europabolag som ny europeisk bolagsform (Societas Europaea, i förordningen används förkortningen SE om dessa bolag). Det har i Finland stiftats nationell lag om europabolag (13.8.2004/742), som trädde i kraft den 8 oktober 2004.

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 aktiebolag 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 av registreringen av europabolag finns att få på Patent- och registerstyrelsen, webbplatsen www.prh.fi.

Det har intagits speciella bestämmelser om den beskattningsmässiga behandlingen av europabolag i både inkomstskattelagen och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och dessa bestämmelser har börjat tillämpas fr.o.m. 1.1.2006. 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 publikt aktiebolag fusionerades till ett europabolag (CSN 1/2005 och HFD 2005:71 ingen ändring).

Enligt ISkL 8a § 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 publikt 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 52a-52f § 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 52g §. 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 europa-

bolag 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 anskaffningsutgift för tillgångarna som överförts till Finland anses den oav-

skrivna 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.

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 sättet 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 angår speciellt internprissättning och vinstöverföringar mellan moderbolaget och dotterbolaget samt det förlustbringande dotterbolagets inverkan på moderbolagets beskattning.

Samföretag

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 jämställas med samfund och det beskattas i den stat där det är beläget.

Dessa företags vinstutdelning kan dock komma att omfattas av den finska beskattningen.

Kursvinster och -förluster

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 före 1.1.2009

Kursförlusterna av skulder kan vid beskattningen dras av antingen som kostnad för det år då kursen ändrats eller på den skattskyldiges yrkande som kostnad för något senare år. Förlusten skall avdras senast när förlusten har realiserats, dvs. då summan som motsvarar den har erlagts (NärSkL 26 §). Kursförluster av fordringar har i beskattningspraxisen allmänt godkänts för att avdras enligt samma principer som kursförlusterna i anslutning till skulderna. Avdragandet av icke realiserade kursförluster vid beskattningen förutsätter att de behandlats som kostnader även i bokföringen (NärSkL 54 §). Enligt den allmänna principen i NärSkL 19 § utgör kursvinster i anslutning till skulder och fordringar skattepliktig inkomst under det år då de realiseras, dvs. då betalningen erläggs.

Kursvinster och -förluster fr.o.m. 1.1.2009

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 orealiserade kursvinsterna och -förlusterna i beskattningen motsvarar alltså hur de behandlas i bokföringen, oavsett om den skattskyldige upprättar sitt bokslut enligt bokföringslagen eller IFRS-standarderna.

Om den ovan avsedda skulden eller fordran skyddas mot förändringar i valutakurserna av terminsavtal eller av annat motsvarande säkringsinstrument, utgör den orealiserade 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.

Hur fast driftställe bildas

ISkL 13a § och OECD:s modellskatteavtal

Definitionen på fast driftställe ingår i ISkL 13a § (1549/95). Bestämmelsens sakinnehåll motsvarar den tidigare BeskL 60 §, som har upphävts genom lagen 1554/95.

Har det ingåtts ett skatteavtal mellan företagets hemviststat och staten i vilken rörelseverksamhet bedrivs, avgörs frågan om huruvida det bildas ett fast driftställe eller inte i praktiken på basis av skatteavtalet, eftersom ett fast driftställe bildas lättare enligt den finska skattelagstiftningen än enligt skatteavtalet. Enligt den finska skattelagstiftningen skulle rörelseinkomst dessutom kunna beskattas även om det inte bildades något fast driftställe. Avgörandet om fast driftställe sker enbart enligt ISkL 13a § i de fall där det inte finns något skatteavtal mellan Finland och den stat där rörelseverksamheten bedrivs.

Begreppet fast driftställe definieras relativt ingående i skatteavtalen. Definitionen av fast driftställe i Finlands skatteavtal baserar sig på OECD:s modellskatteavtal. Olika skatteavtal kan dock i sina detaljer avvika från modellskatteavtalet i viss mån i fråga om definitionen av fast driftställe.

ISkL 13a §

Med fast driftställe avses enligt bestämmelsen platsen där för stadigvarande näringsidkande finns särskild affärsplats eller där särskilda anordningar vidtagits. Som exempel nämns plats där företagets ledning, filial, kontor, industriell eller produktionsinrättning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. Till fast driftställe hänförs även en i bruk varande gruva eller annan fyndighet, stenbrott, torvmosse, grustag eller annan därmed jämförlig plats. Om försäljning av fastigheter bedrivs i form av näringsverksamhet, utgör parcellerade eller för parcellering avsedda fastigheter ett fast driftställe. För byggnadsentreprenören uppkommer ett fast driftställe på den plats där entreprenad bedrivits i betydande omfattning. Vid idkandet av linjetrafik bildas ett fast driftställe enligt bestämmelsen också av rörelsens serviceställe eller annan särskild stadigvarande plats för affärsverksamhet som betjänar trafiken. ISkL 13a § innehåller endast en exempelförteckning, som alltså inte är uttömmande. ISkL 13a § saknar även den s.k. negativa listan som finns i artikel 5 stycke 4 i modellavtalet och som utesluter förberedande och medhjälpande funktioner. Tillämpningsområdet för ISkL 13a § är således mer omfattande än tillämpningsområdet för artikel 5 i modellavtalet, vilket har betydelse i situationer då det inte finns något skatteavtal.

Modellskatteavtalet

Definitionen som angår OECD:s modellskatteavtals fasta driftställe ingår i dess artikel 5. Med fast driftställe avses enligt artikeln en fast

affärsplats, varifrån företagets verksamhet bedrivs helt eller delvis. Såsom fast driftställe anses speciellt företagets ledningsställe, filial, byrå, fabrik, verkstad och gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats, varifrån naturtillgångar uttas. Förteckningen är en exempelförteckning som inte är uttömmande. Då man bedömer om ett fast driftställe uppstår, skall exempelförteckningen betraktas i ljuset av de allmänna villkoren för fast driftställe i artikel 5 stycke 1. För att ett företag överhuvudtaget kan ha ett fast driftställe förutsätts att det har en fast affärsplats. Det förutsätts därutöver att affärsplatsen är tillräckligt bestående för att företagets rörelseverksamhet kan bedrivas från affärsplatsen. De uttryck som finns i exempelförteckningen utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i artikel 5 stycke 1. I skatteavtalen, som Finland ingått finns ringa avvikelser från modellskatteavtalets exempelförteckning över fasta driftställen. Exempelvis i skatteavtalet mellan de nordiska länderna ingår specialbestämmelser om forskning och utnyttjande av kolvätefyndigheter som bedrivs utanför en annan stats kust. Verksamheten utgör ett fast driftställe enligt avtalet, om den varar längre än 30 dagar under 12 månader.

Europabolag och fast driftställe

Om ett finskt aktiebolag är med om att bilda ett europabolag i enlighet med artikel 17 i förordningen och om det bildade europabolagets fasta hemort finns i en annan medlemsstat än i Finland, uppstår det bolagsrättsligt ett fast driftställe för bolaget i Finland. Europabolaget anses ha ett fast driftställe i Finland också då europabolaget bildas genom företagsarrangemang med ett företag med hemort i en annan medlemsstat. Därtill kan ett europabolag anses ha ett fast driftställe i Finland till följd av att det överför sin hemort från Finland till en annan medlemsstat på det sätt som avses i NärSkL 52 §. Bestämmelser om ett europabolags lagenliga överföring av hemort har beskrivits ovan i kapitlet Europabolag. Utöver det som anges i bestämmelserna i NärSkL 52g § om hur överföring av lagenlig hemort av ett europabolag påverkar beskattningen av det fasta driftstället tillämpas i beskattningen av det utländska europabolagets fasta driftställe i Finland de allmänna principerna om beskattningen av fasta driftställen.

Elektronisk handel

Då företag i allt större utsträckning bedriver sin affärsverksamhet i form av elektronisk handel på datanät, kan det uppstå situationer där handel bedrivs via en server som ligger utanför företagets hemstat. Den viktigaste frågan för den stat där servern fysiskt finns är om det i elektronisk handel kan uppstå ett fast driftställe i staten där servern finns. Det framläggs några synpunkter om frågan i kommentaren till OECD:s modellskatteavtal. Då man bedömer om det uppstår ett fast driftställe i elektronisk handel, måste man för det första göra en skillnad på å ena sidan själva datorn och på å andra sidan de program eller data som installerats i en sådan utrustning. Datorn kan i sig själv vara en sådan anordning som uppfyller de villkor för fast driftställe som nämns

i artikel 5 stycke 1 i modellavtalet. Däremot kan enbart en webbplats på Internet, som objektivt sätt utgör en kombination av programvara och data, inte utgöra sådan materiell egendom som kan bilda ett fast driftställe för företaget.

Enligt kommentaren till modellskatteavtalet är det möjligt att det för företaget uppstår ett fast driftställe i en situation där företaget bedriver elektronisk handel via en webbplats på Internet och om webbplatsen fungerar i en server som företaget äger eller besitter. Enligt kommentaren är förutsättningen för att ett fast driftställe då uppstår att de övriga förutsättningarna för fast driftställe i artikel 5 i modellskatteavtalet föreligger (dvs. närmast att det existerar någon geografisk belägen affärsplats där företagets server finns och att denna affärsplats har tillräcklig tidsmässig varaktighet). Att ett fast driftställe uppstår förutsätter även att företagets affärsverksamhet bedrivs helt eller delvis i elektronisk form via en server som företaget äger eller besitter. En förutsättning är även att företagets affärsverksamhet genuint bedrivs via den elektroniska handelsplatsen och att de funktioner som bedrivs bildar en väsentlig och betydande del av företagets affärsverksamhet. Detta betyder i praktiken att man på den elektroniska handelsplatsen har möjlighet att genomföra alla de operationer som är väsentliga för att en affär kommer till (beställning och betalning av produkt eller tjänst, leverans av fysisk vara kan ske för sig). Huruvida fast driftställe uppstår eller inte i den elektroniska handeln måste på grund av ovannämnda orsaker bedömas från fall till fall.

Då man avgör om ett fast driftställe uppstår eller inte i samband med den elektroniska handeln, måste man även göra en skillnad på webbplatsen och på den server i vilken webbplatsen har sparats och via vilken den används. Det är viktigt att göra denna skillnad eftersom det företag som bedriver handel via webbplatsen kan vara ett annat företag än det som äger servern och som hyrt ut hårddiskutrymme i servern. I den elektroniska handeln är det allmän praxis att ett ISP-företag (Internet Service Provider) som drifter servern hyr ut diskutrymme till ett företag som producerar webbtjänsten och att denna uthyrning ger ISP-företaget hyresinkomster. Enligt kommentaren till OECD:s modellskatteavtal uppstår det för det företag som bedriver elektronisk handel inte något fast driftställe enbart på grund av en webbplats i hårddiskutrymme som hyrts från ett ISP-företag.

Även om företaget bedriver elektronisk handel via en dator som fysiskt finns i en annan stat och som ägs eller besitts av företaget, uppstår det inte något fast driftställe om de funktioner som bedrivs med datorn till sin karaktär är medhjälpande eller förberedande. Som exempel av eventuella medhjälpande eller förberedande operationer vid den elektroniska handeln nämner kommentaren till modellskatteavtalet bl.a. erbjudande av kommunikationsförbindelser mellan säljaren och kunden, marknadsföring av produkt eller insamling av marknadsdata åt företag.

Om ett utländskt företag bedriver elektronisk handel via en server som finns i Finland, är det fråga om i ISkL 9 § avsedd inkomst som utländska samfund förvärvat i Finland. I den juridiska litteraturen har man ytterligare ansett att t.ex. bestämmelsen om fast driftställe i ISkL 13a § kan tolkas enhetligt med artikel 5 i modellskatteavtalet.

Sjöfart och luftfart

I flera skatteavtal finns en bestämmelse om att inkomst som uppkommit genom användningen av fartyg eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat där samfundets ledning finns. I dessa fall har Finland undantagsvis inte någon beskattningsrätt till det fasta driftställets inkomst även om t.ex. ett utländskt flygbolag har ett stadigvarande försäljningskontor i Finland.

Byggnads- och monteringsverksamhet

Varaktighet över 6/12 månader

Enligt OECD:s modellskatteavtal och de flesta avtal som Finland ingått bildar byggnads-, monterings- eller sammansättningsprojekt ett fast driftställe då verksamheten varar över 12 månader. De enskilda skatteavtalen skiljer sig dock från varandra i fråga om detta tidskrav och i vissa skatteavtal som Finland ingått utgör redan en 6 månaders byggnads- e.d. projekt ett fast driftställe.

Estland

Enligt skatteavtalet mellan Finland och Estland utgör byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhörande övervaknings- eller konsultverksamhet fast driftställe endast om verksamheten pågår under en period på mer än sex månader.

Ryssland

Enligt skatteavtalet som tillämpas på Ryssland utgör plats för byggnads-, anläggnings-, sammansättnings- eller installationsverksamhet eller övervakningsverksamhet i anslutning därtill ett fast driftställe, i det fallet att verksamheten huvudsakligen består av uppförandet av fabriker, verkstäder, kraftverk eller andra industribyggnader eller industrikonstruktioner, endast om verksamheten pågar under en tidsperiod som överstiger 18 månader, och i alla övriga fall, endast om verksamheten pågar under en tidsperiod som överstiger 12 månader. Användningen av installation eller borrplattform eller skepp för att utforska eller utnyttja naturtillgångar utgör fast driftställe endast om användningen pågår under en tidsperiod som överstiger 12 månader.

Enligt protokollet till skatteavtalet mellan Finland och Ryssland (3.12.2002/1039) fortsätter tillämpningen av artikel 4 stycke 2 och artikel 11 stycke 2 punkt a i skatteavtalet mellan Finland och Sovjetunionen och av stycke 1 i protokollet därtill i fall då byggnads-, anläggnings-, sammansättnings- eller installationsverksamhet som en per-

son med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver i den andra avtalsslutande staten inleds före den 1 januari 2003.

Hur räknas entreprenadens längd?

Verksamheten anses i allmänhet börja när arbetet börjar förberedas i det land där entreprenaden utförs. Arbetet anses ha slutat när arbetet blivit slutfört eller när man slutgiltigt upphört med arbetet. Till den tid entreprenaden anses pågå räknas i regel även de tidsperioder under vilka arbetet tillfälligt varit avbruten.

Om samfundet har flera projekt i en och samma stat, beräknas tidsfristens utgång i allmänhet skilt för varje projekt. Om de projekt som utförs i en och samma stat inte hör ihop med varandra, måste man betrakta de som självständiga helheter. Sådan verksamhet som baserar sig på flera entreprenadavtal kan emellertid utgöra fast driftställe när verksamheten uppenbarligen utgör en kommersiell och geografisk enhet och varar över 6/12 månader. Ytterligare i de fall där ett visst byggnadsprojekt styckas i flera delar kan den tid projektet pågår betraktas som en helhet.

Då man bedömer hur länge huvudentreprenörens verksamhet pågår, tar man hänsyn även till den tid då huvudentreprenören tar hand om verksamheten i form av underleverans via en underentreprenör. Det kan för underentreprenören själv uppkomma fast driftställe på grund av entreprenaden om underentreprenörens egen verksamhet överskrider den föreskrivna tidsfristen eller om den annars uppfyller de villkor som ställs för fast driftställe.

Intressegemenskap

Enligt nordiskt skatteavtal kan byggnads- och monteringsverksamheten som sådana företag bedrivit vilkas förmåner har intressegemenskap bilda en helhet vid uträkning av 12 månaders tid. Förutsättningen är att verksamheten är väsentligt likartad och att de båda företagens verksamhet gäller samma projekt. Företagen har intressegemenskap med varandra om företaget indirekt eller direkt deltar i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller äger en väsentlig del av dess kapital. Intressegemenskapen kan uppkomma även indirekt om samma personer deltar i de båda företagens ledning eller övervakningen eller äger en väsentlig del av företagens kapital.

Planerings-, övervakningse.d. arbete

Till byggnadsprojektet anses höra även planering, övervakning, rådgivning eller annan medhjälpande personalinsats som bedrivits i samband med det i målstaten. Om planerings- eller ledningsarbetet emellertid utförs av någon annan än den som egentligt utför byggnadsarbetet, räknas de inte till varaktigheten av byggnadsprojektet.

Byggnadskonsortium

I ISkL 4 § 2 mom. föreskrivs om ett s.k. byggnadskonsortium. Såsom sammanslutning betraktas enligt bestämmelsen inte ett sådant konsortium som två eller flera näringsverksamhet bedrivande skattskyldiga bildat och vars avsikt är att utföra ett på förhand avtalat byggnads-

arbete eller därmed jämförbart arbete. Byggnadskonsortier används även för utförandet av byggnadsarbeten utomlands.

Avsikten med byggnadskonsortiet är att utföra ett på förhand avtalat byggnadsarbete. Konsortiet har med andra ord bildats för projektartat byggande. Det har inte satts några begränsningar för omfattningen eller varaktigheten av byggobjektet. Arbetet som byggnadskonsortiet utfört kan vara flera år. Behandlingen såsom konsortium förutsätter att det inte har bildats någon självständig juridisk enhet utomlands.

Byggnadskonsortier kan bildas för att utföra byggnads- eller annat därmed jämförbart arbete. Såsom dylikt arbete har betraktats t.ex. VVS-arbeten (CSN 1982/92), elektrotekniska arbeten i anslutning till elektrifiering samt leverans av audio- och videosystemet till ett kongresspalats.

Delägare i ett byggnadskonsortium

Delägare i ett konsortium beskattas som om de självständigt skulle genomföra byggnadsprojektet. Bildandet av ett fast driftställe i ett utländskt byggobjekt avgörs för sig i fråga om varje delägare.

Byggnadskonsortiets bokföring, löneuträkning e.d. förvaltning kan skötas i en delägares hemland. Då den finska delägaren sköter dessa förvaltningsuppgifter i Finland, bildas det inte något fast driftställe i Finland för den utländska delägaren i byggnadssammanslutningen, om den egentliga byggnadsverksamheten bedrivs utomlands (CSN 1991/337, ej publ.)

Förberedande och medhjälpande funktioner

I artikel 5 stycke 4 OECD:s modellskatteavtal uppräknas funktionerna, vilka inte anses bilda något fast driftställe fastän de bedrivs från en fast affärsplats. Till sin karaktär är de närmast förberedande och medhjälpande funktioner. Såsom fast driftställe betraktas inte:

a) arrangemang som är avsedda endast för lagring, utställning eller överlåtelse av varor ägda av företaget;

b) företagets varulager för lagring, utställning eller överlåtelse;

c) företagets varulager endast för bearbetning eller förädling på uppdrag av ett annat företag;

d) en fast affärsplats endast för köpande av varor eller samling av uppgifter för företaget.

En fast affärsplats för endast bedrivande av annan till sin karaktär förberedande eller medhjälpande verksamhet bildar inte heller något fast driftställe (artikel 5 stycke 4 underpunkt e). Enligt artikel 5 stycke 4 underpunkt f skall sammanslagningen av ovannämnda funktioner så att de bedrivs från samma fasta affärsplats inte anses bilda fast driftställe. Detta förutsätter dock att verksamheten som bedrivs från den fasta affärsplatsen på basis av totalbedömningen kan betraktas som förberedande eller medhjälpande verksamhet trots sammanslagningen av funktionerna.

Den s.k. negativa listan som gäller de förberedande och medhjälpande funktionerna och som ingår i artikel 5 stycke 4 i OECD:s modellskatteavtal är till sin karaktär en exempelförteckning över de fall som inte anses bilda något fast driftställe. Förteckningen är inte uttömmande eftersom annan förberedande och medhjälpande verksamhet inte heller bildar något fast driftställe för företaget. I själva verket begränsar denna utvidgning i artikel 5 stycke 4 underpunkt e av den negativa listan avsevärt den allmänna definitionen av fast driftställe. Gränsdragningen mellan bildandet av fast driftställe och medhjälpande och förberedande verksamhet kan i enskilda fall vara svår. Enligt kommentaren till modellavtalet är det avgörande för bildandet av fast driftställe om den fasta affärsplatsen och den verksamhet som bedrivs där bildar en väsentlig och viktig del för företagets hela verksamhet. Som medhjälpande och förberedande verksamhet kan betraktas sådana funktioner som för företagets hela affärsverksamhet inte är så viktiga att de skulle bilda en egen helhet i samfundets affärsverksamhet. Som exempel på sådana funktioner kan nämnas upprätthållande av informationsbyrå, reklamverksamhet e.d. verksamhet.

Som exempel på verksamhet som inte anses vara endast medhjälpande eller förberedande betraktas i kommentaren till modellskatteavtalet en fast affärsplats vars uppgift är att leda företaget eller en del därav (exempelvis en situation där ett multinationellt företags ledningsfunktioner har decentraliserats i geografiska ledningscentraler; i ett sådant fall utgör den fasta affärsplatsen som ledningscentralerna bildar ett fast driftställe). Inte heller en transformatorstation i anslutning till elöverföringskabel för vilken de nödvändiga underhålls- och driftstjänsterna utfördes genom köpta tjänster utgjorde endast medhjälpande eller förberedande verksamhet utan stationen bildade ett fast driftställe i Finland för det utländska bolaget (CSN 52/2007).

Om funktioner som annars betraktas som medhjälpande eller förberedande erbjuds utanför samfund, utgör de ett fast driftställe. Som enbart medhjälpande eller förberedande verksamhet kan inte i allmänhet betraktas sådana tjänster som huvudrörelsen efter försäljningen erbjuder, t.ex. garantireparation eller leverans av reservdelar från den fasta affärsplatsen. Sådana tjänster bildar en egen helhet i samfundets affärsverksamhet, varför verksamheten inte kan betraktas som enbart medhjälpande.

Uppgifts-insamling

Till uppgiftsinsamlingen kan ansluta sig till exempel mottagning av förfrågningar samt upprätthållande och utveckling av bolagets goodwill. I rättspraxisen har som till sin karaktär medhjälpande verksamhet betraktats exempelvis en av nyhetsorganisation grundad byrå i vilken arbetande redaktörs uppgift var att samla nyheter från Finland för att sändas vidare till organisationens huvudkontor (HFD 1984/5120, ej publ.).

Mottagning av beställningar

Om det i verksamheten ingår även försäljning av bolagets varor eller tjänster, bildas ett fast driftställe för det utländska företaget. Om det även ingår mottagning av beställningar och främjande av försäljning i förberedelserna, anses att verksamheten bedrivits från ett fast driftställe fastän egentliga bindande avtal och andra handlingar skulle undertecknas på företagets huvudsakliga driftställe utomlands (HFD 1991/4893). Företaget kan i en tredje stat ha ett tekniskt verksamhetsställe som är underställt ett driftställe i en främmande stat. Det tekniska verksamhetsstället kan t.ex. använda det fasta driftställets personal och övriga resurser. Ett dylikt verksamhetsställe kan anses vara underställt det fasta driftstället som är verksamt i ett annat land och inkomsten av det räknas till inkomsten av det fasta driftstället. Skatteavtalet mellan Finland och den stat där det fasta driftstället är beläget tillämpas på inkomsten av verksamhetsstället (se HFD 1993/351). Däremot har det i rättspraxis inte ansetts uppstå ett fast driftställe i en situation där det i Finland hade grundats ett utländskt företags informationsbyrå för spridning av information om företagets produkter. Informationsbyråns personal sålde inte produkter, mottog inte beställningar från kunder, förmedlade inte beställningar och inte heller på annat sätt medverkade i försäljning och distribution av produkter (CSN 12/2001).

Ledningsstället är ett fast driftställe

I det föregående har nämnts den ståndpunkten i kommentaren till OECD:s modellskatteavtal om att ledandet av företag utgör en väsentlig del av företagets affärsverksamhet och att det därför inte kan betraktas som till sin karaktär medhjälpande eller förberedande verksamhet Ledningen av företaget från den fasta affärsplatsen är inte till sin karaktär medhjälpande verksamhet eftersom ledningen är väsentlig med tanke på hela affärsverksamheten. Ledningsstället utgör ett fast driftställe för företaget. Om ledningen och förvaltningen av ett bolag som är verksamt utomlands finns i Finland, anses det att det för bolaget bildas här ett fast driftställe (t.ex. HFD 1985/3270 och HFD 10.5.1999 L 1031).

Bestämmanderätt i ett annat företag

Ett fast driftställe anses inte bli bildat för någotdera företaget enbart på den grund att företaget har ett moder- eller dotterbolag i en annan stat eller annars bestämmanderätten i bolaget som är beläget i en annan stat.

Representanter

Osjälvständig representant

Företagets osjälvständiga representant, som har bemyndigande att sluta avtal i företagets namn och som sedvanligt använder detta bemyndigande i belägenhetsstaten, bildar ett fast driftställe. En icke-självständig representant kan vara en fysisk person eller ett bolag. Det kan i förhållandet mellan företaget och den icke-självständiga repre-

sentanten vara fråga om ett arbetsförhållande eller ett annat avtalsförhållande. En icke-självständig representants verksamhet bildar inte fast driftställe om verksamheten, om den bedrivs av företaget själv, inte bildar fast driftställe, dvs. exempelvis när representantens verksamhet begränsas endast till ovan avsedd förberedande eller medhjälpande verksamhet. Säljbefrämjande åtgärder genom representanter har i rättspraxis ansetts bilda ett fast driftställe bl.a. då företaget har en i Finland avlönad person som har bemyndigande att förmedla beställningar. Det förutsätts alltså inte nödvändigtvis att det skall visas att personen har självständig beslutanderätt att sluta avtal. Bemyndigandet har ansetts existera om avsaknaden av det inte har kunnat påvisas.

Självständig representant

Bedriver företaget rörelseverksamhet i en främmande stat genom förmedlare, kommissionär eller annan självständig representant, uppkommer det inte enbart därför något fast driftställe för det. En självständig representant skall vara både ekonomiskt och juridiskt oberoende av företaget. Den självständiga representanten skall ytterligare vara verksam inom ramen för dess egen ordinarie rörelseverksamhet. Representantens själständighet i förhållande till det företag han representerar skall bedömas utgående från de skyldigheter som representanten har. Om representantens verksamhet är föremål för företagets detaljerade anvisningar eller omfattande kontroll, kan det inte talas om verksamhetens självständighet. Ett annat viktigt kriterium vid bedömningen av självständigheten är hur affärsrisken fördelas mellan representanten och företaget. En självständig representants verksamhet är alltid förenad med ansvar för de egna affärsriskerna.

Yrkesverksamhet

Självständig verksamhet

För inkomsten av yrkesverksamhet beskattas i regel endast i yrkesutövarens boningsstat. Såsom yrkesutövning betraktas till exempel självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt av en läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare eller revisor bedriven självständig verksamhet. Också bl.a. maskinentreprenörerna är i allmänhet självständiga yrkesutövare. Är den erhållna inkomsten till exempel arvodet för ett föredrag som hållits i en tillställning ordnad av andra, är det inte fråga om idkandet av ett självständigt yrke.

Fast ställe

Förutsättningen för yrkesutövarens beskattningsrätt är enligt skatteavtalen vanligen att yrket idkas i en främmande stat från ett fast ställe som stadigvarande är i yrkesutövarens användning för bedrivandet av verksamheten. Såsom ett fast ställe till vilket hörande inkomsten belägenhetsstaten kan beskatta anses till exempel en ateljée eller en läkares mottagningsrum. År 2000 publicerade OECD rapporten ″Is-

sues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention". På basis av rapporten tog OECD:s kommittée för skattefrågor bort artikel 14 om yrkesutövare från modellskatteavtalet. Borttagandet av artikel 14 avspeglar det faktumet att det inte finns några skillnader mellan begreppet fast ställe i artikel 14 och begreppet fast driftställe i artikel 7. Den praktiska innebörden i att artikel 14 om fast ställe tas bort är att inkomst av självständig yrkesutövande nu behandlas i skatteavtalssituationer som rörelseinkomst enligt artikel 7.

Vistelse över 183 dagar

Beskattningen av yrkesverksamhet i staten där verksamheten utövas förutsätter inte alltid något fast ställe. Har yrkesutövaren vistats i en annan stat i över 183 dagar under 12 varandra följande månader, kan yrkesverksamheten enligt det nordiska skatteavtalet beskattas i denna stat trots att fast ställe saknas. Till exempel enligt skatteavtalen med Estland, Lettland och Litauen anses en över 183 dagar lång vistelse under 12 varandra följande månader bilda ett fast ställe för yrkesutövaren.

Bestämning av ett fast driftställes inkomst i skatteavtalen

Skatteavtalen har bestämmelserna om hur inkomsten av ett fast driftställe bestäms och vilka kostnader som godkänns som avdrag. Sättet för bestämningen av det fasta driftställets inkomst är viktigt för staten där driftstället är beläget eftersom staten har beskattningsrätten till den på detta sätt definierade inkomsten.

Allmänna principer i modellskatteavtalet

Ett fast driftställes inkomst definieras enligt principen om marknadsmässiga villkor ("armlängdsprincipen"). Inkomsten som driftstället skulle kunna antas avkasta anses vara en till det fasta driftstället hörande del av företagets rörelseinkomst om det skulle ha varit ett särskilt företag och ha bedrivit samma eller likartad verksamhet under samma eller likartade förhållanden. Principen om marknadsmässiga villkor måste tillämpas även i transaktionerna med de övriga enheterna i samma samfund (t.ex. med huvudrörelsen). Om principen om marknadsmässiga villkor inte har tillämpats och om det fasta driftställets inkomst därför blivit mindre och förlusten större än den annars skulle ha varit, rättas beskattningen av det fasta driftstället enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande och artikeln om rörelseinkomst i det aktuella skatteavtalet (rättelse av internprissättning). Till den beskattningsbara inkomsten läggs det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren för transaktionen hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Internprissättning behandlas mera ingående nedan i punkten Bestämmelser som gäller internprissättning och Rättelse av internprissättning.

S.k. head office expenses

Utgifterna för ett fast driftställe godkänns som avdrag vid bestämning av ett fast driftställes inkomst. I dessa utgifter får inkluderas utgifter för ledningen i företaget och allmän förvaltning oberoende av i vilken stat de har uppkommit (head office expenses).

Fördelnings-system

Om det i den avtalsslutande staten iakttas en praxis enligt vilken inkomsten som hör till det fasta driftstället bestäms genom att företagets totalinkomst fördelas mellan de olika delarna av företaget, får fördelningssystemet tillämpas också vid beskattningen av ett utländskt företag. Fördelningssystemet skall dock leda till resultat enligt ovannämnda principer. I praktiken tillämpas den indirekta fördelningsmetoden sällan eftersom det med metoden är svårt att nå ett slutresultat som överensstämmer med de allmänna principerna i modellskatteavtalet.

Kontinuitet

Vid bestämning av inkomst som hör till ett fast driftställe skall vanligen samma principer iakttas från år till år.

Förbud mot diskriminering

I skatteavtalen bestäms vanligen att beskattningen som hänför sig till ett fast driftställe får inte vara menligare än beskattningen som hänför sig till företag verksamma på samma bransch i belägenhetsstaten. Av rättspraxis kan nämnas avgörandena HFD 1992/4585 1992 B511, HFD 10.5.2000/864 och CSN 1999:156 (HFD 27.6.2000 L 1973, ingen ändring).

Beskattningen av ett fast driftställe i Finland

Den finska skattelagstiftningen tillämpas på den inkomst som definierats i skatteavtalen och som hör till ett utländskt företags fasta driftställe i Finland. Enligt källskattelagen beräknas och beskattas inkomsten från det fasta driftstället i Finland enligt bestämmelserna i NärSkL. Beskattningen av resultatet motsvarar i princip beskattningen av ett finskt aktiebolag och det fasta driftställets inkomst utgörs av alla de inkomster som uppstått av dess näringsverksamhet och avdragbara är alla de utgifter som verksamheten som bedrivits i det fasta driftstället förorsakat. Sådana ränte- och royaltyutgifter som ett fast driftställe betalar till någon annan enhet (t.ex. till huvudrörelsen) utgör dock inte några avdragbara utgifter eftersom det då inte är fråga om prestationer som utbetalats till utomstående.

Ett utländskt samfund är bokföringsskyldigt för verksamheten som samfundets fasta driftställe bedriver i Finland. Bokföringsmaterialet om ett utländskt samfunds verksamhet i Finland skall i regel förvaras i Finland (2 kap 9 § i bokföringslagen) och ett fast driftställe skall ordna revision i Finland om samfundets bokslut inte upprättas, revideras och offentliggörs i överensstämmelse med Europeiska gemenskapens rättsakter eller på motsvarande sätt (1 kap 1 § i revisionslagen).

Enligt 6 § i lagen angående rättighet att idka näring (1919/122, NäringsL) skall det för fast driftställe utses en företrädare som har hemort i Finland. Filialens företrädare i Finland skall likaså nämnas i

den utländska näringsidkarens grundanmälan som enligt 3 § i handelsregisterlagen skall göras till handelsregistret. Ett utländskt samfunds filial skall ha en företrädare som har rätt att ta emot stämningar och andra delgivningar på det utländska samfundets vägnar. Enligt 52 § 1 mom. 5 punkten i lagen om beskattningsförfarande kan en sådan företrädare som avses i lagen angående rättighet att idka näring ställas ansvarig för skatt som påförts en person som är bosatt utanför EES-området. I HFD:s avgörande HFD 2006:57 ansågs att ansvar för skatter förutsätter uttryckligen att företrädaren antecknats i handelsregistret. I HFD:s förhandsavgörande var det fråga om en situation där det för ett dotterbolag som bildats på Caymanöarna hade uppstått ett fast driftställe i Finland eftersom moderbolagets personal skötte dotterbolagets ärenden från Finland. Enbart att moderbolagets personal agerade för dotterbolaget och skötte dess ärenden i Finland var inte tillräcklig grund för att moderbolaget skulle påföras ansvar för de skatter som påfördes det fasta driftstället.

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 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 saken i

sista hand avgöras genom ett ömsesidigt avtalsförfarande (se kapitel 6, 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. Avräkningens maximibelopp beräknas skilt för varje förvärvskälla samt, i fråga om beskattningen av fysiska personer och dödsbon, för varje inkomstslag. Ännu vid beskattningen för skatteåret 2009 beräknas maximiavräkningen även skilt för varje land. Avräkningen av den utländska skatten är högst en lika stort del av den skatt som här skall betalas på den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget som den inkomst som förvärvats i de främmande staterna är av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget. Vid beräkningen av dessa relationstal avses som inkomster de belopp som man får när utgifterna och räntorna för inkomstens förvärvande och bibehållande har dragits av. Om det inte finns något skatteavtal, avräknas endast den skatt som betalats för den utländska staten (se kapitel 4, Undanröjande av dubbelbeskattning).

Inkomst av utländska sammanslutningar

För en delägare i en utländsk sammanslutning som är bosatt i Finland fastställs enligt ISkL 16a § en andel av sammanslutningens inkomst. Denna andel räknas till delägarens 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 delägarens 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 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 16a § 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.

Yrkesutövare

Då en finsk självständig yrkesutövare är verksam utomlands, är från utlandet erhållen inkomst hans skattepliktiga inkomst i Finland. Inkomsten som en självständig näringsidkare erhållit är inte löneinkomst, sexmånadersregeln tillämpas således inte på den. Beskattas resultatet även utomlands, undanröjs dubbelbeskattningen på det sätt som i skatteavtalet mellan Finland och ifrågavarande stat stadgas. Förutsättningen för beskattningsrätten i källstaten är vanligen att verksamheten bedrivs från ett fast ställe (se ovan Bildande av ett fast driftställe, Yrkesverksamhet).

Rörelseinkomst från ett fast driftställe utomlands

I de flesta av skatteavtalen som Finland ingått tillämpas avräkningsmetoden på rörelseinkomsten. Inkomsten av ett utländskt fast driftställe beskattas här på normalt sätt då avräkningsmetoden tillämpas. Skatten som betalats i en annan stat och som hänför sig till denna inkomst avdras från Finlands skatt. Skatten avräknas dock inte till den del den överstiger skatten som ska betalas på samma inkomst i Finland. Vid samfundsbeskattningen beräknas avräkningens maximibelopp i förhållandet av från främmande stater erhållen inkomst och förvärvskällans inkomst. Som inkomst betraktas de belopp som man får efter att kostnaderna och räntorna för inkomstens förvärvande och bibehållande har dragits av. Vid tillämpningen av undantagandemetoden inverkar inkomsten av ett utländskt fast driftställe på skatteprocenten av en fysisk persons förvärvsinkomster. Det finns inte någon motsvarande inverkan på beskattningen av samfund (se kapitel 4, Undanröjande av dubbelbeskattning).

Inkomsten av ett fast driftställe

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.

Avskrivningarna av ett fast driftställe

Till ett fast driftställe anses 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.

Förlusten av ett fast driftställe

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 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 fått 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 rått oklarhet om vilken stats skatteavtal som skall tillämpas på situationen. Även inkomsten som

erhållits från en tredje stat ingår i det fasta driftställets inkomst. Dubbelbeskattningen undanröjs också till denna del i regel på basis av skatteavtalet mellan Finland och 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 skatteavtalens bestämmelser om räntor, dividender och royalties på inkomsterna.

Europeiska unionens råd har 3.6.2003 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 de ändringar av källskattelagen och MetodL som trädde kraft 1.1.2004. 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 hemlig recept eller tillverkningsmetod; upplysningar om erfranhetsrön 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, hemlig recept eller tillverkningsmetod; upplysningar om erfranhetsrön 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 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) och vad som är det dividendutdelande samfundets hemvist (EU-medlemsstat, annan skatteavtalsstat eller icke-skatteavtalsstat).

Dividend som ett samfund får är enligt huvudregeln i NärSkL 6a § 1 mom. inte skattepliktig inkomst. Av dividenden är dock med de undantag som anges i 2 mom. 75 procent skattepliktig inkomst och 25 procent skattefri inkomst, om

– dividenden har erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna och det samfund som delar ut dividenden inte är ett sådant utländskt samfund som avses i artikel 2 i moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) av vars aktiekapital dividendtagaren direkt äger minst tio procent vid dividendutdelningen,
– det samfund som delar ut dividenden är något annat samfund än ett inhemskt samfund eller ett i 1 punkten avsett samfund med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen, eller
– det samfund som delar ut dividenden är ett i ISkL 33a § 2 mom. avsett offentligt noterat bolag och dividendtagaren är ett annat samfund som är offentligt noterat och vid dividendutdelningen inte direkt äger minst tio procent av aktiekapitalet i det bolag som delar ut dividenden.

Enligt övergångsbestämmelsen i lagen 717/2004 tillämpades lägre procentandelar på skatteplikten för dividendinkomst vid beskattningen för 2005. Vid beskattningen för 2005 utgjorde enligt övergångsbestämmelsen av sådan dividend som enligt NärSkL 6a § 1 mom. är partiellt skattepliktig 60 procent skattepliktig inkomst och 40 procent skattefri inkomst av dividendens belopp.

Om det land där det dividendutdelande samfundet har sitt hemvist och Finland inte har ett under skatteåret gällande avtal om undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på den dividend som samfundet delar ut, är dividenden enligt NärSkL 6a § 2 mom. i sin helhet skattepliktig inkomst.

Moder-dotterbolagsdirektivet tillämpas på ett bolag då följande förutsättningar föreligger i fråga om det dividendutdelande bolaget:

– bolaget som delar ut dividenden anses enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och anses inte enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning med tredje land ha skatterättsligt hemvist utanför gemenskapen.
– bolaget drivs i någon av de företagsformer som är förtecknade i bilagan till direktivet
– bolaget är skyldigt att erlägga någon av de i direktivet uppräknade skatterna utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse.

Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) gäller beskattningen av gränsöverskridande direktinvesteringsdividender. Enligt direktivet avstår dotterbolagets hemstat (källstaten) att ta ut källskatten och moder-

bolagets hemviststat befriar på motsvarande sätt dividenderna från skatt eller avräknar från sin egen skatt det belopp av bolagsskatt som tagits ut i källstaten. Direktivet föreskriver bl.a. vilka företagsformer och vilka skatter som det dividendutdelande bolaget betalat hör till direktivets tillämpningsområde i vartdera EU-medlemslandet. Direktivet tillämpas t.ex. på publika och privata aktiebolag, europabolag och i fråga om de flesta EU-länderna även på andelslag. Om företaget som betalar dividenden inte är skyldigt att betala de i direktivet nämnda skatterna, likställs företaget som betalar dividenden inte med ett inhemskt samfund i beskattningen i Finland.

Dividend som samfundet erhållit från en EU-medlemsstat; ägarandel minst 10 %

Dividendinkomst som ett inhemskt samfund fått från ett bolag med hemvist i en annan EU-medlemsstat är skattefri i sin helhet om det är fråga om en dividend från ett samfund som hör till moder-dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde och av vars aktiekapital dividendtagaren direkt innehar minst tio procent vid utbetalningen av dividenden. Dividendinkomsten är då skattefri oberoende av om de aktier p.g.a. av vilka dividenden betalas ingår i dividendtagarens investeringstillgångar eller inte.

Dividend som samfundet erhållit från en EU-medlemsstat; ägarandel mindre än 10 %

I vissa fall är även sådan dividend som ett inhemskt samfund fått av ett bolag vars hemvist är i en annan EU-medlemsstat och av vars aktiekapital dividendtagaren direkt innehar mindre än tio procent skattefri. Så är fallet när dividenden har erhållits från ett samfund som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet och som inte är ett offentligt noterat bolag och om dividenden inte erhållits på basis av aktier som ingår i investeringstillgångarna. Dividendtagaren kan då vara både ett offentligt noterat bolag och ett offentligt onoterat bolag.

Om ägarandelen är mindre än tio procent, är också sådan n dividend som ett inhemskt samfund fått av ett bolag med hemvist i en annan EU-medlemsstat skattefri i fall där dividendutbetalaren är ett offentligt noterat bolag som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivets (90/435/EEG) tillämpningsområde och när även dividendtagaren är ett offentligt noterat bolag om bara dividenden betalas på basis av sådana aktier som inte ingår i dividendtagarens investeringstillgångar. Om dividender betalas av ett offentligt noterat bolag med hemvist i en annan EU-medlemsstat till ett inhemskt onoterat företag, utgör 25 procent skattefri inkomst och 75 procent skattepliktig inkomst.

Dividend som samfundet erhållit från en skatteavtalsstat utanför EU

Dividend som ett inhemskt samfund fått från vilken som helst skatteavtalsstat kan vara skattefri om villkoren för ägarandelen i fråga om dividend i ifrågavarande skatteavtal uppfylls. Villkoren för ägarandel varierar från avtal till avtal och skatteavtalet kan förutsätta en ägarandel som är större än 10 procent. Om skatteavtalet inte har några bestämmelser om den lägsta skatteprocent som skall tillämpas, utgör 25 procent av den dividend som det inhemska samfundet erhållit från

en skatteavtalsstat utanför EU skattefri inkomst och 75 procent skattepliktig inkomst oavsett om bolaget som betalar dividenden är offentligt noterat eller inte.

Dividend som samfundet erhållit från annan stat än skatteavtalsstat

Oavsett ägarandelen är dividendinkomst som ett inhemskt samfund fått av ett utländskt samfund skattepliktig i sin helhet om det mellan Finland och den stat där samfundet som betalat dividenden har sin hemvist inte finns ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på den dividend som samfundet delat ut. Enligt NärSkL 6a § 2 mom. kan en dividendinkomst bli skattepliktig i sin helhet även därför att någon speciell bolagstyp p.g.a. nationellt beviljad skattefrihet eller p.g.a. annan sådan orsak har lämnats utanför skatteavtalets tillämpningsområde. Ett exempel av ett sådant förfarande är bl.a. artikel 29 i skatteavtalet med Luxemburg enligt vilket holdingbolag som bildats med stöd av lagen av 1929 och förordningen av 1938 har lämnats utanför skatteavtalets tillämpningsområde. Enligt artikeln tillämpas skatteavtalet inte på inkomst som en person med hemvist i Finland får av ett sådant holdingbolag.

Enligt ISkL 33d § 4 mom. tillämpas bestämmelserna i den ovan beskrivna NärSkL 6a § på dividend som ett aktiebolag, ett andelslag, en sparbank och ett ömsesidigt försäkringsbolag får och som skall beskattas enligt inkomstskattelagen. Dividender som dessa får från utlandet kan alltså på ovan beskrivet sätt vara skattefria i sin helhet, partiellt skattepliktiga eller skattepliktiga i sin helhet.

Dividend som sammanslutning erhållit

Vid beräkningen av en näringssammanslutnings inkomst av näringsverksamhet och av jordbruk ingår enligt ISkL 16 § 3 mom. de dividender som sammanslutningen fått i denna inkomst i sin helhet. Från de andelar som fördelats för beskattning som delägarnas inkomst skall avdras den del av den i andelarna ingående dividendinkomsten som är skattefri inkomst enligt bestämmelserna i NärSkL 6a § som gäller beskattning av delägare. Ifall en finsk näringssammanslutning får dividend av ett utländskt bolag, bestäms skatteplikten för den erhållna dividenden på samma sätt som skatteplikten för en dividend som erhållits från ett finskt bolag. Detta förutsätter dock att det dividendutdelande utländska bolagets beskattningsmässiga hemvist finns i en annan EU-medlemsstat eller i en stat med vilken Finland har ett gällande skatteavtal om undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på dividenden (ISkL 33c § 1 mom.).

Enligt Skattestyrelsens anvisning (Dnr 1214/345/2005) anses att det till delägarens inkomstandel hör proportionellt sett samma andel av dividender som sammanslutningen fått som delägarens proportionella andel av sammanslutningens inkomst är (t.ex. då delägarens inkomstandel är 1/5 av sammanslutningens inkomst, hänförs också 1/5 av dividender som sammanslutningen har fått till delägarens inkomstandel). Från inkomstandelen som en fysisk person eller ett dödsbo har

fått avdras såsom skattefri andel av dividenden 30 procent av dividenden. Målet är att till näringsverksamhetens inkomst ingående dividender som fåtts via en sammanslutning ska behandlas på samma sätt som i fråga om en privat näringsidkare. Resterande delen av inkomstandelen indelas i kapital- och förvärvsinkomst så att kapitalinkomst är 20 procents årlig avkastning på delägarens andel av sammanslutningens nettotillgångar. Om delägarens inkomstandel är mindre än beloppet som ska dras av såsom skattefri dividend, överförs beloppet som inte dragits av för att dras av från inkomstandelen av samma förvärvskälla i delägarens samma näringssammanslutning under tio påföljande år (ISL 16 § 3 mom.).

Exempel: Kommanditbolagets inkomst för år 2009 som ska fördelas är 8 000 euro, i vilket belopp man har räknat in 30 000 euro såsom dividender av sammanslutningens näringsverksamhetsförvärvskälla. Dividenderna har erhållits från en skatteavtalsstat. Bolagets ansvariga bolagsman är fysisk person A och dödsboet B är bolagets tysta bolagsman. Bolagets nettoförmögenhet vid utgången av den föregående räkenskapsperioden är 50 000 euro. B får 10 procents årlig ränta på sin placering om 20 000 euro.

KB			A:s andel	B:s andel
NärSkL-inkomst	8 000		6 000	2 000
NärSkL-dividend från skatteavtalsstat	30 000		22 500	7 500
nettoförmögenhet	50 000		30 000	2 000
		-dividendens skattefria andel	-6 750	-2 250
		beskattningsbar inkomstandel	0 (-750 överförs till nästa år)	0 (-250 överförs till nästa år)

B får överenskommen avkastning på sin placering (2 000 euro) och A får resten av inkomsten. Delägarnas andel av dividenderna bestäms på basis av inkomstandelen: A:s andel av dividender och inkomsten är 6000/8000=75 % och B:s andel är 2000/8000=25 %. Från inkomstandelen avdras den skattefria delen av de från skatteavtalsstaten erhållna dividenderna. Under skatteåret 2009 utgör denna del 30 procent av andelen av sammanslutningens dividender. Hos A är avdraget 75 %*30000*30 %=6750 och från B:s andel avdras 25 %*30 000*30 %=2250. Eftersom inkomstandelarna inte räcker till att göra avdraget, överförs resterande andelar för att dras av under det påföljande året. Det uppkommer således inte någon beskattningsbar inkomst under år 2009.

Beskattningen av en dividend som ingår i ett sådant samfunds inkomstandel som är delägare i en näringssammanslutning beror av till vilket tillgångsslag aktierna hör hos delägarsamfundet och om det dividendutdelande samfundet är ett noterat eller ett onoterat samfund. Frågan studeras ur delägarsamfundets, inte ur näringssammanslut-

ningens synvinkel. Då sammanslutningsandelen hör till samfundets näringsförvärvskälla, utgör inkomstandelarna som erhållits från sammanslutningen och dividendinkomsten som erhållits via sammanslutningen samfundets inkomst av näringsverksamhet oberoende av om inkomsten utgjort sammanslutningens inkomst av näringsverksamhet. På motsvarande sätt om sammanslutningsandelen hör till samfundets personliga förvärvskälla, utgör inkomsten som erhållits på basis av sammanslutningsandelen inkomst av personlig förvärvskälla i sin helhet.

Indelningen investeringstillgångarna/annan egendom har betydelse för tillgångsslag eftersom dividenderna som ingår i investeringstillgångarna utgör partiellt skattefri inkomst på ovan beskrivet sätt. Dividenderna som ingår i sammanslutningsandelen som erhållits från sammanslutningen utgör dividender som erhållits från investeringstillgångarna då sammanslutningsandelen utgör samfundets investeringstillgångar. Enligt NärSkL 11 § kan endast penninginrättningarna samt försäkrings- och pensionsanstalterna ha investeringstillgångar.

Då ett samfund är delägare i en sammanslutning, bestäms den till inkomstandelen hörande andel av dividenderna som sammanslutningen fått på samma sätt proportionellt som hos delägare som är fysisk person.

En dividend som ingår i inkomstandelen som samfundet fått från sammanslutningen beskattas enligt de allmänna principerna som gäller dividendinkomst som samfund får. Skatteplikten och skattefriheten för dividenden bestäms således enligt NärSkL 6a §. På ovan beskrivet sätt varierar beskattningen av den utländska dividendinkomsten 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) och vad som är det dividendutdelande samfundets hemvist (EU-medlemsstat, annan skatteavtalsstat eller icke-skatteavtalsstat). Beroende av dessa faktorer avdras som skattefri del samfundets hela andel av den dividend som sammanslutningen fått, 25 procent av dividenden eller det görs inget avdrag alls.

Beskattningen av dividender som samfund fått från utlandet beskrivs ovan vid punkten Dividend som samfund erhållit. Samma principer tillämpas också när samfundet får dividendinkomster via sammanslutningsandel.

Exempel: Sammanslutningens inkomst av näringsverksamhet för år 2009 som ska fördelas är 10 000 euro, som inkluderar 20 000 euro i från en annan EU-medlemsstat erhållna direktinvesteringsdividender av sammanslutningens näringsverksamhetsförvärvskälla. Dividenderna har fåtts från ett onoterat bolag. Samfundets andel av sammanslutningens inkomst och förmögenhet är 50 procent. Sammanslut-

ningsandelen hör till samfundets förmögenhet av näringsverksamhet, men utgör inte investeringstillgångar.

Sammanslutning			Samfundets andel
NärSkL-inkomst	10 000		5 000
innehåller direktinvesteringsdividend från annan EU-medlemsstat	20 000		10 000
		NärSkL-dividendens skattefria del	-10 000, avdras från NärSkL-inkomst, 5 000 överförs till nästa år
		Samfundets NärSkL-inkomst	0 (=5 000-5 000)

Samfundets andel av sammanslutningens dividender är densamma som samfundets andel av sammanslutningens inkomst, dvs. 50 %. Dividender som ingår i sammanslutningens inkomst av näringsverksamhet är helt skattefria för samfundet, så att från näringsverksamhetens inkomstandel dras av såsom skattefri del hela dividendbeloppet 10 000 euro. Eftersom näringsverksamhetens inkomstandel är endast 5 000 euro, överförs de 5 000 euro som inte dras av för att dras av under det påföljande skatteåret. Såsom samfundets inkomst av näringsverksamhet betraktas inkomsterna som fåtts på basis av samfundsandelen på följande sätt: Inkomstandelen av sammanslutningens näringsverksamhet är 5 000 euro från vilket belopp man drar av dividendens skattefria del 5 000 euro.

Samfunds överlåtelsevinster och -förluster samt upplösning av samfund

I samband med företags- och kapitalskattereformen övergick man i Finland i fråga om överlåtelse av anläggningstillgångsaktier till ett system där överlåtelsevinster från anläggningstillgångsaktier är skattefria under vissa förutsättningar. Bestämmelserna tillämpades för första gången under skatteåret 2005, och bestämmelserna tillämpas på överlåtelser som skett 19.5.2004 eller därefter samt på upplösningar beträffande vilka det gjorts anmälan till registermyndigheten eller där bolaget har förordnats att träda i likvidation 19.5.2004 eller därefter. Värdenedgångar på anläggningstillgångsaktier, koncernbidrag och andra fordringar än kundfordringar får å andra sidan inte dras av i beskattningen om skatteåret har gått ut 19.5.2004 eller därefter.

Enligt NärSkL 6 § 1 mom. 1 punkten är enligt vad som föreskrivs i NärSkL 6b § sådana överlåtelsepriser för i anläggningstillgångarna ingående aktier som aktiebolag och andelslag vilka bedriver annat än kapitalplaceringsverksamhet samt sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag erhållit skattefri inkomst. Enligt NärSkL 6b § utgör det överlåtelsepris för i anläggningstillgångarna ingående aktier som aktiebolag och andelslag vilka bedriver annat än kapitalplaceringsverk-

samhet samt sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag erhåller inte skattepliktig inkomst, och anskaffningsutgiften för aktierna utgör inte avdragbar utgift om aktierna får överlåtas skattefritt. Enligt samma lagrum får aktierna överlåtas skattefritt, om

– den skattskyldige utan avbrott i minst ett år under en tidsperiod som har utgått högst ett år före överlåtelsen har ägt minst tio procents andel av aktiekapitalet i det bolag som överlåts och de aktier som överlåtelsen gäller ingår bland de aktier som ägts på detta sätt,
– det bolag som överlåtelsen gäller inte är ett fastighets- eller bostadsaktiebolag eller ett aktiebolag vars verksamhet i själva verket huvudsakligen omfattar ägande eller innehav av fastigheter och
– det bolag som överlåtelsen gäller är inhemskt eller ett sådant bolag som nämns i moder-dotterbolagsdirektivet eller bolagets hemviststat är en skatteavtalsstat och skatteavtalet tillämpas på dividend som bolaget delar ut.

Även om aktier får överlåtas skattefritt, utgör överlåtelsepriset för aktierna dock skattepliktig inkomst till den del skillnaden mellan överlåtelsepriset och den oavskrivna anskaffningsutgiften beror på en i NärSkL 42 § 1 mom. avsedd avskrivning på anskaffningsutgiften eller på att reserver eller understöd enligt 8 § 1 mom. 2 punkten har dragits av från anskaffningsutgiften. Överlåtelsepriset utgör likaså skattepliktig inkomst upp till det belopp som motsvarar en vid beskattningen avdragbar överlåtelseförlust som uppkommit vid en mellan koncernbolag tidigare företagen överlåtelse av dessa aktier till ett annat koncernbolag.

Vidare enligt NärSkL 6b § får förlust som uppkommit vid överlåtelse av andra i anläggningstillgångarna ingående aktier än sådana som får överlåtas skattefritt avdras endast från sådana skattepliktiga vinster av aktieöverlåtelser som erhållits under skatteåret och de fem därpå följande åren. Överlåtelseförlusten är inte heller avdragbar om det bolag som överlåtelsen gäller är utländskt och moder-dotterbolagsdirektivet inte kan tillämpas på bolaget och mellan bolagets hemviststat och Finland inte är i kraft ett skatteavtal som tillämpas på dividend som bolaget delar ut. I NärSkL 8 § 4 mom. finns särskilda bestämmelser om hur förlust som uppkommit vid överlåtelse av en bolagsandel i ett öppet bolag eller kommanditbolag som ingår i annat än kapitalplaceringsverksamhet bedrivande aktiebolags eller andelslags samt sparbankers och ömsesidiga försäkringsbolags anläggningstillgångar dras av från sådana skattepliktiga överlåtelsevinster av aktier eller bolagsandelar som samfundet erhållit. För sådana annat än kapitalplaceringsverksamhet bedrivande aktiebolag eller andelslag och sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag som är delägare i ett bolag som upplöses är utgiften för anskaffning av aktier i det bolag som upplöses inte en avdragbar utgift enligt NärSkL 51d § 2 mom.

Att bestämmelserna om skattefrihet för överlåtelse av aktier som ingår i anläggningstillgångarna finns endast i NärSkL innebär i praktiken att överlåtelsevinster som samfund som beskattas enligt ISkL erhåller inte omfattas av bestämmelserna om skattefrihet.

I rättspraxis har HFD ansett att bestämmelserna om skattefri överlåtelse av anläggningstillgångsaktier tillämpas även mellan inhemska samfund när det är fråga om återbetalningen av aktiekapitalet genom sänkningen av aktiernas nominella värde och återbetalningen av överkursfonden (HFD 2005:24). Högsta förvaltningsdomstolen har även i sitt prejudikat HFD 2006:75 tagit den ställningen att även om återbäring av överkursfondmedel jämställs med dividend när skatteavtal tillämpas, kan återbäringen, trots skatteavtalet, i Finland beskattas enligt NärSkL:s bestämmelser om överlåtelse av aktier.

I HFD:s avgöranden har man även ansett att en koncerns moderbolag som fungerade som holdingbolag och vars aktier ägdes av kapitalplaceringsfonder som hade kommanditbolagsform och bedrev kapitalplaceringsverksamhet och av andra aktiebolag, bedrev kapitalplaceringsverksamhet så att överlåtelsen av moderbolagets anläggningstillgångsaktier inte ansågs vara skattefri (HFD 2005:74).

Näringsinkomst som en begränsat skattskyldig erhållit från Finland

Beskattning av en begränsat skattskyldigs näringsinkomst

En person som inte har bott i Finland under skatteåret samt ett utländskt samfund är skattskyldigt i Finland endast för den inkomst som det erhållit från Finland. Såsom inkomst som erhållits från Finland betraktas enligt ISkL 10 § bl.a. inkomsten av rörelse eller yrke som idkats här. Enligt ISkL 9 § 3 mom. (1549/95) är en begränsat skattskyldig skyldig att betala skatt för alla inkomster som hänför sig till det fasta driftstället. Inkomst av ett fast driftställe i Finland kan beskattas här också då en del av inkomsten har förvärvats i andra länder än Finland.

Skatteavtalsstat

Då en begränsat skattskyldig som kommer från en skatteavtalsstat bedriver rörelse i Finland från ett fast driftställe, beskattas den från det fasta driftstället erhållna rörelseinkomsten i Finland. Huruvida det bildats ett fast driftställe avgörs på basis av ifrågavarande skatteavtals artikel om fast driftställe (i allmänhet artikel 5 i skatteavtal). I detta sammanhang är man kanske även tvungen att tillämpa den s.k. negativa listan i skatteavtalsartikeln om fast driftställe på det sätt som tidigare framförts (se ovan Hur fast driftställe bildas). En begränsat skattskyldig beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande för samtliga inkomster som hänförs till fast driftställe (13 § 4 mom., 15 § och 16 § i källskattelagen). Beskattningen baserar sig på skattedekla-

rationen som den begränsat skattskyldige inlämnat och sker även annars på samma sätt som beskattningen av allmänt skattskyldiga (13a § i källskattelagen). Från den fasta driftställets inkomster avdras således utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande enligt samma principer som i beskattningen av allmänt skattskyldiga. Beskattningen gäller all inkomst som hänförs till det fasta driftstället, inklusive dividenderna, räntorna och royaltyerna trots att dessa inkomster skulle omfattas av källskattebeskattningen om den begränsat skattskyldige fick dem på normalt sätt. Ett begränsat skattskyldigt samfund skall på sina andra inkomster än sådana inkomster som omfattas av källbeskattningen i inkomstskatt för samfund betala 26 procent (15 § i källskattelagen). Från om med ingången av 2010 skall man i skattedeklarationen uppge även inkomsterna av skogsbruket. Tidigare har inkomsten av skogsbruket beskattats vid källbeskattningen.

Bildas det inte något fast driftställe i Finland, kan Finland ändå ha rätten att beskatta inkomsten med stöd av en artikel i skatteavtalet som reglerar inkomstslaget i fråga. Sådana inkomstslag som regleras av skatteavtal är bl.a. inkomsterna av fast egendom, dividenderna, räntorna och royaltyerna (se senare Dividend-, ränte- och royaltyinkomst av en begränsat skattskyldig).

Annan än en skatteavtalsstat

Bestämmelsen i ISkL 10 § förutsätter inte att den skattepliktiga rörelseinkomsten skall ha erhållits från ett fast driftställe. Finns det inte något skatteavtal mellan Finland och hemviststaten av en begränsat skattskyldig som bedriver näringsverksamhet här, är inkomsten av i Finland utövad verksamhet skattepliktig här oberoende av om det uppstår ett fast driftställe här eller inte. Definitionen av fast driftställe i ISkL 13a § avviker från definitionen av fast driftställe i skatteavtalen bl.a. så att ISkL 13a § inte innehåller en likadan s.k. negativ lista som artikel om fast driftställe i skatteavtalen innehåller (se ovan Hur fast driftställe bildas). Också när det inte finns något skatteavtal, skall näringsverksamheten som en begränsat skattskyldig bedriver beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande och de principer som beskrevs ovan i samband med skatteavtalsstat kan tillämpas även i de fall där det inte finns något skatteavtal.

Delägare i en sammanslutning

Då en begränsat skattskyldig juridisk eller fysisk person är bolagsman i en finsk näringssammanslutning, beskattas bolagsmannen i Finland för hans andel av näringssammanslutningens inkomst. Enligt 13 § 1 mom. 1 punkten i källskattelagen beskattas andra än i 3 § i källskattelagen nämnda inkomster som omfattas av källskatt enligt lagen om beskattningsförfarande (1 punkten).

Har en begränsat skattskyldig drivit rörelse eller utövat yrke från fast driftställe i Finland, bestäms skatt enligt 13 § 4 mom. i källskattelagen även på inkomst av denna verksamhet enligt lagen om beskattnings-

förfarande, om inkomsten kan hänföras till det fasta driftstället. Enligt 13a § i källskattelagen verkställs beskattningen av begränsat skattskyldiga vars beskattning verkställs enligt lagen om beskattningsförfarande med tillämpning av de bestämmelser som gäller inkomstbeskattning av allmänt skattskyldiga. Inkomstandelen för en begränsat skattskyldig fysisk person som är delägare i en finsk sammanslutning fördelas alltså för att beskattas som kapitalinkomst och förvärvsinkomst på samma sätt som i fråga om en sådan delägare i sammanslutningen som är bosatt i Finland.

Inkomst som en fysisk person erhållit av en sammanslutning beskattas på motsvarande sätt som motsvarande inkomst som en allmänt skattskyldig erhållit, varvid skattesatsen för kapitalinkomstandelen är 28 procent och förvärvsinkomstandelen beskattas enligt den progressiva inkomstskatteskalan (15 § i källskattelagen). Då ett utländskt begränsat skattskyldigt samfund är delägare i en finsk sammanslutning, tillämpas skattesatsen om 26 procent på samfundets inkomstandel.

Enligt HFD:s beslut (HFD 2002:34) skall den fördelade inkomsten av näringsverksamhet som beskattas som bolagsmannens inkomst bedömas med hänsyn till bolagets verksamhet. Således om t.ex. ett finskt kommanditbolag har bedrivit näringsverksamhet här från ett fast driftställe, skall inkomstandelen som fördelats för en begränsat skattskyldig utländsk bolagsman utgöra inkomst av näringsverksamhet. Eftersom den finska näringssammanslutningen hade ett fast driftställe här ansågs det enligt HFD:s beslut att Finland inte enligt artikel 3 stycke 2 och artikel 7 stycke 1 i det nordiska skatteavtalet hade avstått från sin rätt att beskatta den begränsat skattskyldiga tysta bolagsmannen i kommanditbolaget för hans inkomst.

ISkL 9 § 5 mom. innehåller ett undantag från HFD:s ovannämnda beslut och till principen som framgår av ISkL 9 § 3 mom. Undantaget gäller begränsat skattskyldig tyst bolagsman i kommanditbolag som bedriver enbart kapitalplaceringsverksamhet. Enligt bestämmelserna i ISkL 9 § 5 mom. utgör den del av ett kommanditbolags inkomst som motsvarar bolagsandelen för en begränsat skattskyldig tyst bolagsman i kommanditbolaget skattepliktig inkomst endast till den del inkomsten är skattepliktig om den betalas direkt till den begränsat skattskyldige, förutsatt att bolagsmannen har sin hemvist i en skatteavtalsstat. Bestämmelsen i ISkL 9 § 5 mom. tillämpades för första gången vid i beskattningen för 2006. Under skatteåret 2005 tillämpades alltså ännu de principer som framgår av HFD:s årsboksavgörande HFD 2002:34 både på begränsat skattskyldiga bolagsmän i kommanditbolag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet och på begränsat skattskyldiga bolagsmän i kommanditbolag som bedriver annan näringsverksamhet. Den beskattningsmässiga behandlingen av bolagsmän differentieras fr.o.m. skatteåret 2006.

Tillämpningen av ISkL 9 § 5 mom. förutsätter att kommanditbolaget

enligt sitt bolagsavtal i verkligheten och enbart bedriver kapitalplaceringsverksamhet. Kommanditbolag vars verksamhet omfattar även annan verksamhet än kapitalplaceringsverksamhet omfattas inte av specialbehandlingen. Med kapitalplaceringsverksamhet avses i regeringens propositioner RP 64/2005 och RP 92/2004 investering av medel i målföretag som besitter utvecklingspotential. I kapitalplaceringsverksamheten används även investeringsinstrument i form av främmande kapital samt olika hybridinstrument. I kapitalplaceringar är det inte fråga om permanenta investeringar i målföretaget utan kapitalinvesteraren lämnar målföretaget efter den tidpunkt som nämns i investeringsplanen. Kapitalplaceringsverksamhetens syfte är att öka värdet på målföretaget och erhålla avkastning på investeringen i form av värdestegring på målföretaget.

Trots att en begränsat skattskyldig tyst bolagsman i ett kommanditbolag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet har möjlighet att bli omfattad av den särskilda regleringen, påverkar detta inte kommanditbolagets beskattningsmässiga ställning. Trots den särskilda regleringen utgör kommanditbolaget fortfarande en räkneenhet, vars samtliga intäkter och utgifter beaktas då resultatet av sammanslutningens näringsverksamhet räknas ut.

Kommanditbolaget är enligt 3g § i källskattelagen skyldigt att uppbära källskatt på den inkomst som ingår i den andel i sammanslutningens inkomst som innehas av bolagsmannen och på vilken det skulle uppbäras källskatt om bolagsmannen fick den direkt. Uppbärandet av källskatt kan komma i fråga om det i inkomstandelen ingår dividender, räntor, royaltyer och andra inkomster som avses i 3 § i källskattelagen. Om ett kommanditbolag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet inte till bolagsmännen delar ut sin inkomst som vinstandelar, torde man inte kräva att källskatt uppbärs och beskattningen sker enligt 16 § i källskattelagen.

Enligt HFD:s årsboksavgörande HFD 2007:11 är specialbehandling enligt ISkL 9 § 5 mom. möjlig även i en situation där det är fråga om att kommanditbolaget som bedriver kapitalplaceringsverksamhet placerar i andra kapitalplaceringsfonder. Ytterligare enligt HFD:s årsboksavgörande HFD 2007:10 är specialbehandling enligt ISkL 9 § 5 mom. möjlig i en situation där det är fråga om en sådan kapitalfonds verksamhet som investerar sina medel i fastigheter (fastighetskapitalfond).

Yrkesutövare

Inkomsterna som en utländsk yrkesutövare erhållit av självständig yrkesverksamhet i Finland beskattas vanligen i hans hemland. Finland kan enligt skatteavtalen beskatta en begränsat skattskyldig för hans inkomst av självständig yrkesverksamhet som han bedrivit här endast då yrket idkas från ett fast ställe i Finland. Enligt skatteavtalen med de nordiska och med de baltiska länderna förverkligas beskattningsrätten dock även på basis av vistelse i minst 183 dagar. (Se ovan Bildande av fast driftställe, Yrkesverksamhet). Begreppet självständig yrkesverk-

samhet definieras inte i skatteavtalen. Frågan avgörs på basis av den interna lagstiftningen i arbetsstaten. Det är rätt sällsynt i Finlands beskattningspraxis att en begränsat skattskyldig anses bedriva självständig yrkesverksamhet här. Är karaktären av verksamheten inte självständig, betraktas inkomsten av den, t.ex. föredragsarvoden, såsom löneinkomst i Finland.

Inkomst av fast egendom och aktielägenhet

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 samfundet (ISkL 10 §). Om det för företaget uppkommer fast driftställe i Finland och om inkomsten av den fasta egendomen hänför sig till det fasta driftstället, beskattas denna inkomst som del av det fasta driftställets rörelseinkomst. 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 skatteavtalet med Spanien har inte denna specialbestämmelse, varför Finland inte har rätt att beskatta inkomsten som en i Spanien bosatt person får av en aktielägenhet som han äger i Finland.

Rörelseinkomsten av en begränsat skattskyldig från ett fast driftställe

Bildandet av ett fast driftställe bestäms i skatteavtalen (se ovan Bildande av ett fast driftställe). Vid inkomstbeskattningen kan definitionen av ett fast driftställe avvika sig t.ex. från ett fast driftställe som avses i mervärdesskattelagen. Uppfylls villkoren i skatteavtalet som skall tillämpas inte, uppstår det inte något fast driftställe i Finland vid den direkta beskattningen. Saken påverkas inte av att företaget anses vara verksamt från ett fast driftställe i mervärdesbeskattningen (CSN 1994/187, ej publ.). Kriterierna på ett fast driftställe som uppkommer i Finland har kommenterats i HFD:s och CSN:s avgöranden. Den största delen av främst CSN:s avgöranden har dock inte publicerats. I enskilda rättsfall är det alltid fråga om tillämpningen av bestämmelserna i ett visst skatteavtal. Eftersom definitionerna gällande fast driftställe i skatteavtalen liknar varandra ganska mycket, kan också vissa allmänna slutsatser dras på basis av dem.

Om ett finskt publikt aktiebolag är med om att bilda ett europabolag och om europabolaget registreras i en annan medlemsstat än Finland, bildar det finska publika aktiebolaget europabolagets fasta driftställe i Finland. Europabolagets fasta driftställe i Finland beskattas i enlighet med de allmänna bestämmelserna om fasta driftställen. Beskattningen av europabolagets fasta driftställe i Finland beskrivs mera ingående

vid punkten Europabolag och vid punkten Europabolag och fast driftställe.

Inkomsten av ett fast driftställe

Finlands skattelagstiftning tillämpas på inkomsten som hör till ett utländskt företags fasta driftställe i Finland. Bok skall föras i Finland enligt bokföringslagen över ett fast driftställe som är beläget här. Den beskattningsbara inkomsten uträknas på basis av denna bokföring enligt bestämmelserna i NärSkL. Har bok inte förts särskilt över ett fast driftställe och kan inkomsten av det inte heller på annat sätt utredas på ett pålitligt sätt, skall beskattningen verkställas enligt uppskattning. Se även vad som presenteras om hur det fasta driftställets inkomst definieras under rubriken Beskattning av en begränsat skattskyldigs näringsinkomst vid punkterna Skatteavtalsstat och Annan än skatteavtalsstat. De principer som tillämpas på huruvida ett fast driftställe bildas utomlands för en allmän skattskylig kan tillämpas även då man bedömer om det bildas ett fast driftställe för en begränsat skattskyldig i Finland.

Avdragsrätten av förluster

För ett utländskt bolags fasta driftställe i Finland kan fastställas förlust som tas i beaktande vid beskattningen för kommande skatteår på samma sätt som förlust som vid beskattningen fastställts för ett finskt bolag tas i beaktande i beskattningen av dessa bolag. ISkL:s bestämmelser om avdragande av förluster (ISkL 117 § - 123b §) gäller alltså även förluster som fastställts för fasta driftställen och avdragandet av förluster under kommande år begränsas på samma sätt som ifråga om inhemska företag. Ett fast driftställe i Finland är en del av ett utländskt företag. Om mera än hälften av ett utländskt företags aktier eller andelar byter ägare under förluståret eller därefter, kan det i Finland belägna fasta driftställets fastställda förluster som uppstått före ägarbytet inte avdras utan dispens enligt ISkL 122 § (CSN 1994/113, ej publ.). Det krävs dispens också om ett motsvarande ägarbyte sker i ett bolag som äger minst 20 procent av huvudrörelsens aktier. Ett börsnoterat bolag får dock dra av förlusterna efter ägarbytet utan dispens.

I fråga om ett europabolags fasta driftställe se vad som konstateras ovan vid punkten Europabolag.

Fast driftställe till ett dotterbolag

Då ett utländskt företag ändrar sitt fasta driftställe i Finland till ett självständigt företag, kan man under vissa förutsättningar tillämpa bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i NärSkL 52 d-e §. Bestämmelsen gäller endast de fall där det utländska företaget är bosatt i en annan av Europeiska unionens medlemsstater. Kontinuitetsprincipen tillämpas vid verksamhetsöverlåtelser. Som skattepliktigt överlåtelsepris för den överlåtna egendomen betraktas egendomens oavskrivna anskaffningsutgift. Samma belopp räknas som avdragsgill anskaffningsutgift vid beskattningen av det övertagande bolaget. Bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelsen förutsätter att egendomen överlåts som apport och det överlåtande bolaget får som vederlag nya

aktier som det övartagande bolaget har emitterat. Om villkoren för tillämpning av specialbestämmelsen om verksamhetsöverlåtelsen inte uppfylls, räknas det sannolika överlåtelsepriset av de tillgångar som överförs som skattepliktig inkomst av det överlåtande utländska företaget. Det sannolika överlåtelsepriset används som överlåtelsepris t.ex. då ett utländskt företag inte är bosatt i en av Europeiska unionens medlemsstater. Om den tidigare rättspraxisen se HFD 1988/2059 och CSN 1978/200.

Fusion

Då ett utländskt företag som har ett fast driftställe i Finland fusioneras med ett annat utländskt företag, inverkar fusionen inte på beskattningen av det fasta driftstället i Finland. Det fasta driftstället fortsätter sin verksamhet som fast driftställe av det övertagande företaget. I Centralskattenämndens förhandsavgörande CSN:2006/3 ansåg man att när två svenska företag som båda två hade fast driftställe i Finland fusionerade sig med varandra så ansåg man att även de fasta driftställena fusionerade sig med varandra och att kontinuitetsprincipen så som den framgår av NärSkL 52 b § 1, 2 och 3 mom. kunde tillämpas på detta företagsarrangemang.

Rätten att dra av förlusterna bibehålls i regel på samma sätt som i fråga om inhemska bolag trots att ägandeförhållandena ändras (ISkl 123a §). I fråga om ett europabolag se vad som konstateras ovan vid punkten Europabolag.

Upphörande med ett fast driftställe

Om ett fast driftställe läggs ned så att egendomen som hör till dess verksamhet eller egendomen som ingår i dess tillgångar överförs bort från Finland eller om den på annat sätt upphör att hänföra sig till det fasta driftstället i Finland, räknas det belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för egendomen såsom inkomst av det fasta driftställets näringsverksamhet. Upphörandet med verksamheten förorsakar att eventuella reserveringar upplöses.

Enligt artikel 66 i europabolagsförordningen kan ett europabolag ombildas till ett publikt aktiebolag som skall omfattas av lagstiftningen av den medlemsstat där europabolagets stadgeenliga hemort finns. I fråga om bestämmelserna om flyttning av europabolags hemort se vad som konstateras ovan vid punkten Europabolag. Ombildandet av europabolaget till ett publikt aktiebolag medför inte att bolaget upplöses eller att en ny juridisk person uppstår.

Dividend-, ränte- och royaltyinkomst av en begränsat skattskyldig

Inkomst som hör till ett fast driftställe

Om en begränsat skattskyldig som kommer från en skatteavtalsstat erhåller dividend, ränta eller royalty vars betalningsgrund omfattar andel, fordran, rättighet eller egendom som ansluter sig till ett fast driftställe i Finland, kan dessa inkomster beskattas i Finland som en del

av rörelseinkomsten erhållen från det fasta driftstället. I fråga om dividendinkomster som fast driftställe erhållit se vad som ovan beskrivs om beskattningen av dividender. I fråga om royaltyer som hänför sig till fast driftställe se vad som ovan beskrivs om hur ränta-royaltydirektivet (2003/49/EG) tillämpas i Finland.

Ränta som hör till ett fast driftställe

Enligt i ISkL 9 § 3 mom. är alla inkomster som hör till ett fast driftställe i Finland skattepliktiga inkomster (L 1549/95). Således är också ränteinkomster som hör till det fasta driftstället skattepliktiga.

Inkomst som inte hör till ett fast driftställe

Hör från Finland erhållna dividender, räntor eller royaltyer inte till det fasta driftstället, skulle det enligt många skatteavtal kunna vara möjligt att uppbära källskatt för dem. Uppbärandet av källskatten för ränta kommer sällan i fråga eftersom sådan ränteinkomst som begränsat skattskyldiga förvärvat i Finland på kontofordringar som har uppkommit vid utrikeshandeln, på medel som deponerats i bank eller annan penninginrättning på obligationer, debenturer eller andra masskuldebrevslån eller på sådana till Finland upptagna lån som inte skall anses jämförbara med kapitalplacering är skattefri med stöd av bestämmelsen i ISkL 9 § då den inte hör till ett fast driftställe. På direktinvesteringsdividender som betalas till EU:s medlemsstater uppbärs inte heller någon källskatt under fastställda förutsättningar då dividendtagaren är ett samfund (källskattelagens 3 § 5 mom., 1106/94) (se kapitel 5, Källbeskattning).

Ränta-royaltydirektivet (2003/49/EG) gäller också räntor och royalties som från Finland betalas mellan närstående bolag och deras fasta driftställen. Därför kan man inte uppbära i skatteavtalen avsedda källskatter på räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag och deras fasta driftställen.

Annan än skatteavtalsstat

Finns det inte något skatteavtal mellan den begränsat skattskyldiges hemviststat och Finland, är från Finland erhållna dividender, räntor och royaltyer inkomst som omfattas av källskattelagen. Då inkomsterna hör till ett fast driftställe i Finland, beskattas de som en del av rörelseinkomsten som erhållits från det fasta driftstället.

Interprissättning

Bestämmelser som gäller rättelse av internprissättning

Om rättelse av internprissättning i Finlands beskattning föreskrivs i BFL 31 §. Lagrummet lyder enligt följande:

Om i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommits om villkor eller bestämts 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.

Reformen av interprissättning i inkomstbeskattningen trädde i kraft genom lag 1.1.2007 (RP 107/2006 rd). Genom reformen stiftades nya 14 a-c § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995, BFL) och i samband med dessa en ny bestämmelse om skatteförhöjning i BFL 32 § 4 mom. Samtidigt omarbetades BFL 31 § som reglerar rättelse av internprissättning. Olika krav för dokumentation har implementerats under de senaste åren i flera stater. 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. Skattemyndigheten kan kräva att en dokumentation av internprissättning enligt de nya bestämmelserna ska läggas fram för skatteår som börjat 1.1.2007 eller därefter. En dokumentation av internprissättning är en skriftlig utredning upprättat 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-14 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 intressegemensk,ap, 3)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 14a § i lagen om beskattningsförfarande är skyldig att upprätta dokumentation av internprissättning lämna in blankett 78, Utredning om internprissättning. Skattestyrelsen har gett anvisning Dnr 1471/37/2007, 19.10.2007 för dokumentation av internprissättning.

Intressegemenskap

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 företagets ledning skapar den intressegemenskap som avsetts i bestämmelsen. Intressegemenskapen kan förverkligas både i det fallet att ett finskt moderbolag 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 skatteavtalet

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 överenskoms om villkor eller förordnas villkor som avviker från vad som skulle ha överenskommits mellan fristående företag, kan all den inkomst som utan dessa villkor skulle ha influtit för den ena av dessa företag räknas till inkomsten av detta företag och beskattas enligt detta.

Ekonomisk dubbel-beskattning

Om inkomsten som på basen av rättelseartikeln räknas till inkomsten av det ena företaget har även 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 fogats bestämmelserna om s.k. följdjustering. Med följdjustering avses en situation där den ena avtalsslutande staten ändrat den beskattningsbara inkomsten för det ena företaget i en intressegemenskap därför att villkoren i en affärstransaktion 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. Finland har gjort ett förbehåll till artikel 9 i modellskatteavtalet. Enligt förbehållet förbehåller Finland sig rätt att inte ta artikel 9 stycke 2 med i sina skatteavtal. Därför finns ett stycke som motsvarar modellskatteavtalets artikel 9 stycke 2 inte med i Finlands alla skatteavtal. Finland har således inte förbundit sig vid en automatisk följdjustering i alla sina skatteavtal. I de skatteavtal där Finland förbundit sig vid följdjusteringen förutsätter justeringen 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.

Rättelse av internprissättning

Princip om marknadsvillkor

I bestämmelserna om rättelse av internprissättning förutsätts att principen om marknadsvillkor iakttas i avtalen mellan sådana företag som har intressegemenskap med varandra. Såsom ett marknadsbaserat pris betraktas en ersättning som ett fristående företag under samma förhållanden skulle ha betalat till ett annat fristående företag. I anslutning till internprissättning publicerar OECD verket ”Transfer

Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations". OECD:s riktlinjer för internprissättning representerar en internationellt godkänt uppfattning om hur man kan konstatera att marknadsvillkor har iakttagits i affärer mellan företag som har intressegemenskap med varandra. Då man utreder affärstransaktioner mellan företag som har intressegemenskap med varandra och då man ändrar företagets beskattningsbara inkomst i enlighet med principen om marknadsvillkor skall man således följa principerna i OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Beräkningsmetoder som används vid fastställandet om huruvida principen om marknadsvillkor iakttagits i affärer mellan företag med intressegemenskap är t.ex. prisjämförelsesystem, omkostnadsvinsttilläggsmetod och återförsäljningsprismetod.

Internprissättning i rättspraxis

Tillämpningen av bestämmelserna om förtäckta vinstöverföringar har varit rätt sällsynt i Finlands beskattnings- och rättspraxis. Rättelsebestämmelsen har oftast tillämpats på situationer i vilka det är fråga om ett finskt dotterbolags eventuella vinstöverföring till ett utländskt moderbolag (t.ex. HFD 1986/2772 och HFD 1990/483). Överförs inkomst från ett finskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag, har inkomstöverföringen kunnat anses såsom med tanke på moderbolagets egen rörelseverksamhet motiverad utgift för inkomstens förvärvande (se senare Stödande av ett förlustbringande dotterbolag). Med rättelsebestämmelsen har emellertid vidrörts också internprissättningen mellan ett finskt moderbolag och dess utländska dotterbolag, då det uppenbarligen har strävats efter skatteförmåner med underprissättningen. Ett finskt bolag hade i avgörandet HFD 1986/3441 grundat ett dotterbolag i Irland. Dotterbolaget erhöll betydliga ekonomiska förmåner i sin belägenhetsstat, bl.a. skattefriheten under de 10 första verksamhetsåren. Det finska moderbolaget hade till underpris sålt halvfabrikat till bolaget. Verksamheten av dotterbolaget hade varit mycket vinstgivande, vinstens förhållande till omsättningen var exceptionellt stort. Då ytterligare dotterbolagets långvariga skattefrihet beaktades, kunde av dotterbolaget betalda låga priser under dessa förhållanden inte motiveras med tryggandet av verksamheten i ett företag som inleder sin verksamhet samt med annat behov av stöd. Det finska moderbolagets inkomst rättades på basis av BeskL 73 § 1 mom. på grund av underprissättning.

System med kostnadsuppdelning

Funktionerna som betjänar koncernens alla bolag i internationella koncerner har ofta koncentrerats på ett enda bolag. T.ex. forsknings- och utvecklingsverksamheten kan vara dylika funktioner. Kostnaderna för forsknings- och utvecklingsverksamheten kan faktureras från övriga koncernbolag, t.ex. i förhållandet till omsättningen. Metoden kallas systemet med kostnadsuppdelning. Ersättningar som skall betalas till utländska koncernbolag och som baserar sig på systemet med kost-

nadsuppdelning har vanligen betraktats såsom avdragbara utgifter i Finland. Avdragbarheten förutsätter dock att prestationen är till nytta med tanke på rörelseverksamheten i det finska företaget. I avgöranden HFD 1993/3009 och HFD 1994/1847 kunde ett bolag som bedriver import och partihandel avdra serviceavgiften vid sin beskattning. Bolaget måste emellertid ha fått för rörelseverksamheten nödvändiga rättigheter, tjänster och andra förmåner på basen av serviceavgiften. I HFD:s avgöranden har uppmärksamhet ytterligare fästs vid att totalpriset för produkterna jämte serviceavgiften inte har överstigit det som utomstående debiterats för samma produkter.

Då ett finskt dotterbolag inte gav någon utredning om att bolaget som motprestation av betalningen hade erhållit i sin rörelseverksamhet nödvändiga förnödenheter eller tjänster, var den till moderbolaget erlagda serviceavgiften, som uppbars för forsknings-, produktutvecklings- och andra servicekostnader i förhållandet av till koncernen hörande bolagets försäljningsintäkter, inte en avdragbar utgift för det finska bolaget (HFD 1986/2772).

Kostnaderna för forsknings- och utvecklingsverksamheten kan i stället för systemet med kostnadsuppdelning inkluderas i de ömsesidiga internpriserna för produkter. Iakttas marknadsvillkoren i internprissättningen, är kostnaderna avdragbara som en del av produkternas anskaffningsutgift. En särskild ersättning kan inte i detta fall avdras utöver priset för produkterna eftersom forsknings- och produktutvecklingsutgifternas andel inte kan avdras två gånger.

Lån och räntor

Principen om marknadsvillkor gäller kreditgivningen mellan moderbolaget och dotterbolaget. Räntan på lånet skall vara lika stor som gängse ränta. Ett lån med för låg ränta har i rättspraxis dock kunnat accepteras för stödandet av ett förlustbringande dotterbolag (se senare Stödandet av ett förlustbringande utländskt dotterbolag). Ett lån som ett utländskt moderbolag gett ett finskt dotterbolag kan i vissa fall betraktas som en med eget kapital jämförbar investering (s.k. underkapitalisering). Enligt 36 § i den avskaffade förmögenhetsskattelagen kan en skattskyldig som är beroende av ett utländskt företag inte från sina tillgångar dra av den andel av skulden som anses som placering av kapital i den härvarande rörelsen. Motsvarande princip har tillämpats i HFD:s äldre rättspraxis (HFD 1968/1288). Efter upphävandet av förmögenhetsskattelagen lämnar tillämpningen av den princip som framgår av HFD:s ifrågavarande beslut rum för tolkning.

Med stöd av ISkL 9 § 2 mom. skulle det verka vara möjligt att vägra undantaget från källskatt då det gäller ränta som betalats till en begränsat skattskyldig. Detta förutsätter dock att lånet som getts till det finska företaget borde betraktas som med låntagarens eget kapital jämförbar kapitalplacering. Även om ett sådant lån vägrades undantaget från källskatt, inverkar detta inte den finska låntagarens rätt att dra av räntor

i beskattningen, om bara de betalda räntorna följer principen om marknadsvillkor.

I skatteavtalen som Finland ingått finns en artikel om diskrimineringsförbud, som motsvarar innehållet i artikel 24 i OECD:s modellskatteavtal. Ränta, royalty eller annan betalning som ett företag med hemort i en annan avtalsslutande stat betalar till en person bosatt i en annan avtalsslutande stat är enligt artikel 24.4 i modellskatteavtalet avdragbara vid fastställandet av företagets beskattningsbara inkomst på samma villkor som betalning till en person bosatt i den förstnämnda staten i andra än sådana fall där bestämmelserna i artikel 9.1 (den allmänna artikeln om rättelse av interprissättning), artikel 11.6 (specialartikeln om rättelse av interprissättning i fråga om ränta) eller artikel 12.4 (specialbestämmelsen om rättelse av internprissättning i fråga om royalty) skall tillämpas. På motsvarande sätt är skulden av ett företag med hemort i en avtalsslutande stat åt en person bosatt i en annan avtalsslutande stat avdragbar vid fastställandet av företagets beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som en skuld åt en person bosatt i den förstnämnda avtalsslutande staten. HFD:s inställning tycks i och med nyare rättspraxis har förändrats. I rättspraxis har HFD beaktat bestämmelserna i skatteavtalens diskrimineringsförbudsartikel samt specialomständigheterna i fallet. Det förhållande mellan det egna och främmande kapitalet (debt-equity ration) som godkänts i rättspraxis har varierat från fall till fall (t.ex. i HFD 19.2.1986/642 var förhållandet mellan det egna och främmande kapitalet 1:2,25 och i HFD 1999:19 var det 1:5).

Enligt HFD:s rättspraxis är det inte skäl att åtminstone på alltför lätta grunder ingripa i underkapitalisering i Finland. Ingripandet kunde komma i fråga i flagranta fall där lånet även annars till sina villkor ligger mycket nära ett instrument i form av eget kapital.

Stödande av ett förlustbringande utländskt dotterbolag

Företags- och kapitalskattereformen innebar en förändring i företagets möjligheter att stöda ett förlustbringande dotterbolag. Förändringen har relevans för stödet till dotterbolag som ges t.ex. i form av prisstöd, räntefritt lån eller efterskänkt lån. 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 6b § 7 mom. avsedda koncernbolag ensamma eller tillsammans äger minst 10 procent inte såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande

KoncernbidragsL

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 givare- och mottagarbolag kan 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).

Prisstöd

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 6b § 7 mom. avsedda koncernbolag ensamma eller tillsammans äger minst 10 procent inte såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande.

Räntefritt lån

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 6b § 7 mom. avsedda koncernbolag ensamma eller tillsammans äger minst 10 procent inte såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande.

Efterskänkning av lån

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 6b § 7 mom. avsedda koncernbolag ensamma eller tillsammans äger minst 10 procent inte såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande.

Avskrivning från anskaffningsutgiften för aktierna

NärSkL 42 § 1 mom. har ändrats i samband med företags- och kapitalskattereformen. Enligt bestämmelsen visar den skattskyldige att det gängse värdet av andra värdepapper än aktier eller av någon annan förslitning icke-underkastad anläggningstillgång än ett markområde vid skatteårets slut är väsentligt lägre än anskaffningsutgiften eller den med avskrivningar enligt denna bestämmelse tidigare minskade anskaffningsutgiften, får på anskaffningsutgiften göras sådan avskrivning att anskaffningsutgiftens oavskrivna del motsvarar tillgångens gängse värde.

I praktiken innebär det här att man inte längre kan göra den i NärSkL 42 § avsedda värdenedgångsavskrivning på aktier.

Kapitallån/ Stabiliserat lån

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 beaktade av bl.a. lånevillkoren, behandlas som främmande kapital i skatterätten. Kapitallån kan i regel klassificeras som främmande kapital vid beskattningen eftersom kapitallån 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.

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.

I anslutning till bassamfundslagen har Skattestyrelsen 23.4.1999 gett meddelande 3/1999 ″Tillämpning av bassamfundslagen″, där man närmare beskriver strukturen och definitionerna i lagstiftningen om bassamfund samt hur den tillämpas i praktiken. På grund av publiceringstidpunkten kunde denna anvisning inte ta i beaktande bl.a. de senare förändringarna på grund av EU-rätten. Skatteförvaltningen har gett en anvisning om bassamfundslagen ”Hur påverkar Europeiska gemenskapernas domstols (EGD) avgörande tillämpning av den finska bassamfundslagen”, Dnr 696/37/2007, 16.5.2007. Bassamfundslagen har därutöver ändrats 7.11.2008 (7.11.2008/680, RP 74/2008). Lagen trädde i kraft 1.1.2009.

Bassamfund

Ett bassamfunds juridiska form kan vara ett bolag, fond, stiftelse, inrättning, trust o.d. enhet. Det är fråga om ett utländskt bassamfund då den verkliga nivån av inkomstbeskattningen av ett utländskt samfund i vilket i Finland allmänt skattskyldiga har bestämmanderätten är lägre

än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett bolag här. Som grund för jämförelse av beskattningsnivån används beloppet av den samfundsskatt som man skulle ha erlagt om det utländska samfundet skulle ha varit ett allmänt skattskyldigt samfund i Finland. Samfundets inkomst uträknas enligt Finlands skattelag som skall tillämpas (ofta NärSkL), se CSN 1996/38.

Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt avgörande HFD 2003:49 ansett att då den verkliga nivån på inkomstbeskattningen uträknas, skall skattebeloppen som skall jämföras grunda sig på resultat som är beräknade på ett jämförbart sätt enligt skattelagarna i Finland och hemviststaten. Skattebeloppen som jämförelsen grundar sig på uträknas på grundval av skatteårets resultat från vilket tidigare skatteårs förlust inte har dragits av.

Från och med 1.1.2009 jämställs med ett utländskt bassamfund även ett utländskt samfunds fasta driftställe i utlandet som, om det vore ett självständigt samfund, skulle uppfylla villkoren i denna lag. Dessutom förutsätts att det fasta driftstället är beläget i en annan stat än det utländska samfundet och att den inkomst som hänför sig till driftstället inte har beskattats i samfundets hemviststat. Det är emellertid inte nödvändigt att tillämpa bassamfundslagen på fasta driftställen som är belägna i Finland eftersom Finland i regel har rätt att beskatta inkomster som hänför sig till ett fast driftställe som är beläget i Finland. Bestämmelserna om fasta driftställen tillämpas först fr.o.m. 1.1.2015 på utländska samfunds sådana fasta driftställen som existerade redan 31.12.2007.

Undantag inom EES-området

Enligt EGD (C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Schweppes Overseas Ltd mot Comissioners of Inland Revenue) kan sådan bassamfundslagstiftning som inskränker etableringsfriheten accepteras om den inte tillämpas i fall där bildandet av ett utländskt bassamfund, även om det finns bakomliggande skatteskäl, har ekonomisk förankring. Den nationella bassamfundslagstiftningen får inte tillämpas då det enligt objektiva och av utomstående kontrollerbara faktorer visar sig att bassamfundet, trots bakomliggande skatteskäl, verkligen etablerat sig i mottagarmedlemsstaten och verkligen bedriver ekonomisk verksamhet där.

Bassamfundslagen ändrades 7.11.2008 (7.11.2008/680, RP 74/2008). Lagen trädde i kraft 1.1.2009. Det primära syftet med lagändringen var att få bassamfundslagen att överensstämma med EU-rätten och Europeiska gemenskapernas domstols praxis. Skatteförvaltningens anvisning ”Hur påverkar Europeiska gemenskapernas domstols (EGD) avgörande tillämpning av den finska bassamfundslagen”, Dnr 696/37/2007, 16.5.2007 redogör för retroaktiviteten (före 1.1.2009) i Europeiska gemenskapernas domstols avgörande.

Enligt bassamfundslagen som trädde i kraft 1.1.2009 tillämpas bassamfundslagen inte på sådana samfund med hemvist inom Euro-

peiska ekonomiska samarbetsområdet (exkl. Liechtenstein) som faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där. Avtal för undvikande av dubbelbeskattning avser ett skatteavtal av samma omfattning som OECD:s modellskatteavtal. Det omfattar inte skatteavtal där det avtalas om andra skatter eller ansvar än sådana som är av betydelse för tillämpningen av bassamfundslagen.

Huruvida den ekonomiska verksamhet som bassamfundet bedriver är genuin och huruvida samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten bedöms i sin helhet på grundval av konstaterbara objektiva kännetecknen för ekonomisk verksamhet, varvid särskild uppmärksamhet fästs vid branschens särdrag och verksamhetens art. Bassamfundslagen kan tillämpas om samfundet inte uppfyller villkoren för faktisk etablering och verksamhet.

Som en omständighet som kan kontrolleras av utomstående måste betraktas om ett företag som etablerat sig i en annan medlemsstat i sin hemviststat har för den ekonomiska verksamheten nödvändiga lokaler och inventarier till sitt förfogande. Lokalerna kan utgöras av t.ex. ett kontor, en butik, fabrik eller annan byggnad eller en del av en byggnad som bassamfundet använder och besitter för sin verksamhet. Det är arten av bassamfundets verksamhet som avgör de krav som ställs på lokalernas tillräcklighet.

Ett företag som är genuint etablerat skall i den stat där det är beläget ha nödvändig och yrkeskunnig personal som även de facto ansvarar för företagets verksamhet. Personalen måste ha tillräckliga befogenheter att fatta beslut om företagets dagliga verksamhet. Även huruvida personalen är tillräcklig med tanke på verksamheten bedöms utifrån verksamhetens art och bransch. Det är dock alltid den bedrivna verksamheten som definierar de kännetecken som man vid verksamheten i fråga förutsätter av genuin ekonomisk verksamhet.

Undantag utanför EES-området

Ett samfund med hemvist utanför EES-området betraktas emellertid inte som ett utländskt bassamfund, om:

1) samfundets inkomst i huvudsak har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ovannämnd verksamhet och som huvudsakligen riktar sig till samfundets hemviststats område eller från betalningar erlagda av koncernbolag som bedriver ovannämnd verksamhet i denna stat eller

2) ett samfund med vars hemviststat Finland har i kraft ett skatteavtal, om samfundet enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att den allmänna skattenivån i samfundets hemviststat inte i väsentlig grad avviker från samfundsskattenivån i Finland och att samfundet inte har

dragit nytta av lagstiftningen i denna stat om särskilda skattelättnader. Från och med 1.1.2009 utfärdas genom finansministeriets förordning bestämmelser om de skatteavtalsstater där skatten anses avvika i väsentlig grad från den skatt som samfund betalar i Finland.(Finansministeriets förordning om de stater som avses i 2 § 5 mom. i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund, 12.6.2009/541). Med finansministeriets förordning beaktas endast de stater med vilka Finland har skatteavtal.

Bestämmanderätt

Ett utländskt samfund betraktas som bassamfund om allmänt skattskyldiga här har bestämmanderätten i samfundet. Bestämmanderätten föreligger om

– en allmänt skattskyldig antingen ensam eller tillsammans med andra allmänt skattskyldiga äger minst 50 procent av samfundets kapital eller av det sammanräknade röstetalet som aktierna och andelarna medför, eller

– en eller flera här allmänt skattskyldiga har rätt till minst 50 procent av avkastningen av samfundets förmögenhet.

Bestämmanderätten föreligger om ägarandelen är minst 50 procent i ägandekedjans varje skede. Existensen av förutsättningarna som gäller bestämmanderätten värderas i regel enligt läget som gäller då det utländska samfundets räkenskapsperiod upphör (CSN 1995/312).

Skattskyldig

Bassamfundets inkomst beskattas endast hos sådana i Finland bosatta delägare som äger minst 25 procent (10 procent före 1.1.2009) av bassamfundets kapital eller är berättigade till en andel på minst 25 procent (10 procent före 1.1.2009) av avkastningen av samfundets förmögenhet. Vid värdering av om detta villkor uppfylls beaktas också äganden av personer eller bolag som har intressegemenskap med den skattskyldige. Dylika parter är t.ex. nära anhöriga till den skattskyldige enligt 29 § i lagen om beskattningsförfarande samt sådana samfund och sammanslutningar i vilka dessa är förmånstagare. Även sammanslutningar eller samfund som har intressegemenskap eller delägare till dessa hör hit.

Skattepliktig inkomst

Delägaren beskattas på den del av det utländska bassamfundets inkomst som motsvarar hans ägarandel. Inkomsten är skattepliktig inkomst av det skatteår under vilket bassamfundets räkenskapsperiod upphör. Finns det inte någon räkenskapsperiod, räknas inkomsten till delägarens inkomst kalenderårsvis. Inkomsten av ett utländskt bassamfund uträknas enligt bestämmelser som gäller Finlands beskattning. Också fördelningen av inkomsten på förvärvskällor eller inkomstslag avgörs enligt principerna som skall tillämpas vid Finlands beskattning. Beskattningen av bassamfundet sker därutöver som om den allmänt skattskyldiga delägaren i bassamfundet hade fått inkomsten direkt. Om bassamfundets inkomst uppstår av försäljning av värdepapper, beskattas en allmänt skattskyldig fysisk person som är delägare i

bassamfundet därför enligt ISkL:s bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Har ett bassamfund utdelat vinst, är dividend eller annan vinstutdelning skattepliktig inkomst endast till den del som den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren med stöd av bassamfundslagen skall räknas till delägarens inkomst.

Bassamfundets förlust

Resultatet av ett utländskt bassamfund kan under några år vara förlustbringande. Delägaren kan avdra sin andel av bassamfundets förlust från inkomstandelen som erhållits från samma samfund under de tio skatteår (före 1.1.2009 under de fem skatteår) som följer efter förluståret. Avdragsrätten av en förlust gäller alltså per samfund. Inkomsterna och förlusterna av bassamfunden kan inte kvittas mot varandra.

I rättspraxis (HFD 2003:70) har man ansett att rätten att dra av förlust inte kan nekas utan en uttrycklig bestämmelse i lagstiftningen. Förlust som uppstått tidigare får således dras av till följd av försummelse i fråga om anmälan t.ex. i ett fall där bassamfundslagen inte kan tillämpas under förluståret men kan tillämpas nästa år.

Avräkning av en utländsk skatt

Delägaren i ett bassamfund har rätt att avräkna skatten som bassamfundet betalat från samma inkomst mot sin egen skatt. Avräkningen gäller den statlig inkomstskatt som påförs ett utländskt bassamfund i dess boningsstat eller i någon tredje stat. Avräknas kan i en skatteavtalssituation sådana skatter som enligt avtalet skulle ha avräknats om samfundets delägare i Finland skulle ha betalat dem. På avräkningsbeloppet tillämpas lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning i tillämpliga delar.

Om de skatter som bassamfundet betalat inte kan avräknas i sin helhet, avdras det icke-avräknade beloppet på den skattskyldiges yrkande från den skatt som ska betalas på den beskattningsbara inkomsten under de fem följande skatteåren (före 1.1.2010 endast för det följande skatteåret).

Deklarationsskyldighet

Finsk delägare i ett bassamfund skall till sin skattedeklaration bifoga alla de uppgifter och handlingar som är nödvändiga för tillämpningen av lagen. Dessa är förteckningen över utländska indirekta och direkta ägarandelar av utländska bassamfund, utredningen om ställningen som förmånstagare i nämnda samfund samt utredningen om övriga uppgifter som behövs för uträkning av beskattningsbar inkomst. Ytterligare skall anmälas det utländska bassamfundets vinstutdelning, räkenskapsperiodens förlust och skatterna som samfundet betalat och som eventuellt skall gottskrivas. Om det utländska bassamfundet är den skattskyldiges i bokföringslagen avsedda dotter- eller delägarskapsföretag, skall till skattedeklarationen bifogas en kopia av det utländska bolagets resultaträkning och balansräkning. I annat fall skall dessa handlingar ges på uppmaning, om inte den skattskyldige visar

det sannolikt att det inte är möjligt att anskaffa handlingar. På grund av deklarationsskyldigheten skall den skattskyldige vid verkställandet av inkomstbeskattningen lämna in blankett 74, Uträkning av inkomstandel i ett utländskt bassamfund.

RÄTTSPRAXIS

HFD 1967/5699 II 504

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 1968/1288 II 564

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 1974/755 II 506

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 1977/4748 II 510

Byggmästaren, som ända från aret 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.

CSN 1978/200

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.

HFD 1979/2731 II 536

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.

CSN 1979/675 (=HFD 1980/2407)

Samfund, hemmahörande i Förenta Staterna, ämnar låta utföra släktforskning om finska 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 1981/1368 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 1983/1542 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 1983/3099 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 1984/3176 II 536

Ett finskt företag på oljebranschen grundade ett dotterbolag i Förenta Staterna för oljeletning. Företaget fick vid sin beskattning avdra utgifterna som det för sitt dotterbolag erlagt för oljeletningen 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.

HFD 1985/3270 II 516

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 1985/3672 II 531

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 1985/5453 II 530

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 motsvarade 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 1985/5701

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 betalat 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 1986/642

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 2M3 procent, hade lagts till bolagets 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 1986/2772 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 överenskommits mellan företagen som är oberoende av varandra. Skatteåret 1980. Omröstning 3-1.

HFD 1986/3441 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 ansenliga 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 överenskommits 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 beskattningslagen. 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.

HFD 1988/2059B 527

Aktiebolag, som hade grundats för att fortsätta verksamheten av ett svenskt bolags försäljningskontor i Helsingfors, fick inte från sin beskattningsbara inkomst avdra förlusterna som fastställts för försäljningskontoret. Skatteåret 1983.

HFD 1990/483

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 beskattningslagen. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983.

HFD 1990/3921

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 1991/4893

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 1992/536B 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 skatteskolkning 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 1992/537B 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 1992/4585B 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 skatteskolkning 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 verksam-

hetsutrymmen, 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.

HFD 1993/826

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 erhölls, 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 1993/3009B 504

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 överenskommits 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.

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 av tidningen, ansågs stödet som A Ab givit C Ab vara en utgift för förvärvande och bevarande av A Ab:s inkomst. Skatteåret 1993. **CSN 1993/370**

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. **HFD 1994/1847**

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 beskattningslagen begränsa avdragbarheten av royaltyavgifterna. HFD hade inte ändrat länsrättens utslag. Skatteåret 1988 och skatteåret 1989.

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 **CSN 1995/312**

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.

CSN 1996/37

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 1996/38

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 gjort 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 1996/68

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 fakturering. 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 1997/364

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 licens-

avgifterna. 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.

HFD 1998/544

Ett finskt moderbolag hade bokfört som belastning av årsresultatet arbetspensionspremierna som betalts 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 ifrågavarande 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 betalts 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 1989N1991.

HFD 1999/862 (HFD 1999:19)

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 lånefinansieringen 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 kapitel och låneräntorna som avdragbara utgifter för näringsverksamheten. Vid verkställandet av beskattning skulle man dock utreda att den ränta som betalades inte översked 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 betalts 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 beskattningslagen 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.

HFD 2000/864

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 on 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 2000/2583

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 skattskyldig 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 samfund 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 2002/596

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(HFD8.12.2003/3127)

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 (HFD15.8.2003/1807)

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.

HFD 2003/70 (HFD16.10.2003/ 2480)

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 ovannämnd lag avsett bassamfund under förluståret och trots att utredningen om förlusten hade framlagts först för beskattningen för 1996. Skatteåret 1996.

HFD 2003/79 (HFD13.11.2003/ 273)

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 2003/34

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 2003/33

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 koncernbidrag 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.

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. Artikeln 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 centralskatte-

nämndens 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.

HFD 2004/116

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 2004/117

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.

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 långivaren 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 långivaren. 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

CSN 2004/35

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 upplös 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 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 2005/24

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 jämställas 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 skattepliktig inkomst och av aktiernas anskaffningsutgift var inte heller en

sänkningen motsvarande del en avdragbar utgift i beskattningen. Förhandsavgörande för åren 2005 och 2006.

HFD 2005/29

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:

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 delningen 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.

HFD 6.4.2005/761

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 22.8.2005/ 2063

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.

CSN 2005/6

Det belgiska bolaget A sålde transport- och speditionstjänster åt företag verksamma 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.

HFD 2006:29

B AB, som var allmänt skattskyldigt i Sverige, hade för avsikt att till sitt dotterbolag A Abp, som var allmänt skattskyldigt i Finland, erlägga 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 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 skatte-

avtalet 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 inkomstskattesubjekt 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.

CSN 2006/3

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 iakttas 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 2006/70

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 stadgeenliga 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 §.

HFD 2007:7

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 förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Skatteåret 2001.

HFD 2007:10 (=CSN 2006/59)

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 verksamhetsperiod, 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 betalts 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 kortfristigt 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 betalts 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.

CSN 2007/38

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.

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.

CSN 2007/52

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 riksgränsen 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 2008/27

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.

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 dividendinkomst 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 jämställas 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.

CSN 2009/72

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.

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 erhölls 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 erhöll via FGR-fonden. Förhandsavgörande för åren 2009 och 2010.

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.

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 ISkL även i 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 eller tillgångar som får beskattas i Finland, verkställs beskattningen på basis av ISkL och inte på basis av KällskatteL.

Diplomater

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 uppbära skatt på räntorna till en utländsk diplomat.

Finska medborgare som tjänstgör vid en främmande stats beskickning i Finland

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 förskott 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, såvida de inte är finska medborgare (SjukförsL 1 kap. 2 §).

Arvsskatt och gåvoskatt

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.

Fastighetsskatt

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. 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 (t.ex. ESSK), 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 (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 § ISkL 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 jämställas med de ovan angivna organisationerna. En exempelförteckning över Förenta Nationernas fackorgan finns i kapitel 3.

Skyddskommissionen för Östersjön

För att skydda Östersjöområdets havsmiljö har det inrättats en skyddskommission vars byrå finns i Helsingfors. 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 befrielsemetoden med progressionsförbehåll.

Nordiska Investeringsbanken och Nordiska projektexportfonden

För beskattningen av de personer som är i Nordiska Investeringsbankens tjänst i Finland har getts en skild lag (L 29.6.1976/562 som har ändrats med L 22.12.1978/1030). 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 av dem som är allmänt skattskyldiga i Finland dock beaktas fr.o.m. 1.1.1996 med befrielsemetoden 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 (867/94).

WIDER-Institutet

Mellan Finlands regering och Förenta Nationernas universitet har 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 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 gemenskapernas 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.

9.2. Beskattningen av arv och gåvor i internationella situationer

Skatt på arv och gåva betalas också för fast egendom utomlands. Förutsättningen är att arvlåtaren eller arvtagaren eller gåvogivaren eller gåvotagaren var bosatt i Finland vid döds- eller gåvotidpunkten. Skatt på arv eller gåva betalas inte på lös egendom i Finland om parterna inte bor i Finland. Arvsbeskattningen i Finland begränsas av de arvsskatteavtal som Finland ingått med vissa stater. Sverige har 24.8.2007 utträtt ur det nordiska kvarlåtenskapsavtalet, som även gäller gåvor. Beskattning av sidoarv och -gåvor har slopats fr.o.m. 1.1.1996.

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 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 gottgörs 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 uppgå till högst lika stort belopp av arvsskatt som betalats i Finland för motsvarande egendom.

Diplomater

Om arvlåtaren är en person som tillhör en främmande makts beskickning eller lönat konsulat i Finland eller medlem i hans familj eller hans tjänare vilka inte är finska medborgare, erläggs arvsskatt i Finland endast för den fasta egendom som finns här och för den lösegendom som erfordras för dess utnyttjande (ArvsskatteL 4 § 4 mom.).

Beskattningens verkställande

Enligt 22 och 24 § ArvsskatteL fastställer beskattningen för egendom som erhållits som arv eller gåva:

– det skatteverk inom vars område arvlåtaren stadigvarande bodde vid sitt frånfälle

– om arvlåtaren inte bodde i Finland vid sitt frånfälle, det skatteverk, inom vars område den skattepliktiga egendomen till största delen fanns vid skattskyldighetens inträde, eller om egendomen inte fanns i Finland, det skatteverk, inom vars område den skattskyldige bor då skatten påförs.

Om arvlåtaren vid sitt frånfälle inte var bosatt i Finland skall arvtagaren enligt 26 § 2 mom. ArvsskatteL avge en arvsskattedeklaration på blankett VEROH 3601. Med denna blankett avges normalt gåvoskattedeklaration. 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 företes. 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.

Boende i Finland

En person anses vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här. (ArvsskatteL 18.4 § 1561/1995)

- gåvoskatt som betalats utomlands

Om en person är bosatt i Finland och betalar gåvoskatt till utlandet, undanröjs dubbelbeskattningen med stöd av 18.1 § ArvsskatteL. I Finland gottgörs 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 uppgå till högst det belopp som motsvarar den gåvoskatt som betalas för motsvarande egendom i Finland. En eventuell gottgörelse för gåvoskatt som betalats i ett annat nordiskt land (exkl. Sverige) avgörs dock på basis av det nordiska kvarlåtenskapsavtalet. För detta avtal redogörs senare.

Diplomater

Enligt 18 § 4 mom. ArvsskatteL erlägger den som tillhör en främmande makts beskickning eller lönat konsulat 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 och för den lösegendom som erfordras för dess utnyttjande.

Beskattningens verkställande

För egendom som erhållits som gåva fastställer beskattningen enligt 23 och 24 §:

– det skatteverk, inom vars område gåvogivaren bodde vid skattskyldighetens inträde, eller

– om gåvogivaren inte bodde i Finland, det skatteverk, inom vars område den skattepliktiga egendomen fanns till största delen vid skattskyldighetens inträde, eller om egendomen inte fanns i Finland, det skatteverk, inom vars område den skattskyldige bor vid skattskyldighetens inträde.

I övrigt verkställs beskattningen på normalt sätt. Sålunda fastställs t.ex. skattens storlek på basis av 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 nordiska avtalet (FördrS 83/92)

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 är inte längre med i avtalet.

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. Dubbelbeskattning undanröjs i arvlåtarens eller donatorns hemviststat med hjälp av avräkningsmetoden (Finland och Danmark) eller med hjälp av en progressiv undantagandemetod (Island och Norge).

Sverige 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.

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.

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 driftställe. De skulder som hänför sig till en fastighet eller ett fast driftställe avdras i den stat där egendo-

men 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 där kan beskattas tas i beaktande (artikel 8).

Finland och USA (FördrS 18/1952)

Avtalet tillämpas på kvarlåtenskapen efter personer som vid sitt frånfälle är bosatta i Finland eller Förenta Staterna. I Förenta Staterna gäller avtalet endast den federala skatten Federal Estate Tax.

Arv kan i sin helhet beskattas i den avlidnes hemviststat. Om arvtagaren är bosatt i den andra avtalsslutande staten kan arvet i sin helhet beskattas i även denna stat. För undanröjande av dubbelbeskattning dras enligt avtalets artikel 5 i vardera staten av den del av den andra statens skatt som härrör av egendom som är belägen i denna andra stat. Avdraget får inte i någondera staten vara större än den del av skatten ifrågavarande egendom ger upphov till i denna stat.

Exempel

Om arvlåtaren bodde i USA och arvtagaren i Finland är Finland också då berättigad till att beskatta hela arvet. Om till boet har hört egendom som finns i Förenta Stater skall man dra av från den del av den finska skatten som beror på denna egendom den del av Federal Estate Tax som påförts i Förenta Stater för där befintlig egendom.

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 Frankrike. I Finland tillämpas avtalet både på arvsskatten och på kommunalskatten på sidoarv. 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 Schweiz (FördrS 9/1957)

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 både på arvsskatten och på kommunalskatten på sidoarv. 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.

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.

BES KATTNING AV ETT ARV ELLER EN GÅVA SOM EN I FINLAND BOSATT PERSON ERHÅLLIT fr.o.m. 1.1.2008

Arvlåtarens/ donatorns hemviststat	fast Egendom i Finland	lös egendom i Finland	fast egendom i utomlands	lös egendom i utomlands
Finland	BA BG	BA BG	BA[1])[2]) BG[1])	BA[1])[3]) BG[1])
Danmark, Island eller Norge	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 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.

6) Ingen beskattning i Finland om arvlåtaren bodde i Nederländerna, Frankrike eller Schweiz.

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. 1.1.2008

Arvlåtarens/ donatorns hemviststat	fast Egendom i Finland	lös egendom i Finland	fast egendom i utomlands	lös egendom i utomlands
Finland	BA BG	BA BG	BA[1]) BGD[3])	BA[2]) BG[4])
ngt annat land än Finland	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, Norge eller i USA, avdrar Finland den nordiska arvsskatten eller USA:s Federal Estate Tax.

2) Skatt på egendom som hör till det fasta driftstället av ett företag som den avlidne eller donatorn äger i Danmark, Island eller Norge och som uppburits i denna stat, 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, Island eller Norge avräknas i Finland.

4) Gåvoskatt som betalats i Danmark, Island eller Norge avräknas i Finland om det är fråga om egendom som hör till en rörelses fasta driftställe.

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, Island och Norge 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

Både i Finland och i andra stater kan i beskattningen inträffa olika fel som vanligen kan lätt korrigeras genom interna rättelsemetoder i det ifrågavarande landet. Om en i Finland bosatt person råkar utomlands ut för felaktig beskattning, är den snabbaste rättelsen den att han vänder sig med sitt rättelseyrkande till den utländska myndighet som gjort 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., 89 § 1 mom. och 88 §) beskrivs nedan.

Ansökningarna om skattelättnad kan lämnas till skattebyrån på den skattskyldiges hemort. Skattebyrån sänder ansökningarna till den myndighet som avgör saken; finansministeriet, Skattestyrelsen eller den behöriga indrivningsenheten vid Skatteuppbördscentralen. Besvär kan inte anföras över beslut som getts med anledning av ansökan.

89.3 § BFL

Trots ett skatteavtal kan ibland dubbelbeskattning 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 i Finland om detta stadgats i 89.3 § BFL. På basis av denna bestämmelse kan finansministeriet (i praktiken vanligtvis Skattestyrelsen) 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 hörda. På det belopp som återbärs betalas inte ränta.

Finansministeriet har förordnat Skattestyrelsen 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 §).

Tydliga fel

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 en annan stat dock har olika uppfattningar om t.ex. huruvida ett fast driftställe har bildats, är det möjligt att en dubbelbeskattning inte kan undanröjas med hjälp av det interna förfarandet för sökande av ändring. Besvärsinstanserna 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.

Anstånd

Indrivningsenheten vid Skatteuppbördscentralen kan bevilja anstånd med betalning av skatt. Finansministeriet kan av särskilda skäl överta avgörandet av anståndsärenden.

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 en 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 finansministeriet 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. Om de belopp som befrielsen gäller är högst 50 000 euro och det inte är fråga om en principiellt viktig fråga avgörs saken av Skattestyrelsen.

88 § BFL

Till 88 § BFL kan man trygga sig 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 indrivningsenheten vid Skatteuppbördscentralen. Ansökan riktas till kommunalskattens del till kommunalstyrelsen. Finansministeriet kan överta avgörandet av ett principiellt viktigt ärende som handläggs av Skatteförvaltningen.

Även begränsat skattskyldiga kan ansöka om befrielse med stöd av 88.5 § BFL (KällskatteL 22 §). Också den som är ansvarig för skatten kan ansöka om befrielse (88.5 § BFL).

9.4. Utbyte av information

Genomförmedling av Skattestyrelsen

Uppgifter som gäller beskattningen ger Finlands skattemyndigheter endast till en annan stat när det är skattemyndigheterna som är mottagare. Dessutom ges uppgifterna endast på basis av ett skatteavtal eller ett handräckningsavtal eller handräckningsdirektivet 77/7999 som gäller skatteärenden. I regel ges uppgifter endast genom förmedling av Skattestyrelsen eller finansministeriet.

Ett multilateralt avtal av Europeiska rådet och OECD om handräckning i skatteärenden trädde i kraft 1.4.1995. På basis av detta avtal kan de stater som ingått avtalet sinsemellan utbyta information och dessutom ge handräckning för indrivning. Avtalet binder tills vidare endast några länder och det ökar inte i någon väsentlig grad Finlands möjligheter att erhålla uppgifter av andra stater. Detta beror på att bland de stater som undertecknar avtalet knappast kommer att vara sådana med vilka Finland inte redan på basis av ett skatteavtal kan utbyta uppgifter.

Sekretess

Från utlandet erhåller Finland endast beskattningsuppgifter från de stater med vilka har ingåtts ett skatteavtal. De uppgifter utbytet gäller omfattas av samma bestämmelser som de övriga uppgifter som gäller beskattningen.

Tre grupper

Utbytet av information mellan staterna i skatteärenden kan indelas i tre grupper:

– automatiskt utbyte,
– utbyte som sker på begäran,
– spontant utbyte.

Med ett automatiskt utbyte av information avses det utbyte som sker genom förmedling av den som betalar olika prestationer. Närmast är det fråga om ett utbyte av uppgifter som gäller dividender, räntor, royaltyn, löner och pensioner vilka till sin natur är mängduppgifter. Med ett utbyte av information som sker på begäran avses att uppgifter ges till myndigheterna i en annan stat på basis av en enskild begäran som de framställt. Om ett spontant utbyte av information är det fråga när till en annan stat sänds sådana uppgifter som t.ex. kommit i dagen i

samband med en skattegranskning eller i samband med verkställandet av beskattningen och vilka antas kan ha betydelse för den beskattning som verkställs i denna andra stat och om vilka informationen inte översänds som automatisk utbyte (dvs. som massuppgifter).

Informationsutbytet automatiseras

I många stater har man övergått till ett maskinellt utbyte av uppgifter. Det vanligaste datamediet i fråga om t.ex. det automatiska informationsutbytet är CD-rom. Även Finland sänder sina uppgifter på detta sätt. Information enligt spardirektivet utbyts dock i form av särskilda mailuppgifter. Det är endast i sällsynta fall som Finland får några jämförelseuppgifter på papper.

Uppgifter som ges från Finland

Skattebyrån kan inom ramen för den allmänna betjäningsprincipen ge inkomstbeskattningens offentliga uppgifter till utlandet om de behövs där.

I fråga om övriga beskattningsuppgifter är sekretessbestämmelserna och att uppgifterna ges genom förmedling av Skattestyrelsen huvudregeln. Skatteuppgifter ges till skattemyndigheterna i de stater med vilka Finland har ingått ett avtal om utbyte av uppgifter som gäller beskattningen. Med undantag för det nordiska avtalet innehåller alla de skatteavtal som Finland har ingått en artikel om utbyte av information. Utbytet av information mellan de nordiska länderna baserar sig på ett särskilt handräckningsavtal som ingåtts mellan dessa länder.

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 över 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 betalarna inlämnar en årsanmälan (VEROH 7809) till skattemyndigheten över de löner som utbetalts till begränsat skattskyldiga bosatta i andra länder. Från dessa anmälningar tar Skatteförvaltningen fram de uppgifter som gäller dem som är bosatta i skatteavtalsstater och på grundval av dessa uppgifter framställer CD-rom som skall skickas till de ifrågavarande staterna. Uppgifterna skickas en gång om året, i allmänhet i början av juni.

Försäljning av aktier VEROH 6144e

Från årsanmälningarna (VEROH 7809) får man inte uppgifter om vinster för överlåtelse av aktier som utomlands bosatta personer fått. För anmälning av dessa uppgifter finns en blankett VEROH 6144e, som medföljer som bilaga. Blanketten ifylls i skattebyrån maskinläsbart

(i hela euro) och skickas till Skattestyrelsen för att vidarebefordras till inkomsttagarnas hemviststater. I detta förfarande är det fråga om spontant utbyte av information.

Jämförelseuppgifter som kommer till Finland

Automatiskt utbyte

En del av de länder med vilka Finland har skatteavtal skickar Finland automatiska jämförelseuppgifter. Uppgifterna skickas i allmänhet med CD-rom och flertalet av fallen gäller s.k. tidigare år. Uppgifterna öppnas, behandlas och vidarebefordras till skattebyråerna av Produktionstjänster. I jämförelseuppgifterna nämns i allmänhet den artikel i OECD:s modellskatteavtal som gäller ifrågavarande inkomstslag. Omnämnandet av t.ex. 10 art. eller 15 art. i jämförelseuppgifterna betyder då att uppgiften gäller dividend eller lön.

De beskattningsuppgifter som Finland får av andra stater omfattas av samma sekretessbestämmelser som inhemska uppgifter.

Om en skattskyldig inte har deklarerat de inkomster som framgår av en kontrolluppgift, skall han beredas tillfälle att ge en förklaring angående den uppgift som erhållits från utlandet.

Utbyte på begäran

Om det visar sig när beskattningen förrättas att man behöver någon uppgift från den andra skatteavtalsstaten, kan skattebyrån kontakta Skattestyrelsen (beskattningscentralen). Om Skattestyrelsen anser att det är ändamålsenligt att skaffa uppgiften, kan Skattestyrelsen vidaresända skattebyråns utredningsbegäran.

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. Handräckning i fråga om indrivning av skatter mellan EU-medlemsstaterna grundar sig på rådets direktiv 2008/55/EG. Dessutom innehåller kommissionens förordning (EG) Nr 1179/2008 bestämmelser om förfarandet vid tillämpningen av indrivningsdirektivet. Indrivningsdirektivets tillämpningsområde omfattar moms och skatter som uppbärs på basis av inkomst och förmögenhet. Dessa skatter omfattar även den finska fastighetsskatten. Det är primärt indrivningsdirektivet som tillämpas mellan EU-medlemsstaterna. Då det gäller de nordiska länderna har man dock med Sverige och Danmark tillämpat 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 Nylands indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten i Finland. Då det gäller avtalet med de nordiska länderna är det Västra Finlands uppbördsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten. Handräckningsärendena 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 i ett annat nordiskt land av skatter som debiterats i Finland

Alla andra skatter än fastighetsskatter kan med stöd av avtalet indrivas i ett annat nordiskt land.

Förfarandet

Västra Finlands indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen framför begäran om indrivning av skatter i ett annat nordiskt land när den skattskyldige eller den som ansvarar för skatten vistas i en annan avtalsslutande stat och skatten inte utan avsevärd olägenhet kan indrivas 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 uträkning av minimibeloppet.

Innan indrivningsbegäran sänds till utlandet, sänds skatten i Finland till utsökningsmyndigheten för indrivning för att man ska kunna ta reda på om gäldenären har utsökningsbar inkomst eller förmögenhet i Finland. Om det inte finns någon utsökningsbar inkomst eller förmögenhet, skickar Västra Finlands indrivningsenhet vanligtvis en betalningsuppmaning till gäldenären, till den adress utomlands som finns i indrivningsenhetens uppgifter. Om gäldenären inte betalar sin skatteskuld på den finska myndighetens konto till följd av betalningsuppma-

ningen, framför indrivningsenheten en indrivningsbegäran till den behöriga myndigheten i staten i fråga.

Preskription

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 varken avbryts eller skjuts upp på grund av indrivningsåtgärd i en annan stat trots att åtgärden skulle ha haft sådan inverkan enligt lagstiftningen i den andra vederbörande staten. Skatten kan dock indrivas från tillgångar som fåtts av egendom som utmätts innan den preskriberas. Konkursövervakning som förrättats före preskriberingen har samma inverkan. Utmätning av lön i en annan stat avbryter inte preskriptionen.

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.

Hur ändringar ska meddelas

Västra Finlands indrivningsenhet skall ofördröjligen meddela den behöriga myndigheten i utlandet om sådana ändringar som gäller beloppet av den skatt som skall indrivas. Sådana belopp som eventuellt influtit i ett annat avtalsslutande stat och som redovisats till skatteverket skall inte beaktas i ändringsanmälan. En nedsättning av beloppet som skall indrivas skall meddelas t.ex. när debiteringen nedsatts, en del av skatten har kvittats eller när den skattskyldige betalat en del av skatten direkt på den finska Skatteförvaltningens konto. Som nedsättning meddelas däremot inte t.ex. att den skattskyldige 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 beviljat skatteuppskov, beslut om att förbjuda eller avbryta verkställighet. Vid behov återtas indrivningsbegäran.

Användning av betalningar

Medlen som redovisats från utlandet används först till betalning av de i indrivningsframställningen uträknade dröjsmålspåföljderna, sedan till betalning av skattetillägg 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, kan dessa medel inte utan den skattskyldiges samtycke kvittas som betalning för hans andra eventuellt obetalda skatter. Om den skattskyldige inte ger sitt samtycke eller om den skattskyldige inte har några andra skatterester, återbär skatteuppbördsenheten det överbetalda beloppet utan ansökan till den skattskyldige. Efter det att indrivningen upphört ger den utländska myndigheten Västra Finlands indrivningsenhet en slutredovisning av indrivningsärendet.

Dröjsmålspåföljder

Om det belopp som funnits för indrivning i en avtalsslutande stat i sin helhet betalats under den månad då indrivningsframställningen gjorts, har skatten jämte påföljder influtit i sin helhet. Om det belopp som funnits för indrivning har betalats efter den månad då indrivningsframställningen gjordes, har dröjsmålspåföljderna inte uppburits för tiden från utgången av den månad indrivningsframställningen gjordes till utgången av den månad då den skattskyldige betalade skatten i den andra avtalsslutande staten. Om det konstateras att det bristande beloppet uppgår till minst 510 euro, kan skatteverket för de bristande dröjsmålspåföljdernas del göra en ny indrivningsframställning. Om det bristande beloppet är mindre än 510 euro kan det endast indrivas från egendom som finns i eller inkomst som erhålls från Finland, t.ex. från skatteåterbäring som betalas till gäldenären.

Indrivning i Finland av skatter som debiterats i ett annat nordiskt land

Den behöriga myndigheten i det andra nordiska landet framställer en begäran om handräckning i fråga om indrivning av skatt till Västra Finlands indrivningsenhet. Indrivningsbegäran kan gälla de skatter och avgifter som har uppräknats i handräckningsavtalets andra artikel. Begäran skall utan räntor och med dem jämställbara prestationer uppgå till minst 25 000 isländska, 2 500 norska, 2 500 svenska eller 2 500 danska kronor.

Valutakurser

Västra Finlands indrivningsenhet omräknar beloppet som ska indrivas till finsk valuta efter det att enheten fastslagit att skatterna är indrivningsbara i Finland. Som kurs används den kurs som Europeiska centralbanken 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 indrivas 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.

Betalningsuppmaning

Efter det att en indrivningsframställning har anlänt till Västra Finlands indrivningsenhet, sänder enheten till att börja med den skattskyldige en betalningsuppmaning som gäller den utländska skatten eller avgiften. I brevet uppmanas den skattskyldige att betala skatten eller avgiften till Skatteförvaltningens konto senast på den i brevet nämnda förfallodagen. I brevet specificeras de utländska skatter som kommit för indrivning (skatteslag, den tid för vilken skatten har påförts). 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.

Indrivning i utsökningsväg

Efter att ha skickat betalningsuppmaningen följer Västra Finlands indrivningsenhet med att betalningar inflyter på förfallodagen. Indrivningsenheten sänder skatterna och avgifterna som ingått i den utländska myndighetens indrivningsframställning för indrivning i utsökningsväg om de inte inbetalats på indrivningsenhetens konto som nämnts i det ovannämnda betalningsuppmaningsförfarandet. Vid indrivning i utsökningsväg åtföljs de bestämmelser som gäller i Finland. Om den skattskyldige har avlidit, indrivs skattefordran från dödsboets medel. Om dödsboet har skiftats, riktas indrivningen mot egendom som dödsboets delägare eller eventuellt någon annan har erhållit ur dödsboet. Det är tillåtet att vidta specialindrivningsåtgärder, 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 bevakningen av de utländska skatterna vid konkursen.

Betalningsarrangemang

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.

Besvär över utländska skatter

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 den skattskyldige 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 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 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 (L om skatteuppbörd 25 § och 27 § 2 mom.). På basis av handräckningsavtalet kvittas dock utländska skatter som finns för indrivning i Finland först efter att de skatter som debiterats i Finland har kvittats.

Preskription

Vid indrivningen av skatter och avgifter som debiterats i ett annat nordiskt land, 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 kan avbrytas eller skjutas upp. Den utländska skatten kan dock indrivas i Finland från egendom som utmäts här innan skatten preskriberats.

Västra Finlands 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 är det Nylands indrivningsenhet inom Skatteförvaltningen som är den behöriga myndigheten i tillämpningen. Förfarandet vid handräckningen i indrivningsärenden är emellertid i allmänhet likartat jämfört med det förfarande som iakttas 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 2008/55/EG (indrivningsdirektivet). Därutöver reglerar kommissionens förordning (EG) Nr 1179/2008 förfaranden som iakttas vid tillämpningen av indrivningsdirektivet. I praktiken är det dock i allmänhet endast indrivningsdirektivet som tillämpas mellan EU-medlemsländerna.

Utöver indrivningen av skattefordringar kan man med stöd av indrivningsdirektivet även be en annan medlemsstat förmedla upplysningar

för indrivningen. Begäran om upplysningar kan även gälla gäldenärens 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 Nylands 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.

Tillämpningsområde

Indrivningsdirektivet gör det möjligt att i fråga om de skatter som Skatteförvaltningen uppbär indriva moms, inkomst- och förmögenhetsskatter (inklusive fastighetsskatt) samt försäkringspremieskatter samt sådana räntor, administrativa straffavgifter samt böter och andra utgifter som hänför sig till dessa skatter i form av handräckning i en annan medlemsstat. Fastän indrivningsdirektivets tillämpningsområde är mycket omfattande, är det dock med stöd av indrivningsdirektivet inte möjligt att i ett annat EU-medlemsland indriva en arvs- och gåvoskatt och överlåtelseskatt som debiterats i Finland.

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 indrivas vara minst 1 500 euro. Detta belopp omfattar fordrans kapital, dröjsmålspåföljderna 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 indrivas 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.

Indrivningsbegäran innehåller dröjsmålspåföljderna t.o.m. den dag ansökan gjordes. I den stat som utför indrivningen uppbärs en dröjsmålsränta på den utländska skatten i enlighet med denna stats egen lagstiftning fr.o.m. den dag då indrivningsbegäran om fordran har

godkänts i denna stat. Även dessa upplupna räntor redovisas till ansökarstaten.

På preskriptionen av fordran tillämpas ansökarstatens lagstiftning. Bestämmelserna i ansökarstatens egen lagstiftning kan tillämpas på avbrott av och uppskov med preskriptionen. Om det i den stat som utför indrivningen vidtas en indrivningsåtgärd som enligt ansökarstatens lagstiftning skulle ha avbrutit eller skjutit upp preskriptionen i denna stat om åtgärden hade vidtagits i denna stat, avbryter eller skjuter upp åtgärden preskriptionen av skatten även i den stat som utför indrivningen.

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 besvärsärendet. I det fallet att skatten enligt ansökarstatens lagstiftning kan indrivas trots besvär och om samma princip även är i kraft i den stat som ger handräckning, kan indrivningen av skatten trots besvären emellertid fortsätta på ansökarstatens begäran. Ansökarstaten har då emellertid skadeståndsskyldighet om besvärsärendet 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. Man strävar efter att sända dokumenten angående indrivningar först och främst elektroniskt på nätet i stället för den traditionella korrespondensen.

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 följande överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt (den s.k. TREKK-överenskommelsen, även kallad överenskommelsen om förskottsinnehållning). En ny version av 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 vid skattebyrån och särskilt vad gäller de situationer där överenskommelsen begränsar återbäringen av skatt till en skattskyldig i Finland.

Avsikten med överens-kommelsen

Överenskommelsen berör situationer vid vilka 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.

En av avsikterna med överenskommelsen är också att kunna reglera överföringen av skattemedel mellan avtalsstaterna såväl i förskottsuppbördsskedet som efter verkställandet av den slutliga beskattningen. Genom överenskommelsen försöker man även undvika situationer vid vilka den skattskyldige skulle erhålla skatteåterbäring för en inkomstpost för vilken en annan avtalsstat kräver en skatteprestation.

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.

Överenskommelsen om överföring av skattemedel tillämpas därutöver på pensionsinkomst och näringsinkomst.

Myndigheterna

TREKK-överenskommelsens informationsutbyte sker mellan följande behöriga myndigheter:

Finland:	Huvudstadsregionens skattebyrå/Avdelningen för internationell beskattning
Island:	Tollsstorinn i Reykjavik
Norge:	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Sverige:	Skattekontor/Stockholm/utlandsenheten
Danmark:	Skat/Syddanmark/International inddrivelse/ Nordisk Trækk
Färöarna:	Taks/Føroya

Intern informationsutbyte inom Skatteförvaltningen i Finland

Det är Huvudstadsregionens skattebyrå som tar hand om informationsutbyte med de utländska myndigheterna. Utbytet förutsätter åtgärder även i beskattningen av den skattskyldige. Då det gäller de egentliga överföringsärendena, sker utbytet av handlingar och information mellan Huvudstadsregionens skattebyrå och de enheter som verkställer beskattningen av de skatskyldiga genom förmedling av regionala kontaktpersoner. TREKK-kontaktpersonen sköter i allmänhet förmedlingen av flera skattebyråers handlingar och kan alltså arbeta på någon annan skattebyrå eller på Skatteuppbördscentralen.

Överföringen av pengarna från Finland och mottagandet av pengarna i Finland sker på skatteuppbördsenheterna som TREKK-kontakt-

personen också håller kontakt med. För informationsutbytet finns de av Skatteförvaltningen använda Word-blanketterna NT3 – NT6 för överföringserbjudande, överföringsbegäranden och överföringsbeslut. Arbetsgivaren använder blanketterna NT1 och NT2, som inte förmedlas via kontaktpersonen.

De i överenskommelsen angivna skatterna

Överenskommelsen tillämpas på de skatter som nämns i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. TREKK-överenskommelsens artiklar angående skatteuppbörd (artiklarna 3-6) tillämpas inte på i dubbelbeskattningsavtalet avsedda s.k. gränsgångare. Överenskommelsen lämpar sig alltså även för överföring av källskatt.

Även slutlig skatt

Skattemedel 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.

Överenskommelsen gäller inte sjukvårds- och dagpenningspremien eftersom de inte nämns i skatteavtalet.

Stat i vilken preliminär skatt kan krävas

Preliminär skatt i arbetsstaten

Enligt TREKK-överenskommelsen 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 21 artikeln 7 punkten 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 TREKK-överenskommelsen att arbetstagarens hemviststat meddelar om utförandet av arbete av ovan nämnt slag till arbetsstaten.

Uthyrning 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 tillställa 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 den blankett VeroH 6136 (NT 3) som används av den finska myndigheten.

Tillställande av information från Finland
- skatteverket och blanketten 5052r, NT2

Om en person med hemvist i Finland arbetar i ett annat nordiskt land för en finsk arbetsgivare så att sexmånadersregeln kan tillämpas på utlandsinkomsten i Finland, är inkomsten i sin helhet skattefri i Finland. Arbetsgivaren kan på eget initiativ tillämpa sexmånadersregeln. Man kan låta bli att verkställa förskottsinnehållning utan att skattekortsändring ansöks i skattebyrån. Arbetsgivaren skall dock med blankett VEROH 5052a (NT2) anmäla arbetet till sin egen skattebyrå. Blanketten finns att få på webbplatsen skatt.fi (blanketter och publikationer/utlandslöner). Anmälan skall lämnas in inom en månad räknat från det då förskottsinnehållning första gången utlämnades. Skattebyrån får anmälan i två exemplar. Sker arbetet i ett annat nordiskt land, sänds den finska skattemyndighetens exemplar omedelbart efter kontrollen och undertecknandet från skattebyrån direkt till Huvudstadsregionens skattebyrå för att därifrån vidarebefordras till arbetsstaten. Skattemyndigheterna i arbetsstaten skrider på basis av blankettuppgifterna till åtgärder för att kräva betalning av preliminär skatt i ifrågavarande stat.

Finland som arbetsstat
- skattebyrån påför förskotten

Det kan förekomma tillfällen, vid vilka en arbetsgivare med hemvist i ett annat nordiskt land sänder sin arbetstagare till Finland så att beskattningsrätten tillfaller Finland. De finska myndigheterna erhåller kännedom om detta genom att skattemyndigheten i arbetstagarens hemviststat sänder blanketten NT2 till Finland. Meddelandet blir adresserat till Huvudstadsregionens skattebyrå, som vidarebefordrar underrättelsen till den behöriga skattebyrån. Om arbetsgivaren varken har ett fast driftsställe i Finland eller en representant som sköter om löneutbetalningen på ort och ställe, är arbetsgivaren inte skyldig att verkställa förskottsinnehållning i Finland. Skattebyrån fastställer i dessa fall förskottsskatten för ifrågavarande utländska arbetstagare.

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. TREKK-överenskommelsen förutsätter att verkställandet av förskottsinnehållning i hemstaten skall

vid behov kunna påvisas i arbetsstaten. För detta ändamål kan man på begäran få ett på blankett VeroH 6134a (NT1) utskrivet intyg av skattemyndigheten i hemstaten, som visas åt skattemyndigheten i arbetsstaten. I Finland finns blanketten att få på webbplatsen skatt.fi (blanketter och publikationer/utlandslöner). Om man företer intyget i arbetsstaten, får ifrågavarande stat inte kräva erläggande av preliminär skatt. Ett av myndigheterna i arbetsstaten framlagt påstående om att situationen tolkas som uthyrning av arbetskraft åsidosätter dock det skydd som intyget på blankett NT1 erbjuder.

Om arbetsstaten anser att beskattningsrätten inte tillfaller arbetsstaten, kräver de nordiska länderna med undantag av Norge i allmänhet ingen preliminär skatt fastän inget NT1-intyg skulle företes.

Upphörande med förskotts-innehållning

Om hemstatens myndighet utfärdat ett intyg på blankett NT1 och verkställandet av förskottsinnehållning i hemstaten avslutas efter detta, bör man sända en ny underrättelse till arbetsstaten om att uppgifterna i den tidigare avsända blanketten NT1 upphävs. I Finland ombesörjs detta med blankett 5052a (NT2). Ifall det framgår att en finländare arbetar i ett annat nordiskt land under en längre tid än planerat så att sexmånadersregeln kan tillämpas på lönen, skall arbetsgivaren upphöra med att verkställa förskottsinnehållning till Finland. Han lämnar in anmälan därom till sin skattebyrå med blankett VEROH 5052a. Skattebyrån sänder ett exemplar av blanketten till Huvudstadsregionens skattebyrå, som skall vidarebefordra det till arbetsstaten.

Dubbel preliminär skatt

TREKK-överenskommelsen inkluderar även bestämmelser, som blir tillämpliga vid det sällsynta tillfället att man trots överenskommelsen erlagt 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 tillgångar

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 begynnelse 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 att preliminär skatt på inkomsten uttagits i ett annat nordiskt land än det land som primärt skulle ha rätt att beskatta lönen, kan skattemedlen överföras till rätt stat på begäran av denna stat. Begäran görs med blankett NT4. Det finns ett färdigt Word-underlag för blanketten (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

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 förskottsinnehållningsmedel från Finland till ett annat nordiskt land kan inledas genom att ifrågavarande land tillställer de finländska myndigheter en framställning om överföring. Överföringen kan även påbörjas på finländskt myndighetsinitiativ med blankett 5052a. Överföringen kan även inledas på initiativ av skattebyrån i samband med verkställandet av beskattningen eller vid rättelse av debiteringen av en ändrad beskattning.

- skattebyråns skyldigheter

Om det konstateras vid skatteberedningen att man verkställt normal förskottsinnehållning i Finland på löneinkomst till vilken ett annat nordiskt land äger beskattningsrätten, skall skattebyrån omedelbart underrätta skatteverket om det inträffade. Skattebyrån och kontaktpersonen gör härefter tillsammans en överföringsförfrågan med blankett NT5, VEROH 6138r. Det finns ett färdigt Word-underlag för blanketten (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

Om man får ett nekande svar på förfrågan eller om inget svar fås före utgången av svarstiden, meddelar den enhet/kontaktperson som mottagit beskedet skattebyrån att förskottsinnehållningen får räknas den skattskyldige till godo vid den slutliga beskattningen. Om man däremot samtycker till en framställning om överföring, avfattas beslutet på blankett NT6, VEROH 6133r. Det finns ett färdigt Word-underlag för blanketten (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

Skattebyrån erhåller ett exemplar av överföringsbeslutet, varvid de överförda förskottsinnehållningarna lämnas obeaktade vid den i Finland verkställda beskattningen. Förfarandet är detsamma om skattebyrån konstaterar att den skattskyldige till följd av ett beslut av en besvärsinstans skulle få i återbäring skatt för arbete som borde beskattas i ett annat nordiskt land.

Med stöd av 22 § FörskUppbL (1118/96) kan förskottsinnehållning återbäras till den skattskyldige, om innehållningen verkställts på inkomst för vilken man inte behöver betala skatt i Finland. Då lön enligt sexmånadersregeln är helt skattefri i Finland, är återbäring enligt 22 § FörskUppbL möjlig. Medlen för tjänstgöring i ett annat nordiskt land kan inte återbäras förrän man avsänt en överföringsförfrågan till ifrågavarande arbetsstat (NT5).

- ansökan om återbäring enligt 22 § i lagen om förskotts-uppbörd

Ett annat nordiskt land kan tillsända Huvudstadsregionens skattebyrå en framställning om överföring eller en förfrågan om förskott som redovisats till Finland. I dessa fall sänder Huvudstadsregionens skattebyrå en förfrågan till skattebyrån/kontaktpersonen för arbetstagarens hemkommun om inkomsten kommer att bli beskattad i Finland eller om skattebyrån anser beskattningsrätten tillhöra det andra nordiska landet.

- initiativ av utländsk myndighet

Skattebyråns utlåtande är inte bindande vid den slutliga beskattningen, men det är tillräckligt för att frågan om överföring skall bli besvarad. Om lönen enligt skattebyråns utlåtande kommer att beskattas i Finland, meddelar Huvudstadsregionens skattebyrå den som begärt överföring att man inte kan godta begäran. Om skattebyrån däremot anser att beskattningsrätten tillkommer det andra nordiska landet, bör arbetsgivarens skattebyrå och därefter den skattskyldiges skattebyrå under inkomståret utreda om arbetsgivaren redovisat det innehållna förskottsbeloppet till den finska skattemyndigheten. 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 förskottsinnehållningen på lönen men försummat redovisningen till skattemyndigheten. Då förutsätter överföringen att det uppvisas en tillförlitlig utredning av att förskottsinnehållningen verkställts.

Hur inleds en överföring till Finland

Vid verkställandet av beskattningen kan man ibland konstatera att förskottsinnehållning inte verkställts i Finland på sådan löneinkomst som förtjänats i ett annat nordiskt land och som skall bli beskattad enbart i Finland. Situationen kan då vara den att löntagaren betalt förskottsskatt för inkomsten i arbetsstaten. Detta kan i sin tur bero på att arbetsgivaren haft sin hemvist i en tredje stat, dvs. i något annat land än i något av de nordiska länderna. Det är även möjligt att preliminär skatt uttagits i arbetsstaten på grund av att man från början gjort det felaktiga antagandet att beskattningsrätten tillfaller arbetsstaten. Om det är uppenbart att det kan finnas förskottsinnehållningsmedel i arbetsstaten, skall skattebyrån omedelbart meddela detta skriftligen till kontaktpersonen. I brevet uppges den skattskyldiges personuppgifter, tiden för tjänstgöringen utomlands, arbetsgivarens namn, tjänstgöringsorten samt lönebeloppet. Blanketten för överföringsbegäran är NT4, VEROH 6137r.

Skattebyrån/kontaktpersonen sänder härefter genom förmedling av Huvudstadsregionens skattebyrå en förfrågan eller en framställning om överföring till arbetsstaten. Om medlen blir överförda till Finland, använder sig skattebyrån av de överförda medlen till avkortning av arbetstagarens skatter likt normala i Finland verkställda förskottsinnehållningar. Förfarandet är detsamma om man i samband med skatterättelse, efterbeskattning eller på nytt verkställd beskattning konstaterar att det eventuellt kan finnas preliminära skatter i ett annat nordiskt land som kunde överföras till Finland.

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 de finska skattemyndigheterna. Detta beror på att man i många länder av utlänningar förutsätter en tillförlitlig utredning om hemviststaten innan skatteavtalets förmånligare skatteprocentsatser tillämpas. I många länder finns det särskilda blanketter med vilka ansökan om en skatteavtalsförmån görs och på vilka boendeintygen även antecknas. Belgien, Danmark, Nederländerna, Schweiz och Storbritannien har därutöver särskilda blanketter för bl.a. de inkomsttagare som har hemvist i Finland.

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. I t.ex. Tyskland finns en allmän blankett i bruk, vilken oberoende av stat lämpar sig för alla utanför Tyskland bosatta.

Österrike och Spanien

På blanketterna finns i allmänhet den adress dit den med intyget utländska försedda blanketten skall sändas. På Österrikes blanketter saknas adressen. I samband med att ett intyg som utfärdats för Österrike ges åt den skattskyldige skall han meddelas den adress dit intyget skall sändas. Intyget skall sändas till följande adress:

Österrike:
Finanzamt Eisenstadt
Neusiedler Strasse 46
A 7001 Eisenstadt
Österreich

Hos skattebyrån kan även anhållas om ett boendeintyg för en stat som inte har en särskild blankett på vilken boendeintyget kan antecknas, t.ex. Spanien. Boendeintyget uppgörs härvid i fri form, t.ex. på samma sätt som den modell som finns som bilaga till detta kapitel. Man skall i den skattskyldiges handlingar göra en anteckning om att man utfärdat intyget.

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.

- används som jämförelseuppgift

Utställandet av intygen skall göras så enkelt som möjligt. Ansökningar om intyg diarieförs inte och i normalfall behöver inte skattebyrån någon kopia av handlingarna. Blanketterna har i regel uppgjorts så att ett exemplar som en kontrolluppgift blir kvar hos skatteförvaltningen i Finland. När det gäller företag kan detta exemplar sändas till skatteverket för att där tillgodogöras vid skattegranskningarna.

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.

Blankett VEROH 6132d

Att ett hemvistintyg kan avkrävas baserar sig på skattemyndigheternas skyldighet att pröva alla inkomna ärenden. I Finland finns blankett VEROH 6132 (bilaga) 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.

- pensionärer

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 avtalsslutande 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 skattemyndig-

heten 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 kunnat observera att t.ex. polismyndigheternas och skattemyndigheternas uppgifter om i landet boende inte är överensstämmande.

Man förutsätter att även personer som börjar arbeta utomlands företer 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 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 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 Färöarnas språk 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 skall 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 skall skattebyrån i språkfrågor kontakta skatteverket, bl.a. om man behöver hjälp med översättningen av ett brev som är avfattat på ett annat nordiskt språk. Om det inte heller vid skatteverket finns de språkkunskaper som saken kräver, beslutar skatteverket om anskaffande av utomstående översättningshjälp samt svarar även för de kostnader detta ger upphov till. 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 heller 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 i Finland den myndighet som sörjer för uppföljningen av avtalet.

RÄTTSPRAXIS

HFD 1992/2272

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 1965/489II 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 4063/1996

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 tillställa 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 2006/434

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.

NT1

SUOMI
FINLAND

ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN TOIMITTAMISESTA SUOMESSA, kun työ tehdään muussa pohjoismaassa
Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleen

ANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSINNEHÅLLNING VERKSTÄLLS I FINLAND då arbetet utförs i ett annat nordiskt land
Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	**Työskentelypaikkakunnat** Arbetsorter

A TYÖNANTAJA ARBETSGIVARE

Nimi Namn	**Osoite** Adress
Yhteyshenkilö ja puhelinnumero Namn och telefonnummer	**Y-tunnus** FO-nummer
Suomalaisen työnantajan toimeksiantaja tai urakoitsija/rakennuttaja työskentelyvaltiossa (nimi ja osoite) Den finska arbetsgivarens uppdragsgivare eller entreprenörer/byggherre i arbetsstaten (namnet samt adressen)	
Onko työnantajalla työskentelyvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta työntekijän palkalla rasitetaan? Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar? ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej	

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	**Etunimet** Förnamn
Henkilötunnus Suomessa Personbeteckning i Finland	**Syntymäaika** Födelsetid
Osoite Suomessa Adress i Finland	**Verotuskunta** Beskattningskommun
Osoite työskentelyvaltiossa Adress i arbetsstaten	

C TYÖSKENTELYN KOKONAISKESTO TOTAL TJÄNSTGÖRINGSTID

Oleskelu työskentelyvaltiossa alkoi Vistelsen i arbetsstaten började	**Oleskelun oletetaan päättyvän** Vistelsen uppskattas bli avslutad
/ 20	/ 20

D SUOMALAISEN TYÖNANTAJAN ALLEKIRJOITUS DEN FINSKA ARBETSGIVARENS UNDERSKRIFT

Päiväys ja työnantajan allekirjoitus Datum och arbetsgivarens underskrift

E SUOMEN VEROVIRANOMAISEN ALLEKIRJOITUS FINSKA SKATTEMYNDIGHETENS UNDERSKRIFT

Vahvistamme, että edellä mainittu työnantaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen Suomessa tässä ilmoituksessa mainitusta työstä saadusta palkkatulosta. Työntekijä on verovelvollinen Suomessa kysymyksessä olevasta tulosta.
Vi bekräftar att den ovannämnda arbetsgivaren är skyldig att verkställa förskottsinnehållning i Finland på löneinkomsten av det i anmälan nämnda arbetet. Arbetstagaren är skattskyldig i Finland för inkomsten i fråga.

Ilmoitus vastaanotettu Anmälan mottagits / 20	**Veroviranomainen** Skattemyndighet	**Allekirjoitus** Underskrift

VEROH 6134a 7.2009

OHJEET
ANVISNINGAR

Tätä lomaketta käytetään silloin, kun Suomessa asuva työntekijä tekee työtä jossain toisessa pohjoismaassa.

Työntekijän palkasta ei tarvitse maksaa veron ennakkoa työskentelyvaltiossa, jos työntekovaltion veroviranomaiselle tällä Suomen viranomaisen allekirjoittamalla lomakkeella osoitetaan, että ennakonpidätys toimitetaan Suomessa.

Seuraavien ehtojen tulee täyttyä:

- **Työntekijän oleskelu työntekovaltiossa ei saa ylittää 183 päivää 12 kuukauden jakson aikana**
- **Palkan maksaa suomalainen työnantaja**
- **Työstä suoritettu korvaus ei saa rasittaa työnantajan työntekovaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa**
- **Kysymyksessä ei ole työvoiman vuokraus**

Työ ei saa käsittää (mannerjalustalla olevien) hiilivetyesiintymien tutkimista tai hyväksikäyttöä tai tällaiseen toimintaan liittyvää rakennustyötä.

Kohtaan C merkitään kokonaisoleskeluaika työntekovaltiossa. Jos työskentelyjakso alkaa 1.12.2009 ja sen arvioidaan jatkuvan 31.3.2010 saakka, molemmat päivämäärät on merkittävä kohtaan C.

Työnantaja täyttää lomakkeen ja lähettää sen omalle verotoimistolleen. Allekirjoitettuaan lomakkeen verotoimisto lähettää sen työntekovaltion veroviranomaiselle sekä kopion työnantajalle ja työntekijälle.

Denna blankett skall användas då en arbetstagare som är bosatt i Finland utför arbete i ett annat nordiskt land.

Arbetsstaten kan inte kräva preliminär skatt på arbetstagarens lön om man med denna blankett, som undertecknats av finsk skattemyndighet, bevisar att förskottsinnehållning verkställs i Finland.

Följande villkor skall vara uppfyllda:

- Arbetstagarens uppehåll i arbetsstaten får inte överstiga 183 dagar under en period på 12 månader
- Lönen skall utbetalas av en finsk arbetsgivare
- Ersättningen för arbetet får inte belasta arbetsgivarens i arbetsstaten befintliga fasta driftställe
- Det är inte fråga om arbetsuthyrning

Arbetet får inte gälla undersökning eller utnyttjande av kolväteförekomster (på kontinentalsockeln) eller byggnadsarbete i förbindelse med sådan verksamhet.

Anteckna i punkt C den totala tjänstgöringstiden i arbetsstaten. Om tjänstgöringen börjar 1.12.2009 och den uppskattas pågå t.o.m. 31.3.2010, fyll i båda datumen i punkt C.

Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin skattebyrå. Skattemyndigheten undertecknar blanketten och skickar den till skattemyndigheten i arbetsstaten. En kopia ska skickas till arbetsgivaren och en till arbetstagaren.

VEROH 6134a 7.2009

NT2

SUOMI
FINLAND

ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN TOIMITTAMATTA JÄTTÄMISESTÄ SUOMESSA

Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleen

ANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSINNEHÅLLNING INTE VERKSTÄLLS I FINLAND

Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	**Työskentelypaikkakunnat** Arbetsorter	**Ennakonpidätystä ei toimiteta alkaen** Förskottsinnehållning verkställs inte fr.o.m. / 20

A TYÖNANTAJA ARBETSGIVARE

Nimi Namn	**Osoite** Adress
Yhteyshenkilö ja puhelinnumero Namn och telefonnummer	**Y-tunnus** FO-nummer

Onko työnantajalla työskentelyvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta työntekijän palkalla rasitetaan?
Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar? ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	**Etunimet** Förnamn
Osoite Suomessa Adress i Finland	**Verotuskunta** Beskattningskommun
Osoite työskentelyvaltiossa Adress i arbetsstaten	**Henkilötunnus Suomessa** Personbeteckning i Finland

Työskentelyvaltiossa olevan toimeksiantajan nimi ja osoite Namn och adress av uppdragsgivaren i arbetsstaten

C TYÖSKENTELYN KOKONAISKESTO TOTAL TJÄNSTGÖRINGSTID

Oleskelu työskentelyvaltiossa alkoi Vistelsen i arbetsstaten började	**Oleskelun oletetaan päättyvän** Vistelsen uppskattas bli avslutad	**Rahapalkka/kk** Penninglön/mån.	**Valuutta** Valuta
/ 20	/ 20		

Muut korvaukset ja edut (rasti ruutuun): Övriga ersättningar och förmåner (kryss i rutan): ☐ **päiväraha** dagtraktamente ☐ **asuntoetu** bostadsförmån ☐ **autoetu** bilförmån ☐ **muu etu** annan förmån

Jos kyseessä on muussa pohjoismaassa tapahtuva työskentely, täytetään myös tämä kohta:
Onko ulkomaantyöskentelyn palkasta aluksi toimitettu ennakonpidätys Suomeen? (Tätä pidätystä ei saa oikaista).

Är det fråga om arbete som utförs i ett annat nordiskt land, skall också denna punkt fyllas i:
Har det till en början verkställts förskottsinnehållning till Finland på utlandsinkomsten? (Denna förskottsinnehållning får inte rättas). ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej

D ALLEKIRJOITUS UNDERSKRIFT

Päiväys ja työnantajan allekirjoitus
Datum och arbetsgivarens underskrift

E VEROVIRANOMAISEN MERKINTÖJÄ SKATTEMYNDIGHETENS ANTECKNINGAR

Ilmoitus vastaanotettu Anmälan mottagits	**Veroviranomainen** Skattemyndighet	**Allekirjoitus** Underskrift
/ 20		

VEROH 5052a 7.2009

OHJEITA

Jos palkkaa maksetaan ulkomailta tapahtuvasta työskentelystä, on mahdollista, että palkka on Suomessa verovapaata ns. kuuden kuukauden säännön nojalla. Jos sääntö soveltuu, palkasta ei toimiteta ennakonpidätystä Suomeen.

Ennakonpidätyksen toimittamatta jättämistä harkitsevan työnantajan tulee varmistua säännön soveltumisedellytysten täyttymisestä. Edellytyksiä on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 275 "Ulkomaille lähetettävä työntekijä". Julkaisu löytyy verohallinnon Internetsivuilta www.vero.fi kohdasta "Vero-ohjeet"/"Tietoja kansainvälisistä tilanteista".

Jos työnantaja jättää ennakonpidätyksen toimittamatta, hän täyttää ja lähettää lomakkeen omaan verotoimistoonsa. Jokaiselta kalenterivuodelta täytetään erillinen lomake.

Jos työntekijän työskentelyvaltio vaihtuu ja siitä huolimatta poikkeuksellisesti kuuden kuukauden sääntö edelleen soveltuu, työnantajan tulee antaa uusi ilmoitus.

Veroviranomainen voi käyttää lomakkeen tietoja tietojenvaihtoon työskentelyvaltion viranomaisen kanssa.

ANVISNINGAR

Om lön utbetalas för arbete utomlands, är det möjligt att lönen med stöd av den s.k. sexmånaders regeln är skattefri i Finland. Om regeln kan tillämpas, verkställs det inte någon förskottsinnehållning på lönen till Finland.

En arbetsgivare som överväger att låta bli att verkställa förskottsinnehållningen skall försäkra sig om att förutsättningarna för att regeln skall kunna tillämpas blir uppfyllda. Förutsättningarna klargörs i Skattestyrelsens publikation 275 "Arbetstagare som sänds till utlandet". Publikationen är tillgänglig på skatteförvaltningens Internetsidor, adress www.vero.fi/svenska, sidan "Skatteinfo"/"Uppgifter om beskattningen, internationella arbetssituationer".

Om arbetsgivaren låter bli att verkställa förskottsinnehållning, ska han fylla i och skicka blanketten till sin egen skattebyrå. Man ska fylla i en egen blankett för varje kalenderår.

Om arbetstagaren byter arbetsstat och om sexmånaders regeln trots detta undantagsvis fortfarande kan tillämpas, måste arbetsgivaren lämna in en ny anmälan.

Skattemyndigheten kan använda uppgifterna i blanketten för informationsutbyte med myndigheten i arbetsstaten.

VEROH 5052a 7.2009

Beskattning utomlands i strid mot skatteavtal?

Detta meddelande behandlar situationer där i Finland bosatt privatperson eller företag anser sig blivit beskattad i en annan stat i strid mot skatteavtal. Om det är fråga om beskattningen av dividend-, ränte- eller royaltyinkomst, får man i allmänhet den för mycket uttagna skatten tillbaka när man i källstaten lämnar tilläggsutredning till antingen betalaren eller skattemyndigheten. Rättelsen kan vanligen göras smidigt även i andra sådana situationer där beskattningen som står i strid mot skatteavtalet har grundat sig på en bristfällig utredning eller ett missförstånd. I det följande behandlas olika situationer mera ingående.

1. Källstaten har tagit ut för stor skatt på dividend, ränta eller royalty

I de flesta staterna är skatten på sådan dividend, ränta och royalty som betalas till utlandet 25 - 30 %. Staterna har dock ingått skatteavtal där det har överenskommits om att det tas ut en lägre skatt, t.ex. endast 15 %, hos den som är bosatt i den andra avtalsslutande staten. Inkomsttagaren ska i källstaten ge utredning om att han är berättigad till skatteavtalsförmånen i fråga. Utan utredning är betalaren i allmänhet skyldig att ta ut en högre skatt på inkomsten. Betalaren kan ofta ta utredningen i beaktande och ta ut den skatteavtalsenliga lägre skatten då han betalar prestationen. Det är dock ett normalt förfarande att betalaren tar ut en högre skatt och inkomsttagaren får skatteavtalsförmånen först efter det att han har gjort återbäringsansökan till skattemyndigheten i staten i fråga. Man måste ofta använda källstatens blanketter vid ansökan.

Exempel 1
Danmark har hos den i Finland bosatta privatpersonen X tagit ut skatt på dividend enligt 28 % trots att skatteavtalet förutsätter en skatt om endast 15 %. För att få rättelse kan X av den danska dividendbetalaren eller den danska skattemyndigheten be om anvisningar hur han ska handla. Avisningar för återbäringen av den för mycket uttagna skatten på dividend finns även vid punkten Danmark på den nordiska skatteportalen www.nordisketax.net.

Till utredningen eller återbäringsansökan ska man ofta bifoga **ett hemvistintyg** som skattemyndigheten i sökandens hemstat utfärdat. Om en person som är bosatt i Finland behöver ett hemvistintyg, ska han be om det av sin egen skattebyrå i Finland.

2. Källstaten har i strid mot bestämmelser i skatteavtal beskattat annan inkomst

Beskattning i strid mot skatteavtal kan även gälla t.ex. löneinkomster. Då är det ofta fråga om att betalaren inte haft tillräckliga faktauppgifter eller att betalaren inte känt till bestämmelserna i skatteavtalet tillräckligt väl. Ofta hjälper det med tilläggsutredningar.

Exempel 2
Den finländska forskaren Y har fått lön av ett svenskt universitet i 9 månader. Av denna tid har Y arbetat 5 månader i Finland och 4 månader i Sverige. Sverige har beskattat lönen för hela tiden trots att Sverige enligt skatteavtalet har beskattningsrätt endast till den del av lönen som hänför sig till arbetet i Sverige (4 månader). Forskaren Y bör ta kontakt med det svenska universitetet och redogöra för att han utförde en del av arbetet i Finland. Om universitetet inte själv kan återbära den för mycket uttagna skatten, kan det sannolikt ge råd om var Y kan söka ändring. Y kan vid behov även ta kontakt med den svenska skattemyndigheten.

Ett finländskt företag kan ha beskattats för t.ex. royaltyinkomst i en annan stat trots att företaget anser att inkomsten inte utgör inkomst enligt skatteavtalets artikel om royalty utan rörelseinkomst, till vilken källstaten inte har beskattningsrätt om företaget inte har fast driftställe i källstaten.

Exempel 3
Prestationsbetalaren har i staten A tagit ut källskatt enligt 10 % hos ett finländskt företag eftersom betalaren ansett att inkomsten utgör ersättning för upphovsrätt, på vilken skatteavtalets artikel om royalty ska tillämpas. Företaget anser dock att det är fråga om en normal rörelseinkomst (och inte om royalty) och kräver att skatten ska återbäras i staten A. Om besvärsinstansen i staten A anser att inkomsten utgör rörelseinkomst och den inte ska beskattas, får företaget källskatten tillbaka.

3. Situationer där ändringssökandet inte har lyckats i källstaten

Ibland blir faktaunderlaget inte klarlagt i den andra staten ens vid ändringssökandet eller staten i fråga har en annan uppfattning om inkomstens art än Finland. Om ändringssökandet inte lyckas i den andra staten, lönar det sig för den skattskyldige att ta kontakt med sin egen skattebyrå i Finland. Skattebyrån kan vid behov tillsammans med Skattestyrelsen bedöma om det i besvärsinstansens avgörande finns sådan motivering som kan accepteras i Finland. Om så är fallet, kan den finska beskattningen rättas och dubbelbeskattningen undanröjas.

Ömsesidig överenskommelseförfarande

I skatteavtal har stater överenskommit även om s.k. ömsesidigt avtalsförfarande. I specialfall kan staternas behöriga myndigheter (i allmänhet finansministeriet eller Skatteförvaltningen) överlägga om undanröjandet av dubbelbeskattningen eller av annan beskattning som står i strid mot skatteavtalet. Slutresultatet av överläggningarna kan vara att den ena staten eller bägge staterna avstår från sin skatt eller från en del av sin skatt. Staterna har emellertid ingen absolut skyldighet att avstå från sin skatt. Om man har sökt ändring i samma ärende, inleds överläggningarna först när besvärsinstansen gett sitt avgörande.

I det ömsesidiga överenskommelseförfarande är det fråga om att tjänstemän genom sin inbördes korrespondens reder ut fallet och varandras åsikter och försöker att finna ett avgörande för det enskilda fallet. Överläggningarna kan mycket väl pågå i flere år och komma fram till att man ber den skattskyldige framföra rättelseyrkande/yrkande på återbäring i källstaten. Det är alltså inte vettigt att använda förfarandet som förstahandsförfarande i stället för återbäringsansökan vid rättelse av fel. Det kommer i fråga närmast i situationer där beskattningen i den andra staten inte har kunnat ändras trots ändringssökande.

För att inleda förfarandet kan en skattskyldig som är bosatt i Finland vända sig till Skattestyrelsen med ett fritt formulerat brev (”Begäran att det i skatteavtalet avsedda ömsesidiga överenskommelseförfarandet ska inledas”). I några skatteavtal finns tidsbegränsningar för denna begäran. Om det är finansministeriet som är den behöriga myndigheten i något enskilt fall, överför Skattestyrelsen ärendet till ministeriet. Före den officiella begäran bör den skattskyldige ta kontakt med Skattestyrelsen, varvid man kan reda ut om förutsättningarna för det ömsesidiga överenskommelseförfarandet föreligger.

Ibland kommer det fram att den andra staten har beskattningsrätt men den skattskyldige är missnöjd med t.ex. att den andra staten inte godkänt vissa avdrag. Då är det inte fråga om beskattning i strid mot skatteavtalet utan om huruvida beskattningen verkställts rätt enligt den andra statens lagar. Sådana fall handläggs inte vid det ömsesidiga avtalsförfarandet.

REPÚBLICA PORTUGUESA

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

PEDIDO DE REDUÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO PORTUGUÊS SOBRE DIVIDENDOS DE ACÇÕES NOS TERMOS DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA ENTRE PORTUGAL E

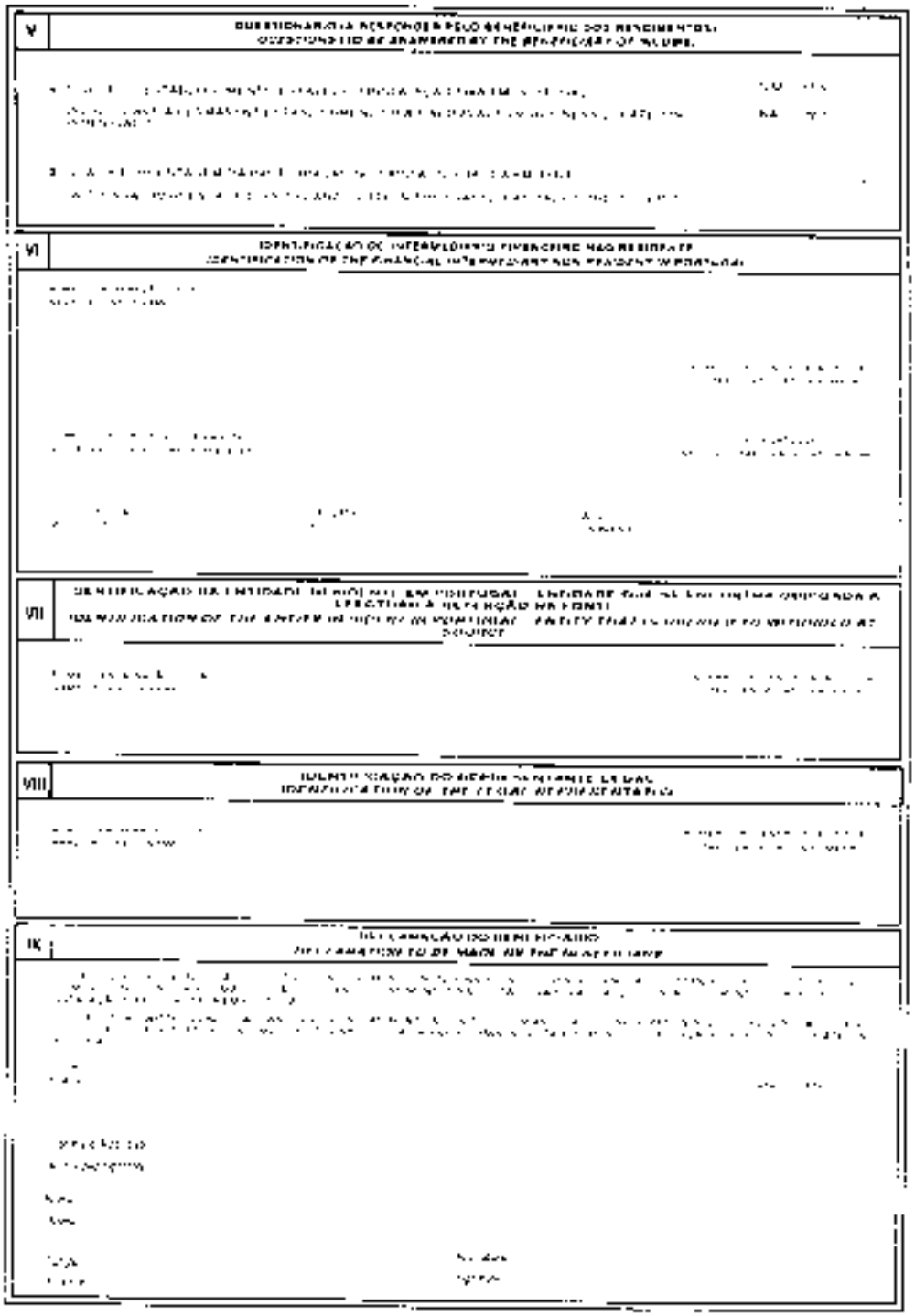
CLAIM FOR REDUCTION IN THE SOURCE OF PORTUGUESE TAX ON DIVIDENDS FROM SHARES UNDER THE TERMS OF THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION CONCLUDED BETWEEN PORTUGAL AND

I

II

III

IV



V

VI

VII

VIII

IX

SF

Hakemus vapautuksen saamiseksi Tanskan osinkoverosta [1]

Ansökan om befrielse från dansk dividendskatt [1]

Andragende om fritagelse for dansk udbytteskat [2]

Kappale 1

Exemplar 1

Särskild ansökan ingives för varje bolag

Uddrag af overenskomsten mellem Danmark og Finland til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Artikel 10

(1) Udbytte som udbetales af et selskab der er bosiddende i en af de kontraherende stater til en person som er bosiddende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

(2) [illegible]

(3) [illegible]

(4) [illegible]

Ote Suomen ja Tanskan välisestä sopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi.

10 artikla

(1) [illegible]

(2) [illegible]

(3) [illegible]

(4) [illegible]

Utdrag av avtalet mellan Finland och Danmark för undvikande av dubbelbeskattning

Artikel 10

(1) [illegible]

(2) [illegible]

(3) [illegible]

(4) [illegible]

Finnish - Swiss
Double Taxation Agreement
of 16th December 1991
http://www.estv.admin.ch

CLAIM FOR REFUND
of Swiss anticipatory tax withheld on dividends and interest derived from sources within Switzerland

Form. 88

File number

Refund claimed for the year(s) + +

Reference

BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME:
Name and first name/name in full as listed in the trade, commercial and/or tax register, full address

ENTWURF
14.01.2005

BENEFICIAL OWNER or AUTHORISED AGENT/REPRESENTATIVE:
Name and postal address in full (compulsory)

Full address of payment
Name, address in full of the bank (including IBAN - International Bank Account Number; if not available, account number) or post office (including account number) to which the amount has to be paid

to be left blank

AMOUNTS HAVE TO BE INDICATED IN SWISS FRANCS!

Description of securities Name of debtor	Date of acquisition	Number of shares, Total par value of bonds, etc.	Par value per share, Rate (%) of int.	Due date of dividend, interest, etc. (day, month, year)	Gross dividends refund at the rate of 25 % CHF	30 % (subsidiary) CHF	Gross interest refund at the rate of 35 % CHF
1	2	3	4	5	6	7	8
				Total gross income			

The undersigned declares that the information contained on this form (**both sides**) is correct.
Signature of claimant:

25 % on total of column 6 ..... CHF

30 % on total of column 7 ..... CHF

35 % on total of column 8 ..... CHF

Total refund claimed ..... CHF

Place and date

Enclosures:

Please see reverse
REPRINT PROHIBITED

1st copy for the Federal Tax Administration, Bern

INSTRUCTIONS

- The first three copies of this form duly completed and signed, must be sent to the competent residence tax office.
- **Multiple items of income (dividends, interest) giving raise to a claim for refund concerning the same calendar or business year should be filed on one form.** It is also acceptable to use only one form for items of income concerning more than one calendar or business year.
- The competent tax office will certify the claim on this form. **The first two copies of the claim are to be sent to the Federal Tax Administration, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Switzerland, no later than 31st December of the third year following upon the calendar year in which the income became due.**
- **Vouchers, credit slips, account statements etc.:** The claim form must always be accompanied by **evidence showing the Swiss tax withheld (in Swiss Francs).** Such evidence must include the following information: First and family name / name in full as listed in the trade/commercial and/or tax register, full residential address of the beneficial owner; type and nominal value of the securities; number of shares; dividend per share or interest rate; gross amount of the income taxed at source and due date; amount of the deducted Swiss anticipatory tax; date of issue of the evidence as well as the name and authorized signature of the issuer. The Federal Tax Administration reserves the right to request further evidence and information.
- **Power of Attorney:** If the claim is made by an authorised agent/representative, a power of attorney must be produced. Such persons are considered to be authorised to act on behalf and in the name of the beneficial owner of the income, legally valid until revocation of the power of attorney.
- **Note to column 3:** State exact date of acquisition if acquired within twelve months prior to the due date shown in column 5; if acquired earlier, just state «before 20..» (year).
- **Note to column 7:** A Finnish joint stock company which controls directly at least 20 % of the Swiss company paying the dividends, may be entitled to claim repayment of Swiss anticipatory tax deducted in excess of 5 percent of the gross amount of dividends. Joint stock companies claiming refund of Swiss tax on such dividends must give full particulars under «6. OBSERVATIONS» (see below) of the facts upon which they base their claim. In other cases, the repayment of Swiss tax is made at the rate deducted in excess of 10 per cent (column 6).
- Claims for refund of the deducted Swiss anticipatory tax **on distributions of Swiss Collective Investment Vehicles** deriving **at least 80%** from income of **non-Swiss sources** have to be asserted directly at the Federal Tax Administration in Bern, using Form 25A.

QUESTIONS TO BE ANSWERED BY THE BENEFICIAL OWNER (In case the form is filled in by an authorised agent/representative, the term «you» means the beneficial owner)

1. On the date(s) set out in column 5 on the front page:

☐ Yes ☐ No a) Were you **beneficially entitled** to the income specified on the front page?
If not, please state the reasons under «6. OBSERVATIONS» on what base you are claiming the refund.

☐ Yes ☐ No b) Did you **draw this income for yourself?**
If not, please state the reasons under «6. OBSERVATIONS» on what base you are claiming the refund.

☐ Yes ☐ No c) If the answer to question b) is «yes», are the shares part of your **own shares position** (Nostro/own portfolio, no underlying beneficiaries)?

☐ Yes ☐ No d) If the answer to question c) is «yes», were those shares at the due date of the payment part of **«Securities Lending Transactions»**? Were you the borrower at the due date of payment? Please comment under «6. OBSERVATIONS». Please note that only the recipient of the **«real dividend» (and not manufactured)** is entitled to the refund of this tax.

☐ Yes ☐ No e) Were you at the due dates mentioned in this claim **resident** at the address indicated on the front page? If not, please give the full address concerned under «6. OBSERVATIONS».

2. During any calendar year in which income specified on the front page became due (column 5):

a) Indicate your **legal form** (not applicable for individuals): .....

☐ Yes ☐ No b) Were you engaged in trade or business in Switzerland through **a permanent establishment** situated in Switzerland?

☐ Yes ☐ No c) Were you a member of a **partnership** created or organised under Swiss law?
If any answer to be given under (2) is «yes», give full particulars under «6. OBSERVATIONS»

☐ Yes ☐ No **3.** Were you **subject to Finnish income tax or corporation tax** on the **full amount** of the income listed in this form?
If the answer is «no», give full particulars under «6. OBSERVATIONS»

☐ Yes ☐ No **4.** Does the claim relate to income from **inheritance?**
For claims that are established in the name of a deceased person or jointly owned estate, the following information is requested: First and family name, last address in full and date of death of the deceased, first and family name as well as full address of persons jointly owning the estate and their percentage share of the inheritance.

☐ Yes ☐ No **5.** Are you **a collective investment vehicle?**
If «yes», please give full details of your legal form .....

6. OBSERVATIONS:

FIN

[illegible]

VEROTOIMISTON TODISTUS

[illegible]

Inland Revenue

Form FIN 2/Company

United Kingdom Income Tax

In any communication please quote
F.D.U.

Claim on behalf of a company which is a resident of Finland to relief from United Kingdom income tax on interest and Royalties arising in the United Kingdom

- A responsible officer of the company should complete and sign both copies of the form and then send them to the tax office of the claimant's domicile (Kotikunnan Verotoimisto). After certification one copy of the form is returned to you to send to the Inspector of Foreign Dividends, Prudential Buildings, 72 Mansfield Way, Nottingham, England NG1 6AS.
- If repayment is claimed please attach the original certificates of deduction of tax.
- Give full details of the income overleaf.
- If further information is needed apply to the Inspector of Foreign Dividends.

Use CAPITAL letters throughout

Full name of company

Full address

If enquiries about this claim to be sent to an agent

Agent's name

Address

Questions

1. What is the date and place of the company's incorporation, formation or establishment?
2. Where is the company's business managed and controlled?
3. Is the company engaged in any trade or business in the UK or does it perform independent personal services from a fixed base there?

   If YES, give full details
4. If the claim relates to interest, does the company bear French tax on it?
5. If in the declaration overleaf the company claims relief from UK income tax at source, is any change in the above-mentioned circumstances expected during the next three years?

   If YES, give details

Certification

(To be signed by the Kotikunnan Verotoimisto (Syntymaa))

Certify that

is liable to Finnish tax on the payment of French tax

Signature

Date

Designation

Claimant's reference no

Official Stamp

For the use of the United Kingdom Revenue only

Order no

Order issued

PO Code

Pay
- Cashier
- Bank with the payment
- Remit to bank etc

Up to

Countersigned

Countersigned

Allot payment net (UK to agent)

Details of income

- Enter below full details of the income for which you are claiming relief from UK income tax
- Remember to attach the original tax deduction certificates if claiming repayment of income tax already deducted

Interest			Amount of income from each source	Amount of UK income tax deducted
Full title of securities or description of loan and full name and address of person(s) by whom interest is paid	Due dates	Name (or names in the order) in which securities are registered. For bearer securities, write 'Bearer'. Show reference number of accounts where appropriate	£	£
Royalties (other than royalties from natural resources)				
Full description of royalties and date of contract		Full name and address of • the person in the UK by whom the royalties are paid • the agent, if any, in the UK by or through whom the payments are made		
Total amount of income and amount of UK income tax deducted				

Declaration

I declare that the company is beneficially entitled to the income from the sources shown above

I also declare that to the best of my knowledge and belief the details given on this form are correct

I claim on behalf of the company the relief from UK income tax provided by the double taxation agreement

SIGNATURE

Date

Please (✓) as appropriate)

- make repayment to
  - the company ☐
  - the company's bank/agent in the UK ☐
- authorise relief at source ☐

Bank/agent's name, address and account number (if any)

© Crown copyright 1993

CLAIM
FOR REPAYMENT OF AUSTRIAN WITHHOLDING TAX

under the tax treaties concluded by Austria

Entry stamp
of the Austrian tax authority

File No.
of the Austrian tax authority

I. STATE*:

* Please indicate here your State of residence

II. Information on the claimant

Reference No. of claimant if possible
Full name Business name (in the case of legal persons) Legal form (in the case of legal persons, e.g. stock corporation, etc.) Address (post code, town, street, number) Telephone or fax number, e-mail address Representative (if any) (Name, address) Telephone or fax number, e-mail address

III. Computation of repayment amount	To be filled in by the claimant (all amounts in Euro)	Leave blank for the Austrian tax authority
DIVIDENDS (according to Sheet A)	€	Verfügung Rückzahlung wird bewilligt für
ROYALTIES (according to Sheet B)	€	€
OTHER INCOME (according to Sheet C)	€	Datum Unterschrift
REPAYMENT AMOUNT	€	Genehmigung

ZS-RE1 (Auflage XXX)

IV. Information concerning the transfer of the repayment amount

The claimant requests to transfer the repayment amount to the Account

No

account holder

at (financial institution)

address

bank code number

V. Declaration by the claimant

The claimant declares that the statements made in this claim form are true

Town and date

Signature

VI. Residence certificate of the foreign tax administration

For the purpose of obtaining tax relief in Austria it is certified that within the meaning of the Double Taxation Convention Austria has concluded with the State indicated in Section I the claimant on the date(s) when the income was received (Section III) was a resident of that State and that the information on the claimant (Section II) is in accordance with our knowledge

Date

Stamp

Signature

SHEET A

with regard to form ZS-RE1

DIVIDENDS

A) General information

1	Did you maintain a fiscal domicile in Austria at the date(s) when the dividends stated overleaf were received? If so, please state address:	☐ yes ☐ no
	Is this your main residence?	☐ yes ☐ no
2	Were you at the date(s) when the dividends stated overleaf were received entitled to the use of the capital assets from which the dividends are derived and did you receive these yields on your own account?	☐ yes ☐ no
3	Did you receive the capital assets listed overleaf on the basis of a contract, option or other agreement whereby you could be bound to re-sell or otherwise transfer these or similar capital assets?	☐ yes ☐ no
4	Had you at the date(s) when the dividends stated overleaf were received a permanent establishment in Austria or did you hold an interest in an Austrian partnership?	☐ yes ☐ no

B) Special information in the case of legal persons

5	Does the legal person making the claim carry out a business activity which is beyond the scope of enjoyment of capital assets? If so, please indicate the type of business:	☐ yes ☐ no
6.	Does the legal person making the claim employ its own employees and does it have its own business premises to carry out business activities?	☐ yes ☐ no
7	Do shareholders who are residents of Austria hold an interest of more than 10%?	☐ yes ☐ no

ZS-RE1A (Auflage XXX)

C) Computation of repayment claim

(all amounts in Euro)

A. Portfolio dividends Description of the capital investments	Date of acquisition[1]	Number of shares	Due date (Day/month/year)	Gross earnings in Euro
			Total gross earnings	
			..... %[2] thereof repayment claim	€

B. Intercompany dividends Description of the Austrian company	Date of acquisition[1]	Participation expressed in %	Due date (Day/month/year)	Gross earnings in Euro
			Total gross earnings	
			..... %[2] thereof repayment claim	€

[1] Necessary only if acquired during the last three years.
[2] Please enter here the percentage which is the difference between 25% and the tax rate according to the Double Taxation Convention.

VERO SKATT

TODISTUS SUOMESSA ASUMISESTA
INTYG ÖVER BOENDE I FINLAND
CERTIFICATE OF FISCAL RESIDENCE
BESCHEINIGUNG DES STEUERDOMIZILS
CERTIFICAT DE DOMICILE FISCAL
CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL
УДОСТОВЕРЕНИЕ О РЕЗИДЕНЦИИ

Verosoimisen osoitetut, että
Skattebyrån intygar att
The undersigned tax authority in Finland hereby certifies that to the best of its knowledge:
Das unterzeichnete finnische Finanzamt bescheinigt auf grund vorliegender Angaben daß:
L'autorité fiscale finlandaise certifie, selon toute donnée disponible, que:
La Autoridad Fiscal de Finlandia abajo firmante certifica bajo los datos disponibles que
Настоящим удостоверяем, что заявитель по действующим данным,

Verovelvollisen nimi: Den skattskyldigas namn: The taxpayer's name: Name des/der Steuerpflichtigen: Nom du contribuable: Nombre del contribuyente: Имя плательщика:	Henkilötunnus: Personbeteckning: Personal ID number: Identifikationsnummer: Steuer-Nr.: Numéro d'identité: Número de identidad: Código de identificación fiscal: Идентификационный номер:

ollut Suomessa siten kuin Suomen ja alla mainitun valtion välillä tehdyssä verosopimuksessa tarkoitetaan
var bosatt i Finland enligt vad som avses i skattavtalet mellan Finland och nedannämnda stat:
is resident of Finland within the meaning of the Double Taxation Convention between Finland and:
in Finnland Wohnsitz hat im Sinne des Doppelbesteuerungs-Abkommens zwischen Finnland und:
est domicilié(e) en Finlande, au sens prévu par l'accord de double imposition entre la Finlande et:
es considerado/a residente en Finlandia a efectos del Convenio para evitar retenciones dobles entre Finlandia y:
считается резидентом Финляндии с точки зрения налогового Соглашения между Финляндией и

Valtion nimi ja valtion kansainvälinen tunnus: Staten namn och internationellt landkod: The name of the State: Name des Staates: Nom de l'État: Nombre del Estado: Государство:

Lisätietoja: Tilläggsuppgifter: Further details: Weitere Angaben: Renseignements supplémentaires: Datos adicionales: Дополнительно:

Paikka: Datum: Ort: Datum: Lugar: Fecha: Место: Дата:	Verotuksen suorittavan yksikön nimi: Skattebyrån namn: The name of the Tax Office: Name des Finanzamtes: Nom du bureau fiscal: Nombre de la Delegación de Hacienda: Название налогового органа:

Allekirjoituksen ja nimen selventäjä: Underskrift och namnförtydligande: Signature of competent tax officer: Unterschrift: Signature: Firma del funcionario competente: Подпись уполномоченного сотрудника налоговой	Allekirjoituksen vastaanottajan nimike: Befattning: Designation: Ämbete: Staling: Fonction: Cargo: Должность:

VERO (0.4.2007)

CERTIFICATE OF RESIDENCE AND TAX EXEMPTION FOR THE USE OF FINNISH TAX AUTHORITIES

CERTIFICAT DE DOMICILE ET DE NON-RESPONSABILITÉ FISCALE POUR LES AUTORITÉS FISCALES FINLANDAISES

CERTIFICADO DE RESIDENCIA Y DE NO RESPONSABILIDAD FISCAL PARA LAS AUTORIDADES FINLANDESAS

BESCHEINIGUNG DES STEUERRECHTLICHEN WOHNSITZES FÜR DIE FINNISCHE STEUERBEHÖRDE

HTYÖ:N JA VERONMAKSUVAPAUDEN TODISTUS SUOMEN VEROTUSHALLINNOLLE

Verotuksen käyttöä - Den skattskyldiga fyller i - To be completed by the taxpayer - Remplir par le contribuable - Para ser rellenado por el contribuyente - Von der steuerpflichtigen Person auszufüllen

Verotuksen käyttöä - Skattemyndighetens fyller i - To be completed by the tax authority of the State of residence - Remplir par les autorités fiscales - Para ser rellenado por las autoridades fiscales del Estado de residencia - Vom Finanzamt auszufüllen

This is to certify that the above mentioned taxpayer

Par la présente il est certifié que le contribuable ci-dessus

Así certificamos que el contribuyente arriba mencionado

Hiermit wird bescheinigt, dass die oben genannte steuerpflichtige Person

Hiermed intygas att ovanstående skattskyldig

Tämän todistetaan, että yläpuolella mainittu

/ 200

Tax authority issuing the certificate - Autorité expéditrice du certificat - La autoridad expedidora del certificado - Ausstellende Behörde dieser Bescheinigung - Skattemyndighet som utfärdar intyget - Todistuksen antava verovirastoviranomainen

/ 200

VERO SKATT

EXCHANGE OF INFORMATION
Information from the Finnish Tax Administration

Income year.

Following person claiming to be resident of your country has received income in Finland as follows:

Family name, given names / Company | Date of birth or Individual / Company code

Address | Country of residence

Information on the income

Rental income (not from real estate) (no tax in Finland)

Name of renting company	Amount of income	Currency
1		EUR
2		EUR
3		EUR
4		EUR

Capital gains (derived from selling shares) (no tax in Finland)

Name of company	Selling price	Currency
1		EUR
2		EUR
3		EUR
4		EUR
5		EUR
6		EUR

Dividends (tax in Finland if as agreed in tax treaty)

Name of company	Amount of dividend	Currency
1		EUR
2		EUR
3		EUR
4		EUR

Date | Tax office of | Name of officer

This information is provided under the terms of tax treaty and its use and disclosure must be governed accordingly.

If you need to write to us for more information, please enclose a copy of this document in your letter. If the recipient is not a resident of your country, please return the document.

National Board of Taxes / Finland
Hesperiankatu 14 A
P.O.Box 325
FI-00052 VERO
FINLAND

VERO H 6144e B 2004

10. SVENSK-ENGELSK ORDLISTA

adb-nät	computer network
administrativ	administrative
adoption	adoption
adoptivbarn	adoptive child
advokat, sakförare	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	acquirement 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
avdelningschef	Head of Department
avdrag	deduction
avdragbar	deductible
avdrag för nedsatt skatte-betalningsförmåga	deduction for reduced 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	exeption, deviation
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
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
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
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
– ärva böter	– collect a fine
Centralskattenämnden	Central Tax Board
civilmål	civil matter
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)
databehandling	data processing
dataöverföring	exchange of information
dator, datamaskin	computer
datorprogram	computer program
– tidpunkt för datorkörning	– date for computer run
debetsedel	tax demand note, tax statement
den avlidne	deceased
den som gör anspråk på	claimant
detaljerad	detailed
direkt skatt	direct tax
diskriminering	discrimination
distriktstullkammare	district customhouse
dotterbolag	subsidiary
driftsegendom	fixed assets, capital a
dröjsmål med prestation	delay in performance
dröjsmålsränta	interest on delayed payment of tax
dubbelbeskattning	double taxation
dödsbo	death estate, decedent's estate
dölja fakta	conceal facts
effekt	effect
effektiv	effective, efficient
efterbeskattning	additional assessment (on income not declared in due course)
efterindrivning	post-collection of taxes
efterskänkning av en skuld	release from a debt, remit from a debt
eftersträvad fördel	the interest sought
egendom	property, assets, capital
egendomens vård/förvaltning	administration of property
egendom utomlands	property abroad

egnahemshus	one-family house
ekonomisk fördel	economic benefit
ekonomisk situation	financial situation
emission	emission, issue, flotation
emissionskurs	rate of emission
emissionsvinst	capital surplus
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)
evangelisklutherskt	Evanglic Lutheran
expropriera	expropriate
extra ändringssökande	extraordinary appeal
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 indetitet	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
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
företräde	priority
förfallodag	due date
förfallomånad	maturity month
förfallotid	time of maturity
förfalska	falsify, fake
förfarande	act, proceed, behave
– skyndsamt förfarande	– urgent procedure
– felaktig förfarande	– erroneus procedure
författararvode	royalty
förfråga sig (om ngt)	inquire, ask
förfrågan	questioning, inquiry, enquiry
förhandla	negotiate

förhandsifylld skattedeklaration	precompleted tax return form
förhandsbesked	advance ruling
förhindra missförstånd	prevent misunderstandings
förhindras	be prevented
förhållande/stå i förhållande till	be in prorption 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
förskottsinnehållningsbevis	withholding tax certificate
förskottsuppbörd	preassessment, preliminary collection of taxes, prepayment of taxes
förslag	suggestion
för stor förskottsinnehållning	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, cataloque
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
förvärvsinkomstavdrag	earned income deduction
förvärvspension	earnings-related pension
förväxling	confusion
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
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
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 Adminstrative Court
höra- rätt att bli hörd	right to be heard
iaktta	obey, comply with
identitetsbevis	identity card
idka näring	carry on business
i god tro	in good faith
i gott syfte	with good intentions
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
instämma 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
juridisk person	legal person, juridical person
jurist	jurist, lawyer
justera, revidera, överse	check
justitieombudsman	Parliamentary Ombudsman
jämföra	compare
jäv	disqualified
kalkylmässig inkomst	calulated 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
konkursbo	bancrupt'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
källskattedeklaration	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
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	interpretor 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
långivare	creditor
långfristig deposition	long term deposit
låntagare	debitor
lån mot låg ränta	loan at low interest
lägre och högre instans	lower court, higher court
läkarkostnader	medical expences
lämna landet	leave the country
lämplig	suitable
länsrätt	Provincial Court
länsstyrelsen	County Administration
lättnad	relief, ease, reduction
– skattelättnad	tax relief
lögnaktig, osann	untrue, false
lösöre	movable property
löneform	form of wages
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
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 stricly
nutida regering	the present Government
nutida rättspraxis	present legal practice
nyttjanderätt	right of use, usufruct
nämnd	board
nämnvärd	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
obegränsad	unlimited
oberäknelig	unexpected, unforeseeable
obestämd	indefinite
obetald	unpaid
obetydlig	unimportant, insignificant
– juridisk betydelse	– legal significance
obligatorisk	ogligatory
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
omsättningsskatt	turn over tax
omsättningstillgångar	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
paragraf	section, pragraph
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
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, unsuccesful
resultaträkning	balance sheet
retroaktiv verkan	retroactive effect
riksdagen	Parliament
– förelägga riksdagen ett lagförslag	to give a law proposal to Parliament

rikta	direct
riktlinje	guideline
riktpris	guiding price, standard p
ringa skada	minor damage
risk	danger, risk
riskavfall	problem wastes
rutinsak	routine matter
rutt	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
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
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
skatteskolkning	tax evasion
skatteskuld	tax debt
Skattestyrelsen	National Board of Taxes
skattesystem	tax system
skatteuppbörd	tax collection
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
svekfull	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
särrättighet	special privilege
sökande	applicant
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 ngns fel	regard as someone's fault
tilläggskostnad	additional cost
tilläggsskatt	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	interprete 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
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 pröv-ning i högre rätt	submit a decision to the con-sideration of a higher court
underrätt	lower court
underskott	a deficit of capital income
underskottsgottgörelse	tax credit for capital loss
understöda en mening	agree with an opinion
understöda ett förslag	support a proposal
undersysselsättning	underemploymnt
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
uttömmande förteckning	exhaustive list
vanlig	common, ordinary, usual
varaktighet	duration
varaktig 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
verkställighet	enforcement
– avbrott av verkställighet	– interrupt enforcement
vid behov	when the need arises
villig	willing
villkor	condition, provision
– uppfylla villkor	– fullfill conditions
vilseledande	misleading
vinst	profit
visa sig	prove to be
visning	evidence, proof

viss andel	specified share
viss dag	due date
vistelsetillstånd	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
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
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 /divorge
ämna	intend
ändringssökande	appeal
ändringssökande	appellant
ömsesidig	mutual, reciprocial
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 äganderätt	transfer of ownership
överföring av förvaltning	transfer of possession
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

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 Skatteförvaltningens meddelanden om internationell beskattning. Meddelandena, som kan uppdateras oftare än handboken, finns även på Internet, adressen www.skatt.fi/ under länken Skatteinfo, Internationella situationer.

Handboken i internationell beskattning är framförallt 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

9789513756918
ISBN 978-951-37-5691-8
K 33.25