

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och till vissa andra lagar som har samband med den

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att den utökas med bestämmelser om utflyttningsbeskattning av företag. Vid utflyttningsbeskattning betraktas tillgångarnas orealiserade värde som skattepliktig inkomst när tillgångar ställs utanför Finlands beskattningsrätt utan att det inträffar någon överlåtelse som realiserar beskattning. Bestämmelserna ska tillämpas när tillgångar eller rörelse överförs från ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland samt när tillgångar överförs från ett inhemskt samfund till ett fast driftställe i en annan stat, om Finland inte längre har rätt att beskatta tillgångarna till följd av överföringen. Bestämmelserna ska också tillämpas när ett samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland flyttar sin skatterättsliga hemvist enligt finsk lagstiftning eller med stöd av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning till en annan stat utom i fråga om de tillgångar som fortfarande är faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland. Det värde som ska betraktas som skattepliktig inkomst definieras i lagen som utflyttningsvärde. Enligt förslaget ska Finland, när tillgångar överförs till Finland, godta det värde som fastställts i en annan medlemsstat som anskaffningsutgift i beskattningen utom när det inte motsvarar marknadsvärdet. De föreslagna bestämmelserna om utflyttningsbeskattning ska tillämpas på samfundsskattskyldiga. Bestämmelserna tillämpas inte på vissa kortvariga överföringar av tillgångar.

Dessutom föreslås ändringar i inkomstskattelagen för gårdsbruk, inkomstskattelagen, lagen om beskattningsförfarande, lagen om skattetillägg och förseningsränta, lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen och lagen om skatteuppbörd.

Den skattskyldige ska ha rätt till anstånd med skattebetalningen på grund av utflyttningsbeskattning när tillgångarna överförs till en annan medlemsstat eller en sådan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med Finland eller Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Skatten ska då betalas i form av betalningsposter som erläggs under fem år. För anstånd med skattebetalningen får en säkerhet krävas, om man kan påvisa en faktisk risk för utebliven uppbörd. I lagen föreskrivs om situationer då anståndet med skattebetalningen ska upphöra och skatten blir möjlig att indriva. På det skattebelopp med vilket anstånd beviljats ska nedsatt dröjsmålsränta betalas. Preskriptionstiden på fem år för en skattefordran börjar löpa separat för varje betalningspost från ingången av året efter förfallodagen. Dessutom föreskrivs det att utflyttningsvärdet i fråga om tillgångar som varit föremål för utflyttningsbeskattning ska beaktas i nettoförmögenhetskalkylen. Regleringen ska också tillämpas på samfund som beskattas enligt inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk. Bestämmelserna i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inverkar också på bestämmandet av rundradioskatten för samfund, varför den skattskyldige ska ha rätt till anstånd med betalning även i fråga om den rundradioskatt för samfund som följer av utflyttningsbeskattningen.

Förslagen baserar sig på direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Dessutom i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet föreskrivs det på motsvarande sätt om redovisning som intäkt av reserver i en situation där reserverna inte knyts till ett fast driftställe i Finland. I lagen föreslås det att de bestämmelser om utflyttningsbeskattning som hänför sig till gränsöverskridande företagsarrangemang i lagen om beskattning av inkomst av

RP 76/2019 rd

näringsverksamhet ändras så att den skattskyldige ges den möjlighet till anstånd med betalningen som etableringsfriheten enligt fördraget om Europeiska unionens funktion förutsätter. Det förslås också att den gällande lagens bestämmelser om utflytningsbeskattning i anslutning till företagsarrangemang ändras så att bestämmelserna inte överlappar de föreslagna bestämmelserna om utflytningsbeskattning.

Utöver det ovannämnda föreslås det i propositionen att en hänvisning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2020. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2020. Ändringen om momenthänvisningen i lagen om näringsverksamhet tillämpas första gången för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 2020 eller därefter.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	3
ALLMÄN MOTIVERING	5
1 NULÄGE	5
1.1 Allmänt	5
1.2 Territoriell beskattningskompetens – allmän och begränsad skattskyldighet	5
1.3 Gränsöverskridande företagsarrangemang	6
1.3.1 Allmänt om bestämmelserna om företagsarrangemang	6
1.3.2 Gränsöverskridande situationer	8
1.4 Flyttning av europabolags stadgeenliga hemort	9
1.5 Upphörande av fast driftställe	10
1.6 Överföring av tillgångar till Finlands beskattningskompetens	10
1.7 Fastställande av samfunds hemort	11
1.8 Europeiska unionens lagstiftning och rättspraxis	12
1.8.1 Etableringsfrihet	12
1.8.2 Fusionsdirektivet	12
1.8.3 Bestämmelser om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt	14
1.8.4 EU-domstolens viktigaste rättspraxis som gäller utflyttningsbeskattning	16
1.9 Lagstiftningen i utlandet	18
1.9.1 Sverige	18
1.9.2 Norge	19
1.9.3 Danmark	19
1.9.4 Frankrike	20
1.9.5 Tyskland	21
1.9.6 Storbritannien	21
1.9.7 Nederländerna	22
1.9.8 Spanien	23
1.9.9 Italien	23
1.9.10 Portugal	24
2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	25
2.1 Målsättning	25
2.2 Bedömning av nuläget och de viktigaste förslagen	26
2.1.1 Utflyttningsbeskattning enligt direktivet mot skatteflykt	26
2.1.2 Anstånd med skattebetalningen	32
2.1.3 Nettoförmögenhet	36
2.1.4 Utflyttningsituationer med anknytning till företagsarrangemang	36
2.1.5 Hänvisningen i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	39
3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	39
3.1 Bakgrundsinformation	39
3.2 Konsekvenser för skatteinkomsterna	39
3.3 Konsekvenser för myndigheterna	40
3.4 Konsekvenser för de skattskyldiga	41
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	41
DETALJMOTIVERING	44
1 LAGFÖRSLAG	44

RP 76/2019 rd

1.1	Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	44
1.2	Inkomstskattelagen för gårdsbruk.....	47
1.3	Inkomstskattelagen	47
1.4	Lagen om beskattningsförfarande.....	47
1.5	Lagen om skattetillägg och förseningsränta.....	49
1.6	Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.....	50
1.7	Lagen om skatteuppbörd.....	50
2	IKRAFTTRÄDANDE.....	50
	LAGFÖRSLAG.....	51
	1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	51
	2. Lag om ändring av 3 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk.....	53
	3. Lag om ändring av inkomstskattelagen.....	54
	4. Lag om ändring av lagen om beskattningsförfarande.....	55
	5. Lag om ändring av 5 a och 5 c § i lagen om skattetillägg och förseningsränta...57	
	6. Lag om ändring 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.....	58
	7. Lag om ändring av 50 § i lagen om skatteuppbörd.....	59
	BILAGOR.....	60
	PARALLELTEXTER.....	60
	1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	60
	5. Lag om ändring av 5 a och 5 c § i lagen om skattetillägg och förseningsränta...63	

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Allmänt

Med utflyttningsbeskattning avses allmänt taget beskattning i en situation där det inte förekommer någon överlåtelse från en skattskyldig till en annan, utan tillgångar eller den skatterättsliga hemvisten överförs till en annan stat så att den första medlemsstaten inte längre har rätt att beskatta intäkter av tillgångarna. Skatten fastställs på egendomens värde vid utflyttningsstidpunkten. Den finska skattelagstiftningen innehåller inga allmänna bestämmelser om utflyttningsbeskattning. Det föreskrivs dock om utflyttningsbeskattning i en situation där tillgångar upphör att vara knutna till ett fast driftställe i Finland samt i vissa situationer av gränsöverskridande företagsarrangemang där även tillgångar kan ställas utanför Finlands beskattningskompetens.

1.2 Territoriell beskattningskompetens – allmän och begränsad skattskyldighet

I 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs om allmän och begränsad skattskyldighet. Med skattskyldighet avses vem som är skyldig att betala skatt i Finland, alltså vem som är så kallat skattesubjekt. Som allmänt skattskyldig betraktas den som är hemmahörande i Finland, med andra ord Finland betraktas som en sådan fysisk eller juridisk persons skatterättsliga hemviststat. Med skattskyldighetens omfattning avses för vilka inkomster skatt ska betalas i Finland.

Enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen är skyldiga att betala skatt på inkomst personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon för inkomst som har förvärvats här och annorstädes (*allmän skattskyldighet*). Allmänt skattskyldiga, dvs. de som är hemmahörande i Finland, är skattskyldiga i Finland för sina världsvida inkomster. Skatteplikten för allmänt skattskyldigas inkomst påverkas inte för den nationella lagstiftningens del av huruvida inkomsten förvärvas i Finland eller någon annanstans. I Finland kan avtal som ingåtts för att undvika dubbelbeskattning (*skatteavtal*) begränsa Finlands beskattningsrätt, men de ändrar ändå inte den på nationell lagstiftning baserade ställningen som skattskyldig.

Enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen är skyldiga att betala skatt på inkomst personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*). Bestämmelser om den begränsade skattskyldighetens omfattning finns i 10 § i inkomstskattelagen. Paragrafen innehåller en exempel-förteckning över inkomster som ska betraktas som förvärvade i Finland.

Med samfund avses med stöd av 3 § i inkomstskattelagen staten och dess inrättningar, kommuner och samkommuner, församlingar och andra religionssamfund, aktiebolag, andelslag, sparbanker, placeringsfonder, universitet, ömsesidiga försäkringsbolag, lånemagasin, ideella och ekonomiska föreningar, stiftelser och anstalter, utländska dödsbon eller andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfund som nämns ovan. Inhemska samfund definieras inte i lagstiftningen. I praktiken har som inhemska samfund betraktats samfund som har grundats eller är registrerade enligt finsk lagstiftning. Som utländska samfund betraktas andra än inhemska samfund.

Enligt 8 a § i inkomstskattelagen tillämpas bestämmelserna om aktiebolag på europabolag (SE) och bestämmelserna om andelslag på europeiska kooperativa föreningar (SCE). I Finland är

europabolag och europeiska kooperativa föreningar samfund, eftersom aktiebolag och andelslag är samfund. Nedan används den gemensamma benämningen europabolag för dessa. Ett europabolag är allmänt skattskyldigt i Finland, om det har registrerad hemort i Finland.

I 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen sägs att om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 9 § 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänförs till detta fasta driftställe.

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

Enligt skatteavtalen kan till exempel rörelseinkomst som ett samfund som är hemmahörande i den ena avtalsstaten har förvärvat i den andra avtalsstaten beskattas i den andra staten bara om samfundet har ett fast driftställe enligt skatteavtalet i den andra staten. Skattskyldig är då ett utländskt samfund som har ett fast driftställe i Finland.

1.3 Gränsöverskridande företagsarrangemang

1.3.1 Allmänt om bestämmelserna om företagsarrangemang

I 52—52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, *närings-skattelagen*) föreskrivs om den skattemässiga behandlingen av fusioner, fissioner, verksamhetsövertagelser och aktiebyten, så att arrangemanget i sig inte har några direkta påföljder för inkomstskatten. Beskattningen framskjuts till följande egendomsöverlåtelse efter företagsarrangemanget.

Enligt 52 a § i närings-skattelagen avses med fusion ett arrangemang där

1) ett eller flera aktiebolag (*överlåtande bolag*) genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag (*övertagande bolag*) och där aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier som emitteras eller egna aktier som innehas av det övertagande bolaget, i förhållande till de aktier de ägde; som vederlag får också lämnas pengar, dock högst tio procent av det sammanlagda nominella värdet av de aktier som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna, eller

2) ett överlåtande bolag genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett övertagande bolag som innehar alla aktier som representerar det överlåtande bolagets aktiekapital, eller till ett aktiebolag som helt ägs av ett sådant bolag.

RP 76/2019 rd

Enligt 52 c § i näringskattelagen avses med fission ett arrangemang där aktieägarna i det överlåtande bolaget, i förhållande till de aktier de ägde, som vederlag får nya aktier som emitteras eller egna aktier som innehas av vart och ett av de övertagande bolagen; som vederlag får också lämnas pengar, dock högst tio procent av det nominella värdet av de aktier som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet i bolaget som motsvarar aktierna och där

1) ett aktiebolag upplöses utan likvidationsförfarande så att dess tillgångar och skulder överförs till två eller flera aktiebolag (*total fission*), eller

2) ett aktiebolag utan likvidationsförfarande och utan att det upplöses överför en eller flera verksamhetsgrenar som sådana till ett eller flera aktiebolag och lämnar åtminstone en verksamhetsgren i det överlåtande bolaget (*partiell fission*).

När bestämmelsen om företagsarrangemang tillämpas har en fusion eller fission inga direkta skattepåföljder för de samfund som deltar i arrangemanget eller deras delägare. Ett villkor är dock att anskaffningsutgifterna för de överförda tillgångarna och övriga överförda utgifter avdras vid det övertagande samfundets beskattning på samma sätt som de skulle ha avdragits i det överlåtande bolagets beskattning, dvs. att den så kallade kontinuitetsprincipen iakttas. Det fusionerade eller fissionerade bolagets aktieägare orsakas inte heller några direkta inkomstskattepåföljder, som inte pengar ges som vederlag. Anskaffningstidpunkten och anskaffningsutgiften för aktier som erhållits som vederlag bestäms utifrån anskaffningsutgiften för aktier som aktieägaren äger i det fusionerade eller fissionerade bolaget. Beskattningen av överlåtelsevinst framskjuts till den tidpunkt då aktieägaren överlåter de aktier som erhållits som vederlag vidare.

Enligt 52 d § i näringskattelagen avses med verksamhetsöverlåtelse åter ett arrangemang där ett aktiebolag (*överlåtande bolag*) överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag (*övertagande bolag*) som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras eller egna aktier som innehas av det övertagande bolaget.

Även vid verksamhetsöverlåtelser iakttas kontinuitetsprincipen, och inga inkomstskattepåföljder drabbar det överlåtande bolaget. Förutsättningen är dock att det övertagande bolaget fortsätter att göra avdrag från samma värden. Eventuella orealiserade värdeökningar hos tillgångarna beaktas då som intäkt först i det övertagande bolagets beskattning. Som anskaffningsutgift för de aktier i det övertagande bolaget som det överlåtande bolaget erhållit som vederlag betraktas det vid beskattningen av de överförda tillgångarna oavdragna beloppet minskat med beloppet av överförda skulder och reserver.

Enligt 52 f § i näringskattelagen avses med aktiebyte ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför eller, om aktiebolaget redan har mera än hälften av röstetalet, skaffar flera aktier i detta bolag och som vederlag till aktieägarna i det andra bolaget ger nya aktier som det emitterar eller egna aktier som det innehar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock inte mera än tio procent av det nominella värdet av de aktier som lämnats som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna. Vid beskattningen av en aktieägare som överlåtit aktier betraktas vinst eller förlust vid ett aktiebyte inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den

vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Beskattningen av överlåtelsevinst framskjuts tills aktieägaren överlåter de aktier som erhållits som vederlag vidare.

1.3.2 Gränsöverskridande situationer

Bestämmelserna om företagsarrangemang tillämpas inte bara i inhemska situationer utan också när en fission, en fusion, en verksamhetsöverlåtelse eller ett aktiebyte gäller samfund som avses i artikel 3 a i direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version 2009/133/EG, *fusionsdirektivet*), och som är skyldiga att betala samfundsskatt. På grund av bestämmelserna om etableringsfrihet i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) blir bestämmelserna om företagsarrangemang tillämpliga också när ett bolag som är hemmahörande i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-stat) är part.

I enligt med 52 e § i näringskattelagen tillämpas bestämmelserna om fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse även när det övertagande bolaget är ett bolag som är hemmahörande i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, om de överförda tillgångarna faktiskt knyts till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i Finland. Beskattningen av inkomst som inte beskattats i samband med fusionen framskjuts tills den ska beskattas som inkomst för det fasta driftstället i Finland. Till den del som tillgångarna inte knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris dock som skattepliktig inkomst. Till denna del leder fusionen, fissionen eller verksamhetsöverlåtelserna till beskattningsbar inkomst i Finland. Även reserver som överförts till det fasta driftstället räknas som inkomst under det skatteår då det fasta driftstället upphör.

Om de överförda tillgångarna och skulderna är knutna till fast driftställe som ett inhemskt samfund har i en annan EU-stat, räknas enligt 52 e § 3 mom. i näringskattelagen tillgångarnas sannolika överlåtelsepris samt de reserver som vid beskattningen dragits av från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget. Från den skatt som i Finland ska betalas för denna inkomst avdras den skatt som utan bestämmelserna i det direktiv som nämns i 52 § skulle ha betalats för samma inkomst i den stat där det fasta driftstället är beläget (så kallad fiktiv avräkning av utländsk skatt). Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har dock i ett förhandsavgörande i målet C-292/16, *A Oy*, som gäller Finland och där det var fråga om tillämpning av 52 e § 3 mom. i näringskattelagen när ett finskt bolag överlät sitt fasta driftställe i Österrike genom en verksamhetsöverlåtelse till ett österrikiskt bolag, ansett att artikel 49 om etableringsfrihet i fördraget om Europeiska unionens funktion (FEUF) utgör hinder för en nationell lagstiftning, såtillvida denna lagstiftning inte tillåter att uppbörden av en sådan skatt skjuts upp. I ett ärende som gällde gränsöverskridande fusion ansåg högsta förvaltningsdomstolen (HFD) att artikel 49 i FEUF utgjorde hinder för att ålägga bolaget att omedelbart betala den utflyttningskatt som följde av att de gängse värdena av tillgångar för fasta driftställen utomlands räknats som bolagets skattepliktiga inkomst (HFD:2018:59). HFD har ansett att med stöd av etableringsfriheten ska samma bestämmelse tillämpas också när ett fast driftställe är beläget utanför EU (HFD 25.4.2018 liggare 1966).

I 52 f § 3 och 4 mom. i näringsbeskattningslagen bestäms om utflyttningsbeskattning i en situation där en fysisk person som förvärvat aktier som vederlag vid ett aktiebyte bosätter sig i någon annan stat. I bestämmelsen sägs att om den skattskyldige överlåter aktier som erhållits

som vederlag vid ett aktiebyte efter att ha bosatt sig i en annan EES- stat och överlåtelsen sker innan fem år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, räknas den överlåtelsevinst som uppkommit vid aktiebytet men inte beskattats som den skattskyldiges inkomst i Finland. Om den skattskyldige bosätter sig i någon annan stat än en EES-stat innan fem år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, ska även då den överlåtelsevinst som uppkommit vid aktiebytet räknas som skattepliktig inkomst.

Bakgrunden till regleringen är det överträdelseförfarande som kommissionen inledde mot Finland i oktober 2008, där kommissionen ansåg att den bestämmelse om utflyttningsbeskattning av aktiebyte som var i kraft då kunde strida mot etableringsfriheten och utgöra ett hinder för fri rörelse för anställda och kapital. Efter en lagändring (218/2012) avslutade kommissionen överträdelseförfarandet den 30 maj 2013. Utflyttningskatten tillämpas endast på fysiska personer i samband med aktiebyte. Eftersom europarättens tolkning av utflyttningsbeskattningen av företag inte var helt klar vid tidpunkten då lagen stiftades, föreslogs det enligt motiveringen till regeringens proposition RP 148/2011 rp inte att lagstiftningen skulle omfatta andra än fysiska personer.

1.4 Flyttning av europabolags stadgeenliga hemort

I 52 g § i näringskattelagen föreskrivs om en situation där ett europabolag flyttar sin stadgeenliga hemort från Finland till en annan medlemsstat. Det föreskrivs särskilt om situationer där europabolag har kvar ett fast driftställe i Finland och situationer där inget fast driftställe blir kvar i Finland.

Med flyttning av den stadgeenliga hemorten avses en transaktion varigenom ett europabolag utan att det medför bolagets avveckling eller bildandet av en ny juridisk person flyttar sin stadgeenliga hemort från en medlemsstat till en annan medlemsstat. Anskaffningsutgifter och andra utgifter som inte dragits av vid beskattningen av ett europabolag som flyttat sin stadgeenliga hemort från Finland till en annan medlemsstat dras av, till den del de faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland, på samma sätt som de skulle ha dragits av om den stadgeenliga hemorten inte hade flyttats. Reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som skattepliktig inkomst på samma sätt som de skulle ha räknats som inkomst om hemorten inte hade flyttats. Vid beskattningen av det fasta driftstället avdras europabolagets fastställda förluster för tidigare år som inte dragits av och tillgodoräknas gottgörelser för bolagsskatt på samma sätt som de skulle ha dragits av eller tillgodoräknats om hemorten inte hade flyttats.

Vid beskattningen för det skatteår under vilket europabolaget har flyttat sin stadgeenliga hemort till en annan medlemsstat fastställs skatten separat för det samfund som flyttat hemorten och för det fasta driftställe som bildas i Finland. Skatteåret för det europabolag som flyttat sin hemort upphör den dag då samfundet införts i den nya hemstatens register. Av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar 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 samfund som flyttat sin stadgeenliga hemort. Vid beskattningen av ett europabolag som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland räknas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken den stadgeenliga hemorten flyttades. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken den stadgeenliga hemorten flyttades, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna.

Till den del tillgångarna och reserverna i ett europabolag som flyttar sin stadgeenliga hemort inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bolaget bildar i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe tillämpas samma bestämmelser som tillämpas i fråga om fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse när tillgångarna inte knyts till ett fast driftställe i Finland. Då räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. Reserver räknas som inkomst det skatteår då den stadgeenliga hemorten flyttas. Om ett europabolag som flyttar sin hemort har ett fast driftställe i EU, beaktas det sannolika överlåtelsepriset som intäkt och görs fiktiv avräkning av utländsk skatt på samma sätt som i situationer enligt 52 e § 3 mom. i näringskattelagen.

1.5 Upphörande av fast driftställe

Enligt 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen är ett utländskt samfund skyldigt att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till ett fast driftställe. I 51 e § i näringskattelagen föreskrivs om beskattning av tillgångarna för ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland när egendom upphör att vara faktiskt knuten till detta fasta driftställe. Enligt paragrafen räknas då ett belopp som motsvarar egendomens sannolika överlåtelsepris som det fasta driftställets skattepliktiga inkomst. Bestämmelsen kan tillämpas såväl under det fasta driftställets verksamhet som när verksamheten upphör. Om till exempel sådana stora avskrivningar som näringskattelagen tillåter har gjorts på egendomen återförs dessa avskrivningar som överstiger den ekonomiska förslitningen till den skattepliktiga inkomsten när egendomen flyttas undan Finlands beskattningskompetens. På samma sätt beaktas eventuell värdeökning på egendomen som intäkt.

Bestämmelsen är dock problematisk med avseende på EU-rätten och inom rättspraxis har man ansett att den inte kan tillämpas. Helsingfors förvaltningsdomstol har i sitt beslut av den 6 juni 2013 (13/0910/4) ansett att bestämmelsen i 51 e § i näringskattelagen strider mot EU:s etableringsfrihet. I beslutet hänvisade förvaltningsdomstolen till EU-domstolens rättspraxis i målet C-371/10, National Grid Indus, och i målet C-38/10, Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal. I fallet i förvaltningsdomstolen hade efterbeskattning verkställts i en situation där ett begränsat skattskyldigt bolags fasta driftställe i Finland hade upphört 1998. Ett belopp motsvarande det sannolika överlåtelsepriset för anläggningstillgångsaktier som hänförde sig till det fasta driftstället hade räknats som beskattningsbar inkomst för det fasta driftstället med stöd av 51 e § i näringskattelagen. Förvaltningsdomstolen ansåg att efterbeskattningen stred mot bestämmelserna om etableringsrätt, när artikel 43 i FEUF och EU-domstolens avgöranden rörande tolkningen av den beaktades. HFD beviljade inte besvärstillstånd i ärendet.

1.6 Överföring av tillgångar till Finlands beskattningskompetens

Skattelagstiftningen innehåller inte för närvarande några bestämmelser om vad som ska betraktas som värdet på tillgångar som överförs till Finland. Om ett utländskt bolag överför tillgångar till ett fast driftställe i Finland, har de överförda tillgångarna i praktiken värderats till sitt bokföringsvärde.

När det är fråga om ett europabolag som flyttar sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland, anses anskaffningsutgiften för de överförda tillgångarna vara den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften i den stat från vilken utflyttningen sker. Om det sannolika överlåtelsepriset för tillgångarna har räknats som skattepliktig inkomst i den överlåtande staten, betraktas det sannolika överlåtelsepriset för tillgångarna som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna.

1.7 Fastställande av samfunds hemort

Med ett samfunds hemort kan man avse flera olika saker. Det kan vara fråga om den bolagsrättsliga hemorten och hemstaten, den skatterättsliga hemviststaten enligt den nationella skattelagstiftningen eller den hemviststat som avses i ett skatteavtal. Till exempel i 2 kap. 3 § 1 mom. 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) avses med aktiebolagets hemort den kommun i Finland som anges som bolagets hemort i bolagsordningen. Den bolagsrättsliga hemorten påverkar direkt tillämpningen av till exempel bestämmelserna i FEUF. Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen ska enligt FEUF kunna åberopa rätten att etablera sig. Motsvarande bestämmelser finns i EES-fördraget. Enligt artikel 63 i FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. Även bolag som är etablerade i så kallade tredjeländer utanför EU:s medlemsstater och staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet kan åberopa den fria rörligheten för kapital. Åberopande av rätten till fri rörlighet är bundet till den bolagsrättsliga hemorten och inte den skatterättsliga hemvisten, även om rätten påverkar tillämpningen av nationella skattebestämmelser.

De flesta skatteavtal som Finland ingått baserar sig på OECD:s modellskatteavtal. För att bestämmelserna i ett skatteavtal ska kunna tillämpas förutsätts att den skattskyldiges hemviststat enligt skatteavtalet har identifierats. Utgångspunkten är att den skattskyldige enligt skatteavtalet är bosatt i den stat som är hemviststat enligt avtalsstatens nationella skattelagstiftning, dvs. i den stat där den skattskyldige är skyldig att betala skatt på sina världsvida inkomster. När ett skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt bägge avtalsstaternas nationella lagstiftning vara skattemässigt hemmahörande i staten. Då är det fråga om så kallat dubbelboende.

Tidigare avgjordes fall av dubbelboende för andra än fysiska personer enligt OECD:s modellskatteavtal så att när ett skatteavtal tillämpas är hemviststaten den stat där personen har den verkliga ledningen (place of effective management). Platsen för den verkliga ledningen definieras inte i OECD:s modellskatteavtal. Som plats för den verkliga ledningen kunde enligt kommentaren till OECD:s modellskatteavtal betraktas det ställe där de viktigaste besluten om ledningen och den ekonomiska verksamheten fattas för bedrivandet av rörelsen. OECD:s modellskatteavtal ändrades 2017 så att de behöriga myndigheterna avgör samfunds dubbelboende situationer. I punkt 24.1 i kommentaren uppräknas omständigheter som de behöriga myndigheterna ska fästa uppmärksamhet vid. Till dem hör bland annat mötesplatsen för styrelsen eller motsvarande organ, var VD och den övriga högsta ledningen i allmänhet arbetar, var den mera erfarna ledningen sköter dagliga ärenden, var huvudkontoret finns, vilken stats lagstiftning som bestämmer den juridiska ställningen och var bokföringen förvaras.

Denna bestämmelse ingår också i den multilaterala s.k. MLI-konventionen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI-konventionen) som ingåtts 2016 inom ramen för OECD:s och G20-ländernas så kallade BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) för att motverka erodering av skattebasen och flyttning av vinster. Genom konventionen genomfördes BEPS-åtgärderna i anslutning till skatteavtal så att det blev möjligt att ändra talrika bilaterala skatteavtal genom en multilateral konvention utan att behöva ändra varje bilateralt avtal separat.

Finland godkände inte nämnda valfria bestämmelse när man undertecknade konventionen, så i Finlands avtal iaktas de enskilda avtalens tidigare bestämmelser om hur fall av dubbelboende

ska avgöras. I flera av Finlands avtal finns dock en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna avgör fall av dubbelboende som gäller andra än fysiska personer. I FN:s modellskatteavtal mellan utvecklade och utvecklingsländer (The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) avgörs fall av dubbelboende med hjälp av platsen för den verkliga ledningen, liksom tidigare i OECD:s modellskatteavtal.

Skatteavtalets plats för den verkliga ledningen är ett självständigt begrepp, även om motsvarande begrepp också ingår i staternas nationella lagstiftning. De omständigheter som nämns i kommentaren till modellskatteavtalet och utifrån vilka de behöriga myndigheterna avgör en dubbelboendes hemviststat är ungefär likadana som de omständigheter som använts för att definiera platsen för den verkliga ledningen. Således skiljer sig de behöriga myndigheternas avgörande nödvändigtvis inte mycket från platsen för den verkliga ledningen.

1.8 Europeiska unionens lagstiftning och rättspraxis

1.8.1 Etableringsfrihet

I artikel 49 i FEUF förbjuds inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Med stöd av EES-avtalet tillämpas de grundläggande fri- och rättigheterna enligt FEUF också i EES-staterna.

Det är tillåtet att inskränka etableringsfriheten endast om strävan med åtgärden är ett lagligt syfte som är förenligt med FEUF och om den kan motiveras med tvingande skäl som gäller allmänt intresse. Dessutom krävs att tillämpningen av åtgärden kan garantera att det önskade målet uppnås och att den inte överskrider vad som behövs för att nå målet. Bibehållen fördelning av beskattningskompetensen mellan medlemsstaterna är ett berättigat mål som EU-domstolen erkänt. Etableringsfriheten enligt FEUF måste beaktas även när nationell skattelagstiftning stiftas.

1.8.2 Fusionsdirektivet

Näringskattelagens bestämmelser om fusion, fission, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyte samt flyttning av europabolags stadgeenliga hemort baserar sig på fusionsdirektivet. Direktivets syfte är att undanröja skattemässiga hinder för företagsomstruktureringar i EU utan att ändå äventyra medlemsstaternas skattemässiga intressen. Omstruktureringar som uppfyller vissa krav kan enligt direktivet genomföras utan att de har några direkta skattepåföljder för de samfund som berörs av arrangemangen eller deras delägare. Villkoret är dock att anskaffningsutgifterna för tillgångarna och övriga överförda utgifter avdras vid det övertagande samfundets beskattning på samma sätt som de skulle ha avdragits vid det överlåtande samfundets beskattning. Beskattningen skjuts alltså fram till den tidpunkt då egendomen överläts följande gång efter företagsarrangemanget.

Direktivet gäller omstruktureringar av företagsstrukturer där sådana samfund är involverade som har hemort i två eller flera EU-stater. Finland har nationellt stiftat skattebestämmelser som motsvarar direktivets bestämmelser och som ska tillämpas på rent nationella arrangemang.

De samfundsformer som direktivbestämmelserna ska tillämpas på uppräknas särskilt för varje medlemsstat i en bilaga till direktivet. En allmän förutsättning för att direktivet ska tillämpas är också att samfundet är skyldigt att betala samfundsskatt enligt medlemsstatens lagstiftning utan att det har möjlighet att välja vilken skattesats som ska tillämpas vid beskattningen eller är befriat från skatt.

Direktivet förutsätter att tillgångarna vid ett gränsöverskridande företagsarrangemang stannar vid det övertagande bolagets fasta driftställe som bildas i det överlåtande bolagets hemstat och att tillgångarna är fast knutna till detta fasta driftställes verksamhet. Härigenom försöker man trygga beskattningskompetensen för det överlåtande bolagets hemstat när dessa tillgångar senare överläts vidare.

Enligt artikel 4 i fusionsdirektivet får en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse inte leda till beskattning av skillnaden mellan det gängse värdet av de tillgångar som har överförts och utgiftsresten i beskattningen. Överförda tillgångar och skulder definieras i artikeln som tillgångar och skulder i ett överlåtande bolag som till följd av fusionen eller fissionen knyts till ett fast driftställe till det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets medlemsstat och som bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas för skatteändamål. För att skillnaden i värde inte ska beskattas förutsätts att det övertagande bolaget fortsätter att beskattas som det överlåtande bolaget med avseende på utgiftsrestvärdena vid fusionen, fissionen och verksamhetsöverlåtelsen. Enligt artikel 5 överförs reserverna till det övertagande bolaget vid en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse. Vid beskattningen av en aktieägare i ett bolag som fusioneras eller fissioneras eller som är överlåtande bolag vid aktiebyte får enligt artikel 8 i fusionsdirektivet byte av aktier till aktier i det övertagande bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare. Förutsättningen är dock att delägaren inte åsätter de mottagna aktierna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före fusionen, fissionen eller aktiebytet. Detta ska dock inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna aktierna på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de aktier som innehades före förvärvet. Enligt artikel 7 får fusionsvinst hos det övertagande bolaget i samband med en fusion inte beskattas.

Artikel 10 i fusionsdirektivet innehåller särskilda bestämmelser om flyttning av ett fast driftställe i utlandet. I punkt 1 sägs att om de överförda tillgångarna vid en överföring av tillgångar omfattar ett fast driftställe som tillhör det överlåtande bolaget och är beläget i en annan medlemsstat, ska den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande avstå från varje rätt att beskatta det fasta driftstället. Enligt punkt 1 ska den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget och det övertagande bolagets medlemsstat tillämpa bestämmelserna i fusionsdirektivet på en sådan överföring som om den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget vore det överlåtande bolagets medlemsstat. Punkten ska gälla även när det fasta driftstället är beläget i den medlemsstat där det övertagande bolaget är hemmahörande. I punkt 2 sägs att utan hinder av punkt 1 ska det överlåtande bolagets medlemsstat, om denna tillämpar ett system för beskattning av företags världsvida vinster, ha rätt att beskatta alla vinster eller kapitalvinster i det fasta driftstället som uppkommer till följd av fusionen, fissionen, den partiella fissionen eller överföringen av tillgångar, under förutsättning att den medger avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i direktivet, skulle ha belastat dessa vinster eller kapitalvinster i den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget, på samma sätt och med samma belopp som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.

I artikel 12 i fusionsdirektivet bestäms om flyttning av europabolags säte. Om ett europabolag flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, eller, i samband med flyttningen av sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, ett europabolag som är hemmahörande i den första medlemsstaten upphör att vara hemmahörande i den medlemsstaten och blir hemmahörande i en annan medlemsstat, ska detta inte ge upphov till någon beskattning av kapitalvinst i den medlemsstat från vilken flyttning av sätet har skett och som härrör från sådana tillgångar och skulder hos europabolaget som till följd härav förblir knutna till ett fast driftställe

till europabolaget i den medlemsstat varifrån flyttningen av sätet har skett och bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas i skattehänseende. För att värdeskillnaden inte ska beskattas förutsätts att europabolaget fortsätter utifrån samma beskattningsvärden i fråga om de tillgångar och skulder som faktiskt förblir knutna till det fasta driftstället som om sätet inte hade flyttats eller europabolagets skattemässiga ställning inte hade upphört. Enligt artikel 13 ska ett europabolags andra reserver än sådana som härrör från fasta driftställen i utlandet befrias från skatt i den medlemsstat från vilken europabolagets säte flyttades så att det fasta driftstället får göra reserver på samma sätt. Enligt artikel 14 får flyttning av ett europabolags säte inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos delägarna. Detta ska dock inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överföring av de värdepapper som motsvarar kapitalet i europabolaget som flyttar sitt säte.

1.8.3 Bestämmelser om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt

Europeiska unionens råd har den 12 juli 2016 antagit direktivet (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (*direktivet mot skatteflykt*). Direktivet trädde i kraft den tjugonde dagen efter det att det hade offentliggjorts i Europeiska unionens officiella tidning. Direktivet offentliggjordes i den officiella tidningen den 19 juli 2016.

Direktivet innehåller bestämmelser om begränsning av rätten att dra av räntor och om utflyttningsbeskattning, en allmän regel mot missbruk samt bestämmelser om kontrollerande utländska bolag och hybrida mismatchningar. I direktivet bestäms om en minsta skyddsnivå, som medlemsstaterna ska ta in i den nationella lagstiftningen. Direktivet ska dock inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen. Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inbegripet fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland.

Enligt skäl 10 i direktivets ingress har utflyttningskatt funktionen att garantera att, när en skattskyldig person flyttar ut tillgångar eller sin skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion, så beskattar den staten det ekonomiska värdet av den vinst som skapats inom dess territorium, även om denna vinst ännu inte har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen. Till exempel överföringar av tillgångar, inbegripet kontanter, mellan ett moderbolag och dess dotterbolag faller utanför utflyttningsbeskattningens tillämpningsområde. I skälet sägs att för att säkerställa regelns förenlighet med användningen av avräkningsmetoden är det önskvärt att medlemsstaterna får hänvisa till den tidpunkt då rätten att beskatta överförda tillgångar upphör. Med hänsyn till EU-rätten bör de skattskyldiga ha rätt att antingen omedelbart betala det fastställda utflyttningskattbeloppet eller få anstånd med betalningen av skatten genom att betala den i delbetalningar under ett visst antal år, eventuellt jämte ränta och en garanti. I detta syfte skulle medlemsstaterna kunna begära att de berörda skattskyldiga inkluderar nödvändig information i en deklARATION.

I artikel 2.6 i direktivet definieras överföring av tillgångar som en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige. Med överföring av skatterättslig hemvist avses enligt artikel 2.7 en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland. Enligt artikel 2.8 avses med överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid

RP 76/2019 rd

ett fast driftställe en transaktion varigenom den skattskyldige upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet.

Enligt artikel 5 ska en skattskyldig beskattas för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen av tillgångarna, minus deras skattemässiga värde, om

a) en skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen,

b) en skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen,

c) en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten,

d) en skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

Om sådan överföring av tillgångar som beskrivs ovan sker till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet, ska den skattskyldige ges rätt att få anstånd med betalningen av utflyttningsskatt genom att betala den i delbetalningar under fem år. Ett ytterligare villkor är att tredjeländer som är parter i EES-avtalet med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (*indrivningsdirektivet*). Om en skattskyldig får anstånd med betalningen, får ränta debiteras enligt lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat. Om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyldige också åläggas att lämna en garanti som ett villkor för att uppskjuta betalningen.

Direktivet mot skatteflykt innehåller också bestämmelser om situationer då anståndet med betalningen ska upphöra. Enligt artikel 5.4 ska anståndet med betalningen omedelbart upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva i följande fall:

a) De överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras.

b) De överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland.

c) Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland.

d) Den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas.

e) Den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader.

Leden b och c ska inte tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Den mottagande medlemsstaten ska godta det värde som fastställts av den stat från vilken utflyttningen skett som ingångsvärde för tillgångarna för skatteändamål. Direktivet tillåter dock att den mottagande staten ifrågasätter det värde av de överförda tillgångarna som fastställts av den stat från vilken utflyttningen sker, när värdet inte motsvarar marknadsvärdet. I artikel 5.6 definieras marknadsvärdet som det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion.

Förutsatt att tillgångarna inom 12 månader ska återgå till överförarens medlemsstat ska direktivets bestämmelser om utflyttningsbeskattning inte tillämpas på överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshantering.

Enligt artikel 11 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5 och de ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2020.

1.8.4 EU-domstolens viktigaste rättspraxis som gäller utflyttningsbeskattning

För flera EU-staters del har bestämmelserna om utflyttningsbeskattning och deras förhållande till EU-rätten bedömts i domar av EU-domstolen.

Enligt EU-domstolens rättspraxis har en medlemsstat rätt att beskatta värdeökningar som uppkommit inom dess beskattningskompetens och som är orealiserade vid utflyttningstidpunkten. Medlemsstaten har också rätt att fastställa det skattebelopp som avser värdeökningarna vid tidpunkten då tillgångarna överförs, men att omedelbart ta ut skatt för överföring av tillgångar till en annan stat strider mot etableringsfriheten. För fysiska personers del har utflyttningskatt behandlats i domarna i målen C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, (målet de Lasteyrie) och C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost (målet N) och i fråga om bolag har detta konstaterats i bland annat domen i målet C-371/10, National Grid Indus (målet National Grid Indus).

I målet National Grid Indus konstaterade EU-domstolen att hänsyn inte behöver tas till värdenedgångar som inträffat efter utflyttningstidpunkten. EU-domstolen ansåg också att den skattskyldige måste kunna välja mellan att betala skatten på orealiserade värdeökningar omedelbart eller först vid en senare tidpunkt som den nationella lagstiftningen möjliggör, till exempel efter ett visst anstånd. Det ansågs också möjligt att ta ut ränta för anståndstiden samt att kräva säkerhet. Tidigare har man sett annorlunda på saken för fysiska personers del. I målet N ansågs endast ett sådant system för indrivning av skatt på kapitalvinst på värdepapper vara proportionerligt som tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttas, såvida dessa värdeminskningar inte redan beaktats i mottagande medlemsstaten. I målen de Lasteyrie och N ansåg man också att det inte kan godkännas att bevil-

jande av uppskov med betalningen av skatten kräver att en säkerhet ställs. Kravet att den skattskyldige ska lämna in en deklARATION för beräkning av inkomstskatten vid tidpunkten för utflyttningen ansågs däremot inte oproportionerligt. I en senare dom i målet C-503/14, kommissionen mot Portugal, har EU-domstolen emellertid ansett att de principer som tillämpades i målet National Grid Indus, som gällde bolag, kunde tillämpas även på fysiska personer (punkterna 53—59 i domen).

I målet C-38/10, kommissionen mot Portugal, ansågs den portugisiska lagstiftningen begränsa etableringsfriheten. Enligt lagstiftningen kunde orealiserade värdeökningar beskattas när portugisiska bolag flyttar sitt säte och sin verkliga ledning till en annan stat och när ett utländskt bolag överför alla eller en del av sina tillgångar som är knutna till ett fast driftställe till en annan medlemsstat. I domens ansågs emellertid att beskattningen av orealiserade vinster i samband med att ett fast driftställe upphörde med sin verksamhet inte inskränkte etableringsfriheten. Beskattningen baserade sig då på att verksamheten upphörde och inte på att tillgångarna överfördes till en annan medlemsstat. I målet C-261/11, kommissionen mot Danmark, ansågs den danska lagstiftningen strida mot etableringsfriheten när det enligt den anses som, och beskattas som, en överlåtelse att ett bolag överför tillgångar för att användas utanför Danmark, medan det inte är skattepliktig överlåtelse när tillgångar överförs mellan olika driftställen i Danmark. I målet E-15/11, Arcade Drilling AS, har EFTA-domstolen ansett att skatt som uppbärs för orealiserad värdeökning av ett bolag som flyttar ledningen från Norge vid tidpunkten för flyttningen inskränker etableringsfriheten. Enligt domen är det berättigat att fastställa skattebeloppet när ledningen flyttas.

EU-domstolen har i målet C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte, tagit ställning till betalningen av utflyttningsskatt i årliga rater. Den konstaterade att den tyska lagstiftningen, enligt vilken betalningen av den skatt som ska erläggas innan de orealiserade värdeökningarna verkligen realiserats kan uppdelas på fem år, är ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I samma dom konstaterade EU-domstolen angående skyldigheten att ställa bankgaranti att ett sådant krav kan av princip inte godtas utan en föregående bedömning av risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras. I målet C-657/13, Veder LabTec, ansåg EU-domstolen att den bestämmelse som tidigare gällde i Tyskland, enligt vilken utflyttningsskatt uppdelades i tio annuiteter, var proportionerlig. Tyskland ändrade betalningstiden till fem år 2006.

I fallet C-292/2016, A Oy, som gällde Finland, var det fråga om utflyttningsskatt enligt 52 e § 3 mom. i näringskattelagen, som fastställdes i samband med ett gränsöverskridande företagsarrangemang och som baserar sig på artikel 10.2 i fusionsdirektivet. Det finska bolaget hade överlåtit sitt fasta driftställe i Österrike till ett österrikiskt bolag inom ramen för en överföring av tillgångar. I begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen frågades om etableringsfriheten enligt artikel 49 i FEUF utgör hinder för lagstiftning, där värdestegringar beskattades omedelbart när ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe utomlands inom ramen för en överföring av tillgångar till ett utländskt bolag, medan dylika värdeökningar i en motsvarande inhemsk situation beskattas först i samband med att de överförda tillgångarna överlåts vidare. Eftersom överlåtelse inom ramen för en överföring av tillgångar av ett utländskt fast driftställe till ett utländskt bolag medför att Finland förlorar alla kopplingar till detta driftställe och följaktligen sin rätt att beskatta värdeökningar som härrör från tillgångarna i det fasta driftstället efter denna transaktion fann EU-domstolen att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet är ägnad att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Lagstiftningen gick dock utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom bolaget inte gavs möjlighet att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten

och, å andra sidan, en uppskjuten betalning. Enligt EU-domstolen påverkades denna bedömning inte av den omständigheten att lagstiftningen tillåter, i enlighet med artikel 10.2 i fusionsdirektivet, avräkning av den skatt på dessa värdeökningar som, i avsaknad av bestämmelserna i fusionsdirektivet, skulle ha tagits ut i den medlemsstat där det utländska driftstället är beläget (så kallad fiktiv avräkning av utländsk skatt). Etableringsfriheten betraktades således som ett hinder för denna lagstiftning i den mån den inte föreskriver någon möjlighet för den skattskyldige att skjuta upp tidpunkten för uppböörden av denna skatt.

1.9 Lagstiftningen i utlandet

1.9.1 Sverige

Ett bolag som är registrerat i Sverige anses vara allmänt skattskyldigt i Sverige. Trots att bolag inte är registrerat i Sverige kan det behandlas som allmänt skattskyldigt också när bolagets ledning finns i Sverige eller det till följd av någon annan omständighet borde behandlas som en svensk juridisk person.

Den svenska utflyttningsbeskattningen baserar sig på bestämmelser enligt vilka tillgångar och tjänster som tagits ut ur näringsverksamheten anses ha överlåtits till marknadspris. Tillgångar och tjänster anses ha tagits ut ur näringsverksamheten om näringsverksamheten upphör, näringsinkomsten (helt eller delvis) inte längre är skattepliktig inkomst i Sverige eller om tillgångar förs över från en del av näringsverksamheten till en annan del, och skattskyldighet för den senare delen inte föreligger i Sverige, eller om inkomsten från en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Ett allmänt skattskyldigt bolag beskattas för all sin inkomst i Sverige oberoende av varifrån inkomsterna härrör. Tillämpningen av principen innebär att Sverige inte förlorar sin rätt att beskatta egendomen när tillgångar överförs från huvudkontoret i Sverige till ett fast driftställe i ett annat land.

Enligt den svenska inkomstskattelagen (22 kap. 5 §) jämställs flyttning av ett svenskt bolags hemort med stöd av ett skatteavtal till en annan stat med att näringsverksamheten upphör. Bolaget blir ändå inte begränsat skattskyldigt i Sverige eller ett utländskt samfund i sig. Man anser då att bolagets tillgångar vid bytet av hemviststat har överförts till en annan näringsverksamhet och de beskattas som privatuttag. Skatt för privatuttag fastställs inte när tillgångarna fortfarande är knutna till ett fast driftställe i Sverige. När det fasta driftstället upphör tillämpas beskattningen av privatuttag i enlighet med inkomstskattelagen (22 kap. 5 §). Tillgångar som överförs från ett fast driftställe värderas till marknadsvärde, så skillnaden mellan marknadsvärdet och utgiftsresten i beskattningen beaktas som intäkt.

År 2010 utökades skattelagstiftningen med bestämmelser om uppskov med betalningen av utflyttningskatt. Uppskov med betalningen kan sökas av ett bolag hemmahörande i Sverige som flyttar sin hemort till en annan EES-stat och Sverige till följd av detta förlorar sin beskattningsrätt på grund av ett skatteavtal mellan Sverige och denna andra EES-stat. Uppskov ska uttryckligen begäras hos de svenska skattemyndigheterna. Uppskov kan beviljas för ett år och det kan förlängas om förutsättningarna fortfarande föreligger.

I en proposition som den svenska regeringen överlämnade den 26 september 2019 (2019/20:20) bedöms att de gällande bestämmelserna i Sverige motsvarar de situationer av utflyttningsbeskattning som ingår i direktivet mot skatteflykt. Den svenska lagstiftningen har ansetts ha samma syfte om artikel 5.1 i direktivet mot skatteflykt. I den svenska skatteförfarandelagen föreslås dock ändringar, så att till exempel de svenska bestämmelserna om uppskov med utflyttningskatt ska börja motsvara innehållet i artikel 5 i direktivet mot skatteflykt. Enligt förslaget

ska det skattebelopp med vilket uppskov beviljats minskas med en femtedel varje år. Det föreslås också att den svenska skattelagstiftningen ändras så att uppskov med utflyttningskatt kan i fortsättningen också sökas av begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet samt juridiska personer. Dessutom föreslås ändringar i anslutning till räntor och säkerhet för utflyttningskatt. När det gäller tillfälliga överföringar av tillgångar föreslås inget undantag på det sätt som direktivet mot skatteflykt möjliggör. Bedömningen i förslaget är dock att sådana situationer av utflyttningsbeskattningen vore sällsynta. I regeringens proposition, som har man också bedömt att både de bestämmelser i direktivet om skatteflykt som gäller godtagande av det värde som fastställts av en annan stat som ingångsvärde för tillgångarna och de som gäller själva marknadsvärdet (artikel 5.5 och 5.6) motsvarar redan gällande rätt. Sålunda föranleder direktivet inga ändringar i lagstiftningen till denna del.

1.9.2 Norge

Sedan januari 2019 har ett bolag ansetts vara hemmahörande i Norge, om bolaget har grundats i eller faktiskt ledes från Norge. Om ett bolag har grundats i enlighet med norsk lagstiftning anses det vara hemmahörande i Norge, även om det inte längre har några kopplingar till landet. Om ett bolag som grundats i Norge anses vara hemmahörande i en annan stat med stöd av ett skatteavtal, anses bolaget inte vara hemmahörande i Norge med stöd av nationell lagstiftning.

I bestämmelserna om utflyttningsbeskattning sägs att om immateriella eller materiella tillgångar överförs från Norge eller om tillgångarnas ägare inte längre är skattskyldig i Norge, har Norge rätt att beskatta tillgångarna. Utflyttningskatt kan påföras när ett fast driftställes tillgångar överförs från Norge medan verksamheten pågår eller det fasta driftstället upphör eller bolaget inte längre är skattemässigt hemmahörande i Norge. Utflyttningskatten baserar sig på tillgångarnas marknadspris.

Om tillgångar överförs till en annan EES-stat kan betalningen av skatt för materiella tillgångar med undantag av lagerpartier framskjutas tills tillgångarna överläts. Villkoret för anstånd är att en säkerhet ställs utan när Norge och EES-staten i fråga har ett avtal om utbyte av information och bistånd vid indrivning av skatter. Räntan bestäms den 1 januari varje år. När det gäller immateriella tillgångar och lagerpartier är det inte möjligt att få anstånd med utflyttningskatt. Överföring av tillgångar eller skulder från ett norskt bolags fasta driftställe till ett annat fast driftställe i ett land med vilket Norge ingått ett avtal som förhindrar dubbelbeskattning på grundval av avräkningsmetoden, är inte en beskattningsbar transaktion.

Tidigare avstod man från utflyttningskatt om tillgångarna inte hade överlåtits vidare inom fem år. Enligt bestämmelserna, som ändrades i maj 2012, tillämpas inte längre tidsfristen på fem år vid uppbörden av utflyttningskatt. Skatten minskar inte trots att värdet av tillgångarna sjunker efter det att skatten fastställts.

Utflyttningskatt fastställs dock inte om den orealiserade överlåtelsevinsten på materiella tillgångar som överförs inte överstiger fem miljoner norska kronor. Gränsen för orealiserad överlåtelsevinst på andra tillgångar eller skulder är en miljon norska kronor.

1.9.3 Danmark

Ett bolag anses vara hemmahörande i Danmark, om landets myndigheter har registrerat det. Ett bolag anses vara hemmahörande i Danmark även om bolagets hela näringsverksamhet bedrivs utomlands eller det administreras från utlandet. Från och med 1995 har bolag som grundats

utomlands behandlats som hemmahörande i Danmark om deras administrativa driftställe (ledelsens sæde) finns i Danmark. Om ett bolag som enligt den nationella lagstiftningen är hemmahörande i Danmark med stöd av ett skatteavtal anses vara allmänt skattskyldig i en annan stat, betraktas bolaget inte som hemmahörande i Danmark ur den nationella lagstiftningens synvinkel.

Överföring av tillgångar från ett fast driftställe i Danmark till huvudkontoret antingen när verksamheten upphör eller näringsverksamheten fortsätter är en beskattningsbar transaktion. Som överlåtelsepris betraktas marknadspriset vid tidpunkten för överföringen. Om ett bolag upphör att vara hemmahörande i Danmark för att ledningen flyttas utomlands eller det enligt ett skatteavtal anses vara hemmahörande i en annan stat, anses det ha överlåtit sina världsvida tillgångar och skulder. Som överlåtelsepris betraktas marknadspriset när hemmahörandet upphör. Tillgångar som förblir knutna till ett fast driftställe som blir kvar i Danmark beskattas inte.

Till följd av EU-domstolens dom kommissionen mot Danmark (mål C-261/11) utökade Danmark i mars 2014 sin lagstiftning med bestämmelser enligt vilka ett bolag kan beviljas anstånd med betalningen av utflyttningsskatt. Förutsättningen för anstånd med skattebetalningen är att bolaget betalar den framskjutna utflyttningsskatten i högst sju annuiteter. Härmed måste bolaget varje år betala en summa som är minst 1/7 av den ursprungliga utflyttningsskatten. Bolaget kan när som helst välja att betala en större summa eller betala hela den framskjutna utflyttningsskatten. En årlig ränta tas ut på den framskjutna utflyttningsskatten. Den årliga räntan är tre procent eller en ränta som bestäms av den danska nationalbanken.

Den nationella lagstiftningen har ansetts uppfylla de krav som direktivet mot skatteflykt ställer på utflyttningsskatt, så endast små ändringar har föreslagits i lagen. Danmark har inte tagit i bruk de undantag för tillfällig överföring av tillgångar som direktivet mot skatteflykt möjliggör.

1.9.4 Frankrike

Bolag som är hemmahörande i Frankrike lyder under fransk lagstiftning. Enligt rättspraxis ska ett bolags säte vara äkta. Ett säte kan anses existera när det är den enda plats där styrelsens möten och aktieägarnas möten ordnas och största delen av de andra förvaltningsorganen är belägna.

Om ett bolags säte flyttas utomlands anses företagsverksamheten upphöra och vid beskattningen anses en försäljningsvinst uppstå. Beskattningsbar försäljningsvinst uppstår dock inte på bolagets tillgångar som allokerats till bolagets fasta driftställe i Frankrike. Den skattskyldige kan välja att dela upp skattebetalningen på fem år. Skattebetalningen kan dock delas upp på fem år bara om tillgångarna överförs till en annan EU- eller EES-stat som har ingått ett avtal om administrativt bistånd med Frankrike. Då ska bolaget årligen inlämna ett utlåtande till de franska skattemyndigheterna för att eventuella orealiserade försäljningsvinster på överförda tillgångar ska kunna spåras. Om denna rapporteringsskyldighet inte fullgörs, påförs som straff en avgift som motsvarar 5 procent av de orealiserade försäljningsvinsterna.

Frankrike har gällande bestämmelser om utflyttningsskatt och landet har inte ändrat sin lagstiftning till följd av direktivet mot skatteflykt. Frankrike har inte tagit i bruk det undantag för tillfälliga överföringar av tillgångar som direktivet mot skatteflykt möjliggör.

1.9.5 Tyskland

Om en skattskyldig anses vara hemmahörande i Tyskland är denne skattskyldig för sina världsvida inkomster. Ett bolag är hemmahörande i Tyskland om det har antingen sitt säte eller faktiska administrativa driftställe i Tyskland.

Nedläggning av ett fast driftställe betraktas som upplösning och dolda reserver beskattas som inkomst. Samma bestämmelser tillämpas om ett fast driftställe flyttas utomlands eller överförs till ett annat samfund.

Om ett bolag hemmahörande i Tyskland som grundats enligt den tyska bolagslagstiftningen flyttar sitt säte utanför Tyskland och bolaget därefter inte är hemmahörande i en EU-medlemsstat eller EES-stat, anses bolaget vara upplöst enligt den tyska bolagslagstiftningen. I en sådan situation anses bolagets tillgångar ha överlåtits vid beskattningen och alla dolda reserver beaktas som intäkt och de beskattas enligt den normala samfundsskattesatsen. Om bolaget flyttar till en EU-medlemsstat eller en EES-stat och på Tyskland och den staten tillämpas direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning eller staterna har ingått ett avtal som motsvarar direktivet, kan beskattningen av intäkterna av de dolda reserverna delas upp på fem på varandra följande år.

När tillgångar överförs från ett fast driftställe i Tyskland till ett fast driftställe i en annan stat kan anstånd med betalningen användas ifall överföringen sker till en annan medlemsstat. Kommissionen har gett Tyskland ett motiverat yttrande den 24 januari 2019, eftersom omedelbar skatteuppbörd utan anståndsmöjlighet i en situation där tillgångar överförs till en EES-stat som inte tillhör EU strider mot etableringsfriheten.

EU-domstolen har i januari 2014 bedömt överensstämelsen med EU-rätten i fråga om de tyska bestämmelserna om utflyttningsbeskattning, särskilt bestämmelsen om uppdelning av skatten, i målet C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte. Domstolen konstaterade att de tyska bestämmelserna om utflyttningsbeskattning överensstämmer med EU-rätten.

Tyskland har inte ansett det nödvändigt att ändra bestämmelserna om utflyttningsbeskattning till följd av direktivet mot skatteflykt, eftersom motsvarande nationella bestämmelser redan finns. Tyskland har inte tagit i bruk det undantag för tillfälliga överföringar av tillgångar som direktivet möjliggör.

1.9.6 Storbritannien

Ett bolag är hemmahörande i Storbritannien, om det är registrerat i England, Wales, Skottland eller Nordirland. Det kan vara hemmahörande i Storbritannien också när det leds och administreras från Storbritannien. Här ingår både en situation där näringsverksamheten i själva verket leds och administreras från Storbritannien och där det är fråga om ett begränsat skattskyldigt dotterbolag till ett brittiskt bolag. Ett bolag kan bli skattskyldigt i Storbritannien genom att överföra centralförvaltningen och det bestämmande inflytandet till Storbritannien. Från och med dagen för överföringen är bolaget samfundsskattskyldigt på samma grunder som bolag som är registrerade i Storbritannien.

Ett fast driftställe i Storbritannien är begränsat skattskyldigt, dvs. skattskyldigt endast för det fasta driftställets inkomst. Ett utländskt samfunds fasta driftställe i Storbritannien beskattas när

värdet av tillgångarna överstiger utgiftsrestvärdet i beskattningen, om det fasta driftstället upphör med verksamheten.

Ett bolag anses inte vara hemmahörande i Storbritannien enligt den interna lagstiftningen, om bolaget med stöd av ett skatteavtal anses vara hemmahörande i en annan stat. Om ett samfund upphör att vara hemmahörande i Storbritannien, anses alla tillgångar ha överlåtits till marknadspris, dvs. samfundet påförs utflyttningsskatt. Utflyttningsskatt påförs inte när samfundet har en filial eller agent i Storbritannien. Kommissionen har 2012 uppmanat Storbritannien att ändra sin utflyttningsbeskattning och ansett att bestämmelserna inskränker etableringsfriheten i den mån de inte har möjliggjort anstånd med betalningen. Till följd av detta ändrades lagen (Finance Act 2013) så att den utökades med bestämmelser om anstånd med utflyttningsskatt som har uppkommit den 11 mars 2012 eller senare.

Den brittiska lagstiftningen har ändrats till följd av bestämmelsen om utflyttningsbeskattningen i direktivet mot skatteflykt och ändringarna träder i kraft i januari 2020. Bestämmelserna om utflyttningsskatt är inte tillämpliga i en situation där tillgångar överförs från det brittiska huvudkontoret till ett fast ställe utomlands, om egendom fortfarande omfattas av Storbritanniens beskattningskompetens. Storbritannien har inte heller tagit i bruk de undantag för tillfälliga överföringar av tillgångar som direktivet mot skatteflykt möjliggör. Anstånd med skattebetalningen har tidigare kunnat genomföras på två alternativa sätt, varvid skattebetalningen har kunnat delas upp på sex år eller skjutas fram tills tillgångarna överläts. Enligt ett betänkande som Storbritannien offentliggjorde i juli 2018 bör betalningssystemet ändras i överensstämmelse med direktivet från ingången av januari 2020. Det kommer att vara möjligt att skjuta fram utflyttningsbeskattningen så att utflyttningsskatten ska betalas i delbetalningar under högst fem år. Femårsperioden kan enligt den nya lagstiftningen dock avbrytas tidigare än fem år. Dessutom föreskrivs att i en situation där tillgångar börjar omfattas av Storbritanniens samfundsskatt och bolaget är skyldigt att betala skatt för tillgångar i en EU- eller EES-stat på grund av marknadsvärdet, ska det värdet beaktas som ingångsvärde när de framtida inkomsterna av eller utgifterna för tillgångarna beräknas.

1.9.7 Nederländerna

Ett bolag anses vara hemmahörande i Nederländerna med avseende på inkomstskattelagen och lagen om källskatt på utdelning, om det registreras i enlighet med nederländsk lag. I rättspraxis har man dessutom ansett att bolag kan behandlas i beskattningen som om de vore hemmahörande i Nederländerna, om de på grundval av fakta och omständigheterna anses vara etablerade i Nederländerna oberoende av om de är registrerade där eller inte.

När ett fast driftställe upphör med sin verksamhet anses tillgångarna och skulderna ha överlåtits i beskattningen. Nedläggningen av ett fast driftställe kan utlösa beskattning av dolda reserver, skattefria reserver och goodwill. Att den verkliga ledningen för ett bolag som är hemmahörande i Nederländerna flyttas utomlands utlöser inte nödvändigtvis beskattning. Om tillgångar överförs, inklusive en självständig del av företaget, före eller samtidigt som den verkliga ledningen flyttas, kan överföringen av tillgångar anses ske till marknadspris. Överföring av tillgångar beskattas i samband med flyttning av den verkliga ledningen endast om bolaget blir hemmahörande någon annanstans enligt ett skatteavtal eller den nationella lagstiftningen. Om bolaget inte längre får vinster från Nederländerna, beskattas dolda reserver och skattefria reserver som inkomst utflyttningssäret. Tidigare investeringsavdrag kan återföras till inkomsten.

Den nederländska lagstiftningen ändrades efter domen i målet C-371/10, National Grid Indus, i fråga om anstånd med betalningen. Den skattskyldige kan betala utflyttningsskatten genast eller

under vissa förutsättningar få anstånd med betalningen till överlåtelsevinsten realiserar. Anstånd förutsätter säkerheter och ränta ska betalas för anståndstiden. Den skattskyldige kan också välja att betala skatten i tio lika stora annuiteter. Till följd av direktivet mot skatteflykt har de tio årliga delbetalningarna minskats till fem från ingången av 2019. Skattemyndigheterna kan begära säkerhet om skatteinspektören finner det för sannolikt att det föreligger en allvarlig risk för att fordringen inte kommer att betalas.

1.9.8 Spanien

Enligt spansk lagstiftning är ett bolag hemmahörande i Spanien, om det har grundats enligt spansk lagstiftningen, det har sitt säte i Spanien eller dess verkliga ledning finns i Spanien. Dessutom är det möjligt för skattemyndigheterna att anse att ett bolag är hemmahörande i Spanien, om det har grundats i ett så kallat skatteparadis eller en region med nollbeskattning och dess huvudsakliga tillgångar direkt eller indirekt finns i Spanien. Om ett bolag anses vara hemmahörande i två skatteavtalsstater, bestäms dess hemvist i allmänhet på grundval av platsen för ledningen.

Tidigare tillämpades regler enligt vilka orealiserade försäljningsvinster blir beskattningsbara om tillgångar för ett fast driftställe i Spanien överförs utomlands eller det fasta driftstället upphör med verksamheten. På motsvarande sätt blir orealiserade försäljningsvinster beskattningsbara, om bolaget flyttar sin hemvist utomlands. Detta tillämpas ändå inte om tillgångarna utgör egendom för bolagets fasta driftställe i Spanien. I april 2013 ansåg EU-domstolen i sin dom i målet C-64/11, kommissionen mot Spanien, att den spanska lagstiftningen inte varit förenlig med etableringsfriheten. När det gäller upphörandet av ett fast driftställe ansåg EU-domstolen ändå att beskattningen av orealiserade vinster när ett fast driftställe upphörde med verksamheten i Spanien inte stred mot etableringsfriheten, eftersom beskattningen grundade sig på att verksamheten upphörde och inte på att tillgångar överfördes till en annan medlemsstat.

Till följd av EU-domstolens dom ändrades lagen så att man kan få anstånd med skattebetalningen. Om ett bolag blir hemmahörande i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat eller tillgångar överförs till ett fast driftställe i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat, kan den skattskyldige få anstånd med betalningen av skatt på försäljningsvinster tills tillgångarna har överförts till en tredje part. Anstånd förutsätter säkerhet och ränta ska betalas för anståndstiden. Den skattskyldige ska uttryckligen begära anstånd. De ändrade bestämmelserna har tillämpats retroaktivt från ingången av 2013.

Spanien har tagit in bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt i sin nationella lagstiftning från och med den 1 januari 2019. Skattebetalningen sker i rater under fem år, om överföringen har gjorts till en annan EU-medlemsstat eller ett EES-land. Om egendom har överförts till Spanien så att den är föremål för utflyttningsbeskattning i en annan EU-medlemsstat, ska det värde som använts i denna andra stat godtas, om det motsvarar marknadsvärdet. Utflyttningsbeskattningen realiserar också om en skattskyldig överför näringsverksamhet som bedrivits vid ett fast driftställe i en EU-medlemsstat till en annan EU-medlemsstat eller ett tredjeland. Sådana tillfälliga överföringar av tillgångar som avses i direktivet mot skatteflykt har inte ställts utanför utflyttningsbeskattningen.

1.9.9 Italien

Enligt den italienska lagstiftningen är ett bolag hemmahörande i Italien, om bolaget under största delen av skatteåret har sitt säte, sin ledning eller huvudsakliga näringsverksamhet i Italien. I detta avseende saknar det betydelse var bolaget har grundats. Ett utländskt bolag kan

anses vara hemmahörande i Italien, om det kontrollerar ett italienskt bolag och kontrolleras direkt eller indirekt av en italiensk fysisk eller juridisk person eller administreras av ett förvaltningsråd, där majoriteten av de fysiska eller juridiska personer som är medlemmar är bosatta i Italien.

Skattemässigt betraktas flyttning av ett italienskt bolags säte som överlåtelse av bolagets tillgångar till gängse marknadsvärde, om inte tillgångarna har överförts helt och hållet till ett fast driftställe i Italien. Flyttning av bolagets säte bestäms enligt tillämpligt skatteavtal. Bolagets tillgångar anses också ha sålts till deras gängse marknadsvärde, om tillgångarna först har överförts till ett fast driftställe i Italien och därefter senare till utlandet. Skatten beräknas på skillnaden mellan tillgångarnas gängse marknadsvärde vid överlåtelsepunkten och tillgångarnas beskattningsvärde.

Om ett bolag som är allmänt skattskyldigt i Italien överför tillgångar från huvudkontoret till ett fast driftställe i en annan stat, betraktas tillgångarnas marknadsvärde minskat med tillgångarnas beskattningsvärde som skattepliktig inkomst, om det italienska bolaget har valt undantagandemetoden för undanröjande av dubbelbeskattning för det fasta driftstället. Utflyttningsbeskattning tillämpas också i en situation där näringsverksamhet eller tillgångar för ett fast driftställe i Italien överförs till huvudkontoret eller ett fast driftställe i en annan stat. När man ska bestämma om tillgångar har överförts från ett fast driftställe tillämpas de kriterier för allokering av tillgångar och hänförande av inkomst som fastställts inom OECD. Bestämmelserna om utflyttningsbeskattning tillämpas också vid gränsöverskridande företagsarrangemang, om tillgångarna inte förblir knutna till ett fast driftställe som bildas i Italien.

Om den skatterättsliga hemvisten flyttas eller tillgångar överförs till en EES-stat som finns på Italiens vita lista, har den skattskyldige möjlighet att få anstånd med skattebetalningen i fem år, om den övertagande staten har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd vid skatteuppbörd och detta ömsesidiga bistånd är förenligt med sådant bistånd som garanteras i direktivet om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

I samband med att bestämmelserna om utflyttningsbeskattningen i direktivet mot skatteflykt sattes i kraft har begreppet normalvärde, som användes inom den tidigare utflyttningsbeskattningen, ersatts med ordet marknadsvärde. I den nya bestämmelsen hänvisas till marknadsvärdet för överförda tillgångar och skulder, dvs. regeringens föreskrift (Ministerial Decree of 14 May 2018), där det föreskrivs om korrekt tillämpning av marknadsvillkorsprincipen i internprissättningsssyfte. Dessutom föreskrivs det mera detaljerat vilka transaktioner som hör till bestämmelsernas tillämpningsområde. Sådana transaktioner är till exempel flyttning av hemvist utomlands, gränsöverskridande fusion och fission samt, som ett nytt tillägg, en situation där en skattskyldig som är hemmahörande i landet överför tillgångar till ett fast driftställe i en annan stat, på vilket undantagandemetoden tillämpas. Direktivets möjlighet till undantag för tillfälliga överföringar av tillgångar har inte tagits i bruk. Samtidigt har de nationella bestämmelserna om bolag som flyttar sin hemvist till Italien ändrats. Ändringen har gjorts för att situationen ska vara symmetrisk med utflyttningsituationer. Regleringen klarlägger kriterierna för bestämmande av skattebasen för inkommande poster.

1.9.10 Portugal

För att ett bolag ska kunna anses hemmahörande i Portugal ska bolagets säte eller verkliga ledning finnas i Portugal. I skatteavtalssituationer har bolag i allmänhet hemvist i det land där den verkliga ledningen finns.

Flyttning av bolagets säte eller verkliga ledning, utan att bolaget upplöses, leder till försäljningsvinst eller försäljningsförlust i beskattningen, som är lika stor som skillnaden mellan tillgångarnas marknadsvärde och deras nettovärde. Detta tillämpas ändå inte om tillgångarna och skulderna utgör en del av egendomen för ett fast driftställe i Portugal. Samma bestämmelser tillämpas om det fasta driftstället upphör med sin verksamhet i Portugal eller flyttar sina tillgångar från Portugal utomlands.

I januari 2014 fogades bestämmelser om anstånd med skattebetalningen till lagen. Om ett bolag flyttar sitt säte till en annan EU- eller EES-stat kan det få anstånd med skattebetalningen. Skattebetalningen kan skjutas fram tills de relevanta tillgångarna och skulderna inte längre är knutna till bolagets verksamhet. Alternativt kan man också välja att betala skatten i fem lika stora annuiteter. Anstånd förutsätter säkerhet och att särskilda skyldigheter fullgörs uppfylls. Ränta tas ut för framskjuten skatt.

Direktivet mot skatteflykt har krävt endast små ändringar i Portugals lagstiftning om utflyttningsbeskattning. De tillfälliga överföringar av tillgångar som direktivet möjliggör har inte tagits i bruk. Utflyttningsbeskattningen ska enligt planerna börja omfatta även situationer där tillgångar överförs från huvudkontoret till ett fast driftställe.

Den portugisiska skattelagstiftningen har ändrats till följd av direktivet så att om sätet flyttas till en EU- eller EES-stat kan den skattskyldige inte längre välja att betala utflyttningskatten när vinsterna realiserar. Däremot är det möjligt att välja att antingen betala utflyttningskatten helt och hållet omedelbart eller betala den i lika stora rater under fem år.

För anstånd med utflyttningskatt ska dröjsmålsränta betalas, och dessutom kan en bankgaranti krävas. Om utflyttningskatten skjuts fram krävs årliga skattedeklarationer. Möjligheten att dela upp utflyttningsbeskattningen i fem lika stora rater upphör, om tillgångarna makuleras, överförs eller inte längre lyder under enheten, eller om tillgångarna senare har överförts till ett land som inte är en EU- eller EES-stat. Om den skattskyldige senare flyttar sin hemvist till ett land som inte är en EU- eller EES-stat samt om den skattskyldige går i konkurs eller upplöses leder det till att anståndet med utflyttningsbeskattningen upphör.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

2.1 Målsättning

Syftet med propositionen är att genomföra rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion till den del det är fråga om bestämmelser om utflyttningsbeskattning.

I propositionen föreslås att direktivet genomförs genom att det förs ändringar i sakinnehållet i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, näringskattelagen), inkomstskattelagen (1535/1992), inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) och lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995), varigenom lagarna börjar motsvara skyldigheterna i direktivet.

Ett syfte med propositionen är dessutom att ändras näringskattelagens bestämmelser om utflyttningsbeskattning i samband med gränsöverskridande företagsarrangemang så att de skattskyldiga ges den möjlighet till anstånd med betalningen som etableringsfriheten enligt EUF-fördraget förutsätter.

Syftet med den föreslagna regleringen är att trygga Finlands beskattningsrätt genom att föreskriva om utflyttningsbeskattning av företag och göra det möjligt att tillämpa de bestämmelser om utflyttningsbeskattning som för närvarande hänför sig till gränsöverskridande företagsarrangemang.

2.2 Bedömning av nuläget och de viktigaste förslagen

2.1.1 Utflyttningsbeskattning enligt direktivet mot skatteflykt

Allmänt

Syftet med bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt är att trygga medlemsstaternas beskattningskompetens i en situation där den skatterättsliga hemvisten eller tillgångar överförs undan en medlemsstats beskattningskompetens utan att det sker någon egentlig överlåtelse som realiserar beskattning. Tillgångarna ägs hela tiden av samma skattskyldige, men tillgångarna överförs till en annan stats beskattningskompetens. Vid utflyttningsbeskattningen är det inte fråga om en separat skatt, utan det är fråga om inkomstbeskattning där till den skattskyldiges inkomst läggs värdet av de tillgångar som är föremål för utflyttningsbeskattning minskat med de oavdragna anskaffningsutgifterna.

För närvarande har Finland inga allmänna direktivsenliga bestämmelser om utflyttningsbeskattning, så motsvarande bestämmelser behöver tas in i skattelagstiftningen. I 51 e § i näringskattelagen, som gäller fasta driftställen, föreskrivs om beskattningsrätt i en situation där egendom som ingått i tillgångarna för ett fast driftställe upphör att vara faktiskt knuten till detta fasta driftställe. I rättspraxis har bestämmelsen ansetts strida mot EU:s etableringsfrihet, varför den inte har kunnat tillämpas på gjorda överföringar. De bestämmelser om utflyttningsbeskattning som direktivet förutsätter föreslås i sin helhet ingå i 51 e § i näringskattelagen, varvid den nuvarande regleringen upphävs och ersätts med sådana nya bestämmelser som direktivet förutsätter.

Direktivet mot skatteflykt utgör minimireglering, som medlemsstaterna ska införliva i sin nationella lagstiftning. Direktivet hindrar inte tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagskattelager. När det gäller utflyttningsbeskattningen begränsas dock införandet av bestämmelser om en högre skyddsnivå än direktivet av EU-domstolens rättspraxis, där man har linjerat när utflyttningskatt som begränsar etableringsfriheten kan betraktas som proportionerlig. I praktiken har dessa frågor att göra med när den skattskyldige ska ges möjlighet till anstånd med betalningen, vilket slags anstånd som ska beviljas och kan ränta tas ut på och säkerhet krävas för det framskjutna skattebeloppet. EU-domstolens rättspraxis har beaktats i direktivet mot skatteflykt genom bestämmelser om situationer av och villkor för anstånd med betalningen.

Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inbegripet fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland. Direktivets bestämmelser om utflyttningsbeskattning ska tillämpas på alla samfundsskattskyldiga samfund. Direktivet känner inte olika inkomstkällor, så det ska tillämpas även på verksamhet enligt inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk.

Enligt skäl 4 i direktivet är det inte önskvärt att utvidga direktivets tillämpningsområde till att omfatta typer av subjekt som inte omfattas av bolagsbeskattning i en medlemsstat, dvs. i syn-

nerhet transparenta subjekt, eftersom detta skulle leda till att det krävdes att fler nationella skatter omfattades av direktivet. I Finland är öppna bolag och kommanditbolag näringsammanslutningar enligt inkomstskattelagen som inte är särskilda skattskyldiga, utan deras resultat ska efter avdrag av tidigare skatteårs förluster fördelas för beskattning som delägarnas inkomst. Fysiska personers och dödsboms andel av en näringsammanslutnings resultat indelas på grundval av nettoförmögenheten i förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Om utflyttningsbeskattningen utvidgades till att omfatta även aktörer i personbolagsform skulle det innebära att även inkomst som beskattas som förvärvsinkomst börjar omfattas av direktivets skattskyldighet och förfarande med betalningsanstånd, vilket inte betraktas som ändamålsenligt. Av denna orsak föreslås att bestämmelserna om utflyttningsbeskattning ska tillämpas endast på samfundsskattskyldiga.

I direktivet föreskrivs om fyra olika situationer där orealiserad värdeökning betraktas som skattepliktig inkomst. Två av dem gäller överföring av tillgångar från ett fast driftställe i Finland till en annan stat genom att överföra antingen enskilda tillgångar eller rörelsen vid det fasta driftstället. Dessutom ska det föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där tillgångar överförs från huvudkontoret i Finland och när ett samfunds skatterättsliga hemvist flyttas till en annan stat.

Överföring av tillgångar från huvudkontoret till ett fast driftställe

Enligt artikel 5.1 a i direktivet ska det föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. Med överföring av tillgångar avses enligt artikel 2.6 en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige. När ett finskt bolag bedriver verksamhet utomlands i form av ett fast driftställe undanröjs dubbelbeskattning mellan Finland och staten där det fasta driftstället finns i allmänhet genom avräkningsmetoden. I en situation där skatteavtal saknas undanröjs dubbelbeskattningen genom avräkningsmetoden enligt lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995). Även i de skatteavtal som Finland ingått är avräkningsmetoden huvudregel. Undantagandemetoden tillämpas när man har kommit överens om den i ett skatteavtal. För närvarande tillämpas undantagandemetoden endast i de skatteavtal som ingåtts med Egypten och Frankrike.

När avräkningsmetoden tillämpas har Finland fortfarande rätt att beskatta tillgångar för ett fast driftställe utomlands. Dubbelbeskattning undanröjs genom att skatt som betalats utomlands avräknas från skatt som ska betalas i Finland. Eftersom direktivet mot skatteflykt innehåller minimireglering, är det möjligt att nationellt föreskriva om en strängare skattemässig behandling. Det vore således möjligt att föreskriva om utflyttningsbeskattning även i en situation där avräkningsmetoden tillämpas och Finland fortfarande har rätt att beskatta tillgångarna. Då skulle de överförda tillgångarnas gängse värde beaktas som inkomst i beskattningen. Eftersom tillgångarna fortfarande vore ett finskt bolags beskattningsbara tillgångar och de skulle ligga till grund för de avdrag som får göras i beskattningen, skulle detta i praktiken leda till att det värde som används i utflyttningsbeskattningen också borde användas som avdragsgrund för tillgångarna i Finland. Detta skulle möjliggöra större avdrag i beskattningen. Dylik höjning av tillgångars värde är främmande för det inhemska skattesystemet och skulle göra skattesystemet mera komplicerat. Av denna orsak föreslås att utflyttningsbeskattningen inte ska tillämpas i en situation där tillgångar som överförts till ett fast driftställe i en annan stat finns kvar i huvudkontorets skattebas. Utflyttningsbeskattningen ska i enlighet med direktivet tillämpas i situationer där Finland inte längre har rätt att beskatta tillgångarna, dvs. när dubbelbeskattningen för ett fast

driftställe i en annan stat undanröjs genom undantagandemetoden. I praktiken blir detta tillämpligt mycket sällan, eftersom undantagandemetoden används endast i de skatteavtal som ingåtts med Frankrike och Egypten.

Överföring av tillgångar från ett fast driftställe eller överföring av hela rörelsen vid det fasta driftstället

Enligt artikel 5.1 b i direktivet ska det föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. I led d förutsätts dessutom att det föreskrivs om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. Överföring av tillgångar definieras i artikel 2.6 som en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige. Överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe definieras åter i artikel 2.8 som en transaktion varigenom den skattskyldige upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet.

I 51 e § i den gällande näringskattelagen föreskrivs om Finlands beskattningsrätt i en situation där egendom som ingått i tillgångarna för ett fast driftställe upphör att vara faktiskt knuten till detta fasta driftställe. Bestämmelsen har tillämpats när enstaka tillgångar har överförts och när verksamheten vid ett fast driftställe upphör. När verksamheten upphör har paragrafen tillämpats på driftställets alla rörelsetillgångar. Sålunda tycks den nuvarande bestämmelsen i 51 e § i näringskattelagen täcka överföring av både enstaka tillgångar och hela rörelsen från ett fast driftställe på det sätt som direktivet avser. Med tanke på tydligheten är det ändå motiverat att ändra bestämmelsens ordalydelse så att där avses överföring av både enstaka tillgångar och ett fast driftställes hela rörelse.

I definitionen av överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i artikel 2.8 i direktivet är ett villkor att den skattskyldige inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan stat utan att bli skattemässigt hemmahörande i den staten. Härmed torde avses inrättande av ett fast driftställe. För att trygga Finlands beskattningsrätt anses det ändamålsenligt att föreskrivas om utflyttningsbeskattning när rörelsen vid det fasta driftstället överförs oberoende av om ett fast driftställe anses uppkomma i den mottagande staten eller inte, eller sker överföringen till en annan stat där den skattskyldige är allmänt skattskyldig. I direktivet är det fråga om minimireglering, som gör det möjligt att nationellt föreskriva om strängare skattemässig behandling. Sålunda föreslås att villkoret att den skattskyldige ska inrätta ett fast driftställe i den andra staten inte tas in i lagen.

Flyttning av skatterättslig hemvist

Enligt artikel 5.1 c i direktivet ska det föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. I artikel 2.7 i direktivet definieras överföring av skatterättslig

hemvist som en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Enligt inkomstskattelagen är ett inhemskt samfund allmänt skattskyldig i Finland, dvs. Finland är samfundets skatterättsliga hemviststat. Utländska samfund är begränsat skattskyldiga i Finland. I lagstiftningen har inte definierats vad som är inhemska samfund. I praktiken har som inhemska samfund betraktats samfund som har grundats eller är registrerade enligt finsk lagstiftning. Andra inhemska samfund än europabolag har inte möjlighet att flytta sin hemort enligt finsk skattelagstiftning från Finland utan upplösningsförfarande. Det är inte heller möjligt att bolagsrättsligt flytta hemorten till en annan stat för andra bolag än europabolag. Kommissionen har antagit ett förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar av företag (COM 2018/241 final), som gör det möjligt att bolagsrättsligt flytta ett aktiebolags säte till en annan medlemsstat om det träder i kraft. Man har nått politisk överenskommelse om ändringsdirektivets innehåll, men det slutliga direktivet har inte ännu antagits.

I en skatteavtalssituation är det möjligt att ett samfund som har grundats eller är registrerat i Finland inte betraktas som hemmahörande i Finland med stöd av skatteavtalet. I en sådan situation förblir ett inhemskt samfund fortfarande allmänt skattskyldig i Finland enligt den nationella lagstiftningen, trots att samfundet enligt skatteavtalet anses vara hemmahörande i den andra staten. I den gällande lagen föreskrivs inte om Finlands beskattningsrätt i en situation där ett samfunds hemort anses ha flyttats till en annan stat med stöd av ett skatteavtal. Även om samfundet enligt den nationella lagstiftningen förblir allmänt skattskyldigt i Finland, är det ändå motiverat att föreskriva om utflyttningsbeskattning i en sådan situation för att trygga Finlands beskattningskompetens. Direktivet mot skatteflykt innehåller minimireglering, som gör det möjligt att föreskriva nationellt om strängare skatemässig behandling. Enligt direktivet föreligger dock inte beskattningsrätt i fråga om tillgångar som fortfarande är faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland.

Ett utländskt samfund är skattskyldighet i Finland för sin inkomst av ett fast driftställe här. Enligt den gällande lagen kan ett utländskt samfunds skatterättsliga hemvist inte flyttas till Finland, eftersom enligt den nationella regleringen kan allmänt skattskyldiga vara endast samfund som har grundats eller är registrerade här. Endast för europabolag är det möjligt att flytta den beskattningsmässiga hemorten till Finland. Enligt regeringsprogrammet för statsminister Antti Rinnes regering införs i Finland en bestämmelse enligt vilken den skatterättsliga hemvisten också bestäms utifrån platsen för den verkliga ledningen. Efter ändringen kan också den skatterättsliga hemvisten för samfund som är registrerade utomlands flyttas till Finland.

Utflyttningsvärde

Inom utflyttningsbeskattningen värderas tillgångarna enligt direktivet till marknadsvärde. Som marknadsvärde betraktas enligt artikel 5.6 det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion. Begreppet närståendeföretag definieras i artikel 2.4 i direktivet. En motsvarande definition av närstående företag har intagits i näringskattelagens 18 b § 2 mom. 3—5 punkten, som gäller begränsning av avdragsgilla räntor.

Begreppet marknadsvärde har inte använts i den gällande nationella skattelagstiftningen. Exempelvis i utflyttningsbeskattningsbestämmelsen som gäller företagsarrangemang i 52 e § 2 och 3 mom. i näringskattelagen används uttrycket sannolikt överlåtelsepris. Motsvarande uttryck används också bland annat i lagens 51 § som gäller överföringar mellan olika slag av tillgångar,

51 a § som gäller överföringar mellan olika förvärvskällor, 51 b § som gäller privatuttag samt 51 d § som gäller den skattemässiga behandlingen av upplösning. Begreppet sannolikt överlåtelsepris definieras inte i lagen. Med beaktande av att begreppet används också på andra ställen i näringskattelagen och att direktivet har en egen definition av marknadsvärde, anses det med tanke på tydligheten motiverat att använda ett annat begrepp än sannolikt överlåtelsepris för utflyttningsbeskattningens del. Om begreppet sannolikt överlåtelsepris skulle användas för utflyttningsbeskattningens del och man samtidigt skulle ta in direktivets definition, skulle det innebära att direktivets definition tas in även i dessa andra situationer. Dessa andra situationer berörs inte av denna regeringsproposition och det är inte motiverat att föreslå ändringar i fråga om dem.

Ordalydelsen i direktivets definition av marknadsvärde motsvarar inte heller det som i 31 § om rättelse av internprissättning i lagen om beskattningsförfarande har konstaterats angående villkor som överenskommit och bestämt i transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande ska parter som är i intressegemenskap med varandra i transaktioner med varandra tillämpa villkor som sinsemellan oberoende parter skulle tillämpa i motsvarande situationer. Dessutom avviker direktivets definition av närstående företag från definitionen av företag i intressegemenskap enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt direktivet blir företag närstående redan med en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent, medan intressegemenskap enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande förutsätter över hälften av kapitalet eller röstetalet.

Syftet med den föreslagna regleringen är att föreskriva uttryckligen om det värde som används i utflyttningsituationer. Även med beaktande av att direktivets begrepp marknadsvärde och definitionen av det kan blandas samman med de begrepp och definitioner som använts inom internprissättningen, föreslås att i näringskattelagen används för tydlighetens skull termen utflyttningsvärde till skillnad från dessa. Detta utesluter ändå inte ett eventuellt utnyttjande av allmänna principer som tillämpas vid bestämmande av marknadspriset.

Goodwill

I direktivet mot skatteflykt definieras inte begreppet tillgångar, så begreppet bestäms i princip enligt nationell beskattnings- och rättspraxis. Den gällande näringskattelagen 51 e § om utflyttningsbeskattning i situationer där egendom upphör att vara faktiskt knuten till ett fast driftställe i Finland har i praktiken tillämpas endast sällan och det har inte publicerats någon rättspraxis om bestämmelsens egendomsbegrepp. HFD har i avgörandet HFD 2018:59 ansett att vid en gränsöverskridande fusion kan "tillgångar" som avses i näringskattelagens 52 e § 3 mom. om utflyttningsbeskattning inte tillmätas större betydelse än vad som har tillmätts egendom i näringskattelagens 51 d §, som reglerar den skattemässiga behandlingen samfund som upplöses. Detta har baserat sig på att fusion som inte motsvarar bestämmelserna i 52 a och 52 b § i näringskattelagen behandlas som upplösning i beskattningen. När samfund upplöses har goodwill som skapats i samfundets rörelse inte betraktats som egendom som avses i 51 d § i näringskattelagen, och då ska den inte beaktas i beskattningen för ett bolag som upplöses när dess beskattningsbara inkomst beräknas. När det är fråga om verksamhetsöverlåtelse som inte uppfyller villkoren i 52 d § i näringskattelagen, behandlas överföringen av tillgångar på samma sätt som en apportöverlåtelse i beskattningen, dvs. som ett byte där bolaget överlåter sin egendom mot aktier i det övertagande bolaget. Goodwill som skapats i den egna verksamheten beaktas som inkomst då i det överlåtande bolagets beskattning.

Det är motiverat att göra även goodwill som uppkommit i den egna verksamheten till föremål för utflyttningsbeskattning, eftersom Finland i en utflyttningsituation förlorar rätten att beskatta inkomst som inflyter på grund av goodwill. Detta gäller i synnerhet situationer där ett fast driftställes rörelse flyttas från Finland eller där samfundets skatterättsliga hemvist med stöd av ett skatteavtal anses ha flyttats till en annan stat. Frågan om goodwill som uppkommit i den egna verksamheten eventuellt ska beaktas som intäkt hänför sig också till gränsöverskridande företagsarrangemang där Finland förlorar rätten att beskatta inkomst som i framtiden inflyter på grund av goodwill. Exempelvis när ett samfund upplöses kan goodwill flyttas utanför Finland utan skattepåföljder, om en andel överförs till en utländsk delägare i det upplösta samfundet, på samma sätt som vid gränsöverskridande företagsarrangemang enligt 52 e § i näringskattelagen. Eftersom den skattemässiga behandlingen av goodwill i hög grad är förenad med hur upplösningen behandlas vid beskattningen, föreslås det nu inga särskilda bestämmelser om att goodwill som uppkommit i den egna verksamheten ska räknas som inkomst i en utflyttningsituation. Det vore motiverat att i en separat utredning granska beaktandet av goodwill som inkomst som en helhet även med hänsyn till olika situationer av företagsarrangemang.

Anskaffningsutgiften för tillgångar som överförts till Finland i beskattningen

I artikel 5.5 i direktivet mot skatteflykt sägs att om överföringen av tillgångar, skatterättslig hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe görs till en annan medlemsstat, ska den medlemsstaten godta det värde som fastställts av den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat som ingångsvärde för tillgångarna för skatteändamål, såvida detta inte motsvarar marknadsvärdet. I enlighet med detta ska det föreskrivas nationellt om godtagande av det värde som använts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker som anskaffningsutgift för tillgångarna i beskattningen. När det är fråga om en avdragsgill egendomspost används värdet som avdragsgrund. Tillgångarnas ingångsvärde borde dock alltid motsvara marknadsvärdet enligt direktivet, varvid det vore möjligt att stridiggöra det värde som använts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker och använda marknadsvärdet enligt den övertagande medlemsstatens lagstiftning. Den föreslagna regleringen gäller situationer av utflyttningsbeskattning enligt direktivet, där den medlemsstat från vilken utflyttningen sker har beskattat överföringen av tillgångar.

Tillfällig överföring av tillgångar

Utflyttningskatt enligt direktivet bör inte tas ut i vissa fall där överföringen av tillgångar är av tillfällig natur. Utanför utflyttningsbeskattningen ställs överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering eller tillgångar som ställs som säkerhet, överföring av tillgångar som sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshantering. Villkoret för att ställas utanför utflyttningsbeskattningen i samtliga dessa fall är att tillgångarna inom 12 månader ska återgå till överförarens medlemsstat. I enlighet med detta föreslås i lagen bestämmelser om att sådana tillfälliga överföringar ställs utanför utflyttningsbeskattningen.

Reserver

Trots att bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt gäller endast överföring av tillgångar, vore det motiverat att också föreskriva om redovisning som intäkt av reserver som avdragits i beskattningen i en situation där reserverna inte knyts till ett fast driftställe i Finland. Detta motsvarar den gällande skattemässiga behandlingen i en situation där reserver i samband med ett gränsöverskridande företagsarrangemang inte knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe.

2.1.2 Anstånd med skattebetalningen

Situationer av anstånd med skattebetalningen

EU-domstolen har i sin rättspraxis angett linjer för när skatt som ska fastställas i en utflyttnings-situation och som begränsar etableringsfriheten kan betraktas som proportionerlig och de har beaktats i direktivet genom att föreskriva om situationer där den skattskyldige ska beviljas anstånd med betalningen. Dessutom har det föreskrivits om förutsättningarna för att ta ut ränta på samt kräva säkerhet för det framskjutna skattebeloppet.

Enligt direktivet ska en skattskyldig ges rätt att få anstånd med betalningen av utflyttnings-skatt genom att betala den i delbetalningar under fem år när tillgångarna överförs eller den skatte-rättsliga hemvisten flyttas till en annan medlemsstat eller en sådan EES-stat som med den skatt-skyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdi- rektivet. På den framskjutna skattebetalningen får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, beroende på omstän- digheterna. Om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyl- dige också åläggas att lämna en garanti som ett villkor för att uppskjuta betalningen.

Etableringsfriheten tillämpas endast i förhållande till EU-medlemsstater och EES-stater. Sålunda förhindrar etableringsfriheten inte att skatt till följd av utflyttningsbeskattningen tas ut omedelbart när det är fråga om att tillgångar överförs eller den skatterättsliga hemvisten flyttas till ett tredjeland som inte är en EES-stat. Enligt direktivet tillämpas anstånd med skattebetal- ningen på EES-stater bara när de har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Den nordiska indrivningskonventionen kan anses motsvara indrivningsdirektivet, så anstånd med betalningen skulle vara tillämpligt i förhållande till Norge och Island. Av EES-staterna är Liechtenstein part i Europarådets och OECD:s avtal om bistånd. För Liechtensteins del är dock bistånd vid indrivning uteslutet, så Liechtenstein uppfyller inte de villkor som ställs för möjlig- heten till anstånd.

Enligt direktivet ska en skattskyldig i den nationella lagstiftningen ges rätt att få anstånd med betalningen av utflyttnings-skatt genom att betala den i delbetalningar under fem år. När skatte- betalningen skjuts fram får den skattskyldige, om denne så vill, betalningstid för skatten. I situationer som avses i direktivet ska den skattskyldige alltid ha rätt till anstånd med betalningen av skatt som följer av utflyttningsbeskattningen. Det ska föreskrivas särskilt om möjlighet till anstånd med betalningen av utflyttnings-skatt. Bestämmelser om detta föreslås ingå i lagen om beskattningsförfarande. Motsvarande anstånd med betalningen ges för skatt som orsakas av att reserver redovisas som intäkt.

Förutsättningar för räntebetalning

I artikel 5.3 i direktivet sägs att om en skattskyldig får anstånd med betalningen av utflyttnings- skatt, får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna. Också i EU-domstolens rättspraxis i målet National Grid Indus har man hänvisat till räntor som eventuellt inflyter enligt den nation- ella lagstiftningen vid anstånd med utflyttnings-skatt (punkt 73 i domen). I enlighet med detta kan ränta tas ut i enlighet med den nationella lagstiftningen i samband med anstånd med betal- ningen av utflyttnings-skatt. Det är dock inte nödvändigtvis klart vilken nationell lagstiftning som det hänvisas till här.

Vid anstånd med utflyttningsskatt är det fråga om att bevilja betalningstid. Den skattskyldige kan om denne så vill välja förlängd betalningstid, varvid det bestäms nya årliga förfallodagar för betalningsposterna under fem år. När det gäller räntan är det motiverat att jämställa dessa betalningsposter med i första hand restskatt, för vilken nedsatt dröjsmålsränta beräknas. På betalningsposter av skatt till följd av utflyttningsbeskattning ska således beräknas nedsatt dröjsmålsränta. Nedsatt dröjsmålsränta definieras i 5 a § 2 mom. i lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995), enligt vilket den är den gällande referensräntan enligt 12 § i räntelagen (633/1982) för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga förhöjd med två procentenheter, dock minst 0,5 procent.

Krav på säkerhet

Direktivet tillåter att en garanti krävs om villkor för anstånd, om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd. Möjligheten att ställa säkerhet har bedömts även i EU-domstolens rättspraxis. I målet National Grid Indus konstaterade EU-domstolen att det måste även beaktas att det finns en risk för att skatten inte tas ut, och att denna risk ökar ju längre tiden går. Den berörda medlemsstaten kan ta hänsyn till denna risk i sin nationella lagstiftning om uppskov med betalningen av skatt, genom att exempelvis kräva ställande av bankgaranti (punkt 74 i domen). I målet C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, konstaterade EU-domstolen vidare att eftersom en sådan säkerhet har i sig en begränsande verkan, kan ett sådant krav av princip inte godtas utan en föregående bedömning av risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras (punkt 67 i domen). I enlighet med detta borde det kunna påvisas att det finns en faktisk risk för utebliven uppbörd för att en säkerhet ska kunna krävas för anstånd med skattebetalningen.

Bestämmelser om möjligheten att kräva säkerhet föreslås ingå i lagen om beskattningsförfarande i enlighet med direktivet. I den gällande skattelagstiftningen finns inga bestämmelser som på motsvarande sätt skulle förutsätta förhandsbedömning av en påvisbar och faktisk risk för utebliven skatteuppbörd. Risken ska bedömas från fall till fall.

Upphörande av anstånd med skattebetalningen

Direktivet innehåller bestämmelser om att anstånd med skattebetalningen ska upphöra i vissa situationer. Anståndet med betalningen ska omedelbart upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva, om

- a) de överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras,
- b) de överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland,
- c) den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland,
- d) den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas,
- e) den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader.

I situationer enligt leden b och c upphör dock inte anståndet med skattebetalningen om tredjelandet med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt

bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

I lagen om beskattningsförfarande föreskrivs i enlighet med direktivet om att anstånd med skattebetalningen ska upphöra i de situationer som nämns i direktivet. Enligt direktivet får den rimliga tidsperiod inom vilken underlåtenhet att fullgöra skyldigheterna ska korrigeras inte överstiga 12 månader. I enlighet med detta kan den rimliga tidsperioden också vara kortare. I propositionen föreslås dock att man håller sig till en rimlig tidsfrist på 12 månader. Om den skattskyldige inte fullgör skyldigheterna som gäller delbetalningarna och inte korrigerar situationen inom en rimlig tidsperiod på 12 månader, kan skatteskulden indrivnas omedelbart. För att inte möjliggöra en situation där den skattskyldige upprepade gånger försummar att betala skatt som följer av utflyttningsbeskattningen och korrigerar situationen varje år inom 12 månader, föreslås bestämmelser om en kortare tidsfrist på sex månader, om försummelser förekommer flera år efter varandra.

I direktivet föreskrivs endast om obligatoriskt upphörande av anståndet med betalningen. Det ska emellertid inte finnas något hinder för att den skattskyldige, om denne så vill, själv kan avbryta anståndet.

Den skattskyldiges deklarationsskyldighet

Direktivet mot skatteflykt innehåller inga särskilda bestämmelser om deklarationsskyldighet i anslutning till anstånd med betalningen av utflyttningskatt. I skäl 10 i direktivets ingress konstateras emellertid att medlemsstaterna ska kunna begära att de berörda skattskyldiga inkluderar nödvändig information i en deklaration. Även i EU-domstolens domar som gäller utflyttningskatt har man tangerat skyldigheten att lämna skattedeklaration och dess proportionalitet.

I målet *National Grid Indus* anförde kommissionen att ett uppskjutet uttag av skatten inte skulle leda till någon orimlig administrativ börda. En av det berörda bolaget undertecknad vanlig årlig inkomstdeklaration, med uppgift om att bolaget fortsätter att äga de överförda tillgångarna, kompletterad med en deklaration som upprättas vid tillfället för den faktiska överlåtelsen av tillgången, kan enligt kommissionen räcka för att ursprungsmedlemsstaten ska kunna ta ut skatten på realiserade värdeökningar vid den tidpunkt då tillgången realiserats (punkt 66 i domen). I motiveringen beaktade EU-domstolen dock att situationen för ett bolag när det gäller dess tillgångar kan visa sig vara så komplicerad att det är näst intill omöjligt att exakt bevaka över gränserna vad som händer med samtliga bolagets anläggnings- och omsättningstillgångar ända fram till dess att de realiserade värdeökningarna på dessa realiserats, och att en sådan uppföljning förutsätter en insats av det berörda bolaget som innebär en betydande och till och med orimlig börda för detsamma (punkt 70 i domen). ”... en nationell lagstiftning med möjlighet ... att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten – vilket medför en nackdel i likviditetshänseende för detta bolag samtidigt som senare administrativa bördor undviks – och, å andra sidan, en uppskjuten betalning av nämnda skatt eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning, något som oundvikligen leder till en administrativ börda för det berörda bolaget i samband med bevakningen av överförda tillgångar, en åtgärd som både är ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och som utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än den åtgärd som är i fråga i det nationella målet ...”(punkt 73 i domen). Även i målet *C-292/16, A Oy*, har EU-domstolen konstaterat i fråga om anstånd med betalningen att en medlemsstat kan anmoda ett bolag att inkomma med de upplysningar som är nödvändiga för uppbörden av skatten (punkt 39 i domen). I enlighet med detta

kan de skattskyldiga åläggas att lämna Skatteförvaltningen tillräckliga upplysningar i en skatte-deklaration beträffande anstånd med betalningen som beviljas i samband med utflyttningsbeskattning.

Med stöd av 7 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ska en skattskyldig för beskattningen meddela Skatteförvaltningen sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som ska göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om när och hur deklarationerna ska lämnas in samt om deklaraionsförfarandet i övrigt. När det gäller utflyttningsbeskattning är det nödvändigt att ålägga den skattskyldige skyldighet att lämna in behövliga uppgifter inte bara för verkställande av beskattningen utan också för anstånd med skattebetalningen. Skatteförvaltningen behöver bland annat försäkra sig om att förutsättningarna för anstånd fortfarande föreligger.

Preskription av skattefordringar

I 50 § i lagen om skatteuppbörd (11/2018) hänvisas i fråga om preskription av skatt till bestämmelser i lagen om verkställighet av skatte och avgifter (706/2007). I lagen om verkställighet av skatter och avgifter föreskrivs om indrivning av offentliga fordringar. I enlighet med 20 § preskriberas en offentlig fordran fem år efter ingången av året efter det år då den påfördes eller debiterades, och i annat fall vid ingången av året efter det år då fordran förföll till betalning. Enligt 21 § får en preskriberad offentlig fordran inte indrivas. Preskriptionen hindrar inte att betalning tas ut sådana gäldenären tillhörig egendom som utgör pant för fordran.

Om den sista förfallodagen för anstånd med skattebetalningen till följd av utflyttningsbeskattning infaller fem år efter den första förfallodagen, preskriberas raten vid utgången av samma år. Eftersom säkerhet för anstånd med skattebetalningen kan krävas bara om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven skatteuppbörd, är det nödvändigt att föreskriva om preskription på ett sätt som avviker från huvudregeln för att trygga skatteindrivningsåtgärder så att preskriptionstiden på fem år börjar löpa separat för varje betalningspost från ingången av året efter förfallodagen för betalningsposten. Bestämmelser om preskriptionstiden finns i 50 § i lagen om skatteuppbörd.

Rundradioskatt

Näringskattelagens bestämmelser om beräkning av beskattningsbar inkomst påverkar beloppet av rundradioskatt som påförs samfund. Enligt 3 § i lagen om rundradioskatt (484/2012) ska samfund enligt inkomstkattelagen som i Finland bedriver rörelse eller utövar yrke enligt lagen om näringskattelagen eller bedriver lantbruk enligt inkomstkattelagen för gårdsbruk och vars beskattningsbara inkomst för skatteåret är minst 50 000 euro betala 140 euro i rundradioskatt plus 0,35 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 50 000 euro. Skattebeloppet ska dock vara högst 3 000 euro.

Bestämmelserna om utflyttningskatt påverkar således också beloppet av rundradioskatten för samfund. Skattskyldiga ska ha rätt till motsvarande direktivsenliga anstånd med skattebetalningen som föreslås i fråga om samfundsskatt. Enligt 4 § ska rundradioskatten bestämmas och debiteras i samband med verkställandet av inkomstbeskattningen i enlighet med vad som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande. I 1 § 2 mom. 6 punkten i lagen om beskattningsförfarande konstateras att lagen tillämpas på skatt som ska betalas till staten enligt lagen om rundradioskatt (rundradioskatt för personer och rundradioskatt för samfund). I bestämmelsen om

betalningsansånd i fråga om utflyttningsbeskattningen konstateras att anståndet tillämpas även på rundradioskatten för samfund.

2.1.3 Nettoförmögenhet

I enlighet med 33 b § i inkomstskattelagen delas dividender från bolag som inte är offentligt noterade i dividend som beskattas som kapitalinkomst respektive förvärvsinkomst utifrån aktiens matematiska värde. Även om bolagets tillgångar skulle vara föremål för utflyttningsbeskattning ingår de fortfarande i nettoförmögenheten, som används som grund för dividendtagarens dividendinkomstbeskattning. Av denna orsak är det nödvändigt att föreskriva om det värde till vilket tillgångar som är föremål för utflyttningsbeskattning ska beaktas i nettoförmögenhetskalkylen. Detta vore av betydelse i de utflyttningsbeskattningssituationer där ett finskt bolag har överfört tillgångar till ett fast driftställe i en sådan stat med vilken dubbelbeskattning undanröjs med undantagandemetoden, samt i en situation där bolagets skatterättsliga hemvist har flyttats till en annan stat med stöd av ett skatteavtal, men bolaget med stöd av den nationella lagstiftningen ändå förbli allmänt skattskyldig i Finland.

I lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) föreskrivs närmare om på vilket sätt tillgångar värderas i nettoförmögenhetskalkylen. Till vissa delar bestäms värdet utifrån anskaffningsvärdet eller det vid inkomstbeskattningen oavskrivna värdet och till vissa delar på någon annan grund, såsom det gängse värdet. Eftersom skillnaden mellan utflyttningsvärdet och den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften har betraktats som skattepliktig inkomst, är det motiverat att föreskriva att när lagen förutsätter att anskaffningsutgiften eller det vid inkomstbeskattningen oavskrivna värdet ska beaktas i nettoförmögenhetskalkylen, ska de tillgångar som varit föremål för utflyttningsbeskattning beaktas enligt utflyttningsvärdet.

2.1.4 Utflyttningsituationer med anknytning till företagsarrangemang

Förhållandet mellan direktivet mot skatteflykt och företagsarrangemang

Bestämmelserna om företagsarrangemang baserar sig på fusionsdirektivet, som gäller gränsöverskridande företagsarrangemang och som nationellt har föreskrivits att gälla även rent inhemska situationer. Fusionsdirektivet reglerar situationer där tillgångarna vid ett gränsöverskridande företagsarrangemang knyts till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i det överlåtande bolagets medlemsstat. Direktivet reglerar inte en situation där tillgångar i samband med ett företagsarrangemang överförs och ställs under en annan medlemsstats beskattningskompetens med undantag av artikel 10 om flyttning av ett utländskt fast driftställe.

I enlighet med fusionsdirektivet föreskrivs det i 52 e § 1 mom. i näringskattelagen om tillämpning av bestämmelserna om fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse när ett gränsöverskridande företagsarrangemang företas och tillgångarna faktiskt knyts till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i Finland. I 2 mom. föreskrivs åter om en situation där tillgångarna inte knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe. Då räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. I fråga om flyttning av europabolags hemort ingår motsvarande reglering i 52 g § 3 mom. i näringskattelagen, där det hänvisas till 52 e § 2 mom.

I artikel 5 om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt bestäms inte om utflyttningsituationer i samband med företagsarrangemang. En del av situationerna enligt artikel 5 överlappar ändå de situationer som föreskrivs i 52 e § 2 mom. i näringskattelagen. I 52 e § 2 mom.

i näringskattelagen föreskrivs inte bara om skattepåföljderna av en gränsöverskridande överföring av tillgångar i samband med ett företagsarrangemang, såsom fusion eller verksamhetsöverlåtelse, utan också om senare överföring av tillgångar från Finlands beskattningskompetens, efter ett företagsarrangemang. I artikel 5 föreskrivs om situationer där tillgångar överförs från ett fast driftställe eller där ett fast driftställes hela näringsverksamhet flyttas från medlemsstatens beskattningskompetens. På motsvarande sätt föreskrivs det i 52 e § 2 mom. i näringskattelagen om beaktande av det sannolika överlåtelsepriset som intäkt i en situation där tillgångar, som har varit knutna till ett fast driftställe som bildats i Finland i samband med ett företagsarrangemang, upphör att vara knutna till detta fasta driftställe. I artikel 5 föreskrivs om en situation där ett samfund flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan stat och tillgångarna upphör att vara fast knutna till ett fast driftställe som blir kvar i den överlåtande medlemsstaten. Även i 52 g § 3 mom. i den gällande näringskattelagen föreskrivs om en motsvarande situation när europabolag flyttar sin hemort.

Det är motiverat att ändra den gällande lagen så att lagen inte får överlappande bestämmelser om utflyttningsituationer. Av denna orsak föreslås att i den mån som de situationer som gäller företagsarrangemang i 52 e § 2 mom. i näringskattelagen överlappar situationer av utflyttningsbeskattning i direktivet om skatteflykt, ska det föreskrivas om beskattningen endast i näringskattelagens 51 e § om utflyttningsbeskattning. Själva företagsarrangemanget, såsom en gränsöverskridande fusion, i samband med vilket tillgångarna upphör att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe som bildas i Finland, är ändå inte en sådan situation som avses i artikel 5.1 om skatteflykt. Till denna del kan regleringen fortfarande stå kvar i 52 e § 2 mom.

Vid ett företagsarrangemang där tillgångarna inte förblir knutna till ett fast driftställe som bildas i Finland är det på motsvarande sätt som i utflyttningsbeskattningssituationer som gäller förhindrande av skatteflykt fråga om att tillgångar förs över gränsen undan Finlands beskattningskompetens. För att de använda termerna och definitionerna ska vara enhetliga föreslås att uttrycket utflyttningsvärde används också i 52 e § 2 mom. i näringskattelagen i stället för sannolikt överlåtelsepris.

Bestämmelsen om flyttning av ett fast driftställe som finns utomlands i 52 e § 3 mom. i näringskattelagen baserar sig på artikel 10 i fusionsdirektivet. I den sägs att om det överlåtande bolagets fasta driftställe i en annan medlemsstat ingår i de tillgångar som överförs vid ett gränsöverlåtande företagsarrangemang, ska det överlåtande bolagets medlemsstat avstå från sin rätt att beskatta detta fasta driftställe. Om det överlåtande bolagets medlemsstat tillämpar ett beskattningssystem för världsvida vinster, har medlemsstaten i fråga rätt att beskatta alla vinster och kapitalvinster som det fasta driftstället fått till följd av fusionen, fissionen, den partiella fissionen eller överföringen av tillgångar. Då är förutsättningen att medlemsstaten beviljar lättnad i fråga om den skatt som i avsaknad av bestämmelser i fusionsdirektivet skulle ha betalats för vinsterna och kapitalvinsterna i den medlemsstat där det fasta driftstället finns, på samma sätt och till samma belopp som medlemsstaten skulle ha gjort om skatten faktiskt hade påförts och betalats (så kallade fiktiv avräkning av utländsk skatt). Situationer enligt 52 e § 3 mom. i näringskattelagen ingår inte i situationerna av utflyttningsbeskattning enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt och bestämmelserna om detta ändras således inte.

Enligt 52 g § 3 mom. i näringskattelagen tillämpas vid flyttning av ett europabolags hemort motsvarande bestämmelse i 52 e § 3 mom. i näringskattelagen på ett fast driftställe i utlandet. Till denna del baserar sig den fiktiva avräkningen av skatt inte på uttryckliga bestämmelser om flyttning av europabolags säte i fusionsdirektivet. Anstånd med beskattningen av kapitalvinster i samband med flyttning av ett europabolags hemort är enligt artikel 12.1 i fusionsdirektivet begränsat till tillgångar som förblir knutna till ett fast driftställe i medlemsstaten, så Finland får

rätt att beskatta kapitalvinster av tillgångar som hör till ett fast driftställe i utlandet. För att förhindra dubbelbeskattning har det dock nationellt ansetts motiverat att tillämpa fiktiv avräkning enligt 52 e § 3 mom. i näringskattelagen också när det är fråga om ett fast driftställe i utlandet som flyttas i samband med flyttningen av ett europabolags hemort (RP 193/2005 rd, s. 6). Flyttning av ett europabolags hemort motsvarar en utflyttningssituation enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt, där ett bolags skatterättsliga hemvist flyttas till en annan medlemsstat. Inte heller i andra situationer där den skatterättsliga hemvisten anses ha flyttats till en annan medlemsstat tillämpas fiktiv avräkning av skatt. Av denna orsak är det inte heller motiverat att tillämpa fiktiv avräkning av utländsk skatt i fråga om flyttning av ett europabolags hemort, så 52 g § 3 mom. i näringskattelagen bör ändras i detta avseende.

Möjlighet till anstånd med skattebetalningen i vissa situationer av företagsarrangemang

Enligt EU-domstolens förhandsavgörande gällande Finland i målet C-292/16, A Oy, strider bestämmelsen i 52 e § 3 mom. mot EU:s etableringsfrihet i den mån som lagstiftningen inte tillåter att debiteringen av skatt skjuts fram till en senare tidpunkt. Fallet gällde en gränsöverskridande verksamhetsöverlåtelse, där ett finskt bolag överlät ett fast driftställe i en annan medlemsstat till ett österrikiskt bolag genom en verksamhetsöverlåtelse. I ett ärende som gällde en gränsöverskridande fusion ansåg HFD på motsvarande sätt att artikel 49 om etableringsfrihet i FEUF utgjorde ett hinder för att utflyttningsskatt för att de gängse värdena av tillgångar för fasta verksamhetsställen utomlands räknades som skattepliktiga inkomster skulle påföras omedelbart (HFD:2018:59). HFD har också ansett att med stöd av etableringsfriheten ska samma bestämmelse tillämpas när ett fast driftställe finns utanför EU (HFD 25.4.2018 liggare 1966). För att 52 e § 3 mom. i näringskattelagen ska uppfylla EU-rättens krav måste det föreskrivas om möjlighet till anstånd med skattebetalningen i lagen.

Det finns ingen publicerad rättspraxis angående huruvida möjlighet till anstånd med betalningen borde ges också när det är fråga om överföring av tillgångar från Finland till utlandet i samband med ett gränsöverskridande företagsarrangemang, såsom fusion, dvs. i en situation där tillgångarna upphör att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i Finland. I enlighet med 52 e § 2 mom. i näringskattelagen betraktas då tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. När det gäller fusion jämföras skattepåföljden med skattepåföljden av upplösning enligt 51 d § i näringskattelagen. I EFTA-domstolens dom E-15/11, Arcade Drilling AS, var det fråga om en situation där den norska nationella bolagslagstiftningen ledde till upplösning av bolaget därför att det hade flyttat sin verkliga ledning från Norge till en annan ETA-stat. EFTA-domstolen ansåg att det är berättigat att fastställa upplösningsskatt (liquidation tax) när ledningen flyttas, men att det är en oproportionerligt sträng åtgärd att bestämma att skatten ska betalas omedelbart på grund av utflyttningen. På motsvarande sätt vore det motiverat att anse att den skatteskyldige om denne så önskade ska ha rätt till anstånd med betalningen när tillgångar överförs i samband med en gränsöverskridande fusion eller något annat företagsarrangemang så att de ställs utanför Finland beskattningskompetens.

I direktivet mot skatteflykt bestäms om möjlighet till anstånd med betalningen av skatt på ett sätt som beaktar EU-domstolens rättspraxis och linjer i fråga om anståndstid, uttag av ränta och möjlighet att kräva säkerhet. Det är motiverat att tillämpa motsvarande bestämmelser om möjlighet till anstånd med skattebetalningen också i situationer enligt 52 e § 2 och 3 mom. i näringskattelagen. I propositionen föreslås att motsvarande bestämmelser om anstånd med skattebetalningen enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt ska tillämpas i de utflyttningssituationer enligt 52 e § som inte hör till situationerna enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt.

2.1.5 Hänvisningen i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

Lagen 8 § 1 mom. 22 punkten ändrades genom lag 736/2019. Punkten innehåller en felaktig hänvisning till 35 b § i inkomstskattelagen. Det föreslås att hänvisningen ändras så att det hänvisas till 35 § 5 mom. i inkomstskattelagen. Det är fråga om en teknisk ändring.

3 Propositionens konsekvenser

3.1 Bakgrundsinformation

Enligt Skatteförvaltningens uppgifter hade finska bolag skatteåret 2017 439 fasta driftställen utomlands. Skatteåren 2015 och 2016 var motsvarande siffror 271 och 195. Till följd av ändringar i skattedeklarationsblanketterna är siffrorna för 2015 och 2016 inte direkt jämförbara med siffrorna för 2017. Antalet fall där dubbelbeskattningen för ett fast driftställe utomlands undanröjs med undantagandemetoden har varit bara några per år.

År 2017 hade utländska bolag 2400 fasta driftställen i Finland med uppgifter om resultat eller förlust. År 2015 hade utländska bolag 2 218 fasta driftställen och 2016 2 316. År 2017 hade 1 403 fasta driftställen tillgångar i Finland och det sammanlagda beloppet av tillgångarna var 157 miljarder euro. För största delen av dessa fasta driftställen var beloppet av tillgångarna ringa. Knappt en procent av alla fasta driftställen hade över 96 procent av tillgångarna ringa. Ingen statistik över hur många fasta driftställen i Finland för utländska bolag har upphört med sin verksamhet varje år. Det finns inte heller någon statistik över hur mycket skatteintäkter som skulle ha influtit med stöd av den gällande 51 e § i näringskattelagen före Helsingfors förvaltningsdomstols beslut av den 6 juni 2013, då man ansåg att bestämmelsen strider mot EU:s etableringsfrihet.

Det har förekommit några situationer där man har ansett att ett samfunds skatterättsliga hemvist har flyttats till en annan stat med stöd av ett skatteavtal.

3.2 Konsekvenser för skatteinkomsterna

Syftet med bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt är att trygga medlemsstaternas beskattningskompetens i en situation där den skatterättsliga hemvisten flyttas eller tillgångar överförs undan medlemsstatens beskattningskompetens utan någon egentlig överlåtelse som realiserar beskattningen. För närvarande saknar Finland allmänna bestämmelser om utflyttningsbeskattning. Endast vissa situationer av företagsarrangemang är förenade med bestämmelser om utflyttningsbeskattning. Utöver dem finns i näringskattelagen egentligen endast 51 e § som gäller fasta driftställen och där det föreskrivs särskilt om beskattningsrätt i en situation där ett fast driftställes tillgångar överförs och ställs utanför Finlands beskattningskompetens. Bestämmelserna är dock förenade med problem när det gäller etableringsfriheten och de har inte kunnat tillämpas eftersom den skattskyldige inte har möjlighet till anstånd med betalningen.

Om bestämmelserna enligt direktivet genomförs kan det antas ha positiva konsekvenser för skatteintäkterna, men det är svårt att kvantitativt uppskatta konsekvenserna i form av skatteintäkter. Under ett skatteår förekommer det inte nödvändigtvis många situationer där utflyttningsbeskattning enligt direktivet blir tillämplig. När det är fråga om en sådan situation kan dock skatteintresset i ett enskilt fall vara stort.

Finansministeriet tillsatte den 22 januari 2016 en arbetsgrupp som fick i uppdrag att för Finlands del bedöma de ekonomiska konsekvenserna av åtgärderna för att motverka erodering av skattebasen och överföring av vinster inom OECD-projektet Base Erosion ja Profit Shifting (BEPS) och relaterade EU-projekt (Utvärderingsrapport om BEPS-åtgärdernas ekonomiska konsekvenser, finansministeriets publikationer 26/2017). I sitt arbete försökte arbetsgruppen också bedöma de ekonomiska konsekvenserna för Finland av utflyttningsbeskattningen enligt direktivet mot skatteflykt. Bestämmelser enligt direktivet ansågs trygga Finlands beskattningskompetens i gränsöverskridande situationer klart bättre än de nuvarande bestämmelserna, eftersom de tar in mer heltäckande utflyttningsbeskattning i finsk lagstiftningen. Dessutom beaktar bestämmelserna EU-domstolens ställningstaganden om utflyttningsbeskattning varvid det inte finns någon konflikt med EU:s etableringsfrihet.

Arbetsgruppen bedömde också att bestämmelser enligt direktivet inte helt tryggar Finlands beskattningskompetens i situationer där hemorten flyttas eller tillgångar överförs till en annan stat. Bestämmelser enligt direktivet mot skatteflykt gäller inte till exempel fysiska personer. Inte heller frågorna om bestämmande av samfunds skatterättsliga hemvist, som är av betydelse för den territoriella beskattningskompetensen, ingår i direktivet. Utflyttningsbeskattningen sågs snarare som bestämmelser som utgör en väsentlig och viktig del av den moderna skatteregleringen om gränsöverskridande situationer som tryggar statens beskattningskompetens.

Det har förekommit några situationer av gränsöverskridande företagsarrangemang, där det skulle ha varit aktuellt att tillämpa bestämmelsen om utflyttningsbeskattning i 52 e § 2 eller 3 mom. i näringskattelagen. Med stöd av EU-rätten har bestämmelsen ändå inte kunnat tillämpas på grund av att möjlighet till anstånd med skattebetalningen saknats. Utebliven möjlighet att tillämpa bestämmelsen har i enstaka fall kunnat leda till förlust av skatteintäkter, men i flera situationer skulle ingen beskattningsbar inkomst ha uppkommit till exempel för att tillgångarna varit så små eller på grund av fiktiv avräkning av utländsk skatt. Enligt den föreslagna ändringen ska även dessa gränsöverskridande fall i fortsättningen vara förenade med möjlighet till anstånd med skattebetalningen, och då blir bestämmelserna tillämpliga på de gränsöverskridande företagsarrangemang där tillgångarna upphör att vara knutna till ett fast driftställe som bildas i Finland. Den föreslagna ändringen antas ha positiva konsekvenser för skatteintäkterna, men det är svårt att ge någon kvantitativ uppskattning. Inte heller situationerna av gränsöverskridande företagsarrangemang är nödvändigtvis många per skatteår.

3.3 Konsekvenser för myndigheterna

Skatteförvaltningen skulle orsakas administrativa kostnader av anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning. Kostnader skulle orsakas av bland annat behandlingen av skattedeclarationer i anslutning härtill och de ändringar som behöver företas i datasystemen. Vid utflyttningsbeskattning är det också fråga om en ny typ av bestämmelser som framför allt i början ökar det administrativa arbetet. Även övervakningen i anslutning till bestämmelserna kommer att kräva resurser. De ändringar som föreslås i situationer av gränsöverskridande företagsarrangemang bedöms klarlägga den skattemässiga behandlingen och därigenom minska den administrativa bördan.

Skatteförvaltningen har uppskattat de externa arbetskostnaderna för genomförandet av IT-systemen till 250 000 euro och prognosen för Skatteförvaltningens personutgifter för genomförandet av ändringen i IT-systemen är 1,0 årsverke.

3.4 Konsekvenser för de skattskyldiga

Det är fråga om en ny typ av bestämmelser som kan antas öka oklarheterna åtminstone i början och därmed de skattskyldigas administrativa börda. De föreslagna ändringarna ökar också de skattskyldigas skattebörda i situationer av utflyttningsbeskattning. De situationer som medför utflyttningsbeskattning är emellertid inte nödvändigtvis många.

Den medlemsstat som tar emot tillgångar på det sätt som direktivet förutsätter ska ha möjlighet att vara av annan åsikt om utflyttningsvärdet av de överförda tillgångarna jämfört med det utflyttningsvärde som använts i den stat från vilken utflyttningen skett, vilket är förenat med risk för dubbelbeskattning. Tvistlösningsförfarandet enligt rådets direktiv (EU) 2017/1852 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen gäller fall som hör till tillämpningsområdet för inkomstskatteavtal som ingåtts i syfte att undanröja dubbelbeskattning och EU-staternas konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG), *EU:s skiljemannakonvention*). Vid sådana situationer av utflyttningsbeskattning som avses i direktivet mot skatteflykt är det inte fråga om situationer som hör till tillämpningsområdet för skatteavtal och de omfattas således inte av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Yttrande om utkastet till regeringens proposition har lämnats av jord- och skogsbruksministeriet, arbets- och näringsministeriet, Skatteförvaltningen, Finnwatch ry, Finlands Näringsliv EK, Finanssiala ry, Centralhandelskammaren, Finlands Advokatförbund rf, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Reijo Knuu-tinen, professor Juha Lindgren och Tammerfors universitet.

I yttrandena ansågs att de föreslagna bestämmelserna är värda att understödhas och att avgränsningarna i huvudsak är motiverade och sådana som förutsätts för att direktivet ska kunna genomföras. I en del av yttrandena ansågs det viktigt att hålla sig till minimiregleringen enligt direktivet mot skatteflykt. Beroende på remissinstans ansågs förslagen antingen hålla sig till minimiregleringen eller överskrida den. Det ansågs också bra att näringskattelagens nuvarande bestämmelser som begränsar etableringsfriheten rättas till.

I en del yttranden tog man ställning till den föreslagna utvidgningen av tillämpningsområdet. Att bestämmelserna tillämpas även på personbolag ansågs i princip motiverat, även om det också ansågs vara förenat med vissa problem. Sådana sågs särskilt vid tillämpningen på enskilda näringsidkare eller så ansågs det över huvud oklart huruvida regleringen tillämpas på enskilda näringsidkare eller på fysiska personer som bedriver jordbruk.

I de flesta yttranden fästes uppmärksamhet vid det föreslagna begreppet utflyttningsvärde och vilket förhållandet är mellan begreppet och andra motsvarande begrepp i den gällande lagen, där man på samma sätt försöker bestämma tillgångars marknadsvärde. I yttrandena hänvisades till kommande tolkningsproblem och behovet av att använda samma begrepp eller åtminstone klarlägga skillnaderna mellan olika begrepp i motiveringen.

I vissa yttranden framfördes också att när tillgångar överförs till Finland borde alltid marknadsvärdet enligt direktivet betraktas som tillgångarnas ursprungsvärde trots att de inte har värderats till motsvarande värde i den överförande medlemsstaten. Dessutom föreslogs att detsamma borde tillämpas också när tillgångar överförs till Finland från en stat utanför unionen.

När det gäller stridiggörande av det värde som använts i den stat från vilken utflyttningen sker tog man i flera yttranden upp risken för dubbelbeskattningen och man efterlyste större klarhet i fråga om de tvistlösningsmekanismer som står till buds.

I en del av yttrandena framfördes att goodwill som uppkommit i den egna verksamheten inte borde göras till föremål för utflyttningsbeskattning eller åtminstone sågs det som minst sagt problematiskt. Det ansågs problematiskt att bestämma värdet på sådan goodwill liksom att förslaget eventuellt strider mot EU-rätten. Problemet med EU-rätten ansågs hänföra sig till att i en inhemsk situation beskattas inte motsvarande egendomspost när ett aktiebolag upplöses.

I flera yttranden ingick tekniska kommentarer till det föreslagna femårsanståndet med betalning. I ett yttrande ansågs det motiverat att utsträcka motsvarande anstånd med betalningen även till stater med vilka Finland har skatteavtal med stöd av artikeln om förbud mot diskriminering i skatteavtalen. I yttrandena lyfte man också fram frågan om hur det belopp med vilket anstånd beviljas särskiljs från annan skatt och hur anståndet behandlas i en förlustsituation. Dessutom ansågs att den närmare linje som föreslagits i fråga om betalningsposterna kan bli föremål för kritik med avseende på EU-rätten.

I vissa yttranden betraktades den nedsatta dröjsmålsränta som beräknas på det belopp med vilket anstånd beviljas som ett motiverat val. Beträffande säkerheten ansågs den föreslagna regleringen vara förenlig med direktivet och EU-domstolens rättspraxis, men i motiveringen efterlystes ytterligare klarhet i hur den ”påvisbara och faktiska” risk för utebliven skatteuppbörd som utgör villkor för att kräva säkerhet ska bedömas. Dessutom framfördes att tröskeln för att kräva säkerhet bör vara hög.

Beträffande undantaget för tillfälliga överföringar av tillgångar hänvisades i ett yttrande till att flera länder har låtit bli att använda undantaget och att man ännu borde överväga att ta det i bruk. Dessutom påpekades att den föreslagna regleringen kan tolkas på olika sätt.

I situationer av företagsarrangemang sågs redovisningen som intäkt av goodwill som uppkommit i den egna verksamheten som ett problem, eftersom det leder till en strängare behandling än en inhemsk situation. I yttrandena hänvisades till rättspraxis där en inhemsk fusion som inte uppfyller kraven i bestämmelserna om företagsarrangemang jämföras med upplösning. Å andra sidan konstaterades att det också finns grunder för den föreslagna regleringen, även om man också såg eventuella problem med EU-rätten.

I vissa yttranden tog man ställning till konsekvenserna av den föreslagna regleringen. Konsekvenserna ansågs vara små eller åtminstone svårbedömda, även om intresset i euro kan vara betydande i sällsynta enstaka fall. Regleringen ansågs också vara av förebyggande betydelse.

Skatteförvaltningen ansåg att ikraftträdandetidtabellen är synnerligen strikt, särskilt med tanke på upprättandet av anmälningar och anvisningar. I yttrandet kunde man ännu inte exakt bedöma Skatteförvaltningens resursbehov. De externa personarbetskostnaderna för att förvekliga IT-systemen uppskattades till 250 000 euro och Skatteförvaltningens prognos för personutgifterna för att genomföra ändringen av IT-systemen är 1,0 årsverke.

I enstaka yttranden förekom också flera andra tekniska kommentarer, såsom att begreppet fast driftställe inte lämpar sig för verksamhet enligt inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk, förhållandet mellan utflyttningsbeskattning och skattefria inkomster samt fastställda förluster för tidigare år, möjligheten till förlust i en utflyttningsituation och förhållandet mellan den föreslagna regleringen och nettoförmögenhet. Det konstaterades vara nödvändigt att också

RP 76/2019 rd

föreskriva om behandlingen av reserver i anslutning till verksamhet och tillgångar som överförs. Frågan om bestämmelserna lämpar sig i situationer där det fasta driftstället upphör och inverkan på beskattningen av rörelseidkare och yrkesutövare samt bolagsmän i näringssammanslutningar aktualiserades (indelningen i förvärvs- och kapitalinkomstbeskattning utifrån nettoförmögenheten). Det ansågs också nödvändigt att bedöma om särdragen hos utflyttningsbeskattningen och inkomstskattelagen för gårdsbruk, såsom utjämningsreservering och praxis för värdering av lager, är kompatibla. I fråga om anstånd med skattebetalningen föreslogs att bestämmelserna om preskription av skattefordringar ändras.

De framförda synpunkterna har beaktats i propositionen i tillämpliga delar. Tillämpningsområdet har preciserats så att bestämmelserna tillämpas på samfund. Det vore motiverat att granska tillämpningen av utflyttningsbeskattningen även på goodwill som man skapat själv, som föreslogs i utkastet som var på remiss, i en separat utredning där man också beaktar inverkan på bestämmelserna om upplösning. I bestämmelserna om utflyttningsbeskattning beaktas också redovisningen av reserver som intäkt. Den skattskyldige ska ha rätt att kräva anstånd med betalningen också i en situation där beskattningen har ändrats i efterhand. På grund av responsen i yttrandena har också en separat bestämmelse om preskription tillfogats, där preskriptionstiden på fem år beräknas särskilt för varje betalningspost. Till lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen har fogats bestämmelser med stöd av vilka utflyttningsvärdet beaktas även i nettoförmögenhetskalkylen. Dessutom har det tillfogats en bestämmelse om att anstånd med betalningen ska tillämpas även på rundradioskatten för samfund samt företagits vissa tekniska ändringar och dessutom har motiveringen preciserats.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

8 §. Det föreslås att den finska ordalydelsen i hänvisningen i 1 mom. 22 punkten till 35 b § 3 mom. i inkomstskattelagen rättas så det hänvisas till 35 b § 5 mom. i inkomstskattelagen. I den svenska ordalydelsen tillfogas motsvarande momenthänvisning.

51 e §. Det föreslås att den gällande bestämmelsen, där det föreskrivs om beskattning av tillgångarna för ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland när egendom upphör att vara faktiskt knuten till detta fasta driftställe, ändras så att i paragrafen föreskrivs om alla situationer enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt där det blir aktuellt med utflyttningsbeskattning.

I 1 mom. uppräknas de situationer som föranleder utflyttningsbeskattning. Tillgångars utflyttningsvärde ska räknas som skattepliktig inkomst enligt 1 punkten när ett samfund överför tillgångar till ett fast driftställe i en annan stat och Finland till följd av överföringen inte längre har rätt att beskatta tillgångarna i fråga. I praktiken avser detta en situation där tillgångar överförs till ett fast driftställe i en sådan stat med vilken Finland ingått ett skatteavtal enligt vilket dubbelbeskattning undanröjs med undantagemetoden. För närvarande har Finland sådana skatteavtal bara med Frankrike och Egypten.

Enligt 2 punkten ska utflyttningsvärdet betraktas som skattepliktig inkomst, om ett utländskt samfund överför tillgångar från ett fast driftställe i Finland till sitt huvudkontor i en annan stat eller till ett fast driftställe i en annan stat. En förutsättning är också att Finland inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna efter överföringen.

I 3 punkten föreskrivs om utflyttningsbeskattning i en situation där ett i Finland allmänt skattskyldigt samfund flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan stat. I en skatteavtalssituation är det möjligt att ett samfund som har grundats eller som är registrerat i Finland inte anses vara hemmahörande i Finland med stöd av skatteavtalet. I en sådan situation betraktas tillgångarnas utflyttningsvärde som skattepliktig inkomst. Utflyttningsvärdet betraktas inte som skattepliktig inkomst till den del som tillgångarna fortfarande är faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland. Bestämmelsen tillämpas också när ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sin stadgeenliga hemort till en annan medlemsstat.

I 4 punkten betraktas utflyttningsvärdet som skattepliktig inkomst, om ett utländskt samfund överför rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe i Finland till en annan stat och Finland inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna. Till skillnad från i 2 punkten, där det är fråga om överföring av enstaka tillgångar, är det fråga om överföring av hela rörelsen i 4 punkten. Den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för de tillgångar som överförs i samband med överföringen av rörelsen dras av från tillgångarnas utflyttningsvärde. Rörelsens skulder beaktas inte som avdrag i enlighet med de allmänna beskattningsprinciperna.

Enligt 2 mom. ska utflyttningsvärdet ändå inte betraktas som skattepliktig inkomst, om det är fråga om tillfällig överföring av tillgångar. Det är fråga om tillfällig överföring när avsikten är att tillgångarna ska återgå till Finland inom 12 månader och överföringen av tillgångar görs för värdepappersfinansiering, tillgångarna har ställts som säkerhet eller tillgångarna överförs för att uppfylla kapitalkrav eller för likviditetshantering.

Ovannämnda tillfälliga överföringar som ställs utanför utflyttningsbeskattningen definieras inte desto närmare i direktivet. Exempelvis när det gäller överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering kan vägledande stöd fås ur en annan EU-rättsakt där transaktion för värdepappersfinansiering definieras. I Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/2365 om transparens i transaktioner för värdepappersfinansiering och om återanvändning samt om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 beskrivs transaktioner för värdepappersfinansiering varmed enligt definitionen i artikel 3.11 i förordningen avses

- a) en återköpstransaktion
- b) utlåning och inlåning av värdepapper eller råvaror
- c) en köp- och återförsäljningstransaktion eller sälj- och återköpstransaktion
- d) marginalutlåning.

En skillnad jämfört med utflyttningsbeskattning är ändå att i de situationer som avses i förordningen är det oftast fråga om en rättshandling mellan två eller flera parter, medan utflyttningsbeskattningen gäller en situation där tillgångar inte överförs från en skattskyldig till en annan. Av denna orsak ger de rättshandlingar som uppräknas i förordningen endast vägledande stöd, men är å andra sidan exempel på transaktioner som enligt artikel 5.7 i direktivet kunde ställas utanför utflyttningsbeskattningen. Eftersom transaktioner för värdepappersfinansiering inte har definierats när det föreskrevs om utflyttningsbeskattning, kan förteckningen i förordningens definition inte betraktas som uttömmande när det gäller utflyttningsbeskattning. Tillsynskapitalkrav gäller åter finansmarknadsaktörer.

I 3 mom. definieras utflyttningsvärde, som ska räknas som skattepliktig inkomst. Definitionen baserar sig på direktivet mot skatteflykt, där termen marknadsvärde används. Enligt artikel 5.6 i direktivet avses med utflyttningsvärde det belopp till vilken en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap vid en direkt transaktion. I fråga om intressegemenskap hänvisas i momentet till 18 b § 2 mom. 3—5 som innehåller en definition av företag i intressegemenskap som motsvarar direktivets närstående företag. I direktivet definieras inte begreppet tillgångar. Nationellt har till exempel goodwill som skapats i den egna verksamheten inte betraktats som tillgångar vid tillämpningen av 51 d § om upplösning av samfund.

I förslaget till 4 mom. föreskrivs om redovisning av reserver som inkomst i en situation där reserverna inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller reserverna upphör att vara faktiskt knutna till det fasta driftstället Finland. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar det som i det gällande 52 g § 3 mom. föreskrivs om reserver som räknas som inkomst när ett europabolag flyttar sin hemort.

I 5 mom. föreskrivs om de situationer där en skattskyldig har rätt till anstånd med betalningen av skatt som följer av utflyttningsbeskattning. När en överföring som avses i 1 mom. görs till en annan medlemsstat eller till en EES-stat som med Finland eller EU har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande ömsesidigt bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska den skattskyldige ha rätt till anstånd med skattebetalningen på det sätt som avses i 50 a § i lagen om beskattningsförfarande. På motsvarande sätt ska det föreliggande rätt till anstånd med betalningen av det skattebelopp som följer av redovisning av reserver som intäkt.

51 f §. I den nya 51 f § föreskrivs om det värde som i Finland ska betraktas som tillgångarnas ingångsvärde när tillgångar överförs från en annan medlemsstat till Finland i situationer enligt artikel 5.1 i direktivet mot skatteflykt, som det föreskrivs om förslaget till 51 e § 1 mom. Som tillgångarnas värde betraktas utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. Direktivet mot skatteflykt förutsätter att alla medlemsstater använder det värde som definierats i direktivet och den övertagande staten ska i princip godta detta värde som ingångsvärde. Eftersom det ändå är möjligt att medlemsstaterna har olika åsikter om värdet, kan enligt direktivet den övertagande medlemsstaten använda ett värde som motsvarar marknadsvärdet enligt den övertagande medlemsstatens lagstiftning.

52 e §. Det föreslås att 2 mom. ändras så att där föreskrivs om utflyttningsbeskattning enbart i en situation där tillgångar överförs till en annan stat i samband med ett företagsarrangemang. Som det belopp som ska räknas som skattepliktig inkomst betraktas utflyttningsvärdet, som definieras i 51 e § 3 mom. Som en förtydligande bestämmelse konstateras att den vid beskattningen oavdragna anskaffningsutgiften för tillgångarna dras av från tillgångarnas utflyttningsvärde.

Bestämmelserna i 2 mom. i den gällande lagen om en situation där tillgångarna senare upphör att vara knutna till det fasta driftställe som bildats i Finland ingår i den ändrade 51 e §, som det hänvisas till i 2 mom. I fråga om reserver som överförs till ett fast driftställe hänvisas på motsvarande sätt till 51 e §.

52 g §. Det föreslås att 3 mom. ändras så att där hänvisas till 51 e §, där det föreskrivs att tillgångars utflyttningsvärde ska betraktas som skattepliktig inkomst och reserver räknas som inkomst när ett bolags skatterättsliga hemvist flyttas eller om tillgångar överförs från ett fast driftställe som bildats i Finland. Då tillämpas också 51 e § 5 mom. om anstånd med betalningen. I det gällande 3 mom. hänvisas också till 52 e § 3 mom., där det föreskrivs att det sannolika överlåtelsepriset för tillgångarna för ett fast driftställe utomlands ska räknas som inkomst samt om så kallad fiktiv avräkning av utländsk skatt. I det ändrade 3 mom. ingår inte motsvarande hänvisning. När ett fast driftställe utomlands flyttas i samband med flyttningen av ett europabolags hemort, görs inte så kallad fiktiv avräkning av utländsk skatt från den skatt som ska betalas i Finland. Då blir den skattemässiga behandlingen likadan som för andra samfund när deras skatterättsliga hemvist anses ha flyttats till en annan stat. När dubbelbeskattning mellan ett fast driftställe utomlands och ett europabolag som har sin skatterättsliga hemvist i Finland undanröjs med avräkningsmetoden, är det fasta driftstället utomlands en del av tillgångarna för det europabolag som flyttar sin hemort.

Det föreslås att 5 mom. ändras så att värdet enligt 51 f § betraktas som ingångsvärde, dvs. anskaffningsutgift, för tillgångarna för ett europabolag som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland. Det ska inte längre hänvisas till det sannolika överlåtelsepriset i fråga om tillgångar som överförs hit, utan värdet enligt direktivet mot skatteflykt ska vara anskaffningsvärde.

52 i §. I förslaget till ny 52 i § föreskrivs om rätt till anstånd med betalningen av utflyttningskatt som hänför sig till situationer av företagsarrangemang i en motsvarande situation som där möjlighet till anstånd med betalningen föreslås i 51 e § 5 mom. Om tillgångar i samband med ett gränsöverskridande företagsarrangemang i enlighet med 52 e § 2 mom. inte förblir faktiskt knutna till ett fast driftställe som bildas i Finland eller om ett fast driftställe utomlands ingår i de överförda tillgångarna på det sätt som avses i 52 e § 3 mom., ska den skattskyldige, som denne så vill, ha rätt till anstånd med betalningen i enlighet med 50 a § i lagen om beskattningsförfarande. Möjligheten till anstånd med skattebetalningen ska tillämpas när överföringen görs

till en annan EU-medlemsstat eller till en sådan EES-stat som med Finland eller unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som förskrivs i indrivningsdirektivet.

1.2 Inkomstskattelagen för gårdsbruk

3 §. Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 5 mom., där det föreskrivs att de bestämmelser om utflyttningsbeskattning som direktivet mot skatteflykt förutsätter ska tillämpas på samfund som bedriver jordbruk.

Direktivet definierar inte begreppet fast driftställe, så det bestäms enligt den nationella regleringen och skatteavtal. Ett fast driftställe enligt 13 a § i inkomstskattelagen kan inrättas endast på grundval av näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver, varvid en utländsk jordbruksidkare på vilken inkomstskattelagen för gårdsbruk tillämpas inte kan ha ett fast driftställe i Finland. Sålunda kan det föreslagna 5 mom. i praktiken bli tillämpligt endast i en situation där ett samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland och som är beskattningsbar i enlighet med inkomstskattelagen för gårdsbruk överför tillgångar till en annan stat, eller i en situation där samfundets skatterättsliga hemvist flyttas till en annan stat.

1.3 Inkomstskattelagen

30 b §. *Utflyttningsbeskattning för samfund.* I paragrafen föreskrivs att de bestämmelser om utflyttningsbeskattning som direktivet förutsätter ska tillämpas på de samfund i fråga om vilka inkomstskattelagens bestämmelser tillämpas på beräkning av den beskattningsbara inkomsten. Efter reformen som undanröjde indelningen av samfunds förvärvskällor beräknas den beskattningsbara inkomsten för aktiebolag, andelslag, sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag med stöd av näringskattelagens bestämmelser, och inkomstskattelagens bestämmelser tillämpas inte på beräkningen av deras beskattningsbara inkomst. I fråga om vissa samfund är näringskattelagen ändå inte tillämplig på grund av bolagsformen, utan för deras del tillämpas näringskattelagen endast till den del som samfundet bedriver näringsverksamhet. De har således fortfarande verksamhet som ska beskattas med stöd av inkomstskattelagen.

Eftersom ett fast driftställe som avses i 13 a § i inkomstskattelagen kan inrättas endast på grundval av näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver, kan den föreslagna 30 b § i praktiken bli tillämplig endast i en situation där ett samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland i enlighet med inkomstskattelagen överför tillgångar till en annan stat eller dess skatterättsliga hemvist anses ha flyttats till en annan stat.

1.4 Lagen om beskattningsförfarande

50 a §. *Anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning.* I den nya 50 a § föreskrivs om hurudant anstånd med betalningen de som har rätt till anstånd kan beviljas vid utflyttningsbeskattningen. Enligt förslaget till 1 mom. ska en skattskyldig ha rätt att betala det skattebelopp som följer av utflyttningsbeskattningen i form av betalningsposter som erläggs under fem år. Den skattskyldige ska kunna välja mellan att betala utflyttningskatten som en del av de skatter som normalt ska betalas för skatteåret eller skjuta fram skattebetalningen på det sätt som föreslås i momentet.

Exempel:

Den skattskyldiges inkomst för skatteåret är 500 000 euro och där ingår 100 000 euro i inkomst till följd av utflyttningsbeskattningen, för vilken skatten är 20 000 euro med en samfundsskattesats på 20 %.

Den skattskyldige får om hen så vill anstånd med betalningen av 20 000 euro.

Den första betalningsposten på 4 000 euro för skatteår 1 betalas år 2 då beskattningen verkställs. Den sista betalningsposten infaller år 6.

Om den skattskyldige har förluster på -120 000 euro från tidigare skatteår och inkomsten skatteår 1 efter att förlusterna avdragits är 380 000 euro, får den skattskyldige även i denna situation anstånd med betalningen av den skatt som följer av utflyttningsbeskattningen, dvs. 20 000 euro.

I en situation där den skattskyldige vill ha anstånd med betalningen och där den skattskyldige har betalat mera förskott än den skatt som följer av annan beskattning för skatteåret än utflyttningsbeskattningen, minskar beloppet av förskotten inte möjligheten till anstånd med betalningen. Beträffande beloppet av de överskjutande förskotten har den skattskyldige möjlighet att ansöka om återbetalning av förskott.

I situationer där ändring söks och i en situation där beskattningen har ändrats på myndighetens initiativ ska den skattskyldige ha rätt till motsvarande anstånd med betalningen. Det föreskrivs om detta i den sista meningen i momentet. Den skattskyldige ska dock inte ha rätt till längre anstånd med betalningen än i en situation där beskattningen ursprungligen har verkställts korrekt. Om Skatteförvaltningen till exempel ändrar beskattningen för skatteår 1 år 3 till följd av ändringsökande, infaller den sista betalningsposten även i denna situation år 6.

Möjligheten till anstånd med skattebetalningen ska gälla endast situationer som nämns i 51 e § 4 mom. och 52 i §, där överföringen görs till en annan medlemsstat eller en sådan EES-stat som med Finland eller unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Av EES-staterna uppfylls detta villkor i praktiken endast för Norges och Islands del.

Enligt förslaget till 2 mom. ska den skattskyldige begära anstånd med betalningen innan beskattningen för skatteåret avslutats. Om tillgångar har räknats som inkomst på grund av att ändring sökts eller för att beskattningen har ändrats på myndighetens initiativ ska anstånd med betalningen begäras innan den första förfallodagen för debiterad skatt.

Enligt förslaget till 3 mom. ska Skatteförvaltningen kunna kräva att en säkerhet ställs för att trygga betalningen av skatten, om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd. Krav på säkerhet ska förutsätta en förhandsbedömning av risken att skatten inte betalas i varje enskilt fall. Risken ska också vara påvisbar.

I 4 mom. föreskrivs när anståndet med betalningen ska upphöra. I momentet uppräknas de situationer enligt direktivet där anståndet med betalningen ska upphöra omedelbart och skatteskulden blir möjlig att indriva. För det första ska anståndet med betalningen upphöra, om de tillgångar som är föremål för utflyttningsbeskattning eller den rörelse som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller annars överläts. För det andra ska anståndet med betalningen upphöra om de överförda tillgångarna, den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller rörelse

som bedrivs vid ett fast driftställe senare överförs till ett land utanför EU. För det tredje ska anståndet upphöra, om den skattskyldige går i konkurs eller försätts i likvidation. För det fjärde ska anståndet upphöra, om den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på betalningsposter och inte korrigerar situationen inom en rimlig tidsperiod på högst 12 månader. Om den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på betalningsposter under på varandra följande år, ska dock sex månader betraktas som en rimlig tid. Vart och ett av dessa villkor för sig leder till att anståndet med betalningen upphör.

I förslaget till 5 mom. definieras de EES-stater dit överföringar kan göras utan att anståndet med betalningen upphör. Om tillgångar, den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller verksamheten vid ett fast driftställe senare överförs till en sådan EES-stat med vilken Finland eller unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska anståndet i enlighet med direktivet mot skatteflykt inte upphöra.

I förslaget till 6 mom. föreskrivs om rätt för den skattskyldige att avbryta anståndet med betalningen. Då ska Skatteförvaltningen bestämma att de återstående betalningsposterna ska betalas.

I 7 mom. föreskrivs att motsvarande bestämmelser om anstånd med betalningen ska tillämpas även på rundradioskatten för samfund.

Med stöd av förslaget till 8 mom. meddelar Skatteförvaltningen närmare föreskrifter om det förfarande som ska iaktas vid anstånd med betalningen.

I 9 mom. föreskrivs om ett bemyndigande, enligt vilket närmare bestämmelser om hur förfalldagarna för betalningsposterna bestäms och om antalet förfalldagar utfärdas genom förordning av finansministeriet. Bestämmelser om förfalldagarna och deras antal fogas till finansministeriets förordning om skatteuppbörd (1010/2019). Betalningsposterna består av fem lika stora poster, vilkas förfalldagar infaller med ett års mellanrum under en tidsperiod på fem år. Genom förordningen anges förfalldagar för betalningsposterna.

1.5 Lagen om skattetillägg och förseningsränta

5 a §. Dröjsmålsränta och nedsatt dröjsmålsränta. Nedsatt dröjsmålsränta ska beräknas på betalningsposterna av skatt till följd av utflyttningsbeskattningen. Det föreslås att 2 mom. ändras så att bestämmelsen utökas med ett omnämnande av att nedsatt dröjsmålsränta ska beräknas även på betalningsposter av skatt till följd av utflyttningsbeskattningen.

5 c §. Beräkning av nedsatt dröjsmålsränta. Det föreslås att ett nytt 3 mom. fogas till paragrafen, där det föreskrivs om beräkning av nedsatt dröjsmålsränta på betalningsposter av skatt till följd av utflyttningsbeskattningen. På varje betalningspost beräknas nedsatt dröjsmålsränta från den första dagen i den andra månaden efter skatteårets utgång till förfalldagen för betalningsposten. Om anståndet med betalningen upphör, beräknas nedsatt dröjsmålsränta till den nya förfalldagen.

På grund av det nya 3 mom. blir den gällande lagens 3—6 mom. 4—7 mom.

1.6 Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

3 §. Värdering av bolagstillgångar. Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 7 mom., där det föreskrivs om värdering av tillgångar i en situation där tillgångarna är föremål för utflyttningsbeskattning. Då anses som värdet av övriga finansieringstillgångar enligt 1 mom. samt omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar utflyttningsvärdet. I 6 mom. föreskrivs att offentligt noterade värdepapper och placeringsfundsandelar som hör till andra tillgångar än omsättnings- eller investeringstillgångarna samt aktier i bolag värderas till deras sammanlagda i lagen närmare definierade jämförelsevärde, om detta värde är större än summan av den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften för dem. I det nya 7 mom. föreskrivs också att i denna sammanlagda anskaffningsutgift värderas värdepapper, placeringsfundsandelar och aktier som varit föremål för utflyttningsbeskattning till utflyttningsvärdet. I praktiken blir bestämmelsen tillämplig i situationer enligt 51 e § 1 mom. 1 och 3 punkten i näringskattelagen. De nuvarande 7 och 8 mom. blir 8 och 9 mom.

1.7 Lagen om skatteuppbörd

50 §. Preskription av skatt. I förslaget till 50 § 4 mom. föreskrivs med avvikelse från huvudregeln i 20 § i lagen om verkställighet av skatter och avgifter att preskriptionstiden på fem år för skattefordringar börjar i fråga om anstånd med betalning räknat från ingången av kalenderåret efter förfallodagen för respektive betalningspost.

2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2020. I lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 8 § 1 mom. 22 punkten ska dock första gången tillämpas för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 2020 eller därefter.

Med stöd av vad som anförts ovan och eftersom direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion innehåller bestämmelser som föreslås bli genomförda genom lag föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 8 § 1 mom. 22 punkten, 51 e §, 52 e § 2 mom. samt 52 g § 3 och 5 mom.,
sådana de lyder, 8 § 1 mom. 22 punkten i lag 736/2019, 51 e § i lag 926/1996, 52 e § 2 mom. i lag 1733/1995 och 52 g § 3 och 5 mom. i lag 1137/2005, samt
fogas till lagen nya 51 f och 52 i § som följer:

8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

22) förluster beräknade i enlighet med 35 b § 5 mom. i inkomstskattelagen av sådana sparlivförsäkringar, kapitaliseringsavtal och pensionsförsäkringar som avses i 35 b § i den lagen.

51 e §

Tillgångars utflyttningsvärde minskat med den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna räknas som skattepliktig inkomst, om

1) ett samfund överför tillgångar till sitt fasta driftställe i en annan stat och Finland till följd av överföringen inte längre har rätt att beskatta tillgångarna i fråga,

2) ett utländskt samfund överför tillgångar från ett fast driftställe i Finland till sitt huvudkontor i en annan stat eller till sitt fasta driftställe i en annan stat så att Finland till följd av överföringen inte längre har rätt att beskatta tillgångarna i fråga,

3) ett samfund flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan stat enligt finsk lagstiftningen eller ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, utom i fråga om tillgångar som fortsätter att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland,

4) rörelse som bedrivs vid ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland överförs till en annan stat och Finland har inte längre rätt att beskatta de överförda tillgångarna till följd av överföringen.

Det som föreskrivs i 1 mom. tillämpas ändå inte om överföringen av tillgångar hänför sig till värdepappersfinansiering, tillgångarna har ställts som säkerhet eller tillgångarna överförs i syfte att uppfylla kapitalkrav eller för likviditetshantering, och avsikten är att tillgångarna ska återgå till Finland inom 12 månader.

Med utflyttningsvärde avses det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap på det sätt som avses i 18 b § 2 mom. 3—5 punkten vid en direkt transaktion.

Till den del reserver i situationer som avses i 1 mom. inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland räknas reserverna som skattepliktig inkomst.

Om överföringen av tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe görs till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller till en sådan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med den skattskyldiges medlemsstat eller Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar,

RP 76/2019 rd

motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, tillämpas i en situation som avses i 1 och 4 mom. dessutom vad som föreskrivs om anstånd med betalningen vid utflytningsbeskattning i 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.

51 f §

När tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, betraktas utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det nämnda momentet i den överlåtande medlemsstaten.

52 e §

Till den del som tillgångarna inte så som avses i 1 mom. faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland, räknas tillgångarnas utflyttningsvärde enligt 51 e § 3 mom. minskat med den vid beskattningen oavdragna anskaffningsutgifter som skattepliktig inkomst. Om tillgångarna och reserverna senare upphör att vara faktiskt knutna till det fasta driftställe som bildats i Finland i enlighet med 1 mom. eller den rörelse som bedrivs vid det fasta driftstället överförs till en annan stat, tillämpas det som föreskrivs i 51 e §.

52 g §

Till den del tillgångarna och reserverna i ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttar sin stadgeenliga hemort inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bolaget bildar i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe tillämpas det som föreskrivs i 51 e §.

Vid beskattningen av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland tillämpas det som föreskrivs i 51 f § vid bestämmandet av anskaffningsutgiften för de tillgångar som överförs till Finland.

52 i §

Om tillgångar överförs till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller till en sådan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med den skattskyldiges medlemsstat eller Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, tillämpas i en situation som avses i 52 e § 2 och 3 mom. dessutom vad som föreskrivs om anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning i 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020. Lagens 8 § 1 mom. 22 punkten ska dock tillämpas första gången för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 2020 eller därefter.

2.

Lag

om ändring av 3 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 3 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), sådan paragrafen lyder i lagarna 1541/1992 och 1238/2018, ett nytt 5 mom. som följer:

3 §

Till tillgångarnas utflyttningsvärde som räknas som inkomst för samfund tillämpas vad som föreskrivs i 51 e § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I fråga om anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning tillämpas vad som föreskrivs i 5 mom. i nämnda paragrafen. När tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna värdet enligt 51 e § 3 mom. i den nämnda lagen, om tillgångarna har värderats till detta värdet i den överlåtande medlemsstaten.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.

3.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
föogas till inkomstskattelagen (1535/1992) en ny 30 b § som följer:

30 b §

Utflytningsbeskattning för samfund

Till tillgångarnas utflytningsvärde som räknas som inkomst för samfund tillämpas vad som föreskrivs i 51 e § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I fråga om anstånd med betalningen vid utflytningsbeskattning tillämpas vad som föreskrivs i 5 mom. i nämnda paragrafen. När tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna värdet enligt 51 e § 3 mom. i den nämnda lagen, om tillgångarna har värderats till detta värdet i den överlåtande medlemsstaten.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.

4.

Lag

om ändring av lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) en ny 50 a § som följer:

50 a §

Anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning

I situationer som avses i 51 e § 5 mom. och 52 i § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har en skattskyldig rätt att betala det skattebelopp som följer av att inkomst har räknats som skattepliktig med stöd av 51 e och 52 e § 2 och 3 mom. i betalningsposter som ska erläggas under fem år (*anstånd med betalningen*). Om inkomst räknas som skattepliktig på grund av ändringssökande eller för att beskattningen har ändrats på myndighetens initiativ, har den skattskyldige rätt till motsvarande anstånd med betalningen, dock så att tiden på fem år räknas som om inkomsten hade räknats som skattepliktig i samband med beskattningen för skatteåret.

Den skattskyldige ska begära anstånd med betalningen innan beskattningen för skatteåret avslutas. Om inkomst har räknats som skattepliktig på grund av ändringssökande eller för att beskattningen har ändrats på myndighetens initiativ, ska anstånd med betalningen begäras före den första förfallodagen för den debiterade skatten.

Skatteförvaltningen kan kräva att en säkerhet ställs för att trygga betalningen av skatten, om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd.

Anståndet med betalningen upphörs omedelbart och skatteskulden blir möjlig att indriva, om

- 1) de tillgångar som överförts till en annan stat eller den rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överläts,
- 2) de tillgångar som överförts till en annan stat, den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till ett annat land än ett medlemsland i Europeiska unionen,
- 3) den skattskyldige går i konkurs eller försätts i likvidation,
- 4) den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på betalningsposter och korrigerar inte situationen inom tidsperiod på 12 månader eller om försummelsen inträffar under andra året i rad inom tidsperiod på sex månader.

Det som föreskrivs i 4 mom. 2 punkten tillämpas dock inte, om överföringen görs till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med vilken Finland har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar eller som med Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

En skattskyldig kan avbryta anståndet med betalningen, varvid Skatteförvaltningen bestämmer att de obetalda betalningsposterna ska tas ut.

Det som föreskrivs ovan tillämpas också på rundradioskatt för samfund som avses i 3 § i lagen om rundradioskatt.

Skatteförvaltningen får meddela närmare föreskrifter om det förfarande som ska iakttas vid anstånd med betalningen.

RP 76/2019 rd

Närmare bestämmelser om hur förfallodagarna för betalningsposterna bestäms och om antalet förfallodagar finns i finansministeriets förordning om skatteuppbörd (1010/2019).

Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.

5.

Lag

om ändring av 5 a och 5 c § i lagen om skattetillägg och förseningsränta

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995) 5 a § 2 mom., sådant det lyder i lag 51/2017, samt
fogas till 5 c §, sådan den lyder i lagarna 51/2017 och 20/2018, ett nytt 3 mom., varvid de nuvarande 3—6 mom. blir 4—7 mom., som följer:

5 a §

Dröjsmålsränta och nedsatt dröjsmålsränta

På kvars katt enligt lagen om beskattningsförfarande och på skatt som påförs till följd av ändring i beskattningen samt på förskott som avses i lagen om förskottsuppbörd och som förfaller till betalning efter den månad som infaller efter skatteårets utgång, ska beräknas en ränta som är den gällande referensräntan enligt 12 § i räntelagen för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga förhöjd med två procentenheter, dock minst 0,5 procent (*nedsatt dröjsmålsränta*). Nedsatt dröjsmålsränta ska också beräknas på betalningsposter enligt 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.

5 c §

Beräkning av nedsatt dröjsmålsränta

På betalningsposter enligt 50 a § i lagen om beskattningsförfarande beräknas nedsatt dröjsmålsränta från den första dagen i den andra månaden efter skatteårets utgång till förfalldagen för varje betalningspost. Om anståndet med betalningen upphör, beräknas nedsatt dröjsmålsränta till den nya förfalldag som bestämts på grund av upphörandet.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.

6.

Lag

om ändring 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005), sådan den lyder delvis i lagarna 966/2006 och 311/2019, ett nytt 7 mom., varvid de nuvarande 7 och 8 mom. blir 8 och 9 mom., som följer:

3 §

Värdering av bolagstillgångar

Om tillgångarnas utflyttningssvärde har räknats som inkomst på det sätt som avses i 51 e § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, 30 b § i inkomstskattelagen eller 3 § 5 mom. i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), anses som värdet av övriga finansieringstillgångar enligt 1 mom. samt av omsättnings-, placerings- och anläggningstillgångar utflyttningssvärdet. I en situation som avses i 6 mom. beaktas utflyttningssvärdet vid beräkningen av den sammanlagda icke-avskrivna anskaffningsutgiften.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.

7.

Lag

om ändring av 50 § i lagen om skatteuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 50 § i lagen om skatteuppbörd (11/2018) ett nytt 4 mom. som följer:

50 §

Preskription av skatt

En betalningspost beträffande vilken anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning enligt 50 a § i lagen om beskattningsförfarande har beviljats preskriberas fem år räknat från ingången av året efter det år då betalningsposten förfaller till betalning.

Denna lag träder i kraft den 20 . _____

Helsingfors den 7 november 2019

Statsminister

Antti Rinne

Finansminister Mika Lintilä

1.

Lag

om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 8 § 1 mom. 22 punkten, 51 e §, 52 e § 2 mom. samt 52 g § 3 och 5 mom.,
sådana de lyder, 8 § 1 mom. 22 punkten i lag 736/2019, 51 e § i lag 926/1996, 52 e § 2 mom. i lag 1733/1995 och 52 g § 3 och 5 mom. i lag 1137/2005, samt
fogas till lagen nya 51 f och 52 i § som följer:

Gällande lydelse

8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

22) förluster beräknade i enlighet med 35 b § i inkomstskattelagen av sådana sparlivförsäkringar, kapitaliseringsavtal och pensionsförsäkringar som avses i den paragrafen.

Föreslagen lydelse

8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

22) förluster beräknade i enlighet med 35 b § 5 mom. i inkomstskattelagen av sådana sparlivförsäkringar, kapitaliseringsavtal och pensionsförsäkringar som avses i 35 b § i den lagen.

51 e §

Om egendom som ingått i tillgångarna för ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland upphör att vara faktiskt knuten till detta fasta driftställe, räknas ett belopp som motsvarar egendomens sannolika överlåtelsepris som det fasta driftställets skattepliktiga inkomst.

51 e §

Tillgångars utflyttningsvärde minskat med den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna räknas som skattepliktig inkomst, om

1) ett samfund överför tillgångar till sitt fasta driftställe i en annan stat och Finland till följd av överföringen inte längre har rätt att beskatta tillgångarna i fråga,

2) ett utländskt samfund överför tillgångar från ett fast driftställe i Finland till sitt huvudkontor i en annan stat eller till sitt fasta driftställe i en annan stat så att Finland till följd av överföringen inte längre har rätt att beskatta tillgångarna i fråga,

3) ett samfund flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan stat enligt finsk lagstiftningen eller ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, utom i fråga om tillgångar

som fortsätter att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland,

4) rörelse som bedrivs vid ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland överförs till en annan stat och Finland har inte längre rätt att beskatta de överförda tillgångarna till följd av överföringen.

Det som föreskrivs i 1 mom. tillämpas ändå inte om överföringen av tillgångar hänför sig till värdepappersfinansiering, tillgångarna har ställts som säkerhet eller tillgångarna överförs i syfte att uppfylla kapitalkrav eller för likviditetshantering, och avsikten är att tillgångarna ska återgå till Finland inom 12 månader.

Med utflyttningsvärde avses det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap på det sätt som avses i 18 b § 2 mom. 3—5 punkten vid en direkt transaktion.

Till den del reserver i situationer som avses i 1 mom. inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till ett fast driftställe i Finland räknas reserverna som skattepliktig inkomst.

Om överföringen av tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe görs till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller till en sådan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med den skattskyldiges medlemsstat eller Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, tillämpas i en situation som avses i 1 och 4 mom. dessutom vad som föreskrivs om anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning i 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.

51 f §

När tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast drift-

ställe överförs till Finland, betraktas utflyttningsvärdet enligt 51 e § 3 mom. som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det nämnda momentet i den överlåtande medlemsstaten.

52 e §

Till den del som tillgångarna inte så som avses i 1 mom. faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. De reserver som överförs till det fasta driftstället räknas som inkomst det skatteår då det fasta driftstället upphör om inte något annat stadgas i lag.

52 e §

Till den del som tillgångarna inte så som avses i 1 mom. faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland, räknas tillgångarnas utflyttningsvärde enligt 51 e § 3 mom. minskat med den vid beskattningen oavdragna anskaffningsutgifter som skattepliktig inkomst. Om tillgångarna och reserverna senare upphör att vara faktiskt knutna till det fasta driftställe som bildats i Finland i enlighet med 1 mom. eller den rörelse som bedrivs vid det fasta driftstället överförs till en annan stat, tillämpas det som föreskrivs i 51 e §.

52 g §

Till den del tillgångarna och reserverna i ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttar sin stadgeenliga hemort inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bolaget bildar i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe tillämpas vad som bestäms i 52 e § 2 och 3 mom.

52 g §

Till den del tillgångarna och reserverna i ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttar sin stadgeenliga hemort inte faktiskt knyts till ett fast driftställe som bolaget bildar i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe tillämpas det som föreskrivs i 51 e §.

Vid beskattningen av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland räknas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken den stadgeenliga hemorten flyttades. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken den stadgeenliga hemorten flyttades, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna.

Vid beskattningen av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland tillämpas det som föreskrivs i 51 f § vid bestämmandet av anskaffningsutgiften för de tillgångar som överförs till Finland.

52 i §

Om tillgångar överförs till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller till en sådan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med den skattskyldiges medlemsstat eller Europeiska unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, tillämpas i en situation som avses i 52 e § 2 och 3 mom. dessutom vad som föreskrivs om anstånd med betalningen vid utflyttningsbeskattning i 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020. Lagens 8 § 1 mom. 22 punkten ska dock tillämpas första gången för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 2020 eller därefter.

5.

Lag

om ändring av 5 a och 5 c § i lagen om skattetillägg och förseningsränta

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995) 5 a § 2 mom., sådant det lyder i lag 51/2017, samt *fogas* till 5 c §, sådan den lyder i lagarna 51/2017 och 20/2018, ett nytt 3 mom., varvid de nuvarande 3—6 mom. blir 4—7 mom., som följer:

Gällande lydelse

5 a §

Dröjsmålsränta och nedsatt dröjsmålsränta

Föreslagen lydelse

5 a §

Dröjsmålsränta och nedsatt dröjsmålsränta

På kvarskatt enligt lagen om beskattningsförfarande och på skatt som påförs till följd av ändring i beskattningen samt på förskott som

På kvarskatt enligt lagen om beskattningsförfarande och på skatt som påförs till följd av ändring i beskattningen samt på förskott som

RP 76/2019 rd

avses i lagen om förskottsuppbörd och som förfaller till betalning efter den månad som infaller efter skatteårets utgång, ska beräknas en ränta som är den gällande referensräntan enligt 12 § i räntelagen för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga förhöjd med två procentenheter, dock minst 0,5 procent (*nedsatt dröjsmålsränta*).

avses i lagen om förskottsuppbörd och som förfaller till betalning efter den månad som infaller efter skatteårets utgång, ska beräknas en ränta som är den gällande referensräntan enligt 12 § i räntelagen för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga förhöjd med två procentenheter, dock minst 0,5 procent (*nedsatt dröjsmålsränta*). *Nedsatt dröjsmålsränta ska också beräknas på betalningsposter enligt 50 a § i lagen om beskattningsförfarande.*

5 c §

Beräkning av nedsatt dröjsmålsränta

5 c §

Beräkning av nedsatt dröjsmålsränta

På betalningsposter enligt 50 a § i lagen om beskattningsförfarande beräknas nedsatt dröjsmålsränta från den första dagen i den andra månaden efter skatteårets utgång till förfallodagen för varje betalningspost. Om anståndet med betalningen upphör, beräknas nedsatt dröjsmålsränta till den nya förfalldagen som bestämts på grund av upphörandet.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2020.*