

Seminarer Oslo 2000 juridisk nasjonalrapport - finsk

Juridisk nationalrapport - Finland

Juris doktor Janne Juusela

1. Allmänt om det finska företagsbeskattningssystemet

I Finland hemmahörande företag är globalt skattskyldiga för all sin inkomst. Den beskattningsbara inkomsten beräknas per förvärvskälla. Förvärvskällorna är näringsverksamhet, varpå näringskattelagen tillämpas och övrig verksamhet, vars resultat uträknas enligt inkomstskattelagens regler. I princip kan företag också ha inkomst av jordbruk, som följer reglerna i gårdsbruksskattelagen. Vid uträkning av nettoinkomsten gäller allmänt att alla i penningar eller penningars värde erhållna inkomster är skattepliktiga. På motsvarande sätt är alla utgifter, som erlagts för den skattepliktiga inkomstens förvärvande och bibehållande avdragsgilla.

Vinster som företag i samfundsform bringar beskattas proportionellt med en skattesats, som sedan ingången av år 2000 är 29 %. Resultatet är skattepliktigt endast vid statsbeskattningen, men avkastningen av bolagsbeskattningen uppdelas mellan stat, kommun och kyrka som skattetagare.

Samfundens och deras ägares beskattning har integrerats genom systemet med gottgörelse för bolagsskatt. Hela den av bolaget betalda skatten om 29 % gottgörs vid beskattning av delägaren då utdelning sker.

2. Speciella skatteregler

I det följande beskrivs sådana i Finland ikraftvarande skatteregler, vilka avviker från de principer som allmänt gäller för företagsbeskattningen. Avvikelserna gäller antingen uträkning av den beskattningsbara inkomsten (skattebasen) eller den tillämpliga skattesatsen.

2.1 Reglerna om Captive-försäkring på Åland

Åland har rätten att enligt sin landskapslagstiftning uppbära kommunalskatt av företagen. Rätten att beskatta företag som är hemmahörande på Åland är således uppdelad mellan staten och landskapet. I landskapslagstiftningen finns det en specialregel om sk. Captive-försäkringsbolag, enligt vilken skattesatsen för dessa bolag nedsätts från 29 % till 19,5 %. Skattelättnaden förverkligas genom en nedsättning av skattesatsen i kommunalbeskattningen.

Med Captive-försäkringsbolag avses i speciallagstiftningen alla - på Åland eller annanstans hemmahörande - självförsäkringsbolag som uppfyller följande villkor:

- en aktieägare innehar hela aktiestocken i Captive-försäkringsbolaget;

- bolaget kan enligt bolagsordningen försäkra endast sin aktieägares eller dess dotterbolags verksamhet, och
- bolagets förvaltning ombesörjs av ett på Åland verksamt bolag med vederbörligt tillstånd.

Bakgrunden till specialregeln torde vara behovet att stöda verksamhet med anknytning till den lokala rederiverksamheten. Det är att märka att regeln i praktiken ännu aldrig tillämpats. Således har de problem - t.ex. transferprisfrågor mellan bolag med skattesatsnedsättning och andra bolag i intressegemenskap med dem - som är förknippade med regleringen inte aktualiserats.

2.2. Avdrag för isavgiftsklass

I 6 § lagen om lättnader för sjöfarten stadgas om isavgiftsklassavdrag. Enligt stadgandet kan den skattskyldige för fartyg, som uppfyller vissa krav på att kunna användas under svåra isförhållanden, göra ett särskilt isavgiftsklassavdrag. Avdraget för isavgiftsklass utgör 3 % av fartygets anskaffningsutgift och det får göras under året för dess ibruktagande och det därpå följande året. Avdragets totalbelopp utgör således 6 % av fartygets anskaffningsutgift.

Den skattepolitiska motiveringen för isavgiftsklassavdraget är att stöda förvärv av fartyg som kan användas under svåra isförhållanden och vilka genom sin konstruktion binder särskilt mycket kapital. Ifrågavarande specialregel har inte nämnvärda verkningar med avseende på det allmänna skattesystemets funktion, eftersom skatteförmånen beviljas direkt på basis av anskaffat fartyg och avdraget görs från den beskattningsbara inkomsten.

2.3 Höjda avskrivningar - investeringar på utvecklingsområden

Det enda i Finland ikraftvarande regionalpolitiska skattestödet är lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet. Det skattepolitiska syftet med lagen är att ekonomiskt stöda investeringar som riktar sig till de sämst utvecklade områdena.

Tillämpningsområdet för lagen utgörs av investeringar på sektorerna industri och turism. Skattefördelen är begränsad att gälla endast små och medelstora företag. I lagen avses med utvecklingsområden av statsrådet fastställda stödområden I och II. Dessa områden är belägna i norra och östra Finland samt i skärgården.

Skattefördelen beviljas genom accelererade avskrivningar på anläggningstillgångar dvs. byggnader, maskiner och inventarier. Vid kostnadsföring av anskaffningsutgiften får en sedvanlig avskrivning förhöjd med 50 % tillämpas. Således blir den största möjliga avskrivningen på en produktionsbyggnad 10,5 % (normalt 7 %) och på maskiner samt inventarier 37,5 % (normalt 25 %). Rätten till accelererad avskrivning gäller under tre år: året för ibruktagande och två därpå följande år.

Inte heller avskrivningarna på utvecklingsområdena har några betydande inverknings på det allmänna skattesystemet, eftersom skattelättnaden beviljas direkt på basis av en investering och avskrivningen görs från beskattningsbar inkomst.

2.4 Sjöfartsnäringen - tonnageskatt

Statsrådet har meddelat att det i anslutning till 2001 års budget kommer att ge en proposition om

övergång till sk. tonnageskatt vid beskattning av rederiverksamhet. Genom tonnageskatten avser man upphöra med inkomstbeskattningen av rederiverksamhet varefter skatt skulle påföras endast på basis av fartygens storlek. Detaljerna i propositionen är för tillfället under beredning i finansministeriet.

Den skattepolitiska bakgrunden för övergången till tonnageskatt är att trygga de finska rederiernas internationella konkurrenskraft. De finska rederierna har bedömt det finska skattesystemet såsom strängare än många andra länders. Rederierna har flaggat ut sina fartyg under andra länders skattesystem. De har också meddelat att utflaggningarna kommer att fortsätta om inte beskattningen lindras.

Tonnageskattesystemet är ibruk i många EU-medlemsländer och kommissionen har godkänt det som en statsstödförm som är förenlig med gemenskapsrätten. Dessutom har arbetsgruppen som utrett menlig företagsbeskattningspraxis (Code of Conduct Group) inte klassificerat tonnageskatten som en menlig skatteregim.

Tonnageskatten innebär en väsentlig avvikelse från de allmänna principerna för företagsbeskattningen. Dess ibruktagande och tillämpning torde medföra betydande komplikationer. Det mest centrala problemet torde vara avgränsande av den verksamhet som underlyder tonnagebeskattning från sådan verksamhet som underlyder det sedvanliga företagsbeskattningssystemet (bl.a. transferpris inom en koncern som bedriver rederiverksamhet).

Behandlingen av särskilda skatteregler under skatteavtal

I Finland ikraftvarande förutbeskrivna speciella regler har inte särskilt omnämnts i de skatteavtal Finland slutit. Således tillämpas skatteavtalen normalt också med avseende på verksamhet som träffas av specialreglerna.

3. Till utlänningar riktade skattelättnader

3.1 Skattelättnaden för utländska nykelpersoner

Den enda uttryckligen till utlänningar riktade skattefördelen är den lättnad som beviljats sk. utländska nykelpersoner. Om denna lättnad stadgas i lagen om källskatt för löntagare från utlandet. Lagen avser personbeskattningen och det direkta föremålet för lättnaden är den utländska nykelpersonen. Indirekt kan lättnaden anses riktad till finska företag, vars lönekostnader för utländska experter nedsätts.

Som i lagen avsedd utländsk nykelperson avses en fysisk person som uppfyller följande kriterier:

- 1) han blir allmänt skattskyldig i Finland då arbetet börjar,
- 2) hans lön uppgår till minst 35.000 mark per månad (under hela den tid arbetet varar),
- 3) han utför uppgifter som kräver särskild sakkunskap,
- 4) han är ej finsk medborgare och har ej heller varit allmänt skattskyldig i Finland under fem år före ingången av det år arbetet påbörjats.

Om löntagaren som kommer från utlandet verkar som lärare eller forskare i finsk högskola behöver kriterierna under punkterna 2 och 3 inte uppfyllas.

På löneinkomst som person, som uppfyller sagda kriterier, erhåller från Finland uppbärs en slutlig källskatt om 35 %. Normalt uttas på en lön om 35.000 mark i månaden en skatt på inemot 50 %. Skattelättnaden är ikraft högst 2 år från arbetets begynnelse.

Den skattepolitiska motiveringen för nykelpersonernas skattelättnad är att trygga tillgång till utländska högt kvalificerade personer och experter för finska företag och högskolor. Man har fruktat att den stränga finska lönebeskattningen minskat möjligheterna att rekrytera utländska personer med specialkunskap om vilka konkurrensen är hård. Den skattelättnad som ges nykelpersoner från utlandet kan givetvis anses vara problematisk med hänsyn till skattebetalarnas likställdhet.

Lagen om källbeskattning av utländska nykelpersoner var ikraft från början av 1996 till slutet av 1999. Från början av år 2000 förnyades lagen inte bl.a. av den anledningen, att den misstänkes stå i konflikt med gemenskapsreglerna om tillåtet statsstöd. Kommissionen godkände dock på våren 2000 Sveriges och Danmarks liknande regler om skattelättnader till utländska nykelpersoner. Därför avser också Finland införa lagstiftningen ikraft från början av år 2001 på nytt.

3.2 Övrigt

Utöver ovan skildrad uttrycklig skattelättnad kan det tänkas att begränsat skattskyldiga i vissa fall behandlas förmånligare än i Finland bosatta. Visserligen är det måhända vanligare, att begränsat skattskyldiga i beskattningen behandlas strängare än i Finland bosatta personer.

På arbetsinkomst som tillfaller begränsat skattskyldig uppbärs en källskatt om 35 %. På basis av skatteavtalen är denna källskatt vanligen en slutlig skatt. Därför gäller att den begränsat skattskyldige i beskattningen behandlas gynnsammare än en allmänt skattskyldig försåvitt hans löneinkomst överstiger cirka 170.000 mark. Å andra sidan bör man beakta att en begränsat skattskyldig inte får tillgodogöra sig samtliga avdrag.

4. Regleringar som avser skydda det nationella skatteunderlaget

4.1 Bassamfundslagstiftningen

I likhet med övriga industrialiserade länder har även Finland infört lagstiftning, vars syfte är att skydda det nationella skatteunderlaget mot i vissa stater gällande mycket förmånliga skatteregler. Detta skyddsbehov uppfylls klarast genom bassamfundslagen, som trädde ikraft i början av år 1995. Enligt denna lag kan en i Finland allmänt skattskyldig delägare i ett utländskt bassamfund beskattas för sin andel av bassamfundets inkomst även om inte bassamfundet vidtagit någon utdelning. Syftet med bassamfundslagen är att förhindra avvärijande eller uppskjutande av den finska beskattningen genom att lagra passiva inkomster i bolag som är belägna i lågskatteländer.

Med ett utländskt bassamfund avses ett samfund, som är under finska allmänt skattskyldigas bestämmanderätt och vars verkliga nivå för inkomstbeskattning i samfundets hemviststat understiger 3/5 av ett i Finland hemmahörande samfunds verkliga skatteuttag. Med nuvarande samfundsskattesats om 29 % betyder detta ett skatteuttag om 17,4 %. Ett utländskt bassamfund anses vara under finska allmänt skattskyldigas bestämmanderätt om en eller flera i Finland allmänt skattskyldiga direkt eller indirekt äger tillsammans minst 50 % av bolagets kapital eller den rösträtt som bolagets aktier betingar. En enskild delägare beskattas dock inte för bassamfundets inkomst om hans ägoandel understiger 10 % av kapitalet

eller rösträtten. Uträkning av skatteuttagets effektiva nivå sker på basis av finsk skattelagstiftning. Till sin juridiska form kan ett bassamfund vara ett bolag, fond, anstalt eller trust.

Utländska samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet, skeppsrederi och försäljnings- samt marknadsföringsverksamhet som anknyter till industriell produktion har uteslutits från lagens tillämpningsområde. Lagen tillämpas inte heller på sådant samfund:

- 1) med vars hemviststat Finland har slutit ett skatteavtal;
- 2) som i sin hemviststat är skyldigt att erlägga skatt, som inte väsentligen avviker från den skatt samfund erlägger på sin inkomst i Finland, och
- 3) som inte dragit nytta av särskilda skattelättnader i hemviststatens skattelagstiftning.

I gällande bassamfundslag används således inte en svart eller vit lista över stater på vilka lagen tillämpas respektive inte tillämpas. Däremot har Skattestyrelsen i form av ett cirkulär uppställt en lista över skatteavtalsstater, vilkas nivå för samfundsbeskattning kan anses väsentligen avvika från samfundsbeskattningen i Finland. Denna indikerande svarta lista inkluderar följande skatteavtalsstater: Förenade Arabemiraten, Barbados, Malesien, Malta, Pakistan, Singapore och Schweiz. Bassamfundslagen tillämpas dock inte heller på ett bolag hemmahörande i en sådan stat om det visas att samfundet erlägger inkomstskatt, vars storlek uppgår till minst 3/5 av nivån för Finlands samfundsskatt.

Till skillnad från många andra länder har den finska bassamfundslagstiftningen inte kompletterats med speciella regler gällande internationella placeringsfonder.

4.2 Övrig nationell lagstiftning

Enligt regeln om internationella förtäckta vinstöverföringar i 31 § lagen om beskattningsförfarande kan transferprissättning i internationella koncerner justeras vid avvikelse från armlängdsprincipen. Regelns syfte är att förhindra en artificiell överflyttning av vinster från Finland till att träffas av en mer förmånlig skattebehandling. Därigenom avser regeln att för sin del skydda det finska skatteunderlaget.

I generalklausulen om skattekringgående i 28 § lagen om beskattningsförfarande bestäms att beskattningen på vissa villkor kan verkställas enligt den ekonomiska innebörden i en transaktion för såvitt det är uppenbart att en åtgärd vidtagits eller en vilseledande rättslig form har använts i syfte att eråna befrielse från skatt. Generalklausulen kan också tillämpas på internationella skattekringgåendearrangemang, varmed den indirekt kan anses skydda det nationella skatteunderlaget.

Även den särskilda regeln om uppgiftsskyldighet i 26.4 § lagen om beskattningsförfarande syftar till att skydda det nationella skatteunderlaget. Den stadgar, att den skattskyldige i första hand skall framlägga utredningar, om den andra parten till en rättshandling inte är bosatt i Finland och skattemyndigheterna inte kan erhålla tillräckliga uppgifter om transaktionen eller den andra parten med stöd av ett internationellt avtal. Regeln anger en accentuerad uppgiftsskyldighet för den skattskyldige beträffande sådan verksamhet som har anknytningspunkter till stater med vilka Finland inte har något skatteavtal eller vilka de facto inte utbyter information med de finska myndigheterna.

4.3 Skatteavtalen

Finland har under de senaste åren i sin skatteavtalspolitik följt en praxis om att inte träffa skatteavtal med stater där beskattningens faktiska nivå är mycket låg. I detta hänseende torde de gamla skatteavtalen som nämnts i Skattestyrelsens cirkulär vara mest problematiska.

I de skatteavtal Finland nu sluter syftar man till att utanför skatteavtalens tillämpningsområde lämna sådana särskilda skattelättnader som är gällande i avtalsstaten. Med särskilda skattelättnader kan man för en skattskyldigs vidkommande nå samma slutresultat - dvs. en mycket låg faktisk beskattning - som blir gällande om beskattningen i staten generellt sett är mycket låg. Uteslutande av skattelättnaderna sker i praktiken genom sk. limitation of reliefs-artikel, vari det anges, att avtalet inte tillämpas på de särskilda skattelättnaderna. Som bilaga till artikeln finns sedan ett protokoll, vari de lättnader som artikeln avser detaljerat uppräknas. Tilläggsprotokollet kan uppdateras anefter skatteavtalsstaten ändrar sin lagstiftning. En limitation of reliefs-artikel är redan ibruk i det nyunderhandlade skatteavtalet med Malta. Finland för också underhandlingar med vissa andra länder om införande av en sådan artikel i skatteavtalen.

I skatteavtalet med Luxemburg finns det i artikel 29 en särskild bestämmelse om att skatteavtalet inte tillämpas på särskilda holdingbolag som grundats enligt luxembursk lag. Bakgrunden till avgränsningen är att dessa holdingbolag i praktiken är skattefria i Luxemburg.

5. Finland i den internationella skattekonkurrensen

5.1 Det finska skattesystemets konkurrensproblem

Allmänt taget kan det finska företagsbeskattningssystemet anses vara tämligen konkurrenskraftigt. Den vidsträckta skattebasen kombinerad med en rätt låg skattesats har visat sig vara en lyckad kombination såväl ur skattetagarnas som de skattskyldigas synvinkel. I framtiden torde dock den tilltagande skattekonkurrensen och i övriga länder genomförda vidsträckta reformer (t.ex. Tyskland) öka trycket också på det finska företagsbeskattningssystemet. Det torde vara osannolikt att Finland inom en nära framtid kunde överraska det internationella skattesamfundet med en höjning av samfundsskattesatsen såsom år 1999.

Det finska systemets konkurrenskraft ökar för sin del också av enkelbeskattningen av utdelning (den fulla gottgörelsen för bolagsskatt). En annan sak är att det s.a.s. för nationellt bruk uppbyggda systemet med gottgörelse för bolagsskatt vållar problem vid dividender som flyter över riksgränsen. Internationella dividender träffas i regel av en högre effektiv skatt än rent nationella utdelningar. Finland beviljar inte gottgörelse för bolagsskatt på dividend som erhållits från utlandet liksom inte heller för dividend som erläggs utomlands. Undantag görs för portfoliedividender som erläggs till Irland för vilka en reducerad gottgörelse beviljas på basis av skatteavtalet (samtidigt som en källskatt påförs dividenden).

Avsaknaden av särskilda skattelättnader kan betraktas som ett problem beträffande vissa rörliga verksamheter. Det är åter ett resultat av en vidsträckt och fast skattebas. Dyliga skattelättnader finns i många länder för bl.a. finansierings- och försäkringstjänster, koncerninterna servicebolag, holdingbolag, sjöfart o.s.v. Bakgrunden till tonnageskatten, som nu är under beredning, är ju det faktum att en liknande lättnad är i kraft i de viktigaste konkurrentländerna.

I en internationell kontext (EU och OECD) har särskilda skattelättnader huvudsakligen klassificerats som menlig skattekonkurrens, varför en global tendens torde vara att försöka avskaffa sådana regimer. Således är Finlands (och även de övriga nordiska ländernas) modell - basering av skattesystemets konkurrens på transparens, enkelhet och en konkurrenskraftig effektiv skattesats - på väg att visa sig vara

det internationellt sett "rätta" sättet att bedriva skattekonkurrens.

Beträffande hela skattesystemets konkurrenskraft är det största problemet den höga lönebeskattningen. De höga personalkostnaderna medför konkurrensproblem framförallt för teknologibolagen som baserar sig på personligt kunnande och andra företag inom den sk. nya ekonomin. Skattelättnadslagstiftningen för utländska nykelpersoner ger konkret uttryck åt den finska lönebeskattningens dåliga konkurrenskraft. Något karikerat kan man säga att lagstiftaren genom att införa skattelättnaden för utländska nykelpersoner implicit medgett att Finlands lönebeskattning är internationellt sett alltför sträng.

Det bör dock nämnas att man långsamt börjat sänka Finlands lönebeskattningsnivå. Regeringen meddelade i sitt regeringsprogram att den under valperioden sänker lönebeskattningen med 10-11 miljarder mark. I samband med godkännandet av nästa års budget på hösten avses lönebeskattningen sänkas med cirka 6 miljarder mark.

Det finska skattesystemets konkurrenskraft och rädslan för att skattebetalare flyr till andra länder är ett tämligen viktigt tema i den nationella skattepolitiska debatten. Argumentet om skattesystemets konkurrenskraft accentueras beträffande den mer rörliga skattebasen: företags- och kapitalinkomstbeskattningen samt också t.ex vid lönebeskattning av experter på informationsteknik.

5.2 Finlands deltagande i "menlig skattekonkurrens"

Såsom tidigare framgått är neutralitet och transparens kännetecknande för det finska skattesystemet. Det finns mycket få särskilda skattelättnader. Således finns det i Finland inte just sådana skatteregimer som uppfyller kriterierna för menlig skattekonkurrens enligt Code of Conduct Forum inom EU eller Harmful Tax Practise inom OECD.

Inom EU och OECD har tre finska särskilda skattelättnader granskats. Dessa är (ovan under punkt 2 skildrade): Captive-försäkring på Åland, isavgiftsklassavdraget och avskrivningarna på utvecklingsområdena. Såväl inom EU som OECD har endast Ålands Captive-försäkring klassificerats som en potentiellt menlig skatteregim. Motiveringen till detta är att regleringen medför en skattenivå som är klart nedsatt jämfört med den allmänna beskattningen samtidigt som det är fråga om en skattelättnad som riktar sig till internationellt rörlig verksamhet.