

RP 164/2025 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om hänförande av inkomst till ett fast driftställe

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning ändras.

I inkomstskattelagen föreslås noggrannare bestämmelser än tidigare om hänförande av inkomst till ett fast driftställe. Inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe på det sätt som förutsätts i den artikel om rörelseinkomst som funnits i OECD:s modellskatteavtal sedan 2010, när det finns en motsvarande artikel om rörelseinkomst i skatteavtalet. I propositionen föreslås dessutom bestämmelser om hänförande av inkomst till ett fast driftställe i situationer där artikeln om rörelseinkomst i det tillämpliga skatteavtalet avviker från artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010 samt i situationer där det inte finns något tillämpligt skatteavtal.

Dessutom föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att det i lagen uttryckligen föreskrivs om beaktande av interna prestationer mellan företagsdelar vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten.

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning föreslås bli ändrad så att de bestämmelser som föreslås i inkomstskattelagen beaktas också vid tillämpningen av avräkningsmetoden för undanröjande av dubbelbeskattning i fråga om huvudkontor i Finland.

Syftet med propositionen är att den nationella lagstiftningen, när den motsvarar artikeln om rörelseinkomst från 2010 i OECD:s modellskatteavtal, ska stärka betydelsen av principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag när inkomst hänförs till ett fast driftställe. Målet är att Finlands nationella lagstiftning i fortsättningen inte ska begränsa tillämpningen av artikeln om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 i de situationer där en bestämmelse i enlighet med den har tagits in i ett skatteavtal. Finland har tills vidare inte ingått skatteavtal som innehåller artikeln om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010, men i och med ändringen blir det möjligt att ingå sådana avtal.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2027. Det föreslås att lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
MOTIVERING.....	4
1 Bakgrund och beredning.....	4
2 Nuläge och bedömning av nuläget	4
2.1 Inledning.....	4
2.2 Nationella bestämmelser om utländska samfunds skattskyldighet och hänförande av inkomst till ett fast driftställe.....	6
2.3 Artikel om rörelseinkomst i Finlands skatteavtal och OECD:s kommentar till modellskatteavtalet	10
2.4 Artikel om rörelseinkomst och kommentaren till den i modellskatteavtalet från 2010	12
2.5 OECD:s rapporter om allokering av inkomst till ett fast driftställe.....	13
2.6 Ställningen för OECD:s modellskatteavtals kommentar, rapport för allokering av inkomst och riktlinjer för internprissättning vid tolkningen av artikeln om rörelseinkomst	14
2.7 Skatteavtalens förhållande till nationell lagstiftning	15
2.8 Förbud mot diskriminering i skatteavtal.....	16
2.9 EU-rättens grundläggande rättigheter och förhållande till skatteavtal	16
2.10 Rättspraxis	17
3 Målsättning.....	19
4 Förslagen och deras konsekvenser	19
4.1 De viktigaste förslagen	19
4.2 Förslagens förhållande till annan skattelagstiftning	20
4.3 De huvudsakliga konsekvenserna.....	22
4.3.1 Konsekvenser för de skattskyldiga	22
4.3.2 Ekonomiska konsekvenser.....	23
4.3.3 Konsekvenser för Skatteförvaltningen	25
5 Alternativa handlingsvägar.....	25
5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser	25
5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet	28
5.2.1 Sverige	28
5.2.2 Danmark	29
5.2.3 Norge	30
5.2.4 Tyskland	30
5.2.5 Irland.....	32
6 Remissvar	33
7 Specialmotivering.....	34
7.1 Inkomstskattelagen	34
7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	41
7.3 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning	43
8 Ikraftträdande	45
LAGFÖRSLAG.....	46
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen	46

2. Lag om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	47
3. Lag om ändring av 4 och 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning	48
BILAGA	50
PARALLELLTEXTER	50
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen	50
2. Lag om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	52
3. Lag om ändring av 4 och 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning	53

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

I 135 § i inkomstskattelagen (1535/1992) har regeringen bemyndigats att under förutsättning av ömsesidighet ingå avtal med en främmande stat om fördelning av beskattningsrätten i fråga om en viss inkomst. Genom inkomstskatteavtal fördelas beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Målet med avtalen är att undanröja dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt.

De inkomstskatteavtal som Finland ingått följer i stor utsträckning OECD:s modellskatteavtal. Artikel 5 om rörelseinkomst i modellskatteavtalet ändrades vid uppdateringen av modellskatteavtalet 2010. I Finlands skatteavtal följer artikel 5 om rörelseinkomst i regel formuleringen i det OECD:s modellskatteavtal som föregick modellskatteavtalet från 2010. Finland har inte börjat ta in artikel 5 om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010 i sina skatteavtal, eftersom rättsläget har varit oklart huruvida Finlands nationella lagstiftning gör det möjligt att artikel 5 om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 tillämpas i sin helhet. Av denna orsak är det nödvändigt att precisera den nationella lagstiftningen.

Propositionen har beretts vid finansministeriet.

Utkastet var på remiss 30.6–22.8.2025. Det kom in 12 utlåtanden under remisstiden. Begäran om utlåtande och de utlåtanden som lämnades in finns tillgängliga i den offentliga tjänsten på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med projektkoden [VM069:00/2025](#).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Inledning

Fast driftställe är ett begrepp som används i beskattningen. Med fast driftställe avses allmänt taget en situation där ett företag är verksam utomlands i eget namn och inte till exempel via ett självständigt bolag som bildats utomlands. I Finlands interna lagstiftning och i de inkomstskatteavtal som Finland ingått finns separata definitioner av fast driftställe. Definitionen av fast driftställe i de skatteavtal som Finland ingått baserar sig vanligen på artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal. Den så kallade huvudregeln för ett fast driftställe ingår i artikel 5.1 i OECD:s modellskatteavtal, enligt vilken ett fast driftställe är en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Ett fast driftställe kan bildas till exempel på basis av platsen för företagsledning eller en filial.

Det fasta driftställets resultat består av all verksamhet som det bedriver. Privaträttsligt sett kan det inte finnas affärstransaktioner mellan huvudkontoret och ett fast driftställe, utan endast interna transaktioner inom företaget. Ett fast driftställes verksamhet innefattar affärstransaktioner med oberoende aktörer, affärstransaktioner med företag som det är i intressegemenskap med samt interna transaktioner med huvudkontoret och med företagets fasta driftställen på andra platser.

Mellan oberoende parter påverkas villkoren för affärstransaktioner av marknadskrafterna, och därför uppkommer den beskattningsbara inkomsten i allmänhet för rätt skattskyldig. Villkoren för affärstransaktioner mellan parter som är i intressegemenskap med varandra, till exempel mellan två företag inom samma koncern, kan avvika från vad oberoende parter skulle ha kommit överens om. Med internprissättning avses prissättning av en affärstransaktion som utförs av

parter i intressegemenskap med varandra. Enligt den grundläggande internationella principen om internprissättning, det vill säga principen om marknadsmässiga villkor, ska i affärstransaktioner mellan parter i intressegemenskap med varandra dock iaktas sådana villkor som skulle ha tillämpats mellan företag som är oberoende av varandra. Principen om marknadsmässiga villkor innefattar principen om fristående företag. Enligt den bedöms varje koncernbolag som en självständig aktör som är fristående från koncerngemenskapen.

Ett fast driftställe är privaträttsligt en del av det företag till vilket också huvudkontoret hör. Det kan finnas många slags interna transaktioner mellan ett fast driftställe och dess huvudkontor eller andra fasta driftställen i samma företag. En intern transaktion uppkommer till exempel när ett fast driftställe använder en tjänst som tillhandahålls av huvudkontoret, tillverkar nyttigheter för en annan del av företaget eller säljer nyttigheter som tillverkas av huvudkontoret till en tredje part. En intern transaktion kan också uppkomma när ett fast driftställe säljer företagets tjänster till utomstående och denna verksamhet kräver till exempel utnyttjande av immateriella tillgångar som ägs av företaget. Interna transaktioner mellan huvudkontoret och dess fasta driftställe är av betydelse endast för beskattningen och de existerar inte enligt en privaträttslig bedömning. De har dock samma inverkan på det fasta driftställets inkomstbildning som affärstransaktioner mellan företag i intressegemenskap med varandra har på inkomstbildningen. Utgångspunkten för bedömningen av affärstransaktioner mellan företag i intressegemenskap med varandra är avtalen och affärstransaktionens faktiska ekonomiska innehåll. Vid interna transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe är utgångspunkten för bedömningen de funktioner som företagets personal utför och som är av betydelse för det fasta driftställets inkomstbildning. Funktionerna, riskerna och tillgångarna hänförs till ett fast driftställe på basis av personalens faktiska verksamhet. Dessutom ska till exempel bokföringsmaterial och andra interna handlingar som visar ansvarsfördelningen inom företaget samt den interna transaktionens faktiska ekonomiska innehåll bedömas.

Principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag ska tillämpas på interna transaktioner mellan ett fast driftställe och dess huvudkontor samt andra fasta driftställen i samma företag. När det gäller ett fast driftställe innebär principen om fristående företag att den inkomst som hänförs till det fasta driftstället fastställs enligt principen om marknadsmässiga villkor som om det vore fråga om ett företag som är fristående från det företag som företaget är en del av. Tillämpningen av dessa principer i sin helhet förutsätter att fiktiva poster konstrueras för beskattningen eller företagets interna redovisning. Fiktiva poster används till exempel när ett fast driftställe säljer företagets tjänster till utomstående och denna verksamhet kräver utnyttjande av immateriella tillgångar som ägs av företaget. Mellan huvudkontoret och det fasta driftstället kan det då enligt principen om marknadsmässiga villkor uppkomma en royalty som ska betalas för nyttjanderätten till immateriella tillgångar.

I Finland är i beskattningen behandlingen av interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget i enlighet med principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag förenad med oklarheter. Utgångspunkten för lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringskattelagen*, är att endast realiserad inkomst som erhållits i pengar eller såsom en förmån med penningvärde är skattepliktig. På motsvarande sätt är utgångspunkten för näringskattelagen att endast verkliga utgifter som betalats till utomstående är avdragsgilla. I rättslitteraturen har det ansetts vara oklart om fiktiva poster som baserar sig på interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget kan anses vara skattepliktiga eller avdragsgilla i avsaknad av en uttrycklig bestämmelse.¹ Det har inte uppstått rättspraxis i ärendet. I beskattningspraxis har räntor och

¹ Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus, Helsingfors, uppdaterad 3.2.2025.

royaltyutgifter som ett fast driftställe betalat till huvudkontoret i allmänhet inte ansetts vara avdragsgilla utgifter, eftersom det då inte är fråga om faktiska betalningar till utomstående.² Således är rättsläget oklart i fråga om huruvida fiktiva poster kan beaktas i beskattningen av ett fast driftställe i Finland. Av dessa orsaker har Finland tills vidare inte ingått skatteavtal där det ingår en artikel om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010.

Allokeringen av inkomsten inverkar på i vilken omfattning den stat där det fasta driftstället är beläget har rätt att beskatta inkomsterna för ett företag som bedriver internationell affärsverksamhet och i vilken omfattning företagets hemviststat undanröjer dubbelbeskattningen av dessa inkomster. Bestämmelser om allokering av inkomster finns förutom i nationella bestämmelser också i skatteavtal mellan stater, där det finns bestämmelser om staternas beskattningsrätt i fråga om rörelseinkomst. Artikel 7 i OECD:s modellskatteavtal gäller rörelseinkomst och hänförande av rörelseinkomsten till ett fast driftställe. Principen om marknadsmässiga villkor ingår i artikel 9 i OECD:s modellskatteavtal. Tolkningen av OECD:s modellskatteavtal styrs av de kommentarer till modellskatteavtalet som OECD har publicerat. Som hjälp vid tolkningen av skatteavtal används också den rapport om allokering av inkomst till ett fast driftställe som OECD har publicerat (*allokeringsrapport*, Report on the Attribution of profits to Permanent Establishments, 2008 och 2010), OECD:s rapport Principer för internprissättning avsedda för multinationella företag och skatteförvaltningar (*OECD:s riktlinjer för internprissättning*, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) samt den kompletterande BEPS-rapporten (Base Erosion and Profit Shifting Project: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports).

2.2 Nationella bestämmelser om utländska samfunds skattskyldighet och hänförande av inkomst till ett fast driftställe

Bestämmelser om utländska samfunds skattskyldighet finns i 9 och 10 § i inkomstskattelagen. I fråga om utländska samfund ska dessutom 83 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) beaktas. I den paragrafen sägs att om en sådan i utlandet bosatt person eller ett utländskt samfund som inte har något fast driftställe i Finland bedriver förvärvsverksamhet här, ska personen eller samfundet betala skatt för den inkomst som beräknas ha uppkommit genom den här bedrivna verksamheten. Utgångspunkten är att utländska samfund är begränsat skattskyldiga i Finland, om de inte har den verkliga ledningen i Finland.

I 9 § i inkomstskattelagen föreskrivs det om allmän och begränsad skattskyldighet. Enligt 9 § 1 mom. 1 punkten är skyldiga att betala skatt på inkomst personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfund som bildats eller registrerats utomlands och vars verkliga ledning utövas i Finland, samfällda förmåner och dödsbon, för inkomst som har förvärvats här och någon annanstans (allmän skattskyldighet). Enligt 2 punkten i samma moment är skyldiga att betala skatt på inkomst personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt andra utländska samfund än sådana som avses i 1 punkten, för inkomst som har förvärvats här (begränsad skattskyldighet). I 3 mom. i den paragrafen föreskrivs det 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

² Skatteförvaltningens anvisning ”Inkomstbeskattning av begränsat skattskyldiga utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst och andra inkomster från Finland”, VH/5425/00.01.00/2023, avsnitt 4.2: Beräkning av resultatet för ett fast driftställe.

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 hänför sig till detta fasta driftställe.

Begränsat skattskyldiga är enligt 9 § 1 mom. i inkomstskattelagen skyldiga att betala skatt på inkomst som de förvärvat i Finland. I 10 § i inkomstskattelagen definieras vilka inkomster som anses ha förvärvats här. Enligt 10 § 2 punkten är inkomst som förvärvats i Finland bland annat inkomst av rörelse som bedrivits i Finland.

I 13 a § i inkomstskattelagen definieras begreppet fast driftställe. Enligt bestämmelsen 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, industrianläggning, 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.

Uppkomsten av ett fast driftställe kan vara av betydelse med tanke på Finlands beskattningsrätt också i andra strukturer med huvudkontor – fast driftställe än de som beskrivs i avsnitt 2.1. Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt avgörande HFD 2002:34 ansett att Finland inte i sina skatteavtal har avstått från sin rätt att beskatta ett kommanditbolags inkomst från näringsverksamhet som bedrivs på ett fast driftställe i Finland som en begränsat skattskyldig tyst bolagsmans inkomst. I fallet var det fråga om en situation där ett svenskt aktiebolag var tyst bolagsman i ett finländskt kommanditbolag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt beslut bland annat enligt följande: En sammanslutning som bedriver kapitalplaceringsverksamhet anses bedriva näringsverksamhet. Kommanditbolagets inkomst som har fördelats för beskattning som bolagsmannens inkomst ska i bolagsmannens beskattning bedömas utifrån bolagets verksamhet. Om kommanditbolaget har bedrivit sin näringsverksamhet från ett fast driftställe i Finland, är inkomsten även utdelad till bolagsmannen inkomst av samma slag. Med beaktande av artiklarna 3.2 och 7.1 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet kan Finland inte anses ha avstått från sin rätt att beskatta den här begränsat skattskyldige tysta bolagsmannen A AB i B Kb för nämnda inkomst. Till följd av HFD:s beslut fogades 2005 till 9 § i inkomstskattelagen ett nytt 5 mom., vars syfte var att en utländsk kapitalinvesterares investering i ett finländskt målföretag genom en finländsk kapitalfond i form av ett kommanditbolag ska ha samma skattemässiga ställning som en investering som gjorts direkt i ett finländskt målföretag. Bestämmelsen uppdaterades 2019 genom att det infördes en hänvisning till lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014). Samtidigt möjliggjordes i paragrafens 6 mom. en liknande skattemässig behandling också i vissa situationer med fondandelsfonder.

Enligt gällande 9 § 5 mom. i inkomstskattelagen utgör med avvikelse från 3 mom. den del av ett kommanditbolags inkomst som motsvarar bolagsandelen för en begränsat skattskyldig tyst bolagsman i bolag som bedriver enbart kapitalplaceringsverksamhet skattepliktig inkomst endast till den del inkomsten är skattepliktig, om den betalas direkt till den skattskyldige, samt förutsatt att på bolagsmannen tillämpas ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Finland och den stat där bolagsmannen i fråga har sitt hemvist. Om delägarrens skattepliktiga inkomst överstiger delägarrens andel i sammanslutningens inkomst, ska den överstigande delen betraktas som skattepliktig inkomst under de följande tio skatteåren efter hand som

inkomstandelar inflyter. Ett kommanditbolag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet ska vara en sådan alternativ investeringsfond som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder där syftet enligt bolagsavtalet och det enda faktiska syftet är att bedriva kapitalplaceringsverksamhet.

Med stöd av 13 § 1 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978), nedan *källskattelagen*, beskattas andra inkomster än sådana som omfattas av källskattelagen i den ordning som anges i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 13 a § 1 mom. i källskattelagen verkställs beskattningen i de fall som avses i 13 § i den lagen med tillämpning av de bestämmelser som gäller för inkomstbeskattning av allmänt skattskyldiga. Enligt 13 a § 2 mom. i källskattelagen anses som skattepliktig inkomst från Finland eller inkomst som utgör i 13 § i inkomstskattelagen avsedd inkomst. Dessutom ska inkomsten vara sådan som Finland med stöd av ett internationellt avtal kan beskatta och som beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande. I praktiken innebär detta att näringskattelagen tillämpas vid beräkningen av resultatet av näringsverksamheten vid ett fast driftställe, det vill säga resultatet av näringsverksamheten vid ett begränsat skattskyldigt utländskt samfunds fasta driftställe beräknas på motsvarande sätt som resultatet av näringsverksamheten vid ett inhemskt samfund.

Begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer är enligt 1 kap. 1 b § 1 mom. i bokföringslagen (1336/1997) bokföringsskyldiga i Finland för rörelse som de driver och yrke som de utövar.

I 1 kap. i näringskattelagen föreskrivs det om skatteplikt för inkomster. Enligt 4 § i den lagen är skattepliktiga inkomster av näringsverksamhet de inkomster i pengar eller de förmåner med penningvärde som erhållits i näringsverksamheten. I 5 § i den lagen föreskrivs det om vilka de skattepliktiga näringsinkomster som avses i 4 § bland andra är. I 6 § i den lagen föreskrivs det om vilka inkomster som inte är skattepliktiga. Även om inkomstbegreppet enligt näringskattelagen är omfattande, förutsätter det i princip att inkomsterna har realiserats.³

Bestämmelser om avdragsrätt för utgifter och förluster finns i 2 kap. i näringskattelagen. Enligt 7 § i den lagen är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härrörande förluster avdragbara. Lagens 8 § innehåller en förteckning över exempel på avdragbara utgifter. Dessutom innehåller 2 kap. i näringskattelagen flera preciserande bestämmelser om avdragbarheten för olika utgifter och förluster. I näringskattelagen förutsätts det vanligen att också utgifterna är reella.⁴

Ett undantag från kravet på reella inkomster och utgifter utgörs bland annat av bestämmelserna om skatt på utflyttningsvärde i 51 e och 51 f § i näringskattelagen, vilka kan vara av betydelse också vid beskattningen av fasta driftställen. Enligt 51 e § 1 mom. 2 punkten i näringskattelagen räknas tillgångars utflyttningsvärde minskat med den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna som skattepliktig inkomst, om 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. På motsvarande sätt sägs i 51 f § 1 mom. i näringskattelagen att när tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, betraktas det i 51 e § 3 mom. avsedda värde som fastställts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker som anskaffningsutgift för de

³ Malmgrén, Marianne & Myrsky, Matti: Elinkeinotulon verotus, Helsingfors, 2020, s. 164.

⁴ Till exempel Andersson, Edward & Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari, 2014, s. 259–260.

överförda tillgångarna, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det momentet i den överlåtande medlemsstaten. Med stöd av 52 e § 2 mom. i näringskattelagen tillämpas bestämmelserna om skatt på utflyttningsvärde i 51 e § i näringskattelagen också när tillgångar som efter ett gränsöverskridande företagsarrangemang, såsom fusion, upphör att vara faktiskt knutna till det fasta driftstället i Finland och överförs från det fasta driftstället som bildats i Finland.

Vid hänförande av ett fast driftställes inkomst ska dessutom principen om marknadsmässiga villkor iakttas, om vilken det föreskrivs i 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Med principen om marknadsmässiga villkor avses enligt 31 § 1 mom. i den lagen skyldigheten för parter i intressegemenskap att i transaktionerna dem emellan iaktta villkor som sinsemellan oberoende parter skulle ha avtalat om under motsvarande förhållanden. Enligt 31 § 5 mom. i den lagen tillämpas vad som bestäms i 1 mom. även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe. I förarbetena till bestämmelsen om rättelse av internprissättning (RP 107/2006 rd), som trädde i kraft vid ingången av 2007, konstateras det att marknadsmässig prissättning bör iakttas i transaktioner mellan det fasta driftstället och huvudkontoret på samma sätt som mellan företag som är i intressegemenskap med varandra. Skattemyndigheten kan således med stöd av 1 mom. höja den inkomst som ska hänföras till ett fast driftställe.

I lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (1567/2019), nedan *hybridlagen*, föreskrivs det om sådana undantag som gäller avdragsgillhet för utgifter och skatteplikt för inkomster som tillämpas på betalning mellan personer som är i intressegemenskap med varandra samt på betalning som hänför sig till så kallade strukturerade arrangemang som är förenade med ett hybridelement. Genom hybridlagen har implementerats bestämmelserna om hybridarrangemang i rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EU) 2016/1164, nedan *skatteflyktsdirektivet*. Hybridbestämmelserna i skatteflyktsdirektivet baserar sig på OECD:s rekommendationer.

I 7 § i hybridlagen föreskrivs det om hybridsituationer som gäller fasta driftställen. Genom bestämmelsen begränsas avdragsgillheten för en utgift i en situation där skillnaden i den skattemässiga behandlingen (hybrid mismatchning) beror på olika skattebestämmelser som tillämpas i huvudkontorets och det fasta driftställets jurisdiktioner och som gäller bestämmande av beskattningsbar inkomst och avdragsgilla utgifter eller bildandet av ett skattemässigt fast driftställe.

Internationell juridisk dubbelbeskattning undanröjs i Finland i enlighet med lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), nedan *metodlagen*. Metodlagen tillämpas i situationer med skatteavtal inom de gränser som skatteavtalet tillåter. Om det inte finns något skatteavtal, tillämpas endast metodlagen. Det huvudsakliga förfarandet för undanröjande av dubbelbeskattning är enligt metodlagen avräkningsmetoden, men lagen innehåller också bestämmelser om undantagandemetoden. Vid tillämpning av avräkningsmetoden enligt 2 och 3 § i metodlagen avräknas skatt som har betalats i en främmande stat från den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst för samma tid i den proportion de står till varandra. Avräkningen av skatt sker per skattskyldig. Enligt 4 § i metodlagen får avräkningen inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat. Avräkning fås inte heller om inkomsten är skattefri i Finland. Undantagandemetoden enligt 6 och 7 § i den lagen tillämpas när det i ett skatteavtal eller något annat internationellt avtal föreskrivs om användning av undantagandemetoden. I 6 § i metodlagen föreskrivs det om undantagandemetoden med progressionsförbehåll. Bestämmelser om undantagandemetoden vid beskattningen av samfund finns i 7 § i den lagen,

enligt vilken utlandsinkomst vid tillämpningen av undantagandemetoden inte hänförs alls till samfundets skattepliktiga inkomst.

2.3 Artikel om rörelseinkomst i Finlands skatteavtal och OECD:s kommentar till modellskatteavtalet

Finland har med ett flertal stater och icke-statliga jurisdiktioner som självständigt tar ut skatt ingått avtal som gäller skatter på inkomst och förmögenhet och som syftar till att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt (*skatteavtal*). Finland har skatteavtal med över 70 stater. Avtalen i fråga har i Finland satts i kraft genom lag.

Genom ett skatteavtal kommer avtalsparterna överens om hur beskattningsrätten ska fördelas i en gränsöverskridande situation. Ett skatteavtal kan begränsa beskattningsrätten enligt den nationella lagstiftningen, men enbart ett skatteavtal kan aldrig utvidga statens beskattningsrätt. Om Finland inte har något skatteavtal med ett utländskt samfunds hemviststat, bestäms Finlands beskattningsrätt enbart utifrån Finlands nationella lagstiftning.

I de skatteavtal för undvikande av dubbelbeskattning som Finland ingått ingår också en bestämmelse om beskattningsrätt för rörelseinkomst, som till största delen baserar sig på artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal, sådan den lyder i modellskatteavtalets version från 2008 eller tidigare. Nedan beskrivs endast texten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 och inte texterna i tidigare versioner, även om många av Finlands skatteavtal i själva verket baserar sig på tidigare versioner av modellskatteavtalet.

I 1 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 bestäms det om beskattningsrätten mellan hemviststaten och inkomstens källstat. Enligt den punkten beskattas rörelseinkomst endast i inkomsttagarens hemviststat, om verksamhet inte bedrivs från ett fast driftställe i den andra avtalsstaten. Enligt 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet hänförs inkomst till ett fast driftställe enligt principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag. Enligt kommentaren till modellskatteavtalet motsvarar detta principen om marknadsmässiga villkor i artikel 9 i modellskatteavtalet, som tillämpas på affärstransaktioner mellan företag i intressegemenskap med varandra. Utgångspunkten för allokeringen av inkomst är den så kallade direkta metoden enligt 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst.

Enligt OECD:s kommentar från 2008 är utgångspunkten för allokeringen av inkomst som hör till ett fast driftställe det fasta driftställets bokföring. Enligt kommentaren kan de bokföringsmässiga lösningarna dock inte ges avgörande betydelse, om de inte baserar sig på verkliga ekonomiska förhållanden. Enligt kommentaren bedöms behovet av korrigeringar i enlighet med 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst utifrån ett tvåstegsförfarande enligt OECD:s allokeringsrapport. I den första fasen av tvåstegsförfarandet görs en funktions- och faktaanlys där det fasta driftställets funktioner och ansvar definieras så att det fasta driftstället kan bedömas som ett självständigt, fristående företag för beskattningen. I den andra fasen fastställs det fasta driftställets marknadsmässiga resultat med hjälp av en jämförbarhetsanalys. I kommentaren nämns det särskilt att skatteavtalen inte hindrar till exempel den stat där det fasta driftstället är beläget från att beskatta inkomster från överföring av företagsinterna tillgångar när tillgångarna överförs från det fasta driftstället till ett fast driftställe eller huvudkontoret i en annan stat.

Även om allokeringen av inkomst med stöd av 2 punkten enligt kommentaren ska bedömas utifrån tvåstegsförfarandet enligt OECD:s allokeringsrapport, begränsar 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 till många delar tillämpningen av principen om

marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag vid allokeringen av inkomst till ett fast driftställe. I 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet anges att när inkomsten hänförs till ett fast driftställe ska avdrag medges för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller någon annanstans. Beloppet av de utgifter som ska beaktas är enligt kommentaren i princip beloppet av de faktiska kostnader som företaget har orsakats.

Enligt kommentaren preciserar 3 punkten den allmänna huvudregeln i 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst när det gäller utgifter. I kommentaren preciseras det dock att också vid tillämpningen av 3 punkten ska principen om fristående företag i 2 punkten beaktas vid allokeringen av inkomst. Enligt kommentaren uppkommer frågan när en viss kostnad faktiskt kan betraktas som en utgift som enbart beror på ett fast driftställe, med beaktande av principen om fristående företag i 2 punkten. Enligt kommentaren blir det utmanande att göra en åtskillnad mellan situationer där en kostnad för ett företag ska betraktas som en kostnad som beror på fast driftställe och situationer där det är fråga om egendom eller en tjänst som i enlighet med principen om fristående företag i 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst ska anses ha överförts mellan huvudkontoret och det fasta driftstället till ett pris som inbegriper vinststillägg. Enligt kommentaren är det fråga om huruvida den interna överföringen av egendomen eller tjänsten är likadan som priset för en sådan som företaget i sin normala affärsverksamhet skulle ha debiterat en tredje part på marknadsmässiga villkor, det vill säga vanligen genom att i försäljningspriset inkludera ett lämpligt vinststillägg. Enligt kommentaren är svaret jakande om utgiften ursprungligen har orsakats av en verksamhet vars omedelbara syfte är att sälja en viss nytthet eller tjänst och att generera vinst via det fasta driftstället. Däremot är svaret nekande om det av fakta och omständigheter i det enskilda fallet förefaller som att utgiften ursprungligen har orsakats av en verksamhet vars väsentliga syfte är att effektivisera företagets totala kostnader eller öka företagets försäljning på allmän nivå. Enligt kommentaren är det normalt lämpligt att tillämpa bestämmelserna i 2 punkten och fördela en vinst beräknad enligt principen om marknadsmässiga villkor på den del av företaget som levererat varorna, när varorna levereras internt inom företaget för återförsäljning, antingen som färdiga varor eller råmaterial eller som halvfärdiga varor.

I synnerhet i fråga om tjänster uppstår det enligt kommentaren svårigheter vid bedömningen av om en prestation för en tjänst som tillhandahålls mellan företagsdelar i ett visst fall ska debiteras enligt de faktiska kostnaderna eller om det till kostnaderna ska läggas ett vinststillägg som avspeglar den vinst som hör till den del av företaget som utfört tjänsten. Om ett företags affärsverksamhet helt eller delvis består i att tillhandahålla vissa tjänster till externa kunder, är det enligt kommentaren i allmänhet motiverat att ta ut samma pris för en sådan tjänst också när tjänsten tillhandahålls mellan olika delar av företaget. Enligt kommentaren kan den stat där det fasta driftstället är beläget dessutom förutsätta att ett vinststillägg läggs till kostnaderna, när det fasta driftställets huvudsakliga verksamhet är att tillhandahålla vissa tjänster till huvudkontoret och dessa tjänster medför en faktisk fördel för företaget och kostnaderna för dem utgör en betydande del av företagets utgifter. Enligt kommentaren är prestationerna för tjänster dock i allmänhet endast en del av företagets allmänna lednings- eller förvaltningsåtgärder, och därför bör kostnaderna i regel fördelas kostnadsbaserat utan vinststillägg mellan företagsdelarna.

Enligt kommentaren kan de regler om immateriella rättigheter som tillämpas på relationerna mellan fristående företag inom samma koncern (till exempel betalning av royaltyn eller avtal om kostnadsfördelning) inte tillämpas på relationerna mellan olika delar av samma företag. Enligt kommentaren är det därför lämpligt att dela upp de faktiska kostnaderna för att skapa eller förvärva immateriella rättigheter i ett företag och de senare kostnaderna för dessa immateriella rättigheter mellan delarna av ett företag utan vinststillägg eller royalty. Enligt

kommentaren är det också allmänt accepterat att företagets interna räntebetalningar inte behöver beaktas i fråga om andra än finansinstitut. Således kan ett fast driftställe från sin inkomst dra av endast sin andel av hela företagets faktiska räntekostnader.

Punkt 3 i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 och kommentaren till den begränsar i praktiken tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag när inkomsten hänförs till ett fast driftställe i synnerhet i fråga om avdragsgillheten för debiteringar av interna tjänster och royaltyer. Å andra sidan, enligt kommentaren, är det normalt lämpligt att när varor inom ett företag levereras från huvudkontoret till ett fast driftställe för återförsäljning antingen som färdiga varor eller råmaterial eller halvfärdiga varor, prissätta sådana prestationer på marknadsvillkor.

Punkt 4 i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 gör det möjligt att hänföra inkomsten till ett fast driftställe också genom att fördela företagets totala inkomst mellan olika delar av företaget (så kallad indirekt metod). I 5 punkten i samma artikel anges vidare att inkomst inte kan hänföras till ett fast driftställe enbart på grund av att det fasta driftstället har köpt varor till företaget. I 6 punkten i samma artikel anges att samma metod ska användas vid allokeringen från år till år, om det inte finns tillräckliga skäl för att använda en annan metod. Vidare enligt 7 punkten i samma artikel, i situationer där det i rörelseinkomsten ingår inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar i avtalet, påverkar inte bestämmelserna i artikeln om rörelseinkomst bestämmelserna i de nämnda artiklarna.

I den artikel om rörelseinkomst som ingår i Finlands skatteavtal definieras inte vilka inkomster som hänförs till ett fast driftställe enligt principen om marknadsmässiga villkor som är skattepliktiga och vilka utgifter som är avdragsgilla vid beräkningen av det fasta driftställets inkomst, utan inkomstens skattepliktighet och utgiftens avdragsgillhet bestäms enligt den nationella lagstiftningen.

2.4 Artikeln om rörelseinkomst och kommentaren till den i modellskatteavtalet från 2010

Artikeln om rörelseinkomst och kommentaren till den ändrades vid uppdateringen av modellskatteavtalet 2010. Därefter har modellskatteavtalet och kommentaren till det uppdaterats 2014 och 2017, men vid dessa uppdateringar har artikel om rörelseinkomst inte ändrats. Vid uppdateringen av OECD:s modellskatteavtal från 2010 gjordes fundamentala ändringar i artikeln om rörelseinkomst genom att 3–6 punkterna i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 slopades. Syftet med ändringen var att säkerställa att principerna i allokeringsrapporten kan tillämpas utan begränsningar vid tolkningen av artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet. Samtidigt reviderades i sin helhet den kommentarstext till modellskatteavtalet som gäller artikeln om rörelseinkomst.

I artikeln om rörelseinkomst ändrades 2 punkten så att det till den fogades en hänvisning till interna transaktioner inom företaget (dealings) för att klargöra att regeln i 2 punkten tillämpas på interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget. Till punkten fogades också en hänvisning till artikeln om undanröjande av dubbelbeskattning för att bekräfta att allokering av inkomst ska i båda avtalsstaterna ske i enlighet med 2 punkten. I ordalydelsen i punkten togs det också in en precisering om att man vid allokeringen av inkomst till ett fast driftställe ska beakta de funktioner som det fasta driftstället och andra delar av företaget utfört, de tillgångar som använts och de risker som tagits.

Eftersom det i 3 punkten i de tidigare versionerna av artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet angavs att de interna transaktionerna i princip kunde beaktas när inkomst i beskattningen allokerades till ett fast driftställe endast på basis av faktiska kostnader, förutsätts

det enligt 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 vid allokering av intäkterna att debiteringen av intäkterna görs i större omfattning på marknadsvillkor, eftersom 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst i de tidigare versionerna ströks i sin helhet i versionen från 2010. Detta var en betydande ändring vid uppdateringen 2010, eftersom strykningen av 3 punkten stärkte betydelsen av principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag i 2 punkten. Artikeln om rörelseintäkter i modellskatteavtalet från 2010 gör det till exempel möjligt att debitera vinsttillägg för allmänna förvaltningskostnader och debitera royalty mellan huvudkontoret och det fasta driftstället. Ett fast driftställe kan till exempel betala royalty till huvudkontoret för utnyttjande av immateriella tillgångar som huvudkontoret äger, om detta är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor. Huvudkontoret kan också till exempel debitera ett marknadsmässigt vinsttillägg utöver kostnaderna för de allmänna förvaltningstjänster som det tillhandahåller det fasta driftstället.

Uppdateringen 2010 gör också i större utsträckning (men med vissa begränsningar) interna fiktiva räntedebiteringar till andra än finansinstitut möjliga. Eftersom 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst i tidigare modellskatteavtal slopades innebär det vid tillämpningen av 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 att principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag ska ges större vikt än tidigare vid hänförandet av inkomsten till ett fast driftställe.

Punkt 3 i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 förutsätter att en avtalspart ska undanröja eventuell dubbelbeskattning på det sätt som avses i artikel 23 i modellskatteavtalet. Detta motsvarar vad som anges i artikel 9.2 i modellskatteavtalet om att en avtalspart ska genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där, om avtalsparten anser att justeringen är berättigad.

Vid uppdateringen 2010 gjordes också andra ändringar i artikeln om rörelseinkomst. Vid uppdateringen 2010 ströks punkterna 4–6 i artikeln om rörelseinkomst som hörde till tidigare modellskatteavtal. Punkt 7, som ingick i artikeln om rörelseinkomst i tidigare modellskatteavtal, flyttades och blev 4 punkt. Punkt 4 om användning av den så kallade indirekta metoden ströks, eftersom användningen av denna metod sällan leder till ett slutresultat på marknadsvillkor.

2.5 OECD:s rapporter om allokering av inkomst till ett fast driftställe

OECD:s allokeringsrapporter presenterar OECD:s förespråkade metod (Authorized OECD Approach, *AOA*) för allokering av inkomst till ett fast driftställe. Den förespråkade metoden enligt allokeringsrapporterna innebär att beskattningen av fasta driftställen närmar sig beskattningen av dotterbolag, även om det med tanke på principen om fristående företag fortfarande finns vissa skillnader mellan ett fast driftställe och ett dotterbolag. Skillnaderna beror på att ett fast driftställe inte är en juridiskt självständig enhet. Detta framgår redan av den första fasen i allokeringen av inkomsten, vilket är att utarbeta en funktions- och faktaanalys så att ett fast driftställe definieras som ett fristående företag. Närmandet till beskattningen av dotterbolag syns också i den andra fasen av den förespråkade metoden enligt allokeringsrapporten, där det fasta driftställets marknadsmässiga inkomst fastställs med hjälp av en jämförbarhetsanalys, med beaktande av principen om fristående företag. Om interna transaktioner eller affärsverksamhet mellan parter i intressegemenskap med varandra inte kan identifieras utförs inget andra steg i bedömningen och ingen jämförbarhetsanalys alls. Med hjälp av en jämförbarhetsanalys fastställs ett marknadsmässigt pris för interna transaktioner inom företaget och för affärstransaktioner som utförts i intressegemenskap. Syftet med jämförbarhetsanalysen är att utreda om villkoren för det fasta driftställets interna transaktioner och dess affärstransaktioner i intressegemenskap har varit sådana som skulle ha avtalats också vid motsvarande affärstransaktioner mellan oberoende parter.

2.6 Ställningen för OECD:s modellskatteavtals kommentar, rapport för allokering av inkomst och riktlinjer för internprissättning vid tolkningen av artikeln om rörelseinkomst

Tolkningen av artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal styrs i likhet med de övriga artiklarna i modellskatteavtalet av en kommentar till modellskatteavtalet. Som tolkningshjälp för artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet används också OECD:s allokeringsrapport för åren 2008 och 2010, analogt OECD:s riktlinjer för internprissättning och den BEPS-rapport som kompletterar dem.

Vid tolkningen av bestämmelserna i ett skatteavtal enligt modellskatteavtalet fästs vikt vid vad som i kommentaren till OECD:s modellskatteavtal har sagts om tolkningen av avtalet, oberoende av om den andra parten i avtalet är medlem i OECD eller inte. Kommentaren till modellskatteavtalet kan användas som hjälp vid tolkningen av ett avtal, om ordalydelsen i den aktuella punkten motsvarar OECD:s modellskatteavtal och det inte heller finns några andra särskilda skäl att komma fram till en tolkning som avviker från kommentaren.

Vid tolkningen av innehållet i Finlands skatteavtalsförpliktelser har kommentaren till OECD:s modellskatteavtal, OECD:s riktlinjer för internprissättning och OECD:s rapport om allokering av inkomst en betydande och etablerad ställning som tolkningskälla.⁵ Modellskatteavtalet och dess kommentar beaktas vid tolkningen av ett skatteavtal i enlighet med syftet när skatteavtalet i fråga ingicks. Enligt 33–36.1 punkterna i inledningen till OECD:s modellskatteavtal och dess kommentar kan den uppdaterade kommentaren användas som tolkningshjälp också vid tolkningen av tidigare ingångna avtal som liknar OECD:s modellskatteavtal, om innehållet i kommentaren till modellskatteavtalet senare förtydligas utan att modellskatteavtalet ändras⁶. De ändringar som gäller artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 samt den helt reviderade kommentaren till artikeln om rörelseinkomst är sådana ändringar som kan tillämpas endast på skatteavtal som innehåller en artikel om rörelseinkomst enligt det nya modellskatteavtalet. Slutsatserna och tolkningarna i 2010 års allokeringsrapport är desamma som i 2008 års allokeringsrapport, men i 2010 års allokeringsrapport beaktas artikelns reviderade form och ändringarna i kommentaren. Allokeringsrapporten från 2010 ändrar inte slutsatserna i 2008 års rapport, utan den är endast utformad för att undvika de svårigheter som kan uppstå vid försök att använda 2008 års allokeringsrapport vid tolkningen av den nya artikeln om rörelseinkomst. I uppdateringarna 2014 och 2017 har artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet inte ändrats.

Eftersom det i Finlands skatteavtal till största delen ingår en artikel om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal i lydelsen enligt ett modellskatteavtal före uppdateringen 2010, används som tolkningshjälp i regel de versioner av kommentaren och allokeringsrapporten till modellskatteavtalet som publicerats före 2010.

I fråga om OECD:s riktlinjer för internprissättning ska den nationella rättspraxis beaktas⁷ som förutsätter att den tidsmässiga dimensionen av OECD:s riktlinjer om internprissättning bedöms

⁵ Rättspraxis behandlas i avsnitt 2.10.

⁶ Även HFD 2013:93.

⁷ I slutsatserna i beslut HFD 2013:36 konstateras det att det nya 9 kap. som 2010 fogades till riktlinjerna om internprissättning, synpunkter på internprissättning vid situationer med omstrukturering av företagsverksamhet, inte innehåller några nya fundamentala tolkningsrekommendationer i förhållande till det 1 kap. som gällde redan tidigare. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att syftet med det nya 9 kap. är att ge tolkningsrekommendationer om hur de fundamentala principer som redan tidigare

från fall till fall också i situationer där artikeln i modellskatteavtalet inte har ändrats. Uppdateringar av OECD:s riktlinjer för internprissättning kan, om en bedömning från fall till fall tillåter det, beaktas i beskattningen av den skattskyldige under de skatteår som föregår uppdateringen, om de inte innehåller några fundamentala nya tolkningsrekommendationer. I fråga om OECD:s riktlinjer för internprissättning avviker Finlands praxis således till denna del från OECD:s modellskatteavtal och den tolkning som beskrivs i inledningen till kommentaren till modellskatteavtalet.

2.7 Skatteavtalens förhållande till nationell lagstiftning

Skatteavtalen och den nationella lagstiftningen är självständiga i förhållande till varandra. Skatteavtalen begränsar endast beskattningsrätten enligt den nationella lagstiftningen. Om skattebehandlingen enligt ett skatteavtal är lindrigare än skattebehandlingen enligt den nationella lagstiftningen, ges skatteavtalet företräde framför den nationella lagstiftningen, eftersom skatteavtalet förpliktar till att begränsa beskattningen till det som avtalats i avtalet. I Finland är skatteavtalen och den nationella lagstiftningen hierarkiskt likvärdiga, eftersom skatteavtalen sätts i kraft genom lag.

Skatteavtalens företräde framgår av 135 § i inkomstskattelagen. Enligt den paragrafen har regeringen rätt att för att undanröja eller lindra internationell dubbelbeskattning under förutsättning av ömsesidighet ingå avtal med en främmande stat om fördelning av beskattningsrätten mellan nämnda stat och Finland i fråga om viss inkomst eller om att en skattskyldig helt eller delvis befrias från att betala skatt i Finland. Beskattning enligt ett sådant avtal anses ha skett enligt inkomstskattelagen.

Särskilda bestämmelser om skatteavtals företräde finns också i vissa lagar. Till exempel står det i 1 § 3 mom. i källskattelagen att om det i avtal med främmande stat eller i annat internationellt avtal, till vilket Finland har anslutit sig, ingår bestämmelser om beskattning av inkomst eller förmögenhet, iaktas den lagen endast såvida nämnda bestämmelser inte föranleder annat.

I praktiken bedöms det först om Finland har beskattningsrätt enligt den nationella lagstiftningen. Om den nationella lagstiftningen inte gör beskattning av en viss inkomst möjlig, avgörs den skattemässiga behandlingen av denna post redan med stöd av den nationella lagstiftningen. Om Finland däremot med stöd av den nationella lagstiftningen har beskattningsrätt i fråga om en viss inkomst, ska skatteavtalets inverkan på beskattningsrätten bedömas. Då bestäms den skattemässiga behandlingen enligt den nationella lagstiftningen, men endast i den omfattning som skatteavtalet tillåter. Om skatteavtalet hindrar att inkomsten beskattas i sin helhet, ska det avstås från beskattning, även om den nationella lagstiftningen skulle tillåta det. Skatteavtalen kan således endast begränsa beskattningsrätten enligt den nationella lagstiftningen.

uttryckts i 1 kap. ska tillämpas vid omstrukturering av företagsverksamhet. Mot denna bakgrund fanns det inget hinder för att man vid bedömningen av ett ärende som gällde skatteåren 2004 och 2005 kunde beakta de principer som framgår av det kapitel 9 som 2010 fogades till OECD:s riktlinjer för internprissättning. I sitt beslut HFD 2018:173 ansåg högsta förvaltningsdomstolen att valet av metod för internprissättning utgjorde den centrala utgångspunkten för bedömningen huruvida skattedeklarationen var att betrakta som felaktig i fråga om internprissättningen på det sätt som avses i 56 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande så att förutsättningar för skatterättelse förelåg. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det i detta avseende var motiverat att fästa särskild uppmärksamhet vid de riktlinjer för internprissättning av OECD som var publicerade då deklareringskyldigheten varit aktuell.

Utöver den beskrivna guldregeln i skatteavtalsrätten är det i förhållande till skatteavtalen och den nationella lagstiftningen av betydelse att också beakta principen om lägre skatt, enligt vilken bestämmelserna i skatteavtalen åsidosätter de nationella bestämmelserna när bestämmelserna i skatteavtalet leder till ett lindrigare slutresultat för den skattskyldige. Å andra sidan bestäms skattebehandlingen på grund av principen om lägre skatt i enlighet med de nationella bestämmelserna, även om skatteavtalet i en viss situation skulle ge Finland en större beskattningsrätt än vad som följer av den nationella lagstiftningen.

2.8 Förbud mot diskriminering i skatteavtal

Det förbud mot diskriminering som ingår i artikel 24 i modellskatteavtalet innebär bland annat att en stat under samma omständigheter inte får beskatta medborgare i den andra avtalsstaten strängare än sina egna medborgare. Artikel 24 om förbud mot diskriminering innehåller förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, i fråga om fast driftställe och på grund av avdragsgillhet för räntor och andra motsvarande inkomstposter. Skatteavtalen tillåter att skattskyldiga indelas i allmänt och begränsat skattskyldiga samt en skattemässig behandling som är beroende av denna indelning. När det gäller fasta driftställen förutsätter diskrimineringsförbudet att beskattningen av ett i utlandet bosatt företags fasta driftställe i Finland inte får vara mindre förmånlig än beskattningen av i Finland bosatta företag inom samma bransch. Förbudet mot diskriminering i skatteavtal hindrar inte Finland från att ingå olika skatteavtal.

2.9 EU-rättens grundläggande rättigheter och förhållande till skatteavtal

I fördraget om Europeiska unionens verksamhetssätt, nedan *EUF-fördraget*, tidigare EG-fördraget, ingår bestämmelser om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet (artikel 18), rätt att fritt röra sig och uppehålla sig (artikel 21), fri rörlighet för arbetskraft (artikel 45), fri etableringsrätt (artikel 49), fritt tillhandahållande av tjänster (artiklarna 56–62) samt fri rörlighet för kapital (artiklarna 63–66).

Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har ansett att det förekommer diskriminering som strider mot EUF-fördraget när liknande situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas på samma sätt. Villkoren för diskriminering anses vara uppfyllda när situationerna är jämförbara och situationerna till väsentliga drag är likadana.⁸

I EU-domstolens rättspraxis har utgångspunkten varit att allmänt och begränsat skattskyldiga kan beskattas på olika sätt. Olika beskattning är dock förbjuden diskriminering bland annat om det objektivt sett konstateras att liknande situationer beskattas olika. Vid granskningen ska man också bedöma om till exempel ett inhemskt och ett utländskt samfund i tillräcklig utsträckning befinner sig i en jämförbar situation för att bestämmelsen ska tillämpas på det utländska samfundet om samfundet skulle vara inhemskt.⁹

⁸ Till exempel i avgörandet C-196/04, Cadbury Schweppes (ECLI:EU:C:2006:544) ansåg EU-domstolen att Storbritanniens nationella lagstiftning om bassamfund var diskriminerande i den meningen att den utgjorde en inskränkning i den etableringsfrihet som garanteras i EU-fördraget, när Förenade kungarikets lagstiftning om utländska bassamfund utgjorde ett avsteg från huvudregeln enligt vilken ett inhemskt bolag inte beskattas för vinst i dotterbolag när denna genereras.

⁹ I avgörandet C-311/97, Royal Bank of Scotland (ECLI:EU:C:1999:216), ansåg EU-domstolen att det inte var motiverat att tillämpa en högre skattesats på vinster från ett begränsat skattskyldigt bolag än på

Om det är fråga om diskriminering kan det bli fråga om rättfärdigande grunder (rule of reason), vilka omfattar bland annat upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang, säkerställande av en effektiv skattekontroll och motverkande av skatteflykt. Detta förutsätter också att proportionalitetsprincipen iakttas. Då ska bestämmelserna stå i skälig proportion till det allmänintresse som ska skyddas. Om allmänintresset kan tryggas genom mindre restriktiva bestämmelser, uppfylls inte proportionalitetsprincipen. Kravet på en lika förmånlig skattebehandling gäller utöver fördelarna med den interna lagstiftningen även skatteavtalsfördelar.¹⁰

I EU-rätten ingår ingen most favoured nation-princip som skulle förutsätta att medlemsstaterna beviljar förmåner enligt ett bilateralt skatteavtal till invånare i en medlemsstat som inte är part i skatteavtalet. Detta har bekräftats i Europeiska unionens domstols rättspraxis.¹¹ Enligt EU-domstolens rättspraxis ställer most favoured nation-principen alltså inga hinder för EU-staterna att ingå bilaterala skatteavtal med olika innehåll med varandra.

2.10 Rättspraxis

Det finns ingen rättspraxis av högsta förvaltningsdomstolen om hänföraende av inkomst till ett fast driftställe. Högsta förvaltningsdomstolen har i sina beslut tagit ställning till betydelsen av kommentaren till OECD:s modellskatteavtal, OECD:s riktlinjer för internprissättning och rapporten för allokering av inkomst som tolkningshjälp vid avgöranden av hänföraende av tillgångar och skulder till ett fast driftställe.

I beslut HFD 2016:71 har som tolkningshjälp använts det tvåstegsförfarande för allokering av inkomster som ingår i den uppdaterade kommentaren från 2008. Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat följande: Högsta förvaltningsdomstolen har redan i sin tidigare rättspraxis konstaterat att även om kommentaren till modellskatteavtalet inte är en formellt bindande tolkningskälla, har den betydelse som tolkningshjälp i synnerhet när det är fråga om tolkning av ett skatteavtal som följer systematiken för OECD:s modellskatteavtal (HFD 2002:26). Likaså har högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att när man granskar om villkoren för en

vinster från inhemska bolag, när det inte förelåg någon skillnad i den objektiva situationen för dessa båda kategorier bolag som kan läggas till grund för en sådan skillnad i behandlingen.

¹⁰ EU-domstolen har till exempel i avgörandet C-307/97, Saint-Gobain (ECLI:EU:C:1999:438) konstaterat att det strider mot EG-fördraget att ett fast driftställe i Tyskland som tillhör ett bolag med säte i en annan medlemsstat inte beviljas skattebefrielse enligt ett skatteavtal på samma villkor som bolag med säte i Tyskland.

¹¹ EU-domstolen har i mål C-376/03, D. (ECLI:EU:C:2005:424) konstaterat att principen om fri rörlighet för kapital inte förpliktar medlemsstaterna att bevilja förmåner enligt ett bilateralt skatteavtal till personer som är bosatta i en medlemsstat som inte är part i avtalet. Dessutom ansåg EU-domstolen i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ECLI:EU:C:2006:773) att det inte strider mot fördraget om Europeiska unionens funktionssätt att en stat inte utsträcker en sådan rätt till gottgörelse för bolagsskatt till ett bolag med hemvist i vilken som helst medlemsstat som staten har avtalat i ett skatteavtal med en medlemsstat. I mål C-176/15, Riskin and Timmermans (ECLI:EU:C:2016:488), bekräftade EU-domstolen att medlemsstaterna kan ingå förmånligare skatteavtal med tredjeländer än med andra medlemsstater. I fallet var det fråga om en situation där den som investerar i en viss EU-stat på grund av olika skatteavtal kan bli föremål för sämre beskattning än den som investerar i en stat utanför EU. Situationen för en person som investerar i en EU-stat och en person som investerar i en stat utanför EU är inte jämförbar i fråga om reglerna i fråga, så begränsningen stod ändå inte i strid med principen om fri rörlighet för kapital i EUF-fördraget.

genomförd affärstransaktion är förenliga med marknadsvillkoren, ska metoderna för bedömning av marknadsmässiga villkor enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning betraktas som en betydande tolkningskälla (HFD 2013:36 och HFD 2014:119). OECD:s riktlinjer för internprissättning ska dock anses ha en tolkningsstyrande effekt endast inom tillämpningsområdet för en bestämmelse som gäller internprissättning i lagen. Med beaktande av principen om lagbundenhet vid beskattningen har riktlinjerna om internprissättning däremot ingen utvidgande effekt på tillämpningsområdet för en sådan bestämmelse (HFD 2014:119). De bestämmelser i skatteavtalet mellan de nordiska länderna som ska tillämpas i ärendet och som gäller som lag i Finland motsvarar till sitt innehåll OECD:s modellskatteavtal. OECD:s rapport från 2008 har haft två olika betydelse med tanke på modellskatteavtalet. Rapporten har å ena sidan lett till en senare ändring av OECD:s modellskatteavtal, och till denna del kan rapporten med beaktande av principen om lagbundenhet inte ha någon betydelse i ärendet. Å andra sidan innehåller rapporten ställningstaganden som är avsedda att styra tolkningen av modellskatteavtalet redan då. Kommentaren till modellskatteavtalet uppdaterades 2008 så att dessa ställningstaganden har beaktats i kommentaren. Kommentaren och uppdateringen av den kan beaktas vid tolkningen av de bestämmelser i skatteavtalet mellan de nordiska länderna som har varit i kraft under hela den period (skatteåren 2006–2010) som ärendet gäller.

I samma beslut i den juridiska bedömningen av hänförandet av aktier till filialens tillgångar konstaterade högsta förvaltningsdomstolen dessutom följande: En motsvarande ståndpunkt har också intagits i 16 och 19 punkten i kommentaren, som uppdaterades 2008, till artikel 7 i OECD:s modellskatteavtal. I 17 och 18 punkten har antagits ett tvåstegsförfarande för att avgöra till vilka delar inkomsten hänförs till ett fast driftställe. I det första steget ska de funktioner som bedrivs via det fasta driftstället identifieras. I det andra steget ska ersättningar för handel mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget fastställas med beaktande av hur de funktioner som bedrivs, de tillgångar som används och de förväntade riskerna fördelas mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget.

I sitt beslut HFD 2016:72 avslog högsta förvaltningsdomstolen filialens besvär och ansåg att det inte fanns skäl att ändra förvaltningsdomstolens beslut. I förvaltningsdomstolens beslut konstateras följande om allokeringsrapportens ställning: Enligt 8 punkten i förordet till OECD:s rapport av den 17 juli 2008 (OECD Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment) står många punkter i rapporten inte i strid med den tidigare publicerade kommentaren till artikel 7 i modellskatteavtalet. I den punkten i rapporten konstateras det att kommittén har uppdaterat kommentaren till artikel 7 i modellskatteavtalet till den del ställningstagandena i rapporten inte strider mot tidigare ställningstaganden i kommentaren. Denna uppdatering av artikel 7 ingår i uppdateringen från 2008 av kommentaren till modellskatteavtalet. Den aktuella tvåstegsanalysen, som syftar till att hänföra korrekt inkomst till det fasta driftstället, förklaras i 17 och 18 punkten avseende artikel 7 i den kommentar till modellskatteavtalet vilken uppdaterades 2008. Den aktuella tvåstegsanalysen strider således inte mot tidigare ställningstaganden i kommentaren. Helt nya tolkningar i anslutning till artikel 7 har lagts till först vid uppdateringen från 2010 av kommentaren. OECD har således genom sina ställningstaganden publicerade den 17 juli 2008 i princip endast preciserat tolkningen av artikel 7 i modellskatteavtalet. Rapporten har en ställning som motsvarar OECD:s riktlinjer för internprissättning vid fastställandet av det fasta driftställets inkomst.

I sitt beslut HFD 2013:93 fäste högsta förvaltningsdomstolen vikt vid de uppdaterade versionerna av kommentaren som kompletterande tolkningskälla vid tolkningen av skatteavtal som ingåtts före de tolkningsanvisningar som fogats till den uppdaterade kommentaren: Finlands skatteavtal baserar sig i stor utsträckning på OECD:s modellskatteavtal och OECD:s kommentar till modellskatteavtalet och inverkan av tolkningen av senare ställningstaganden som kompletterar den är betydande vid bedömningen av tillämpningen av ett skatteavtal.

I sin tidigare rättspraxis har högsta förvaltningsdomstolen erkänt betydelsen av kommentaren som tolkningshjälp till modellskatteavtalet, uttryckligen vid tolkningen av ett skatteavtal som följer systematiken för OECD:s modellskatteavtal (HFD 2002:26). Enligt högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis är det motiverat att ge kommentaren betydelse också om bestämmelserna i det skatteavtal som ska tolkas motsvarar bestämmelserna i modellskatteavtalet, även om den andra parten i avtalet inte är medlem i OECD (HFD 2011:101). Reservationerna och anmärkningarna i OECD:s kommentar utgör inte heller i sig någon grund för att avvika från tolkningen enligt OECD:s modellskatteavtal (HFD 2011:101).

OECD:s riktlinjer för internprissättning är enligt rättspraxis en viktig källa till tolkning av principen om marknadsmässiga villkor och 31 § i lagen om beskattningsförfarande (HFD 2013:36, HFD 2014:119, HFD 2017:146, HFD 2018:173, HFD 2020:34, HFD 2020:35, HFD 2021:66 och HFD 2021:73). I fråga om OECD:s riktlinjer för internprissättning bör det dock beaktas att med anledning av rättspraxis bedöms den tidsmässiga dimensionen av OECD:s riktlinjer om internprissättning också i situationer där artikeln i modellskatteavtalet inte har ändrats (HFD 2013:36 och HFD 2018:173).¹²

3 Målsättning

Målet med propositionen är att Finlands nationella lagstiftning i fortsättningen inte ska begränsa tillämpningen av artikeln om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 i de situationer där en bestämmelse i enlighet med den har tagits in i ett skatteavtal. Finland har tills vidare inte ingått skatteavtal som innehåller artikeln om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010, men i och med ändringen blir det möjligt att ingå sådana avtal. Målet är alltså att genom nationell lagstiftning skapa ramar för att Finlands skatteavtal i fråga om artikeln om rörelseinkomst ska kunna ändras så att de motsvarar modellskatteavtalet från 2010 eller så att Finland i sina helt nya skatteavtal kan ta in en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. När det i Finlands skatteavtal kan tas in en artikel om rörelseinkomst i enlighet med modellskatteavtalet från 2010, kan också kommentaren från 2010 till modellskatteavtalet och OECD:s allokeringsrapport i sin helhet användas som tolkningshjälp för artikeln om rörelseinkomst, vilket stärker betydelsen av principen om marknadsmässiga villkor och principen om fristående företag när inkomst hänförs till ett fast driftställe.

Ett ytterligare syfte med propositionen är att förtydliga tillämpningen av bestämmelserna om beskattning av inkomst av näringsverksamhet för fasta driftställen i Finland samt i situationer som gäller tillämpning av bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning för huvudkontor i Finland.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

Det föreslås att den nationella lagstiftningen ändras så att i Finland kan inkomst hänföras till ett fast driftställe enligt den nuvarande omfattningen av artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal. I propositionen föreslås det att det till inkomstskattelagen fogas en ny 9 b § genom vilken det i lagstiftningen tas in en bestämmelse som uttrycker artikeln om rörelseinkomst och principen om fristående företag i OECD:s modellskatteavtal från 2010. Tillämpningen av 1 mom. i den nya paragrafen begränsas till situationer där skatteavtalet

¹² Närmare om bedömningen i avsnitt 2.6.

överensstämmer med modellskatteavtalet från 2010. I paragrafen föreskrivs det dessutom om situationer där skatteavtalet avviker från de principer för hänförande av inkomst som anges i 1 mom. samt om situationer utan skatteavtal. I fråga om de bestämmelser som föreslås i inkomstskattelagen är avsikten att de så noggrant som möjligt ska följa vad som anges i modellskatteavtalen och att de i princip ska tolkas i enlighet med vad som anges i modellskatteavtalet.

I propositionen föreslås det dessutom att det i näringskattelagen preciseras att fiktiva poster som hänför sig till ett fast driftställe i Finland i enlighet med principen om fristående företag i den föreslagna 9 b § i inkomstskattelagen ska beaktas vid beräkningen av resultatet av det fasta driftställets näringsverksamhet. Till 4 § i näringskattelagen fogas ett nytt 3 mom. och till 7 § ett nytt 4 mom. där det föreskrivs om skatteplikten för fiktiva inkomster och om avdragsgillheten för fiktiva utgifter och räntor som hänför sig till ett fast driftställe.

I propositionen föreslås vidare att det till metodlagen fogas en ny bestämmelse som förtydligar användningen av avräkningsmetoden i situationer där dubbelbeskattning undanröjs vid beskattningen av huvudkontoret i Finland, vilket har föranletts av beskattningen av det fasta driftställets rörelseinkomst i en annan stat.

4.2 Förslagets förhållande till annan skattelagstiftning

Förhållande till bestämmelsen om rättelse av internprissättning

Om principen om marknadsmässiga villkor inte har iakttagits i det fasta driftställets affärstransaktioner och interna transaktioner, ska enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande till den skattskyldiges inkomst av det fasta driftstället läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit.

Bestämmelsen i 31 § i lagen om beskattningsförfarande tillämpas på situationer där ett fast driftställe har affärstransaktioner med parter i intressegemenskap eller där det har interna transaktioner med huvudkontoret eller andra delar av företaget. Bedömningen av om affärstransaktioner mellan ett fast driftställe och dess parter i intressegemenskap är förenliga med marknadsvillkoren och eventuella rättelser av internprissättningen grundar sig på 31 § 1–4 mom. i lagen om beskattningsförfarande, eftersom det är fråga om affärstransaktioner mellan två olika skattskyldiga. Bedömningen av om interna transaktioner mellan ett fast driftställe och delar av samma företag är förenliga med marknadsvillkoren och eventuella rättelser av inkomsten grundar sig på 31 § 1 och 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Med stöd av 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande kan man bland annat beakta en intern transaktion mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget i en situation där den skattskyldige inte själv har beaktat den interna transaktionen och på denna grund göra ett tillägg till inkomsten för den skattskyldiges fasta driftställe.

Eftersom det inte finns några faktiska privaträttsliga affärstransaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget, utan endast fiktiva transaktioner, är till exempel förutsättningarna för att fastställa eller åsidosätta en affärstransaktion i 31 § 2 eller 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande inte tillämpliga på dessa interna transaktioner. Om man således avviker från den skattskyldiges åsikt när inkomsten hänförs till ett fast driftställe, är det till exempel inte fråga om åsidosättande enligt 31 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Vid tillämpningen

av 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande ska utgångspunkten vid granskningen av interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av samma företag vara den interna transaktion sådan företaget självt dokumenterat eller prissatt den. Sådan dokumentation är till exempel företagets interna dokumentation, såsom bokföringsmaterial, eller dokumentation av internprissättning enligt 14 a § i lagen om beskattningsförfarande. Den skattskyldiges lösningar kan dock inte ges betydelse om de inte baserar sig på verkliga ekonomiska förhållanden. I sista hand baserar sig bedömningen alltid på en funktions- och faktaanlys, det vill säga en bedömning från fall till fall av fakta och omständigheter i fallet.

Förhållande till källskattelagen

Enligt 13 § 5 mom. i källskattelagen verkställs beskattningen av inkomst som hänförs till ett fast driftställe i den ordning som anges i lagen om beskattningsförfarande. Detta gäller också inkomster som normalt är källskattepliktiga med stöd av 3 § i källskattelagen, såsom dividender, räntor och royaltyn. Inkomster som ska hänföras till ett fast driftställe fastställs i 9 § 3 mom. och 9 b § i inkomstskattelagen. Enligt 13 a § i källskattelagen verkställs beskattningen av ett fast driftställes inkomst med tillämpning av de bestämmelser som gäller för inkomstbeskattning av allmänt skattskyldiga. Eftersom ett fast driftställe bildas i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, beskattas det fasta driftställets inkomster som nettobeskattning med stöd av bestämmelserna i näringskattelagen. Enligt 15 § 3 mom. i källskattelagen ska på en begränsat skattskyldigs inkomst som hänförs till ett fast driftställe betalas inkomstskatt för samfund.

De föreslagna bestämmelserna är endast sådana bestämmelser som gäller uträkningen av ett fast driftställes resultat och de har inte några konsekvenser för tillämpningen och tolkningen av annan skattelagstiftning utan att det särskilt hänvisas till dem. Med stöd av dem kan således inte bildas sådan inkomst för den skattskyldige för vilken källskatt ska tas ut enligt 3 § i källskattelagen.

Förhållande till hybridlagen

Genom bestämmelserna i hybridlagen begränsas avdragsgillheten för utgifter eller skattefriheten för inkomst. Bestämmelserna i hybridlagen är primära i förhållande till de allmänna bestämmelserna om avdragsgillhet för utgifter och skatteplikt för inkomst i situationer som omfattas av tillämpningsområdet för hybridlagen och de ska i första hand tillämpas också i förhållande till de föreslagna bestämmelserna om fiktiva poster i näringskattelagen. I förarbetena till hybridlagen behandlas bland annat hybridbestämmelsernas förhållande till bestämmelserna om begränsning av rätten till ränteavdrag i näringskattelagen. Enligt förarbetena (RP 68/2019 rd) tillämpas hybridbestämmelserna i primärt i förhållande till bestämmelserna om begränsning av rätten till ränteavdrag i näringskattelagen. I hybridbestämmelserna granskas betalningens karaktär av post som inkluderas i skattebasen, medan beloppet av de poster som inkluderas i skattebasen granskas i bestämmelsen om begränsning av ränteavdragsrätten (18 a § i näringskattelagen). I förarbetena konstateras det att begränsning av ränteavdragsrätten kan tillämpas på det räntebelopp som återstår efter att hybridbestämmelsen har tillämpats. Dessa principer som anges i förarbetena till hybridlagen ska också tillämpas på fiktiva poster. Exempelvis, om det är fråga om en fiktiv ränteutgift som omfattas av tillämpningsområdet för hybridlagen, kan begränsningsbestämmelsen enligt 18 a § i näringskattelagen tillämpas på det belopp av kalkylerad ränta som återstår efter tillämpningen av hybridbestämmelserna.

Av betydelse med tanke på de ändringar som föreslås i denna regeringsproposition är i synnerhet 7 § 2 mom. i hybridlagen, som gäller fiktiva utgifter för ett fast driftställe i Finland. I momentet

föreskrivs att en utgift som ett begränsat skattskyldigt driftställe i Finland anses betala som fiktiv ersättning till huvudkontoret som är beläget inom en annan jurisdiktion eller till ett annat av huvudkontorets fasta driftställen, inte är avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen för dem. En utgift är dock inte avdragsgill bara till den del den inkomst från vilken avdrag görs i Finland inte inkluderas i skattebasen också inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

I samband med beredningen av hybridlagen bedömdes det att eftersom till exempel räntebetalningar och royaltyer som ett fast driftställe betalat till huvudkontoret i beskattningspraxis i allmänhet inte ansetts vara avdragsgilla utgifter i det fasta driftställets beskattning är det antagligen så att bestämmelsen om fiktiva utgifter i hybridlagen kommer att tillämpas i Finland endast i sällsynta situationer (RP 68/2019 rd). Till följd av de ändringar som nu föreslås kan de fiktiva utgifterna komma att dras av i beskattningen i Finland i större utsträckning än tidigare. Därför kan man oftare än tidigare bli tvungen att bedöma tillämpligheten för 7 § 2 mom. i hybridlagen vid beskattningen av fasta driftställen i Finland.

Den hybrida mismatchningen grundar sig i en situation som avses i 7 § 2 mom. i hybridlagen på att det vid beskattningen av ett fast driftställe dras av en fiktiv betalning vars motsvarande inkomst inte identifieras i beskattningen inom jurisdiktionen för huvudkontoret eller en annan filial för enheten. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den inkomst från vilken utgiften dras av inte är densamma i båda jurisdiktionerna. Bestämmelsen tillämpas således inte om det fasta driftställets inkomst, från vilken avdraget görs, är skattepliktig också inom huvudkontorets jurisdiktion. Således lämpar sig bestämmelsen i praktiken i en situation mellan ett fast driftställe och huvudkontoret i princip endast om inkomsten från ett fast driftställe i Finland befrias i en annan stat från skatt med stöd av undantagandemetoden.

Till följd av den ändring som nu föreslås kan fiktiva utgifter i större utsträckning än för närvarande hänföras till ett fast driftställe i situationer där artikeln om rörelseinkomst i det tillämpliga skatteavtalet motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Ändringen har inte motsvarande effekt, om artikeln om rörelseinkomst i ett skatteavtal grundar sig på artikeln om rörelseinkomst i 2008 års eller ett tidigare modellskatteavtal eller om det är fråga om en situation utan skatteavtal. Därför kan det bedömas att situationer med tillämpning av den bestämmelse som inte medger avdragsgillhet för fiktiva utgifter i 7 § 2 mom. i hybridlagen fortfarande torde förbli sällsynta i Finland trots den föreslagna ändringen.

4.3 De huvudsakliga konsekvenserna

4.3.1 Konsekvenser för de skattskyldiga

De föreslagna ändringarna gäller endast sådana utländska företag som har ett fast driftställe i Finland och sådana inhemska företag som har ett fast driftställe utomlands. Vid bedömningen av konsekvenserna för de skattskyldiga bör det således noteras att det i princip är fråga om en mycket begränsad grupp skattskyldiga. Enligt Skatteförvaltningens uppgifter fanns det 2022 något under 3 000 sådana utländska företag med verksamhet i Finland. Enligt uppgifterna i skattedeklarationerna hade inhemska företag omkring 600 fasta driftställen utomlands. Både inhemska företags fasta driftställen utomlands och huvudkontoren för de fasta driftställena i Finland finns i regel i stater med vilka Finland har ett skatteavtal.

De föreslagna ändringarna har i princip inga direkta administrativa konsekvenser för de skattskyldiga, utan konsekvenserna kommer indirekt och med någon slags fördröjning genom de ändringar i skatteavtalen som ändringarna gör möjliga. Företagen ska då med anledning av de nya bestämmelserna utreda hur inkomsten hänförs på basis av skatteavtalet och de föreslagna

ändringarna, vilket innebär att de föreslagna ändringarna sannolikt i någon mån ökar företagens indirekta administrativa kostnader. En mer omfattande tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor på interna transaktioner kräver sannolikt ytterligare analyser av företagen. Som helhet bedöms dock den administrativa bördan för de skattskyldiga vara rätt liten.

I princip är företag som bedriver internationell affärsverksamhet ofta stora. Å andra sidan finns det också många mindre utländska aktörer. De föreslagna ändringarna kan dock i princip inte anses ha några betydande konsekvenser för små och medelstora företags verksamhet. Den föreslagna regleringen kan således inte anses försvåra inledandet av ny företagsverksamhet och inte heller skapa extra hinder för företagande eller företags internationalisering.

4.3.2 Ekonomiska konsekvenser

De föreslagna ändringarna har inga direkta ekonomiska konsekvenser, utan konsekvenserna kommer indirekt och med någon slags fördröjning genom de ändringar i skatteavtalen som ändringen gör möjlig. Nedan granskas dessa indirekta konsekvenser.

I praktiken kan följande situationer uppkomma i och med den nya regleringen:

1. Utöver de föreslagna nationella lagändringarna ska också skatteavtalet ändras. Då kan kommentaren från 2010 och allokeringssrapporten i sin helhet användas som tolkningshjälp. I dessa situationer kan den föreslagna ändringen ha ekonomiska konsekvenser om det till exempel mellan huvudkontoret och det fasta driftstället debiteras för allmänna förvaltningstjänster eller om den ena av dessa utnyttjar immateriell egendom som ägs av den andra. De stater som är mest väsentliga med tanke på placeringen av huvudkontor för fasta driftställen i Finland och inhemska företags fasta driftställen utomlands har redan tagit in en ny artikel om rörelseinkomst i sina skatteavtal, och på basis av detta kan man anta att artiklarna om rörelseinkomst i skatteavtal mellan Finland och dessa stater kan ändras på något sätt.

2. Skatteavtalet ändras inte till exempel på grund av avtalspartens nationella lagstiftning. I dessa situationer ska bestämmelserna i skatteavtalet fortfarande tillämpas. Fiktiva poster ska kunna beaktas endast om artikeln om rörelseinkomst i skatteavtalet gör det möjligt att beakta posterna vid allokeringen av inkomsten. Om det enligt skatteavtalet inte tillåts användning av vissa fiktiva poster, är de inte heller tillåtna efter den föreslagna ändringen. Den föreslagna ändringen har då inte några ekonomiska konsekvenser.

3. Skatteavtalet avviker från OECD:s modellskatteavtal och ändras inte till att motsvara modellskatteavtalet från 2010. I det fallet har den föreslagna ändringen inga ekonomiska konsekvenser, eftersom de föreslagna ändringarna innehåller en bestämmelse som begränsar tillämpningen av de nya bestämmelserna i dessa situationer. Hänförandet av fiktiva poster till ett fast driftställe har uttryckligen begränsats i några av Finlands skatteavtal.

4. I en situation där det inte finns något skatteavtal ska inkomsten allokeras med iakttagande av principerna i OECD:s modellskatteavtal från 2008. I princip kan detta anses motsvara nuvarande praxis. Situationer utan skatteavtal är relativt sällsynta, så propositionens konsekvenser kan i vilket fall som helst anses vara små.

När de föreslagna ändringarna träder i kraft används i Finlands skatteavtal för det mesta en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008. Därför är de föreslagna ändringarnas indirekta konsekvenser åtminstone i initialskedet mycket begränsade. I alla Finlands skatteavtal är det inte heller på längre sikt nödvändigtvis möjligt att ta in en ny artikel om rörelseinkomst till exempel på grund av den andra statens nationella lagstiftning eller på grund av att den andra staten över huvud taget inte är villig att i skatteavtalet ta in en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. De ekonomiska konsekvenserna uppstår i huvudsak i den första identifierade tillämpningssituationen, det vill säga i en situation där inte bara den nationella lagstiftningen utan också det tillämpliga skatteavtalet ändras. De indirekta konsekvenserna av den föreslagna regleringen syns också i fördelningen av skatteinkomsterna mellan staterna.

En exakt bedömning av de indirekta konsekvenserna för skatteintäkterna förutsätter uppgifter om interna transaktioner inom företag för vilka det på basis av modellskatteavtalet från 2010 ska tas ut till exempel vinsttillägg eller royalty, men för vilka debiteringen inte är tillåten enligt 2008 års eller tidigare modellskatteavtal. Sådana uppgifter finns inte att tillgå i Skatteförvaltningens datasystem, eftersom en utredning av företagets interna transaktioner förutsätter en fallspecifik analys och information till exempel om interna transaktioner för vilka det i och med den nya regleringen kan läggas ett vinsttillägg till debiteringarna eller om eventuella nya debiteringar för royalty mellan fasta driftställen och huvudkontor. Eftersom det inte finns direkt tillgång till sådana uppgifter i Skatteförvaltningens datasystem utifrån vilka uppskattningar av propositionens ekonomiska konsekvenser kan härledas, har strävan varit att bedöma de indirekta ekonomiska konsekvenserna med andra metoder, bland annat genom att över huvud taget uppskatta antalet skattskyldiga och deras affärsverksamhet, samt utifrån uppgifterna i skattedeclarationerna och bilagorna.

Vid konsekvensbedömningen ska det också beaktas att konsekvenserna i de situationer där det finns interna transaktioner mellan ett inhemskt företag och dess fasta driftställe utomlands begränsas till beloppet av de utländska skatter som ska gottgöras antingen som en faktor som ökar eller som en faktor som minskar avräkningen. Det är av betydelse att bedöma effekterna av undanröjandet av dubbelbeskattning vid tillämpningen av avräkningsmetoden, eftersom det är osannolikt att den artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln i modellskatteavtalet från 2010 blir tillämplig tillsammans med undantagandemetoden. I och med den nya regleringen kan situationer anses mer sannolika där ett fast driftställe utomlands i sin beskattning får dra av sådana debiteringar som det inte tidigare hade kunnat dra av. Således kan beloppet av avräkningarna med större sannolikhet minska, vilket i någon mån kan öka skatteinkomsterna. Å andra sidan kan mer inkomst allokteras till ett fast driftställe i och med att kostnadsunderlaget ökar, vilket kan leda till att avräkningarnas belopp minskar endast i liten utsträckning eller till att konsekvenserna kan vara neutrala eller rentav minska skatteinkomsterna.

De mest betydande ekonomiska konsekvenserna kan sannolikt uppstå i situationer där ett utländskt företags fasta driftställe finns i Finland. Som det konstateras ovan är det i princip fråga om en mycket begränsad grupp av skattskyldiga. Till antalet sett är den största gruppen av fasta driftställen i Finland mikroföretag inom byggbranschen och konsekvenserna för beskattningen av dem blir sannolikt små också vid en eventuell ändring av skatteavtalet, eftersom mikroföretagen inom byggbranschen i princip inte har sådana interna transaktioner som den föreslagna ändringen inverkar på.

Den föreslagna ändringen har mest sannolikt konsekvenser för skatteintäkterna i situationer där det är fråga om fasta driftställen för företag inom någon annan bransch än byggbranschen, eftersom de mer sannolikt kan ha sådana interna transaktioner där beaktandet av fiktiva poster kan ha konsekvenser för skatteintäkterna. I fråga om dessa aktörer kan de mest betydande

ekonomiska konsekvenserna uppstå i situationer där det fasta driftstället betalar royalty till huvudkontoret för användning av en immateriell rättighet som i och med den nya regleringen ska godkännas som avdragsgill i Finland när debiteringen sker på marknadsvillkor. Å andra sidan hänförs i sådana situationer ofta mer inkomster till det fasta driftstället på motsvarande sätt. Således kan konsekvenserna till denna del i någon mån minska skatteinkomsterna, vara neutrala eller till och med öka skatteinkomsterna. Det kan bedömas att eventuella konsekvenser för skatteintäkterna i huvudsak uppstår i företag som bedriver betydande ekonomisk verksamhet. Av de nämnda cirka 3 000 utländska företagen fanns det 2022 cirka 1 600 företag inom andra näringsgrenar än byggande. Av dessa hade cirka 80–90 företag en omsättning på över 2 miljoner euro. Utifrån detta kan det bedömas att det sannolikt kommer att finnas begränsade situationer där ett fast driftställe betalar betydande royalty till huvudkontoret för utnyttjande av en immateriell rättighet. Således blir de ekonomiska konsekvenserna av de ändringar i skatteavtalen som förslaget möjliggör i sin helhet små. Konsekvenserna uppkommer också med en viss fördröjning beroende på hur snabbt skatteavtalen ändras.

Betydelsen av konsekvenserna av de ändringsförslag som gäller debitering för tjänster minskar också av att i vissa fall har ett vinsttillägg varit möjligt att lägga till debiteringen för tjänster som debiteras med stöd av artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 och tidigare versioner av det. Enligt kommentaren kan till exempel den stat där det fasta driftstället är beläget förutsätta att ett vinsttillägg läggs till kostnaderna, när det fasta driftställets huvudsakliga verksamhet är att tillhandahålla vissa tjänster till huvudkontoret och dessa tjänster medför en faktisk fördel för företaget och kostnaderna för dem utgör en betydande del av företagets utgifter. Således har det varit möjligt att lägga till ett vinsttillägg till exempelvis kostnaderna för byggtjänster redan med stöd av artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 eller tidigare versioner av det. Således begränsas konsekvenserna för debitering för tjänster endast till de vinsttillägg som läggs till de allmänna förvaltningstjänsterna.

4.3.3 Konsekvenser för Skatteförvaltningen

De föreslagna ändringarna ökar i någon mån behovet av handledning och intern utbildning.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser

Under beredningen har man också övervägt alternativ till de föreslagna bestämmelserna och bedömt alternativen i synnerhet med tanke på förverkligandet av målen. Behovet av att ändra lagstiftningen har för det första bedömts med tanke på om den nuvarande lagstiftningen, beroende på skatteavtalet, redan kan göra en tillämpningspraxis möjlig enligt den nya artikeln om rörelseinkomster. I Finlands interna lagstiftning kan det anses förbli oklart om enbart det nuvarande 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen och 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande tillsammans med det tillämpliga skatteavtalet kan berättiga till att inkomsten hänförs i enlighet med artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 samt gör möjlig en därpå följande beräkning av inkomsten av näringsverksamhet, med beaktande även av näringskattelagens bestämmelser om skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter. På grund av denna oklarhet har Finland inte i sina skatteavtal tagit in en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010. Om inga ändringar görs i lagstiftningen, kan Finland inte heller i fortsättningen i sina avtal ta in en artikel om rörelseinkomst i enlighet med modellskatteavtalet från 2010. Således kan det inte anses motiverat med ett alternativ där inga ändringar alls görs i lagstiftningen.

Under beredningen har det också bedömts huruvida alla föreslagna ändringar i inkomstskattelagen och näringskattelagen behövs eller om det kan räcka med ett mindre antal ändringar. Under beredningen har behovet av 9 b § i inkomstskattelagen bedömts och separat också behovet av olika moment i paragrafen. Målet har varit att i Finlands nationella lagstiftning införa en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 så att det ska vara entydigt att den nationella lagstiftningen i fortsättningen inte begränsar tillämpningen av artikeln om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 i de situationer där motsvarande bestämmelse har tagits in i ett skatteavtal. Under beredningen har det separat bedömts om det i stället för att lägga till 9 b § i den nya inkomstskattelagen räcker med en hänvisning till 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Bestämmelserna i 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande motsvarar inte till sitt innehåll innehållet i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet, vilket innebär att regleringsalternativet för det första kunde innebära en risk för att den nationella tolkningspraxisen skulle avvika från den internationella tolkningspraxisen i fråga om artikeln om rörelseinkomst. För det andra skulle hänvisningen till 31 § 5 mom. i den lagen inte heller ändra det nuvarande rättsläget nämnvärt och inte heller i lagstiftningen införa den princip om fristående företag som framgår av artikeln om rörelseinkomster i modellskatteavtalet. Eftersom det i 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen redan föreskrivs om hänförande av inkomst, kan det också anses motiverat att infoga preciserande bestämmelser om hänförande av inkomst i närheten av den bestämmelsen. Vid beredningen har man velat försäkra sig om att det i den nationella lagstiftningen noggrant och tydligt föreskrivs om hänförandet av inkomst i olika situationer med skatteavtal, och därför ska också 9 b § 2 mom. i inkomstskattelagen anses vara behövligt.

I fråga om den nya 9 b § 3 mom. i inkomstskattelagen har det bedömts om 1 mom. i paragrafen kunde iaktas vid hänförande av inkomst i situationer utan skatteavtal. Det skulle dock inte vara ändamålsenligt att i situationer utan skatteavtal tillåta till exempel en mer omfattande avdragsrätt för utgifter i enlighet med 1 mom. än vad som skulle vara tillåtet i många situationer med skatteavtal i enlighet med 2 mom. Detta kunde också ha direkta konsekvenser för beskattningen av fasta driftställen, om man avviker från nuvarande beskattningspraxis. Eftersom syftet med regleringen är att förtydliga tillämpningen av bestämmelserna om beskattning av inkomst av näringsverksamhet vid fasta driftställen i Finland, är det inte heller ändamålsenligt att i den nationella lagen låta bli att föreskriva om situationer utan skatteavtal. Av dessa orsaker bör det mest motiverade regleringsalternativet anses vara att stärka nuvarande beskattningspraxis.

I fråga om de ändringar som föreslås i inkomstskattelagen kan ett alternativ till de föreslagna bestämmelserna vara att i större utsträckning ta in anvisningarna i OECD:s allokeringssrapport på lagnivå, till exempel genom att i bestämmelsen ta in en uttrycklig hänvisning till allokeringssrapporten eller genom att i detalj ta in innehållet i anvisningarna i allokeringssrapporten i lagen. En hänvisning till OECD:s allokeringssrapport ingår till exempel i Irlands bestämmelser om allokering av inkomst från fasta driftställen. I vissa länder finns det mer detaljerade bestämmelser om allokeringen av inkomst på lagnivå eller lägre nivå än lag, till exempel i Irland och Tyskland. OECD:s allokeringssrapport behöver dock inte tas in i den inhemska lagstiftningen, utan de vägledande principer som ingår i lagstiftningen kan anses vara tillräckliga för att förtydliga rättsläget. Det bör också beaktas att OECD:s allokeringssrapport till sin karaktär är vägledning som används som tolkningshjälp och således inte till sitt innehåll till alla delar lämpar sig för lagstiftningsnivån. Av dessa orsaker kan det anses vara mest ändamålsenligt att lagstiftningen om allokeringen av inkomst och beräkningen av den påföljande inkomsten av näringsverksamhet och undanröjandet av dubbelbeskattning ändras endast för att undanröja upptäckta missförhållanden som orsakar oklarhet i tolkningen.

Vid beredningen har man också bedömt om det över huvud taget är behövligt att föreskriva särskilt om skattebehandlingen av fiktiva poster i näringskattelagen. Det finns ingen rättspraxis om behandlingen av fiktiva poster i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet. I rättslitteraturen har detta ansetts vara oklart och olika åsikter har framförts i frågan. Å ena sidan har det i rättslitteraturen ansetts att fiktiva poster inte kan beaktas vid beräkningen av inkomsten av näringsverksamhet i avsaknad av uttryckliga bestämmelser.¹³ Å andra sidan har det i rättslitteraturen ansetts att denna typ av tolkning är problematisk, eftersom det i 31 § 5 mom. i lagen om beskattningsförfarande uttryckligen nämns att principen om marknadsmässiga villkor också gäller företagets interna transaktioner. I rättslitteraturen har det ansetts att fiktiva poster till sin ekonomiska karaktär kan betraktas som rättelser av internprissättning som den skattskyldige själv har gjort, eftersom det utan användningen av fiktiva poster skulle uppstå en risk för rättelse av internprissättning och skattehöjning.¹⁴

Det är således också möjligt att tänka att eftersom det i den föreslagna 9 b § i inkomstskattelagen föreskrivs noggrannare än tidigare om hänförande av inkomst till ett fast driftställe skulle den föreslagna regleringen i näringskattelagen inte vara nödvändig. Det bör dock noteras att det i den föreslagna nya 9 b § i inkomstskattelagen och i 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen, där det hänvisas till den förstnämnda bestämmelsen, inte föreskrivs om skatteplikt för inkomster och avdragsgillhet för utgifter. När man dessutom beaktar att det med tanke på de fiktiva posterna har ansetts att tolkningsutrymmet uttryckligen anknyter till det krav på reella inkomster och utgifter som följer av näringskattelagen, kan den föreslagna ändringen dock anses motiverad särskilt med tanke på förtydligandet av rättsläget och på rättssäkerheten. Syftet med de ändringar som föreslås i denna regeringsproposition är att säkerställa att bestämmelserna i den interna lagstiftningen är helt förenliga med artikeln om rörelseinkomster i modellskatteavtalet från 2010. Också ur denna synvinkel kan den i näringskattelagen föreslagna regleringen som förtydligar rättsläget anses motiverad.

Också i fråga om metodlagen har det bedömts huruvida de föreslagna ändringarna behövs eller om de nuvarande bestämmelserna kan fungera som sådana i olika situationer där dubbelbeskattning som hänför sig till ett fast driftställes inkomst undanröjas. Utgångspunkten är att prestationer som inflyter på basis av interna transaktioner mellan en allmänt skattskyldig i Finland och dennes fasta driftställe utomlands inte utgör skattepliktiga fiktiva inkomster eller avdragsgilla utgifter för den skattskyldige. Då beaktas de inte heller vid tillämpningen av bestämmelserna i metodlagen, om det inte utfärdas preciserande bestämmelser som förutsätter att de fiktiva prestationerna mellan ett allmänt skattskyldigt företag och dess fasta driftställe utomlands ska beaktas i beloppet av inkomsterna från en främmande stat när dubbelbeskattningen undanröjs på det sätt som förutsätts i det tillämpliga skatteavtalet. Med tanke på tydligheten i rättsläget och rättssäkerheten kan det således anses vara ett motiverat alternativ att de föreslagna ändringarna i metodlagen görs.

I samband med beredningen har det också separat bedömts om bestämmelserna om undantagandemetoden bör preciseras i metodlagen. Det kan anses ganska osannolikt att Finland ändrar sina nuvarande skatteavtal eller ingår nya skatteavtal så att de innehåller både en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 och en undantagandemetod som metod för undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst av

¹³ Helminen Marjaana, Kansainvälinen verotus, Helsingfors, uppdaterad 3.2.2025.

¹⁴ Finér Lauri, Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, del I (referee-artikeln), Verotus 3/2015, s. 280–281.

rörelse. Därför har man vid beredningen kommit fram till att inga ändringar behöver göras i bestämmelserna om undantagandemetod i metodlagen.

Som sammandrag av de ändringar som föreslås i inkomstskattelagen, näringskattelagen och metodlagen och av alternativen till dem kan det konstateras att om de föreslagna ändringarna inte görs och Finland ingår sådana skatteavtal som innehåller en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010, är det förenat med oklarhet hur inkomst ska hänföras till ett fast driftställe och hur det fasta driftstället ska beskattas samt hur dubbelbeskattningen ska undanröjas. Ett oklart rättsläge är oönskat med tanke på såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen. För att det ska vara möjligt att inkludera en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet 2010 i skatteavtalen och för att det inte ska uppstå ett oklart rättsläge, kan det inte anses vara ett genomförandealternativ att de föreslagna ändringarna inte görs i lagstiftningen.

5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

I detta avsnitt redogörs kort för situationen i några andra länder när det gäller inkludering av artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010 i skatteavtal samt i den nationella lagstiftning som gäller allokering av inkomst. Som bakgrundsmaterial till jämförelsen har använts bland annat ländernas nationella myndighetssidor, OECD:s publicerade och 2021 uppdaterade information Transfer Pricing Country Profiles, IBFD:s (The International Bureau of Fiscal Documentation) landsspecifika sammanfattningar av företagsbeskattningen samt svaren på förfrågan från de länder som tagits med i jämförelsen. I jämförelsen har det särskilt kartlagts om länderna i sina skatteavtal har tagit in artiklar om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010 och hur länderna förhåller sig till allokeringen av inkomst till ett fast driftställe i situationer där det i skatteavtalet ingår artiklar om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal från 2008 eller de modellskatteavtal som föregick det. I jämförelsen har dessutom utretts den nationella lagstiftningen om hänförande av inkomst, särskilt med tanke på om man i den nationella lagstiftningen beaktar den olika omfattningen av artiklarna om rörelseinkomst i modellskatteavtalen vid tillämpningen av principen om fristående företag och principen om tillämpning av marknadsmässiga villkor.

5.2.1 Sverige

I Sverige finns bestämmelser om bildandet av ett fast driftställe i 2 kap. 29 § i Inkomstskattelagen (1999:1229). Bestämmelser om beskattningsrätt för inkomst från fast driftställe finns i Avd. II 3 kap. 18 § och Avd. II 6 kap. 11 § i den svenska inkomstskattelagen.

I Sverige finns inga särskilda bestämmelser om hur det fasta driftställets beskattningsbara inkomst ska beräknas. Huvudregeln är att samma regler tillämpas vid beräkningen av en begränsat skattskyldigs inkomst av näringsverksamhet som vid beräkningen av en allmänt skattskyldigs inkomst av näringsverksamhet. Beräkningen får dock inte stå i strid med det skatteavtal som tillämpas i ärendet. Utgångspunkten för beräkningen av den beskattningsbara inkomsten är resultaträkningen för det fasta driftstället, men hänförandet av inkomsten är dock inte bundet till bokföringen.

I Sverige anses det att när inkomst hänförs till ett fast driftställe har de interna transaktionerna mellan huvudkontoret och det fasta driftstället samma konsekvens som affärstransaktioner mellan parter i intressegemenskap med varandra. Eftersom man vid bedömningen av innehållet i en intern transaktion inte kan utgå från ett avtal mellan parterna, ska den interna transaktionen granskas till exempel utifrån bokföringsmaterialet eller andra interna handlingar samt dess faktiska ekonomiska innehåll. Sveriges högsta förvaltningsdomstol har i sitt beslut RÅ 1971 ref.

50 konstaterat att det fasta driftställets intäkter borde vara sådana som det fasta driftstället kunde ha förväntat sig att få om det fasta driftstället var ett fristående och oberoende företag.

I Sverige anses att OECD:s allokeringssrapport uttrycker allmänna principer för hur det fasta driftställets verksamhet ska bedömas och hur inkomsten ska hänföras till det fasta driftstället. Också enligt Skatteverket i Sverige används OECD:s allokeringssrapport av hävd som tolkningshjälp. Sveriges högsta förvaltningsdomstol har i sin avgörandepraxis stärkt OECD-rapporternas ställning som tolkningskälla, vilket också anses stödja användningen av OECD:s allokeringssrapport som tolkningshjälp. I fråga om sådana skatteavtal som innehåller en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 iakttar Sverige OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe i enlighet med allokeringssrapporten från 2010. Om ett skatteavtal inte innehåller den nya versionen av artikeln om rörelseinkomst, iakttar Sverige OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe sådant det lyder i allokeringssrapporten från 2008.

Sverige har en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 åtminstone i de skatteavtal som ingåtts med Storbritannien 2015, Armenien 2016, Slovenien 2021 och Tyskland 2023.

5.2.2 Danmark

I Danmark är ett utländskt samfund enligt 2 (1)(a) § i selskabsskatteloven skattskyldigt i Danmark, om verksamheten i Danmark bedrivs från ett fast driftställe. När inkomst hänförs till ett fast driftställe iakttas i regel principerna i 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010. Som inkomst hänförs således sådana inkomster som det fasta driftstället skulle ha fått om det hade varit en fristående, självständig aktör. Iakttagandet av principen om fristående företag när inkomst hänförs till ett fast driftställe har också fastställts på lagnivå i 2 (7) § i selskabsskatteloven. Bestämmelsen i fråga uttrycker innehållet i artikel 7.2 i OECD:s modellskatteavtal från 2010. I samma bestämmelse föreskrivs det dock också att om principerna i det tillämpliga skatteavtalet avviker från modellskatteavtalet från 2010, anpassas hänförandet av inkomsten till principerna i det skatteavtal som tillämpas i ärendet. Enligt 2 (1) § i ligningsloven ska dessutom principen om marknadsmässiga villkor tillämpas på interna transaktioner mellan huvudkontoret och det fasta driftstället.

När inkomst hänförs till ett fast driftställe används tvåstegsförfarandet enligt OECD:s allokeringssrapport. Vid allokeringen av inkomst på marknadsvillkor ska också de interna transaktionerna mellan huvudkontoret och det fasta driftstället identifieras. Detta innebär till exempel att det för de tjänster som huvudkontoret tillhandahåller ska debiteras ett marknadsmässigt vinstillägg utöver de faktiska kostnaderna. I fråga om sådana skatteavtal där det finns en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i 2008 års eller tidigare modellskatteavtal iakttas vid hänförandet av inkomsten kommentaren till 2008 års modellskatteavtal samt det tvåstegsförfarande för allokering av inkomst som presenteras i 2008 års allokeringssrapport. Som grund för ett fast driftställes beskattningsbara inkomst används i regel det fasta driftställets separata bokföring, om en sådan har upprättats. Utöver bokföringen ska också det faktiska ekonomiska innehållet i de interna transaktionerna ges betydelse.

Danmark har inga särskilda nationella bestämmelser om skatteplikt eller avdragsgillhet för interna transaktioner. Tillämpliga bestämmelser också vid bedömningen av interna transaktioner är 2 (7) § och 8 (6) § i selskabsskatteloven. Särskilda bestämmelser om avdragsgillhet för utgifter finns i 9 (1) § i selskabsskatteloven, enligt vilken ett företag kan dra av endast sådana kostnader som härrör från förvärvande av inkomster som är skattepliktiga i

Danmark. Endast utgifter i anslutning till inkomster som hänförs till ett fast driftställe är avdragsgilla.

Danmark har en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 åtminstone i de skatteavtal som ingåtts med Japan 2019, Tyskland 2020 och Frankrike 2022.

5.2.3 Norge

I Norge finns grunden för vilken utländsk sammanslutnings, persons eller annan aktörs skattskyldighet som helst i 2–3 § i Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Ett begränsat skattskyldigt utländskt samfund är på denna grund skyldigt att betala skatt på samfundets inkomst från Norge, och ett utländskt samfund är skyldigt att betala skatt på all inkomst som hör till ett fast driftställe.

Vid hänförande av inkomst till ett fast driftställe iaktas OECD:s anvisningar, såsom allokeringssrapporten och riktlinjerna om internprissättning. Vid hänförande av inkomsten iaktas således principen om marknadsmässiga villkor samt principen om fristående företag, det vill säga att till ett fast driftställe hänförs den andel av företagets inkomster och utgifter som ett självständigt och fristående samfund skulle generera genom att bedriva motsvarande verksamhet under motsvarande förhållanden. I Norge ska interna transaktioner mellan huvudkontoret och det fasta driftstället beaktas när inkomst hänförs till det fasta driftstället. Således är det till exempel möjligt att debitera för royaltyer mellan huvudkontoret och det fasta driftstället. Till den del det enligt Norges skatteavtal tillämpas en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2008 eller tidigare modellskatteavtal, tillämpas OECD:s tvåstegsförfarande om hänförande av inkomst till ett fast driftställe dock mer begränsat när det gäller principen om fristående företag.

Norge har inga särskilda bestämmelser om skattebehandlingen av fiktiva poster, med andra ord tillämpas allmänna bestämmelser på dem. Således är fiktiva poster som hänförs till ett fast driftställe i Norge med stöd av en artikel om rörelseinkomst i ett skatteavtal skattepliktiga när den allmänna bestämmelsen om skatteplikt för inkomst kan tillämpas på dem (skatteloven § 2–3) och på motsvarande sätt avdragsgilla när den allmänna bestämmelsen om avdragsrätt kan tillämpas på dem (skatteloven § 6–1). Enligt § 6–1 i skatteloven ska kostnaderna dessutom anknyta till inkomstens förvärvande för att vara avdragsgilla.

Den beskattningsbara inkomsten för ett begränsat skattskyldigt utländskt samfunds fasta driftställe uträknas på motsvarande sätt som den beskattningsbara inkomsten för ett norskt bolag. Vid uträkningen av det fasta driftställets beskattningsbara inkomst används i princip det fasta driftställets bokföring, men de interna transaktionernas ekonomiska betydelse ska också bedömas.

Norge har i åtminstone fem skatteavtal en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010.

5.2.4 Tyskland

I Tyskland finns separata bestämmelser om hänförande av inkomst till ett fast driftställe i § 1 avsnitt (5) i lagen om beskattning av utländska skatteförhållanden (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, även Außensteuergesetz, AStG). I bestämmelsen fastställs principen om fristående företag samt att det vid hänförandet av inkomst ska iaktas OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe. Dessutom innehåller AStG allmänna

bestämmelser om principen om marknadsmässiga villkor och om tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor på fasta driftställen.

Ytterligare vägledning om tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor på hänförande av inkomst till ett fast driftställe ges i rättsnormen om vinstallokering (Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, också i Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, förkortad BsGaV). Bestämmelserna i BsGaV utgör ytterligare vägledning för tolkningen av OECD:s allokeringsrapport och OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe vid tillämpningen av § 1 avsnitt (5) i AStG. Dessutom har i Tyskland utfärdats Bundesfinanzministerium:s anvisning om de förvaltningsmässiga principerna för vinstallokering från fasta driftställen (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung). I Tyskland baserar sig skatteplikten för inkomst och avdragsgillheten för utgifter i princip på de allmänna bestämmelserna i inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz).

Dessa bestämmelser innehåller bland annat bestämmelser om allokering, fasta driftställets kapital, övriga ansvar och räntor, interna transaktioner mellan huvudkontoret och ett fast driftställe samt särskilda bestämmelser som bland annat gäller banker, försäkringsbolag och byggbolag. Till exempel i fråga om interna transaktioner mellan huvudkontoret och ett fast driftställe följer bestämmelserna OECD:s tolkningsanvisningar, men bestämmelserna innehåller också synpunkter som avviker från OECD:s tolkningar, till exempel i fråga om fasta driftställen för byggverksamhet. Bestämmelserna förutsätter att interna transaktioner mellan huvudkontoret och det fasta driftstället identifieras, om de är sådana som skulle utföras mellan parter som är oberoende av varandra. Dessutom förutsätts det att interna transaktioner mellan huvudkontoret och det fasta driftstället prissätts enligt principen om marknadsmässiga villkor, varvid det vid beskattningen uppstår fiktiv inkomst eller utgift. Således möjliggör den tyska nationella lagstiftningen till exempel debitering av royaltyer samt allmänna förvaltningskostnader med ett vinsttillägg mellan huvudkontoret och det fasta driftstället.

I Tyskland tillämpas OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe i enlighet med 2010 års allokeringsrapport alltid när det är möjligt. På så sätt kan AOA tillämpas också i situationer där ett skatteavtal inte uttryckligen innehåller en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010, om avtalsparterna har uttryckt sin vilja att iaktta AOA. Exempelvis i skatteavtalet mellan Tyskland och Förenta staterna används på avtalstextnivå en artikel om rörelseinkomst enligt det tidigare modellskatteavtalet, men både Tyskland och Förenta staterna har uttryckt sin vilja att följa AOA, så det kan tillämpas mellan Tyskland och Förenta staterna.

I Tyskland kan det med tanke på tillämpningen av AOA också vara av betydelse huruvida skatteavtalet har ingåtts med en medlemsstat i OECD eller med en tredje stat (inte OECD-medlem). Om Tyskland har ett skatteavtal med ett tredjeland och avtalet innehåller en artikel om rörelseinkomst enligt 2008 års eller tidigare modellskatteavtal (eller avtalet baserar sig till exempel på FN:s modellskatteavtal), tillämpas AOA i princip inte. Om Tyskland däremot har ett skatteavtal med en annan OECD-medlemsstat vilket innehåller en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2008 eller tidigare, är det ett allmänt antagande att AOA från 2010 trots detta kan tillämpas, eftersom det i Tyskland anses att alla OECD-medlemsstater har godkänt principerna i AOA vid utarbetandet av modellskatteavtalet från 2010. Om dubbelbeskattning dock uppstår på grund av att en annan OECD-medlemsstat som är avtalspart inte iakttar AOA från 2010, kommer dubbelbeskattningen att avskaffas genom ett förfarande vid ömsesidig överenskommelse. Med avvikelse från vad som beskrivs ovan förutsätts det i fråga om affärstransaktioner som anknyter till immateriella tillgångar att skatteavtalet innehåller

en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 för att OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe från 2010 ska kunna tillämpas.

Tyskland har en artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010 åtminstone i de skatteavtal som ingåtts med Liechtenstein, Japan, Irland, Luxemburg, Nederländerna, Norge, Sverige, Danmark och Storbritannien.

5.2.5 Irland

Bestämmelser om skattskyldighet för ett utländskt företag finns i paragraf 25 (1) i Taxes Consolidation Act, enligt vilken ett utländskt företag är skattskyldigt i Irland om det bedriver verksamhet genom ett fast driftställe eller en agent. Irlands nationella lagstiftning baserar sig på artikeln om rörelseinkomster som OECD:s publicerade i modellskatteavtalet från 2017 och på OECD:s allokeringsrapport från 2010. I lagstiftningen finns också en uttrycklig hänvisning till OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst till ett fast driftställe sådant det lyder i rapporten från 2010 samt möjlighet att genom ministerbeslut godkänna senare OECD-vägledning.

Bestämmelser om allokering av inkomst mellan ett fast driftställe och dess huvudkontor finns i paragraf 25A i Taxes Consolidation Act. Paragrafen har stiftats 2021 och den har tillämpats från och med de räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2022. Principen om fristående företag fastställs i paragraf 25A (3) i den lagen, enligt vilken inkomst av rörelse är inkomst som ett fast driftställe eller en agent skulle ha fått på marknadsvillkor om det var ett fristående och självständigt företag som bedrev samma eller liknande verksamhet under samma eller liknande förhållanden, med beaktande av dess utförda funktioner och dess tillgångar samt risker. Paragrafen i fråga följer i stor utsträckning ordalydelsen i 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2017 och innehåller således också en hänvisning till företagets interna transaktioner. Paragraferna 25 (2) och 25A (2) i Taxes Consolidation Act innehåller bestämmelser om ett fast driftställes skattepliktiga inkomst.

Den irländska skatteförvaltningen har också gett ut en anvisning om hur inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe. Anvisningen följer riktlinjerna både i 2010 års allokeringsrapport och i OECD:s riktlinjer för internprissättning avseende allokering av inkomst till ett fast driftställe. Anvisningen innehåller också närmare anvisningar om hur företagets interna transaktioner ska beaktas vid allokeringen av inkomst.

I Irland betraktas skatteavtal vara speciallagstiftning som åsidosätter den allmänna skattelagstiftningen. Genom senare allmän skattelagstiftning upphävs inte heller tidigare speciallagstiftning, om inte lagstiftarens uttryckliga eller implicita avsikt är att upphäva en tidigare speciallag. I en situation där ett skatteavtal innehåller en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008 anses således bestämmelserna i avtalet ha företräde i förhållande till den nationella lagen, och när inkomsten hänförs till ett fast driftställe iakttas bestämmelserna i skatteavtalet i fråga.

Irland har i sina skatteavtal åtminstone med Tyskland, Nederländerna och Kosovo en artikel om rörelseinkomst som i huvudsak motsvarar artikel om rörelseinkomst enligt modellskatteavtalet från 2010. Irland har dessutom undertecknat skatteavtal med Kenya och Liechtenstein där en artikel om rörelseintäkter i enlighet med modellskatteavtalet från 2010 ingår.

6 Remissvar

Utlåtande om regeringspropositionen lämnades av Finlands näringsliv rf, Näringslivets Delegation EVA rf, Finnwatch ry, Kalevi Sorsa-stiftelsens verksamhetsledare Lauri Finér, universitetslärare Joonatan Ketola från Stiftelsen för Aalto-högskolan, Centralhandelskammaren, professor Juha Lindgren, docent Marianne Malmgrén, biträdande professor, docent Mika Nissinen, professor Pekka Nykänen, Finlands Advokater och Skatteförvaltningen. Dessutom meddelade tre remissinstanser att de inte kommer att yttra sig om förslaget.

I flera utlåtanden ansågs målen att förtydliga lagstiftningen och göra det möjligt att ta i användning artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010 vara motiverade och värda att understödja. I flera utlåtanden ansågs det också vara bra att man genom propositionen förtydligar och täcker luckor i den nuvarande regleringen.

I en del utlåtanden ansågs den föreslagna regleringen vara komplicerad. I utlåtandena önskades det att man vid den fortsatta beredningen bedömer om det för att förtydliga den skattemässiga behandlingen av fiktiva utgifter och inkomster är behövt att föga 9 b § till inkomstskattelagen och att göra tillägget i den föreslagna formen. I en del utlåtanden ansågs det oklart varför 9 b § 2 mom. i inkomstskattelagen behövs. Enligt remissvaren talas det otydligt om hierarkin mellan den nationella lagen och skatteavtal, och av de föreslagna utkasten till bestämmelser kan man till och med få uppfattningen att det i utkastet föreslås att Finland i framtiden inte automatiskt längre ska tillämpa bestämmelserna i ett gällande skatteavtal. I ett utlåtande framfördes möjligheten att i fråga om fiktiva inkomster och utgifter börja med en hänvisning till 31 § i lagen om beskattningsförfarande.

I en del utlåtanden framfördes också oro över att det genom en granskning av bestämmelserna förblir oklart på vilket sätt de olika momenten i 9 b § i inkomstskattelagen skiljer sig från varandra, vilket kan orsaka onödiga tolkningsproblem. Å andra sidan har man i ett utlåtande understött propositionens utgångspunkt att förslaget så noggrant som möjligt följer vad som anges i OECD:s modellavtal och tolkningsanvisningarna för det och att det har ansetts motiverat att denna princip följs konsekvent i lagutkastet.

I en del utlåtanden fästes uppmärksamhet vid regleringen av situationer utan skatteavtal och i synnerhet vid att det inte har motiverats varför inkomsten hänförs på ett annat sätt än i situationer med skatteavtal. I vissa utlåtanden föreslogs det att beskattningen enligt OECD:s modellskatteavtal från 2010 ska kunna iaktas i situationer utan skatteavtal.

I en del utlåtanden lyftes det fram ett behov av att förtydliga hur eventuella senare ändringar i modellskatteavtalet och dess kommentar ska beaktas vid tolkningen av de föreslagna bestämmelserna.

I ett utlåtande önskades det att man i propositionen närmare förtydligar tillämpningsordningen för olika begränsande bestämmelser i situationer där flera bestämmelser potentiellt kan tillämpas. I ett utlåtande lyftes det fram att det i fråga om näringskattelagen också är viktigt att överväga om bestämmelsen i 54 § 2 mom. i näringskattelagen om bland annat avskrivningarnas bokföringsbundenhet har betydelse vid bedömningen av innehållet i näringskattelagen. I utlåtandena begärdes dessutom preciseringar i de termer som använts och i beskrivningen av den nationella lagstiftningen.

Vid den fortsatta beredningen har det med anledning av remissvaren gjorts ändringar, kompletteringar och preciseringar i motiveringen. I avsnittet om bedömning av

handlingsalternativen och deras konsekvenser har det gjorts tillägg särskilt i fråga om bedömningen av behovet av 9 b § i inkomstskattelagen samt separat i fråga om bedömningen av behovet av 9 § 2 mom. i inkomstskattelagen och bedömningen av situationer utan skatteavtal. Utifrån remissvaren har flera preciseringar gjorts i propositionen. Bland annat har beskrivningen av förhållandet till annan skattelagstiftning och skatteavtalens företrädare i förhållande till den nationella lagstiftningen preciserats. Också den terminologi som används har preciserats utifrån remissvaren.

7 Specialmotivering

7.1 Inkomstskattelagen

9 §. Allmän och begränsad skattskyldighet. Det föreslås att det till 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen fogas en hänvisning till den nya 9 b §, där det föreskrivs noggrannare än tidigare om hänförande av inkomst till ett fast driftställe.

I 9 § 5 mom. i den gällande inkomstskattelagen föreskrivs det om undantag från 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen. Syftet med den föreslagna regleringen är inte att ändra nuläget till denna del. Bestämmelserna i det nya 9 § 3 mom. och den nya 9 b § i inkomstskattelagen blir inte tillämpliga om det är fråga om en sådan situation som avses i 9 § 5 mom. i inkomstskattelagen.

9 b §. Inkomst från ett fast driftställe.

Hänförande av inkomst till ett fast driftställe i enlighet med 9 b § 1 mom. och artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010

I 1 mom. anges närmare än tidigare utgångspunkten enligt vilken inkomst ska i Finland hänföras till ett fast driftställe. I momentet föreskrivs det att inkomst som ska anses höra till ett fast driftställe ska hänföras enligt principen om fristående företag.

Formuleringen i momentet motsvarar punkt 2 i artikeln om rörelseinkomster i OECD:s modellskatteavtal från 2010. Formuleringen motsvarar också formuleringarna i modellskatteavtalen från 2014 och 2017, eftersom artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet inte har ändrats vid uppdateringarna av modellskatteavtalet 2014 och 2017. När ett skatteavtal som Finland har ingått innehåller en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010, tillämpas principen om fristående företag och principen om marknadsmässiga villkor i stor utsträckning vid beskattningen av interna transaktioner inom företaget. Till exempel ska interna fiktiva debiteringar av royaltyer beaktas. Dessutom ska interna fiktiva räntedebiteringar med vissa begränsningar beaktas i större utsträckning också vid beskattningen av andra än finansinstitut.

Centrala tolkningskällor vid tolkningen av artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet är kommentaren till modellskatteavtalet, OECD:s allokeringssrapport och analogt tillämpade OECD:s riktlinjer för internprissättning. Dessa tolkningskällor är också internationellt allmänt erkända tolkningskällor vid tolkningen av skatteavtal. Kommentaren till modellskatteavtalet, allokeringssrapporten och OECD:s riktlinjer för internprissättning är en central tolkningskälla när inkomst hänförs till ett fast driftställe i Finland med stöd av 9 § 3 mom. och 9 b § 1 mom. i inkomstskattelagen. Genom att stödja sig på modellskatteavtalets formuleringar är strävan att undvika situationer där den nationella tolkningspraxisen avviker från tolkningspraxisen för skatteavtal. Om innehållet i kommentaren till modellskatteavtalet, allokeringssrapporten eller riktlinjerna för internprissättning senare förtydligas utan att modellskatteavtalet ändras, kan

uppdateringarna användas som tolkningshjälp också vid tolkningen av tidigare ingångna avtal av samma typ som OECD:s modellskatteavtal och av den nationella lagstiftningen. I fråga om OECD:s riktlinjer för internprissättning ska det också från fall till fall bedömas om det är fråga om en fundamentalt ny tolkningsrekommendation.¹⁵

Hänförande av inkomst i enlighet med 1 mom. i den föreslagna 9 b § inkomstskattelagen grundar sig på tvåstegsförfarandet enligt OECD:s allokeringssrapport och kommentar. OECD:s allokeringssrapport innehåller allmän vägledning om hur OECD:s förespråkade metod ska tillämpas på allokeringen av fasta driftställens inkomst. Allokeringssrapporten innehåller särskilda avsnitt om tillämpningen av OECD:s förespråkade metod för allokering av inkomst avseende fasta driftställen för banker, aktörer som bedriver global handel med finansiella instrument och försäkringsbolag. Enligt allokeringssrapporten ska OECD:s riktlinjer för internprissättning i tillämpliga delar tillämpas analogt i fråga om funktions- och faktaanalysen och internprissättningsmetoderna.

Enligt momentet hänförs till ett fast driftställe också utgifter som hänför sig till dess verksamhet samt dess andel av företagets tillgångar. När inkomst hänförs till ett fast driftställe accentueras särskilt sådana interna transaktioner mellan delar av ett företag som kan ge upphov till inkomster eller utgifter för det fasta driftstället vilkas belopp ska grunda sig på prissättning på marknadsmässiga villkor. Interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av samma företag kan vara till exempel försäljning av olika varor och tjänster, interna transaktioner i anslutning till användningen av immateriella tillgångar, interna finansiella transaktioner, överföringar av affärsverksamheter och tillgångar samt olika arrangemang för kostnadsfördelning.

Den första fasen av hänförandet av inkomst enligt momentet, det vill säga funktions- och faktaanalysen, utgår från identifieringen av de funktioner som det fasta driftstället faktiskt utför och de ekonomiska omständigheterna i anknytning till utförandet av dessa funktioner. Med hjälp av funktions- och faktaanalysen betraktas för verkställande av beskattningen ett fast driftställe som ett företag som är separat från den skattskyldige vilken det är en del av. I funktions- och faktaanalysen definieras och hänförs mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget företagets funktioner, risker, tillgångar, ansvar och skyldigheter, kapital samt interna transaktioner mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget. Analysen är av betydelse endast vid beskattningen eftersom juridiskt sett hör alla funktioner, risker och tillgångar till företaget i sin helhet. Ett fast driftställe utifrån fiktionen fristående företag kan bland annat ha interna transaktioner med andra delar av företaget eller affärstransaktioner med externa kunder eller parter i intressegemenskap. De fiktiva inkomster och utgifter som interna transaktioner ger upphov till prissätts i förfarandets andra steg i enlighet med i 31 § i lagen om beskattningsförfarande och artikel 9 om principen om marknadsmässiga villkor i skatteavtalen och OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Utgångspunkten för identifieringen av det fasta driftställets funktioner och förhållanden i funktions- och faktaanalysen är de funktioner på basis av vilka det fasta driftstället anses ha bildats. Hänförandet av funktioner till ett fast driftställe baserar sig på de funktioner som företagets personal utför (funktioner som utförs av personer) och på en bedömning av vilken betydelse dessa funktioner som utförts av personer har med tanke på uppkomsten av företagets inkomst. Funktioner som utförs av personer kan variera från stödfunktioner och biträdande funktioner till betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner. Med betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner avses de funktioner hos företagets personal till vilka

¹⁵ Se närmare avsnitten 2.6 och 2.10.

det hör att fatta centrala beslut om hanteringen av tillgångar och risker. I funktions- och faktaanalysen ska det dessutom klargöras vilka funktioner, i synnerhet betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner, som andra delar av företaget utövar. I enlighet med OECD:s riktlinjer för internprissättning ska man i funktionsanalysen också beakta egendomens eller den tillhandahållna tjänstens särdrag, avtalsvillkor, ekonomiska förhållanden och affärsstrategier. Också enligt allokeringssrapporten ska dessa faktorer beaktas för att det ska kunna säkerställas att företagets omständigheter beaktas vid allokeringen av inkomsten till det fasta driftstället till den del de är av betydelse för utförandet av det fasta driftställets funktioner.

I funktions- och faktaanalysen klargörs vilka beslut om centrala affärsrisker som de facto fattas av arbetstagarna vid det fasta driftstället och vilka beslut som fattas av personalen vid andra delar av företaget. Typiska risker som hör till företagsverksamhet är till exempel risker i anslutning till pris, produktsortiment, lager, produktansvar, kredit och valuta samt allmän marknadsrisk. Eftersom fördelningen av företagets interna risker inte kan vara förenad med juridiskt bindande avtalsvillkor, ska de risker som uppstår i betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner vid det fasta driftstället hänföras till det fasta driftstället. I avsaknad av avtalsvillkor bedöms riskallokeringen från fall till fall. Det fasta driftstället kan i allmänhet anses bära till exempel de risker som orsakas av vårdslöshet i anslutning till de funktioner som personalen vid det fasta driftstället utför. Riskallokeringen kan i enlighet med allokeringssrapporten bedömas bland annat utifrån företagets interna praxis (till exempel ersättningsarrangemang, ”compensation arrangements”) genom att jämföra situationen med situationen för oberoende parter eller genom att granska tillgängliga data eller tillgänglig dokumentation inom företaget. Till ett fast driftställe hör skattepåföljder för vinster och förluster som hänför sig till realiseringen eller utebliven realisation av de risker som driftstället har.

Utöver funktioner och risker identifieras i funktions- och faktaanalysen vilka av företagets tillgångar det fasta driftstället använder i sina funktioner samt i vilken form det fasta driftstället använder tillgångarna. Ett fast driftställe kan till exempel vara den enda ägaren till tillgångar, den enda hyresgästen eller till exempel en del av ett kostnadsfördelningssystem. Hur medlen används inverkar till exempel på om det fasta driftstället har rätt att skriva av en viss tillgångspost eller betala en intern fiktiv hyresavgift till den del av företaget som anses äga tillgångsposten. Ett fast driftställe kan också få inkomster av tillgångar som det äger. Dessa inkomster kan vara fiktiva inkomster från olika delar av företaget eller faktiska inkomster från utomstående. Fördelningen av tillgångarna mellan företagsdelarna baserar sig på begreppet ekonomiskt ägande, eftersom tillgångarna juridiskt sett ägs av det företag i vilket det fasta driftstället ingår. Utgångspunkten för allokeringen av det ekonomiska ägandet av tillgångar är de betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner, det vill säga att fatta centrala beslut om förvaltningen och användningen av tillgångarna. Ett fast driftställe anses i allmänhet vara den ekonomiska ägaren till företagets tillgångar, om de betydelsefulla funktioner som utförs av nyckelpersoner i anslutning till tillgångarna utförs på det fasta driftstället. Enligt OECD:s allokeringssrapport kan det ekonomiska ägandet av materiella tillgångar dock också bestämmas utifrån var tillgångarna används, om inte omständigheterna i ett visst fall förutsätter någon annan tolkning. I OECD:s allokeringssrapport behandlas dessutom närmare bland annat allokeringen av immateriella tillgångar mellan olika delar av företaget.

I funktions- och faktaanalysen fördelas också företagets kapital mellan olika delar av företaget. Detta har betydelse för beloppet av ränteutgifter som hänförs till ett fast driftställe. I enlighet med OECD:s allokeringssrapport delas kapitalet upp i fritt och främmande kapital. Med fritt kapital avses enligt allokeringssrapporten kapital på vilket det inte betalas ränta som är avdragsgill vid beskattningen i den stat där det fasta driftstället finns. Främmande kapital är åter lånekapital. Allokeringen av fritt kapital till ett fast driftställe sker i två steg i funktions- och faktaanalysen. I det första steget mäts riskerna och bedöms tillgångarna som har hänförts till det

fasta driftstället. I den andra steget fastställs beloppet av det fria kapital som behövs till stöd för riskerna och tillgångarna. I allokeringsrapporten beskrivs närmare olika metoder för allokering av fritt kapital till ett fast driftställe. Enligt allokeringsrapporten har varje metod sina styrkor och svagheter som ska beaktas vid valet av metod, och en metod som lämpar sig för alla situationer kan inte anvisas. Allokering av främmande kapital kan däremot enligt allokeringsrapporten grunda sig på en direkt eller indirekt metod. Enligt den direkta metoden hänförs till ett fast driftställe den effektiva räntan på ett lån som allokaterats till driftstället, det vill säga den ränta som företaget faktiskt betalar till långivaren. Enligt den indirekta metoden hänförs en del av hela företagets faktiska ränteutgifter till ett fast driftställe.

Kärnan i fiktionen fristående företag är utifrån det fasta driftställets funktioner, de risker som driftstället bär och de tillgångar som det använder en bedömning av i vilken form det fasta driftställets funktioner utförs: internt för en annan del av företaget (intern transaktion) eller för externa kunder eller parter i intressegemenskap (affärstransaktion). Formen för utförandet av funktionerna har en väsentlig betydelse för hur det inkomstbelopp som hänförs till det fasta driftstället fastställs. Om det fasta driftstället anses ha affärstransaktioner med kunder utanför företaget, hänförs inkomsterna av eller utgifterna för dessa affärstransaktioner till det fasta driftstället. Priset för en affärstransaktion med en part i intressegemenskap ska också vara marknadsmässigt. Om ett fast driftställe har interna transaktioner med andra delar av samma företag, ska de fiktiva inkomster och utgifter som en intern transaktion ger upphov till beaktas i beloppet av den inkomst som hänförs till det fasta driftstället. De interna transaktionerna prissätts på marknadsvillkor i det andra skedet av allokeringen av inkomsten med analogt iakttagande av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Således ska företagets interna transaktioner ha samma inverkan på inkomstbildningen för ett fast driftställe som jämförbara affärstransaktioner mellan oberoende parter.

Vid affärstransaktioner mellan företag är det i allmänhet självklart att en affärstransaktion har ägt rum, eftersom affärstransaktionen har också andra rättsverkningar än de som påverkar beskattningen. Däremot är en intern transaktion mellan delar av ett företag endast en konstruktion som skapas för skatteändamål. Därför måste en viss tröskel överskridas för att en intern transaktion mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget ska kunna beaktas när inkomsten hänförs till det fasta driftstället. Fastställandet av den interna transaktionens faktiska ekonomiska innehåll sker som en del av funktions- och faktaanalysen. Den interna transaktionen ska alltid vara kopplad till en faktisk och identifierbar händelse (till exempel övergång av en nyttighet från huvudkontoret till det fasta driftstället). Det kan inte finnas något juridiskt bindande avtal om en intern transaktion, så utgångspunkten för granskningen ska vara annan tillgänglig dokumentation, såsom arbetsavtal och bokföringsmaterial. Dessutom ska det göras en bedömning av parternas faktiska beteende i förhållande till de rådande och faktiska ekonomiska omständigheterna. Det centrala vid fastställandet av den interna transaktionens faktiska ekonomiska innehåll är en bedömning av fakta och omständigheter från fall till fall.

Ett företag kan också ha utgifter som vid tillämpningen av principen om fristående företag inte ska definieras som interna transaktioner inom företaget. Även dessa utgifter ska hänföras mellan det fasta driftstället och företagets övriga delar. Till ett fast driftställe hör företagets alla utgifter som orsakas av det fasta driftställets verksamhet. Bedömningen av vilka det fasta driftställets funktioner är och de utgifter som hänför sig till dem sker utifrån funktions- och faktaanalysen. Som utgifter för ett fast driftställe kan i allmänhet räknas till exempel hyror för lokaler som det använder eller löner till anställda vid det fasta driftstället. Ett företag kan också ha reserveringar som baserar sig på inhemsk lagstiftning och av vilka den andel som hör till fasta driftstället ska hänföras till det.

Som slutresultat av tillämpningen av momentet fås beloppet av den inkomst som ska hänföras till det fasta driftstället såsom det vore ett självständigt företag som har affärstransaktioner med externa kunder eller med parter i intressegemenskap eller som har interna transaktioner med andra delar av företaget. Eftersom ett fast driftställe i Finland bildas för idkande av näring, kan endast inkomster av näringsverksamhet hänföras till det fasta driftstället. Skatteplikten och avdragsgillheten för inkomster och utgifter som hänför sig till ett fast driftställe bestäms även i fortsättningen enligt bestämmelserna i näringskattelagen.

Konsekvenserna av de föreslagna bestämmelserna kan beskrivas med följande exempel på situationer där bestämmelserna kan bli tillämpliga. Exempelen beskriver inte på ett uttömmande sätt alla eventuella tillämpningssituationer.

Exempel 1.

Ett företag som bedriver återförsäljning är beläget i stat B, med vilken Finland i skatteavtalet har en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Företaget har dotterbolag och fasta driftställen i flera europeiska stater. I Finland har företaget ett fast driftställe som bedriver försäljning och marknadsföring. Företaget debiterar sina europeiska dotterbolag och som en fiktiv ersättning sina fasta driftställen en royalty på marknadsvillkor för användningen av de immateriella rättigheter som företaget äger i anslutning till marknadsföringen. Som en del av hänförandet av inkomster och utgifter mellan huvudkontoret och det fasta driftstället hänförs till det fasta driftstället i Finland fiktiv royalty för användning av immateriella rättigheter som hänför sig till marknadsföringen. Fiktiv royalty hänförs till det fasta driftstället, eftersom det skatteavtal som ingåtts med staten B innehåller en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikel om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010. Avdragsgillheten för royalty på marknadsmässiga villkor bestäms enligt bestämmelserna i näringskattelagen. Skatteplikten för royaltyn i stat B bestäms enligt stat B:s nationella lagstiftning.

Exempel 2.

Ett företag som tillhandahåller banktjänster är beläget i stat C, med vilken Finland i skatteavtalet har en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Det fasta driftstället i Finland tillhandahåller allmänna förvaltningstjänster för huvudkontoret i stat C (och bolag i intressegemenskap). Det fasta driftstället i Finland debiterar utöver kostnaderna ett marknadsmässigt vinsttillägg för sina tjänster av huvudkontoret och av bolag i intressegemenskap. Vinsttillägget hänförs till det fasta driftstället, eftersom Finland i skatteavtalet med stat C har en artikel om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010. Skatteplikten i Finland för debiteringen för tjänster bestäms enligt bestämmelserna i näringskattelagen. Avdragsgillheten för vinsttillägget i stat C där huvudkontoret är beläget bestäms enligt den nationella lagstiftningen i stat C.

Syftet med den föreslagna mer detaljerade regleringen är inte att ändra nuläget i fråga om sammanslutningar på vilka den ovan beskrivna fiktionen fristående företag i praktiken också skulle vara svår att tillämpa. Om sammanslutningen har ett fast driftställe i Finland och inkomsten anknyter till detta fasta driftställe, beskattas Finland i regel den begränsat

skattskyldiges inkomstandel med stöd av bestämmelserna i inkomstskattelagen och ett eventuellt tillämpligt skatteavtal hindrar i regel inte Finland från att utöva beskattningsrätten.¹⁶

Hänförande av inkomst till ett fast driftställe i enlighet med 9 b § 2 mom. och de artiklar om rörelseinkomst som avviker från artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010

I 2 mom. i den nya paragrafen föreskrivs det om beaktande av bestämmelserna i ett skatteavtal vid hänförandet av inkomst i situationer där det skatteavtal som ska tillämpas innehåller bestämmelser som avviker från artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Om det i skatteavtalet har avtalats om hänförande av inkomsten på ett sätt som avviker från principen enligt 1 mom., iakttas bestämmelserna i skatteavtalet.

För närvarande har Finland inga artiklar om rörelseinkomst i sina skatteavtal som uttrycker principen om fristående företag i enlighet med 1 mom. Framöver ska således en stor del av artiklarna om rörelseinkomst i Finlands skatteavtal således att innehålla bestämmelser som avviker från artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2010, och därför är det för tydlighetens skull viktigt att reglera hänförandet av inkomst också i dessa situationer.

Finlands nuvarande skatteavtal innehåller i de flesta fall en artikel om rörelseinkomst enligt OECD:s modellskatteavtal sådan den lyder i modellskatteavtalets version från 2008 eller tidigare. Enligt kommentaren från 2008 bedöms också allokeringen av inkomst till ett fast driftställe enligt 2 punkten i den artikel om rörelseinkomst som föregick modellskatteavtalet från 2010 utifrån tvåstegsförfarandet enligt OECD:s allokeringsrapport. Enligt kommentaren är utgångspunkten för allokeringen av inkomst således principen om fristående företag enligt OECD:s allokeringsrapport. Till många delar hänförs inkomsten således till ett fast driftställe i enlighet med 9 b § 2 mom. på samma sätt som i situationer enligt den föreslagna 9 b § 1 mom. i inkomstskattelagen.

I flera av Finlands nuvarande skatteavtal begränsar dock 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst beaktandet av prestationer mellan företagsdelar i hela sin omfattning vid allokeringen av inkomst. Enligt kommentaren från 2008 ska till exempel interna räntor mellan företagets delar (i fråga om andra än finansinstitut) eller royaltyer inte beaktas när inkomst allokeras till ett fast driftställe. Enligt kommentaren ska prestationerna endast i vissa situationer anses övergå mellan huvudkontoret och det fasta driftstället till marknadsmässiga priser i enlighet med principen om fristående företag i 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst. Sådana är till exempel överföring av halvfabrikat eller färdiga nyttigheter mellan företagsdelar för återförsäljning samt prestationer för vissa tjänster som tillhandahålls mellan företagsdelar. I vissa artiklar om rörelseinkomst i Finlands skatteavtal har det dessutom uttryckligen skrivits in att det inte alls är möjligt att använda fiktiva utgifter för att hänföra ett fast driftställes inkomst till vissa inkomsttyper.

Om skatteavtalet gör det möjligt att beakta en fiktiv inkomst av en intern transaktion mellan ett fast driftställe och en del av ett företaget vid hänförandet av inkomsten, hänförs inkomsten med stöd av 9 b § 2 mom. i inkomstskattelagen till ett fast driftställe och den är skattepliktig inkomst med stöd av 4 § 3 mom. i näringskattelagen. På motsvarande sätt är fiktiva utgifter för interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget som hänförs med stöd av 9 b § 2 mom. i inkomstskattelagen avdragsgilla utgifter för det fasta driftstället enligt 7 § 4 mom.

¹⁶ Så också i RP 204/2021 rd (Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang och 9 och 10 § i inkomstskattelagen), s. 12.

i näringskattelagen, om artikeln om rörelseinkomst i det tillämpliga skatteavtalet förutsätter att utgiften beaktas vid hänförandet av inkomsten. Utgångspunkten är dock att med stöd av 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalen före 2010 fördelas utgifterna mellan olika delar av företaget utifrån de faktiska kostnaderna. Syftet med momentet är således dels att säkerställa att utgifterna inte kan hänföras till ett fast driftställe i större utsträckning än vad det tillämpliga skatteavtalet förpliktar till att godkänna. Fiktiva utgifter kan inte heller beaktas genom en hänvisning till 1 mom., även om skatteavtalet inte direkt hindrar detta med beaktande av principen om lägre skatt i situationer där den nationella lagstiftningen leder till en förmånligare beskattning på grund av att de fiktiva utgifterna är avdragsgilla.

Bestämmelserna preciserar nuläget i fråga om att principen om fristående företag och bestämmelserna om fiktiva poster kan tillämpas också i situationer med sådana artiklar om rörelseinkomst i ett tillämpligt skatteavtal som motsvarar modellskatteavtalet före 2010 inom de gränser som anges i artikeln om rörelseinkomst i det tillämpliga skatteavtalet. Genom det föreslagna 2 mom. säkerställs det att Finland med stöd av nationella bestämmelser har en så omfattande rätt som möjligt att i enlighet med principen om fristående företag beskatta inkomster från interna transaktioner mellan delar av ett företag som hänförs till ett fast driftställe i alla situationer med skatteavtal, utan att bestämmelserna i den nationella lagen begränsar den beskattningsrätt som skatteavtalen gör möjlig.

Konsekvenserna av den föreslagna regleringen kan beskrivas med följande exempel på situationer där bestämmelserna kan bli tillämpliga. Exempelen beskriver inte på ett uttömmande sätt alla eventuella tillämpningssituationer.

Exempel 3.

Ett företag som bedriver återförsäljning är beläget i stat D, med vilken Finland i skatteavtalet har en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008. Företaget har dotterbolag och fasta driftställen i flera europeiska stater. I Finland har företaget ett fast driftställe som bedriver försäljning och marknadsföring. Företaget debiterar en marknadsmässig royalty av sina europeiska dotterbolag och fasta driftställen för användningen av de immateriella rättigheter som företaget äger i anslutning till marknadsföring. Till det fasta driftstället i Finland hänförs royalty för användning av den immateriella rättighet i anslutning till marknadsföring som huvudkontoret äger. Enligt 2 mom. i den föreslagna paragrafen beaktas inte intern royalty och ett fast driftställe kan inte dra av huvudkontorets fiktiva royalty i sin beskattning, eftersom skatteavtalet med stat D inte tillåter att intern royalty hänförs under dessa omständigheter.

Till ett fast driftställe kan dock med stöd av 3 punkten i artikeln om rörelseinkomst hänföras driftställets eventuella andel av huvudkontorets faktiska kostnader för skapande eller förvärv av immateriella rättigheter.

Exempel 4.

Ett företag i stat E tillverkar och installerar stålkonstruktioner. Skatteavtalet mellan Finland och företagets hemviststat innehåller en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008. Företagets huvudkontor och fabrik finns i stat E. Företaget installerar stålkonstruktioner i Finland på en finländsk uppdragsgivares arbetsplats. Stålkonstruktionerna har tillverkats vid företagets fabrik i stat E. I Finland arbetar personal som utför

installationsarbeten samt arbetsledning och arbetsövervakning. För företaget uppkommer ett fast driftställe i Finland enligt artikel 5.3 i skatteavtalet på basis av installationsarbetets längd. Utifrån funktions- och faktaanalysen anses det fasta driftstället utföra installationstjänster vid sitt huvudkontor och få inkomster från denna verksamhet, det vill säga från utförandet av installationstjänster. Den interna installationstjänsten prissätts på marknadsvillkor i det andra steget av allokeringen med analogt utnyttjande av OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Skatteavtalet hindrar i detta fall inte att inkomster från installationstjänsterna hänförs till det fasta driftstället och att de beskattas enligt bestämmelserna i näringskattelagen. Det innebär att det fasta driftstället får inkomster från installationstjänsterna.

Exempel 5.

Ett företag som bedriver återförsäljning är beläget i stat F. Skatteavtalet mellan Finland och företagens hemviststat innehåller en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008. Företaget har ett fast driftställe i Finland som säljer företagens produkter på den finländska marknaden. För företaget uppkommer ett fast driftställe i Finland enligt artikel 5.2 i skatteavtalet. Utifrån funktions- och faktaanalysen anses att det fasta driftstället bedriver försäljningsverksamhet i Finland. Överföringar av nyttigheter från huvudkontoret till det fasta driftstället för återförsäljning betraktas som interna transaktioner mellan det fasta driftstället och huvudkontoret. I det andra steget av hänförandet beräknas det marknadsmässiga priset för överföring av företagsinterna nyttigheter med analogt utnyttjande av OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Enligt skatteavtalet ska överföringen av nyttigheter prissättas marknadsmässigt. Vid beskattningen av det fasta driftstället betraktas marknadspriset således som anskaffningspris för nyttigheterna.

Hänförande av inkomst till ett fast driftställe i enlighet med 9 b § 3 mom. i situationer utan skatteavtal

Den nya paragrafens 3 mom. gäller situationer utan skatteavtal. Momentet motsvarar till sitt innehåll 2 och 3 punkten i artikeln om rörelseinkomster i OECD:s modellskatteavtal från 2008. I praktiken sker hänförandet av inkomst ofta på samma sätt som hänförandet av inkomst enligt 2 mom., eftersom Finlands skatteavtal i regel innehåller artiklar om rörelseinkomst som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i OECD:s modellskatteavtal från 2008. Detta motsvarar också hur situationer utan skatteavtal ofta också annars har bedömts i praktiken. Också vid tolkningen av 3 mom. är kommentaren till modellskatteavtalet, allokeringsrapporten och OECD:s riktlinjer för internprissättning en central tolkningskälla när inkomst hänförs till ett fast driftställe i Finland.

7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

Det föreslås att det till näringskattelagen fogas preciserande bestämmelser om skatteplikten för inkomster och om avdragsgillheten för utgifter av interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av ett företag. Det föreslås att bestämmelserna tas in i de nya 4 § 3 mom. och 7

§ 4 mom. De föreslagna nya bestämmelserna ska tillämpas vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för ett fast driftställe i Finland.

I de föreslagna bestämmelserna i näringskattelagen kallas prestationer som härrör från interna transaktioner inom ett företag för fiktiva inkomster och fiktiva utgifter, vilket uttrycker deras karaktär endast som poster som ska beaktas i beskattningen och som inte är faktiska betalningar till utomstående. För ett fast driftställe uppkommer fiktiv inkomst eller fiktiv utgift för sådana interna transaktioner mellan olika delar av samma företag som enligt 9 b § i inkomstskattelagen ska beaktas. Fiktiva inkomster och fiktiva utgifter kan vara till exempel olika debiteringar för tjänster, överföringar av nyttigheter, debitering av royaltys samt räntor.

4 §. Paragrafens nya 3 mom. gäller skatteplikten för fiktiva inkomster av interna transaktioner mellan ett utländskt företags fasta driftställe i Finland och andra delar av företaget som är belägna utomlands. I det föreslagna 3 mom. hänvisas det till fiktiva inkomster som hänförs till ett fast driftställe med stöd av den föreslagna 9 b § i inkomstskattelagen. Avsikten är alltså att de fiktiva inkomsterna ska beaktas vid beräkningen av inkomsten av näringsverksamhet i den omfattning som de med stöd av den föreslagna 9 b § i inkomstskattelagen kan hänföras till ett fast driftställe trots kravet på att inkomsten ska vara reell enligt 4 § 1 mom. i näringskattelagen. I det föreslagna nya 3 mom. föreskrivs det att de fiktiva inkomsterna ska vara skattepliktiga på det sätt som föreskrivs i denna lag. Hänvisningen på det sätt som föreskrivs i denna lag uttrycker att den fiktiva inkomsten, med undantag för kravet på realitet, ska vara sådan att den enligt näringskattelagen betraktas som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. Om den fiktiva inkomsten alltså består av en sådan prestation som enligt näringskattelagen särskilt föreskrivs som skattefri, kan den fiktiva inkomsten inte utgöra skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för ett fast driftställe. Med beaktande av det omfattande inkomstbegreppet i näringskattelagen kan det dock bedömas att fiktiva inkomster som hänför sig till ett fast driftställe i stor utsträckning är skattepliktiga. Till den del en intern transaktion består av en överföring av tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för 51 e § i näringskattelagen tillämpas i första hand den direktivbaserade specialitetsbestämmelse som ingår i den paragrafen. Hänvisningen på det sätt som föreskrivs i denna lag omfattar utöver bestämmelserna om skatteplikt för inkomst i princip också andra bestämmelser i näringskattelagen. Fiktiva inkomster som baserar sig på interna transaktioner ska till exempel i regel enligt prestationsprincipen periodiseras i enlighet med de allmänna principerna i näringskattelagen som intäkter för det skatteår under vilket motsvarande prestation har överlåtits.

7 §. I det nya 4 mom. föreskrivs det om avdragsgillheten för fiktiva utgifter och räntor som föranleds av interna transaktioner mellan ett fast driftställe i Finland och andra delar av det utländska företags delar i utlandet. På motsvarande sätt som det föreskrivs om inkomster i 4 § 3 mom. kan utgifterna beaktas vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet, trots kravet på reella utgifter enligt 7 § 1 mom. i näringskattelagen, i den omfattning som den föreslagna 9 b § i inkomstskattelagen gör det möjligt att hänföra de fiktiva utgifterna till ett fast driftställe.

Också i fråga om utgifter ska näringskattelagens bestämmelser om avdragsgillhet för utgifter beaktas när avdragsgillheten för fiktiva poster fastställs. Såsom beskrivs ovan i denna proposition gör artikeln om rörelseinkomster i modellskatteavtalet från 2010 det möjligt också för andra än finansinstitut att i större utsträckning än tidigare beakta fiktiva räntor. Avdragsgillheten för fiktiva räntor bestäms på motsvarande sätt som avdragsgillheten för räntor som betalats till utomstående och på dem kan bland annat de bestämmelser i 18 a § i näringskattelagen som begränsar avdragsgillheten för räntor bli tillämpliga. De fiktiva räntorna mellan det fasta driftstället och de övriga delarna av företaget betraktas som räntor som betalats till parter i koncerngemenskap, när 18 a § i näringskattelagen, som begränsar avdragsrätten för räntor, tillämpas. Om en intern transaktion som ger upphov till en fiktiv utgift består av

överföring av tillgångar, tillämpas vid fastställandet av utgiften i första hand 51 f § 1 mom. i näringskattelagen på de interna transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelsen i fråga.

Hänvisningen på det sätt som föreskrivs i denna lag omfattar också i fråga om utgifter andra bestämmelser i näringskattelagen än de som gäller utgifternas avdragsgillhet. Fiktiva utgifter som baserar sig på fiktiva interna transaktioner inom företaget periodiseras således i princip i enlighet med periodiseringsreglerna enligt näringskattelagen. Till exempel när en intern transaktion består av överföring av egendom till ett fast driftställe i Finland och det är fråga om sådan egendom vars anskaffningsutgift med stöd av näringskattelagen ska dras av som avskrivningar i beskattningen, ska den fiktiva utgift som överföringen av egendomen medför vid beräkningen av det fasta driftställets inkomst på motsvarande sätt dras av som avskrivningar. Då ska dock beaktas de fiktiva utgifternas karaktär som poster som endast påverkar beskattningen. I rättslitteraturen har det ansetts oklart om poster som grundar sig på interna transaktioner och som beror på beskattningen kan tas in i bokföringen och resultaträkningen.¹⁷ Då kan det bli aktuellt att bedöma förhållandet mellan de fiktiva utgifterna och kravet på bokföringsbundenhet för avskrivningar enligt 54 § 2 mom. i näringskattelagen. Det har inte uttryckligen tagits ställning till frågan om bokföringsbundenhet för avskrivningar för fasta driftställen i den offentligtgjorda rätts- eller beskattningspraxisen. Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt beslut HFD 2015:43 om icke skatteneutral verksamhetsöverlåtelse ansett att 54 § 2 mom. i näringskattelagen är en bestämmelse som hänför sig till periodisering av utgifter och som inte hindrar att en sådan utgift dras av som enligt de allmänna bestämmelserna i näringskattelagen är avdragsgill i beskattningen. Kravet på bokföringsbundenhet i 54 § 2 mom. i näringskattelagen kan således inte anses förhindra att sådana fiktiva utgifter dras av som enligt den bokföringslagstiftning som tillämpas på det fasta driftstället inte kan inkluderas i det fasta driftställets bokföring.

7.3 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

4 §. Avräkningens högsta belopp. Det föreslås att ett nytt 7 mom. fogas till 4 § i metodlagen. Bestämmelsen behövs eftersom förslagen till de nya 4 § 3 mom. och 7 § 4 mom. i näringskattelagen, som gäller skatteplikt för fiktiva inkomster av interna transaktioner mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget samt avdragsgillhet för utgifter och räntor, inte ska gälla situationer där det fasta driftstället är beläget någon annanstans än i Finland. Således utgör prestationer som inflyter på basis av interna transaktioner mellan en allmänt skattskyldig i Finland och ett fast driftställe utomlands, såsom royaltyer, räntor och prestationer för tjänster, inte fiktiva inkomster eller avdragsgilla utgifter som är skattepliktiga för ett företag som är allmänt skattskyldigt i Finland. Endast i särskilt föreskrivna situationer med utflyttningsbeskattning beaktas interna överföringar av tillgångar i beskattningen av allmänt skattskyldiga. Därför föreslås det att det i metodlagen tas in preciserande bestämmelser om att när dubbelbeskattning undanröjs i situationer med skatteavtal ska i beloppet av inkomsterna från en främmande stat beaktas de interna transaktionerna mellan ett allmänt skattskyldigt företag och dess fasta driftställe utomlands och inkomsterna och utgifterna i anslutning till dem i enlighet med 9 b § i inkomstskattelagen.

I modellskatteavtalet från 2010 förutsätter 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst att inkomsten allokeras till ett fast driftställe i enlighet med 2 punkten också när artikeln om undanröjande av

¹⁷ Torkkel, Timo, Ulkomaisen yhteisön tulon verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta, Verotus 4/2021, s. 406, Malmgrén, Marianne, Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä, Verotus 3/2011, s. 306–307.

dubbelbeskattning tillämpas. Också inkomst som enligt artikeln om rörelseinkomst i ett modellskatteavtal före 2010 ska allokeras till ett fast driftställe ska, om inte något annat följer av 3 punkten, hänföras i vardera avtalsslutande staten i enlighet med 2 punkten.

Den föreslagna bestämmelsen är tillämplig när interna transaktioner som prissätts på marknadsvillkor mellan ett fast driftställe och andra delar av samma företag utgör sådana inkomster eller utgifter som med stöd av artikeln om rörelseinkomst i skatteavtalet ska beaktas när dubbelbeskattning undanröjs. Paragrafen är tillämplig på prestationer som består av interna transaktioner mellan delar av ett företag, såsom vinsttillägg som uträknats för de faktiska kostnaderna för allmänna förvaltningstjänster, royaltyprestationer och räntor som huvudkontoret tillhandahåller och som enligt artikeln om rörelseinkomst i skatteavtalet ska beaktas vid allokeringen av det fasta driftställets inkomst. Interna transaktioner som prissätts på marknadsvillkor kan vid uträkningen av avräkningens högsta belopp enligt metodlagen minska eller öka beloppet av inkomster från främmande stater. Inkomster och utgifter som föranleds av interna transaktioner ska beaktas som skattepliktiga inkomster eller avdragsgilla utgifter som hänför sig till ett fast driftställes inkomst.

Bestämmelsen ska inte tillämpas i situationer utan skatteavtal. Utan skatteavtal har den andra jurisdiktionen ingen på ömsesidighet baserad skyldighet att iaktta principen om marknadsmässiga villkor vid allokeringen av ett fast driftställes inkomst. De nationella bestämmelserna i olika jurisdiktioner kan dessutom variera avsevärt i fråga om hur och i vilken omfattning de beskattar näringsinkomster som uppkommer inom deras territorier. I situationer utan skatteavtal kan dubbelbeskattningen, på samma sätt som för närvarande, undanröjas ensidigt med stöd av de allmänna bestämmelserna i metodlagen.

De eventuella konsekvenserna av den föreslagna bestämmelsen i metodlagen kan beskrivas med följande exempel. Exemplet beskriver inte på ett uttömmande sätt alla eventuella tillämpningssituationer.

Exempel 6.

Ett finländskt företag har ett fast driftställe i stat G. Finland har i skatteavtalet med stat G en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Royalty har allokerats mellan huvudkontoret i Finland och det fasta driftstället i stat G för beskattningen av det fasta driftstället i stat G. Således anses huvudkontoret i Finland ha fått intern royalty från det fasta driftstället i stat G. När dubbelbeskattning undanröjs i Finland beaktas företagets interna royalty vid uträkningen av avräkningens högsta belopp som om den vore en avdragsgill utgift som hänför sig till inkomsten från en främmande stat. Att royalty debiteras ett fast driftställe syns vid uträkningen av avräkningens högsta belopp för utländsk skatt som en faktor som minskar avräkningen. Beloppet av avdragsgill royalty minskar vid uträkningen av avräkningens högsta belopp nettobeloppet av inkomsterna från en främmande stat, eftersom till det fasta driftstället har hänförts mer utgifter i samma omfattning som den marknadsmässiga royaltyn.

Exempel 7.

Ett finländskt företag har ett fast driftställe i stat H. Finland har i skatteavtalet med stat H en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2010. Huvudkontoret i Finland anses köpa interna förvaltningstjänster från det fasta driftstället i stat H. När dubbelbeskattningen

undandröjs ska den marknadsmässiga debiteringen av förvaltningstjänster beaktas vid beräkningen av avräkningens högsta belopp som om den vore skattepliktig inkomst från en främmande stat. Debiteringen för förvaltningstjänster inverkar på beloppet av de utländska skatter som ska avräknas som en faktor som ökar avräkningen, eftersom till det fasta driftstället har hänförts mer inkomster i samma omfattning som debiteringen för förvaltningstjänster på marknadsvillkor.

Exempel 8.

En finländsk bank har ett fast driftställe i stat I. Finland har i skatteavtalet med stat I en bestämmelse som motsvarar artikeln om rörelseinkomst i modellskatteavtalet från 2008. Interna räntebetalningar har hänförts mellan det fasta driftstället och huvudkontoret, på basis av vilka det fasta driftstället anses betala ränta till huvudkontoret i Finland. Enligt kommentaren till OECD:s modellskatteavtal från 2008 bör företagets interna räntebetalningar beaktas i fråga om finansinstitut, såsom bankers, fasta driftställen. Således beaktas företagets interna räntebetalningar som utgifter med stöd av 2 punkten i artikeln om rörelseinkomst i skatteavtalet.

När dubbelbeskattningen undandröjs i Finland beaktas företagets interna marknadsmässiga ränta vid uträkningen av avräkningens högsta belopp som en avdragbar post som hänför sig till inkomst från en främmande stat. Att ränta debiteras ett fast driftställe syns vid uträkningen av avräkningens högsta belopp för utländsk skatt som en faktor som minskar avräkningen. Beloppet av avdragsgilla marknadsmässiga räntor minskar nettobeloppet av inkomsterna från främmande stater när avräkningens högsta belopp uträknas.

6 §. Undantagandemetoden med progressionsförbehåll. Det föreslås att 1 mom. ändras så att hänvisningen till inkomstskattelagens författningsnummer stryks, eftersom det föreslås att hänvisningen flyttas till det nya 4 § 7 mom. och hänvisningen till näringskattelagens författningsnummer stryks, eftersom det nämns redan i 5 §. Samtidigt korrigeras de övriga hänvisningarna till författningsnummer i paragrafen så att de anges i sin helhet. Momentet förblir till andra delar oförändrat.

8 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft vid ingången av 2027. Det föreslås att lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

Kläm

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 3 mom., sådant det lyder i lag 1549/1995, och
fogas till lagen en ny 9 b § som följer:

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

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 trots vad som föreskrivs i 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som i enlighet med 9 b § hänförs till detta fasta driftställe.

9 b §

Inkomst från ett fast driftställe

Om det på inkomsten från ett fast driftställe tillämpas ett av Finland ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och om avtalet förutsätter det, hänförs till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat, särskilt med avseende på dess interna transaktioner med andra delar av företaget, om det hade varit ett fristående och självständigt företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med beaktande av de funktioner som utförts, tillgångar som använts och risker som tagits såväl genom det fasta driftstället som genom andra delar av företaget.

Om det på inkomsten från det fasta driftstället tillämpas ett av Finland ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning vars bestämmelser om inkomst av rörelse avviker från 1 mom., hänförs inkomsten till det fasta driftstället i enlighet med bestämmelserna i ett sådant skatteavtal.

Om ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte tillämpas på inkomsten från ett fast driftställe, ska till det fasta driftstället hänföras den inkomst som det kan antas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det hade varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och driftstället självständigt beslutat om affärstransaktioner med det företag vars fasta driftställe det är, om inte något annat följer av att utgifterna för det fasta driftstället ska godtas som hänförliga till det fasta driftstället, inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna har uppkommit i den stat där det fasta driftstället finns eller någon annanstans.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

2.

Lag

om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 4 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan paragrafen lyder delvis ändrad i lag 1569/2019, ett nytt 3 mom. och till 7 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 308/2019 och 1569/2019, ett nytt 4 mom. som följer:

4 §

Fiktiva inkomster som enligt 9 b § i inkomstskattelagen ska hänföras till ett fast driftställe, och som den skattskyldige har på basis av interna transaktioner mellan ett fast driftställe i Finland och den skattskyldiges huvudkontor eller fasta driftställe i en annan stat är skattepliktiga på det sätt som föreskrivs i denna lag.

7 §

Fiktiva utgifter och räntor som enligt 9 b § i inkomstskattelagen ska hänföras till ett fast driftställe, och som den skattskyldige har på basis av interna transaktioner mellan ett fast driftställe i Finland och den skattskyldiges huvudkontor eller fasta driftställe i en annan stat är avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i denna lag.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

3.

Lag

om ändring av 4 och 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995) 6 § 1 mom.
och
fogas till 4 §, sådan den lyder i lagarna 1360/2009, 1568/2019 och 162/2020, ett nytt 7 mom.
som följer:

4 §

Avräkningens högsta belopp

Om den skattskyldige enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning har ett fast driftställe i en annan avtalsslutande stat, ska 9 b § i inkomstskattelagen (1535/1992) beaktas i de uträkningar som avses i denna paragraf.

6 §

Undantagandemetoden med progressionsförbehåll

Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, sammanslutning och dödsbo. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget (*undantagandemetoden med progressionsförbehåll*). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten, om inte annat föreskrivs någon annanstans. Utgifterna och räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967). Avdraget för skatterna på inkomsterna görs från de olika skatterna i den proportion de står till varandra.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

Helsingfors den 6 november 2025

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

1.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 3 mom., sådant det lyder i lag 1549/1995, och
fogas till lagen en ny 9 b § som följer:

Gällande lydelse

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet.

Föreslagen lydelse

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

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 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

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 *trots vad som föreskrivs i* 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som *i enlighet med 9 b §* hänför sig till detta fasta driftställe.

9 b §

Inkomst från ett fast driftställe

Om det på inkomsten från ett fast driftställe tillämpas ett av Finland ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och om avtalet förutsätter det, hänförs till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat, särskilt med avseende på dess interna transaktioner med andra delar av företaget, om det hade varit ett fristående och självständigt företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med beaktande av de funktioner som utförts, tillgångar som använts och risker som tagits såväl genom det fasta

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

driftstället som genom andra delar av företaget.

Om det på inkomsten från det fasta driftstället tillämpas ett av Finland ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning vars bestämmelser om inkomst av rörelse avviker från 1 mom., hänförs inkomsten till det fasta driftstället i enlighet med bestämmelserna i ett sådant skatteavtal.

Om ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte tillämpas på inkomsten från ett fast driftställe, ska till det fasta driftstället hänföras den inkomst som det kan antas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det hade varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och driftstället självständigt beslutat om affärstransaktioner med det företag vars fasta driftställe det är, om inte något annat följer av att utgifterna för det fasta driftstället ska godtas som hänförliga till det fasta driftstället, inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna har uppkommit i den stat där det fasta driftstället finns eller någon annanstans.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.

2.

Lag

om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till 4 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan
paragrafen lyder delvis ändrad i lag 1569/2019, ett nytt 3 mom. och till 7 §, sådan den lyder
delvis ändrad i lagarna 308/2019 och 1569/2019, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

4 §

Föreslagen lydelse

4 §

Fiktiva inkomster som enligt 9 b § i inkomstskattelagen ska hänföras till ett fast driftställe, och som den skattskyldige har på basis av interna transaktioner mellan ett fast driftställe i Finland och den skattskyldiges huvudkontor eller fasta driftställe i en annan stat är skattepliktiga på det sätt som föreskrivs i denna lag.

7 §

7 §

Fiktiva utgifter och räntor som enligt 9 b § i inkomstskattelagen ska hänföras till ett fast driftställe, och som den skattskyldige har på basis av interna transaktioner mellan ett fast driftställe i Finland och den skattskyldiges huvudkontor eller fasta driftställe i en annan stat är avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i denna lag.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2027.*

3.

Lag

om ändring av 4 och 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995) 6 § 1 mom.
och
fogas till 4 §, sådan den lyder i lagarna 1360/2009, 1568/2019 och 162/2020, ett nytt 7 mom.
som följer:

Gällande lydelse

4 §

Avräkningens högsta belopp

Föreslagen lydelse

4 §

Avräkningens högsta belopp

Om den skattskyldige enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning har ett fast driftställe i en annan avtalslutande stat, ska 9 b § i inkomstskattelagen (1535/1992) beaktas i de uträkningar som avses i denna paragraf.

6 §

Undantagandemetoden med progressionsförbehåll

Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, sammanslutning och dödsbo. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget (*undantagandemetoden med progressionsförbehåll*). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten, om inte *något* annat stadgas på annat ställe. Utgifterna och

6 §

Undantagandemetoden med progressionsförbehåll

Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, sammanslutning och dödsbo. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget (*undantagandemetoden med progressionsförbehåll*). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten, om inte annat föreskrivs någon annanstans. Utgifterna och

Gällande lydelse

räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen (1535/93), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/67). Avdraget för skatterna på inkomsterna görs från de olika skatterna i den proportion de står till varandra.

Föreslagen lydelse

räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967). Avdraget för skatterna på inkomsterna görs från de olika skatterna i den proportion de står till varandra.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid
beskattningen för 2027.*
