

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 10 § i inkomstskattelagen och om återkallande av reservationen mot artikel 9 i den multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster samt lämnande av meddelanden

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen ändras. Enligt förslaget ska även inkomst som förvärvats vid indirekt överlåtelse av fast egendom betraktas som inkomst som förvärvats i Finland. Sådan inkomst kan exempelvis vara inkomst som förvärvats vid överlåtelse av aktier i ett utländskt bolag som via ett annat bolag äger fast egendom i Finland. Den föreslagna ändringen gör det möjligt att vid indirekta överlåtelser av fastigheter utnyttja den beskattningsrätt som i de nyaste skatteavtalen tilldelats Finland i egenskap av den stat där fastigheten är belägen.

Ändringens konsekvenser i fråga om skatteintäkterna är sporadiska och beror på huruvida fast egendom som ägs indirekt här säljs och vilket skatteavtal som tillämpas på överlåtelsen. Ungefär hälften av de skatteavtal som Finland ingått följer den gamla modellen, enligt vilken beskattning av indirekt överlåtelse av fastigheter inte är möjlig. Sådana skatteavtalsstater är bland annat Argentina, Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Österrike. Dessutom förutsätter tillämpningen av beskattningsrätten att säljaren inte kan jämföras med en aktör som är befriad från skatt i Finland.

Dessutom föreslås det att reservationen mot artikel 9 i den multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster återtas och att ett nytt meddelande lämnas samt att det meddelande som lämnades i samband med anslutningen till konventionen ändras. I samband med godkännandet av konventionen lämnade Finland bland annat en reservation om att inte på sina skatteavtal tillämpa artikel 9 om realisationsvinst på grund av överlåtelse av sådana aktier eller intressen vars värde huvudsakligen härrör från fast egendom.

Återkallandet av reservationen gör det möjligt att när det gäller vissa gamla skatteavtal få beskattningsrätten i fråga om indirekt överlåtelse av fastigheter att motsvara OECD:s nuvarande modell, utan bilaterala skatteavtalsförhandlingar.

Återkallandet av reservationen och meddelandena om tillämpningen av konventionen ska lämnas till depositarien för konventionen som ska underrätta de andra parterna i konventionen om meddelandena. Ändringen kan tillämpas på händelser som medför källskatt tidigast den 1 januari det år som följer närmast efter utgången av en period på sex månader från den dag då depositarien delger meddelandet.

Lagförslaget hänför sig till rekommendationerna i rapporten från den arbetsgrupp som i enlighet med regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering utreder källskatt på vinstutdelning och en reform av beskattningen av vinster från fastighetsinvesteringar samt utgör en del av de åtgärder för att stärka skattebasen som regeringen enades om vid budgetförhandlingarna.

Den föreslagna lagen avses träda i kraft våren 2023.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	3
1 Bakgrund och beredning	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Beredning.....	3
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	3
2.1 Internationell beskattning	3
2.1.1 Hemviststat och källstat	3
2.1.2 Internationell dubbelbeskattning och hur den förhindras.....	4
2.1.3 Skatteavtalets förhållande till nationell lagstiftning.....	4
2.2 Finlands skatteavtal och vinst vid överlåtelse av fastighet	5
2.3 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen.....	6
2.4 Beskattning av vinst vid överlåtelse av fastighet.....	7
2.4.1 Byggnad på arrendemark jämte besittningsrätt.....	7
2.4.2 Överlåtelse av besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning	8
2.4.3 Aktier i finländska bostadsaktiebolag eller ömsesidiga fastighetsbolag.....	9
2.4.4 Bolagsform och hemviststat.....	9
2.4.5 Föremål för handel på en erkänd fondbörs.....	10
2.4.6 Tidsgräns för innehav.....	11
2.5 Projektet för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster (BEPS-projektet).....	11
2.5.1 Allmänt.....	11
2.5.2 Konventionens ändamål och särdrag.....	11
2.5.3 Reservationer	12
2.6 Bedömning av nuläget	13
3 Målsättning	13
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	14
4.1 De viktigaste förslagen	14
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	16
5 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet.....	17
5.1 Sverige.....	17
5.2 Norge	18
5.3 Danmark	18
5.4 Storbritannien	18
5.5 Tyskland	19
5.6 Sammanfattning.....	19
6 Remissvar	19
7 Samband med andra propositioner	21
8 Ikraftträdande.....	21
9 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning	21
LAGFÖRSLAG	24
Lag om ändring av 10 § i inkomstskattelagen.....	24
MEDDELANDEN.....	26
BILAGA	29
PARALLELTEXT	29
Lag om ändring av 10 § i inkomstskattelagen.....	29

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Enligt regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering utreder regeringen före 2022 möjligheterna att ta ut en skälig skatt på utländska fonders och andra skattefria samfunds vinster från fastighetsinvesteringar.

Finansministeriet har tillsatt en arbetsgrupp som utreder källskatt på vinstutdelning och en reform av beskattningen av vinster från fastighetsinvesteringar. Arbetsgruppens rapport färdigställdes den 8 juni 2021 (Finansministeriets publikationer 2021:31, på finska).

Arbetsgruppen ansåg bland annat att

det med tanke på stärkandet av skatteunderlaget är motiverat att ändra 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen så att den beskattningsrätt som fastställs i skatteavtalen kan utnyttjas i större omfattning än tidigare. Vid bedömningen av ändringen bör man dock beakta konkurrenskraften i förhållande till jämförelseländerna.

Ändringen av inkomstskattelagen kan eventuellt omfatta även överlåtelser utförda av utländska så kallade fastighetsholdingbolag samt överlåtelser av andelar i kommanditbolag eller specialplaceringsfonder som investerar i fastigheter. Det kan vara befogat att utesluta bolag som är noterade på en fondbörs ur tillämpningsområdet. I fråga om andra juridiska strukturer kan det också vara motiverat att överväga någon slags avgränsning så att situationer som gäller en bred ägarbas inte omfattas av tillämpningsområdet.

1.2 Beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet.

Propositionen var på remiss mellan den 3 augusti och den 9 september 2022 och utlåtanden om den begärdes av de viktigaste intressentgrupperna. Beredningsunderlaget till propositionen är offentligt tillgängligt på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt, identifieringskod [VM012:00/2022](https://doi.org/10.26434/chem:VM012:00/2022).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Internationell beskattning

2.1.1 Hemviststat och källstat

Stater beskattar i regel fysiska personer som är bosatta inom deras territorium och inhemska samfund för deras globala inkomster. Det är således fråga om en allmän skattskyldighet som grundar sig på hemvistprincipen. Staterna beskattar förutom de allmänt skattskyldiga också fysiska personer som är bosatta någon annanstans och utländska samfund för de inkomster de har i staten i fråga. Personer som är bosatta utomlands beskattas således i enlighet med källstatsprincipen som begränsat skattskyldiga.

Även i Finland baserar sig skattskyldigheten i första hand på boende. I 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs det om allmän och begränsad skattskyldighet. Skyldiga att betala skatt på inkomst är enligt 1 mom. 1 punkten i den paragrafen ”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*)”. I Finland är allmänt skattskyldiga skyldiga att betala skatt i Finland för sina globala inkomster. Skatteplikten i fråga om allmänt skattskyldigas inkomst påverkas i allmänhet inte när det gäller den nationella lagstiftningen av huruvida inkomsten förvärvas i Finland eller någon annanstans.

Dessutom beskattar Finland inkomst som förvärvats här. Skyldiga att betala skatt på inkomst i Finland är enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen 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 9 § 3 mom. i inkomstskattelagen föreskrivs det dessutom att om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 9 § 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe. I 10 § i inkomstskattelagen finns en förteckning med exempel på inkomster som betraktas som inkomst som förvärvats i Finland.

2.1.2 Internationell dubbelbeskattning och hur den förhindras

Eftersom staterna beskattar både alla inkomster i fråga om dem som är bosatta där (*hemvistprincipen*) och de inkomster som förvärvats där (*källstatsprincipen*), är en inkomsttagare i en gränsoverskridande situation i princip skyldig att betala skatt för samma inkomst både i sin hemviststat och i källstaten. Detta kallas för internationell dubbelbeskattning.

Man försöker förhindra internationell dubbelbeskattning genom bilaterala skatteavtal mellan stater. I skatteavtalen ingår alltid en bestämmelse, med stöd av vilken man i enskilda fall kan fastställa en persons hemviststat enligt skatteavtalet. Den andra avtalsstaten är då källstat. Beskattningsrätten i fråga om särskilda inkomsttyper fördelas i avtalet mellan hemviststaten och källstaten. I allmänhet undanröjer hemviststaten den internationella dubbelbeskattningen. Det sker antingen genom att den skatt som betalats i källstaten dras av från den skatt som ska betalas i hemviststaten på samma inkomst (*avräkningsmetoden*) eller genom att inkomsten befrias från skatt i hemviststaten (*undantagandemetoden*).

2.1.3 Skatteavtalets förhållande till nationell lagstiftning

Enligt 95 § 1 mom. i grundlagen sätts de bestämmelser i fördrag och andra internationella förpliktelser som hör till området för lagstiftningen i kraft genom lag. I övrigt sätts internationella förpliktelser i kraft genom förordning. Hierarkiskt sett ska bestämmelserna i ett fördrag som har satts i kraft i Finland jämföras med och vid domstolar och förvaltningsmyndigheter också tillämpas på samma sätt som Finlands nationella lagstiftning. Ett skatteavtal är ett fördrag och riksdagen godkänner de bestämmelser i skatteavtalet som hör till området för lagstiftningen så att de gäller som lag. I egenskap av speciallagstiftning anses skatteavtalen gå före annan nationell lagstiftning. Finland har gällande skatteavtal som baserar sig på OECD:s modellavtal för skatter med närmare 80 jurisdiktioner.

Beskattningsrätten kan dock inte enbart grunda sig på ett skatteavtal. Genom ett skatteavtal fördelar parterna beskattningsrätten i fråga om olika inkomstslag mellan hemviststaten och källstaten. Ett avtal medför inte som sådant beskattningsrätt, utan bestämmelser om beskattningsrätten utfärdas nationellt genom en lag, vars tillämpning skatteavtalet kan begränsa.

2.2 Finlands skatteavtal och vinst vid överlåtelse av fastighet

Finlands skatteavtalspolitik följer till stor del det modellavtal för skatter som godkänts av OECD:s medlemsstater och kommentarerna till avtalet. Utgångspunkten i OECD:s modellavtal¹ när det gäller inkomst från fast egendom är att den stat där fastigheten är belägen har beskattningsrätt.

Enligt artikel 13 i OECD:s modellavtal kan överlåtelsevinst som förvärvats vid överlåtelse av fast egendom beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen. Inkomst från fast egendom är alltid nära ekonomiskt bunden till den stat där egendomen är belägen. Enligt OECD:s modellavtal kan också den stat där fastigheten är belägen få beskattningsrätt när det gäller inkomst som förvärvats vid överlåtelse av aktier i sådana samfund eller andelar i andra sådana enheter som äger fast egendom.

Artikel 13 stycke 1 i OECD:s modellavtal:

Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

Artikel 13 stycke 4 i OECD:s modellavtal:

Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other State.

I de skatteavtal som Finland ingått avtalas det på flera olika sätt om beskattningsrätten när det gäller inkomst som förvärvats vid överlåtelse av fast egendom. Den stat där en fast egendom är belägen har alltid rätt att beskatta inkomst som förvärvats vid överlåtelse av den fasta egendomen. I allmänhet möjliggör Finlands skatteavtal också beskattning av vinst som förvärvats vid överlåtelse av aktier i finländska bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag. Undantag från detta utgör bland annat skatteavtalen med Egypten (FördrS 12/1966) och Japan (FördrS 43/1972) som inte möjliggör beskattning av vinst som förvärvats vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag.

Ungefär hälften av de skatteavtal som Finland ingått ger beskattningsrätt också när det gäller indirekt överlåtelse av fast egendom. Enligt dessa skatteavtal tillåts den stat där fastigheten är belägen att beskatta en person som är bosatt i den andra avtalsstaten för inkomst av överlåtelse av aktier eller andra andelar i ett bolag, om mer än hälften av bolagets tillgångar utgörs av fast egendom i den andra avtalsstaten. Vinst som förvärvats vid överlåtelse av en fastighet som ägs

¹ OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

indirekt kan då beskattas i den stat där fastigheten är belägen. Ett villkor för beskattningsrätt vid överlåtelse av indirekt innehav är ofta att mer än 50 procent av tillgångarna hos bolaget i fråga består av, eller huvudsakligen består av, fast egendom i den andra avtalsstaten. En sådan formulering utvidgar beskattningsrätten till att också gälla aktier, andelar eller andra rättigheter i sådana enheter vars tillgångar omfattar både fast egendom och till exempel aktier i ett bostadsaktiebolag.

Enligt artikel 13.2 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna (FördrS 26/1997) krävs det att bolagets tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som än belägen i en annan avtalsstat. Ett så omfattande krav på ägande är exceptionellt i Finlands skatteavtal.

2.3 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen

Finland kan dock inte alltid i egenskap av den stat där fastigheten är belägen utnyttja den beskattningsrätt som allokerats i ett skatteavtal, eftersom det har ansetts att 10 § i inkomstskattelagen inte möjliggör beskattning av överlåtelse av indirekt innehav av fast egendom.

I 10 § i inkomstskattelagen konstateras det att "[i]nkomst som förvärvats i Finland är bland annat", och efter det följer en förteckning med exempel på inkomster som betraktas som förvärvade i Finland. Det är fråga om en förteckning med exempel och den betraktas inte som uttömmande. I rättslitteraturen har det ansetts att även om förteckningen i 10 § i inkomstskattelagen inte är uttömmande har förteckningen betraktats som uttömmande i fråga om de inkomsttyper som nämns i förteckningen. Grunden till en sådan tolkning har varit beskattningens lagbundenhet, och det har ansetts problematiskt att omfattningen av beskattningen av begränsat skattskyldiga fastställs genom en förteckning med exempel. Lagstiftningen om beskattning bör vara så noggrant avgränsad att de skattskyldiga kan avgöra om en inkomst är skattepliktig, och så att skattemyndigheterna har så lite utrymme som möjligt för prövning från fall till fall. Lagbundenheten talar för att sådana inkomster som inte ingår i exempelförteckningen inte utan starka grunder ska betraktas som inkomster som förvärvats i Finland.

Enligt 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen betraktas som inkomst som förvärvats i Finland sådan vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen här eller av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelslag, av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här.

Högsta förvaltningsdomstolen tog ställning till tolkningen av 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen i sitt beslut (HFD 2013:101). I motiveringen till beslutet konstaterades det bland annat att

den första meningen i 10 § i inkomstskattelagen visar att inkomst som förvärvats i Finland inte på ett uttömmande sätt definieras i bestämmelsen. Det finns dock en uttrycklig bestämmelse som gäller vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen här eller av sådana aktier eller andelar i aktiebolag eller andelslag som avses i bestämmelsen, nämligen 10 punkten i den paragrafen, där överlåtelsevinst som har uppkommit i Finland i fråga om sådan egendom definieras. Enligt högsta förvaltningsdomstolen är det inte motiverat att tolka denna bestämmelse om omfattningen av Finlands beskattningsrätt i vidare bemärkelse än ordalydelsen. Därmed kan bestämmelsen inte tolkas så att ett holdingbolag som är delägare i ett fastighetsbolag på grundval av ett sådant aktieinnehav kan betraktas som ett sådant fastighetsbolag som avses i bestämmelsen.

Efter högsta förvaltningsdomstolens beslut bör det anses att om mer än 50 procent av ett bolags eller andelslags samtliga tillgångar indirekt utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här, kan vinst som har uppkommit vid överlåtelse av aktierna eller andelarna inte betraktas som inkomst som förvärvats i Finland. Detta utesluter bland annat överlåtelsevinst från aktier i situationer där samtliga tillgångar hos det bolag som emitterat aktierna indirekt utgörs av endast fast egendom som är belägen här, såsom exempelvis aktier i ett annat bolag som äger fastigheter eller i ett bostadsaktiebolag.

2.4 Beskattning av vinst vid överlåtelse av fastighet

2.4.1 Byggnad på arrendemark jämte besittningsrätt

Enligt 6 § i inkomstskattelagen tillämpas bestämmelserna om fastigheter i denna lag också på sådana byggnader, konstruktioner och andra inrättningar på annans mark som tillsammans med besittningsrätten till marken kan överlåtas till tredje man utan att markägaren hörs. I bestämmelsen definieras således inte begreppet fastighet, utan det anges när bestämmelserna om fastigheter ska tillämpas på byggnader, konstruktioner eller andra inrättningar. I 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen avses med fastighet en fastighet enligt 6 § i samma lag.

I 14 kap. 2 § i jordabalken (540/1995) anges det när den som innehar jordlegorätt och annan tidsbestämd nyttjanderätt till någon annans mark är skyldig att ansöka om inskrivning av denna rätt. Där preciseras samtidigt också hurdan besittningsrätt som avses i 6 § i inkomstskattelagen. Enligt 14 kap. 2 § i jordabalken:

”Den som innehar jordlegorätt och annan tidsbestämd nyttjanderätt till någon annans mark är skyldig att ansöka om inskrivning av denna rätt, om den får överföras på tredje man utan att fastighetsägaren hörs och om det på området finns eller enligt avtal får uppföras byggnader eller anläggningar som tillhör rättsinnehavaren. Ansökan om inskrivning skall göras när nyttjanderätten har upplåtits eller när rättsinnehavaren har fått nyttjanderätten genom en överlåtelse eller något annat förvärv.”

Arrende- eller nyttjanderätten ska således vara tidsbunden, överförbar och ge rättsinnehavaren (arrendatorn) rätt att ha eller uppföra byggnader eller anordningar på området. Kommuner hyr ofta ut markområden som de äger för att användning till bostäder eller något annat ändamål. Dessutom byggs industrianläggningar, köpcentrum och fritidsbyggnader på sådana utarrenderade markområden. I vissa fall har den tidsbundna och överförbara arrenderätten till ett markområde ett större ekonomiskt värde än en byggnad som är belägen på sådan mark.

I 6 § i inkomstskattelagen framförs det tydligt att en byggnad inte betraktas som en fastighet, även om den tillsammans med besittningsrätten till marken kan överlåtas till tredje man utan att markägaren hörs.

Enligt artikel 6 i OECD:s modellavtal för skatter har uttrycket ”fast egendom” den betydelse som det har enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen.

2. The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable

property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.

I Finlands skatteavtal har man för tydlighetens skull strävat efter att lägga till ordet ”byggnad” i den förteckning där det avtalas om vad som alltid ska anses vara fast egendom, eftersom byggnader på arrendemark enligt finsk lag inte betraktas som fastigheter, även om bestämmelser som gäller fastigheter i vissa situationer kan tillämpas på dem.

Inkomstskattelagens 6 § är problematisk med tanke på den besittningsrätt som nämns i paragrafen. I bestämmelsen anges det på vilka slags byggnader eller konstruktioner bestämmelserna om fastigheter ska tillämpas. Det sägs dock inte entydigt att bestämmelserna om fastigheter också ska tillämpas på den besittningsrätt som överförs i samband med överlåtelsen av en byggnad. På grund av den restriktiva tolkning som högsta förvaltningsdomstolen kräver kan det vara problematiskt att inkludera besittningsrätten till ett markområde i inkomst som förvärvats i Finland.

2.4.2 Överlåtelse av besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning

Nykänen och Räbinä har tagit ställning till överlåtelse av besittningsrätten, nyttjanderätten och rätten till avkastning² i fråga om egendom. Enligt dem

torde förutom vinst som har uppkommit vid överlåtelse av äganderätten till sådan egendom som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen även vinst som uppkommer vid överlåtelse av besittningsrätten, nyttjanderätten eller rätten till avkastning i fråga om egendomen kunna betraktas som inkomst som förvärvats i Finland, eftersom bestämmelserna om överlåtelsevinst ska tillämpas på överlåtelse av besittningsrätt, nyttjanderätt och rätt till avkastning (HFD 2009:13).

Också Pekka Nykänen³ har ansett att

vinst som har uppkommit vid överlåtelse av besittningsrätten, nyttjanderätten eller rätten till avkastning i fråga om sådan egendom som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen torde kunna betraktas som inkomst som förvärvats i Finland, eftersom bestämmelserna om överlåtelsevinst ska tillämpas på överlåtelse av besittningsrätt, nyttjanderätt och rätt till avkastning (HFD 2009:13). Åtminstone torde inkomst som förvärvats vid överlåtelse av sådan besittningsrätt till en fastighet eller bostadsaktier eller sådan rätt till avkastning från en fastighet eller bostadsaktier som ägaren vid överlåtelse mot vederlag eller utan vederlag förbehållit sig själv vara inkomst som förvärvats i Finland. Det är fråga om överlåtelse av en fastighet eller lägenhetsaktie i Finland som sker i flera delar, där den vinst som uppkommit vid varje skede bör betraktas som inkomst som förvärvats i Finland. I fråga om besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning som erhållits som gåva eller genom testamente är situationen mer oklar, eftersom den som överläter rätten i dessa situationer inte har ägt den tillgång som han eller hon har en rätt till som är mer begränsad än äganderätten.

² Nykänen och Räbinä, Verotus 1/2014, s. 28 (på finska).

³ Pekka Nykänen: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus (2015) s. 186 (Beskattningen av begränsat skattskyldiga, på finska).

Med hänsyn till det ovan beskrivna kravet på lagbundenhet och den restriktiva tolkning av 10 § i inkomstskattelagen som högsta förvaltningsdomstolen kräver, kan det anses svårt att betrakta överlåtelse av besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning som inkomst som förvärvats i Finland enbart på den grunden att det är fråga om överlåtelsevinst.

Enligt artikel 6.2 i OECD:s modellavtal för skatter ska begreppet ”fast egendom” också omfatta bland annat de rättigheter på vilka bestämmelserna om fast egendom i privaträtten tillämpas samt nyttjanderätten till fast egendom. Till denna del ingår överlåtelse av både besittningsrätt till en byggnad på arrendemark och annan besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning i det som avses med fast egendom i modellavtalet.

2.4.3 Aktier i finländska bostadsaktiebolag eller ömsesidiga fastighetsbolag

Enligt finsk lagstiftning betraktas aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag inte som fast egendom. Därför har också ett omnämnande av dessa fogats till definitionen av fastighet i de skatteavtal som Finland ingått. Ett sådant finns till exempel i artikel 6.4 i skatteavtalet mellan Finland och Spanien (FördrS 32/2018):

”Om innehav av aktier eller andelar eller andra rättigheter direkt eller indirekt berättigar deras ägare att besitta fast egendom, får inkomst, som förvärvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av sådan besittningsrätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.”

Finland har med stöd av inkomstskattelagen rätt att beskatta vinst som förvärvats vid överlåtelse av aktier i finländska bostadsaktiebolag eller ömsesidiga fastighetsbolag, utan att ett skatteavtal utgör ett hinder för beskattningsrätten, förutsatt att den begränsat skattskyldiges hemviststat inte är Egypten eller Japan.

2.4.4 Bolagsform och hemviststat

I 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen talas det om finska bostadsaktiebolag eller andra aktiebolag eller andelslag. När beskattningsrätten i fråga om en fastighet som ägs indirekt i skatteavtalen tilldelas den stat där fastigheten är belägen begränsas inte hemviststaten för den enhet som äger fastigheten. Eftersom det är fråga om ett avtal mellan två jurisdiktioner kan enhetens hemviststat också vara den andra avtalsstaten.

I avtalen ingår begränsningar som gäller ägarens juridiska konstruktion. I de snävaste fallen är det i avtalet fråga om överlåtelse av aktier eller andra andelar i ett bolag. I vidaste bemärkelse möjliggör skatteavtalen beskattning av vinst som uppkommit vid överlåtelse av aktier eller därmed jämförbara andelar i en enhet som besitter fast egendom. Då begränsar den juridiska formen på den enhet som besitter förmögenheten inte utnyttjandet av beskattningsrätten.

I vissa skatteavtal omfattar formuleringen förutom överlåtelse av aktier i ett bolag också överlåtelse av andelar i en sammanslutning eller en trust. Sådana är till exempel artiklarna om realisationsvinst i skatteavtalen med Irland (FördrS 88/1993) och Storbritannien (FördrS 2/1970). Motsvarande formuleringar finns också i vissa andra avtal.

Som exempel kan nämnas stycke 1 och 2 i artikel 14 om realisationsvinst i skatteavtalet med Storbritannien (FördrS 8/1987):

1. Vinst, som i en avtalsslutande stat bosatt person förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som anges i artikel 7 punkt 2 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Vinst, som person bosatt i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av:

a) aktie eller annan andel i bolag, med undantag för aktier som noteras på en godkänd fondbörs, av vars värde mer än hälften direkt eller indirekt härrör från fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten, eller

b) andel i sammanslutning eller förmögenhet förvaltd till förmån för annan person (trust), vars tillgångars värde till mer än hälften härrör från fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten eller av aktie eller annan andel i bolag som avses i punkt a) ovan,

får beskattas i denna andra stat. (8.8.1997/742, FördrS 63)

2.4.5 Föremål för handel på en erkänd fondbörs

I flera av Finlands skatteavtal finns bestämmelser där beskattningsrätten i fråga om fastigheter som ägs indirekt inte har tilldelats den stat där fastigheten är belägen, om aktierna eller andelarna eller de andra rättigheterna i det ägande bolaget eller subjektet är föremål för handel på en erkänd eller godkänd fondbörs. Till exempel artikeln om realisationsvinst i skatteavtalen med Irland och Storbritannien utesluter börsnoterade aktier från tillämpningsområdet, även om de andra villkoren uppfylls. Motsvarande formuleringar finns också i vissa andra avtal. I skatteavtalet mellan Finland och Irland definieras vad som avses med uttrycket ”erkänd fondbörs”. För Irlands del avses den fondbörs som kallas the Stock Exchange – Irish och för Finlands del Helsingfors Fondbörs. Dessutom kan uttrycket avse någon annan fondbörs som de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kommit överens om.

På grund av detta är det motiverat att överväga om det är ändamålsenligt att utelämna dessa i den nationella författningen. När det gäller tillämpningen av bestämmelsen är det avgörande hur omfattande och aktiv handeln med sådana aktier, andelar eller rättigheter är.

En förutsättning för tillämpningen av en sådan bestämmelse skulle vara att över hälften av investeringsenhetens totala förmögenhet utgörs av finländska fastigheter. Dessutom ska aktierna, andelarna eller de andra rättigheterna i en sådan enhet vara föremål för handel på en fondbörs. En utländsk investeringsenhet uppfyller inte nödvändigtvis dessa villkor, om det inte är fråga om en placeringsfond som fokuserar på finländska fastigheter. Med tanke på diversifieringen av investeringar skulle en sådan speciell investering kanske inte vara förnuftig, men som en del av en bredare investeringsportfölj kan den vara en fungerande lösning. En viktig fråga är hur motiverat det är att överlåtelsevinsten av en sådan investering inte omfattas av Finlands nationella beskattningsrätt.

En möjlig begränsning gäller också finländska noterade subjekt som är koncentrerade på fastighetsinvesteringar. Handeln med aktier i bolag som är börsnoterade i Finland kan vara mycket aktiv. Utan begränsning är den överlåtelsevinst som erhålls av en person som är begränsat skattskyldig i Finland skattepliktig inkomst, beroende på det skatteavtal som ingåtts med personens hemviststat. Det kan vara svårt för både Skatteförvaltningen och de skattskyldiga att hantera en sådan helhet och verkställa beskattningen i rätt tid.

2.4.6 Tidsgräns för innehav

År 2017 ändrades artikel 13 i OECD:s modellavtal bland annat så att den också omfattar situationer där aktier eller med dem jämförbara andelar får ett värde baserat på i första hand fast egendom när som helst under de 365 dagar som föregår överlåtelsen i stället för endast vid tidpunkten för överlåtelsen av egendomen. Med hjälp av denna ändring kan sådana situationer beaktas där annan egendom överförs till ett samfund före överlåtelsen av aktier eller andra motsvarande andelar i samfundet. Genom att tillföra mer annan egendom kan man minska den relativa andelen egendom som utgörs av fast egendom, vilket innebär att andelen vid tidpunkten för överlåtelsen av aktierna kan vara 50 procent eller lägre. Eftersom ändringen i modellavtalet är så ny har Finland inga sådana gällande skatteavtal där den ändrade bestämmelsen ingår.

Det är oklart i vilken utsträckning de allmänna bestämmelserna om kringgående av skatt kan tillämpas i Finland på en sådan rättshandling, och det avgörs i sista hand utifrån rättspraxis. Införlivandet av en sådan bestämmelse i den nationella lagstiftningen skulle i framtiden förhindra att det uppstår tolkningsfrågor och således öka rättssäkerheten.

2.5 Projektet för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster (BEPS-projektet)

2.5.1 Allmänt

Projektet för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster (Project to Tackle Base Erosion and Profit Shifting), nedan *BEPS-projektet*, inleddes år 2013 med publikationen Addressing Base Erosion and Profit Shifting av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD). BEPS-projektet resulterade i en helhet med 15 rapporter om de åtgärder genom vilka man strävar till att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster. Utöver fyra minimikrav ingår i rapporterna rekommendationer och bästa praxis. Två av de fyra minimikraven gäller skatteavtal. Dessa är bestämmelser för att förhindra missbruk av skatteavtalen och effektivisera tvistlösningen. De två andra minimikraven berör land-för-land-rapportering och slopande av skadlig skattepraxis.

Som en del av BEPS-projektet grundades en ad hoc-grupp, vars uppgift var att förhandla om en multilateral konvention för att de åtgärder inom BEPS-projektet som gäller skatteavtal ska kunna genomföras. Ad hoc-gruppen godkände texten till den multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, nedan *konventionen*, den 24 november 2016. Konventionen är i kraft och dess nummer i fördragsserien är 21 och 22/2019.

2.5.2 Konventionens ändamål och särdrag

Syftet med konventionen är att ge staterna ett rättsligt medel genom vilket de snabbt och effektivt, dvs. genom en enda underskrift och ett godkännandeförfarande, i sina egna skatteavtalsnätverk kan införliva de ändringar i fråga om skatteavtalen som BEPS-projektet medför. Dessa ändringar är de minimikrav och rekommendationer som har uppstått inom BEPS-projektet. Minimikraven är inte rättsligt bindande, men de stater som har deltagit i BEPS-projektet förväntas dock verkställa dem.

Konventionen har huvudsakligen utarbetats med antagandet att bestämmelserna i den blir tillämpliga. Om en part vill avvika från detta, ska den lämna en reservation. Med notifikationer preciseras å sin sida vilka skatteavtalsbestämmelser en bestämmelse i konventionen blir tillämplig i stället för, vid sidan av eller i avsaknad av.

För att konventionen ska ha inverkan på ett visst skatteavtal ska båda parterna i det bilaterala skatteavtalet förbinda sig till konventionen. Dessutom ska båda parterna i skatteavtalet inkludera det bilaterala skatteavtalet i den egna förteckning som konventionen förutsätter över de skatteavtal som omfattas av konventionens tillämpningsområde. I övrigt kan man inte påverka ett skatteavtal mellan länderna genom konventionen.

När det gäller bestämmelser som till sitt innehåll motsvarar de inom BEPS-projektet överenskomna rekommendationerna kan den som blir part i konventionen välja att inkludera dessa bestämmelser i sitt skatteavtalsnätverk. Rekommendationerna omfattar den del som berör hybridarrangemang, den del som berör avtalsmissbruk, med undantag av artiklarna 6 och 7, och den del som berör undvikande av status av fast driftställe. Avtalstekniskt har detta arrangerats så att en part som önskar välja en bestämmelse inte behöver göra någonting. Om en part inte vill välja bestämmelsen ska den lämna en reservation i enlighet med konventionen.

Konventionen ändrar inte ett bilateralt (eller multilateralt) skatteavtal direkt på samma sätt som ett ändringsprotokoll till ett skatteavtal. Konventionen tillämpas däremot parallellt med det egentliga skatteavtalet. Förhållandet mellan konventionen och ett skatteavtal definieras i de samordnings- och notifikationsklausuler som används i konventionens artiklar.

2.5.3 Reservationer

De reservationer och val som skatteavtalsparterna gör i fråga om konventionen påverkar avsevärt vilka konsekvenser konventionen har för ett bilateralt skatteavtal. En reservation har i regel symmetrisk inverkan. Om en konventionspart lämnar en reservation om att inte tillämpa bestämmelser i konventionen på sina skatteavtal innebär det att ett bilateralt avtal inte ändras till dessa delar. Då kan inte heller den andra parten i konventionen för egen del tillämpa en bestämmelse i konventionen i stället för det bilaterala skatteavtalet. I konventionen finns också reservationer genom vilka man kan låta bli att tillämpa bestämmelserna i konventionen på sådana skatteavtal som faller inom konventionens tillämpningsområde och som innehåller vissa objektivt definierade bestämmelser. En part i konventionen kan till exempel lämna en reservation i fråga om de skatteavtal inom tillämpningsområdet som redan innehåller en bestämmelse som motsvarar en materiell bestämmelse i konventionen. Huvudregeln är att man endast kan lämna sådana reservationer mot konventionen som definieras i den.

Finland har bland annat lämnat en reservation om att inte på sina skatteavtal tillämpa artikel 9 om realisationsvinst på grund av överlåtelse av sådana aktier eller intressen vars värde huvudsakligen härrör från fast egendom.

Enligt regeringens proposition (RP 307/2018 rd) skulle Finland lämna reservationer i fråga om alternativa bestämmelser dvs. Finland skulle inte godkänna att övriga ändringar som konventionen erbjuder är tillämpliga på Finlands skatteavtal. Finland lämnade således reservation mot att på skatteavtalen tillämpa artiklarna 3 och 4 i den del som berör hybridarrangemang, artiklarna 8–11 i den del som berör avtalsmissbruk och artiklarna 12–15 i den del som berör undvikande av status av fast driftställe. Finland valde inte något av de alternativ som erbjuds i artikel 5 i fråga om metoder för undanröjande av dubbelbeskattning.

Samordningen av konventionen och skatteavtalen är en utmaning på grund av ordalydelsen i konventionen och i tidigare skatteavtal och på grund av att skatteavtalen är från olika tidsperioder. Eftersom konventionen ska vara tillämplig på behoven hos alla de stater som förbinder sig till den, har man i konventionen inte särskilt för varje avtal kunnat specificera vilken artikel eller vilket stycke som ska ersättas, utan detta bestäms genom så kallade samordningsklausuler och notifikationer.

2.6 Bedömning av nuläget

I rapporten från den arbetsgrupp som utreder källskatt på vinstutdelning och en reform av beskattningen av vinster från fastighetsinvesteringar konstateras det bland annat att det med tanke på stärkandet av skatteunderlaget är motiverat att ändra 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen så att den beskattningsrätt som fastställs i skatteavtalen kan utnyttjas i större omfattning än tidigare.

Enligt arbetsgruppens uppfattning kan det särskilt i fråga om indirekta investeringsstrukturer för fastigheter uppstå situationer där Finland med stöd av den nationella lagstiftningen inte kan beskatta vinst som uppkommer för utländska investerare vid en överlåtelse, även om beskattningen är tillåten enligt vederbörande skatteavtal som Finland ingått. Sådana situationer kan uppstå i fråga om strukturer med både aktiebolagsform och kommanditbolagsform eller i fråga om fastighetsplaceringar som görs via en specialplaceringsfond.

I 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen föreskrivs det om Finlands beskattningsrätt vid överlåtelse av fastigheter, och bestämmelsen möjliggör i en gränsöverskridande situation beskattning i Finland förutom av vinst som uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen här även av vinst som uppkommit vid överlåtelse av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelslag, förutsatt att mer än 50 procent av bolagets samtliga tillgångar utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här. Bestämmelsen möjliggör dock inte beskattning av överlåtelsevinst som uppkommit vid försäljning av aktier eller andelar i andra slags samfund eller sammanslutningar som äger fastigheter. Ändå möjliggör ungefär hälften av Finlands skatteavtal beskattning i Finland av inkomst också i sådana situationer där ett finländskt bolags tillgångar utgörs av aktier i ett annat slags bolag som äger fastigheter. I skatteavtalen kan det dock finnas skillnader till exempel i fråga om huruvida bolaget ska vara beläget i den stat där fastigheten är belägen eller inte, huruvida fastighetens ägare också kan vara någon annan än en aktör med bolagsform, såsom en trust eller en sammanslutning, eller huruvida bestämmelserna i avtalet ska tillämpas på noterade bolag.

Den nationella skattelagstiftningen har i fråga om överlåtelse av fastigheter blivit oförändrad medan skatteavtalen har utvecklats så att de ger den stat där en fastighet är belägen mer omfattande beskattningsrätt än tidigare när det gäller inkomster från fastigheten. För att möjliggöra utövandet av en sådan beskattningsrätt är det befogat att se över den nationella lagstiftningen.

Syftet med propositionen är att möjliggöra beskattning av överlåtelsevinst som uppkommer vid indirekt överlåtelse av fastigheter i Finland. Den reservation som Finland lämnat mot artikel 9 i konventionen stöder inte målet att utvidga beskattningsrätten i fråga om vinst vid överlåtelse av fastigheter som ägs indirekt. Ett återkallande av reservationen är en följdriktig åtgärd i detta sammanhang. Återkallandet gör det möjligt att utvidga Finlands beskattningsrätt i fråga om de stater med vilka Finland har ingått skatteavtal enligt den gamla modellen. En förutsättning för detta är naturligtvis att den andra avtalsstaten inte har en motsvarande reservation mot konventionen.

3 Målsättning

Syftet med propositionen är att stärka Finlands skatteunderlag genom att göra det möjligt att vid indirekt överlåtelse av fastigheter utnyttja den beskattningsrätt som tilldelats Finland i de nyaste skatteavtal som Finland ingått.

Utgångspunkten för den internationella beskattningen är att den stat där en fastighet är belägen har rätt att beskatta inkomst från fastigheten. I de äldsta skatteavtal som Finland har ingått har

indirekt äganderätt till fastigheter inte beaktats. När dessa första och kanske viktigaste skatteavtal har uppdaterats, har beskattningsrätten i fråga om indirekt överlåtelse av fastigheter också fogats till avtalen. Ungefär hälften av de skatteavtal som Finland ingått ger den stat där fastigheten är belägen beskattningsrätt också när det är fråga om överlåtelse av fast egendom som ägs indirekt. Andelen sådana avtal ökar i takt med att Finland ingår nya skatteavtal och i synnerhet när de gamla skatteavtalen uppdateras. Till dessa skatteavtalsstater hör bland annat Irland, Tyskland, Cypern, Malta, Schweiz, Ryssland, Storbritannien och de övriga nordiska länderna. I praktiken möjliggör Finlands äldsta gällande skatteavtal inte beskattning av överlåtelse av indirekt äganderätt, vilket innebär att till den del avtalen med Finlands viktigaste avtalsparter inte har uppdaterats har lagändringen ingen direkt inverkan. Sådana stater är bland annat Argentina, Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Österrike.

Det kan vara befogat att utesluta bolag som är noterade på en fondbörs ur tillämpningsområdet. Också i fråga om andra juridiska strukturer kan det vara motiverat att överväga någon slags avgränsning så att situationer som gäller en bred ägarbas inte omfattas av tillämpningsområdet.

Återkallandet av reservationen mot artikel 9 i konventionen gör det möjligt att när det gäller vissa skatteavtal få beskattningsrätten i fråga om inkomst som uppkommer vid indirekt överlåtelse av fastigheter att motsvara OECD:s nuvarande modell, utan bilaterala skatteavtalsförhandlingar.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

Det föreslås att 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen ändras så att den gäller överlåtelse av en fastighet som avses i 6 § i den lagen. Bestämmelsen gäller således också inkomst som förvärvats vid överlåtelse av en byggnad, konstruktion eller annan inrättning på annans mark, om den tillsammans med besittningsrätten till marken kan överlåtas till tredje man utan att markägaren hörs. Dessutom preciseras det i bestämmelsen att inkomst som förvärvats i Finland också omfattar vinst som uppkommit vid överlåtelse av besittningsrätten till en sådan byggnad, konstruktion eller annan inrättning som avses i 6 § eller av annan besittningsrätt, nyttjanderätt eller rätt till avkastning i fråga om marken.

Den föreslagna 10 punkten utvidgar inte Finlands beskattningsrätt, men preciserar dess innehåll så att det motsvarar det rättsliga läget. Inkomstskattelagens 10 § tillämpas på begränsat skattskyldiga, som i allmänhet inte känner Finlands lagstiftning och beskattningspraxis särskilt väl. Därför kan det anses motiverat att bestämmelsen preciseras.

Därtill föreslås det att det till paragrafen fogas en ny 10 a punkt där det föreskrivs om beskattning av vinst som uppkommit vid överlåtelse av sådan indirekt ägd egendom som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen. Bestämmelsen är som sådan tillämplig på situationer där det inte finns ett skatteavtal och i andra fall utvidgar den Finlands beskattningsrätt i den utsträckning som det avtalats om i skatteavtalen.

Avsikten är inte att begränsa tillämpningsområdet för denna bestämmelse till att gälla någon viss juridisk form, utan bestämmelsen ska i enlighet med ordalydelserna i skatteavtalen gälla samfund, sammanslutningar och sådana förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person. Dessa kan från fall till fall avse finländska enheter eller vara enheter i den andra avtalsstaten. I OECD:s modellavtal för skatter avser bolag en juridisk person eller en annan aktör som vid beskattningen behandlas som en juridisk person. På grund av detta omfattar begreppet bolag i skatteavtalen i allmänhet inte bara juridiska personer utan också alla sådana

subjekt som i sin hemviststat beskattas som särskilt skattskyldiga. Denna definition kan således, beroende på tolkningen, omfatta till exempel utländska avtalsbaserade placeringsfonder som investerar i fastigheter och som beskattas som samfund i hemviststaten.

Med förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person avses i regel en trust eller motsvarande enhet. Uttrycket används i vissa skatteavtal med anglosaxiska länder, vilket innebär att en exaktare tolkning i varje enskilt fall i regel ska grunda sig på lagstiftningen i den andra staten.

Det föreslås ingen ändring i fråga om ägarandelen av samtliga tillgångar, utan den ska fortfarande vara mer än 50 procent av samfundets, sammanslutningens eller förmögenhetskomplexets samtliga tillgångar. Nytt är att det i punkten uttryckligen nämns att andelen också kan utgöras indirekt av sådan i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen avsedd egendom som är belägen i Finland. En ägarkedja kan bestå av flera bolag, sammanslutningar eller förmögenhetskomplex. De kan vara inhemska eller utländska. Den uttryckliga avsikten är att det ska betraktas som indirekt överlåtelse av en finländsk fastighet om till exempel aktier i ett utländskt bolag överläts när över hälften av bolagets samtliga tillgångar utgörs av egendom som är belägen här och som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen.

Vid beräkningen av indirekt innehav ska ägarandelarna på olika nivåer multipliceras med varandra. Exempel på beräkning av en indirekt ägarandel:

Gångse värde på holdingbolaget A:s förmögenhet är 100 000 euro, varav 70 000 euro direkt eller indirekt utgörs av fast egendom som är belägen i Finland. Det utländska bolaget B äger 70 procent av bolag A:s aktier. Bolag B äger varken direkt eller indirekt någon annan fast egendom som är belägen i Finland. När en person säljer aktier som personen äger i bolag B utgörs 49 procent av inkomsterna av försäljningen indirekt av fast egendom som är belägen i Finland, vilket innebär att den föreslagna bestämmelsen inte kan tillämpas.

Begreppet samtliga tillgångar ingår redan i ordalydelsen i den gällande lagen. Samtliga tillgångar ska anses bestå av sådan i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen avsedd egendom som är belägen här, om tillgångarna omfattar exempelvis aktier i ett bostadsaktiebolag eller ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag. Samtliga tillgångar omfattar också sådana fastigheter, byggnader, konstruktioner och andra inrättningar som avses i 10 § 10 punkten i inkomstskattelagen tillsammans med besittningsrätten, nyttjanderätten eller rätten till avkastning i fråga om dem eller marken. I enlighet med nuvarande praxis värderas tillgångarna till gångse värde, och avsikten är inte att ändra detta.

Enligt 13 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande bl.a. andra än i 3 § nämnda inkomster som omfattas av källskatt. Begränsat skattskyldigas vinst vid överlåtelse av fastigheter som är belägna i Finland beskattas därmed enligt lagen om beskattningsförfarande och således grundar sig beskattningen i princip på den skattedeklaration som den skattskyldige själv lämnat in.

Aktier som är föremål för handel på en erkänd eller godkänd fondbörs, såsom det benämns i skatteavtalen, ska inte omfattas av tillämpningsområdet för den nya 10 § 10 a punkten i inkomstskattelagen. Det kan inte anses ändamålsenligt att Finlands beskattningsmakt utvidgas till instrument som är föremål för aktiv handel. Dessutom har Skatteförvaltningen inte resurser för att utreda hemviststat och adress i fråga om ett stort antal begränsat skattskyldiga för att kunna debitera skatt. Avgränsningen görs genom en hänvisning till sådana börsnoterade bolag och andra enheter som avses i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen och genom att dessa utelämnas

från tillämpningsområdet. I förslaget ingår också en hänvisning till andra motsvarande enheter, så att det omfattar också andra instrument än aktier som är föremål för handel. Avgränsningen motsvarar således tolkningen av 33 § i inkomstskattelagen.

Bestämmelsen om en tidsgräns i OECD:s modellavtal för skatter ska tas in i den nya bestämmelsen. När det beräknas huruvida det är fråga om sådan överlåtelse av aktier, andelar eller rättigheter där mer än 50 procent av samfundets, sammanslutningens eller förmögenhetskomplexets samtliga tillgångar direkt eller indirekt utgörs av en fastighet som är belägen här, ska också de 365 dagar som föregår överlåtelsen beaktas.

I de övriga nordiska länderna möjliggör den nationella lagstiftningen inte beskattning av vinst från överlåtelse av fast egendom som ägs indirekt, även om dessa länders skatteavtal möjliggör det. Bland övriga länder beskattar åtminstone Tyskland och Storbritannien också indirekta överlåtelsevinster från fast egendom.

Återkallandet av reservationen mot konventionen gör det möjligt att utvidga Finlands beskattningsrätt i fråga om de stater med vilka Finland har ingått skatteavtal enligt den gamla modellen. En förutsättning för detta är naturligtvis att staterna inte har en motsvarande reservation mot konventionen.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

Den föreslagna ändringen gör det möjligt att vid indirekta överlåtelser av fastigheter utnyttja den beskattningsrätt som i de nyaste skatteavtalen tilldelats Finland. Ändringens fiskala betydelse blir liten om inte överlåtaren vid försäljningen av till exempel ett köpcentrum råkar vara belägen i en lämplig skatteavtalsstat. Ändringen skulle kunna få mer omfattande inverkan om försäljningsvinst från utländska placeringsfonder kunde beskattas som inkomst som förvärvats i Finland.

Skatteförvaltningen får inte vid inkomstbeskattningen uppgifter om en ändring av äganderätten när den indirekta ägaren till en fastighet i Finland byts och Finland inte har beskattningsrätt i fråga om inkomsten. Det finns knappt någon statistik att tillgå om begränsat skattskyldigas indirekta ägande av fast egendom. Den föreslagna ändringen gäller inkomst som för närvarande är skattefri och i fråga om vilken mottagaren inte är skyldig att anmäla sina inkomster till Skatteförvaltningen, vilket innebär att det inte finns beskattningsuppgifter om dessa inkomster. Lagändringen utvidgar Finlands beskattningsrätt, men på grund av att uppgifter saknas är det svårt att uppskatta hur mycket skatteinkomsterna kommer att öka.

Den föreslagna ändringens konsekvenser i fråga om skatteintäkterna har däremot definierats indikativt med hjälp av anmälningar om överlåtelseskatt, utifrån vilka man har försökt kartlägga de överlåtelser av indirekt fast egendom där säljaren har varit begränsat skattskyldig. Uppgifterna om anmälningar om överlåtelseskatt har kunnat användas för uppskattningen först från och med 2020 då uppgifterna om anmälningarna blev tillgängliga i elektronisk form. Försäljningar som omfattas av tillämpningsområdet för den föreslagna ändringen identifierades i anmälningarna om överlåtelseskatt från 2020 och 2021 till ett värde av i genomsnitt ca 34 miljoner euro per år. Om man gör ett grovt antagande att överlåtelsevinsten utgör 30 procent av försäljningspriset, blir mängden beskattningsbar inkomst till följd av ändringen ca 10 miljoner euro per år. Om man dessutom uppskattar att försäljningsvinsterna därefter har ökat med 5 procent per år och det betalas i genomsnitt 25 procent i källskatt på detta belopp, blir effekten av ändringen [statisk] i form av ökade intäkter av källskatten på 2023 års nivå ca 3 miljoner euro per år.

Det bör dock noteras att den ovan uppskattade effekten på skatteintäkterna innehåller betydande osäkerhetsfaktorer. I det material som gäller överlåtelseskatt saknas uppgifter om transaktioner utförda av fastighetsholdingbolag mellan utländska bolag, vilket kan höja den faktiska skatteinkomsten. Det finns inte heller uppgifter om transaktioner av andelar i kommanditbolag.

Enligt ett pressmeddelande från KTI Kiinteistötieto Oy den 4 mars 2022 gjordes år 2021 fastighetsförvärv till ett värde av sammanlagt ca 7,0 miljarder euro, vilket var 24 procent mer än 2020 och även 10 procent mer än 2019. KTI statistikförde 2021 ca 340 fastighetsförvärv på över en miljon euro, medan antalet sådana år 2020 var ca 260. Enligt pressmeddelandet köpte utländska professionella investerare fastigheter i Finland till ett värde av sammanlagt ca 3,8 miljarder euro, vilket motsvarar 54 procent av den totala volymen. På motsvarande sätt sålde utländska investerare fastigheter för ca 1,8 miljarder euro.

Om man i fråga om de utländska investerarnas inkomster från försäljningen av fastigheter gör samma antagande som tidigare användes, dvs. att överlåtelsevinsten utgör 30 procent av försäljningspriset, är beloppet av beskattningsbar inkomst ca 540 miljoner euro per år. Det är svårt att uppskatta hur stor del av detta som utgörs av försäljningsvinster från fastigheter som ägs indirekt.

Vid bedömningen av konsekvenserna för skatteintäkterna är det viktigt att notera säljarens hemviststat, eftersom det utifrån den bestäms vilket skatteavtal som ska tillämpas på en eventuell överlåtelsevinst och således avgörs om Finland har beskattningsrätt i fråga om inkomsten. Ungefär hälften av Finlands skatteavtal är sådana där beskattningsrätten i fråga om överlåtelser av indirekt ägande tilldelas den stat där fastigheten är belägen. Dessutom bör det beaktas i vilken juridisk form den indirekta investeringen i en finländsk fastighet har gjorts. Till exempel leder skattefriheten för finländska placeringsfonder genom EU-rätten till att Finland i mycket stor utsträckning måste befria utländska placeringsfonder från beskattningen av inkomst som förvärvats här.

Lagändringen medför administrativa kostnader för Skatteförvaltningen. Den nya skatten förutsätter ändringar i informationssystem och skattedeklarationer samt inom skattekontrollen. Skatteförvaltningen har uppskattat att verkställandet av den föreslagna lagstiftningen medför kostnader av engångsnatur på ca 30 000–60 000 euro för Skatteförvaltningen, på grund av ändringarna i informationssystemen. Till följd av lagändringen krävs dessutom instruktioner till kunder och utbildning av tjänstemän och därtill ökar uppgifterna inom skattekontrollen. Skattekontrollen blir svårare att utföra på grund av att Skatteförvaltningen inte i alla situationer får jämförelseuppgifter eller andra impulser om sådana överlåtelser som omfattas av tillämpningsområdet för den föreslagna 10 § 10 a punkten i inkomstskattelagen.

5 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

5.1 Sverige

Sveriges inkomstskattelag (1999:1229 – IL) delar in skattskyldiga i obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga. I 3 kap. 18 § i inkomstskattelagen finns en förteckning över de inkomster för vilka en begränsat skattskyldig fysisk person ska betala skatt i Sverige. Enligt den är en begränsat skattskyldig fysisk person bland annat skattskyldig i fråga om löpande inkomster som förvärvas genom en fastighet, bostadsfastighet eller bostadsrätt i Sverige eller genom överlåtelse av en sådan egendom eller rätt. Enligt 6 kap. 7–10 a § i inkomstskattelagen är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga, och 11 § innehåller en förteckning över skatteplik-

tiga inkomster. Utländska begränsat skattskyldiga juridiska personer är skattskyldiga bland annat för inkomst som förvärfvas vid överlåtelse av nyttjanderätten till en sådan byggnad eller del av en byggnad som hänför sig till näringsverksamhet och som är belägen i Sverige.

Sverige beskattar inte begränsat skattskyldiga för vinst vid överlåtelse av aktier i ett svenskt bolag, oberoende av vilken egendom bolaget har, om inte egendomen hör till ett begränsat skattskyldigt bolags inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

I Sveriges skatteavtal tillämpas i regel formuleringen i OECD:s modellavtal, vilket innebär att skatteavtalen i allmänhet möjliggör en mer omfattande beskattningsrätt än den nationella lagstiftningen.

5.2 Norge

I Norge är begränsat skattskyldiga fysiska personer skyldiga att betala skatt bland annat på inkomst från fast egendom som är belägen i Norge samt på vinst som uppkommer vid överlåtelse av sådan egendom. Utländska begränsat skattskyldiga juridiska personer är skattskyldiga bland annat för inkomst av fast egendom som är belägen i Norge. Norge beskattar inte begränsat skattskyldiga för vinst vid överlåtelse av aktier i ett norskt bolag, oberoende av vilken egendom bolaget har, om inte egendomen hör till ett begränsat skattskyldigt bolags inkomst från ett fast driftställe i Norge.

I Norges skatteavtal tillämpas i regel formuleringen i OECD:s modellavtal, vilket innebär att skatteavtalen i allmänhet möjliggör en mer omfattande beskattningsrätt än den nationella lagstiftningen.

5.3 Danmark

I Danmark är begränsat skattskyldiga fysiska personer skyldiga att betala skatt bland annat på inkomst från fast egendom som är belägen i Danmark samt på vinst som uppkommer vid överlåtelse av sådan egendom. Utländska begränsat skattskyldiga juridiska personer är skattskyldiga bland annat för inkomst av fast egendom som är belägen i Danmark.

Danmark beskattar inte begränsat skattskyldiga för vinst vid överlåtelse av aktier i ett danskt bolag, oberoende av vilken egendom bolaget har, om inte egendomen hör till ett begränsat skattskyldigt bolags inkomst från ett fast driftställe i Danmark.

I Danmarks skatteavtal tillämpas i regel formuleringen i OECD:s modellavtal, vilket innebär att skatteavtalen i allmänhet möjliggör en mer omfattande beskattningsrätt än den nationella lagstiftningen.

5.4 Storbritannien

I Storbritannien är begränsat skattskyldiga fysiska personer skyldiga att betala skatt bland annat på inkomst från fast egendom som är belägen i Storbritannien samt på vinst som uppkommer vid överlåtelse av sådan egendom. Dessutom är överlåtelsevinst från direkt eller indirekt ägd rätt till fast egendom i Storbritannien (Interest in UK Land) skattepliktig. En förutsättning är att värdet av en tillgångspost såsom en rätt eller förmån i ett företag (till exempel aktie) direkt eller indirekt anses bestå av minst 75 procent fast egendom som är belägen i Storbritannien. Dessutom är en förutsättning att den person som överlåter en tillgång har ett betydande indirekt intresse (substantial indirect interest) i den fasta egendomen i fråga. En person anses ha betydande indirekt intresse i fast egendom som är belägen i Storbritannien, om personen när som helst

under de två år som föregår överlåtelsen har haft en investering som utgör 25 procent av ett sådant bolag.

I princip gäller motsvarande regler också begränsat skattskyldiga bolags inkomster och överlåtelsevinster i fråga om fast egendom som är belägen i Storbritannien.

I praktiken har Storbritannien med stöd av den nationella lagstiftningen beskattningsrätt i fråga om begränsat skattskyldigas inkomst från fast egendom som är belägen i Storbritannien och i fråga om överlåtelsevinst som uppkommer vid överlåtelse av både indirekt och direkt ägda fastigheter, om den fasta egendomen utgör minst 75 procent av bolagets tillgångar. Ett skatteavtal kan naturligtvis begränsa utövandet av beskattningsrätten.

5.5 Tyskland

I Tyskland är begränsat skattskyldiga fysiska personer skyldiga att betala skatt bland annat på inkomst från fast egendom som är belägen i Tyskland samt på vinst som uppkommer vid överlåtelse av sådan egendom. Dessutom är vinst vid överlåtelse av aktier i allmänt eller begränsat skattskyldiga bolag skattepliktiga, om 50 procent av aktiernas värde när som helst under de 365 dagar som föregår överlåtelsen direkt eller indirekt utgjorts av fast egendom som är belägen i Tyskland. Samma regel gäller också för aktier som säljs av ett bolag som är begränsat skattskyldigt.

Tysklands rätt att beskatta inkomst som förvärvats vid ett sådant bolags försäljning begränsas naturligtvis av bestämmelserna i eventuella skatteavtal.

5.6 Sammanfattning

I de andra nordiska länderna är situationen för närvarande likadan som i Finland. Den nationella lagstiftningen begränsar utövandet av beskattningsrätten enligt skatteavtalen, och varken Sverige, Norge eller Danmark kan beskatta vinst vid överlåtelse av fastigheter som ägs indirekt till exempel via bolag. Till exempel kan avtalsstaterna inte på grund av den nationella lagstiftningen utnyttja den beskattning av indirekt överlåtelse av fastigheter som det nordiska skatteavtalet möjliggör.

Tyskland och Storbritannien kan i viss utsträckning beskatta sådana överlåtelser.

6 Remissvar

Utkastet till regeringsproposition sändes på remiss den 3 augusti 2022 och remisstiden löpte ut den 9 september 2022. Begäran om utlåtande sändes till 22 instanser, av vilka 12 lämnade ett utlåtande. Utlåtande lämnades av totalt 14 instanser.

Utlåtande om propositionen har lämnats av Ålands landskapsregering, Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv rf, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Timo Viherkenttä, professor Pekka Nykänen och biträdande professor Moritz Scherleitner.

Nästan alla remissinstanser ställde sig positivt till propositionen och ansåg att det var ett motiverat syfte att stärka skatteunderlaget så att även inkomst som förvärvats vid indirekt överlåtelse

av fast egendom betraktas som inkomst som förvärvats i Finland, vilket gör det möjligt att beskatta sådan inkomst i den omfattning som skatteavtalen tillåter. Ingen remissinstans motsatte sig förslaget.

Flera remissinstanser önskade att vissa begrepp skulle definieras noggrannare. Sådana begrepp är till exempel förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person samt erkänd fondbörs.

I utlåtandena uppmärksammades också tidsgränsen på 365 dygn och det konstaterades att syftet med den är att främst gälla sådana situationer där man på konstgjord väg försöker bli befriad från den skatteplikt som gäller indirekt överlåtelse.

Syftet med bestämmelsen är att utvidga Finlands skattebas i den utsträckning som Finland ges beskattningsrätt i skatteavtalen. Det är således inte fråga om en bestämmelse som uttryckligen gäller kringgående av skatt, och bestämmelsens primära syfte är inte att förhindra kringgående av skatt. Genom regeln om 356 dygn i bestämmelsen förhindras arrangemang som syftar till att undvika att bestämmelsen tillämpas. På en sådan bestämmelse är en utredning av motiven dock inte tillämplig. Dessutom konstateras det i utlåtandena att tillfälliga variationer i värdet på fast egendom under de 365 dygn som föregår en överlåtelse kan leda till att bestämmelsen tillämpas. I sådana fall är innehavet redan så stort att det i dessa situationer inte är motiverat att avstå från beskattningsrätten.

Begreppet förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person har lånats från ett begrepp som finns i skatteavtal på begäran av den andra avtalsstaten. Sådana enheter kan inte inrättas med stöd av finsk lagstiftning, utan det är fråga om enheter i den andra avtalsstaten, vilket innebär att definitionen av begreppet ska bygga på lagstiftningen och rättspraxisen i den andra avtalsstaten.

Begreppet erkänd (eller godkänd) fondbörs kommer också från de finländska skatteavtal som blir tillämpliga i samband med att denna bestämmelse tillämpas. Det är dock problematiskt att i enlighet med remissinstansernas begäran på ett entydigt sätt definiera det begrepp som tagits in i skatteavtalet. Utifrån remissvaren har punkten däremot ändrats genom en hänvisning till sådana bolag och andra enheter som avses i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen.

I utlåtandena konstateras det också att de motiveringar som gäller börsnoterade bolag även kan tillämpas på andra bolag som har bred ägarbas och på överlåtelse av andelar i fastighetsfonder som har bred ägarbas. Som exempel nämns bland annat svenska investmentbolag som är i aktiebolagsform och har upp till hundratals aktieägare, och vars aktier är föremål för handel utanför börsen på privata plattformar som inrättats för handel med icke-noterade aktier. Hänvisningen till 33 a § 2 mom. omfattar också en lösning när det gäller i vilken utsträckning undantag ska tillämpas. I börsnoterade bolag är utländskt ägande ofta förvaltarregistrerat och det är administrativt mycket svårt att få reda på uppgifter om överlåtaren. Det är således i princip motiverat att utelämna dessa.

Fonders inkomst är i regel befriad från beskattningen i Finland och för att säkerställa engångsbeskattning beskattas inkomsten som andelsägarens inkomst. Överlåtelse av andelar i placeringsfonder som är avsedda för allmänheten sker i allmänhet genom att fonden på begäran av placeraren löser in placerarens andel, vilket innebär att fonden eller det bolag som förvaltar fonden har kännedom om överlåtarens identitet. Handel med sådana andelar utgör ett undantag.

Det är dessutom skäl att fästa uppmärksamhet vid att tillämpningen av bestämmelsen om överlåtelsevinst i det nordiska avtalet förutsätter att 75 procent av tillgångarna i överlåtelsen av aktier

eller andra andelar i ett bolag direkt eller indirekt består av fast egendom som är belägen i den andra avtalsstaten. Sådan överlåtelse av en ägarandel kan redan till stor del jämföras med överlåtelse av fast egendom och det är således inte befogat att slopa Finlands beskattningsrätt.

I utlåtandena föreslås också flera preciserande bestämmelser och avgränsningar bland annat med hjälp av tröskelvärden. En sådan finjustering ökar inte nödvändigtvis den administrativa effektiviteten, om Skatteförvaltningen när den gör en eventuell debitering blir tvungen att i detalj utreda bestämmelsens tillämplighet. En sådan reglering gör inte heller bestämmelserna mindre komplicerade.

Biträdande professor Moritz Scherleitner fäster i sitt utlåtande uppmärksamhet vid Finlands reservation mot den multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster. Genom reservationen har Finland meddelat att landet inte önskar anta artikel 9.1 i konventionen. Om Finland har som mål att uppdatera alla skatteavtal som Finland har ingått och som inte ännu tillåter beskattning av inkomst som förvärvats vid indirekt överlåtelse av fast egendom, kan ett återkallande av reservationen påskynda uppnåendet av detta mål.

Den här iakttagelsen har beaktats i propositionen. För att uppnå målen med propositionen föreslås det att Finlands reservation mot artikel 9 i konventionen återkallas. Detta motsvarar samtidigt de önskemål som i utlåtandena framfördes om att uppdateringen av Finlands skatteavtal i fråga om vinst på försäljning av fastigheter ska motsvara den nyaste versionen av OECD:s modellavtal för skatter.

7 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig inte direkt till några andra propositioner.

8 Ikraftträdande

Det föreslås att lagen träder i kraft våren 2023.

Meddelanden om återkallandet av reservationen och tillämpningen av konventionen ska lämnas till generalsekretären för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling OECD, som fungerar som depositarie för konventionen. Enligt artikel 28(9) i konventionen kan ändringen tillämpas på händelser som medför källskatt tidigast den 1 januari det år som följer närmast efter utgången av en period om sex månader med början på den dag då depositarien delger notifikation om återkallelse.

9 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

Den föreslagna ändringen av 10 § i inkomstskattelagen bedöms inte ha några konsekvenser för de grundläggande fri- och rättigheter som tryggas i grundlagen. Genom förslaget preciseras och utvidgas begreppet inkomst som förvärvats i Finland. Enligt förslaget utvidgas beskattningsrätten i fråga om försäljningsvinst från fast egendom som är belägen i Finland och som ägs indirekt av en begränsat skattskyldig, så att beskattningsrätten motsvarar den beskattningsrätt som tilldelas Finland i de nyaste skatteavtalen.

Enligt 94 § 1 mom. i grundlagen krävs riksdagens godkännande bland annat för fördrag och andra internationella förpliktelser som innehåller sådana bestämmelser som hör till området för lagstiftningen. Enligt grundlagsutskottets tolkningspraxis täcker riksdagens grundlagsenliga be-

fogenhet att godkänna internationella förpliktelser alla bestämmelser om internationella förpliktelser som i materiellt hänseende hör till området för lagstiftningen. En bestämmelse i ett avtal ska anses höra till området för lagstiftningen, 1) om den gäller utövande eller begränsning av någon grundläggande fri- eller rättighet som är skyddad i grundlagen, 2) om den i övrigt gäller grunderna för individens rättigheter och skyldigheter, 3) om den sak som bestämmelsen gäller enligt grundlagen ska föreskrivas i lag, 4) om det finns lagbestämmelser om den sak som bestämmelsen gäller, eller 5) om det enligt rådande uppfattning i Finland ska lagstiftas om saken. Frågan påverkas inte av om bestämmelsen strider mot eller överensstämmer med en lagbestämmelse i Finland (GrUU 11/2000 rd, GrUU 12/2000 rd och GrUU 45/2000 rd). Enligt 81 § 1 mom. och 121 § 3 mom. i grundlagen ska bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten utfärdas genom lag.

Dessutom hör bestämmelser, som indirekt påverkar tolkningen och tillämpningen av materiella bestämmelser som hör till området för lagstiftningen, också själva till området för lagstiftningen (GrUU 6/2001 rd och GrUU 24/2001 rd). Sådana är till exempel definitionerna i konventionen och bestämmelserna om tillämpningsområdet.

Riksdagens samtycke krävs också för uppsägning av en sådan förpliktelse. Enligt grundlagsutskottets utlåtanden krävs riksdagens samtycke för att återkalla en reservation eller en liknande förklaring när den har eller i enlighet med den rådande tolkningen av grundlagen borde ha godkänts av riksdagen (t.ex. GrUU 4/2001, 61/2001 och 9/2003 rd).

Genom reservationer mot konventionen beslutar en part i konventionen i vilken omfattning den önskar anpassa sina bilaterala skatteavtal till bestämmelserna i konventionen. Alla reservationer som Finland lämnat i fråga om konventionen hör till området för lagstiftningen och har krävt riksdagens godkännande. En part i konventionen ska lämna de meddelanden eller notifikationer om reservation eller återkallande av reservation som anges i konventionen.

En part i konventionen ska lämna notifikationer eller meddelanden om de bestämmelser i dess skatteavtal som omfattas av samordningsklausuler och reservationer. En part ska också meddela om den använder de alternativa bestämmelserna i konventionen. Också notifikationer och meddelanden hör till området för lagstiftningen och kräver riksdagens godkännande. Det återkallande av reservation och de meddelanden som enligt förslaget ska lämnas finns i den meddelandetext som ingår i denna proposition.

De bestämmelser i konventionen som hör till området för lagstiftningen är inte sådana som kräver den lagstiftningsordning som anges i 94 § 2 mom. grundlagen. Lagförslaget i propositionen kan således godkännas i vanlig lagstiftningsordning.

På de grunder som anges ovan kan lagförslaget behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

Kläm 1

Med stöd av vad som anförts ovan och i enlighet med 94 § i grundlagen föreslås det att riksdagen godkänner återkallandet av reservationen mot artikel 9 i den i Paris den 24 november 2016 ingångna multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, samt lämmandet av de meddelanden som framgår av den meddelandetext som ingår i propositionen.

Kläm 2

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

Lag

om ändring av 10 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 10 § 10 punkten, sådan den lyder i lag 1741/2009,
samt
fogas till 10 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 1223/2006, 1741/2009,
219/2012, 732/2019, 619/2021 och 1178/2021, en ny 10 a-punkt som följer:

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

10) vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en här belägen fastighet eller i 6 § avsedd byggnad, konstruktion eller annan inrättning på annans mark eller av besittningsrätten, nyttjanderätten eller rätten till avkastning i fråga om byggnaden, konstruktionen, inrättningen eller marken,

10 a) vinst som har uppkommit vid överlåtelse av aktier, andelar eller rättigheter i ett samfund, en sammanslutning eller ett sådant förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person, om mer än 50 procent av samfundets, sammanslutningens eller förmögenhetskomplexets samtliga tillgångar på dagen för överlåtelsen eller under någon av de 365 dagar som föregår överlåtelsen direkt eller indirekt utgörs av sådan i 10 punkten avsedd egendom som är belägen här, och det inte är fråga om aktier eller andra andelar i ett i 33 a § 2 mom. avsett offentligt noterat bolag eller någon motsvarande enhet,

Denna lag träder i kraft den 20 .

Helsingfors den 17 november 2022

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

ÅTERKALLANDE AV DEN RESERVATION MOT ARTIKEL 9 SOM LÄMNATS I SAMBAND MED DEPONERINGEN AV GODKÄNNANDEINSTRUMENTET OCH NYA MEDDELANDEN SOM GÄLLER ARTIKEL 9

Republiken Finland

Ändringar i förteckningen över reservationer och notifikationer i samband med deponeringen

Detta dokument innehåller ett återkallande av reservationen mot artikel 9 i konventionen och meddelanden som republiken Finland lämnar i enlighet med artiklarna 28(9) ja 29(6) i konventionen.

Artikel 9 – Realisationsvinst på grund av överlåtelse av sådana aktier eller intressen i enheter vars värde huvudsakligen härrör från fast egendom

Återkallande av reservation

Republiken Finland återkallar sin reservation enligt artikel 9(6)(a) i konventionen.

Notifikation beträffande valet av alternativ bestämmelse

Republiken Finland väljer i enlighet med artikel 9(8) i konventionen att tillämpa artikel 9(4).

Notifikation om befintliga bestämmelser i listade avtal

Republiken Finland anser i enlighet med artikel 9(7) i konventionen att följande avtal innehåller en bestämmelse som beskrivs i artikel 9(1). Artikel- och styckenummer av varje sådan bestämmelse identifieras nedan.

Avtalets nummer i förteckningen	Den andra skatteavtalsparten	Bestämmelse
5	Republiken Armenien	Artikel 13(2)
6	Australien	Artikel 13(4)
7	Republiken Azerbaidzhan	Artikel 13(2)
12	Konungariket Spanien	Artikel 13(4)
13	Republiken Sydafrika	Artikel 13(2)
14	Republiken Filippinerna	Artikel 13(2)
15	Georgien	Artikel 13(2)
17	Republiken Indien	Artikel 13(1)
18	Irland	Artikel 13(2)
19	Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland	Artikel 13(2)
20	Staten Israel	Artikel 13(2)
24	Kanada	Artikel 13(4)
25	Republiken Kazakstan	Artikel 13(2)
26	Folkrepubliken Kina	Artikel 13(4)
27	Republiken Kirgizistan	Artikel 13(2)
30	Republiken Cypern	Artikel 13(2)
31	Republiken Lettland	Artikel 13(1)
32	Republiken Litauen	Artikel 13(1)
34	Makedonien	Artikel 13(2)
36	Malta	Artikel 13(2)
37	Konungariket Marocko	Artikel 13(4)
38	Mexicos förenta stater	Artikel 13(2)
39	Republiken Moldavien	Artikel 13(2)
40	Islamiska republiken Pakistan	Artikel 13(2)
41	Republiken Portugal	Artikel 13(4)
42	Republiken Polen	Artikel 13(2)
43	Republiken Frankrike	Artikel 13(1)
44	Rumänien	Artikel 13(2)
46	Republiken Singapore	Artikel 13(2)
47	Republiken Slovakien	Artikel 13(2)

48	Republiken Slovenien	Artikel 13(2)
49	Demokratiska Socialistiska Republi- ken Sri Lanka	Artikel 13(2)
51	Republiken Tadzjikistan	Artikel 13(2)
54	Tjeckiska republiken	Artikel 13(2)
55	Republiken Turkiet	Artikel 13(4)
56	Turkmenistan	Artikel 13(2)
57	Ukraina	Artikel 13(2)
59	Östliga Republiken Uruguay	Artikel 13(2)
61	Republiken Uzbekistan	Artikel 13(2)
62	Republiken Vitryssland	Artikel 13(2)
63	Ryska federationen	Artikel 13(2)
64	Socialistiska republiken Vietnam	Artikel 13(2)
65	Republiken Estland	Artikel 13(1)

Lag

om ändring av 10 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 10 § 10 punkten, sådan den lyder i lag 1741/2009,
samt
fogas till 10 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 1223/2006, 1741/2009,
219/2012, 732/2019, 619/2021 och 1178/2021, en ny 10 a-punkt som följer:

Gällande lydelse

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

10) vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen här eller av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelslag, av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här,

Föreslagen lydelse

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

10) vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en här belägen fastighet eller i 6 § avsedd byggnad, konstruktion eller annan inrättning på annans mark eller av besittningsrätten, nyttjanderätten eller rätten till avkastning i fråga om byggnaden, konstruktionen, inrättningen eller marken,

10 a) vinst som har uppkommit vid överlåtelse av aktier, andelar eller rättigheter i ett samfund, en sammanslutning eller ett sådant förmögenhetskomplex som förvaltas till förmån för en annan person, om mer än 50 procent av samfundets, sammanslutningens eller förmögenhetskomplexets samtliga tillgångar på dagen för överlåtelsen eller under någon av de 365 dagar som föregår överlåtelsen direkt eller indirekt utgörs av sådan i 10 punkten avsedd egendom som är belägen här, och det inte är fråga om aktier eller andra andelar i ett i 33 a § 2 mom. avsett offentligt noterat bolag eller någon motsvarande enhet,

Denna lag träder i kraft den 20 .