

## VINNUGREIN (WORKING PAPER)

# Skattaréttur og EES-samningurinn

Eru reglur um skattlagningu arðgreiðslna milli félaga og reglur um samsköttun móður- og dótturfélaga andstæðar reglum EES-samningsins?

**Ingibjörg Þorsteinsdóttir**

lektor við Háskólann á Bifröst  
ingibjorg@bifrost.is

## Ágrip

Til skamms tíma var álitid að EES-samningurinn hefði ekki mikil áhrif á skattarétt aðildarríkja samningsins og fyrir gildistöku hans höfðu fremur fá mál sem lutu að skattarétti Evrópusambandsríkjanna komið til kasta Evrópudómstólsins. Þróunin síðastliðinn áratug eða þar um bil hefur á hinn bóginn verið sú að skattamálum hefur í auknum mæli verið vísað til Evrópudómstólsins og því hefur skýrt og ítrekað verið hafnað af EFTA-dómstólum að skattaréttur sé utan áhrifasviðs EES-samningsins. Það er viðfangsefni þessarar greinar að skoða nánar reglur EES-samningsins um bann við mismunun á grundvelli þjóðernis og takmörkunum á beitingu fjórfrelsisins út frá sjónarhóli skattaréttar. Reynt er að svara þeirri spurningu hvaða skorður bann við mismunun og hin almennu frelsisákvæði setja skattlagningarétti einstakra ríkja og jafnframt hvaða lögmætu sjónarmið geta réttlætt undantekningar frá þeim meginreglum. Þá er sjónum beint sérstaklega að tveimur ákvæðum íslenskra skattalaga með hliðsjón af ofangreindum reglum. Annars vegar ákvæðum tekjuskattlaganna sem lúta að arðgreiðslum milli félaga og hins vegar ákvæði laganna um heimild til samsköttunar móður- og dótturfélaga. Niðurstaða þeirrar skoðunar er sú að hvorugar þessara reglna standist fyllilega kröfur sem EES-samningurinn gerir til skattareglna. Í þeim felst mismunun sem ólíklegt er, miðað við fyrirbyggjandi dómafordæmi, að EFTA-dómstóllinn teldi að einhver lögmæt sjónarmið gætu réttlætt. Ennfremur eru leiddar líkur að því að fleiri ákvæði íslenskra skattalaga séu sama marki brennd og jafnframt bent á að þróun Evrópuréttar, sem óhjákvæmilega mun hafa áhrif á túlkun EES-samningsins, bendir til þess að æ ríkari kröfur séu gerðar til hlutleysis skattareglna gagnvart þjóðerni og staðsetningu aðila.

**Lykilord:** Skattaréttur, EES-samningurinn, bann við mismunun, fjórfrelsið, skattlagning arðgreiðslna, samsköttun móður- og dótturfélaga

## Abstract

The EEA Agreement's impact on tax law was not given much attention at the time of its ratification and only few cases regarding tax law had been brought to the ECJ by that time. In the first cases for the EFTA Court regarding direct taxation, it was argued that the tax regime was out of the scope of the EEA Agreement and thus the general provisions of the Agreement were not applicable in that area. These and similar arguments have now been rejected clearly and repeatedly both by the EFTA court and by European Court of Justice. Discrimination based on nationality and any restriction regarding the use of the fundamental freedoms is prohibited unless it can be justified by overriding public interest. The subject of this article is to examine how these fundamental principles of the EU/EEA law affect direct taxation. The first part deals with general question as regards the EEA agreement as a source of law and the interplay between the Agreement and other national legislation. The second part, gives an overview over the interpretation of the above mentioned principles in the field of tax law with reference to relevant court cases by the ECJ and the EFTA court. Third part of the article takes further look at particular provisions of the Icelandic tax law. First provision relating to tax on dividends paid to companies and second, provisions regarding a group relief for corporation tax. It is concluded that in both cases there can be constituted a discrimination and restriction contrary to the EEA agreement and it is found unlikely, in the light of established case law, that these obstacles can be justified by reasons referring to overriding public interest. It is further indicated that other provisions of Icelandic tax law might also be contrary to the EEA Agreement and pointed out that the evolution of EU/EEA law is directed towards rigorous requirements of non-discriminating tax law.

**Keywords:** Tax law, EEA-Agreement, prohibition of discrimination and restrictions, taxation of dividends, group relief (parent company and subsidiary).

## Inngangur og afmörkun efnis

EES-samningurinn fjallar ekki með beinum hætti um skattlagningu og afleidd löggjöf Evrópusambandsins sem varðar beina skatta var hvorki tekin upp í innlenda löggjöf við upphaflega gerð samningsins né síðar. Engu að síður er nú ljóst að almennar reglur samningsins, einkum ákvæðin um fjórfrelsið og reglan um almennt bann við mismunun á grundvelli þjóðernis, takmarka heimild stjórnvalda til að haga skattamálum sínum hvernig sem er. Þannig hafa Evrópudómstóllinn og EFTA-dómstóllinn komist að þeirri niðurstöðu í fjölmörgum málum að skattalöggjöf aðildarríkjanna hafi falið í sér brot á þessum reglum með því að mismuna borgurum aðildarríkja sambandsins eða EES-svæðisins ýmist með beinum eða óbeinum hætti.

Markmið þessarar greinar er að skoða afmarkaða þætti í íslenski skattalöggjöf með tilliti til þess hvort þau stangist á við reglur EES-samningsins. Nánar tiltekið eru skoðuð þau ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (tekjuskattslögin, skst. tskl.), sem fjalla um skattlagningu arðgreiðslna milli félaga og reglur um samsköttun móður- og dótturfélaga. Annars vegar verður lýst gildandi reglum skattalaga á þessu sviði og fjallað um það í hvaða tilvikum þær geta haft í för með sér mismunun milli innlendra og erlendra félaga og hins vegar skoðað hvort sú mismunun feli í sér brot á reglum EES-samningsins, með hliðsjón af fyrirliðgjandi dómafordæmum og fræðikenningum á þessu sviði.

Uppbygging greinarinnar er með þeim hætti að í II. kafla er gerð grein fyrir samspili réttarheimilda á sviði EES-réttar og skattaréttar og farið nokkrum orðum um þróun skattaréttar innan Evrópusambandsins. Viðfangsefnið í III. kafla er að skilgreina hvaða frelsi EES-samningnum er ætlað að vernda og hvenær

skattareglur teljast takmarka þetta frelsi með ólögætum hætti. Jafnframt er ætlunin að skoða hvaða heimildir eru til takmörkunar á grundvelli brýnna almannahagsmuna og reifað hvaða sjónarmið skattyfirvöld hafa látið reyna á í dómsmálum í því efni. Í IV. kafla er sjónum beint að einstökum ákvæðum tekjuskattlaganna og skoðað hvort þau kunni að brjóta gegn EES-samningnum á grundvelli framangreindra reglna. Utan efnis þessarar greinar fellur umfjöllun um skattlagningu einstaklinga og óbeinir skattar sömuleiðis (vöruskattar) og eins og áður sagði afmarkast umfjöllunin um tekjuskattslögin við ákvæði er varða skattlagningu arðgreiðslna milli félaga og heimild til samsköttunar félaga.

## Tengsl EES-réttar og skattaréttar

Skattareglur eru í eðli sínu landsreglur þar sem heimildir einstakra ríkja til að heimta skatt byggja á því sambandi sem skattþegn hefur við viðkomandi ríki. Skattskylda á Íslandi byggist á tveimur mismunandi grundvallarreglum, annars vegar hvílir full skattskylda á þeim sem eru heimilisfastir á Íslandi, þ.e. einstaklingar sem hér eiga lögheimili og fyrirtæki sem eru skráð hér á landi eða telja heimili sitt hér á landi. Skattskylda þessara aðila hvílir á alheimstekjureglunni (da. globalintektstprinsippet) en í því felst að skattskyldan nær til allra tekna viðkomandi, hvar sem þeirra er aflað. Þetta er meginregla tekjuskattlaganna og kemur fram í 1. og 2. gr. laganna. Út frá skattapólitísku sjónarmiði er þessari reglu ætlað að ná fram ákveðnu jafnræði meðal skattgreiðenda þar sem geta manna til að greiða skatta fer eftir heildartekjum þeirra en ekki því hvar teknanna er aflað. Hins vegar geta aðrir, þ.e. þeir sem ekki hafa hér fasta búsetu, borið takmarkaða skattskyldu hér á landi á grundvelli upprunareglunnar (da. territorialprinsippet). Í því felst að skattskyldan á Íslandi nær eingöngu til þeirra tekna sem aflað er hér á landi. Skattskyldan byggir í þessu tilviki á tengslum tekna við landið fremur en tengslum skattgreiðandans við það.<sup>1</sup>

Reglurnar í kringum fulla og takmarkaða skattskyldu eru í mörgu frábrugðnar, bæði hvað varðar útreikning skattstofns og skatthlutfall. Af þessari uppbyggingu skattkerfisins leiðir því að í fjölmörgum tilvikum getur verið um mismunandi skattlagningu að ræða sem byggir á búsetu eða staðsetningu skattaðila. Það er rannsóknarefni hverju sinni hvort sú mismunun brjóti í bága við alþjóðlega samninga sem Ísland er aðili að. Þróun undanfarinna ára er augljóslega sú að skattareglur teljast í víðtækara mæli en áður, brjóta í bága við ákvæði alþjóðasamninga sem leggja bann við mismunun og kveða á um skyldu ríkja til að gæta jafnræðis. Ekki síst gætir þessarar þróunar á sviði Evrópuréttar og EES-réttar, svo sem nánar er fjallað um í þessari grein, en aðrir alþjóðasamningar hafa líka haft áhrif í þessa átt. Í tvísköttunarsamningum er bann við mismunun sem reynt hefur á í ríkari mæli en áður og skattareglur hafa einnig komið til skoðunar í tengslum við brot á ákvæðum Mannréttindasáttmála Evrópu.<sup>2</sup>

Annað einkenni skattareglna, sem leiðir af lögsögu og fullveldi ríkis, er það að hverju ríki er heimilt að haga skattamálum að vild. Flest ríki hafa verið treg til að semja frá sér þetta frjálrsræði. Það liggur í augum uppi að miklir hagsmunir felast í því fyrir sérhvert ríki að hafa sem mest frjálrsræði í skattamálum. Skattkerfið er grundvöllur tekjuöflunar ríkisins og hefur úrslitaáhrif á möguleika þess til að ákveða umfang útgjalda og um leið umfang samneyslu í þjóðfélaginu og þjónustu hins opinbera. Þannig hefur verið almenn tregða hjá aðildarríkjum Evrópusambandsins að samræma skattareglur aðildarríkjanna þótt framkvæmdastjórnin hafi beitt þrýstingi í þá átt. Við gerð EES-samningsins var skattamálum, þ.e. beinum sköttum, alfarið haldið utan samningsins og svo virðist sem þeim hafi verið lítill gaumur gefinn við samningsgerðina.<sup>3</sup> Það hefur hins vegar orðið æ ljósara að almenn ákvæði samningsins setja því talsverðar

1 Sjá nánar um skattapólitísk sjónarmið í alþjóðlegum skattarétti: Zimmer (2003), bls. 69-72.

2 Um MSE og skattareglur: Sami, bls. 68.

3 Sjaldnast er minnst á beina skatta í gögnum eða ritum frá þeim tíma tíma er samningurinn var í undirbúningi eða öðlaðist gildi. Í Blanchet, Piipponen og Westman-Clément (1994) bls. 20 er þess eins getið um skattamál að þau eru í dæmaskyni nefnd sem málefni sem gætu á síðari stigum orðið hluti EES-samningsins á grundvelli 118.

skorður með hvaða hætti EES- ríkin geta hagað skattamálum sínum. Reynir þar helst á ákvæði 31. gr. samningsins um staðfesturétt, 40. gr. um frjálsa fjármagnsflutninga og 28. gr. um frjálsa för launafólks, að því er skattlagningu einstaklinga varðar, auk hins almenna ákvæðis um bann við mismunun á grundvelli þjóðernis í 4. gr. samningsins.

## Reglur Evrópusambandsins um beina skatta

Beinar skattlagningarheimildir falla innan valdsviðs einstakra aðildarríkja Evrópusambandsins (ESB) en að því marki sem tilskipanir varða skattamál þá þarf einróma samþykki allra aðildarríkjanna til að slíkar tilskipanir öðlist gildi. Almenna reglan um tilskipanir er varða innri markaðinn er hins vegar sú að aukinn meirihluti nægir til samþykkis þeirra. Krafa um einróma samþykki tilskipana á sviði skattamála hefur gert það mjög þungt í vöfum að fá slíkar tilskipanir samþykktar og tillögur þar að lútandi eru árum saman til meðferðar innan stofnana Evrópusambandsins. Niðurstaðan er því oft reglur sem eru órafjarri upphaflegum tillögum, byggðar á málamiðlunum milli margra og ólíkra hagsmuna og sjónarmiða. Þær tilskipanir sem settar hafa verið á þessu sviði eru tilskipun 94/435/EC (Parent Subsidiary), tilskipun 90/434/EC (Cross-boarder Mergers), tilskipun 2003/49/EC (Interest and Royalty payments) og tilskipun 2003/48/EC (Interest Savings). Framkvæmdastjórnin hefur lengi verið þeirrar skoðunar að fella eigi niður kröfuna um einróma samþykki aðildarríkja að því leyti sem skattamál varða starfrækslu innri markaðarins. Hún hefur bent á að það sé nánast útilokað að ná fram nauðsynlegri samræmingu skattareglna ríkja ESB með núverandi fyrirkomulagi.<sup>4</sup>

Í meginmáli samningsins um Evrópubandalagið (EB-samningsins)<sup>5</sup> eru ekki mörg ákvæði sem varða beina skatta enda eru skattlagningaheimildir á valdsviði aðildarríkjanna, eins og áður segir, en á hinn bóginn eru nokkur ákvæði sem fjalla um vöruskatta og aðra óbeina skatta. Einungis á tveimur stöðum er með beinum hætti vísað til beinna skatta. Annars vegar í 58. gr. þar sem segir m.a. að meginreglan um frelsi til fjármagnsflutninga í 56. gr. EB, komi ekki í veg fyrir að skattareglur aðildarríkjanna geti greint á milli skattgreiðenda eftir því hvar þeir hafa heimilisfesti eða því hvar fjárfestingar fara fram. Ennfremur segir í 58. gr. að 56. gr. komi ekki í veg fyrir að aðildarríki grípi til ráðstafana til að hindra lögbrot og er m.a. vísað sérstaklega til skattalagabrota.<sup>6</sup> Hitt ákvæði sáttmálans sem vísar til beinna skatta er í 293. gr. og fjallar um samvinnu aðildarríkjanna til að koma í veg fyrir tvísköttun. Það eru hins vegar almenn ákvæði sáttmálans sem hafa með óbeinum hætti haft áhrif á skattalöggjöf aðildarríkja sambandsins. Þetta eru fyrst og fremst ákvæði um fjórfrelsið, þ.e. um frjáls vöru- og þjónustuviðskipti, frjálsa för fólks og frelsi til fjármagnsflutninga í 39. – 60. gr. sáttmálans. Það eru einkum ákvæðin um rétt fólks til að setja á stofn félög og fyrirtæki (staðfesturétturinn), sjá einkum 43. og 48. gr. EB, og ákvæði um frjálsa fjármagnsflutninga í 56. gr. EB, sem reynir á í tengslum við beina skatta. Nátengt fjórfrelsisreglunum er svo almennt bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs eða þjóðernis í 12. gr. EB Auk þessa hefur reynt á lögmæti skattareglna út frá banni við ríkisstyrkjum í 87. og 88. gr. EB

Til skamms tíma komu engin mál varðandi beina skatta til kasta Evrópudómstólsins en sl. áratug eða þar um bil hefur fjöldi mála vaxið hröðum skrefum.<sup>7</sup> Fyrsta mál dómstólsins á sviði skattamála var

gr., ef samningsaðilar óskuðu eftir því.

4 COM(2003)548 final, bls. 7.

5 Hér er átt við stofnsáttmála Evrópubandalagsins með síðari breytingum. Sú útgáfa sem vísað er til í þessari grein er uppfærð útgáfa sem birt er í OJ 29.12.2006 (OJ C 321 E/1). Í íslenskum fræðiritum er gjarnan talað um Rómarsáttmálann eða Rómarsamninginn þegar vísað er til þessa samnings og notað Rs. aftan við númer einstakra greina. Hér er hins vegar fylgt fordæmi Davíðs Þórs Björgvinssonar (2006) og samningurinn kallaður EB-samningurinn og vísað til einstakra greina hans með EB fyrir aftan númer þeirra.

6 Var áður 73d og kom inn í samninginn með grein G (15) í Maastricht-sáttmálanum. Sambærilegt ákvæði er ekki í EES-samningnum.

7 Fram til ársins 1985 var enginn úrskurður kveðinn upp um beina skatta, á tímabilinu 1986-1994 voru 5 mál á þessu sviði og á árunum 1995-2005 voru þau tæplega 50 Í árslok 1996 voru um 50 mál á sviði beinna skatta í gangi fyrir Evrópudómstólum.

Avoir-Fiscal málið frá 28. janúar 1986<sup>8</sup> þar sem útibú félaga sem skráð voru erlendis nutu ekki sömu skattaávilnana og frönsk fyrirtæki þótt þau að öðru leyti væru skattlögð með sama hætti. Þessa mismunun taldi Evrópudómstóllinn brjóta gegn þágildandi 52. gr. EB um staðfesturétt fyrirtækja. (nú 43. gr. EB). Grein 43 EB, og 31. gr. EES-samningsins, sem er efnislega samhljóða, er ætlað að tryggja að ríkisborgarar aðildarríkja Evrópusambandsins og Evrópska efnahagssvæðisins geti án nokkurra hindrana sett á stofn fyrirtæki eða rekið sjálfstæða atvinnustarfsemi í öðrum ríkjum innan svæðisins. Þeir eiga með öðrum orðum að vera eins settir gagnvart lögum og stjórnvöldum viðkomandi ríkis og þess eigin ríkisborgarar. Í staðfesturéttinum felst einnig réttur fyrirtækja til að setja á stofn önnur fyrirtæki utan síns heimalands og að hafa val um rekstrarform þeirra, hvort þau vilji reka þau sem dótturfélög eða útibú. Markmið þessara reglna eru fyrst og fremst þau að veita ríkisborgurum aðildarríkja svæðisins tækifæri til að taka þátt í og njóta arðs af efnahagslífi utan síns heimalands á traustum og viðvarandi grundvelli, eins og segir Cadbury-Schweppes málinu.<sup>9</sup>

## Samspilið milli réttar EB og EES

Eitt meginmarkmið EES-samningsins er að búa til einsleitt efnahagssvæði. Með einsleitni er átt við að eins reglur og samræmd framkvæmd gildi á öllu svæðinu, á þeim sviðum sem samningurinn nær til. Í aðfararorðum samningsins segir m.a. að það sé markmið samningsaðila að mynda öflugt og einsleitt Evrópskt efnahagssvæði er grundvallist á sameiginlegum reglum og sömu samkeppnisskilyrðum, tryggri framkvæmd, meðal annars fyrir dómstólum, og jafnrétti, gagnkvæmni og heildarjafnvægi hagsbóta, réttinda og skyldna samningsaðila. Einnig er í aðfararorðum sagt að samningsaðilar hafi einsett sér að beita sér fyrir því að frelsi til vöruflutninga, fólksflutninga, þjónustustarfsemi og fjármagnsflutninga verði sem víðtækast á öllu svæðinu.

Til að ná markmiðum um einsleitni er bæði beitt almennum lögskýringaraðferðum varðandi þjóðréttarsamninga og sérstökum aðferðum við lögskýringar og meðferð réttarheimilda sem eiga sér ekki hliðstæðu í öðrum þjóðréttarsamningum. Í fyrsta lagi skal skýra lög og reglur til samræmis við ákvæði EES-samningsins. Þetta kemur fram í 3. gr. laganna um Evrópska efnahagssvæðið og er í samræmi við almennt viðurkennda lögskýringarreglu varðandi þjóðréttarsamninga. Í henni felst að reynt er að skýra innlendar lagareglur til samræmis við ákvæði þjóðréttarsamninga eftir því sem framast er kostur. Af dómafordæmum Hæstaréttar má ráða að rétturinn gengur langt í að beita slíkri samræmisskýringu.<sup>10</sup> Í öðru lagi hefur EES-samningurinn ásamt bókunum og viðaukum við hann verið lögfestur í heild sbr. lög nr. 2/1993, með síðari breytingum. Því þarf ekki að velkjast í vafa um gildi þeirra reglna sem skýrt koma fram í samningnum sjálfum, svo sem vera kynni ef samningurinn væri ólögfest þjóðréttarskuldbinding. Ákvæði samningsins hafa því bein áhrif að landsrétti, eins og önnur lög, sem hefur þá þýðingu að einstaklingar geta byggt rétt sinn á ákvæðum samningsins. Ákvæði EES-samningsins geta hins vegar gengið lengra en ákvæði annarra laga sé þetta tvennt ósamrýmanlegt þar sem samninginn og lög sem sett eru til að uppfylla skuldbindingar samkvæmt honum skal líta á sem sérlög, en viðtekið er að líta svo á að sérlög gangi framur almennum lögum. Þetta er talið byggja á 3. gr. laganna þótt orðalag ákvæðisins gefi ekki sterka vísbindingu í þessa átt. Það kemur hins vegar fram í greinargerð laganna að „Í 3. gr. felst m.a. að innlend lög sem eiga stöð í EES-samningnum verði jafnan túlkuð sem sérreglur laga gagnvart ósamræmanlegum yngri lögum, að því leyti að yngri lög viki þeim ekki ef þau stangast á, nema löggjafinn taki það sérstaklega fram.”<sup>11</sup> Segir ennfremur í greinargerðinni að þessi regla sé nauðsynleg til að tryggja samræmi í reglunum á Evrópska efnahagssvæðinu. Í dómi sínum í máli nr. 477/2002 (VSK á bækur á erlendum tungumálum) beitir

8 Mál C-270/83.

9 Mál C-196/04, grein 53.

10 Sjá t.d. Hrd. 1990, bls. 2.

11 Alþingistiðindi, 116. löggjafarþing, mál 1, þingskjal 1.

Hæstiréttur þessari lögskýringu og kemst að þeirri niðurstöðu að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins sé sérregla sem gangi framur ákvæði 6. tölul. 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Talið var að túlka bæri ákvæði EES-samningsins sem sérreglu fram yfir ákvæði virðisaukaskattslaga og þeim síðarnefndu yrði því ekki beitt. Hér virðist það ekki hafa skipt neinu máli að undir öllum venjulegum kringumstæðum hefði innihald og eðli laganna leitt til þess að lög nr. 50/1988 væru talin sérlög gagnvart almennum ákvæðum EES-samningsins í lögum nr. 2/1993.

Í þriðja lagi hafa dómurálausnir Evrópudómstólsins mikla þýðingu við túlkun EES-samningsins. Samkvæmt 6. gr. samningsins ber við framkvæmd og beitingu ákvæða hans að túlka þau í samræmi við úrskurði dómstóls Evrópubandalaganna sem máli skipta og kveðnir hafa verið upp fyrir undirritunardag samningsins að því tilskildu að ákvæði EES-samningsins séu efnislega samhljóða ákvæðum í sáttmálum bandalaganna. Samsvarandi ákvæði er einnig í 1. mgr. 3. gr. samnings EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls (ESE). Í 2. mgr. 3. gr. ESE er ennfremur ákvæði sem varðar úrlausnir dómstóls Evrópubandalaganna sem falla eftir gildistöku EES-samningsins. Þar segir að taka skuli tilhlýðilegt tillit til þeirra meginreglna sem mælt er fyrir um í viðkomandi úrskurðum dómstólsins. Með þessu móti hafa úrlausnir Evrópudómstólsins verið gerðar að mikilvægum fordæmum og lögskýringargögnum. Íslenskum stjórnvöldum og dómstólum ber að taka mið af þeim sem og stofnunum á borð við ESA og framkvæmdastjórn ESB sem og EFTA-dómstólum. Varðandi dóma sem fallið hafa fyrir gildistöku EES-samningsins, segir að það séu þeir dómur sem „máli skipta” sem leggja beri til grundvallar. Með því er átt við dóma sem varða þau svið sem EES-samningurinn tekur til, einkum fjórfrelsisreglurnar og reglur um samkeppni. Auk þess kann dómstóllinn að móta meginreglur í dómum sem strangt til tekið varða önnur svið en ber samt að líta á sem meginreglur í EB-rétti, m.a. við framkvæmd og beitingu reglna á framangreindum sviðum. Telja má víst að þær meginreglur sem Evrópudómstóllinn hefur þannig mótað á sviðum sem EES-samningurinn tekur strangt til tekið ekki til, en teljast engu að síður til meginreglna í EB-rétti, geti einnig talist hluti EES-samningsins á grundvelli 6. gr. hans.<sup>12</sup> Þrátt fyrir orðalag 2. mgr. 3. gr. ESE, varðandi gildi dóma sem fallið hafa eftir gildistöku EES-samningsins, er á því byggt að í reynd hafi aðgreining á dómum fyrir og eftir það tímamark litla eða enga þýðingu í framkvæmd.<sup>13</sup> Þessi staða úrlausna Evrópudómstólsins er mikilvægur lykill að því að tryggja einsleitni á EES-svæðinu því dómstóllinn hefur með áratuga langri starfsemi haft víðtæk áhrif á innihald þeirra meginreglna sem settar eru fram í EB-samningnum og eiga sér samsvörun í EES-samningnum. Ef svigrúm væri til mismunandi túlkunar ákvæðanna væri markmið um einsleitni fyrir búi. Á grundvelli þess sem að framan er rakið er því gengið út frá því að allar úrlausnir Evrópudómstólsins sem varða beina skattlagningu aðildarríkja ESB og samþýðanleika þeirra við fjórfrelsisákvæði EB-samningsins skuli lagðar til grundvallar í sambærilegum málum hér á landi.

Í fjórða og síðasta lagi skal nefnt hér að liður í því að tryggja einsleitni reglna á Evrópska efnahagssvæðinu er möguleiki íslenskra dómstóla til að leita álags EFTA-dómstólsins varðandi álitafni honum tengd. EFTA-dómstóllinn, sem er í flestu hliðstæður dómstól Evrópubandalagsins, notar svo aftur beint fordæmi þess síðarnefnda við túlkun á efnislega sambærilegum reglum EES-réttar.

## Kröfur til beinna skatta í rétti Evrópusambandsins og EES

Eins og fram hefur komið, er ekki er fjallað um beina skatta í EES-samningnum og engar tilskipanir á því sviði hafa verið teknar upp í samninginn, hvorki við undirritun hans né síðar þar sem þær teljast ekki

12 Davíð Þór Björgvinsson (2006), bls. 311.

13 Sama heimild, bls. 316.



vera EES viðeigandi.<sup>14</sup> Hins vegar eru í samningnum ákvæði sem varða óbeina skatta sem miða að því að tryggja frjálst flæði vöru, m.a. 14. gr. samningsins sem leggur bann við mismunandi skattlagningu innlendra og erlendra vara. Í áðurnefndum dómi hæstaréttar, Hrd. 477/2002, var niðurstaðan sú að reglur um misháan virðisaukaskatt á bækur á íslensku annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar, væri óbein mismunun sem stríddi gegn 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Til skamms tíma töldu menn að samningurinn hefði ekki áhrif á reglur um beina skatta. Í málflutningi fyrir EFTA-dómstólnum í máli nr. 6/98 héldu norsk stjórnvöld því þannig fram að umdeildar reglur, sem stefnandi taldi stríða gegn ríkisstyrkjaákvæðum EES-samningsins, væru hluti af almennu skattkerfi landsins og félli sem slíkt utan gildissviðs samningsins. Norsk stjórnvöld tefldu fram þessum rökum: „The Applicant submits, principally, that the system is a part of the general tax system in Norway and is sufficiently general in nature as not to involve State aid [...]. The Applicant maintains that various selective elements are inherent in any tax system which, by nature and/or by policy, necessarily create different effects not only between different undertakings or persons, but also between different sectors of the economy and different regions of a State. It cannot be the intention that the notion of aid in Article 61(1) of the EEA and Article 87 EC [...] include all tax measures where it is possible to identify an effect which differs from one enterprise to another. The Applicant has further stresses that, as the EEA Agreement does not contain any provisions concerning harmonization of tax schemes, it is for each State to design and apply a tax scheme according to its own choices of policy [...]”.<sup>15</sup>

Dómurinn féllst ekki á þessi rök en segir í niðurstöðu sinni: „The Court notes first that, as a general rule, a tax system of an EEA/EFTA State is not covered by the EEA Agreement. In certain cases, however, such a system may have consequences that would bring it within the scope of application of Article 61(1) EEA. It is established case law of the ECJ that the fiscal nature of a measure does not shield it from the application of Article 92 EC (now after modification Article 87 EC). Nor does Article 92 distinguish between the measures of State intervention by reference to their causes and aims but rather defines them in relation to their effect.”<sup>16</sup> EFTA-dómstóllinn hafnar sem sagt alfarið rökum norskra stjórnvalda þess efnis að skattareglum beri að halda utan við samninginn og segir að líta verði til áhrifa reglnanna en ekki heitis þeirra þegar metið er hvort þær stríði gegn almennum ákvæðum EES-samningsins. Sama afstaða kemur fram í máli E-5/04, Fesil ASA og Finnfjord Smelteverk AS gegn ESA, og í máli E-1/04, Fokus bank- málinu. Í síðarnefnda málinu, sem ítarlega er fjallað um síðar í greininni, tekur dómurinn fram að þótt skattkerfi falli að meginstefnu utan sviðs samningsins verði aðildarríki engu að síður að beita skattlagningarrétti sínum í samræmi við almennar reglur samningsins.<sup>17</sup> Þessi niðurstaða EFTA-dómstólsins er í samræmi við margstaðfesta afstöðu Evrópu dómstólsins.<sup>18</sup>

Evrópu dómstóllinn hefur dæmt í fjölda mála þar sem reynir á ákvæðin um fjórfrelsið. Dómstóllinn fylgir nokkuð föstum reglum þegar hann metur hvort skattareglur standist gagnvart þessum almennum ákvæðum og aðferðin virðist vera eins, óháð því hvaða frelsisákvæði verið er að skoða. Í fyrsta lagi er skoðað hvort í skattaákvæðinu felist mismunun eða takmörkun á notkun fjórfrelsisákvæðanna. Ef niðurstaðan er sú að ákvæðið feli í sér mismunun eða takmörkun sem er andstæð einhverju fjórfrelsisákvæðanna er skoðað hvort þær séu réttlætanagerar út frá einhverju lögmætu sjónarmiði.<sup>19</sup>

Í þessu sambandi verður að hafa í huga að öll skattkerfi hafa einhverjar takmarkanir, þ.e. skattalögsaga

14 Sjá hins vegar Jón Elvar Guðmundsson (2006) um áhrif EES-réttar á afleiðda löggjöf ESB á sviði beina skatta. Hann telur að Evrópusambandsríkjunum sé skylt sé að veita EES-ríkjum sömu meðferð og ESB-ríkjum á grundvelli slíkrar löggjafar.

15 Greinar 24 – 26.

16 Grein 34.

17 Grein 20.

18 Sjá t.d. grein 29 í máli C-446/03 (Marks & Spencer).

19 Hansen og Vinther (2004), bls. 224.

hvers ríkis á sér ytri mörk og af því leiðir að skattlagning viðkomandi ríkis nær ekki út fyrir þau mörk. Ríki skattleggja þá sem falla undir lögsögu þeirra en ekki þá sem falla utan hennar. Í þessu felst að sönnu mismunun sem er rökbundin afleiðing þess að viðurkenna yfirleitt skattalegt sjálfstæði ríkja og heimild þeirra til að skattleggja þá sem falla innan lögsögunnar en aðra ekki. Jafnframt, og ef til vill það sem hefur meiri þýðingu í þessu sambandi, er sú aðferð margra skattkerfa, m.a. þess íslenska, að greina á milli aðila með fulla og takmarkaða skattskyldu, sbr. umfjöllun í kafla II. að framan. Evrópudómstóllinn kemur inn á þetta atriði í mörgum skattamálum og útilokar í sjálfu sér ekki að mismunandi skattareglur geti byggt á heimilisfesti skattaðila en tekur fram að ávallt þurfi að skoða hvort slíkar reglur séu réttlætanager.<sup>20</sup> Þetta tengist líka alþjóðlegum skattarétti og aðferðum ríkja til að skipta skattlagningarétti þegar lögsaga þeirra skarast, þ.e. þegar sami aðili er skattskyldur í fleiri en einu ríki vegna sömu tekna á sama tímabili. Tvísköttunarsamningar eru tæki til að bregðast við því. Nánar er rætt síðar um tengsl slíkra samninga við EES-rétt.

## Bann við mismunun og takmörkunum

Bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs er grundvallarstef í EES-rétti. Bann við mismunun kemur fram í 4. gr. EES-samningsins þar sem segir að hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs sé bönnuð á gildissviði samningsins nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans. Ákvæði þetta er efnislega samhljóða núverandi 12. gr. EB. Í því felst bæði að bannað er að mismuna eða meðhöndla aðila í sömu stöðu á mismunandi hátt án gilda efnisraka og jafnframt er bannað að afgreiða ósambærileg mál með sama hætti, án gilda efnisraka.<sup>21</sup> EB dómstóllinn hefur í úrlausnum sínum ekki einungis talið að bein mismunun brjóti í bága við ákvæði EB-samningsins heldur einnig ýmsar takmarkanir og hindranir fyrir því að nýta frelsisákvæði samningsins. Með þessum hætti hefur gildissvið 12. gr. EB (4. gr. EES) verið víkkað út þannig að það felur í sér bæði bann við mismunun og jafnframt bann við takmörkunum. Það hefur ef til vill ekki mikla þýðingu út frá skattarétti að tala um bann við takmörkunum, sem er hugtak sem er víðtækara en bann við mismunun, þar sem erfitt er að hugsa sér skattaákvæði sem teldist takmarkandi án þess að vera um leið ólögmet mismunun.<sup>22</sup> Því er þýðing þess að skoða þróun frá banni við mismunun yfir í bann við takmörkunum fyrst og fremst fólgin í því að af henni má ráða að Evrópudómstóllinn hefur tilhneigingu til að víkka gildissvið fjórfrelsisákvæðanna með þeim afleiðingum að það þarf minna til en fyrir að regla sé talin andstæð þeim.

Bannið í 4. gr. EES (12. gr. EB) er bann við mismunun eða takmörkunum á grundvelli ríkisfangs. Hvað fyrirtæki varðar, þá er átt við það hvar fyrirtæki hefur skráða skrifstofu eða eftir atvikum hvar yfirstjórn þess eða aðalstöðvar eru staðsettar, sbr. 34. gr. EES-samningsins.<sup>23</sup> Bannið gildir almennt á tvo vegu; ríkjum er bæði bannað að mismuna eigin fyrirtækjum sem og erlendum, þ.e. brotið getur falist í því að reglurnar torveldi fyrirtækjum ríkis að stunda starfsemi annars staðar á EES-svæðinu eða að reglurnar beinist að erlendum fyrirtækjum sem stunda starfsemi í viðkomandi ríki. Útgangspunkturinn er sá að fjórfrelsisákvæðunum er ætlað að tryggja frelsi til athafna sem fara fram yfir landamæri fyrir öll fyrirtæki á EES-svæðinu.

20 Í Marks Et Spencer málinu segir að heimilisfesti skattaðila geti mögulega haft áhrif á skattskyldu hans en svo er bætt við, í grein 38: „In each specific situation, it is necessary to consider whether the fact that a tax advantage is available solely to resident taxpayers is based on relevant objective elements apt to justify the difference in treatment.“

21 Stefán Már Stefánsson (2006), bls. 412.

22 Sjá þó mál C-250/95 (Futura Participations SA) þar sem skattareglur töldust takmarka beitingu fjórfrelsisákvæða þótt þær fælu í sjálfu sér ekki í sér mismunun á grundvelli ríkisfangs.

23 Sjá líka mál C-212/97 (Centros), 20. grein, þar sem segir m.a.: „The location of their registered office, central administration or principal place of business serves as the connecting factor with the legal system of a particular State in the same way as does nationality in the case of a natural person.“



## Sérstök sjónarmið tengd skattarétti

Svo sem áður er komið fram, hefur fjöldi skattamála fyrir EB-dómstólnum margfaldast á síðastliðnum áratug. Fjöldi úrlausna dómstólsins hefur því skýrt nokkuð reglurnar á þessu sviði og ýmis grundvallarviðhorf dómstólsins hafa verið ítrekuð í fleiri dómum sem og aðferðir hans við að leggja mat á lögmæti skattareglna. Svo sem áður er lýst, skoðar dómstóllinn í fyrsta lagi hvort umdeild aðferð eða regla feli í sér mismunun eða takmörkun sem brjóti gegn einhverju fjórfrelsisákvæðanna. Ef niðurstaðan er sú að svo sé, skoðar dómstóllinn því næst hvort einhver lögmæt sjónarmið geti réttlætt þessa takmörkun. Varðandi fyrri atriðið, þ.e. mat á því hvort um er að ræða brot á frelisisákvæðum samningsins er rétt að hafa eftirfarandi atriði í huga sem lúta sérstaklega að skattamálum.

Í fyrsta lagi horfir dómstóllinn yfirleitt einangrað á umdeild skattaákvæði, þ.e. hann tekur ekki tillit til þess þótt sýnt sé fram á að heildarskattlagning erlends fyrirtækis sé sambærileg eða eins og um innlent fyrirtæki sé að ræða. Í þessu sambandi má benda á dóm í máli C-330/91, Commerzbank. Þýskur banki sem rak útibú í Bretlandi átti ekki rétt á sama skattahagræði og félög sem skráð voru þar í landi. Talið var að þessar reglur brytu gegn 43. gr. EB (31. gr. EES) um staðfesturétt og breytti engu þótt sýnt væri fram á að önnur ákvæði breskra skattalaga væru þeim hagfelldari einmitt vegna þess að fyrirtækið var rekið sem útibú en ekki sem sjálfstætt félag þar í landi. Þetta kemur einnig fram í Saint-Gobain-málinu.<sup>24</sup> Sama gildir um áhrif tvísköttunarsamninga. Evrópudómstóllinn lítur ekki svo á að það réttlæti brot á einhverju fjórfrelsisákvæðinu að hægt sé að sýna fram á að ívilnanir á grundvelli tvísköttunarsamninga leiðrætti þau. Þetta fjallar EFTA-dómstóllinn líka um í Fokus bank-málinu, sem nánar er fjallað um í IV. kafla.

Í öðru lagi hefur Evrópudómstóllinn í sumum tilvikum komist að þeirri niðurstöðu að reglur séu andstæðar EB-samningnum þótt þær feli ekki í sér beina mismunun, ef reyndin er sú að þau koma harðar niður á erlendum fyrirtækjum en þeim innlendu. Þá er um að ræða óbeina mismunun. Í máli C-195/90, framkvæmdastjórnin gegn Þýskalandi, reyndi á lögmæti reglna varðandi skattlagningu þungaflytninga. Skattur var lagður á notkun atvinnubifreiða á þýskum vegum en samhliða upptöku skattsins voru gerðar aðrar skattalagabreytingar sem miðuðu að því að létta af þýskum atvinnubifreiðafyrirtækjum skatti jafnháum nýju álögunum. Í raun hafði skattlagningin því einungis áhrif á skattbyrði erlendra fyrirtækja og bætti samkeppnisstöðu þýskra fyrirtækja sem því nam. Þetta taldi dómstóllinn að bryti í bága við reglur bandalagsins um flutningastarfsemi.<sup>25</sup> Í máli C-324/00, Lankhorst-Hohorst, var niðurstaða dómstólsins byggð á sömu sjónarmiðum.

Loks má nefna að Evrópudómstóllinn hefur talið að íþyngjandi skrifræðisreglur geti falið í sér ólögmætar takmarkanir sbr. C-250/95, Futura Participations SA, þar sem kröfur til framsetningar bókhalds þóttu ganga lengra en nauðsyn krafði til að ná yfirlýstu markmiði þeirra um að halda uppi virku skatteftirliti.

## Réttlætanlegar takmarkanir

Ef niðurstaða athugunar Evrópudómstólsins er sú að reglur mismuni eða takmarki með einhverjum hætti möguleika til að nýta fjórfrelsisákvæði samningsins, eða aðrar grundvallarreglur hans, eru talsverðar líkur á að slíkar reglur teljist andstæðar honum. Ákveðin atriði geta hins vegar réttlætt takmarkanir eða hindranir á beitingu fjórfrelsisákvæðanna. Þannig er ekki nóg að leiða í ljós að reglan feli í sér takmarkanir heldur þarf líka að athuga hvort einhver lögmæt sjónarmið geti réttlætt þessar takmarkanir. Þau sjónarmið sem

24 Mál C-307/97 Í 53. grein segir: „In this regard, it must be observed that the difference in tax treatment between resident companies and branches cannot, however, be justified by other advantages which branches enjoy in comparison with resident companies and which, according to the German Government, will compensate for the disadvantages of not being allowed the tax concessions in question. Even if such advantages exist, they cannot justify breach of the obligation laid down in Article 52 of the Treaty to accord the same domestic treatment concerning the tax concessions in question [...]”.

25 Þótt málið varði ekki brot á fjórfrelsisreglum hefur það þýðingu hér varðandi það hvernig mismunun getur talist andstæð samningnum þótt hún sé óbein afleiðing einstakrar skattlagningar. Sjá nánar Vinther og Werlauff (2003).

Evrópudómstóllinn hefur tekið til greina í þessu sambandi eru þau sem byggja á brýnum almennum hagsmunum,<sup>26</sup> markmið þeirra verða að vera skýr og reglurnar verða að vera þannig úr garði gerðar að tryggt sé að markmiðin náist. Loks er nauðsynlegt skilyrði lögmætis það að takmarkanir gangi ekki lengra en nauðsyn krefur til að ná yfirlýstum markmiðum. Í máli C-250/95 Futura Participations SA eru þessi sjónarmið orðuð svo í 26. grein: „[...]the imposition of such a condition, which specifically affects companies or firms having their seat in another Member State, is in principle prohibited by Article 52 of the Treaty. It could only be otherwise if the measure pursued a legitimate aim compatible with the Treaty and were justified by pressing reasons of public interest. Even if that were so, it would still have to be of such a nature as to ensure achievement of the aim in question and not go beyond what was necessary for that purpose[...].”<sup>27</sup> Í EES-samningnum sjálfum er að finna nokkur ákvæði sem víkja að undantekningum frá beitingu fjórfrelsisákvæðanna við sérstakar aðstæður, sbr. 33. og 39. gr. að því er varðar stofnsetningarrétt og viðskipti með þjónustu og 4. gr. tilskipunar ráðsins nr. 88/361 varðandi fjármagnsflutninga. En fæst mál sem koma til kasta Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins verða þessi undantekningarákvæði, heldur hin ólögfestu sjónarmið um brýna almannahagsmuni. Í þeim málum hafa skattyfirvöld látið reyna á ýmis sjónarmið sem réttlætt geta þær skattareglur sem deilt er um. Evrópudómstóllinn, og eftir atvikum EFTA-dómstóllinn, hafa því tekið afstöðu í fjölda tilvika hvort skattareglur byggja á lögmætum eða ólögmætum sjónarmiðum og varpað þannig skýrara ljósi á þær leikreglur sem ber að virða innan skattaréttar. Skipta má sjónarmiðum sem teft hefur verið fram af hálfu skattkerfisins í þrjá höfuðflokkka: a) sjónarmið sem lúta að þörfinni fyrir heildstætt skattkerfi og innra samræmi kerfisins, b) þörf fyrir að koma í veg fyrir skattasniðgöngu eða undanskot og loks c) þörf fyrir að halda uppi virku skatteftirliti.<sup>28</sup>

## Innra samræmi skattkerfisins

Skattyfirvöld halda því oft fram að umdeilt fyrirkomulag sé nauðsynlegt til að tryggja innbyrðis samræmi í reglum viðkomandi skattkerfis. Evrópudómstóllinn hefur verið tregur til að samþykkja reglur sem takmarka fjórfrelsið á þessum grundvelli. Einn af fáum dómum þar sem fallist er á sjónarmið skattyfirvalda í þessu sambandi er í Bachmann- málinu, C-204/90. Þar var deilt um skattlagningu lífeyrisgreiðslna og því haldið fram að belgískar reglur þar að lútandi brytu í bága við frelsi til fjármagnsflutninga. Reglurnar heimiluðu frádrátt frá skatti vegna iðgjalda til innlendra lífeyrissjóða en ekki erlendra. Greiðslur úr innlendum lífeyrissjóðum voru hins vegar skattskyldar meðan greiðslur úr erlendum lífeyrissjóðum voru það ekki. Niðurstaða dómstólsins fólst í því að við „núverandi þróunarstig EB-réttar” (dómurinn var kveðinn upp í janúar 1992) bæri að líta svo á að samhengisins vegna mætti réttlæta takmörkun þegar um væri að ræða beint samhengi milli annars vegar frádráttar frá skatti vegna innborgunar og skattskyldu við útgreiðslur úr innlendum lífeyrissjóðum og hins vegar enga frádráttarheimild við inngreiðslu og enga skattskyldu við útgreiðslu úr erlendum lífeyrissjóðum. Fordæmisgildi þessa dóms hefur hin síðari ár þó verið dregið í efa.<sup>29</sup> Vísað er til þessa dóms í fjölmörgum öðrum úrlausnum dómstólsins og svo virðist sem enn sé byggt á þeirri meginreglu sem fram kemur í Bachmann-málinu, þ.e. réttlæta megi takmarkanir fjórfrelsisins til að tryggja ákveðið samræmi í skattkerfinu en dómurinn leggur þó ítrekað áherslu á að sú heimild sé bundin skilyrðum um að beint samband sé á milli skattskyldu og frádráttar/skattfrelsis og jafnframt að almenn

26 Enska: overriding public interest, danska: tvingende almene hensyn. Stefán Már Stefánsson (2006) fjallar um hugtakið sem óhjákvæmilegar þjóðfélagsþarfir í almannapágu, sjá bls. 418-420.

27 Til samanburðar eru sömu sjónarmið orðuð þannig í Centros-málinu, C-212/97, 34. grein: „[...]Next, it should be borne in mind that, according to the Court's case-law, national measures liable to hinder or make less attractive the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty must fulfil four conditions: they must be applied in a non-discriminatory manner; they must be justified by imperative requirements in the general interest; they must be suitable for securing the attainment of the objective which they pursue; and they must not go beyond what is necessary in order to attain it[...].”

28 Þessi flokkun er ekki einhlít og fyrst og fremst sett fram hér til að gera framsetninguna skýrari.

29 Sjá til dæmis Hansen og Vinther (2004), bls. 228.

skilyrði um lögmati takmarkana séu fyrir hendi.<sup>30</sup>

Takmarkanir á fjórfrelsinu eru ekki heimilar í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að eitt ríki verði af skatttekjum, t.d. vegna þess að skattskylda færist yfir til annars aðildarríkis Evrópusambandsins eða EES-ríkis. Skattyfirvöld halda því oft fram að reglur séu nauðsynlegar vegna samhengis eða innra samræmis í skattkerfinu, eða til að koma í veg fyrir undanskot frá sköttum, þegar raunverulegur tilgangur er sá að koma í veg fyrir að viðkomandi ríki verði af skattlagningarrétti. Það er hins vegar ljóst að Evrópudómstóllinn og EFTA-dómstóllinn hafna takmörkunum á þessum forsendum. Þetta kemur t.d. fram í máli C-436/00, X&Y gegn sænskum skattyfirvöldum. Málavextir voru þeir að umdeildar skattareglur heimiluðu ekki frestun á skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa sem seld voru erlendum aðila sem seljandi átti beint eða óbeint hlut í eða til sænsks félags sem erlent félag ætti beint eða óbeint hlut í. Rökin fyrir lagareglunni, sem komu fram í greinargerð laganna, voru þess efnis, að annars væri hætta á að tekjunum yrði skotið undan sænskri skattlagningu. Evrópudómstóllinn taldi að hvorki skráðar undantekningarreglur né óskráðar, byggðar á verndun brýnna almannahagsmuna, réttlættu takmarkanir á fjórfrelsinu á þessum grundvelli. Að auki þóttu reglurnar brjóta gegn meðalhófsreglunni þar sem þær þóttu of víðtækar, það er of almenns eðlis.

## Komið í veg fyrir skattasniðgöngu og undanskot

Evrópudómstóllinn hefur hins vegar viðurkennt að heimilt sé að setja reglur, sem takmarka að einhverju leyti fjórfrelsið, til að ná fram því markmiði að koma í veg fyrir ólögmat undanskot frá skatti. Hér verða almennu skilyrðin sem áður er fjallað um að vera fyrir hendi. Reglurnar mega: 1) ekki mismuna, 2) brýnir almannahagsmunir verða að vera í húfi, 3) reglurnar verða í raun að ná markmiðum sínum og 4) mega ekki ganga lengra en nauðsyn krefur til að ná þeim markmiðum sem að er stefnt. Í því sambandi verða reglurnar að beinast að tilteknum tegundum ráðstafana og mega ekki vera of almennar. Það verður með öðrum orðum að fara fram sjálfstæð athugun á því hvort dregið hafi verið undan skatti.<sup>31</sup> Á þetta reyndi bæði í Lankhorst-Hohorst málinu, C-324/00, og máli Lasteyrie du Saillant, C-9/02.

Það er aftur á móti ekki heimilt að setja reglur sem takmarka fjórfrelsið í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að skattaðili nýti sér hagstæðari skattareglur í öðru aðildarríki. Þetta kemur víða fram í dómum Evrópudómstólsins, m.a. í máli Lasteyrie du Saillant og Eurowings, máli C-294/97. Það er því fullkomlega löglegt að gera ráðstafanir til að skattlagningarréttur falli til þess ríkis innan EES-svæðisins þar sem skattalöggjöf er hagfelldust fyrir skattgreiðandann.

## Virkt skatteftirlit

Skattyfirvöld hafa í ýmsum málum fyrir Evrópudómstólnum haldið því fram að reglur sem fela í sér takmarkanir á fjórfrelsinu helgist af þörf fyrir skilvirkt skatteftirlit. Dómstóllinn hefur fallist á að brýnir almannahagsmunir felist í virku skatteftirliti sem geti af þeim sökum réttlætt takmarkanir á fjórfrelsisákvæðum sáttmálans.<sup>32</sup> Hins vegar gerir dómstóllinn strangar kröfur til þess að slíkar reglur gangi ekki lengra en nauðyn krefur til að ná markmiðum sínum. Þannig taldi dómurinn í tilvitnuðu máli Futura Participations SA að skattalög í Lúxemborg settu of ströng skilyrði í skattalögum fyrir því að taka til greina tap á móti hagnaði fyrirtækisins. Um var að ræða útibú fransks fyrirtækis, en samkvæmt samningi ríkjanna tveggja var rétt og skylt að skattleggja tekjur útibúsins í Lúxemborg þar sem tekjurnar voru upprunnar. Þarlend skattalöggjöf gerði hins vegar ráð fyrir því að tap undangenginna ára yrði

30 Sjá m.a. 40. grein í máli C-319/02 (Manninen) og 14. gr. í máli C-422/01 (Skandia).

31 Hansen og Vinther (2004), bls. 228.

32 Sjá t.d. 31. grein í máli Futura Participations SA, C-250/95.

einungis yfirfæranlegt milli ára, að sýnt væri fram á að fyrirtækið hefði haldið sjálfstætt bókhald fyrir útibúið í Lúxemborg á umræddu tímabili sem tæki mið af þarlendum skattareglum. Í málinu var því haldið fram að þessar reglur helguðust af þörf fyrir virkt skatteftirlit en dómstóllinn taldi það ekki fá staðist, þar sem bókhaldskrafan var bundin við heimild til að yfirfæra tap milli ára. Að öðru leyti voru útibú erlendra fyrirtækja ekki bókhaldsskyld þar í landi.<sup>33</sup>

Þá hefur dómstóllinn ítrekað látið það álit uppi að aðildarríkjum Evrópusambandsins kunni að vera heimilt að takmarka rétt til stofnsetningar fyrirtækja ef sýnt er fram á að slíkar reglur komi í veg fyrir hreinar málamyndaráðstafanir fyrirtækja í því augnamiði að skjóta sér undan landslögum viðkomandi ríkis. Þetta kemur m.a. fram í máli Cadbury-Schweppes, C-196/04 en í því máli reyndi á svokallaða CFC-löggjöf í Bretlandi.<sup>34</sup> Af þessum og fleiri dómum má ráða að heimildir aðildarríkjanna til að grípa til aðgerða gegn þessari tegund skattasniðgöngumála er sniðinn þröngur stakkur.<sup>35</sup>

Loks skal nefnt að Evrópudómstóllinn hefur aldrei fallist á takmarkanir á fjórfrelsinu á þeim grundvelli að slíkt sé nauðsynlegt til að gera skattfyrvöldum kleift að afla upplýsinga um ætluð skattsvik eða undanskot. Dómstóllinn vísar til þess að aðildarríki geti notað reglur bandalagsins um gagnkvæma aðstoð skattfyrvalda og á þar við tilskipun ráðsins nr. 77/799/EEC.<sup>36</sup>

## Ákvæði íslenskra skattalaga

Svo sem að framan er rakið er nokkuð viðamikil dómafrákvæmd hjá Evrópudómstólnum og nokkur dæmi frá EFTA-dómstólnum, þar sem metin eru einstök ákvæði skattalaga aðildarríkja ESB og EES. Álit EFTA-dómstólsins og forúrskurðir dómstóls EB fela ekki í sér niðurstöðu í einstökum málum heldur setja fram almenn sjónarmið og meginreglur sem dómstólar, sem biðja um álit eða úrskurð, beita svo í þeim málum sem fyrir dómi eru hverju sinni. Það er svo á valdi annarra aðildarríkja samninganna að meta hvort skattkerfi þeirra standist þær kröfur sem lesa má út úr viðkomandi álitum eða forúrskurðum og ef breytinga er þörf hafa ríkin í sjálfu sér val um það hvernig komið er til móts við kröfu bandalagsréttar og eftir atvikum EES-réttar.

Í þessum hluta greinarinnar verða tiltekin ákvæði íslenskra skattalaga skoðuð með tilliti til þess hvort þau standist þær kröfur sem að framan er lýst um bann við mismunun og takmörkunum. Jafnframt verður skoðað hvort eitthver þeirra lögmætu sjónarmiða sem Evrópudómstóllinn, eða eftir atvikum EFTA-dómstóllinn, hefur fallist á, geti haft þýðingu. Gengið er út frá því að öll sömu sjónarmið eigi við varðandi íslenska skattkerfið og koma fram í framangreindum dómum Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins. Ekki er talin ástæða til að greina á milli álita EFTA-dómstólsins annars vegar og forúrskurða Evrópudómstólsins hins vegar. Heldur er ekki talin ástæða til að greina á milli úrskurða Evrópudómstólsins sem fallið hafa fyrir og eftir gildistöku EES-samningsins, þrátt fyrir ákvæði 6. gr. samningsins. Um þetta hefur áður verið fjallað í kafla II.2.

Þau lagaákvæði íslenskra skattalaga sem verða skoðuð hér eru annars vegar ákvæði sem lúta að skattlagningu arðgreiðslna milli fyrirtækja. Aðalheimildin í því efni er 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og lagaákvæði sem vísað er til í þeirri grein. Einnig hefur fjármálaráðherra sett nánari reglur

33 Sjá 37. grein dómsins.

34 Í álitum dómstólsins er ekki kveðið upp úr um hvort umdeild löggjöf stangist á við staðfesturéttarákvæði EB-samningsins en gefnar ítarlegar leiðbeiningar um það út frá hvaða sjónarmiðum beri að meta lögmæti hennar, sbr. niðurstöðuna í grein 75: „In the light of the preceding considerations, the answer to the question referred must be that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a CFC in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates only to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that CFC is actually established in the host Member State and carries on genuine economic activities there.”

35 Sjá líka afstöðu dómstólsins í málum Lankhorst-Hohorst, Lasteyrie du Saillant og Marks & Spencer.

36 Tilskipun þessi er ekki hluti af EES-samningnum.

um efnið, reglur nr. 297/2003, með stoð í 31. gr. tskl. Ennfremur er í 3. gr. tekjuskattslaganna ákvæði um skattlagningu arðgreiðslna til þeirra fyrirtækja sem 31. gr. nær ekki til. Hins vegar eru skoðuð ákvæði um samsköttun móður- og dótturfélaga. Heimild til samsköttunar var fyrst tekin upp í íslenska skattalöggjöf með lögum nr. 154/1988 og er nú að finna í 55. gr. tekjuskattslaganna. Heimildin í nágildandi lögum er bundin við félög með fulla skattskyldu hér á landi sem uppfylla nánar greind skilyrði, m.a. um eignarhald. Gerð verður grein fyrir gildandi rétti og framkvæmd laganna í mismunandi tilvikum. Þá verður lagt mat á það hvort gildandi lagareglur brjóti í bága við ákvæði EES-samningsins út frá þeim sjónarmiðum sem rakin hafa verið í köflunum hér að framan.

## Skattlagning arðgreiðslna milli félaga

Núverandi ákvæði tekjuskattslaganna um skattlagningu arðgreiðslna milli félaga komu inn með breytingu á tekjuskattslögunum árið 1998, sbr. lög nr. 95/1998. Þá var sett inn í ákvæði 31. gr. tskl. heimild til að draga frá tekjum félaga móttækinn arð frá öðrum félögum, að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Megintilgangur þessarar breytingar var að koma í veg fyrir efnahagslega tvísköttun, þ.e. að sömu tekjur séu skattlagðar oft en einu sinni í sama skattkerfinu. Í greinargerð með frumvarpi sem síðar varð að lögum nr. 95/1998 er ítarlega rökstutt af hverju þessi leið er farin, þ.e. að aflétta skatti af móttakanda arðsins, en ekki t.d. hjá því félagi sem greiðir út arðinn. Talið er æskilegra að skattleggja tekjur sem næst uppruna sínum og þetta fyrirkomulag talið hvetja frekar til fjárfestinga af hálfu fyrirtækja.<sup>37</sup>

Tekjuskattlögin í núverandi mynd leggja að jöfnu nokkur félagaform sem öll fela í sér takmarkaða ábyrgð eigenda, þ.e. hlutafélög, einkahlutafélög, samlagshlutafélög, kaupfélög, samvinnufélög o.fl., sbr. 1., 2. og 4. tölu. 1. mgr. 2. gr. laganna. Fyrirnefndum félögum er þannig heimilt að draga frá skattskyldum tekjum sínum móttækinn arð sem þau fá úthlutað frá hlutafélögum og einkahlutafélögum. Ástæðan fyrir því að heimild til frádráttar á móttæknum arði er takmörkuð við framangreind félagsform, en nær t.d. ekki til sameignarfélaga, er sú að með innborgun arðs til þeirra er skattlagningu hans að fullu lokið þar sem úttekt úr sameignarfélagi er skattfrjáls.

Umfjöllunin hér takmarkast við reglur sem gilda um arðgreiðslur milli félaga og er þar fyrst og fremst átt við hlutafélög. Ekki er fjallað nánar um skattlagningu arðs í hendi einstaklinga.

## Skattlagning arðgreiðslna milli innlendra félaga

Arðgreiðsla milli félaga er frádráttarbær frá tekjum móttakanda samkvæmt 9. tölul. 31. gr. tekjuskattslaganna. Þar segir í fyrri málslið að heimilt sé að draga frá tekjum fyrirtækja „[þ]á fjárhæð sem hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., og félög og samlög sem falla undir 2. og 4. tölul. 1. mgr. 2. gr. hafa fengið greidda í arð skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. af hlutum og hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., þó ekki af félögum sem hafa starfsleyfi alþjóðlegs viðskiptafélags.“<sup>38</sup> Tilvísun ákvæðisins til 1. tölul. 2. gr. er svolítið ómarkviss nú eftir að ákvæði 2. gr. tskl. var breytt með lögum nr. 77/2005. Með þeim lögum var breytt skilgreiningu á því hvaða félög beri hér fulla skattskyldu í þeim tilgangi að tryggja að svokölluð aðsetursregla, sem áður var að finna í 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. gildi um öll félög sem 1. mgr. fjallar um.<sup>39</sup> Þetta var gert með því að umorða 1. mgr. og bæta við nýju ákvæði í 2. mgr. 2. gr. þar sem skilgreint er hvaða lögaðilar teljist heimilisfastir hér á landi. Þar kemur nú fram að lögaðili getur átt heimili hér ef það er skráð hér á landi eða ef slíkt er ákveðið í samþykktum þess eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn þess er hér á landi. Eftir þessa lagabreytingu er ljóst að skráning félags ein og sér ræður

37 Alþingistiðindi, 122. löggjafarþing, mál 553, þingskjal 942.

38 Ákvæðið um alþjóðleg viðskiptafélög fellur úr gildi 1. janúar 2008, sbr. 2. gr. 1. nr. 143/2003.

39 Alþingistiðindi, 131. löggjafarþing, mál 695, þingskjal 1053.



ekki úrslitum um skattskyldu heldur fremur hvort raunverulegt aðsetur er hér á landi. Með réttu sýnist því að það hefði þurft að vísa bæði 1. og 2. mgr. 2. gr. í umræddu ákvæði 31. gr. til að ná til allra félaga sem bera fulla skattskyldu hér á landi. Það eru hins vegar engin efnisrök til að gera greinarmun á félögum sem eru skattskyld hérlandis vegna skráningar eða af öðrum ástæðum og verður gengið út frá þeirri túlkun hér þrátt fyrir óskýrt orðalag í 9. tölul. 31. gr. að þessu leyti. Með innlendum eða íslenskum félögum er því átt við hlutafélög og eftir atvikum aðrar tegundir félaga sem eru heimilisföst og þar af leiðandi með fulla skattskyldu hér á landi á grundvelli 2. gr. tskl., svo sem henni var breytt með lögum nr. 77/2005.

Framangreint ákvæði tekur til arðs frá innlendum hlutafélögum og einkahlutafélögum og samlagshlutafélögum sem eru sjálfstæðir skattaðilar, svo sem fram kemur nú í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. Með arði er átt við venjulegar arðgreiðslur og auk þess sérhverja afhendingu verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu, svo sem segir í 11. gr. laganna. Ef greiðandi og móttakandi arðsins eru innlend félög eru ekki frekari skilyrði þess að arðinn megi draga að fullu frá skattskyldum tekjum móttakanda.

## Skattlagning arðgreiðslna til erlendra félaga

Framangreint ákvæði 31. gr. tekjuskattlaganna tekur einvörðungu til arðgreiðslna til íslenskra félaga svo sem fjallað er um í kaflanum hér að framan. Ekkert sambærilegt ákvæði er í tekjuskattslögnum um arðgreiðslur til félaga sem eru heimilisföst erlendis. Þegar innlent félag greiðir arð til erlends félags – óháð því hvort það er innan eða utan Evrópska efnahagssvæðisins – þá ber erlenda félagið takmarkaða skattskyldu af þeim tekjum skv. 7. tölul. 3. gr. laganna: „Allir aðilar sem hafa tekjur, þar með talinn söluhagnað, af íslenskum hlutabréfum, stofnbreytum eða öðrum réttindum til hlutdeildar í hagnaði eða af rekstri íslenskra fyrirtækja skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum.” Fjárhæð skattsins er 15% skv. 2. tölul. 70. gr. laganna og er greiðslan staðgreiðsluskyld skv. 6. tölul. 5. gr. laga nr. 45/1987.<sup>40</sup>

## Skattlagning arðgreiðslna frá erlendum félögum

Í síðari málslið 9. tölul. 31. gr. tskl. er ákvæði sem gildir um arð frá erlendum félögum þegar móttakandinn er innlent félag. Þar segir: „Ákvæði 1. másl. skal einnig taka til arðs frá hlutafélögum sem skráð eru erlendis ef það félag sem arðinn fær sýnir fram á að hagnaður hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi. Frádráttur samkvæmt þessari málsgrein er bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt er á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD).” Hér er enn vísað til skráningar félags en eins og rakið er framar verður að skýra ákvæðið með hliðsjón af núgildandi 2. gr. á þann veg að átt sé við félög sem skráð eru erlendis önnur en þau sem eru skattskyld hérlandis á grundvelli aðsetursreglunnar í 2. mgr. 2. gr.

Þótt orðalag ákvæðisins sé ekki fullkomlega skýrt má af því ráða að skilgreining þess hvað skattlagning „með sambærilegum hætti og gert er hér á landi” sé, sé sú að skatthlutfallið sé ekki lægra en lægst gerist meðal OECD-ríkjanna. Með lögum nr. 174/2006 var bætt við málsgreinina tilvísun til aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins, sbr. 4. gr. laganna. Fjármálaráðherra hefur, með reglum nr. 297/2003, bætt við frekari útlistun á hugtakinu en þar segir í 2. gr.:

Til þess að hagnaður erlends félags teljist skattlagður með sambærilegum hætti þurfa eftirfarandi skilyrði að vera uppfyllt:

1. Það skatthlutfall sem lagt er á hagnað erlends félags skal eigi vera lægra en almennt skatthlutfall í

40 Þegar þetta er skrifað (mars 2007) hefur fjármálaráðherra lagt fram lagafrumvarp á Alþingi sem gerir ráð fyrir að skattlagning arðgreiðslna til félaga á Evrópska efnahagssvæðinu verði felld niður. Sjá Alþingistiðindi, 133. löggjafarþing, mál 591, þingskjal 876.



einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD), hvort sem skatturinn rennur til ríkis, fylkis eða sveitarfélags.

2. Hagnaður félagsins skal hafa verið skattlagður í heimilisfestisríki þess með tekjuskatti en ekki einvörðungu lögð á félagið tiltekin gjöld sem taka ekki mið af tekjum þess.

3. Skattareglur heimilisfestisríkis félagsins heimili eigi frádrátt frá tekjum vegna útgreidds arðs.

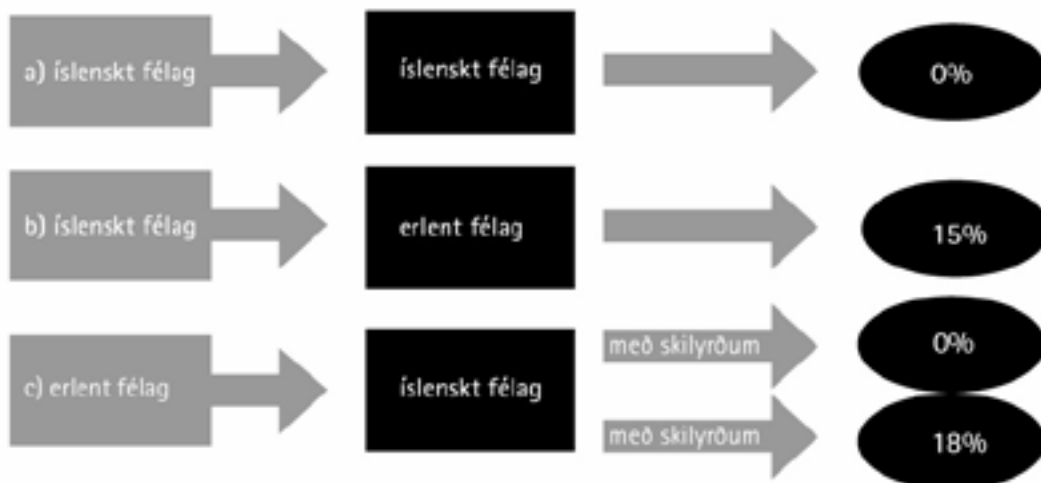
4. Hagnaður, sem skattstofn, hjá erlenda félaginu hafi verið ákvarðaður á grundvelli sömu meginsjónarmiða og liggja að baki ákvörðun hagnaðar samkvæmt lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt.<sup>41</sup>

Séu þessi skilyrði fyrir hendi er farið með skattlagningu arðsins með sama hætti og arðgreiðslu milli tveggja innlendra félaga. Ef þau eru hins vegar ekki fyrir hendi þá er óheimilt að draga arðgreiðsluna frá tekjum við útreikning tekjuskattsstofns. Skiptir í því sambandi ekki máli hvort umrætt félag, sem greiðir arðinn, er starfrækt innan eða utan Evrópska efnahagssvæðisins.<sup>42</sup> Arðgreiðslan er í þeim tilvikum skattlögð með öðrum tekjum þess félags sem móttækur arðinn. Skatthlutfallið er nú 18%, sbr. 1. mgr. 71. gr. tskl.

## Eru arðgreiðslureglurnar brot á EES-samningnum?

Svo sem rakið hefur verið, getur skattlagning arðgreiðslna milli skráðra félaga verið með ýmsum hætti samkvæmt gildandi rétti. Einu aðilarnir sem skilyrðislaust geta dregið móttækinn arð frá tekjum sínum eru innlend félög (af ýmsu tagi) sem fá arðgreiðslu frá innlendu hlutafélagi, einkahlutafélagi eða samlagshlutafélagi. Sé greiðandinn erlent félag eru sett viðbótarskilyrði svo að arðurinn sé skattfrjálss í hendi móttakanda. Þær reglur miða einkum að því að tryggja að búið sé að greiða tekjuskatt af arðinum hjá arðgreiðslufélaginu. Arður greiddur til erlendra félaga sem hjárfest hafa héraðs ber hins vegar alltaf skatt á grundvelli reglna um takmarkaða skattskyldu. Mismunandi skattskyldu arðgreiðslna er lýst á mynd 1.

**Mynd 1: Mismunandi skattlagning arðgreiðslna til félaga.**



Það er nokkuð augljóst að skattlagning er mismunandi og mismunurinn í tilviki a) og b) byggir einvörðungu á því hvort félag er skráð hér á landi eða erlendis. Í þessu felst mismunurinn í skilingi EES-réttar gagnvart erlenda félaginu. Í tilviki c) er fræðilega um tvær skattlagningarleiðir að ræða, annars vegar er arður skattlagður með sama hætti og arðgreiðslur milli innlendra félaga eða hann er skattlagður samkvæmt almennum reglum um tekjuskatt félaga, sem nú er 18%. Til að njóta skattamedferðar eins og

41 Líta má á sum ákvæði reglnanna, einkum 1. og 3. lið, sem nánari útlitun á lagaákvæðinu sjálfu. Síðan koma viðbótarskilyrði, einkum í 4. lið sem vekja spurningar. Það er til dæmis ekki skýrt nánar hvað átt er við með þeim meginsjónarmiðum sem vísað er til í 4. lið og ekki er heldur ljóst hver og hvernig sýna ber fram á tilvist slíkra sjónarmiða.

42 Í áður nefndu frumvarpi fjármálaráðherra, sjá neðanmálgrein 40, er gert ráð fyrir að skattlagning arðgreiðslna til félaga á Evrópska efnahagssvæðinu verði með sama hætti og innlendra félaga, sjá a-lið 4. gr. frumvarpsins.

innlent félag hafi greitt arðinn þarf móttakandi hans að sýna fram á að fyrrnefnda félagið hafi greitt skatt af tekjum sínum með nánar greindum hætti, sbr. 2. málsl. 9. tölul. 31. gr. tskl. og reglur fjármálaráðherra nr. 297/2003, svo sem að framan er rakið. Fræðilega getur því verið um mismunun að ræða, þ.e. í þeim tilvikum þegar móttakanda arðsins tekst ekki að sýna fram á að skattlagningu arðgreiðslufélagsins hafi verið hagað með þeim hætti sem áskilið er. Þá beinist mismununin að innlendu félagi, þ.e. samanburðurinn er milli tveggja félaga sem bæði eru innlend, annað fær arðgreiðslu erlendis frá en hitt fær arðgreiðslu frá innlendu félagi

Um tilvik a) og b), þ.e. mismunandi skattlagningu arðgreiðslna eftir því hvort móttakandi arðsins er félag heimilisfast hér á landi eða erlendis, gildir samskonar regla og gilti til skamms tíma samkvæmt norskum skattalögum. Á þessa skattlagningu reyndi fyrir norskum dómstólum á árinu 1994 í Fokus bank-málinu og leituðu norskir dómstólar eftir ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins varðandi þann þátt er viðkom EES-samningnum.<sup>43</sup> Málavextir voru þeir að samkvæmt norskum skattalögum var arðgreiðanda gert að halda eftir og standa skil á afdráttarskatti af arðgreiðslum til erlendra hluthafa en samsvarandi skylda var ekki fyrir hendi varðandi arð til innlendra hluthafa. Norsk félög höfðu svo aftur heimild til að draga frá tekjum sínum fjárhæð jafnháa mótteknum arði, með sama hætti og íslensk félög hafa heimild til á grundvelli 9. tölul. 31. gr. tskl. Þannig var arður í raun ekki skattlagður í hendi innlendra félaga. Erlend félög greiddu aftur á móti 15% afdráttarskatt. Tveir erlendir hluthafar í Fokus bank reyndu að komast hjá skattlagningu arðgreiðslna með því að selja hlutabréf sín í Fokus bank til norskra fyrirtækja rétt áður en að arðsúthlutun kom og nýttu sér svo heimild til að kaupa bréfin aftur skömmu eftir að arðgreiðslurnar höfðu verið inntar af hendi. Skattyfirvöld töldu hins vegar að hin erlendu fyrirtæki hefðu verið raunverulegir eigendur hlutabréfanna í skilningi skattalaga á þeim tíma sem arðgreiðslan átti sér stað og lögðu fyrir Fokus bank að standa skil á afdráttarskatti. Þessu vildi bankinn ekki una og höfðaði mál þar sem krafist var endurgreiðslu þess skatts sem greiddur var á grundvelli þessarar ákvörðunar skattyfirvalda.

Af þessu tilefni var eftirfarandi spurning lögð fyrir EFTA-dómstólinn:<sup>44</sup> „Brýtur það í bága við 40. gr. EES-samningsins að heimila ekki frádrátt frá skatti á arðgreiðslur til fyrirtækja sem skráð eru utan Noregs? Hefur það lagalega þýðingu í málinu ef tvísköttunarsamningur milli Noregs og þess ríkis sem skattaðili er búsettur í, skuldbindi það til að veita skattafrádrátt vegna afdráttarskattsins? Hefur það lagalega þýðingu hvort slíkur skattaafsláttur hafi raunverulega verið veittur í umræddu tilviki?“

40. gr. EES-samningsins fjallar um fjármagnsflutninga og hljóðar svo: „Innan ramma ákvæða samnings þessa skulu engin höft vera milli samningsaðila á flutningum fjármagns í eigu þeirra sem búsettir eru í aðildarríkjum EB eða EFTA-ríkjum né nokkur mismunun, byggð á ríkisfangi eða búsetu aðila eða því hvar féð er notað til fjárfestingar. Í XII. viðauka eru nauðsynleg ákvæði varðandi framkvæmd þessarar greinar.“ Þessi grein EES-samningsins er samhljóða 56. gr. EB (áður 67. gr.).<sup>45</sup>

EFTA dómstóllinn taldi umdeildar reglur um arðgreiðslur takmarka ágóða erlendra fyrirtækja af fjárfestingum í Noregi og draga jafnframt úr möguleikum norskra fyrirtækja til að afla fjár erlendis frá. Í þessu fælust höft á fjármagnsflutningum og mismunun í skilningi 40. gr. EES. Niðurstaðan var því sú að þetta væri takmörkun sem bryti í bága við 40. gr. EES-samningsins, nema sérstök lögmæt sjónarmið gætu réttlætt þessa takmörkun. Í því sambandi tefldu skattyfirvöld fram tveimur meginsjónarmiðum. Annars vegar því markmiði skattareglanna að koma í veg fyrir efnahagslega tvísköttun sem réttlætti tilvist þessa fyrirkomulags og hins vegar að reglurnar væru nauðsynlegar til að tryggja innra samræmi í skattkerfinu

43 Sjá mál EFTA-dómstólsins E-1/04. Íslensk stjórnvöld eru ekki meðal þeirra sem sendu inn athugasemdir í málinu þótt deilufnið varði reglur sem eru sambærilegar íslenskum lagareglum um efnið.

44 Tvær spurningar til viðbótar sem varða stjórnvöld og aðild voru lagðar fyrir dómstólinn en þær hafa ekki þýðingu í þessu sambandi.

45 Í XII. viðauka er ein tilskipun ESB varðandi fjármagnsflutninga tekin upp í samninginn – tilskipun 88/361/EEC um framkvæmd 67. gr.

(cohesion). EFTA-dómstóllinn féllst ekki á þessi sjónarmið. Hvað fyrra atriðið varðar, það markmið að forðast efnahagslega tvísköttun, þá taldi dómstóllinn að það markmið næðist einmitt betur með því að fella niður mismunun gagnvart erlendum félögum. Dómstóllinn taldi enga mikilvæga almannahagsmuni vera fyrir hendi sem réttlætt gætu takmörkun á frelsi til fjármagnsflutninga.<sup>46</sup>

Í málinu var sérstaklega spurt út í þýðingu tvísköttunarsamninga, bæði hvort tilvist þeirra hefði þýðingu og hvort það skipti máli að skattaðili hafi raunverulega notið ívilunar á grundvelli þeirra. Þá var því haldið fram af hálfu norskra skattýfirvalda að fyrirkomulag skattlagningar arðgreiðslna væri hluti af skiptingu skattlagningaréttar milli ríkja á grundvelli tvísköttunarsamninga og því gildi 40. gr. EES-samningsins, af þeim sökum, ekki um þessa skattlagningu. Svo sem kunnugt er, er megingiltgangur tvísköttunarsamninga sá að koma í veg fyrir lagalega tvísköttun, þ.e. að sami tekjustofn sé skattlagður tvisvar sinnum hjá sama skattgreiðanda. Þetta getur hæglega gerst þar sem mörg ríki skattleggja bæði tekjur á grundvelli uppruna þeirra og á grundvelli heimilisfestis skattgreiðanda. Tekjur sem skattgreiðandi aflar í öðru ríki en því sem hann er heimilisfastur í, geta samkvæmt upprunalsreglunni verið skattskyldar í því ríki sem þeirra er aflað og jafnframt þar sem skattgreiðandinn er heimilisfastur, á grundvelli heimilisfestisreglunnar. Til að komast hjá tvísköttun í tilvikum sem þessum er með tvísköttunarsamningum samið um það hvernig skipta skuli skattlagningarétti ríkja og jafnframt ákvæði sem tryggja að tekið sé tillit til áður greiddra skatta í öðru ríkinu við álagningu skatta í hinu samningsríkinu.<sup>47</sup> Samkvæmt samningsfyrirmynd OECD fer það eftir tegund tekna hvort skattlagningarétti er skipt á milli ríkja eða hann fellur í heild til annars samningsríkisins þannig að hinu er þá óheimilt með öllu að skattleggja sömu tekjur. Hvað arðgreiðslurnar varðar gildir reglan um skiptan skattlagningarétt, þannig að upprunaríkið hefur takmarkaðan skattlagningarétt. Upprunaríki getur þannig að hámarki haldið eftir 5% afdráttarskatti á arðgreiðslur ef bein eignaraðild móttakanda arðsins er meiri en 25% í félaginu sem greiðir út arðinn en 5% ef eignaraðildin er minni.<sup>48</sup> Noregur hefur gert tvísköttunarsamninga bæði við Bretland og Þýskaland og í þeim samningum var ákvæði um hámarks afdráttarskatt af arði sem þeir nýttu sér í þeim tilvikum sem deilt var um í Fokus bank-málinu. Með því að halda því fram að heimild til afdráttarskatts byggji á tvísköttunarsamningum og leiði til þess að 40. gr. EES-samningsins komi ekki til skoðunar, er röksemdin að líkum sú að það sé í höndum heimilisfestisríkis að ákveða hvernig farið er skattalega með tekjur af arði fyrirtækja í eigin ríki. Ef Þýskaland og Bretland skattleggja ekki móttækinn arð, svo sem er í Noregi (og á Íslandi) þá er afdráttarskatturinn í Noregi hreinn viðbótarskattur á félögin því það er hvorki hægt að draga greiðslu hans frá heildarskatti á arð (þar sem engin skattur er greiddur) né veita undanþágu frá skattgreiðslu á arðinn (því það þarf ekki að veita undanþágu frá greiðslu skatts á skattfrjálsar tekjur). Fyrirtækin sem ekki eru með heimilisfesti í Noregi sitja því uppi með greiðslu skatts á arð sem fyrirtæki í Noregi, í nákvæmlega sömu aðstöðu, greiða ekki. Tilvist tvísköttunarsamninga milli ríkjanna breytir ekki þessari aðstöðu. Ef í Bretlandi og Þýskalandi væri lagður skattur á móttækinn arð í hendi félaga er aðstaðan sú að þau fyrirtæki sem greitt hafa afdráttarskatt af honum í Noregi ættu rétt á að tekið væri tillit til þeirrar skattgreiðslu við endanlega álagningu í heimalandinu. Niðurstaðan í því tilviki yrði sú að viðkomandi félög yrðu eins stödd og ef þau hefðu fengið arðinn greiddan frá félagi í sínu heimaríki en ennþá væri til staðar mismunun af hálfu norskra skattareglna á grundvelli þess hvar félag er heimilisfast. Í ljósi þessa ætti ekki að koma á óvart að EFTA-dómstóllinn hafi hafnað ofangreindum rökum norskra stjórnvalda. Dómstóllinn tekur fram að jafnvel þótt viðurkenndur sé réttur ríkja til að skipta á milli sín skattlagningarétti með samningum sín á milli, verði þau að virða ákvæði EES-samningsins við

46 Í máli C-170/05 (Denkavit) komst Evrópuþingdómstóllinn að sömu niðurstöðu varðandi franskar reglur um skattlagningu arðgreiðslna þar sem hagstæðari skattareglur giltu um greiðslur til félaga með aðsetur í Frakklandi en utan þess.

47 OECD-samningsfyrirmyndin gerir ráð fyrir tveimur aðferðum til að komast hjá tvísköttun, frádráttaraðferð og undanþáguaðferð, sjá 23. gr. A og B samningsfyrirmyndarinnar.

48 Sjá 10. gr. samningsfyrirmyndar OECD.

beitingu þess réttar sem þau hafa á grundvelli slíkra samninga.<sup>49</sup> Í þessu ljósi verður að skoða framkvæmd allra tvísköttunarsamninga; það er ekkert sem hindrar EES-ríkin í að gera slíka samninga en framkvæmd þeirra má ekki brjóta gegn ákvæðum EES-samningsins, m.a. þeim sem banna mismunun á grundvelli þjóðernis eða fela í sér takmarkanir á beitingu fjórfrelsisákvæða samningsins.

Niðurstaða EFTA-dómstólsins í Fokus bank-málinu byggir í flestu á aðferðum og sjónarmiðum sem áður hafa komið fram hjá Evrópudómstólnum. Skoðað er hvort umdeilt ákvæði skattalaga brjóti gegn einu fjórfrelsisákvæðanna og hliðsjón höfð af markmiði þess að tryggja frelsið. Þegar í ljós er leitt að ákvæðið felur í sér mismunun er athugað hvort réttlæta megi þá mismunun á grundvelli lögmætra sjónarmiða sem byggja á vernd ríkra almannahagsmuna, svo sem fjallað er um í kafla III. Dómstóllinn telur enga slíka hagsmuni vera fyrir hendi og þar af leiðandi brjóti reglurnar gegn 40. gr. EES-samningsins. Ekki verður séð að nein önnur sjónarmið kæmu til álita varðandi ákvæði íslenskra skattalaga um arðgreiðslur til félaga sem skráð eru erlendis og því má telja næsta víst að þau séu með sama hætti í andstöðu við umrætt ákvæði EES-samningsins.

Í Fokus bank-málinu er hins vegar ekki fjallað sérstaklega um reglur sambærilegar þeim sem gilda um skattlagningu arðs frá erlendum félögum, sbr. tilvik c) á skýringarmynd 1 og síðari málsgrein 9. tölul. 31. gr. tskl. Þar hefur löggjafinn sett nokkur skilyrði fyrir því að arður frá erlendum félögum sé skattlagður með sama hætti og arðgreiðslur frá innlendum félögum. Eftir breytinguna með lögum nr. 174/2006 hefur verið sett inn viðmiðun um tekjuskattshlutfall EES-ríkja. Eftir sem áður virðist geta komið til mismunandi skattlagningar arðgreiðslna eftir því hvort greiðslurnar koma frá félagi með heimilisfesti hér á landi eða annars staðar á EES-svæðinu þar sem bæði umrætt ákvæði tekjuskattlaganna og reglur fjármálaráðherra nr. 297/2003, gera ákveðnar kröfur til skattkerfis þess ríkis þar sem arðgreiðslufélagið er skráð í. Rökin fyrir gildandi reglu varðandi arðgreiðslur frá erlendum félögum eru að líkum þau að koma í veg fyrir að skattgreiðendur komi sér hjá greiðslu tekjuskatts af hagnaði með því að stofna félög í skattaskjóli. Slíkt markmið kann að samræmast sjónarmiði um vernd brýnna almannahagsmuna svo sem fjallað er um í lið 3.b í kafla III. Þess ber að gæta að Evrópudómstóllinn hefur lagt ríka áherslu á að aðferðir sem ætlað er að koma í veg fyrir ólögmæta skattasniðgöngu verði að vera þannig úr garði gerðar að þær séu líklegar til að ná markmiðum sínum og gangi ekki lengra en þörf krefur. Umræddar reglur íslenskra tekjuskattalaga eru fyrst og fremst gagnrýnisverðar út frá því sjónarmiði að markmið þeirra eru ekki fyllilega ljós og aðferðin eða útfærslan, einkum eins og hún birtist í reglum fjármálaráðherra, eykur enn á óvissuna um beitingu þeirra. Verður því að telja talsverðar líkur á að þær stangi einnig á við ákvæði 40. gr. EES-samningsins.

## Samsköttun móður- og dótturfélaga

Í 55. gr. tekjuskattlaganna er að finna heimild til að tvö eða fleiri félög séu skattlögð saman með nánar greindum skilyrðum. Heimild til samsköttunar félaga kom fyrst inn í lögina árið 1998, með lögum nr. 154/1998. Núgildandi ákvæði 1. mgr. 55. gr. hjóðar svo: „Skattstjóri getur heimilað að tvö eða fleiri hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., séu skattlögð saman. Skilyrði samsköttunar eru að eigi minna en 90% hlutafjár í dótturfélögum sé í eigu móðurfélagsins sem óskar samsköttunar eða annarra dótturfélaga sem einnig taka þátt í samsköttuninni. Jafnframt hafi öll hlutafélögin sama reikningsár og eignarhald hafi varað allt reikningsárið, nema þegar um nýstofnuð dótturfélög er að ræða eða slit á dótturfélagi. Samsköttun skal að lágmarki standa í fimm ár og ef samsköttun er slitið er ekki heimilt að fallast á hana að nýju fyrir en að liðnum fimm árum frá því að henni var slitið.”

Tilgangur þess að heimila samsköttun móður- og dótturfélaga er að gera þeim kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur beggja eða allra félaganna verði ekki hærri en hann hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi, svo sem segir í almennum athugasemdum greinargerðar

49 sjá 21. grein.

frumvarps sem síðar varð að lögum nr. 154/1998.<sup>50</sup> Þannig er við samsköttun unnt að nýta hagnað sem verður til á rekstrarárinu hjá einu félaganna til að jafna tap annarra félaga á sama rekstrarári. Með lagabreytingunni var opnað fyrir þann möguleika að hlutafélög sem stofnað hafa eitt eða fleiri dótturfélög gætu fengið sameiginlega skattlagningu tekjuskatts á öll félögin. Af ýmsum rekstrarlegum ástæðum getur verið hagkvæmt fyrir fyrirtæki að vera með atvinnustarfsemi í fleiri en einu félagi. Fyrir því eru einkum stjórnunarlegar ástæður og getur hagræðið falist í atriðum sem snerta fjármögnun, áhættu eða annað. Reksturinn getur verið nátengdur en kostnaður sem verður til í einu eða fleiri félaganna nýtist ekki þegar um taprekstur í einu félaganna er að ræða þar sem ekki er samkvæmt gildandi reglum heimilt að flytja tap á milli hlutafélaga.

Eftir sem áður ber hvert félag um sig sjálfstæða skattskyldu. Tekjuskattstofn hvers félags um sig er reiknaður út frá grundvelli almennra reglna um sjálfstæða skattaðila áður en kemur til skoðunar hvort tap eins félags getur komið til frádráttar hagnaði annars félags með samsköttunarreglunum.<sup>51</sup>

## Skilyrði samsköttunar

Samsköttun er valfrjáls og stendur skráðum hlutafélögum, þ.á m. einkahlutafélögum og samlagshlutafélögum til boða, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. að uppfylltum skilyrðum sem koma fram í 55. gr. tskl. Þá er samvinnufélögum og sparisjóðum heimil samsköttun með sömu skilyrðum og hlutafélögum, sbr. 5. mgr. 55. gr. Í 1. mgr. 55. gr. er tilvísun til 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. en eins og rakið er í lið 1.a í þessum kafla væri heppilegra að einnig væri vísað til 2. mgr. 2. gr. nú eftir að þessu ákvæði tekjuskattslaganna var breytt með lögum nr. 77/2005. Markmið 55. gr. er að heimila að hlutafélög, sem bera fulla skattskyldu hér á landi, séu skattlögð saman og er út frá því gengið í þessari umfjöllun að hlutafélög, sem bera fulla skattskyldu hér á landi, geti fengið heimild til samsköttunar, að öðrum ákvæðum greinarinnar uppfylltum.

Skilyrði til samsköttunar eru þau, í fyrsta lagi, að 90% hlutafjár í dótturfélaginu sé í eigu móðurfélags eða annarra dótturfélaga sem taka þátt í samsköttuninni. Megininntak samsköttunar er að móðurfélag og dótturfélag í 90–100% eigu móðurfélags skattleggjast saman. Þá er samsköttun einnig heimil þegar móðurfélag á 90–100% hlut í dótturfélagi og þau eiga svo sameiginlega 90–100% hlutabréfa í þriðja félaginu. Sama gildir um t.d. fjögur félög þar sem móðurfélagið á hlutabréfin í dótturfélagi og dótturfélagið á hlutabréfin í eigin dótturfélagi, og móður- og dótturfélagið eiga svo saman bréf í fjórða félaginu. Vegna kröfunnar um a.m.k. 90% eignarhald og sameiginlegt eignarhald móður- og dótturfélags á þriðja félaginu verða félögin að gera nákvæma grein fyrir því í ársreikningi eða með öðrum skýrum hætti hvernig eignarhaldi þeirra er háttað.<sup>52</sup>

Í öðru lagi er það skilyrði samsköttunar að félögin hafi sama reikningsár og eignarhald hafi varað allt árið, nema um nýstofnað félag sé að ræða eða slit á dótturfélagi. Í þeim tilvikum er gert ráð fyrir að dótturfélag, sem stofnað er á miðju ári ljúki reikningsári félaganna í samsköttun á sama tíma og jafnframt að ef félagi er slitið á miðju ári byrji það á sama tíma. Sé fallist á samsköttun þá skal hún að lágmarki standa í 5 ár og ef henni er slitið má ekki heimila samsköttun á ný fyrr en að 5 árum liðnum. Þessu ákvæði er ætlað að koma í veg fyrir að félög færi sig milli samsköttunar og sérsköttunar að vild eftir því sem hagfelldast er hverju sinni.

Svo sem áður segir er einn megingilgangur þess að heimila samsköttun sá að gera félögum kleift að nota tap eins félags til að lækka tekjuskattstofn annars. Þó eru í lögnum reistar ákveðnar skorður við því

50 Alþingistiðindi, 123. löggjafarþing, mál 278, Þingskjal 318.

51 Sjá úrskurð yfirkattaneftndar nr. 266/2002 þar sem deilt var um hvort ákvæði um samsköttun veitti móðurfélagi heimild til að nýta fyrningarrétt dótturfélags, samkvæmt þágildandi 13. gr. laga nr. 75/1981, á móti söluhagnaði móðurfélags. Yfirkattaneftnd hafnaði því að það væri hægt með vísan til þess að hvort félag um sig væri sjálfstæður skattaðili og bæri að reikna út skattstofn hvors um sig áður en til sameiginlegrar skattlagningar kæmi.

52 Svo útskýrt í athugasemd við 6. gr. frumvarps er varð að lögum nr. 154/1998, sjá tilvísun í neðanmálgrein 50.



hvernig félög geta notað þessa heimild, sbr. 4. mgr. 55. gr. þar sem m.a. er kveðið á um að yfirfæranlegt tap sem stafar af rekstri frá því fyrir samsköttun megi aðeins nýta í því félagi. Er það gert til að koma í veg fyrir misnotkun á samsköttunarreglunni þannig að móðurfélag kaupi annað dótturfélag með miklu uppsöfnuðu tapi og sæki um samsköttun og myndi þannig rétt til frádráttar á eigin hagnaði með því að draga frá honum tap dótturfélagsins frá fyrri árum. Þó verður heimilt að nýta yfirfæranlegt tap sem myndast fyrir samsköttun milli móður- og dótturfélags ef uppfyllt eru öll skilyrði 54. gr. um sameiningu félaga og skilyrði til samsköttunar eru til staðar við gildistöku laga nr. 154/1998.<sup>53</sup>

## Erlent móður- eða dótturfélag

Ákvæði 55. gr. tekjuskattslaganna taka einvörðungu til innlendra félaga, þ.e. félaga með fulla skattskyldu hér á landi. Slík félög kunna að setja á fót dótturfélög annars staðar en á Íslandi og hafa hag af því að geta nýtt tap þeirra til að lækka tekjuskattstofn móðurfélagsins. Rökin á bak við reglu 55. gr., sbr. umfjöllun í kaflanum hér að framan, eiga því með sama hætti við í slíkum tilvikum. Í greinargerð með 55. gr. er ekkert um þetta fjallað en það er alveg ljóst að engar samsköttunarheimildir eru fyrir hendi í íslenskri löggjöf í þessum tilfellum. Um skattlagningu dótturfélags eða félaga fer því eftir reglum þess ríkis þar sem þau eru skattskyld og á meðan þau ekki skila eigendum sínum hagnaði, er ekki um neina skattlagningu hérlendis að ræða. Um hagnað sem dótturfélagið greiðir sem arð til móðurfélags gilda reglur 9. tölul. 31. gr. tskl. Arðgreiðslurnar kunna að vera skattfrjálsar í hendi móttakanda enda geti hann sýnt fram á að hagnaður dótturfélags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og hér á landi, sbr. umfjöllun um það atriði að framan.

## Eru samsköttunarreglurnar brot á EES-samningnum?

Spurningin hér er hvort ofangreindar reglur geti falið í sér mismunun sem brjóti gegn ákvæðum EES-samningsins, og þá hvaða ákvæðum. Það lítur út fyrir að ekki hafi verið hugað að fyrirtækjum sem starfa víðar en á Íslandi við setningu reglna um samsköttunarheimild tekjuskattslaganna. Ekki er vikið að þeim í greinargerð og eins og fjallað er um hér að framan takmarkast ákvæði 55. gr. við félög með fulla skattskyldu hér á landi. Það blasir því við að reglurnar fela í sér mismunun gagnvart félögum, sem reka félög erlendis, hvort sem það er móður- eða dótturfélag sem er með heimilisfesti erlendis. Aðstaðan er þá sú að skattskylda á Íslandi hvílir einvörðungu á því félagi sem heimilisfast er hér á landi. Skattskylda annarra félaga fer eftir skattareglum þess ríkis þar sem það er staðsett og er íslenskum skattyfirvöldum óviðkomandi nema að því er varðar þann hagnað sem íslenskt móðurfélag kann að taka heim í formi arðs eða söluhagnaðar hlutabréfa. Á sama hátt er skattskylda innlendra félaga vanalega utan lögsögu annarra skattyfirvalda en þeirra íslensku. Þegar bæði, eða eftir atvikum öll félögin, skila hagnaði er aðstaðan sú að greiða þarf skatt af þeim hagnaði eftir reglum viðkomandi ríkis og í slíkum tilvikum eru engir sérstakir hagsmunir fólgnir í því að geta nýtt ákvæði um samsköttun. Hins vegar geta falist verulegir hagsmunir í því að hafa möguleika á því að nýta tap eins fyrirtækis til að lækka skattstofn hjá öðru félagi í sömu fyrirtækjasamsteypu. Sérstaklega getur það haft þýðingu ef aðstaðan er sú að félag hefur ekki möguleika á að nýta tapið í rekstri þess félags þar sem það myndaðist í, á móti tekjum þess sama félags á öðru tímabili, t.d. vegna þess að félagið hefur verið selt til þriðja aðila eða starfsemi þess hætt. Niðurstaðan í slíkum tilvikum er sú, samkvæmt íslenskum tekjuskattslögum, að félagið situr uppi með tap af rekstri eins félags sem það getur ekki nýtt á móti tekjum móðurfélags/dótturfélags vegna þess að félögin eru ekki bæði með fulla skattskyldu hér á landi.<sup>54</sup>

53 Sama heimild.

54 Danir hafa nýlega endurskoðað reglur um samsköttun félaga í þeim tilgangi að auðvelda félögum sem stunda starfsemi víðar á EES/ESB svæðinu að millifæra tap á milli félaga í skattalegum tilgangi og jafnframt eiga reglurnar að uppfylla kröfur EB-réttar um bann við mismunun. Sjá nú lög nr. 426 frá 6/6 2005, sem lýst er ítarlega í Hansen, Vinther og Werlauff (2006).



Til að skýra nánar viðhorf EB/EES réttar gagnvart samsköttunarreglum er fróðlegt að skoða dóm Evrópudómstólsins í máli Marks & Spencer.<sup>55</sup> Málavextir eru þeir að fyrirtækið (móðurfélagið), sem er með höfuðstöðvar í Bretlandi, rak fjölmörg dótturfélög bæði innan Bretlands og í öðrum löndum. Félaginu var ekki heimilt að draga frá skattskyldum tekjum sínum í Bretlandi tap sem myndaðist hjá dótturfélögum í Belgíu, Þýskalandi og Frakklandi en breskar skattareglur gerðu ráð fyrir frádráttarheimild vegna taps innlendra dótturfélaga (group relief). Í málaferlum fyrir breskum dómstólum var óskað forúrskurðar Evrópudómstólsins og m.a. beint til hans þeirri spurningu hvort það fæli í sér ólögmeta takmörkun á stofnsetningarrétti fyrirtækja (staðfesturéttinum) að neita móðurfélagi um frádrátt frá skatti vegna taps dótturfélaga sem varð til í öðru aðildarríki vegna starfsemi dótturfélags þar þegar reglurnar eru þannig að tap dótturfélaga í Bretlandi er frádráttarbært frá tekjum móðurfélagsins. Ennfremur var spurt hvort það skipti máli í þessu sambandi hvort það sé mögulegt að nota tapið til að lækka skattskyldan hagnað í því ríki sem dótturfélagið er staðsett.<sup>56</sup>

Niðurstaða Evrópudómstólsins var sú að reglurnar fælu í sér mismunun sem í sjálfu sér væri brot á ákvæðum EB-samningsins um staðfesturétt, þ.e. 43. sbr. 48. gr. EB (sambærilegar reglur eru í 31. og 34. gr. EES). Að því búnu tók dómstóllinn til skoðunar hvort einhver lögmæt sjónarmið réttlættu þessa mismunun. Rökin sem bresk skattayfirvöld tefldu fram voru í fyrsta lagi þau að líta verði bæði á hagnað og tap fyrirtækis og leggja til grundvallar skattlagningu í einu og sama skattkerfinu til þess að ná eðlilegu jafnvægi milli skattlagningarréttar viðkomandi ríkja. Í öðru lagi væri hætta á því, ef heimilt væri að nýta tapið hjá móðurfélaginu, að það væri á sama tíma nýtt hjá dótturfélaginu og þar af leiðandi notað tvisvar sinnum. Loks var því haldið fram að ef tapið væri ekki nýtt í því ríki þar sem dótturfélag er skráð, væri ákveðin hætta á skattasniðgöngu (tax avoidance). Síðasta atriðið er rökstutt nánar með því að benda á að ef fyrirtæki eigi val um það í hvaða ríki þau nýta tapið þá myndu þau nýta það á móti tekjum í því ríki sem leggur á hæstan skatt og þar sem skattalegt verðmæti tapsins væri mest.<sup>57</sup> Niðurstaða dómsins var sú að þótt sérhvert þessara sjónarmiða eitt og sér, gæti ekki réttlætt framangreinda mismunun, þá bæri að líta svo á að samanlagt hefðu þau þá þýðingu að réttlæta skattareglur sem reistu skorður við heimildum til samsköttunar. Að því búnu skoðar dómstóllinn nánar þá mismunun sem fólst í bresku skattareglunum og hvort þau rök sem skattayfirvöld tefldu fram gætu réttlætt reglurnar í því formi sem þær voru. Niðurstaða dómstólsins var sú að reglurnar gengju lengra en nauðsyn krefði til að ná þeim markmiðum sem að var stefnt, með öðrum orðum þá brytu þær gegn meðalhófsreglunni þar sem þær höfnuðu öllum frádrætti á tapi frá dótturfélögum, jafnvel þegar ljóst væri að félög áttu enga möguleika á að nýta það tap í skattalegum tilgangi í ríkinu þar sem fyrirtækið var skráð.

Hér er spurningin hve langt er hægt að ganga í því að draga ályktanir af þessum dómi varðandi íslenskar skattareglur. Augljóst er að reglur um samsköttun félaga mega ekki fela í sér ólögmeta mismunun sem stríðir gegn rétti EB og EES. Í Marks & Spencer málinu er fallist á sjónarmið skattayfirvalda þess efnis að nauðsynlegt sé að takmarka samsköttunarheimildir félaga við vissar kringumstæður en á hinn bóginn er lögð áhersla á að slíkar takmarkanir gangi ekki lengra en nauðsyn krefur, til að ná þeim markmiðum sem að er stefnt. Líta má svo á að dómurinn hafi viðurkennt í meira mæli en áður, þau vandamál sem upp koma í flóknum tilvikum við samsköttun fyrirtækja í mismunandi ríkjum sambandsins.<sup>58</sup> Því er hins vegar hægt að slá föstu að núgildandi reglur íslensku tekjuskattlaganna, sem útiloka alla samsköttun félaga utan Íslands, brjóta gegn umræddri meðalhófsreglu. Til þess að reglan uppfylli skilyrði um lögmæta

55 Mál C-446/03.

56 Sjá 26. grein.

57 Sjá 49. grein.

58 Hansen, Vinther og Werlauff (2006), bls. 247. Sjá líka umfjöllun um álit aðallögmanns í málinu, sem kemst að sömu niðurstöðu og dómurinn, í Bullen (2005), bls. 587 o.áfr. þar sem niðurstaðan er gagnrýnd nokkuð, m.a. talin brjóta í bága við eldri dóma.

takmörkun þarf að liggja fyrir hvert markmið takmörkunarinnar er og hvernig reglunni er ætlað að ná því markmiði.

## Samantekt og niðurstöður

Ólíkt flestum öðrum alþjóðasamningum er samningurinn um Evrópska efnahagssvæðið síkvikur. Hann tekur stöðugum breytingum bæði fyrir tilstuðlan formlegra breytinga og nýrra gerða sem tengjast honum en ekki síður vegna áhrifa Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins við túlkun ákvæða hans. Evrópuréttur var til skamms tíma ekki talinn hafa mikil áhrif á sviði skattaréttar en reyndin hefur orðið önnur, fyrst og fremst vegna fjölgunar dóma á því sviði þar sem almennum leikreglum hins sameiginlega innri markaðar er beitt á skattalöggjöf aðildarríkja samningsins. Eitt meginmarkmið EES-samningsins er að koma á sameiginlegum innri markaði á EES-svæðinu og tryggja einsleitni reglna sem um hann gilda. Af þeim sökum hafa úrlausnir Evrópudómstólsins varðandi túlkun grundvallarreglna sem snerta starfrækslu innri markaðarins mikla þýðingu við túlkun samhljóða ákvæða EES-samningsins.

Mikil fjölgun skattamála fyrir Evrópudómstólnum hefur varpað skýrara ljósi á afstöðu dómstólsins til þess hvernig skattareglur þurfa að líta út til að teljast samræmast frelsisákvæðum Evrópusambandsins. Meginreglan er sú að skattalöggjöf má ekki fela í sér mismunun byggða á þjóðerni (því hvar fyrirtæki eru skráð). Nokkrar undantekningar þessarar meginreglu er að finna í meginmáli EES-samningsins sjálfs. Mikilvægari er þó ólögfest regla sem heimilar takmarkanir á fjórfrelsisákvæðum samningsins á grundvelli brýnna almannahagsmuna enda sé sjónarmiða um meðalhóf gætt við útfærslu og beitingu slíkra reglna. Af þeim málum sem komið hafa til kasta Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins má sjá að þörf skattkerfisins til að setja fjórfrelsinu skorður er rökstudd með nauðsyn þess að tryggja innra samræmi í skattkerfinu, hindra skattasniðgöngu eða halda uppi skilvirku skatteftirliti. Í fæstum tilvikum hafa dómstólarnir tekið undir sjónarmið skattyfirvalda. Oftast er sjónarmiðum þeirra hafnað eða því settar verulegar skorður hvernig útfæra má reglurnar, þótt fallist sé á að lögmæt sjónarmið liggi að baki þeim.

Komist er að þeirri niðurstöðu að ákvæði íslenskra skattalaga sem til skoðunar eru í þessari grein stangist á við EES-samninginn. Hvorki reglur um skattlagningu arðgreiðslna né reglur um samsköttun móður- og dótturfélaga taka fyllilega mið af EES-reglum og líklegt er að ýmis önnur ákvæði í íslenskri skattalöggjöf séu sama marki brennd. Þróun Evrópuréttar virðist vera í þá átt að þrengja heimildir til takmarkana á beitingu fjórfrelsisákvæðanna, þótt ekki sé það einhlítt. Útgangspunkturinn er sá að allar skattareglur skulu vera hlutlausar og án mismununar sem byggist á þjóðerni eða skráningarstað innan EES-svæðisins, nema sérstök rök réttlæti slíka mismununum. Íslensk skattalöggjöf virðist samin út frá öfugu sjónarmiði: almennt eru reglurnar miðaðar við innlend félög nema sérstök rök, einkum kröfur alþjóðlegra samninga, knýi á um annað. Þetta er í sjálfu sér ekki óeðlilegt í ljósi þess að skattalöggjöfin er að stofni til mun eldri en EES-samningurinn en réttlætir hins vegar fyllilega að nokkrum tíma verði varið í að fara gaumgæfilega yfir löggjöfina í heild og kanna lögmæti reglna út frá sjónarhóli Evrópuréttar.

Brot á EES-samningnum kunna að hafa margvíslegar afleiðingar svo sem kunnugt er. Fræðilega fela þær í sér brot á þjóðréttarlegri skuldbindingu ríkisins með ákveðnum afleiðingum samkvæmt samningnum sjálfum og viðurkenndum þjóðréttarreglum. En þau geta haft afleiðingar gagnvart borgurum sem reglurnar bitna á, m.a. mögulega bakað ríkinu bótaskyldu vegna tjóns. Það er hins vegar efni í aðra grein að fjalla um þá hlið málsins en það eitt látið nægja hér að benda á að kröfur í þá átt eru nú hafðar uppi gagnvart norskum stjórnvöldum í kjölfar Fokus bank-málsins sem tíðrætt hefur verið um.

## Heimildaskrá

Alþingistíðindi.

Blanchet, Thérèse, Piipponen, Risto og Westan-Clément, Maria: *The Agreement on the European Economic Area*. Clarendon Press. Oxford 1994.

Bullen, Andreas: *EU, EØS og skatt. Dem fire friheter og direkte beskatning*. Gyldendal. Oslo 2005.

*A Constitution for the Union*, Commission Communication COM(2003)548 final.

Dajani, Omar G., Leegaard, Thor, Nordby, Thomas og Ongre, Kjerstin: *EØS-aftalen og norsk skatteret*. Universitetsforlaget. Oslo 2003.

Davíð Þór Björgvinsson: *EES-réttur og landsréttur*. Bókaútgáfan Codex. Reykjavík 2006.

Hansen, Jan Guldmand og Vinther, Nikolaj: EU-rettens krav til dansk skatteret, í *SR-Skat* 4/04, juli 2004, 16. árgangur.

Hansen, Jan Guldmand, Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik: *Sambeskatning 2006/7*. Magnus Informatik. København 2006.

*Model tax convention on income and on capital*. OECD. París 1998.

Jón Elvar Guðmundsson: European Tax law in the relation with EFTA Countries. *Intertax*, volume 34, Issue 2, 2006.

Stefán Már Stefánsson: *Evrópusambandið og Evrópska efnahagssvæðið*. Bókaútgáfa Orators. Reykjavík 2000.

Stefán Már Stefánsson: Leyfilegar takmarkanir á fjórfrelsisákvæðum EB/EES réttar. *Rit lagadeildar Háskólans á Bifröst*, bls. 411-428. Háskólinn á Bifröst 2006.

Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik: Hvad bør Danmark gøre ved problemet "tynd kapitalisering" efter dommen in Lankhorst-Hohorst? í *Skat Udland (SU)* 2003.354.

Zimmer, Frederik: *Internasjonal inntektsskatteret*. 3 útgáfa. Universitetsforlaget. Oslo 2003.

## Dómaskrá

### EFTA-dómstóllinn:

E-6/98, 20. maí 1999 Ríkisstjórn Noregs gegn ESA (atvinnurekendagjalðið).

E-1/04, 23. nóvember 2005, Fokus bank ASA

E-5/04, Fesil ASA og Finnfjord Smelteverk AS gegn ESA

### Evrópudómstóllinn:

C-270/83 (Avoir fiscal) *Commission of the European Communities v French Republic*. ECR (1986) bls. 00273.

C-195/90 (framkvæmdastjórnin gegn Þýskalandi) *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany*. ECR (1992) bls. I-03141.

C-204/90 (Bachmann) *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*. ECR (1992) bls. I-00249.

C-330/91 (Commerzbank) *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*. ECR (1993) bls. I-04017.

C-250/95 (Futura Participations AS) *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*. ECR (1997) bls. I-02471.

C-212/97 (Centros) *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*. ECR (1999) bls. I-01459.

C-294/97 (Eurowings) *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*. ECR (1999) bls. I-07447.

C-307/97 (Saint-Gobain) *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*. ECR (1999) bls. I-06161.

C-324/00 (Lankhorst-Hohorst) *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*. ECR (2002) bls. I-11779.

- C-436/00 (X&Y) *X and Y v Riksskatteverket*. ECR(2002) bls. I-10829.  
C-422/01 (Skandia) *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) and Ola Ramstedt v Riksskatteverket*. ECR (2003) bls. I-06817.  
C-9/02 (Lasteyrie du Saillant) *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. ECR (2004) bls. I-02409.  
C-319/02 (Manninen) Petri Manninen. ECR (2004) bls. I-07477.  
C-446/03 (Marks & Spencer) *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. ECR (2005) bls. I-10837.  
C-196/04 (Cadbury-Schweppes) *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*. ECR (2006) (bls. vantar).  
C-170/05 (Denkavit) *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. ECR (2006) (bls. vantar).

### **Hæstaréttardómar:**

- Hrd. 1990, bls. 2 (mál nr. 120/1989) Ákærvaldið gegn Guðmundi Breiðfjörð Ægissyni.  
Hrd 1999, bls. 4916 (mál nr. 236/1999) Íslenska ríkið gegna Erlu Maríu Sveinbjörnsdóttur.  
Hrd. 2003, bls. 2045 (mál nr. 477/2002) Íslenska ríkið gegn Herði Einarssyni.

### **Úrskurður yfirskattanefndar:**

- Úrskurður yfirskattanefndar nr. 266/2002.