

Skattaleg samræming innan Evrópusambandsins – áhrif á Íslandi

Menn getur greint á um hvort við eigum að vera innan eða utan Evrópusambandsins og hvort við séum best sett með það sem við höfum í dag í gegnum aðild okkar að evrópska efnahagssvæðinu. Menn getur greint á um það hvort sú samræming sem á sér stað innan Evrópusambandsins, að því er varðar skattamál, sé til góða eða ekki fyrir aðildarríki þess eða fyrirtæki innan Evrópusambandsins. Á hvaða skoðun sem menn eru varðandi framangreint þá er hins vegar alveg víst að íslenskir atvinnurekendur er ætla sér viðskipti við lönd innan hins stækkandi Evrópusambands eða fjárfestingar þar þurfa að vera meðvitaðir um þá þróun sem þar á sér stað í skattamálum og hvaða áhrif þær reglur sem hafa verið innleiddar geta haft á viðskipti þeirra. Hér er ekki verið að leggja til að þessir aðilar þurfi allir að vera sérfræðingar í skattamálum Evrópusambandsins heldur einungis að aðilar geri sér grein fyrir samræmingunni og hafi hugfast að þær reglur sem þar eru innleiddar geta haft bein áhrif á arðsemi fjárfestinga og viðskipta við lönd innan Evrópusambandsins. Þessi áhrif geta þannig neikvæð eða jákvæð – allt eftir því hvort sá sem þarf að fara eftir þeim þekkir til þeirra og hvað þær fela í sér. Sá sem ekki gætir að þeim reglum er í gildi eru er mun líklegri til þess að lenda í tvísköttun eða margsköttun sömu tekna, sem eins og áður segir getur haft veruleg áhrif á arðsemi þeirra viðskipta sem lagt er út í. Reglurnar sem settar hafa verið miða m.a. að því að gera fyrirtækjum mögulegt að komast hjá slíkri margsköttun. Reglurnar hafa jafnvel í sumum tilvikum gert tvísköttunarsamninga einstakra landa, sem áður gengdu lykilhlutverki, síður mikilvæga og önnur lönd, sem ekki höfðu eins gott net tvísköttunarsamninga, eru vegna innanlandslöggjafar og reglna Evrópusambandsins farin að gegna mikilvægara hlutverki þegar kemur að ákvörðun staðsetningar Evrópskra eignarhaldsfélaga.

Í þessari stuttu grein verða þrjár tilskipanir Evrópusambandsins aðeins nefndar og fjallað um hvað þær varða og áhrif þeirra.

Móður – Dótturfélaga tilskipunin

Tilskipun frá 23. júlí 1990 um sameiginlegt kerfi skattlagningar í tilvikum móður og dótturfélaga í mismunandi aðildarlöndum (Almennt kölluð EC Parent-Subsidiary Directive) er sú tilskipun sem mestu varðar og hefur hingað til haft mest áhrif. Tilskipunin á við í þeim tilvikum þegar ágóði er fluttur frá dótturfélögum í einu aðildarríki til móðurfélags í öðru aðildarríki og takmarkar skattlagningu slíks fjármagnsflutings þegar nánar tilgreindum skilyrðum er fullnægt. Tilskipunin var útvíkkuð með breytingu sem gerð var þann 22. desember 2004 og nær hún nú einnig yfir fastar starfsstöðvar án þess að um sérstök dótturfélög þurfi að vera að ræða. Um leið var einnig gerð sú breyting að krafa um eignarhald til að teljast dótturfélag fer stíglækkandi á næstu árum úr 25% sem hún var og í 20% frá 1. janúar 2005, 15% frá 1. janúar 2007 og 10% frá 1. janúar 2009.

Ef þessum skilyrðum um eignarhald er fullnægt ber aðildarríkjum að sjá til þess að:

1. Heimilisríki dótturfélags undanþiggi arðgreiðslu staðgreiðslusköttum
2. Heimilisríki móðurfélags undanþiggi skatti móttækin arð, eða ef hann er skattlagður, heimili frádrátt á móti tekjuskatti vegna undirliggjandi skattlagningar í dótturfélaginu
3. Heimilisríki móðurfélagsins leggi engan afdráttarskatt á móttækin arð frá dótturfélagi sínu

Til samanburðar má sjá að félög í ríkjum Evrópusambandsins myndu halda eftir allt að 15% staðgreiðslu af arði greiddum til íslenskra móðurfélaga sinna, eins og móðurfélög eru skilgreind í tilskipuninni, þegar um tvísköttunarsamning væri að ræða og enn hærri tölu í sumum tilvikum þar sem enginn tvísköttunarsamningur væri til staðar. Óvíst væri hvort þessi afdráttarskattur fengist endurgreiddur í því landi þar sem hann var innheimtur, (sbr. þó nýlegur úrskurður EFTA dómstólsins hér aftast) og hann fæst ekki frádraginn frá skattskyldum tekjum íslenska félagsins hér á landi.

Hér getur því skipt miklu máli í hvaða landi er fjárfest eða eignarhaldsfélag stofnað um fjárfestingar í öðrum löndum Evrópusambandsins. Tilskipunin sjálf hefur ekki að geyma nein sérstök sniðgönguákvæði, sem ætluð væru að tryggja að aðilar utan Evrópusambandsins gætu ekki notið góðs af ákvæðum hennar. Hins vegar hafa sum Evrópusambandslandanna, eins og Frakkland, Þýskaland, Spánn, Ítalía og Austurríki sett sérstakar reglur hjá sér til þess að koma í veg fyrir að ríki utan Evrópusambandsins fái notið hagræðis af tilskipuninni, nema í þeim tilvikum að sýnt sé fram á að fjárfesting í þessum löndum í gegnum önnur lönd Evrópusambandsins sé gerð í öðrum tilgangi en þeim að nýta sér eingöngu skattalegt hagræði af tilskipuninni. Þessi lönd hafa byggt þessa lagasetningu á ákvæði í 2. tölulið 1. gr. tilskipunarinnar sem er svohljóðandi:

“This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse”

Önnur lönd hafa ekki sett nein slík ákvæði og virðast ekki setja fyrir sig hvaðan fjárfestingin kemur innan Evrópusambandsins. Tilskipunin gerir það hins vegar að verkum að aðilar utan Evrópusambandsins þurfa að huga vel að þeirri leið er þeir fara í fjárfestingu sinni innan Evrópusambandsins.

En það er ekki nóg að huga að tilskipuninni sjálfri þar sem aðildarlöndin hafa farið nokkuð mismunandi leiðir við innleiðingu þeirra reglna er þar koma fram. Þar hefur mestu munað um þá heimild sem er að finna í tilskipuninni til handa aðildarríkjunum að beita ekki ákvæðum tilskipunarinnar ef eignarhald á dótturfélagi hefur varað í minna en tvö ár. Í dæmaskyni má nefna að Frakkland og Luxemborg gera kröfu um að eignahaldið vari í full tvö ár á meðan t.d. Þýskaland, Holland og Belgía láta eins árs eignarhald duga.

Annað atriði sem vert er að nefna sem hafa þarf í huga, við skoðun á því hvort mögulegt sé að falla undir ákvæði tilskipunarinnar, er hvort eignarhaldið verði að vera beint eða hvort óbeint eignarhald sé nægjanlegt. Orðalag tilskipunarinnar, eða a.m.k. eðlileg túlkun þess, gefur tilefni til þess að ætla að óbeint eignarhald sé nægjanlegt. Engu að síður hafa nokkur lönd eins og t.d. Frakkland og Þýskaland sett reglur við innleiðingu tilskipunarinnar þess efnis að beint eignarhald verði a.m.k. að ná lágmarks viðmiðunarmörkum en að öðrum kosti nýtist ekki undanþáguákvæði tilskipunarinnar.

Samrunatilskipunin

Tilskipun frá 23. júlí 1990, um sameiginlegt kerfi skattlagningar vegna samruna, skiptingar, flutnings eigna og skipta á hlutabréfum varðandi fyrirtæki í mismunandi aðildarríkjum, þykir nokkuð flóknari en móður/dótturfélaga tilskipunin.

Megintilgangur tilskipunarinnar er að greiða fyrir samrunum og sambærilegum viðskiptum á milli landa innan Evrópusambandsins, venjulega með því að fresta skattalegum áhrifum á slíkum viðskiptum, í nánar tilgreindum tilvikum. Þannig miða þessar reglur að því að gera félögum eða félagasamstæðum innan sambandsins mögulegt að endurskipuleggja byggingu samstæðunnar með tilliti til efnahagslegra aðstæðna, á skattalega hlutlausum grunni, þannig að skattareglur standi ekki í vegi fyrir slíkri endurskipulagningu.

Það sem staðið hefur í vegi fyrir notkun á þeim heimildum sem er að finna í tilskipuninni er einkum sá galli að hún varðar oft viðskipti eða skipti sem ekki eru möguleg eins og innanlands félagalöggjöf viðkomandi landa er háttáð eða vegna þess að slíkar tilfæringar eru alls ekki eftirsóknarverðar frá félagaréttarlegum sjónarhóli í viðkomandi löndum. Þetta gæti hins vegar breyst með innleiðingu 10. félagaréttartilskipunar Evrópusambandsins og tilkomu Evrópufélaga. Annar galli á tilskipuninni er sá að hún tekur einungis til beinna skatta eins og tekjuskatts eða fjármagnstekjuskatts en ekki ýmissa eignatilfærsluskatta eins og stimpilgjalds og sambærilegra skatta.

Í október 2003 voru gefnar út tillögur til útvíkkunar og skýringar á tilskipuninni, þar sem m.a. var uppfærður listi yfir félagsform sem hún nær til og tekið fram að hún tæki einnig til þess er erlendu útibúi væri breytt í dótturfélag. Án efa verður fróðlegt að fylgjast með hver þróunin verður að þessu leyti og hvort í náinni framtíð verður opnara fyrir félög að sameinast á milli landa heldur en nú er og standa skattaleg sjónarmið í raun oft í vegi fyrir því að sameining geti átt sér stað. Tilskipunin nýttist af framangreindum sökum núna helst þegar um er að ræða skipti á hlutabréfum eða flutning á eignum.

Samkvæmt íslenskum skattalögum er ekki mögulegt að sameina íslensk félög við erlend félög án þess að skattalegt uppgjör eigi sér stað og skattskuldbindingar félagsins leysist úr læðingi. Hins vegar getur verið að flutningur félaga á milli landa, þ.m.t. flutningur félaga til eða frá Íslandi verði að veruleika með Evrópufélögum.

Samrunatilskipunin girðir frekar en móður- dótturfélagatilskipunin fyrir að aðilar utan Evrópusambandsins fái notið ákvæða hennar þar sem hún tekur sérstaklega fram að ef annað þeirra félaga er í hlut á er staðsett utan Evrópusambandsins sé ekki litið svo á að um sé að ræða viðskipti er falli undir tilskipunina. Meiri vafi leikur þó á um hvort tilskipunin eigi við þegar um er að ræða skipti á hlutabréfum þó svo að hluti af hluthöfum er tekur þátt í slíkum skiptum sé utan Evrópusambandsins.

Vaxta- og þóknanatilskipunin

Tilskipun frá 3. júní 2003 um sameiginlegt kerfi skattlagningar vegna vaxta og þóknana á milli tengdra fyrirtækja í mismunandi aðildarríkjum var hluti af “skattapakka” sem samanstóð auk þessarar tilskipunar af “Code of Conduct on harmful tax competition” og “Directive on savings taxation”. Áður höfðu verið gerðar tvær tilraunir til samkomulags um slíka tilskipun, en án árangurs.

Tilgangur þessarar tilskipunar er að leitast við að koma í veg fyrir afdráttarskatt í upprunalandi teknanna þegar um er að ræða greiðslu vaxta eða þóknana á milli tengdra fyrirtækja í mismunandi aðildarríkjum. Tengd fyrirtæki eru hér skilgreind sem fyrirtæki er eiga beint a.m.k. 25% eignarhlut í öðru fyrirtæki eða ef þriðja

fyrirtækið á beint a.m.k. 25% eignarhlut í báðum þeim fyrirtækjum er í hlut eiga. Gert er ráð fyrir að öll félögin séu innan Evrópusambandsins.

Tilskipunin er nokkuð girt af gagnvart aðilum utan Evrópusambandsins auk þess sem hún hefur að geyma sérstök sniðgönguákvæði til varnar henni.

Niðurlag

Með tilskipunum sínum á sviði skattamála hefur Evrópusambandið að sumu leyti sett reglur sem ríkin sömdu sérstaklega um með tvísköttunarsamningum sínum á milli áður. Sumir þessara tvísköttunarsamninga gengu lengra en aðrir sem gerði ákveðin lönd meira aðlaðandi kost til þess að setja upp fyrirtæki í en önnur. Reglurnar ganga í sumum tilvikum lengra en samningar einstakra ríkja buðu uppá og hafa þannig að sumu leyti breytt skattalandslagi ríkja innan Evrópusambandsins. Mikilvægt er fyrir íslenska atvinnurekendur með viðskipti við og í ríkjum Evrópusambandsins eða vera meðvitaðir um þær reglur sem þar hafa verið settar á þessu sviði.

Í lokin er vert að nefna úrskurð EFTA dómstólsins frá því 23. nóvember s.l. þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að staðgreiðsla skatts af útgreiddum arði væri í andstöðu við ákvæði EES samningsins um frjálst flæði fjármagns ef staðgreiðslan ætti sér einungis stað þegar greitt væri til erlendra aðila. Úrskurðurinn gefur vísbindingu um að íslensk fyrirtæki sem sæta staðgreiðslu af arðtekjum frá félögum innan Evrópusambandsins, á meðan slík staðgreiðsla á sér ekki stað á milli félaga innan Evrópusambandsins, eigi rétt á leiðréttingu slíkrar staðgreiðslu.