

Kildeskatt i EU på utbytte til Norge – likevel lovlig?

Svaret på dette spørsmålet er etter vårt syn nei, selv om en fersk dom fra EU-domstolen (C-540/07) har skapt noe usikkerhet rundt dette. Dommen, som tillater italiensk kildeskatt på utbytter til Norge, bygger på uriktige forutsetninger og fakta, og vil dermed etter vårt syn ha svært begrenset virkning.

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Lena Johnsen
Ernst & Young Tax



Advokat
Kari Augestad-Dyrhaug
Ernst & Young Tax



Advokat Lic. Jur.
Gjert Melsom
Ernst & Young Tax

Dommen forutsetter at det ikke er etablert ordninger for utveksling av informasjon mellom Norge og Italia, og at italienske myndigheter således ikke kan be Norge om informasjon om norske selskaper som mottar utbytte fra Italia. På denne bakgrunn konkluderer EU-domstolen at Italia kan ilegge kildeskatt for å hindre skatteunndragelse. Dette er imidlertid feil, da Italia vitterlig kan kreve relevant informasjon fra Norge, både etter skatteavtalen mellom Norge og Italia og etter Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker. I denne artikkelen begrunner vi 1) hvorfor dommen bør tillegges liten rettskildemessig vekt og 2) hvorfor gode grunner taler for at EU-domstolen ville kommet til det motsatte resultat dersom saken hadde blitt behandlet på nytt med et korrekt faktum. Svaret på spørsmålet i tittelen mener vi derfor er: nei.

Tidligere dommer

I EFTA-domstolens avgjørelse i Fokus Bank-saken¹ fra 2004 ble det slått fast at

¹ Rådgivende uttalelse av EFTA-domstolen avgitt 23. november 2004 (E-1/04).

de norske reglene for kildeskatt på utbytte var i strid med de fire friheter, og at Norge dermed ikke kunne ilegge kildeskatt på utbytte til aksjonærer hjemmehørende innenfor EØS. Det har siden blitt avsagt flere avgjørelser som stadfester dette prinsippet, bl.a. Denkavit-saken² og Amurta-saken³. På bakgrunn av disse dommene

ble norske skatteregler endret slik at utbytte til selskapsaksjonærer hjemmehørende innenfor EØS ikke ilegges kildeskatt. Norske selskaper har på samme grunnlag påberopt seg unntak fra kildeskatt på utbytteutdelinger fra utenlandske selskaper hjemmehørende i EU/EØS.

Den 19. november 2009 avsa EU-domstolen dom i saken «Kommissjonen v. Italia» (C-540/07), hvor det ble slått fast at det ikke er i strid med EØS-retten å ilegge kildeskatt på utbytte fra et italiensk selskap til norske selskaper, selv om utbytte mellom italienske selskaper og fra et italiensk selskap til EU-selskaper er skattefritt.

Avgjørelsen strider mot tidligere praksis fra EU- og EFTA-domstolen⁴, og kan synes å

² C-170/05.

³ C379/05.

⁴ I EU-domstolens avgjørelse av 11. juni 2009 (C-521/07) ble det riktignok reist spørsmål om det at EØS-statene ikke har innført Assistansedirektivet kan rettferdiggjøre en restriksjon, men spørsmålet ble ikke realitetsbehandlet av EU-domstolen. Saken gjelder ikke utveksling av informasjon, men om det var adgang til å kreve høyere eierandel i nederlandske selskaper for aksjonærer hjemmehørende innenfor EØS som vilkår for fritak for kildeskatt på utbytte.

skape usikkerhet rundt norske selskapers rettigheter under EØS-avtalen. Det uttales blant annet at EU-domstolens praksis vedrørende de fire friheter ikke kan anvendes direkte på alle saker som omhandler EØS-landene. Det kan derfor tenkes at skattemyndighetene i EU-land vil bruke dommen som argument for å skatlegge norske selskaper strengere enn lokale selskaper og selskaper hjemmehørende i de andre EU-landene.

Saken for EU-domstolen

Avgjørelsen gjelder italienske regler for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Mens utbytte som utbetales til italienske aksjonærer er 95 % skattefritt, ilegges aksjonærer i Norge, Island og Luxembourg («EØS-landene») italiensk kildeskatt på utbyttet med 27 %⁵. Det underliggende saksforholdet er dermed tilsvarende som i Fokus Bank-saken og etterfølgende avgjørelser fra EU-domstolen. Italia har imidlertid påberopt seg at hensynet til unngåelse av skatteunndragelse rettferdiggjør den diskriminerende behandlingen av norske selskaper. Italienske skattemyndigheter hevder at siden Norge som EØS-land ikke er medlem av EU-direktiv 77/799 om samarbeid i skattesaker («Mutual Assistance Directive» – heretter Assistansedirektivet), og siden skatteavtalen mellom Norge og Italia ikke inneholder en klausul om plikt til å utveksle opplysninger (hvilket er feil), har myndighetene ikke god nok mulighet til å få verifi-

⁵ Kildeskattesatsen er redusert til 15 % etter artikkel 10 i skatteavtalen mellom Norge og Italia. I og med at norske selskaper ikke får kreditfradrag i norsk skatt på utbytte (3 %) utgjør den italienske kildeskatt endelig skattebelastning for selskapet.

sert at utbytte faktisk vil bli utdelt til et selskap som er beskyttet av EØS-avtalen⁶.

For å unngå skatteunndragelse vil derfor italienske skattemyndigheter ilegge kilde-skatt på utbytte som utdeles til norske selskaper. Det synes å være forutsatt at det ikke vil være adgang til å kreve refusjon av denne kildeskatten.

Saken er et såkalt traktatbruddssøksmål, hvor EU-kommisjonen har stevnet Italia inn for EU-domstolen for manglende etterlevelse av Fokus Bank-saken og etterfølgende avgjørelser fra EU-domstolen. Tilsvarende traktatbruddssøksmål er i prosess mot kildeskattereglene i flere andre EU-land, herunder Spania, Østerrike, Tyskland og Finland⁷.

EU-domstolens argumentasjon

EU-domstolens avgjørende argument for at det ikke er i strid med EØS-retten å ilegge kildeskatt på utbytte til norske aksjonærer er at det ikke er etablert ordninger for utveksling av informasjon i skattesaker mellom Norge og Italia. Hensynet til skatteunndragelse kan da medføre at det er adgang til å opprettholde restriksjonen, med andre ord at det er adgang til å trekke kildeskatt på utdelinger til selskaper hjemmehørende i EØS. Begrunnelsen bak dette er at italienske skattemyndigheter ikke vil ha anledning til å verifisere at utbyttet faktisk blir utbetalt til en rettighetshaver etter EØS-retten. For å være rettighetshaver etter EØS-retten i denne sammenhengen må selskapet: i) være registrert i Norge; ii) være reelt etablert i Norge, dvs. ha ansatte, lokaler og utstyr i Norge som kreves for å drive den aktuelle type virksomhet; iii) ha en selskapsform som tilsvarende italienske selskapsformer som er unntatt fra skatteplikt på utbytte (AS og ASA vil generelt oppfylle dette vilkåret); og iv) være den reelle mottakeren av utbyttet.

Forholdet til skatteavtalen

Det er ikke korrekt at skatteavtalen mellom Norge og Italia ikke har bestemmelse om utveksling av opplysninger. Artikkel 27 i skatteavtalen mellom Norge og Italia lyder slik:

«De kompetente myndigheter i de kontraherende stater skal utveksle slike opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre denne overenskomst eller de interne lover i de kontraherende stater.»

Norge er i tillegg oppført på hvitelisten i Italia for nasjoner som gir tilfredsstillende informasjonsutveksling, noe som viser at utvekslingsbestemmelsen i skatteavtalen også fungerer i praksis.

Ettersom italienske myndigheter på denne måten offentlig har anerkjent at Norge gir god nok informasjonsutveksling, er det svært overraskende at denne informasjonen ikke kom frem i EU-domstolens avgjørelse. Det er imidlertid slik at EU-domstolen ikke av eget tiltak skal undersøke innholdet i de aktuelle skatteavtalene, og verken italienske myndigheter eller EU-kommisjonen anførte eller fremla dokumentasjon for at skatteavtalen med Norge har en slik utvekslingsklausul. EU-domstolen la derfor påstandene fra de italienske skattemyndighetene til grunn.

Etter vår oppfatning vil dommens virkninger være begrensede, idet EU-domstolen ikke har hatt grunnlag til å vurdere det sentrale spørsmålet i denne sammenhengen; vil skatteavtalens bestemmelse om utveksling av informasjon være tilstrekkelig til at kildeskatt på utbytteutdelinger til norske selskaper vil være i strid med EØS-retten?

Norge har inngått skatteavtaler med bestemmelse om utveksling av opplysninger, eller separat avtale om utveksling av informasjon (Mutual Agreement Treaty eller Europarådets konvensjon), med samtlige EU- og EØS-stater med unntak av Liechtenstein. Argumentasjonen ovenfor vil derfor også ha relevans i forhold til skattesaker i andre medlemsstater.

Vurderingstemaet blir dermed om bestemmelsen om utveksling av informasjon i skatteavtalen gir like god eller tilstrekkelig god informasjonsutveksling som Assistansedirektivet⁸.

Forholdet til Assistansedirektivet

Assistansedirektivet er utformet for å bekjempe internasjonal skatteunndragelse innenfor EU ved at medlemsstatenes skattemyndigheter forplikter seg til å utveksle informasjon som kan muliggjøre korrekt beskatning av inntekter i andre medlemsstater.

Det er korrekt at Norge ikke har innført Assistansedirektivet, noe som er en naturlig følge av at Norge som medlem av EØS ikke har plikt til å innføre EU-direktiver⁹.

I en del sammenhenger implementerer Norge regler som tilsvarende innholdet i et skattedirektiv dersom dette anses nødvendig for eksempelvis å oppfylle Norges forpliktelser etter de fire friheter¹⁰.

Assistansedirektivet etablerer imidlertid et nettverk av informasjonsutveksling der landene påtar seg en forpliktelse til å utlevere informasjon og får en korresponderende rettighet til å motta informasjon. Norge har ikke mulighet til ensidig å «melde seg inn» i et slikt nettverk uten eksplisitte avtaler med EU-landene¹¹.

Ettersom EU-domstolen ikke fikk presentert det faktum at skatteavtalen mellom Norge og Italia har bestemmelse om utveksling av informasjon, ble det heller ikke vurdert om skatteavtalens bestemmelse faktisk gir de nødvendige rettigheter og forpliktelser i forbindelse med utveksling av opplysninger. I Generaladvokatens innstilling til EU-domstolen av 16. juli 2009 ble det imidlertid uttalt at dersom skatteavtalen faktisk har en bestemmelse om utveksling av informasjon, kan dette føre til at kildeskatt på utbytte til EØS-selskaper anses like uproporsjonalt som når det illegges kildeskatt på utbytteutdelinger til EU-selskaper.

Generaladvokaten åpner dermed for at skatteavtalens bestemmelse om utveksling på samme måte som Assistansedirektivets bestemmelser, kan medføre at kildeskatt utgjør et uproporsjonalt tiltak mot skatteunndragelse.

Dersom man ser nærmere på ordlyden i bestemmelsene i skatteavtalen og i Assistansedirektivet, kan det umiddelbart synes som om Assistansedirektivet oppstiller strengere forpliktelser for medlemsstatene enn hva som følger av skatteavtalens utvekslingsbestemmelse. Forskjellen mellom artikkel 27 i skatteavtalen og bestemmelsene i Assistansedirektivet er imidlertid hovedsakelig begrenset til i hvilke situasjoner medlemsstatene må gi opplysninger, og det er liten reell forskjell på hvilken type informasjon medlemsstatene er forpliktet til å gi. Det avgjørende er etter vår oppfatning at Italia har mulighet til å få verifisert at aksjonæren som mottar utbyttet er et rettighetssubjekt

overensstemmelse med de fire friheter, er direktiver ikke omfattet av EØS-avtalen, se Andreas Bullen «EU, EØS og Skatt» s. 135.

¹⁰ Et eksempel på dette er tilpasninger til fusjonsdirektivet (The Merger Directive 90/434/EEC) som er foreslått gjennomført i Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010 om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning, se side 69.

¹¹ Norge har imidlertid inngått en multilateral avtale med blant annet Italia, i «Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters» CETS NO.: 127.

⁶ EU-domstolen vurderte heller ikke betydningen av Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker «Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters» CETS NO.: 127.

⁷ IP/07/1152.

⁸ EU-domstolens avgjørelse av 11. juni 2009 (C-521/07) som behandlet i note 5.

⁹ EØS-avtalen gjelder ikke på skatterettens område. Dette innebærer at selv om Norge må utforme skattelovgivning i

etter EØS-avtalen, dvs. myndighetene får tilgang på den informasjon som er nødvendig for å bekrefte at vilkåret om «virkelig rettighetshaver» er oppfylt, jf. punktene foran. Dette utdypes kort i det følgende.

Assistansedirektivet skiller mellom tre ulike typer situasjoner hvor medlemsstatene er forpliktet til å gi opplysninger; automatisk informasjonsutveksling, spontan informasjonsutveksling samt utveksling etter anmodning.

Automatisk og spontan informasjonsutveksling er løpende forpliktelser som eksempelvis utløses dersom skattemyndighetene i en medlemsstat blir kjent med forhold som kan ha innvirkning på skattleggingen av en skattyter i en annen medlemsstat. Slik plikt følger ikke av skatteavtalens bestemmelse i artikkel 27¹², men dette er neppe relevant i vår sak. Det avgjørende er om Italia selv kan be om informasjon i tilknytning til utbytteutdelingen – og svaret på det er bekreftende, jf. neste avsnitt. For øvrig er det ingen ting i artikkel 27 som hindrer Norge fra uoppfordret å gi informasjon til Italia, for eksempel at Norge finner ut at rettighetshaver som har fått utbytte, ikke er bosatt i Norge.

Assistansedirektivets regler om informasjonsutveksling etter anmodning tilsvarer i stor grad artikkel 27 i skatteavtalen mellom Norge og Italia. Italienske myndigheter kan i forbindelse med en utbytteutdeling fra et italiensk selskap til et norsk selskap anmode

om dokumentasjon for at det norske selskapet faktisk er reelt skattemessig hjemmehørende i Norge, og således er beskyttet av EØS-avtalen. Denne dokumentasjonen vil typisk være i form av en såkalt bostedsbekreftelse (skattesertifikat) som utstedes av Skattedirektoratet. Denne informasjonen har italienske myndigheter derfor krav på å få utdelt på bakgrunn av artikkel 27 i skatteavtalen mellom Norge og Italia.

På bakgrunn av ovennevnte er vi av den oppfatning at skatteavtalen mellom Norge og Italia gir italienske myndigheter adgang til å kreve å få utlevert de opplysninger som er nødvendige for fastslå at det norske selskapet faktisk er reelt skattemessig hjemmehørende i Norge og dermed rettighetshaver etter EØS-avtalen. Dommens forutsetninger og faktum er således feil.

Forholdet til Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker
Både Norge og Italia har ratifisert og tiltrådt Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker. Formålet bak denne konvensjonen er bl.a. å bekjempe skatteunndragelse ved å gi skattemyndighetene i de land som tiltrer konvensjonen adgang til å utveksle opplysninger om skatter og avgifter¹³. I likhet med Assistansedirektivet gir konvensjonen anvisning på utveksling av opplysninger i følgende tre situasjoner; utveksling etter anmodning fra en stat, automatisk utveksling (etter gjensidig avtale mellom statene) og spontan utveksling av opplysninger. Europarådets konvensjon vil dermed i stor grad dekke

det samme anvendelsesområdet som Assistansedirektivet i forhold til medlemsstatenes rettigheter og plikter i forbindelse med utveksling av opplysninger.

Dersom eksempelvis EU-domstolen i en liknende sak skulle komme til at skatteavtalens bestemmelse om utveksling av opplysninger ikke gir tilstrekkelig beskyttelse mot skatteunndragelse, bør uansett Europarådets konvensjon anses å gi den tilstrekkelige beskyttelse mellom de statene som har tiltrådt konvensjonen.¹⁴

Avgjørelsens rettskildemessige vekt – konklusjon

I utgangspunktet kan EU-domstolens avgjørelse synes å svekke EØS-selskapers rettigheter sammenlignet med parter hjemmehørende i EU-medlemsstatene. Det kan ikke utelukkes at det er situasjoner hvor hensynet til unngåelse av skatteunndragelse kan rettferdiggjøre opprettholdelse av en restriksjon både etter EU- og EØS-retten.

Etter vår oppfatning vil dette imidlertid ikke være tilfelle i kildeskattesaker. Vi mener det er gode grunner som taler for at dersom en liknende sak kommer opp for EU-domstolen, vil ileggelse av kildeskatt anses som en uforholdsmessig restriksjon i strid med EØS-retten.

For det første har Norge inngått skatteavtaler med bestemmelse om utveksling av opplysninger, eller separat avtale om utveksling av informasjon (Mutual Agreement Treaty eller Europarådets konvensjon), med samtlige EU/EØS medlemsstater med unntak av Liechtenstein. For det andre vil det uansett være i strid med EØS-avtalen (være et uproporsjonalt inngrep) å ilegge kildeskatt dersom skattyter ikke gis mulighet til selv å frembringe den nødvendige dokumentasjon fra norske myndigheter, som bostedsbekreftelse mv. Det er jo noe som skattyter selv sagt ønsker og som er vanlig prosedyre for å få redusert kildeskatt fra full sats (i Italia 27 %) til skatteavtalesats (15 %).

På denne bakgrunn vil kildeskatt på utbytte fra EU-selskaper til norske selskaper etter vår oppfatning være i strid med EØS-retten. Dommen bør derfor ikke begrense norske selskapers mulighet til å nå frem med krav om refusjon av kildeskatt fra land i EU hvor dette er aktuelt.

¹² Automatisk og spontan informasjonsutveksling er derimot omfattet i artikkel 6 og 7 i Europarådets konvensjon som nevnt diskutert i punkt 3.3 nedenfor.

¹³ St.prp. nr. 75 (1988–89), s. 1.



KONVENSJON: Både Norge og Italia har ratifisert og tiltrådt Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker.

¹⁴ Øvrige land som har tiltrådt konvensjonen er Aserbajdsjan, Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Nederland, Polen, Sverige, Ukraina, Storbritannia og USA.