



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel den 09.02.2004  
C(2004)434

**Rapport om genomförandet av kommissionens meddelande om tillämpning av reglerna  
om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag**

## **Rapport om genomförandet av kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag**

1. Den 11 november 1998 antog kommissionen ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag<sup>1</sup> (nedan kallat "meddelandet"). Meddelandet var en följd av det åtagande som kommissionen gjorde när rådet den 1 december 1997 antog en uppförandekod för företagsbeskattning<sup>2</sup>. Syftet med uppförandekoden var att samordna medlemsstaternas frivilliga åtgärder för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Meddelandet utgör också en del av det mer omfattande målet att förtydliga och förstärka tillämpningen av reglerna för statligt stöd för att minska snedvridningen av konkurrensen, framför allt i samband med genomförandet av den inre marknaden och den ekonomiska och monetära unionen.
2. I punkt 37 i meddelandet anges att kommissionen kommer att "*granska de planerade skattemässiga stöd som anmäls till den och skattemässigt stöd som olagligen har genomförts i medlemsstaterna*" och också på nytt granska befintliga stödordningar. Syftet med denna rapport är inte att ge en uttömmande förteckning över alla de fall av skattestöd som kommissionen har behandlat sedan meddelandet offentliggjordes. I rapporten behandlas främst sådana fall av skattestöd där kommissionen inledde en undersökning under 2001, samtidigt som uppförandekoden utarbetades, och sådana fall som bäst illustrerar de principer som beskrivs i meddelandet.
3. Kommissionens meddelande utgjorde inte någon ny ram för granskningen av skattestöd, eftersom det inte förändrade kommissionens praxis vid bedömningen av om ett skattestöd är förenligt med den gemensamma marknaden. Meddelandet bygger i stor utsträckning på EG-domstolens och förstainstansrättens rättspraxis och syftar till att klargöra hur artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget skall tillämpas på skatteåtgärder. Detta har bekräftats av förstainstansrätten.<sup>3</sup> Meddelandet har på så sätt varit till stor hjälp när det gäller att klargöra hur reglerna om statligt stöd skall tillämpas på skatteområdet.
4. Kommissionen hade ursprungligen planerat att lämna en rapport om tillämpningen av meddelandet två år efter det att det offentliggjorts.<sup>4</sup> Fram till 2001 förekom dock endast ett fåtal fall av skattestöd och kommissionen ansåg det därför lämpligt att vänta med sin utvärdering tills den hade ett större underlag. Kommissionen har nu tillräcklig erfarenhet för att kunna göra en första utvärdering av hur meddelandet har tillämpats. I utvärderingen behandlas tre aspekter:

---

<sup>1</sup> EGT C 384, 10.12.1998, s. 3.

<sup>2</sup> EGT C 2, 6.1.1998, s. 1.

<sup>3</sup> Förstainstansrättens beslut av den 23 oktober 2002 i förenade målen T-269/99, T-271/99 och T-272/99, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava och Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya mot kommissionen, REG 2002, s. II-04217, punkt 79.

<sup>4</sup> Se punkt 38 i meddelandet.

- Meddelandet som grund för kommissionens åtgärder i fråga om skattestöd.
- Förhållandet mellan kontrollen av statligt stöd och bekämpningen av skadlig skattekonkurrens.
- Frågan om huruvida de principer för direkt beskattning som beskrivs i meddelandet också kan tillämpas på indirekt beskattning.

## **1. MEDDELANDET SOM GRUND FÖR KOMMISSIONENS ÅTGÄRDER I FRÅGA OM SKATTESTÖD**

5. Meddelandet har använts som grund för analysen av en rad fall av skattestöd och har visat sig fungera i den meningen att de principer som beskrivs i meddelandet har tillämpats och förfinats vid analysen av stödordningar. När det gäller begreppet statligt stöd kan man framför allt dra nedanstående lärdomar av tillämpningen av meddelandet.

### **1.1. Begreppet stöd**

6. Stöd är ett objektiva begrepp som inte ger kommissionen något som helst utrymme för egna tolkningar. I meddelandet beskrivs därför framför allt vad som krävs för att kriterierna i artikel 87.1 skall vara uppfyllda. Även om kommissionen inte har någon oinskränkt befogenhet att tolka de principer som beskrivs i meddelandet, så är exemplen i meddelandet inte någon uttömmande förteckning över alla tänkbara fall. Det är i själva verket omöjligt att göra en fullständig förteckning över alla de fall som kan utgöra skattestöd. Vilka former skattestöd kan ta beror på utvecklingen av beskattningsmetoder och "skatteteknik". Syftet med denna rapport är därför inte att komplettera meddelandet, utan att visa hur de principer som beskrivs i meddelandet har tillämpats.
7. Det konsekventa sätt på vilket kommissionen har fattat beslut om skattestöd efter det att meddelandet antogs har gett den möjlighet att behandla skatteåtgärder av mycket varierande slag. På grundval av denna beslutspraxis kan man närmare precisera vilka olika kriterier som skall vara uppfyllda för att en åtgärd skall anses utgöra stöd, nämligen följande:
  - Är det fråga om en selektiv fördel?
  - Är det fråga om statliga medel?
  - Påverkas handeln inom gemenskapen?
  - Är åtgärden motiverad av skattesystemets art?

#### *1.1.1. Begreppet fördel*

8. Redan i meddelandet betonas att en fördel kan ha olika former: minskning av beskattningsunderlaget, nedsättning av skattebeloppet, uppskov med skatteskulden osv.

#### 1.1.1.1. Begreppet fördel i samband med olika beskattningsmetoder

##### *Kostnadsplusmetoden*

9. De principer som beskrivs i meddelandet gäller både klassiska analytiska beskattningsmetoder, där den beskattningsbara inkomsten utgörs av skillnaden mellan ett företags intäkter och utgifter, och alternativa beskattningsmetoder, till exempel sådana som rekommenderas för gränsöverskridande transaktioner inom en företagskoncern.
10. Detta gäller till exempel kostnadsplusmetoden (cost plus method), som är en av de metoder som rekommenderas av OECD. Det är en internationell metod som beskrivs i OECD-rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* från 1995. Metoden utgår från varu- eller tjänsteleverantörens kostnader för en transaktion mellan intresseföretag. Till dessa kostnader läggs ett vinstpåslag, som ger en rimlig vinst med hänsyn till de insatser som gjorts, de tillgångar som använts, de risker som tagits och rådande marknadsvillkor. Även om metoden i sig inte omfattas av artikel 87.1 i EG-fördraget, kan den ge en fördel om den beskattningsmetod man använder inte tar tillräcklig hänsyn till de ekonomiska realiteterna och därför leder till en lägre skatt än normalt. Sedan meddelandet antogs har kommissionen granskat sju ordningar<sup>5</sup> av detta slag och funnit olika typer av fördelar.
11. För det första anges i vissa ordningar som bygger på kostnadsplusmetoden att vissa typer av kostnader inte skall ingå i beskattningsunderlaget. Det är fråga om kostnader som hör nära samman med de berörda företagens verksamhet, till exempel personalkostnader<sup>6</sup>, kostnader för säljfrämjande åtgärder, kostnader för transport av varor och kreditkostnader<sup>7</sup>, vissa underleverantörskostnader<sup>8</sup> och finansiella kostnader<sup>9</sup>. Om man utesluter vissa kostnader från beskattningsunderlaget medför detta i regel en fördel för de berörda företagen. Med kostnadsplusmetoden fastställs beskattningsunderlaget med hjälp av en förutbestämd procentsats som man applicerar på de kostnader som företaget skall betala. Procentsatsen motsvarar företagets beräknade vinstmarginal. Om man underskattar kostnaderna leder detta därför automatiskt till lägre skatt. Skatteminskningen blir särskilt stor om de berörda kostnaderna utgör en stor del av företagets sammanlagda kostnader.

---

<sup>5</sup> Följande ordningar har granskats: ordningen för samordningscenter i Belgien, beslut av den 17 februari 2003, EUT L 282, 30.10.2003, ordningen för utländska företags kontroll- och samordningscenter i Tyskland, beslut av den 5 september 2002, EUT L 177, 1.7.2003, ordningen för samordningscenter i Luxemburg, beslut av den 16 oktober 2002, EUT L 170, 9.7.2003, s. 20, ordningen för finansföretag i Luxemburg, beslut av den 16 oktober 2002, EUT L 153, 20.6.2003, s. 40, ordningen för samordningscenter i Biscaya (Spanien) beslut av den 22 augusti 2002, EUT L 31, 6.2.2003, s. 26, ordningen för samordnings- och logistikcenter i Frankrike (ännu ej offentliggjort) samt ordningen för amerikanska försäljningsföretag i Belgien, beslut av den 25 juni 2003 (ännu ej offentliggjort).

<sup>6</sup> Ärendet om belgiska samordningscenter, se fotnot 5.

<sup>7</sup> Ärendet om amerikanska försäljningsföretag i Belgien (se fotnot 5).

<sup>8</sup> Ärendet om samordnings- och logistikcenter i Frankrike (se fotnot 5).

<sup>9</sup> Ärendet om samordningscenter i Biscaya (Spanien) (se fotnot 5).

12. I vissa fall var fördelen förknippad med vinstmarginalen. Denna kunde fastställas godtyckligt, utan hänsyn till vilka aktiviteter som faktiskt utförts. Fördelen blev därför ännu större om marginalen underskattades.
13. I de två beslut som avser Belgien (samordningscenter och amerikanska försäljningsföretag) fann kommissionen att de belgiska myndigheterna, eftersom det saknades objektiva kriterier för att fastställa den procentsats av vinsten som skulle beaktas, rekommenderade att samordningscentrens beskattningsunderlag skulle beräknas med hjälp av en procentsats på 8 %, oavsett vilken typ av tjänst som tillhandahållits och utan att man kontrollerade om detta motsvarade den ekonomiska verkligheten. I de ärenden som gällde finansföretag och samordningscenter i Luxemburg tillämpade skattemyndigheterna konsekvent den lägsta procentsats som anges i lagstiftningen, utan att kontrollera om den återspeglade marknadsvillkoren för de berörda tjänsterna. I ärendet om samordnings- och kontrollcenter i Tyskland, där man tillämpade kostnadsplusmetoden, fastställdes ett tak på 10 % för centrens vinstpålägg. Kommissionen fann att detta system skulle kunna leda till en fördel, om den verkliga vinstmarginalen överskred 10 %. Att det inte gjordes några kontroller innebar att de tyska skattemyndigheterna skönsmässigt kunde fastställa vinstmarginalen. Den spanska ordningen gav samordningscentren i Biscaya möjlighet att beräkna sitt beskattningsunderlag med kostnadsplusmetoden. Den berörda verksamhetens art innebar emellertid att denna möjlighet "kunde leda till att de ekonomiska realiteterna underskattades.

#### *"Traditionella" skattebefrielser*

14. Vissa av de ordningar som kommissionen granskade och där kostnadsplusmetoden använts innehöll också mer traditionella skatte- och avgiftsbefrielser för intäkter som inte var beskattningsbara enligt denna metod.
15. Detta gällde framför allt ordningen om belgiska samordningscenter, som innebar att centren undantogs från de allmänna reglerna om källskatt och fastighetsskatt. Den franska stödordningen för huvudkontor och logistikcenter innehöll en befrielse från en del av den årliga schabloniserade skatten (imposition forfaitaire annuelle (IFA)), vilket var ett undantag från den normala tillämpningen av det franska skattesystemet.

#### 1.1.1.2. Begreppet fördel och undvikande av dubbelbeskattning

16. På ett annat område<sup>10</sup>, som också hör samman med gränsöverskridande transaktioner, granskade kommissionen en irländsk ordning, där man undantog vissa kategorier av intäkter i utlandet, om dessa fördes hem till Irland och investerades för att skapa eller rädda arbetstillfällen där. Syftet med undantaget från de regler som normalt tillämpades på Irland var att undvika dubbelbeskattning. Ordningen avvek från den sedvanliga metoden för att undvika dubbelbeskattning, nämligen skattecredit, och byggde i stället på skattebefrielse. Den sedvanliga metoden med skattecredit innebär att man från den nationella skatten drar av skatt som redan har betalats i utlandet. Avdraget får inte överstiga den nationella skatt som normalt skall betalas för samma intäkter. Metoden med skattebefrielse innebar

---

<sup>10</sup> Beslut av den 17 februari 2003, EGT L 204, 13.8.2003, s. 51.

i stället att man inte betalade någon nationell skatt alls, oberoende av hur mycket skatt som betalats i utlandet. Kommissionen ansåg att den irländska ordningen kan ge de berörda företagen en fördel, om den skatt som redan har betalats i utlandet är lägre än den som normalt skall betalas i Irland för samma intäkter.

#### *Ruta 1*

För att avgöra om en skatteordning kan utgöra statligt stöd måste man undersöka om den leder till lägre skatt än medlemsstatens normala beskattningsmetod.

#### 1.1.1.3. Stödmottagare

17. Vid granskningen av ordningar av kostnadsplustypen fann kommissionen att både de företag som beskattats enligt kostnadsplusmetoden och de koncerner de tillhör kan ha fått statligt stöd. De samordningscenter i Belgien som nämns ovan befriades från källskatt på de intäkter som de betalade till andra företag i koncernen. Enligt den belgiska skattelagstiftningen är källskatten i princip den slutliga skatten på intäkter som delas ut till företag som har sitt säte utanför landet. Kommissionen ansåg därför att den generella befrielsen från källskatt för intäkter som delades ut av ett samordningscenter var en direkt fördel för de företag inom koncernen som hade sitt säte utanför Belgien.

#### *Ruta 2*

Även företag som inte direkt omfattas av en skattemässig undantagsåtgärd kan vara stödmottagare. Man måste därför ta hänsyn till stödets faktiska effekter för att kunna identifiera alla företag som får stöd.

#### 1.1.2. Kriterium för statliga medel

18. Kommissionen har hållit fast vid sin uppfattning om att det är fråga om statliga medel om företaget har fått betala lägre skatt än det normalt skulle ha betalat. Att ge en skattefördel innebär en förlust av statliga medel, eftersom staten avstår från intäkter i form av skatt. I enlighet med rättspraxis<sup>11</sup> är detta resonemang också tillämpligt på offentliga enheter på regional och lokal nivå.
19. Att en skatteordning som helhet har positiva effekter för budgetintäkterna ändrar inte det faktum att det är fråga om statliga medel.
20. I ärendet om samordningscenter i Belgien<sup>12</sup> hävdade de belgiska myndigheterna att kriteriet för statliga medel inte var uppfyllt, eftersom de skattefördelar som gavs företag som investerade i Belgien lockade utländska företag till landet, vilket i sin tur ledde till att statens skatteintäkter ökade. Samma argument framfördes av de nederländska myndigheterna i ärendet om stöd till internationell finansieringsverksamhet.<sup>13</sup> Kommissionen avvisade detta argument och påpekade att det är på stödmottagarnivå som man skall kontrollera om kriteriet för statliga

<sup>11</sup> Se framför allt EG-domstolens dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, Tyskland mot kommissionen, Rec. 1987, s. 4013, punkt 17.

<sup>12</sup> Se fotnot 5.

<sup>13</sup> Beslut av den 17 februari 2003, EUT L 180, 13.8.2003, s. 52, punkt 84.

medel är uppfyllt. Denna bedömning kan inte göras genom en nyttokostnadsanalys av åtgärdens indirekta ekonomiska eller budgetära effekter.

### *Ruta 3*

Av dessa beslut följer att begreppet statliga medel, så som det definieras i artikel 87.1, skall bedömas med utgångspunkt från stödmottagaren och inte från åtgärdens ekonomiska eller budgetära effekter. Annars skulle det aldrig vara fråga om statligt stöd när en fördel ges till ett företag för att det skall etablera sig i en viss medlemsstat och på så sätt ge medlemsstaten större skatteintäkter.

#### *1.1.3. Effekter på handeln och konkurrensen*

21. I punkt 11 i meddelandet anges att redan det faktum att stödet förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag inom ramen för handeln inom gemenskapen gör att man kan anta att handeln påverkas.
22. Enligt samma resonemang anser kommissionen att detta kriterium alltid är uppfyllt om vissa eller alla stödmottagare är multinationella företag som är verksamma inom konkurrensutsatta sektorer.
23. I sitt beslut om stöd till finansieringsverksamhet i Nederländerna<sup>14</sup>, konstaterade kommissionen att stödet i fråga stärkte den finansiella ställningen för företag som hörde till internationella koncerner, som alla eller nästan alla var verksamma på gemenskapsmarknaden. Eftersom stödordningen var tillgänglig för företag inom alla ekonomiska sektorer, omfattade den också företag som var verksamma inom sektorer med en intensiv gemenskapshandel. Kommissionen fann att stödet påverkade handeln.
24. Kommissionen har också upprepat sin ståndpunkt att förekomsten av jämförbara eller konkurrerande skatteregler i andra medlemsstater inte rättfärdigar skattestöd. Detta bekräftas också av EG-domstolens och förstainstansrättens rättspraxis.<sup>15</sup> Varje ordning skall bedömas mot bakgrund av skattesystemet i den berörda medlemsstaten.<sup>16</sup>

### *Ruta 4*

Kriteriet om påverkan på handeln är uppfyllt så snart ett stöd stärker ett eller flera företags konkurrensposition i en sektor där det finns konkurrens inom gemenskapen. Att det finns liknande stöd i andra medlemsstater påverkar inte kommissionens bedömning av detta kriterium.

---

<sup>14</sup> Beslut av den 17 februari 2003, punkt 85 (se fotnot 13).

<sup>15</sup> Förstainstansrättens beslut av den 30 april 1998 i mål T-214/95, Het Vlaamse Gewest mot kommissionen, REG 1998, s. II-717.

<sup>16</sup> Se till exempel beslutet om samordningscenter i Belgien, punkt 101 (se fotnot 5).

#### 1.1.4. Selektivitet

25. I meddelandet betonas att selektivitetskriteriet kan bedömas ur olika synvinklar. Efter det att meddelandet antogs har kommissionen behandlat en rad ärenden där den har bedömt kriteriet på två nivåer:

##### 1.1.4.1. Materiell selektivitet

26. Vid sidan om ”klassiska” fall, till exempel sådana där åtgärderna begränsats till vissa ekonomiska sektorer eller till vissa typer av företag<sup>17</sup>, har kommissionen bedömt åtgärder som utan att vara formellt begränsade på detta sätt har visat sig vara selektiva.
27. Kommissionen har särskilt betonat att bestämmelser om tröskelvärden för omsättning<sup>18</sup> eller om etablering i ett visst antal främmande länder uppfyller selektivitetskriteriet<sup>19</sup>.
28. I punkt 20 i meddelandet anges följande: *”Vissa skattefördelar är ibland begränsade till vissa företagsformer, vissa av företagens funktioner (interna tjänster inom koncernen, förmedling eller samordning) eller viss typ av produktion. Om sådana fördelar gynnar vissa företag eller viss produktion kan de utgöra statligt stöd enligt artikel 92.1.”* I enlighet med denna princip har kommissionen funnit att åtgärder reserverade för vissa typer av transaktioner inom koncerner är selektiva. I ett ärende<sup>20</sup> ansåg kommissionen att en åtgärd var selektiv, eftersom det krävdes att mottagaren skulle skapa ett företag för att få ta del av en fördel som var kopplad till verksamhet som bedrevs inom en koncern. I det ärendet gavs skattefördelar endast åt captivebolag (dvs. försäkringsbolag som bedrev verksamhet inom ramen för en koncern) som styrdes av ett aktiebolag som bedrev sin verksamhet från Åland. Kommissionen ansåg att denna åtgärd var selektiv, eftersom den förutsatte att företaget hade en viss ekonomisk styrka för att kunna få ta del av skattefördelen. Skapandet av ett captivebolag förutsätter att företagskoncernen i fråga är tillräckligt stor för att generera en omsättning som gör det möjligt att betala de fasta avgifterna och få en vinst.
29. Kommissionen ansåg att det var fråga om en selektiv åtgärd i ärendena om skattestöd i form av minskat beskattningsunderlag i Baskiens ”historiska områden” (Spanien), eftersom endast företag som bildats efter det att lagstiftningen i fråga trätt i kraft var stödberättigade.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> I detta hänseende, se framför allt EG-domstolens dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e.a.*, REG 2001, s. I-8364, punkterna 49–54).

<sup>18</sup> Besluten om samordningscenter i Belgien och Biscaya (se fotnot 5).

<sup>19</sup> Beslut om finansieringsverksamhet i Nederländerna och beslut av den 11 december 2002 om stödordningen för samordningscenter i Frankrike (ännu ej offentliggjort).

<sup>20</sup> Beslut av den 10 juli 2002, EGT L 329, 5.12.2002, s. 22, punkt 52.

<sup>21</sup> Beslut av den 11 juli 2001, EGT L 174, 4.7.2002, s. 31, beslut av den 11 juli 2001, EGT L 314, 18.11.2002, s. 1, beslut av den 11 juli 2001, EUT L 17, 22.1.2003, s. 1, beslut av den 20 december 2001, EUT L 40, 14.2.2003, s. 11, beslut av den 20 december 2001, EUT L 77, 24.3.2003, s. 1, beslut av den 20 december 2001, EUT L 17, 22.1.2003, s. 20.



#### *Ruta 5*

Även åtgärder som omfattar alla sektorer kan vara selektiva, om stödvillkoren i praktiken begränsar antalet potentiella stödmottagare. Detta gäller om åtgärderna endast omfattar multinationella företag eller företag av en viss storlek, eftersom sådana villkor innebär att inga småföretag eller lokala företag kan få stöd. Detsamma gäller åtgärder som endast omfattar företag som bildats efter ett visst datum, eftersom företag som fanns redan före detta datum inte kan få stöd.

#### 1.1.4.2. Geografisk selektivitet

30. Kommissionen redogjorde för sin syn på frågan om regional selektivitet i beslutet om skattesystemet på Azorerna.<sup>22</sup>
31. I detta ärende skulle kommissionen bedöma om en åtgärd i form av nedsatt skatt på årets resultat var selektiv. Åtgärden hade genomförts av de regionala myndigheterna på Azorerna enligt den skatteautonomi som fastställs i den portugisiska grundlagen.
32. Kommissionen fann att bedömningen av om åtgärden var selektiv måste bygga på en jämförelse av de skattefördelar som gavs vissa företag och de som gavs andra företag inom samma referensram, i detta sammanhang medlemsstatens territorium.
33. I detta ärende ansågs inte de skattenedsättningar som beviljats av de regionala myndigheterna på Azorerna vara en del av ett system som gav alla lokala myndigheter på en viss nivå möjlighet att införa och ta ut lokala skatter utan något som helst samband med den nationella skatten. Den skattenedsättning som åtgärden innebar omfattade endast Azorerna och avsåg de skattesatser som fastställdes i den nationella lagstiftningen och som tillämpades i övriga delar av Portugal. Åtgärden måste därför anses vara selektiv.

#### *Ruta 6*

En lokal myndighet införde en särskild nedsättning av en skatt som var en del av det nationella skattesystemet och även denna åtgärd ansågs selektiv.

#### 1.1.5. Ett undantag är motiverat på grund av systemets art eller funktion

34. Som kommissionen skriver i sitt meddelande är det emellertid inte självklart att en selektiv åtgärd utgör statligt stöd. Åtgärden är inte statligt stöd om den är motiverad av skattesystemets art eller funktion.

#### 1.1.5.1. Motiveringar som kommissionen godkänt

35. I enlighet med EG-domstolens och förstainstansrättens rättspraxis anser kommissionen fortfarande att utgångspunkten för denna motivering är det berörda systemets grundläggande egenskaper. Det är medlemsstaten som skall visa i vilken

---

<sup>22</sup> Beslut av den 11 december 2002, EGT L 150, 18.6.2002, s. 52. Se också generaladvokat Saggios förslag till avgörande i mål C-400/97, C-401/97 och C-402/97. Dessa mål ströks på begäran av parterna.

utsträckning ett undantag är motiverat av systemets art och funktion.<sup>23</sup> Endast i ett fåtal fall har kommissionen funnit att en materiellt selektiv åtgärd var motiverad av systemets funktion.

36. I två fall ansåg kommissionen att befrielse från fastighetsskatt inom jordbrukssektorn var motiverad av systemets art och funktion.<sup>24</sup> I båda ärendena gavs befrielse från eller nedsättning av den skatt som normalt skulle betalas för jordbruksmark. I enlighet med punkt 27 i meddelandet fann kommissionen att dessa fördelar kan vara motiverade på grund av den särskilda betydelse som mark har för jordbruksproduktionen.
37. Kommissionen har också funnit att en selektiv åtgärd kan vara motiverad av principen om skatteneutralitet. I ett ärende om Italien<sup>25</sup> granskade kommissionen en åtgärd där vissa offentliga företag som omvandlades till aktiebolag undantogs från skatt på överföringar. I Italien tas överföringsskatt normalt ut när en ny ekonomisk enhet skapas eller när tillgångar överförs mellan olika olika ekonomiska enheter. I detta fall var det dock bara fråga om en ändring av bolagsformen, som inte medförde någon ökning av tillgångarna eller möjligheterna att generera inäkter. Denna typ av transaktion undantogs konsekvent från överföringsskatt i enlighet med den italienska lagstiftningens princip om skatteneutralitet. Kommissionen fann dessutom att ändringen av bolagsform inte var en transaktion som en privat investerare skulle ha gjort, utan ett beslut av en offentlig myndighet om vilket rättsligt instrument som skulle användas för att tillhandahålla vissa tjänster. Transaktionen kunde alltså inte jämföras med skapandet av ett företag på sedvanligt sätt. Kommissionen fann därför att undantaget för denna typ av transaktioner var motiverat av principen om skatteneutralitet som var en del av skattesystemets logik.

#### *Ruta 7*

Vissa sektorers eller transaktioners egenart kan under särskilda omständigheter motivera en förmånlig behandling i skattehänseende av skäl som hör samman med skattesystemets logik. Det är medlemsstaten som skall visa att en sådan förmånlig behandling är motiverad av systemets art och funktion.

#### 1.1.5.2. Motiveringar som kommissionen har avvisat

38. Däremot har kommissionen avvisat den motivering som grundar sig på nödvändigheten att stärka konkurrenskraften för vissa företag. Kommissionen har också avvisat den motivering som grundar sig på det faktum att åtgärdernas selektivitet är en följd av att objektiva kriterier tillämpas, utan att myndigheterna har något utrymme för egna bedömningar vid beviljandet av förmånen.

---

<sup>23</sup> Se också generaladvokat Légers förslag till avgörande av den 12 juni 2003 i mål C-159/01, Nederländerna mot kommissionen, ännu ej offentliggjort i REG, punkt 65.

<sup>24</sup> Se ärende N 20/2000 (Nederländerna) och ärende N 53/99 (Danmark) på följande webbplats: [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids)

<sup>25</sup> Beslut av den 5 juni 2002 om statligt stöd i form av de skattebefrielser och lån med reducerade räntesatser som Italien beviljat till förmån för allmännyttiga företag med statligt majoritetsaktieinnehav, EUT L 77, 24.3.2003, s. 21.

39. I två beslut, av vilka det ena gällde den italienska lagen 461/98 om banker och det andra den nederländska stödordningen för internationell finansieringsverksamhet, erkände kommissionen principen att utövandet av vissa verksamheter kan kräva en särskild behandling i skattehänseende. För att en sådan behandling skall vara motiverad enligt artikel 87.1 i fördraget måste den dock vara förenlig med logiken i skattesystemet i fråga.
40. I det italienska ärendet<sup>26</sup> hade de italienska myndigheterna infört skattefördelar till förmån för koncentrationer inom banksektorn som genomfördes under en viss period. Kommissionen har medgett att det är legitimt att skattesystemet anpassas till särdragen hos en viss ekonomisk verksamhet, t.ex. bankverksamhet. Åtgärderna i fråga utgjorde emellertid stöd för särskilda ändamål som skulle förbättra konkurrenskraften för ett litet antal företag, dvs. banker som deltog i vissa typer av fusioner. Kommissionen betonade att de italienska myndigheternas motivering till stöden i fråga, dvs. nödvändigheten att omstrukturera banksektorn, inte hade något som helst samband med skattesystemets normala funktion<sup>27</sup>.
41. I sitt beslut i det nederländska ärendet<sup>28</sup> måste kommissionen avgöra om en åtgärd som gav internationella företag möjlighet att avsätta en skattebefriad riskreserv var förenlig med den gemensamma marknaden. Kommissionen medgav att genomförandet av internationella transaktioner medför specifika, reella risker som kan motivera en undantagsbehandling. Kommissionen ansåg emellertid att de kriterier för stödberättigande som de nederländska myndigheterna fastställt, dvs. kravet på att utöva finansiell verksamhet till förmån för företag inom en koncern vilka är etablerade i minst fyra länder eller minst två världsdelar, inte stämmer överens med den logiska grunden för skattesystemet i fråga. I själva verket är koncerner som är verksamma i bara tre länder eller i en enda världsdel objektivt sett inte mindre utsatta för riskerna med internationella finanstransaktioner.
42. Den princip som låg till grund för beslutet i det nederländska ärendet erinrade förstainstansrätten om i sitt beslut av den 23 oktober 2002<sup>29</sup>, där den betonade att det inte följer av det förhållandet att skatteåtgärderna av undantagskaraktär *"uppfyller objektiva kriterier och villkor, att en begränsning av gruppen mottagare av skatteförmånen i fråga skulle vara motiverad med hänsyn till den interna systematiken"* i systemet i fråga.

---

<sup>26</sup> Beslut av den 11 december 2001, EGT L 184, 13.7.2002.

<sup>27</sup> Om undantagsåtgärderna däremot har ett direkt samband med de särskilda egenskaperna hos en bank- eller finanstransaktion, kan kommissionen anse att de motiveras av skattesystemets funktion. I ärendet N 482/2001 godkände kommissionen således en dansk åtgärd som tillät kreditinstitut att på förhand täcka de förluster som kreditrisker kan medföra.

<sup>28</sup> Jfr fotnot 13.

<sup>29</sup> Förstainstansrättens beslut av den 23 oktober 2002 i förenade målen 346-348/99, Álava, punkterna 58–63, REG 2002, s. II-4259.

Medan de särskilda förhållandena inom vissa sektorer kan motivera en skattebefrielse, måste det finnas ett direkt samband mellan de påstådda särförhållandena inom dessa sektorer och de beviljade skattelättnaderna. Dessutom får de kriterier som medlemsstaterna väljer för att fastställa vem som skall beviljas ett sådant undantag inte utesluta vissa aktörer på ett diskriminerande sätt. Det faktum att en sådan uteslutning grundar sig på objektiva kriterier är inte tillräckligt för att visa att åtgärden är förenlig med den logiska grunden för skattesystemet i fråga.

## 1.2. Skattestödsordningars förenlighet med den gemensamma marknaden

43. Syftet med meddelandet var inte att fastställa särskilda kriterier för skattestöd, utan att klargöra stödbegreppet på detta område. Därför har statligt stöd i form av skatteåtgärder analyserats mot bakgrund av gällande riktlinjer och rambestämmelser som kommissionen har utfärdat. Såsom anges i punkt 32 i meddelandet är bestämmelser om skattelättnader emellertid oftast varken begränsade i tiden eller knutna till genomförandet av vissa bestämda projekt och kan följaktligen anses utgöra driftsstöd. Enligt de gällande rambestämmelserna kan denna typ av stöd godkännas endast i undantagsfall och på stränga villkor.
44. Det bör betonas att kommissionen allmänt sett inte har några särskilda positiva eller negativa förutfattade meningar i fråga om stöd som beviljas i form av skatteåtgärder jämfört med stöd som beviljas i andra former (bidrag, garantier osv.). Det faktum att ett stöd beviljas i form av en skatteåtgärd har därför inte påverkat kommissionens inställning vid undersökningen av förenligheten med den gemensamma marknaden. Kommissionen har godkänt flera ordningar för skattestöd, särskilt på grundval av riktlinjerna för statligt stöd för regionala ändamål.
45. Som exempel kan nämnas två beslut, det ena gällande ordningen för skattestöd för den särskilda ekonomiska zonen på Kanarieöarna<sup>30</sup> och det andra gällande skattenedsättningar till förmån för frizonen på Madeira<sup>31</sup>, där kommissionen ansåg att skattestöd som var avsett att främja utvecklingen av vissa regioner som är stödberättigade enligt artikel 87.3 a i fördraget var förenligt med den gemensamma marknaden.
46. I beslutet om den särskilda ekonomiska zonen på Kanarieöarna försäkrade sig kommissionen särskilt om att det planerade driftsstödet var ”proportionerligt och ändamålsenligt” i den mening som avses i punkt 33 i meddelandet med avseende på det eftersträlvade målet, dvs. regional utveckling. Det planerade skattestödet (särskilt nedsättningen av bolagsskatten) ansågs vara inriktat på målet regional utveckling, eftersom det gällde verksamheter som i realiteten sannolikt bidrog till en sådan utveckling. De verksamheter som sannolikt bidrog till den regionala utvecklingen endast i ringa omfattning jämfört med det eventuella stödbeloppet var antingen uteslutna, såsom finansiella tjänster, koncerninterna tjänster och samordningscenter, eller också omfattades de av ett lägre stödtak för att undvika att mer stöd beviljas än vad som påverkar den regionala utvecklingen. På det sättet

---

<sup>30</sup> Beslut av den 4 februari 2000 (N 708/98).

<sup>31</sup> Beslut av den 11 december 2002 (N 222/A/02).

kunde man minska eller undvika risken för stora stödbelopp som endast har en begränsad inverkan på den regionala utvecklingen. Verksamheter med större lokal effekt, t.ex. tillverkning, fick däremot förmånsbehandling i form av ett högre stödtak. Detsamma gällde differentieringen av och taken för stöd enligt antalet nettoarbetstillfällen som skapades. Stödet var proportionellt i den meningen att nivån på och taket för den beviljade skatteförmånen ökade i förhållande till antalet arbetstillfällen som skapades. Under dessa omständigheter ansåg kommissionen att stödet i fråga troligtvis bidrog proportionellt till den regionala utvecklingen. Kommissionen konstaterade också att flera åtgärder hade vidtagits för att undvika omlokaliseringar av skatteskal. Därför var finansiell verksamhet, leasing, koncerninterna tjänster och samordningscenter uteslagna ur stödordningen. Dessutom var skatteförmånerna förbehållna inkomsterna från verksamheter som faktiskt och reellt bedrevs inom den särskilda ekonomiska zonen. Slutligen preciserade de spanska myndigheterna att investeringsvillkoret krävde en "produktiv" eller "aktiv" investering (i motsats till en "passiv" investering, såsom förvärv av andelar eller patent avsedda för uthyrning som inte skulle leda till utövandet av en betydande verksamhet inom den särskilda ekonomiska zonen) och inte kunde uppfyllas enbart med ett kapitaltillskott eller en fusion, och att uthyrningen eller överföringen av tillgångar mellan företag som är beroende av varandra inte berättigade till stöd. Sammanfattningsvis ansåg kommissionen att alla dessa preciseringar gav de önskade garantierna i fråga om de villkor som fastställs i punkt 33 i meddelandet.

47. I båda ärendena tog kommissionen också hänsyn till att de stödbeviljade regionerna var regioner i de yttersta randområdena, som har bestående nackdelar som nämns i artikel 299.2 i EG-fördraget och som hör till de minst utvecklade regionerna inom EU. Kommissionen begränsade dock beviljandet av stödet till verksamheter som troligen främjar lokal sysselsättning och bidrar mest till den ekonomiska utvecklingen i de berörda regionerna. Verksamheter som ansågs bidra till den regionala utvecklingen i otillräcklig utsträckning i förhållande till stödbeloppen och den ekonomiska nyttan för stödmottagarna omfattade inte av stödordningarna. Det gällde framför allt finansförmedling, försäkring eller verksamheter av typen "koncerninterna tjänster".
48. På området för stöd till forskning och utveckling godkände kommissionen flera brittiska ordningar baserade på skattemässiga incitament<sup>32</sup> vilka uppfyllde de kriterier för förenlighet med den gemensamma marknaden som föreskrivs i gemenskapsramarna för statligt stöd till forskning och utveckling<sup>33</sup>. Också kommissionens meddelande *Investering i forskning: en handlingsplan för Europa* uppmuntrar en samordnad användning av skattemässiga incitament för att ta itu med forskningspolitiska frågor av gemensamt intresse.
49. Som det påpekas i punkt 32 i meddelandet är bestämmelser om skattelättnader dock oftast av allmän karaktär: de har inget samband med genomförandet av specifika projekt. I nästan alla ärenden om skattestöd som kommissionen har undersökt på eget initiativ sedan meddelandet antogs har det visat sig att åtgärderna i fråga

---

<sup>32</sup> T.ex. beslutet av den 3 september 2003 i ärende N 245/03. Se också besluten i ärendena N 228/02 och N 802/99.

<sup>33</sup> EGT C 45, 17.2.1996.

utgjort driftsstöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden, särskilt därför att det inte funnits något samband med ett investeringsprojekt och inget tak fastställts för skatteförmånerna. Av de 15 åtgärder avseende vilka kommissionen inledde stödförfarandet den 11 juli 2001 blev 13<sup>34</sup> föremål för ett negativt beslut där de konstaterades omfatta driftsstöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden. Med tanke på den negativa inverkan sådana ordningar har på konkurrens och handel anser kommissionen att det är nödvändigt att den fortsätter sitt arbete med att undersöka och se över medlemsstaternas gällande ordningar om skattestöd.

50. I vissa fall av skattestöd har kommissionen ansett att ordningen är oförenlig med den gemensamma marknaden, men ändå inte utesluttat möjligheten att ordningen i enskilda fall kan ha omfattat stöd som varit helt eller delvis förenligt med den gemensamma marknaden. Detta gäller särskilt den baskiska "skattesemestern" från 1996<sup>35</sup>, som förklarades oförenlig med den gemensamma marknaden, men som kommissionen i två enskilda fall ansåg delvis förenlig med den gemensamma marknaden<sup>36</sup> av kommissionen.

#### *Ruta 9*

Kommissionen har undersökt skattestödets förenlighet med den gemensamma marknaden mot bakgrund av de allmänna rättsföreskrifterna. Skattestödet saknar ofta samband med uppnåendet av bestämda mål och kan betraktas som driftsstöd, som för närvarande godkänns i endast ett fåtal fall och på stränga villkor.

### **1.3. Procedurfrågor**

#### *1.3.1. Skillnad mellan nytt stöd och befintligt stöd*

51. I artikel 1 i förordningen om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget<sup>37</sup> görs skillnad mellan befintligt stöd och nytt stöd. Befintligt stöd är stöd som genomfördes innan fördraget trädde i kraft eller innan medlemsstaten i fråga anslöt sig till EU och stöd som redan godkänts av kommissionen eller åtgärder som inte utgjorde stöd när de genomfördes men som senare blivit stöd på grund av den gemensamma marknadens utveckling.
52. Kommissionen undersöker mot bakgrund av fördraget om befintligt stöd är förenligt med den gemensamma marknaden. Om kommissionen anser att stödet är oförenligt, föreslår den lämpliga åtgärder för medlemsstaten i fråga för att eliminera den snedvridning av konkurrensen som stödet orsakar. Kommissionen får dock inte kräva att stödmottagarna skall åläggas att återbetala sådant stöd.

---

<sup>34</sup> Två åtgärder håller fortfarande på att undersökas. Det är fråga om två ordningar som gäller *qualifying companies* och *exempt companies* i Gibraltar (Förenade kungariket).

<sup>35</sup> Ärenden som nämns ovan i fotnot 21.

<sup>36</sup> Jfr kommissionens beslut av den 22 december 1999 om det statliga stöd som Spanien genomfört till förmån för Ramondín SA och Ramondín Cápsulas SA, EGT L 318, 16.12.2000, s. 36, och kommissionens beslut av den 24 februari 1999 om det statliga stöd som Spanien genomfört till förmån för Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), EGT L 292, 13.11.1999, s. 1.

<sup>37</sup> Förordning av den 22 mars 1999, EGT L 83, 27.3.1999, s. 1.

53. Nytt stöd skall anmälas till kommissionen innan det genomförs. Om en åtgärd som klassificeras som stöd genomförs innan kommissionen gett sitt förhandsgodkännande, är den olaglig och skall i princip återkrävas om den visar sig vara oförenlig med den gemensamma marknaden.

1.3.1.1. Meddelandet påverkar inte klassificeringen av befintligt stöd

54. I vissa ärenden<sup>38</sup> har det hävdats att antagandet av meddelandet om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag för första gången markerade en förändring av kommissionens bedömning av selektivitetskriteriet på området för skattestöd. De berörda parterna har gjort gällande att utan denna förändring av bedömningen skulle åtgärderna i fråga inte ha klassificerats som statligt stöd. Därför bör offentliggörandet av meddelandet ses som en utveckling av reglerna om den gemensamma marknaden, och stöd som bedöms mot bakgrund av meddelandet bör klassificeras som befintligt stöd.
55. Kommissionen har inte kunnat godta dessa argument. Meddelandet har inte på någon punkt ändrat dess syn på stöd i form av skatteåtgärder. Meddelandet är snarare ett hjälpmedel för att klargöra kommissionens tidigare praxis på detta område. Dessutom, vilket förstainstansrätten betonar i sin dom i målet Álava<sup>39</sup>, grundar sig meddelandet i stor utsträckning på EG-domstolens och förstainstansrättens tidigare rättspraxis. Dessutom har kommissionen inte ändrat sitt synsätt vad gäller åtgärderna i fråga.

*Ruta 10*

Meddelandet innebär ingen ändring av kommissionens synsätt i fråga om bedömningen av stöd i form av skatteåtgärder.

1.3.1.2. Skillnaden mellan väsentliga ändringar och särskiljbara ändringar

56. I sitt beslut av den 30 april 2002<sup>40</sup> preciserade förstainstansrätten att om en befintlig stödordning ändras, måste man skilja mellan ändringar som påverkar själva det materiella innehållet i den ursprungliga ordningen och ändringar som klart kan särskiljas från den ordningen. Om en ändring utvidgar en stödordning till att omfatta ytterligare en typ av transaktioner eller medför att en ny kategori av företag fogas till antalet stödmottagare, kan den anses särskiljbar från den ursprungliga stödordningen i den mån den inte påverkar ordningens grundläggande funktion. De särskiljbara ändringarna påverkar inte klassificeringen av den ursprungliga ordningen som befintligt stöd.

<sup>38</sup> Se särskilt ärendena om baskiska "skattesemestrar" som nämns i fotnot 21.

<sup>39</sup> Domen nämns i fotnot 3 ovan.

<sup>40</sup> Förstainstansrättens beslut av den 30 april 2002 i förenade målen T-195/01 och T-207/01, Government of Gibraltar mot kommissionen, REG 2002, s. II-02309.



Om en befintlig skattestödsordning ändras bör man skilja mellan de ändringar som påverkar själva det materiella innehållet i den ursprungliga ordningen och de ändringar som klart kan särskiljas från den ordningen. Den ursprungliga ordningen kommer inte att omklassificeras som nytt stöd om ändringarna klart kan särskiljas från den ursprungliga ordningen.

### *1.3.2 Berättigade förväntningar*

57. När kommissionen antog sitt meddelande åtog den sig att ta hänsyn till alla specifika omständigheter i varje enskilt ärende<sup>41</sup>. Av denna anledning har kommissionen varit tvungen att iaktta principen om berättigade förväntningar.
58. Principen om berättigade förväntningar är en av de allmänna principerna i gemenskapsrätten och föremål för en omfattande rättspraxis.
59. I artikel 14 i rådets procedurförordning (EG) nr 659/1999<sup>42</sup> föreskrivs att allt stöd som kommissionen konstaterat strida mot fördraget i princip skall återkrävas. Kommissionen tillåts dock att inte ålägga återkrav om detta skulle strida mot en allmän princip i gemenskapsrätten, t.ex. principen om berättigade förväntningar.
60. EG-domstolen och förstainstansrätten har alltid tillämpat denna princip restriktivt och begränsat dess tillämpning till situationer där EU-institutionernas ståndpunkt varit sådan att den påverkat de ekonomiska aktörernas beteende.
61. I överensstämmelse med denna rättspraxis har kommissionen fortsatt att strikt tillämpa denna princip och begränsat tillämpningen av den till fall där dess eget agerande varit sådant att det väckt förväntningar hos vissa ekonomiska aktörer eller i vissa medlemsstater om att vissa åtgärder inte omfattas av reglerna om statligt stöd.
62. I detta sammanhang har kommissionen bland annat tagit hänsyn till jämförbarheten hos de åtgärder avseende vilka ekonomiska aktörer åberopat principen om berättigade förväntningar. Kommissionen har således tillämpat principen om berättigade förväntningar i flera ärenden som gällt ordningar om skattebefrielse baserade på tillämpningen av kostnadsplusmetoden<sup>43</sup>. Dessa ordningar hade införts av medlemsstaterna i fråga efter det att kommissionen ansett att en liknande belgisk ordning inte omfattades av artikel 87.1 i fördraget.
63. Kommissionen har däremot avvisat sådana krav på tillämpning av principen om berättigade förväntningar som grundat sig på att den inte vidtagit några åtgärder. Detta var fallet särskilt i tre beslut av den 20 december 2001<sup>44</sup> som gällde stöd i form av ”skattesemester” och som genomfördes av den regionala provinsregeringen

---

<sup>41</sup> Jfr punkt 37 i meddelandet.

<sup>42</sup> Nämnas ovan i fotnot 37.

<sup>43</sup> Jfr de ärenden som nämns i fotnot 5 ovan.

<sup>44</sup> Beslut av den 20 december 2001, EGT L 17, 22.1.2003, s. 20, EUT L 40, 14.2.2003, s. 11, EUT L 77, 24.3.2003, s. 1.



i Baskien 1993, i vilka kommissionen vägrade tillämpa principen om berättigade förväntningar. Kommissionen betonade att eftersom de spanska myndigheterna inte anmält stödet hade den aldrig kunnat bedöma dess förenlighet med den gemensamma marknaden. Dessutom gick kommissionen inte med på att ta hänsyn till ett tidigare beslut som gällde en annan aspekt av det baskiska skattesystemet. Beslutet gällde inte direkt åtgärderna i fråga och kunde därför inte betraktas som ett slags "tyst godkännande" av hela det baskiska skattesystemet inklusive "skattesemestrarna".

#### *Ruta 12*

Principen om berättigade förväntningar tolkas strikt av kommissionen. Berättigade förväntningar erkänns endast i undantagsfall, t.ex. om en liknande ordning tidigare har ansetts falla utanför tillämpningsområdet för artikel 87.1 i fördraget eller förklarats förenlig med den gemensamma marknaden av kommissionen. Godkännandet av en del av en ordning behöver dock inte betyda att också dess övriga beståndsdelar anses stämma överens med reglerna i fördraget.

## **2. FÖRHÅLLET MELLAN KONTROLLEN AV STATLIGT STÖD OCH KAMPEN MOT SKADLIG SKATTEKONKURRENS**

### **2.1. Begreppet statligt stöd och skadlig skatteåtgärd i den mening som avses i uppförandekoden**

64. Förfarandet för att undersöka skatteordningar ur stödsynvinkel har visserligen samma mål som arbetet i samband med uppförandekoden, dvs. att minska snedvridningarna av konkurrensen på den inre marknaden, men de är oberoende av varandra. Såsom påpekades redan i meddelandet innebär klassificeringen av en åtgärd som skadlig enligt uppförandekoden inte nödvändigtvis att den betraktas som statligt stöd. Kriterierna i artikel 87.1 och kriterierna i uppförandekoden uppvisar visserligen vissa likheter, men de överlappar inte alltid varandra. För att klassificeras som skadlig måste en åtgärd uppfylla åtminstone ett av kriterierna som räknas upp i punkt B i uppförandekoden<sup>45</sup>, vilka inte är identiska med kriterierna i artikel 87.1. Dessutom är det geografiska tillämpningsområdet för uppförandekoden större eftersom det också gäller avhängiga och associerade territorier, som inte omfattas av reglerna om statligt stöd.
65. I samband med en aktion som inleddes den 11 juli 2001 undersökte kommissionen 15 skatteåtgärder i tolv medlemsstater. Dessa åtgärder hade alla undersökts enligt uppförandekoden för företagsbeskattning, och tretton av dem hade konstaterats skadliga mot bakgrund av uppförandekoden.

---

<sup>45</sup> Bl. a. följande: fördelar som enbart beviljas personer bosatta utanför landet eller för transaktioner som genomförs med personer bosatta utanför landet, fördelar som är helt isolerade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, beviljandet av fördelar utan att någon reell ekonomisk verksamhet bedrivs och utan betydande ekonomisk närvaro inom medlemsstaten i fråga, diskrepans mellan en medlemsstats regler för att fastställa den vinst som härrör från den interna verksamheten inom en multinationell koncern å ena sidan och internationellt allmänt erkända principer å andra sidan, eller bristande öppenhet.

66. Åtgärder som inte anses vara skadliga kan ändå utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1. Kommissionen har i flera beslut ansett åtgärder utgöra statligt stöd fastän de klassificerats som oskadliga mot bakgrund av uppförandekoden<sup>46</sup>. Tvärtom gäller att det är fullt möjligt att en åtgärd som klassificerats som skadlig enligt uppförandekoden inte omfattas av stödbegreppet, även om kommissionen ännu aldrig fattat sådana beslut. Såsom framhävs i det första skälet i uppförandekoden skall denna bland annat hindra att beskattningsunderlaget undergrävs i vissa medlemsstater till förmån för andra medlemsstater, medan syftet med kontrollen av statligt stöd är att hindra situationer där konkurrensen och handeln mellan företag påverkas. Det bör också erinras om att eftersom kontrollen av statligt stöd endast gäller specifika åtgärder, kan den inte eliminera snedvridningar av konkurrensen som kan bli följden av gällande allmänna bestämmelser i medlemsstaterna<sup>47</sup>. Kontroll av statligt stöd kan därför inte ersätta medlemsstaternas insatser för att samordna sin skattepolitik i syfte att avskaffa skadliga skatteåtgärder.
67. Slutligen innebär klassificeringen av en åtgärd som statligt stöd inte nödvändigtvis att den är oförenlig med den gemensamma marknaden. Förenligheten måste bedömas mot bakgrund av undantagen i artikel 87.2 och 87.3 i fördraget (jfr avsnitt 1.2 och punkt 70 i denna rapport).

#### *Ruta 13*

Förfarandet för att undersöka skatteordningar ur stödsynvinkel har visserligen samma mål som arbetet i samband med uppförandekoden, dvs. att minska snedvridningarna av konkurrensen på den inre marknaden, men de är oberoende av varandra. I överensstämmelse med kommissionens skyldigheter enligt fördraget och dess politiska åtaganden grundar sig dess bedömning av skatteåtgärders förenlighet med den gemensamma marknaden på objektiva kriterier som i vissa avseenden kan skilja sig från kriterierna i uppförandekoden för bedömning av om sådana åtgärder är skadliga. Att en skatteåtgärd klassificeras som skadlig enligt uppförandekoden påverkar därför inte nödvändigtvis den eventuella klassificeringen av åtgärden som statligt stöd, och tvärtom.

## **2.2. Kontrollen av statligt stöd och kampen mot skadlig skattekonkurrens**

68. Såsom konstateras ovan kan begreppet statligt stöd och begreppet skadlig åtgärd enligt uppförandekoden skilja sig från varandra, även om de strävar mot samma allmänna mål. Kommissionens arbete med statligt stöd har dock i viss mån gjort det lättare att nå samförstånd om uppförandekoden.
69. Inom ramen för sitt åtagande att se över medlemsstaternas gällande skatteåtgärder, i punkt J i uppförandekoden, har kommissionen prioriterat åtgärder som samtidigt undersöktes mot bakgrund av uppförandekoden. I februari 1999 begärde kommissionen upplysningar från medlemsstaterna avseende ett stort antal skatteåtgärder. Efter att ha undersökt svaren på begäran om upplysningar inledde kommissionen den 11 juli 2001 förfaranden avseende 15 skatteordningar, varav 13

<sup>46</sup> Se t.ex. kommissionens beslut av den 31 oktober 2000 om den spanska lagstiftningen om företagsbeskattning för exportverksamhet (EGT L 60, 1.3.2001, s. 57) och kommissionens beslut av den 11 december 2002 om den franska stödordningen för samordningscenter.

<sup>47</sup> Jfr punkt 6 i meddelandet.

under tiden hade konstaterats skadliga av rådets uppförandekodsgrupp. De 15 åtgärderna valdes ut av kommissionen främst på grund av deras betydande inverkan på ekonomin och deras särskilt skadliga effekter på konkurrens och handel.

70. Enligt punkt 33 i meddelandet tar kommissionen vid undersökningen av det skattestödets förenlighet med den gemensamma marknaden bland annat hänsyn till de effekter av stödet som tillämpningen av uppförandekoden klarlagt. I praktiken har kommissionen inte utvecklat nya förenlighetskriterier som grundar sig på en åtgärds skadliga karaktär<sup>48</sup>, och den har prioriterat undersökningen av skatteåtgärder som utgör statligt stöd och som har en betydande inverkan på ekonomin och särskilt negativa effekter på konkurrens och handel. Kommissionens åtgärder på detta område har i vissa fall, där medlemsstaterna ännu inte planerat att avveckla sina skadliga åtgärder, utgjort ytterligare ett incitament att överväga att göra detta i enlighet med uppmaningen i uppförandekoden<sup>49</sup>.

#### *Ruta 14*

Kommissionens arbete med statligt stöd har i viss mån gjort det lättare att nå samförstånd om uppförandekoden. Kommissionen avser givetvis att fortsätta sitt arbete på området för skattestöd i framtiden, och i det sammanhanget prioritera stöd med betydande ekonomiska effekter och särskilt skadlig inverkan på handel och konkurrens.

### **3. MÖJLIGHETEN ATT TILLÄMPA PRINCIPERNA I MEDDELANDET PÅ ÅTGÄRDER SOM AVSER INDIREKT BESKATTNING**

71. Kommissionens meddelande gäller visserligen i princip endast direkt beskattning, men det kan tjäna som underlag för en analys av vissa ärenden som avser indirekt beskattning. Kommissionen har hänvisat till meddelandet i flera beslut<sup>50</sup> som gällt åtgärder på området för indirekt beskattning, särskilt i fråga om principen om att en åtgärd berättigas av skattesystemets art och funktion. Självklart har åtgärder som gäller indirekt beskattning särdrag som inte omfattas av meddelandet i dess nuvarande form.
72. Begreppet statligt stöd innebär bland annat att åtgärderna gynnar vissa företag genom att minska de kostnader de normalt måste bära. Nedsättningar av mervärdesskatt omfattas av strikta gemenskapsbestämmelser och de styrs av principen om likabehandling i skattehänseende i fråga om jämförbara produkter. Sådana nedsättningar omfattas därför i regel inte av artikel 87.1. Situationen är i allmänhet en annan när det gäller punktskatter, eftersom dessa påverkar företagen direkt. En nedsättning av sådana skatter till förmån för vissa företag kan utgöra statligt stöd. Kommissionen anser i detta skede att en diskussion skulle kunna inledas om behovet av att klargöra och kodifiera de gällande reglerna på detta område.

---

<sup>48</sup> Jfr punkt 1.2.

<sup>49</sup> Jfr punkt D i uppförandekoden.

<sup>50</sup> Jfr punkt 1.1.5.1 i denna rapport.

73. För att sammanjämka målen för sin politik för kontroll av statligt stöd och säkerställa att de stämmer bättre överens med de förslag om skatteharmonisering den lägger fram för rådet, undersöker kommissionen nu samtidigt flera medlemsstaters krav på skatteundantag och analyserar dessa mot bakgrund av reglerna om statligt stöd<sup>51</sup>. Denna praxis förklarades i en skrivelse som skickades till medlemsstaterna och som innehöll ett detaljerat frågeformulär som skulle returneras till kommissionen vid varje begäran om undantag enligt artikel 8.4 i direktiv 92/81/EEG. Frågeformuläret gör det möjligt för medlemsstaterna att ange om den åtgärd för vilken de begär ett undantag enligt direktivet samtidigt också kan utgöra statligt stöd. Sådana simultana undersökningar kommer att fortsätta efter ikraftträdandet (preliminärt den 1 januari 2004), av "energiskattedirektivet", som kommer att fortsätta tillåta medlemsstaterna att bevilja specifika skatteundantag.
74. Att reglerna om statligt stöd och kraven på en skatteharmonisering på energiområdet stäms av mot varandra var en central punkt i de förhandlingar som den 27 oktober 2003 utmynnade i rådets samförstånd om förslaget till direktiv om energibeskattnings. Direktivet grundar sig direkt på de principer som fastställts i EG-domstolens och förstainstansrättens rättspraxis samt kommissionens praxis på skatteområdet. Enligt direktivet kan ett undantag från beskattningen av energiprodukter som inte används som bränsle eller drivmedel motiveras av EG-skattesystemets art och funktion.

*Ruta 15*

Meddelandet gäller visserligen inte stöd som avser indirekt beskattning, men de principer det innehåller verkar i stor utsträckning kunna tillämpas på sådana typer av stöd. Vissa särdrag som kännetecknar den indirekta beskattningen skulle emellertid kunna behandlas i ett särskilt meddelande.

#### 4. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER

75. Kommissionens tillämpning av meddelandet har gjort det möjligt att precisera och finslipa de principer det innehåller.
76. Kommissionen har särskilt fortsatt att strikt tillämpa selektivitetskriteriet och noggrant pröva om det ifrågavarande skattesystemets art och funktion kan motivera ett skatteundantag.
77. Kommissionens praxis, särskilt i ärenden där den har inlett ett förfarande på eget initiativ, visar att de flesta av ärendena omfattar driftsstöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden. Kommissionen avser att fortsätta undersöka och se över befintliga skatteordningar, men anser att det arbetet bör åtföljas av åtgärder som syftar till att öka kunskapen om reglerna för skattestöd både hos medlemsstater och företag. I detta syfte kommer kommissionen att fortsätta satsa på utbildning och information om de regler som gäller statligt stöd.

---

<sup>51</sup> Som exempel kan nämnas ärende N 179/2002 om statligt stöd som Frankrike beviljat genom en nedsatt punktskatt på "traditionell" rom som produceras i de utomeuropeiska departementen och ärende N 804/2001 om införandet av en nedsatt punktskatt för biodieselolja i Förenade kungariket.

78. Meddelandet har hittills visat sig vara ett lämpligt verktyg för bedömning av skattestöd, och det finns inget akut behov av att ändra det. Detta gäller särskilt eftersom den rättspraxis på skatteområdet som låg till grund för utarbetandet av meddelandet i allt väsentligt bekräftats och inte ändrats märkbart sedan 1998. Eftersom meddelandet är ett dokument av allmän karaktär kan det emellertid inte täcka alla de fall som kommissionen kan tänkas göras uppmärksam på. Mot bakgrund av hur EG-domstolens och förstainstansrättens rättspraxis och kommissionens egen beslutspraxis utvecklats kan kommissionen därför tvingas komplettera och precisera meddelandet på vissa punkter. Vad gäller skattestödets förenlighet med den gemensamma marknaden framhåller kommissionen att prövningen av förenligheten med den gemensamma marknaden inte påverkas av i vilken form stödet beviljas, om det så är skattestöd eller någon annan form av stöd. Kommissionen har därför ingen avsikt att ta fram särskilda förenlighetskriterier för statligt stöd i form av skatteåtgärder.
79. När det gäller kampen mot skadlig skattekonkurrens har kommissionens samtidiga arbete på området för kontroll av statligt stöd i viss mån gjort det lättare att nå samförstånd om uppförandekoden. Kommissionens arbete med skattestöd är dock inte avsett att vara begränsat till åtgärder som omfattas av rådets uppförandekod om företagsbeskattning. I enlighet med avtalet av den 3 juni 2003 kommer kommissionen att fortsätta undersöka skattestöd, med tyngpunkten förlagd på stöd som har en betydande inverkan på ekonomin och särskilt negativa effekter på konkurrens och handel.
80. Slutligen, vad gäller indirekt beskattning, har det nuvarande meddelandet utgjort en grund för kommissionens arbete i vissa fall, särskilt i fråga om tillämpningen av principen om att åtgärder kan berättigas av skattesystemets art och funktion, men det täcker inte alla aspekter av indirekt beskattning. Kommissionen anser att en diskussion är önskvärd om nödvändigheten av ett klargörande och en kodifiering på detta område.