



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 09.02.2004
C(2004)434

**Beretning om gennemførelsen af Kommissionens meddelelse om anvendelse af
statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af
virksomhederne**

Beretning om gennemførelsen af Kommissionens meddelelse om anvendelse af statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne

1. Den 11. november 1998 vedtog Kommissionen en meddelelse om anvendelse af statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne¹ (i det følgende «meddelelsen»). Denne meddelelse er resultatet af det tilsagn, som Kommissionen gav i forbindelse med Rådets vedtagelse af en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning² den 1. december 1997. Denne adfærdskodeks tager sigte på at skabe grundlag for en frivillig og samordnet indsats fra medlemsstaternes side med henblik på at bekæmpe skadelig konkurrence på det skattemæssige område. Meddelelsen indgår ligeledes i en større målsætning om at tydeliggøre og styrke statsstøttere reglerne for at mindske konkurrencefordrejningerne, især på baggrund af færdiggørelsen af det indre marked og gennemførelsen af Den Økonomiske og Monetære Union.
2. I meddelelsens afsnit 37 bebudede Kommissionen, at den dels ville foretage «en vurdering af anmeldte, påtænkte fiskale støtteforanstaltninger og fiskale støtteforanstaltninger, som ulovligt er gennemført i medlemsstaterne», dels foretage en revurdering af eksisterende ordninger. Denne beretning tager ikke sigte på at opstille en udtømmende liste over alle de tilfælde af fiskal støtte, som Kommissionen har behandlet siden offentliggørelsen af meddelelsen. Den koncentrerer sig især om tilfælde af fiskal støtte, hvor Kommissionen iværksatte efterforskninger i 2001 parallelt med arbejdet i forbindelse med adfærdskodeksen, samt om de tilfælde, som bedst belyser de principper, som Kommissionen har opstillet.
3. Kommissionens meddelelse udgør ikke et sæt nye rammer for undersøgelse og vurdering af fiskal støtte, for så vidt den ikke bebuder nogen ændring i Kommissionens praksis for så vidt angår vurderingen af fiskale støtteforanstaltningers forenelighed med fællesmarkedet. Den støtter sig i vid udstrækning på Domstolens og Førsteinstansrettens retspraksis og tager sigte på at tydeliggøre anvendelsen af EF-traktatens artikel 87 og 88 på fiskale foranstaltninger. Dette punkt er i øvrigt bekræftet af Førsteinstansretten³. Meddelelsen har således i betydelig grad bidraget til at øge gennemsigtigheden i anvendelsen af reglerne om statsstøtte på det fiskale område.
4. Oprindeligt skulle Kommissionen aflægge beretning om anvendelsen af sin meddelelse to år efter offentliggørelsen⁴. I betragtning af, at antallet af støttesager af fiskal art var forholdsvis begrænset indtil 2001, skønnede Kommissionen, at det

¹ EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.

² EFT C 2 af 6.1. 1998, s. 1.

³ Førsteinstansrettens dom af 23. oktober 2002, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya mod Kommissionen, forenede sager T-269/99, T-271/99 og T-272/99, Sml. 2002 II, s. 421, præmis 79.

⁴ Jf. meddelelsen afsnit 38.

var ønskeligt at have flere erfaringer, før der blev foretaget en endelig opgørelse. Kommissionen har i dag et tilstrækkeligt erfaringsgrundlag til at udarbejde en første opgørelse over anvendelsen af meddelelsen. Denne opgørelse er koncentreret om tre hovedpunkter:

- Meddelelsen som støtte for Kommissionens indsats på området for støtte af fiskal art
- Relationerne mellem kontrollen med statsstøtte og bekæmpelsen af skadelige skatteordninger
- Eventuel anvendelse af de principper, der kommer til udtryk i meddelelsen, og som i princippet kunne vedrører foranstaltninger inden for den direkte beskatning, på foranstaltninger inden for den indirekte beskatning.

1. MEDDELELSEN SOM STØTTE FOR KOMMISSIONENS INDSATS PÅ OMRÅDET FOR STØTTE AF FISKAL ART

5. Meddelelsen har tjent som støtte for analysen af en stort antal støttesager af fiskal art og har vist sig at være formålstjenlig, for så vidt principperne heri har kunnet anvendes og finjusteres i forbindelse med analysen af støtteordninger. Hvad angår statsstøttebegrebet har det været muligt at drage følgende hovedkonklusioner af anvendelsen af meddelelsen.

1.1. Støttebegrebet

6. Støttebegrebet er et objektivt begreb, hvor Kommissionen ikke har nogen skønsmargen. Meddelelsen har således en hovedsagelig beskrivende værdi med hensyn til de tilfælde, hvor kriterierne i EF-traktatens artikel 87, stk. 1, er opfyldt. Selv om de principper, der er omtalt i meddelelsen, ligger uden for Kommissionens skønsebeføjelser, skal de eksempler, der er omtalt i meddelelsen, ikke opfattes som værende en komplet fortegnelse over alle tænkelige tilfælde. Det er nemlig umuligt at opstille en udtømmende liste over alle de tilfælde, hvor en fiskal foranstaltning kan betegnes som støtte. Den form, som støtte af fiskal karakter kan antage, afhænger af udviklingen i påligningsmetoder og udviklingen i de skattemæssige konstruktioner. Denne beretning skal derfor ikke være et supplement til meddelelsen, men skal vise, hvordan de principper, der er redegjort for heri, er blevet anvendt.
7. Kommissionens systematiske praksis med hensyn til støtte af fiskal karakter har gjort det muligt at få konstateret en række forskelligartede foranstaltninger af fiskal karakter. Analysen af denne praksis gør det muligt at foretage en række præciseringer hvad angår de forskellige kriterier for at betegne en foranstaltning som støtte, nemlig:
 - Eksistensen af en selektiv fordel
 - Anvendelse af offentlige midler
 - Påvirkning af samhandelen i Fællesskabet
 - Eventuel begrundelse med henvisning til det pågældende skattesystems karakter.

1.1.1. Begrebet fordel

8. Som det allerede blev understreget i meddelelsen, kan fordelen antage forskellige former: Begrænsning af beskatningsgrundlaget, begrænsning af det beløb, der skal betales i skat, udsættelse med hensyn til skattepligtens indtræden osv.

1.1.1.1. Begrebet fordel i forbindelse med alternative påligningsmetoder

"Cost plus"-metoden

9. De principper, der kommer til udtryk i meddelelsen, gælder både i forbindelse med de klassiske analytiske påligningsmetoder, hvor det skattepligtige beløb opstår som differencen mellem produkterne og virksomheden omkostninger, og i forbindelse med alternative påligningsmetoder, såsom dem, der anbefales i forbindelse med koncerninterne grænseoverskridende transaktioner.
10. Dette gælder især "cost plus"-metoden, som er en af de metoder, der anbefales af OECD. Det drejer sig om et internationalt princip, som optræder i OECD's rapport fra 1995 om *«de principper, der i forbindelse med interne afregningspriser gælder for multinationale virksomheder og skatteadministrationer»*. Denne metode består i at anvende de omkostninger, som vare- eller tjenesteleverandøren har i forbindelse med en transaktion mellem associerede virksomheder. En forhøjet fremstillingsprismargen lægges til disse omkostninger for at opnå en passende fortjeneste, der afspejler de udøvede funktioner, de anvendte aktiver, de hermed forbundne risici og markedsvilkårene. Selv om denne metode ikke *per se* falder ind under anvendelsesområdet for EF-traktatens artikel 87, stk. 1, kan den imidlertid være grundlaget for en fordel, når der i de anvendte påligningskriterier ikke tages passende hensyn til de økonomiske realiteter omkring transaktionen, og når den således fører til en påligning, der er lavere end, hvad der ville have været tilfældet, hvis den normale påligningsmetode var blevet anvendt. Siden vedtagelsen af meddelelsen har Kommissionen gennemgået syv ordninger af denne type⁵ og fastslået, at der er tale om fordel under forskellige former.
11. Hvad for det første angår påligningsgrundlaget, opererede visse ordninger, der var baseret på "cost plus"-metoden, med udelukkelse af visse udgifter fra beregningsgrundlaget. De udelukkede udgifter var snævert knyttet til de pågældende virksomheders aktivitet. Det drejede sig alt efter omstændighederne om personaleudgifter⁶, udgifter i tilknytning til salgsfremme, transport af varer samt kreditter⁷, visse underleveranceomkostninger⁸ eller finansielle omkostninger⁹.

⁵ Det drejer sig om støtteordningen til fordel for udenlandske koordinationscentre i Belgien, beslutning af 17. februar 2003, EUT L 282 af 30.10.2003; Tysklands støtteordning til fordel for kontrol- og koordineringscentre, beslutning af 5. september 2002, EUT L 177 af 1.7.2003; koordinationscentre i Luxembourg, beslutning af 16. oktober 2002, L 170 af 9.7.2003, s. 20; finansieringsselskaber i Luxembourg, beslutning af 16. oktober 2002, L 153 af 20.6.2003, s. 40; koordinationscentre i provinsen Vizcaya (Spanien), beslutning af 22. august 2002, L 31 af 6.2.2003, s. 26; og den franske ordning for hovedkontorer og logistikcentre (endnu ikke offentliggjort) for amerikanske salgsselskaber i Belgien, beslutning af 25. juni 2003 (endnu ikke offentliggjort).

⁶ Jf. førnævnte sag om de belgiske koordinationscentre.

⁷ Jf. førnævnte sag vedrørende den gældende ordning for de amerikanske salgsselskaber i Belgien.

Udelukkelsen af visse omkostninger fra beregningsgrundlaget indebærer imidlertid generelt en fordel for de pågældende virksomheder i forhold til den situation, der normalt ville være gældende. I overensstemmelse med "cost plus"-metoden beregnes påligningsgrundlaget nemlig ved at benytte en forud fastsat procentsats på de afholdte udgifter, svarende til virksomhedens skønnede overskud. Derfor medfører en for lav ansættelse af udgifterne nødvendigvis en begrænsning af den skat, der skal betales. Denne begrænsning er særlig signifikant, når de pågældende udgifter udgør en betydelig del af virksomhedens samlede udgifter.

12. I nogle tilfælde kom fordelene til udtryk i fortjenstmargenerne. Disse kunne fastsættes arbitrært uden at tage reelt hensyn til arten af de udøvede aktiviteter. Fordelen var således så meget større, som margenen var sat for lavt.
13. Således kunne Kommissionen i to beslutninger vedrørende Belgien, nemlig beslutningen om koordinationscentre og beslutningen om de amerikanske salgsselskaber, konstatere, at de belgiske myndigheder ved beregningen af koordinationscentrenes påligningsgrundlag i praksis anbefalede at anvende en procentsats på 8 %, da der ikke var objektive kriterier til at fastlægge, hvilken procentsats for fortjenesten der skulle lægges til grund, og dette uanset arten af de præsterede ydelser og uden at verificere, om dette svarede til de økonomiske realiteter. På lignende måde anvendte skattemyndighederne i de luxembourgske sager vedrørende finansieringsselskaberne og koordinationscentre den minimale marginalsats fastsat i lovgivningen uden at verificere, om denne sats afspejlede de økonomiske realiteter for præstationen af de tilgrundliggende tjenstydelser. I den tyske sag nød de koordinerings- og kontrolcentre, der var underlagt "cost plus"-metoden, godt af en øvre grænse på 10 % for forhøjelsen af deres fremstillingspriser. Kommissionen fandt, at dette system kunne give anledning til en fordel, da de reelle margener lå over 10 %. I realiteten betød denne mangel på kontrol, at der blev givet de tyske skattemyndigheder en skønsmæssig ved fastsættelse af den for fortjenstmargenen gældende procentsats. I øvrigt gjorde den spanske ordning det muligt for koordinationscentre i Viscaya at vælge "cost plus"-metoden ved beregningen af deres skattegrundlag. Imidlertid kunne denne mulighed i betragtning af aktiviteterens art føre til en for lav vurdering af de økonomiske realiteter.

De "klassiske" skattemæssige undtagelser

14. Endelig forudså visse af de ordninger, som Kommissionen har undersøgt ud fra "cost plus"-metodens synsvinkel, ligeledes fritagelser for mere klassiske skatter og afgifter, som visse indtægter som følge af den såkaldte "cost plus"-metode var omfattet af.
15. Det drejer sig især om ordningen for de belgiske koordinationscentre, som forudså fritagelser i disse centres favør fra de generelle skatteordninger, der gælder for rente- og udbyttebeskatning (*précompte mobilier*) og ejendomsbeskatning (*précompte immobilier*). Den franske ordning for hovedkontorer og logistikcentre

⁸ Jf. førnævnte sag om de fordele, der blev indrømmet i Frankrig til hovedkontorer og logistikcentre.

⁹ Jf. førnævnte sag vedrørende ordningen for koordinationscentre i Viscaya (Spanien).

forudså en delvis fritagelse for den årlige faste beskatningsprocent, hvilket udgjorde en undtagelse fra den normale anvendelse af det franske skattesystem.

1.1.1.2. Begrebet fordel og undgåelse af dobbeltbeskatning

16. På et andet område¹⁰, som ligeledes er knyttet til gennemførelsen af grænseoverskridende transaktioner, havde Kommissionen fået forelagt en irsk ordning, som fritog visse kategorier af overskud i udlandet fra national beskatning, når disse blev hjemtaget for at foretage investeringer med henblik på at oprette eller bevare arbejdspladser i Irland. Det drejede sig her om en ordning, der fraveg de regler, der normalt gælder i Irland med hensyn til undgåelse af dobbeltbeskatning. Den pågældende ordning byggede nemlig på den såkaldte fritagelsesmetode, mens den normale metode var den såkaldte skattelempelsesmetode. Den såkaldte skattelempelsesmetode består i at beregne den nationale skat under hensyntagen til de skatter, der allerede er betalt i udlandet, dog kun op til det beløb, der normalt skal betales skat af for de samme indtægter. Fritagelsesmetoden består i at fritage for alle nationale skatter, uafhængigt af størrelsen af den skat, der har skullet betales i udlandet. Kommissionen fandt, at den irske ordning i realiteten kunne give de modtagende virksomheder en fordel, såfremt den skat, der allerede var betalt i udlandet, ville være mindre end den, der normalt skulle betales i Irland for de samme indtægter.

Boks 1

For at afgøre, om en skatteundtagelsesordning vil kunne udgøre statsstøtte, skal det fastslås, om det skattetilsvær, der følger heraf, ikke er mindre end det tilsvær, som ville have været resultatet af den påligningsmetode, der er normen i den pågældende medlemsstat.

1.1.1.3. Støttemodtagere

17. I forbindelse med ordninger af typen "cost plus", som Kommissionen har skullet behandle, har den skønnet, at statsstøttemodtagerne dels kunne være virksomheder, der er pålignet efter "cost plus"-metoden, dels koncerner, som disse virksomheder hører ind under. I førnævnte tilfælde, hvor det drejede sig om koordinationscentre, nød disse godt af en fritagelse for rente- og udbyttebeskatning på indtægter, som de overførte til andre selskaber i de koncerner, de hørte ind under. Ifølge belgisk skattelovgivning udgør rente- og udbytteskatten i princippet den endelige skat på indtægter, der overføres til selskaber uden hjemsted i Belgien. Således skønnede Kommissionen, at den generelle fritagelse for rente- og udbytteskatten, som blev indrømmet i forbindelse med indtægter, der blev overført til et koordinationscenter, direkte kom selskaber i koncernen med hjemsted i udlandet til gode.

¹⁰ Beslutning af 17. februar 2003, EUT L 204 af 13.8.2003, s. 51.

Boks 2

Støttemodtagerne er ikke nødvendigvis begrænset til erhvervsdrivende, der er omfattet af en fiskal undtagelsesforanstaltning. Tværtimod skal der tages hensyn til de konkrete virkninger af støtteordningen for at afgøre, hvilke virksomheder der reelt har nydt godt af støtten.

1.1.2. Kriteriet "statsmidler"

18. Hvad angår spørgsmålet om statsmidler har Kommissionen fastholdt sit traditionelle standpunkt, som går ud på, at den betragter dette kriterium som opfyldt, når støttemodtagerens normale skattetilsvær er blevet reduceret. Indrømmelse af en skattemæssig fordel medfører nemlig et ressourcetab for staten, eftersom denne giver afkald på indtægter. I overensstemmelse med retspraksis¹¹ gælder dette ræsonnement også, når der er tale om regionale eller lokale offentlige organer.
19. Det forhold, at en fiskal støtteordning, har en positiv global budgetvirkning, er ikke et tilstrækkeligt godt argument til at se bort fra en eventuel indsats af statsmidler.
20. I sagen om de i Belgien oprettede koordinationscentre¹² havde de belgiske myndigheder argumenteret for, at kriteriet med hensyn til overførsel af statsmidler ikke var opfyldt i det konkrete tilfælde, eftersom de skattemæssige fordele, der var indrømmet de virksomheder, der investerede i Belgien, havde til følge at tiltrække udenlandske virksomheder og på denne måde øge statens skatteindtægter. Det samme argument er blevet fremført af de nederlandske myndigheder i sagen om støtte til internationale finansieringsaktiviteter¹³. Kommissionen har afvist den argumentation. Den har ladet forstå, at kriteriet med hensyn til overførsel af offentlige midler, skulle vurderes med udgangspunkt i støttemodtagerne. Anvendelsen af dette kriterium sker uafhængigt af en cost-benefit-analyse af de indirekte virkninger, som foranstaltningen kan medføre i økonomisk eller budgetmæssig henseende.

Boks 3

Det fremgår af disse beslutninger, at begrebet statsmidler, som de er defineret i artikel 87, stk. 1, skal vurderes på baggrund af støttemodtagerens situation, og ikke under hensyntagen til de virkninger, som foranstaltningen medfører i økonomisk eller budgetmæssig henseende. Hvis det forholdt sig anderledes, ville enhver fordel ikke længere skulle betragtes som statsstøtte, så snart den foranlediger en virksomhed til at etablere sig i en medlemsstat og herved at gøre det muligt for staten øge sine skatteindtægter.

¹¹ Se især Domstolens dom af 14. oktober 1987, Tyskland/Kommissionen, sag. 248/84, Sml. 1987 s. 4013, præmis 17.

¹² Jf. fodnote 5.

¹³ Beslutning af 17. februar 2003, EUT L 180 af 18.7.2003, s.52, præmis 84.

1.1.3. Påvirkning af samhandelen og konkurrencen

21. Ifølge afsnit 11 i meddelelsen må alene den kendsgerning, at støtten styrker en virksomheds stilling over for konkurrerende virksomheder i samhandelen inden for EF, være tilstrækkelig til at anse samhandelen for påvirket.
22. Ud fra denne logik finder Kommissionen, at dette kriterium altid er opfyldt, når støttemodtagerne - eller nogle af dem - er multinationale virksomheder, der er aktive i konkurrenceprægede sektorer.
23. Således konstaterede Kommissionen f.eks. i sin beslutning om støtten til de finansieringsaktiviteter, der var sat i værk af Nederlandene¹⁴, at den pågældende støtte styrkede den finansielle stilling hos de selskaber, der tilhørte internationale koncerner, hvoraf hovedparten, om ikke alle, var aktive på markedet i EU. Da ordningen i øvrigt var åben for alle aktivitetssektorer, omfattede den nødvendigvis virksomheder, der var aktive i sektorer, hvor der er en intens samhandel inden for EU. Kommissionen konkluderede på grundlag heraf, at samhandelen blev påvirket i dette tilfælde.
24. Kommissionen har i øvrigt mindet om sin traditionelle holdning, som bygger på Domstolens og Førsteinstansrettens retspraksis¹⁵, hvorefter eksistensen af lignende eller konkurrerende fiskale bestemmelser i andre medlemsstater ikke kan anføres som begrundelse for indrømmelse af fiskal støtte. Hver ordning skal analyseres på baggrund af skattesystemet i den pågældende medlemsstat¹⁶.

Boks 4

Så snart en støtteforanstaltning styrker en eller flere virksomheders konkurrencemæssige stilling i en sektor, der er åben for konkurrence i EU, er kriteriet med hensyn til påvirkning af samhandelen opfyldt. Eksistensen af lignende foranstaltninger i andre medlemsstater har ingen indvirkning på Kommissionens vurdering af dette kriterium.

1.1.4. Selektivitet

25. Som det understreges i meddelelsen, kan selektivitetskriteriet vurderes i forskellige sammenhænge. Siden vedtagelsen af meddelelsen har Kommissionen været konfronteret med en række tilfælde, hvor den har skullet vurdere dette kriterium på to forskellige planer:

1.1.4.1. Materiel selektivitet

26. Ud over de "klassiske" tilfælde, som de foranstaltninger, der er begrænset til visse sektorer af økonomien eller til visse former for virksomheder¹⁷, har Kommissionen

¹⁴ Førnævnte beslutning af 17. februar 2003 (jf. fodnote 13), præmis 85.

¹⁵ Førsteinstansrettens dom af 30. april 1998, Het Vlaamse Gewest mod Kommissionen, sag T-214/95, Sml. 1998 II, s. 717.

¹⁶ Eksempelvis kan nævnes førnævnte beslutning om de belgiske koordinationscentre, præmis 101.

¹⁷ Se i denne forbindelse især Domstolens dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline m.fl., sag C-143/99, Sml. 2001 I, s. 8365, præmis 49-54).

undersøgt en række foranstaltninger, som uden at være formelt begrænset til visse sektorer eller visse former for virksomheder, har vist sig at være selektive.

27. Kommissionen har bl.a. understreget, at bestemmelser, der fastsætter grænser med hensyn til omsætning¹⁸ eller geografisk placering i et nærmere fastsat antal lande¹⁹, opfylder selektivitetskriteriet.
28. Ifølge afsnit 20 i meddelelsen *«er visse skattefordele undertiden begrænset til visse virksomhedstyper, til visse virksomhedsfunktioner (tjenesteydelser inden for samme koncern, formidling eller koordinering) eller visse produktionsformer. Når en fordel begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner, vil den kunne udgøre statsstøtte [...]»*. I overensstemmelse med dette princip har Kommissionen anset, at foranstaltninger, der er forbeholdt visse former for koncerninterne operationer, er selektive. I et tilfælde²⁰ har Kommissionen endog ladet forstå, at der var tale om selektivitet i forbindelse med en foranstaltning, når det har været nødvendigt at oprette et selskab for at nyde godt af en fordel, der er knyttet til udøvelsen af en koncernintern aktivitet. I den konkrete sag var der blevet indrømmet fiskale fordele til koncerninterne forsikringsselskaber, der blev styret af et aktieselskab med hjemsted på Ålandsøerne. Kommissionen fandt denne foranstaltning selektiv, især med den begrundelse, at de betingelser, der var fastsat for at nyde godt af de fiskale fordele, forudsatte en vis økonomisk styrke. Oprettelse af et koncerninternt selskab kræver nemlig, at den pågældende koncern er tilstrækkelig stor til at oparbejde en omsætning, der er stor nok til at dække de faste omkostninger og give et overskud.
29. Endelig fandt Kommissionen i sagerne om den fiskale støtte i form af reduktion af beskatningsgrundlaget, som blev indført af de såkaldte «Territorios históricos» i Baskerlandet (Spanien), at selektiviteten i det konkrete tilfælde var et resultat af det forhold, at kun de virksomheder, der var oprettet efter den pågældende lovgivnings ikrafttræden, kunne komme i betragtning som modtagere af støtten²¹.

¹⁸ Jf. førnævnte beslutninger om koordinationscentrene i Belgien og Viscaya (se fodnote 5).

¹⁹ Beslutning om førnævnte ordning vedrørende de finansieringsaktiviteter, der er sat i værk af Nederlandene samt beslutning af 11. december 2002 om støtteordningen for finanscentraler i Frankrig (endnu ikke offentliggjort).

²⁰ Beslutning af 10. juli 2002, EFT L 329 af 5. december 2002, s. 22, præmis 52.

²¹ Beslutning af 11. juli 2001, EFT L 174 af 4.7.2002, s. 31, beslutning af 11. juli 2001, EFT L 314 af 18.11.2002, s.1, beslutning af 11. juli 2001, EFT L 17 af 22.1.2003, s. 1, beslutning af 20. december 2001, EFT L 40 af 14.2.2003, s. 11, beslutning af 20. december 2001, EFT L 77 af 24.3.2003, s.1, beslutning af 20. december 2001, EFT L 17 af 22.1.2003, s. 20.

Boks 5

De foranstaltninger, der er tilgængelig for alle sektorer, kan således ikke desto mindre betragtes som selektive, når betingelserne for at komme i betragtning reelt begrænser antallet af potentielle støttemodtagere. Dette er bl.a. tilfældet ved foranstaltninger, der udelukkende gælder for multinationale virksomheder eller tilstrækkeligt store virksomheder. Disse foranstaltninger udelukker nemlig små eller lokale virksomheder fra at nyde godt af støtten. Det samme gør sig gældende for foranstaltninger, der kun gælder for virksomheder, der er oprettet efter en bestemt dato, for så vidt allerede eksisterende virksomheder er udelukkede fra at nyde godt af støtten.

1.1.4.2. Geografisk selektivitet

30. Kommissionen tog stilling til spørgsmålet om regional selektivitet i forbindelse med beslutningen om skattesystemet på Azorerne²².
31. I denne sag skulle Kommissionen analysere selektiviteten i forbindelse med en fiskal foranstaltning, der var vedtaget af Azorernes regionale myndigheder som led i disses skattemæssige autonomi i henhold til den portugisiske forfatning., og som gik ud på en nedsættelse af indkomstskatteprocenten.
32. Kommissionen udtalte, at selektiviten i forbindelse med en foranstaltning bygger på en sammenligning mellem en fordelagtig skattemæssig behandling af visse virksomheder og den behandling, der gælder for andre virksomheder, der befinder sig inden for samme referenceramme, hvor sammenligningsgrundlaget er medlemsstatens område.
33. I det pågældende tilfælde kunne de nedsættelser, som Azorernes regionale myndigheder tilbød, ikke betragtes som et tilfælde, hvor der blev anvendt en ordning, der gjorde det muligt for alle lokale myndigheder på et vist niveau at indføre og opkræve lokale skatter, der faldt uden for det nationale skattesystem. Tværtimod var der for disse nedsættelsers vedkommende snarere tale om en nedsættelse, udelukkende med gyldighed for Azorerne, af den skatteprocent, der var fastsat i den nationale lovgivning og gjaldt for resten af det portugisiske territorium, hvorfor nedsættelserne måtte betragtes som selektive.

Boks 6

En specifik nedsættelse af en skat, der er omfattet af det nationale skattesystem, og som blev gennemført af en lokal myndighed, blev således betragtet som værende selektiv.

²² Beslutning af 11. december 2002, EUT L 150 af 18.6.2003, s. 52. Se ligeledes generaladvokat Saggios konklusioner i sagerne C-400/97, C-401/97 og C-402/97. Disse sager er efter anmodning fra parterne slettet af retsregistret.

1.1.5. Begrundelse af en foranstaltning som følge af systemets karakter eller generelle opbygning

34. Som nævnt i meddelelsen, indebærer det forhold, at en foranstaltning er differentieret, indebærer ikke nødvendigvis, at den skal betragtes statsstøtte. Dette er tilfældet, når foranstaltningen er begrundet i skattesystemets karakter eller generelle opbygning.

1.1.5.1. Begrundelser, som Kommissionen har accepteret

35. Kommissionen har i overensstemmelse med Domstolens og Førsteinstansrettens retspraksis fortsat anlagt den betragtning, at denne begrundelse må tage udgangspunkt i de iboende træk i systemet. Det er ligeledes op til medlemsstaten at vise, om en foranstaltnings undtagelseskarakter er berettiget som følge af systemets karakter eller opbygning²³. Kommissionen har således kun i et begrænset antal tilfælde accepteret, at en foranstaltning, der efter sagens natur var selektiv, kunne være berettiget som følge af den generelle opbygning af det system, som den var omfattet af.
36. Især har Kommissionen i to tilfælde fundet, at fritagelser på landbrugsområdet for ejendomsskat kunne begrundes med det pågældende systems karakter og opbygning²⁴. I disse to sager var landbrugsjord omfattet af skattefritagelser eller -lempelser i forhold til den normale lovgivning om ejendomsbeskatning. I medfør af afsnit 27 i meddelelsen accepterede Kommissionen, at disse fordele kunne begrundes ud fra skattens specifikke rolle i landbrugsproduktionen.
37. I øvrigt har Kommissionen ligeledes accepteret, at en selektiv foranstaltning kunne være begrundet ud fra princippet om skattemæssig neutralitet. Således skulle Kommissionen i en italiensk sag²⁵ tage stilling til en foranstaltning, der fritog omdannelsen af visse offentlige selskaber med særlig status til aktieselskaber, for kapitaloverførselsafgifter. I Italien skal der i princippet erlægges kapitaloverførselsafgifter i forbindelse med oprettelse af en ny økonomisk enhed eller overførsel af aktiver mellem to forskellige økonomiske enheder. I den pågældende sag drejede det sig dog om en simpel ændring af de pågældende virksomheders juridiske form, og da der ikke var tale om nogen forøgelse af overskuddet eller kapaciteten til at skabe overskud, var operationer af denne type systematisk fritaget for afgifterne i overensstemmelse med det generelle princip om skattemæssig neutralitet, som er knæsat i den italienske skattelovgivning. Desuden konstaterede Kommissionen, at denne ændring af selskabsform ikke var resultatet af en privat investors beslutning, men derimod af en offentlig myndigheds beslutning med hensyn til de retlige forhold omkring præstation af visse tjenstydelse, og at den derfor ikke kunne sidestilles med en normal oprettelse af et

²³ Se ligeledes generaladvokat Légers konklusioner af 12. juni 2003 i sag C-159/01, Nederlandene/Kommissionen, endnu ikke offentliggjort i Sml., præmis 65.

²⁴ Jf. sag N 20/2000 (Nederlandene) og N 53/99 (Danmark), som kan ses på netstedet: http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids.

²⁵ Beslutning af 5. juni 2002 om skattefritagelser og lån på lempelige vilkår, som Italien har indrømmet til fordel for offentlige forsyningsværker med offentlig aktiemajoritet, EUT L 77 af 24.3.2003, s. 21.

selskab. Følgelig fandt Kommissionen, at fritagelse af operationer af denne type var begrundet i det pågældende skattesystems princip om skattemæssig neutralitet.

Boks 7

De særlige træk ved visse sektorer eller visse typer særlige operationer kan i exceptionelle tilfælde være en begrundelse for, at der indrømmes en særlig skattemæssig behandling som følge af den særlige opbygning af et givet skattesystem. Det er medlemsstatens opgave at påvise, at en sådan særlig behandling er begrundet i dette systems karakter og generelle opbygning.

1.1.5.2. Begrundelser, som Kommissionen har afvist

38. Til gengæld har Kommissionen forkastet en begrundelse, som tog udgangspunkt i nødvendigheden af at styrke visse virksomheders konkurrenceevne. Desuden har Kommissionen afvist en begrundelse, der tog udgangspunkt i det forhold, at selektivitet i forbindelse med foranstaltninger er et resultat af anvendelsen af objektive kriterier, uden at de offentlige myndigheder har en skønsmargen ved indrømmelse af fordelene.
39. Således accepterede Kommissionen i to beslutninger om dels den italienske lov 461/98 om banker, dels den nederlandske ordning vedrørende internationale finansieringsaktiviteter, det princip, at udøvelse af visse aktiviteter kunne nødvendiggøre en særlig skattemæssig behandling. For at en sådan behandling kan begrundes i forhold til traktatens artikel 87, stk. 1, skal den være i overensstemmelse med det pågældende skattesystems logik.
40. I den italienske sag²⁶ havde de italienske myndigheder indført en række fiskale fordele til fordel for koncentrationer inden for banksektoren inden for en vis periode. Kommissionen erkendte, at det var legitimt, at skattesystemet tilpasser sig de særlige karakteristiske træk ved en økonomisk aktivitet så som bankvæsenet. Imidlertid udgjorde de pågældende foranstaltninger *ad hoc*-støtte, som kunne forbedre konkurrenceevnen hos et begrænset antal virksomheder, nemlig de banker, der deltog i visse former for fusioner. Kommissionen understregede i øvrigt, at den begrundelse, som de italienske myndigheder fremførte til forsvar for den pågældende støtte, nemlig at en omstrukturering af banksektoren var nødvendig, ikke havde nogen forbindelse med det pågældende systems normale funktion²⁷.
41. I sin nederlandske beslutning²⁸ skulle Kommissionen udtale sig om, hvordan man kan betegne en foranstaltning, hvorefter det er muligt for internationale virksomheder at oprette en skattefri risikoreserve. Kommissionen erkendte, at gennemførelse af internationale operationer indebærer reelle specifikke risici, der kan begrunde undtagelsesforanstaltninger. Kommissionen fandt imidlertid, at de

²⁶ Beslutning af 11. december 2001, EFT L 184 af 13.7.2002.

²⁷ Til gengæld kan Kommissionen, når undtagelsesforanstaltninger har en direkte tilknytning til de særlige træk ved bank- eller finansoperationer, acceptere at anlægge det synspunkt, at de er begrundede set på baggrund af det pågældende systems generelle opbygning. Således godkendte Kommissionen i sag N 482/2001 en dansk foranstaltning, der gjorde det muligt for kreditinstitutter at foretage henlæggelser til imødegåelse af tab i forbindelse med kreditrisici.

²⁸ Jf. fodnote 13.

kriterier for at være omfattet af ordningen, som de nederlandske myndigheder havde fastlagt, nemlig kravet om at udøve finansielle aktiviteter til fordel for enheder under en koncern, der er etableret i mindst fire lande eller på mindst to kontinenter, ikke var i overensstemmelse med det pågældende systems logik. De koncerner, der er etableret i tre lande eller på et enkelt kontinent, er objektivt set ikke mindre udsat for de risici, der er forbundet med internationale finansieringsoperationer.

42. Det princip, der tjente som grundlag for den nederlandske beslutning, kom også til udtryk i Førsteinstansrettens dom af 23. oktober 2002²⁹, hvor retten understregede, at det forhold, at de særlige skatteforanstaltninger *«opfylder kriterierne og formålsbetingelserne, ikke kan godtgøre, at begrænsningen af modtagere af den omhandlede skattefordel er berettiget som følge af pågældende skatteordnings art og indretning»*.

Boks 8

Selv om de specifikke karaktertræk inden for visse sektorer eventuelt kan begrunde en fiskal undtagelse, skal der være en direkte forbindelse mellem disse påståede karaktertræk og de indrømmede lempelser. Desuden må de kriterier, som medlemsstaterne vælger med henblik på at indkredse modtagerne af fordelene ved denne undtagelse ikke på diskriminerende måde udelukke visse erhvervsdrivende. Det forhold, at en sådan udelukkelse skyldes anvendelse af objektive kriterier, vil ikke være nok til at påvise, at foranstaltningen er i overensstemmelse med det pågældende systems logik.

1.2. Fiskale støtteordningers forenelighed med fællesmarkedet

43. Meddelelsen havde ikke til formål at definere specifikke kriterier for fiskale støtteforanstaltninger, men at tydeliggøre støttebegrebet på dette område. Således har man analyseret fiskale støtteordninger i lyset af Kommissionens eksisterende retningslinjer og rammebestemmelser. Som det siges i afsnit 32, er bestemmelserne om skattelempelser imidlertid hverken begrænset i tid eller knyttet til gennemførelsen af specifikke projekter og skal derfor betragtes som driftsstøtte. I henhold til de gældende rammebestemmelser kan denne form for støtte kun godkendes undtagelsesvis og på visse betingelser.
44. Generelt skal det understreges, at Kommissionen ikke har særlige præferencer eller forbehold over for fiskale støtteordninger sammenlignet med andre støtteordninger (subventioner, garantier osv.). Det forhold, at der udbetales fiskal støtte, har således ikke påvirket Kommissionens holdning i forbindelse med undersøgelsen af ordningernes forenelighed med fællesmarkedet. Kommissionen har i øvrigt godkendt flere fiskale støtteordninger, især på baggrund af retningslinjerne for støtte med regionalt sigte.
45. Således har Kommissionen i to beslutninger, den ene om den skattemæssige ordning for den særlige økonomiske zone på De Kanariske Øer³⁰, den anden om

²⁹ Førsteinstansrettens dom af 23. oktober 2002, Alava, sag 346-48/99, præmis 58-63, Sml. 2002 II, s. 4259.

³⁰ Beslutning af 4. februar 2000 (N 708/98).

skattelettelserne i frizonen Madeira³¹, erklæret fiskale støtteordninger, der skulle fremme udviklingen af visse regioner, der er støtteberettigede i henhold til traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), forenelige med fællesmarkedet.

46. I beslutningen om den særlige økonomiske zone sikrede Kommissionen sig især, at den påtænkte driftsstøtte var «proportional og målrettet i forhold til det ønskede mål», jf. meddelelsens afsnit 33 om regionalstøtte. Således blev den påtænkte fiskale støtte (især nedsættelse af selskabsskatten) betragtet som målrettet i forhold til målsætningen med hensyn til regional udvikling, da den var rettet mod aktiviteter, der reelt kunne bidrage til denne udvikling. Aktiviteter, hvis bidrag til den regionale udvikling måtte formodes at være begrænset i forhold til det eventuelt udbetalte støttebeløb, blev enten ikke taget i betragtning, som f.eks. finansielle tjenesteydelser, koncerninterne tjenesteydelser og koordinationscentre, eller der blev fastsat et lavere støtteloft for at undgå, at støttebeløbene blev større end deres indvirkning på den regionale udvikling. Således mindske eller fjerne man helt risikoen for høje støttebeløb med en beskeden indvirkning på den regionale udvikling. Til gengæld blev der givet forrang til de aktiviteter, der havde en større lokal virkning, som f.eks. fremstillingsvirksomhed, og for disse blev der fastsat et højere støtteloft. Det samme gjaldt med hensyn til differentieringen og fastsættelsen af den øvre grænse for støtten på grundlag af antallet af oprettede arbejdspladser (netto). I øvrigt var der en vis proportionalitet som følge af, at intensiteten af og loftet over den indrømmede fiskale fordel blev hævet som funktion af det oprettede antal arbejdspladser. På denne baggrund fandt Kommissionen, at den pågældende støtte kunne bidrage proportionalt til den regionale udvikling. Endelig meddelte Kommissionen, at der var truffet adskillige bestemmelser for at undgå flytninger af virksomheder af skattemæssige årsager. Således var finansielle aktiviteter, leasing, koncerninterne tjenesteydelser og koordinationscentre udelukket fra ordningen. Desuden var de fiskale fordele forbeholdt overskud som følge af aktiviteter, der reelt og materielt havde fundet sted i den særlige økonomiske zone. Endelig præciserede de spanske myndigheder dels, at der i investeringsbetingelsen var underforstået en "produktiv" eller en "aktiv" investering (i modsætning til den "passive" investering, som - f.eks. i forbindelse med erhvervelse af anparter eller patenter, der er bestemt til udlejning - ikke ville give anledning til udøvelse af en omfattende aktivitet i den særlige økonomiske zone), og at betingelsen ikke kunne opfyldes blot ved tilførsel af midler eller fusion, dels at leasing eller overdragelse af aktiver mellem indbyrdes afhængige virksomheder ikke kunne komme i betragtning. Kommissionen fandt, at samtlige præciseringer kunne give de ønskede garantier med hensyn til de betingelser, der er præciseret i meddelelsens afsnit 33.
47. Kommissionen har ligeledes taget hensyn til den omstændighed, at de støttede regioner i de to tilfælde var regioner i den yderste periferi, hvis permanente handicap er nævnt i EF-traktatens artikel 299, stk. 2, og at de hører til blandt de mindst udviklede regioner i EU. Imidlertid begrænsede Kommissionen støtten til de aktiviteter, der vil kunne skabe arbejdspladser lokalt og bidrage mest muligt til den økonomiske udvikling af de pågældende regioner. Til gengæld blev der ikke taget hensyn til aktiviteter, hvis bidrag til den regionale udvikling blev betragtet som utilstrækkelig i forhold til de støttebeløb og den økonomiske fordel, som

³¹ Beslutning af 11. december 2002 (N 222/A/02).

modtagerne ville have nydt godt. Det drejer sig især om finansiel formidling, forsikringsmægling eller aktiviteter af typen «koncerninterne tjenesteydelser».

48. Med hensyn til støtte til forskning og udvikling har Kommissionen bl.a. godkendt flere britiske ordninger med fiskale incitament³², som opfyldte kriterierne for forenelighed i EF's rammebestemmelser for statsstøtte til forskning og udvikling³³. Endelig skal det stadig i forbindelse med støtte til forskning og udvikling bemærkes, at Kommissionens meddelelse «Investering i forskning: en handlingsplan for Europa» opfordrer til en samordnet anvendelse af fiskale incitament³⁴er for at løse forskningspolitiske spørgsmål, som er af fælles interesse.
49. Som det imidlertid nævnes i afsnit 32 i meddelelsen, har bestemmelserne om skattelempelser som oftest en permanent karakter: De er ikke knyttet til gennemførelsen af specifikke projekter. Kommissionens praksis efter vedtagelsen af meddelelsen har således i langt de fleste af de fiskale støttesager, som Kommissionen har undersøgt på eget initiativ, vist, at de pågældende foranstaltninger har vist sig at være uforenelig driftsstøtte, især fordi der ikke har været nogen forbindelse med et investeringsprojekt, eller der har ikke været loft over de fiskale fordele. Således er 13³⁴ ud af 15 foranstaltninger, over for hvilke Kommissionen indledte statsstøtteprocedurer den 11. juli 2001, blevet afsluttet med en negativ beslutning, idet det blev fastslået, at de som driftsstøtteforanstaltninger var uforenelige med fællesmarkedet. Hvad angår disse ordningers negative indvirkning på konkurrencen og samhandelen, finder Kommissionen det nødvendigt at fortsætte sine undersøgelser af de fiskale ordninger, der er i kraft i medlemsstaterne.
50. I forbindelse med visse fiskale støtteordninger har Kommissionen imidlertid ikke, selv om den har fundet ordningen uforenelig med fællesmarkedet, udelukket, at en individuel anvendelse af ordningen har kunnet give anledning til udbetaling af støtte, der er forenelig eller delvis forenelig med fællesmarkedet. Dette er bl.a. tilfældet i de baskiske sager om fritagelse for selskabsskat fra 1996³⁵, som blev erklæret for uforenelige med fællesmarkedet, men hvor Kommissionen i to individuelle anvendelsestilfælde fandt dem delvis forenelige med fællesmarkedet³⁶.

³² F.eks. beslutningen af 3. september 2003 (N 245/03). Se ligeledes beslutningerne i sagerne N228/02 og N 802/99.

³³ EFT C 45 af 17.2.1996.

³⁴ To foranstaltninger er stadig ved at blive undersøgt. Det drejer sig de ordninger, der gælder for *qualifying companies* og for *exempt companies* i Gibraltar (Det Forenede Kongerige).

³⁵ Disse sager er nævnt i fodnote 21.

³⁶ Jf. Kommissionens beslutning af 22. december 1999 om den statsstøtte, Spanien har ydet til fordel for Ramondín SA og Ramondín Cápsulas SA, EFT L 318 af 16.12.2000 s. 36 og Kommissionens beslutning af 24. februar 1999 om den spanske stats støtte til Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), EFT L 292 af 13.11.1999, s. 1.

Kommissionen har undersøgt foreneligheden af fiskale støtteordninger på baggrund af de almindeligt gældende regler. Fiskale støtteordninger udgør ofte støtte, der ikke er knyttet til gennemførelse af præcise målsætninger, hvorfor de kan opfattes som driftsstøtteordninger, som for tiden kun godkendes i et begrænset antal tilfælde og kun på strenge betingelser.

1.3. De proceduremæssige aspekter

1.3.1. Sondringen mellem ny støtte og eksisterende støtte

51. I artikel 1 i forordningen om regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 87³⁷ sondres der mellem eksisterende støtte og ny støtte. Eksisterende støtte er støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden eller den pågældende medlemsstats tiltrædelse og den, der allerede er godkendt af Kommissionen, eller foranstaltninger, der ikke blev betragtet som støtte, da den blev indført, men som er blevet til støtte på grund af udviklingen i fællesmarkedet.
52. Kommissionen undersøger eksisterende støttes forenelighed på baggrund af traktatens regler. Hvis den finder, at den er uforenelig, foreslår den pågældende medlemsstat at gennemføre foranstaltninger, der kan fjerne den konkurrencefordrejning, som anvendelsen af denne støtte giver anledning til. Den kan imidlertid ikke kræve, at støttemodtagerne skal tilbagebetale allerede udbetalt støtte.
53. Ny støtte skal anmeldes til Kommissionen, før den gennemføres. Når en foranstaltning, der kan betragtes som støtte, anvendes før Kommissionen forudgående godkendelse, bliver den ulovlig og, hvis den viser sig at være uforenelig, kan kræves tilbagebetalt.

1.3.1.1. Meddelelsen har ingen indflydelse på klassificeringen af eksisterende støtte

54. I visse sager³⁸ har man fremsat det argument, at vedtagelsen af meddelelsen om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne for første gang skulle have markeret en ændring i Kommissionens vurdering af selektivitetskriteriet, når det drejer sig om fiskal støtte. De interesserede parter fremførte det argument, at de pågældende foranstaltninger ikke uden denne ændring i vurderingen ville være blevet klassificeret som statsstøtte. Følgelig burde offentliggørelsen af meddelelsen sidestilles med en «udvikling i reglerne i fællesmarkedet», og støtte, der var vurderet på baggrund af denne meddelelse, burde klassificeres som eksisterende støtte.
55. Kommissionen har ikke kunnet acceptere en sådan argumentation. Meddelelsen ændrer nemlig på ingen måde Kommissionens tilgang til fiskal støtte. Den udgør

³⁷ Forordning af 22. marts 1999, EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.

³⁸ Jf. især de baskiske sager om fritagelse for selskabsskat, tidligere omtalt i fodnote 21.

tværtimod et redskab, der skal tydeliggøre Kommissionens allerede gældende praksis på dette område. Som det i øvrigt allerede understreges i Førsteinstansrettens dom³⁹ i Álava-sagen, støtter denne meddelelse sig i vid udstrækning på Domstolens og Førsteinstansrettens tidligere retspraksis. I øvrigt har Kommissionen ikke ændret sin tilgang til de pågældende foranstaltninger.

Boks 10

Meddelelsen kan ikke sidestilles med en ændring i Kommissionens tilgang, for så vidt angår analysen af klassificeringen af fiskale støtteordninger.

1.3.1.2. Sondringen mellem væsentlige ændringer og ændringer, der kan adskilles fra den oprindelige ordning

56. I sin dom af 30. april 2002⁴⁰ præciserede Førsteinstansretten, at når en eksisterende støtteordning ændres, er det nødvendigt at skelne mellem ændringer, der påvirker selve indholdet af den oprindelige ordning, og ændringer, der klart kan adskilles fra denne ordning. Når en ændring udvider en støtteordning med en enkelt yderligere transaktion eller tilføjer en kategori af selskaber til kredsen af støttemodtagere, kan sådanne ændringer betragtes som ændringer, der kan adskilles fra den oprindelige fiskale ordning, for så vidt de ikke påvirker denne ordnings grundlæggende funktion. Ændringer, der kan holdes adskilt fra den oprindelige ordning, påvirker ikke klassificeringen af den oprindelige ordning som eksisterende støtte.

Boks 11

Når en eksisterende fiskal støtteordning ændres, skal der skelnes mellem ændringer, der påvirker selve indholdet af den oprindelige ordning, og de ændringer, der klart kan adskilles fra denne ordning. Kun ændringer, der klart kan adskilles fra ordningen, medfører ikke, at ordningen omklassificeres som ny støtte.

1.3.2. Berettiget forventning

57. Ved meddelelsens vedtagelse forpligtede Kommissionen sig til i hver enkelt sag at tage hensyn til samtlige sagens specifikke omstændigheder⁴¹. På denne baggrund vil Kommissionen anvende princippet om berettiget forventning.
58. Princippet om berettiget forventning er del af EU-retten generelle principper og er genstand for en betydelig retspraksis.
59. I henhold til artikel 14 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 87⁴² skal al støtte, som Kommissionens finder i strid med traktaten, i princippet tilbagebetales. Den

³⁹ Dommen er nævnt i fodnoten på s. 3.

⁴⁰ Førsteinstansrettens dom af 30. april 2002, Government of Gibraltar mod Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, forenede sager T-195/01 og T-207/01, Sml. 2002 II, s. 2309.

⁴¹ Jf. afsnit meddelelsens afsnit 37.

⁴² Nævnt i fodnote 37.

bemyndiger imidlertid Kommissionen til at undlade at kræve tilbagebetaling, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen, såsom princippet om berettiget forventning.

60. Domstolen og Førsteinstansretten har altid anvendt dette princip restriktivt og har begrænset dets anvendelse til situationer, hvor EF-institutionernes handlinger har kunnet påvirke de økonomiske aktørers adfærd.
61. I overensstemmelse med denne retspraksis har Kommissionen fortsat med strengt at overholde dette princip og har begrænset anvendelsen heraf til de tilfælde, hvor dens adfærd har kunnet bibringe visse økonomiske aktører eller medlemsstaterne det indtryk, at visse foranstaltninger ikke var omfattet af statsstøttedisciplinen.
62. I den forbindelse har Kommissionen bl.a. taget hensyn til sammenligneligheden i de foranstaltninger, hvor de økonomiske aktører har påberåbt sig princippet om berettiget forventning. Således har Kommissionen anvendt princippet om berettiget forventning i flere sager om særlige fiskale ordninger baseret på anvendelsen af "cost plus"-metoden⁴³. Disse ordninger var blevet indført af de pågældende medlemsstater, efter at Kommissionen havde fundet, at en analog belgisk ordning faldt uden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 87, stk. 1.
63. Kommissionen har til gengæld afvist at tage hensyn til berettiget forventning, der er begrundet med et manglende initiativ fra dens side. Dette var bl.a. tilfældet i de tre beslutninger af 20. december 2001⁴⁴ vedrørende støtte i form af fritagelse for selskabsskat, som blev indført af de baskiske provinsregeringer i 1993, hvor Kommissionen nægtede at anvende princippet om berettiget forventning. Kommissionen understregede, at den på grund af manglende anmeldelse fra de spanske myndigheders side aldrig havde været i stand til at afgøre, om de pågældende foranstaltninger var forenelige med fællesmarkedet. Desuden kunne Kommissionen ikke acceptere at tage hensyn til en tidligere beslutning om et andet aspekt af den baskiske skatteordning. Denne beslutning vedrørte nemlig ikke direkte de pågældende foranstaltninger og kunne derfor på ingen måde betragtes som en form for «stiltiende godkendelse» af enhver baskisk skatteordning, herunder ordningen med fritagelse for selskabsskat.

Boks 12

Princippet om berettiget forventning fortolkes således strengt af Kommissionen. Berettiget forventning kan kun anerkendes i exceptionelle tilfælde, bl.a. når det er bestemt, at en analog ordning falder uden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 87, stk. 1, eller når en ordning tidligere er blevet erklæret forenelig af Kommissionen. At en del af en ordning godkendes, udelukker ikke, at de andre aspekter af denne ordning skal være i overensstemmelse med traktatens regler.

⁴³ Jf. de sager, der tidligere er nævnt i fodnote 5.

⁴⁴ Beslutninger af 20. december 2001, EFT L 17 af 22.1.2003, s. 20, EFT L 40 af 14.2.2003, s. 11, EFT L 77 af 24.3.2003, s.1.

2. FORHOLDET MELLEM KONTROL MED STATSSTØTTE OG BEKÆMPELSE AF SKADELIG FISKAL KONKURRENCE

2.1. Begrebet statsstøtte og skadelig fiskal foranstaltning i den i adfærdskodeksen anvendte betydning

64. Der skal mindes om, at selv om der forfølges den samme generelle målsætning med hensyn til mindskelse af konkurrencefordrejningerne i det indre marked, er proceduren for undersøgelse af fiskale ordninger uafhængig af det arbejde, der foretages i forbindelse med adfærdskodeksen. Som det desuden allerede siges i meddelelsen, bevirker den omstændighed, at en skatteforanstaltning anses for skadelig ifølge adfærdskodeksen, ikke i sig selv, at foranstaltningen skal anses for statsstøtte. Kriterierne i artikel 87, stk. 1, og i adfærdskodeksen udviser ganske vist en række ligheder, men overlapper ikke altid hinanden. Hvis en foranstaltning skal anses for skadelig, skal den nemlig opfylde mindst et af kriterierne i adfærdskodeksens afsnit B⁴⁵, som ikke er identiske med kriterierne i artikel 87, stk. 1. Desuden er det geografiske anvendelsesområde for adfærdskodeksen større, eftersom det også gælder for afhængige og associerede territorier, som ikke er underkastet statsstøttere reglerne.
65. Som led i en aktion, der blev indledt den 11. juli 2001, undersøgte Kommissionen således 15 fiskale foranstaltninger fordelt over 12 medlemsstater. Disse 15 foranstaltninger var allerede blevet undersøgt på baggrund af adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning, og 13 af dem viste at være skadelige foranstaltninger i lyset af adfærdskodeksen.
66. At en foranstaltning ikke er skadelig, er ikke ensbetydende med, at der ikke er tale om støtte i den i artikel 87, stk. 1, anvendte betydning. Kommissionen har i øvrigt vedtaget beslutninger, hvori den klassificerer adskillige foranstaltninger som støtte, som var blevet anset for ikke-skadelige i lyset af adfærdskodeksen⁴⁶. Omvendt kan det slet ikke udelukkes, at en foranstaltning, der anses for skadelig i lyset af adfærdskodeksen, ikke er omfattet af statsstøttebegrebet. Kommissionen har imidlertid til dato ikke vedtaget nogen beslutninger herom. Der skal i den forbindelse mindes om, at det i den første betragtning i adfærdskodeksen understreges, at denne bl.a. tager sigte på at forhindre udhuling af visse medlemsstaters beskatningsgrundlag til fordel for andre medlemsstater, mens kontrollen med statsstøtte tager sigte på at forhindre, at der opstår situationer, hvor konkurrencen og samhandelen mellem virksomheder påvirkes. Der skal ligeledes mindes om, at da kontrollen med statsstøtte kun finder anvendelse på specifikke foranstaltninger, gør den det ikke muligt at sætte en stopper for

⁴⁵ Nemlig bl.a.: Eksistensen af fordele, der udelukkende indrømmes ikke-bosiddende eller indrømmes med hensyn til transaktioner, der foretages med ikke-bosiddende; fordele, der er fuldstændig adskilt fra en medlemsstats egen økonomi, således at de ikke påvirker det nationale skattegrundlag; indrømmelse af fordel uden nogen realøkonomisk aktivitet eller egentlig økonomisk tilstedeværelse i den pågældende medlemsstat; afvigelser mellem de gældende regler i en medlemsstat for fastsættelse af overskud som følge af interne aktiviteter inden for en multinational koncern og de internationalt godkendte principper; eller mangel på gennemsigtighed.

⁴⁶ Jf. bl.a. Kommissionens beslutning af 31.10.2000 om de spanske love om selskabsskat (fradrag for eksportaktiviteter) (EFT L 60 af 1.3.2001, s. 57) og Kommissionens førnævnte beslutning om den franske skatteordning for finanscentraler.

konkurrencefordrejninger, som måtte være resultat af generelle bestemmelser i medlemsstaterne⁴⁷. Således vil støttekontrolpolitikken ikke kunne træde i stedet for medlemsstaternes bestræbelser med henblik på at koordinere skattepolitikken og afskaffe de skadelige fiskale foranstaltninger.

67. Endelig skal der mindes om, at den omstændighed, at en foranstaltning anses for statsstøtte på ingen måde medføre, at den er uforenelig med fællesmarkedet. Foranstaltningen skal nemlig vurderes på baggrund af de undtagelser, der er fastsat i traktatens artikel 87, stk. 2 og 3 (jf. punkt 1.2 og afsnit 70 i denne rapport).

Boks 13

Selv om der forfølges den samme generelle målsætning med hensyn til mindskelse af konkurrencefordrejningerne i det indre marked, er proceduren for undersøgelse af fiskale ordninger uafhængig af det arbejde, der foretages i forbindelse med adfærdskodeksen. I overensstemmelse med de forpligtelser, der påhviler Kommissionen i henhold til traktaten og Kommissionens politiske forpligtelser, er vurderingen af en fiskal foranstaltnings forenelighed med fællesmarkedet grundet på objektive kriterier, som i visse henseender adskiller sig fra dem, der er forudset i adfærdskodeksen med henblik på vurdering af disse foranstaltningers skadelige karakter. At en fiskal foranstaltning anses for skadelig i lyset af adfærdskodeksen, betyder ikke nødvendigvis, at den eventuelt skal anses for at udgøre statsstøtte, og omvendt.

2.2. Kontrol med statsstøtte og bekæmpelse af skadelig fiskal konkurrence

68. Som tidligere nævnt kan begrebet statsstøtte og begrebet skadelig foranstaltning i adfærdskodeksens betydning være forskellige fra hinanden, men de forfølger samme generelle målsætning. Kommissionens indsats på statsstøtteområdet har ikke desto mindre i et vist omfang kunnet virke fremmende for enigheden om adfærdskodeksen, og dette af flere grunde.
69. Som led i sin forpligtelse til at foretage en fornyet vurdering af gældende skatteordninger i medlemsstaterne, jf. afsnit J i adfærdskodeksen, har Kommissionen prioriteret foranstaltninger, som parallelt hermed var genstand for en undersøgelse inden for rammerne af adfærdskodeksen. Således rettede Kommissionen i februar 1999 til medlemsstaterne en række anmodninger om oplysninger om en lang række fiskale foranstaltninger. Efter en gennemgang af svarene på disse anmodninger indledte Kommissionen den 11. juli 2001 procedurer over for 15 fiskale ordninger, hvoraf de 13 i mellemtiden var blevet anset for skadelige af Rådets gruppe for adfærdskodeksen. Det skal i denne forbindelse understreges, at Kommissionens i overvejende grad havde udvalgt de 15 foranstaltninger på grund af deres betydelige økonomiske indvirkning og deres særdeles negative virkninger på konkurrencen og samhandelen.
70. I meddelelsens afsnit 33 bebudede Kommissionen, at der i forbindelse med undersøgelsen af de fiskale støtteordningers forenelighed med fællesmarkedet bl.a. ville blive taget hensyn til de virkninger af støtten, som anvendelsen af adfærdskodeksen måtte påvise. I praksis har Kommissionen ikke opstillet nye

⁴⁷ Jf. meddelelsens afsnit 6.

kriterier for forenelighed på grundlag af en foranstaltnings skadelige karakter⁴⁸ og har prioriteret undersøgelsen af fiskale foranstaltninger, der udgør statsstøtte og har en betydelig økonomisk indvirkning og særdeles negative virkninger på konkurrencen og samhandelen. Denne indsats fra Kommissionens side har i visse tilfælde, hvor medlemsstaterne endnu ikke havde tænkt sig at eliminere de skadelige foranstaltninger, været et yderligere incitament for dem til at overveje at gøre dette i overensstemmelse med opfordringen i adfærdskodeksen⁴⁹.

Boks 14

Kommissionens parallelle indsats på statsstøtteområdet har i et vist omfang gjort det lettere at opnå enighed om adfærdskodeksen. Kommissionen agter selvfølgelig at fortsætte sin indsats med hensyn til fiskale støtteforanstaltninger i fremtiden og vil prioritere dem, der har en betydelig økonomisk indvirkning og særdeles negative virkninger på konkurrencen og samhandelen.

3. ANVENDELSE AF PRINCIPPERNE I MEDDELELSEN PÅ FORANSTALTNINGER INDEN FOR INDIREKTE BESKATNING

71. Selv om Kommissionens meddelelse i princippet kun vedrører den direkte beskatning, har den kunnet tjene som grundlag for en analyse af visse sager, der falder ind under den indirekte beskatning. Således har Kommissionen henvist til meddelelsen i flere beslutninger⁵⁰ om foranstaltninger, der falder ind under den indirekte beskatning, især når det drejer sig at begrunde en foranstaltning i lyset af systemets opbygning og karakter. Naturligvis er der til foranstaltninger, der falder ind under den indirekte beskatning, knyttet særlige specifikke træk, som den aktuelle meddelelse ikke kommer ind på.
72. Statsstøttebegrebet indebærer bl.a., at de pågældende foranstaltninger kommer visse virksomheder til gode ved at mindske de byrder, der normalt påhviler dem. I den forbindelse er der faste regler for momsned sættelser i de gældende EU-bestemmelser, og her gælder princippet om lige beskatning for lignende produkter. Sådanne nedsættelser er derfor normalt ikke omfattet af bestemmelserne i artikel 87, stk. 1. Situationen er i reglen anderledes, når det drejer sig om afgifter, da disse rammer virksomhederne direkte. En nedsættelse af denne beskatning til fordel for visse virksomheder vil kunne udgøre statsstøtte. Det er Kommissionens opfattelse på nuværende tidspunkt, at man kunne indlede en drøftelse om, hvorvidt det ville være hensigtsmæssigt at tydeliggøre og kodificere de gældende regler på dette område.
73. For at forlige de målsætninger, som Kommissionen forfølger i forbindelse med sin støttekontrolpolitik, og styrke sammenhængen med de forslag, den forelægger for Rådet med hensyn til skatteharmonisering, foretager den nu både en undersøgelse af medlemsstaternes anmodninger om skatteundtagelser og en analyse på baggrund

⁴⁸ Jf. punkt 1.2.

⁴⁹ Jf. adfærdskodeksens afsnit D.

⁵⁰ Jf. denne beretnings punkt 1.1.5.1.

af reglerne om statsstøtte⁵¹. Denne praksis er emnet for en skrivelse til medlemsstaterne, som indeholder et detaljeret spørgeskema, der skal sendes til Kommissionen sammen med enhver anmodning om undtagelse i henhold til artikel 8, stk. 4, i direktiv 92/81/EØF. Dette spørgeskema gør det muligt for medlemsstaterne angive, om den foranstaltning, for hvilken de anmoder om en undtagelse i henhold til direktivet, samtidig skulle kunne udgøre statsstøtte. Disse samtidige undersøgelser vil blive fortsat med den snarlige ikrafttrædelse af direktivet om "energibeskatning" (forventet 1. januar 2004), som opretholder muligheden for at indrømme medlemsstaterne specifikke skattemæssige undtagelser.

74. Forsøget på at forlige reglerne om statsstøtte med nødvendigheden af skatteharmonisering på energiområdet var det vigtigste element i den forhandlingsproces, der førte til enighed i Rådet den 27. oktober 2003 om forslaget til direktiv om energibeskatning. Dette direktiv bygger direkte på principperne i Domstolens og Førsteinstansrettens retspraksis samt på Kommissionens praksis på skatteområdet. Den finder især, at der er god begrundelse for ikke at beskatte energiprodukter, der ikke anvendes som brændstoffer, set på baggrund af EU-beskatningssystemets karakter og generelle opbygning.

Boks 15

Selv om meddelelsen ikke tager sigte på støtte, der falder ind under den indirekte beskatning, forekommer de principper, der gælder på området, i vid udstrækning at kunne anvendes på denne type støtte. Til gengæld er der visse specifikke træk ved den indirekte beskatning, der kunne gøres til genstand for en særskilt meddelelse.

4. KONKLUSIONER OG ANBEFALINGER

75. Kommissionens anvendelse af meddelelsen har gjort det muligt at præcisere og tydeliggøre de principper, der er indeholdt i meddelelsen.
76. Især har Kommissionen fortsat med strengt at anvende selektivitetskriteriet samt princippet om, at fiskale undtagelser skal begrundes i det pågældende systems generelle opbygning og struktur.
77. Kommissionens praksis, især i tilfælde, hvor den har indledt procedurer på eget initiativ, viser, at de fleste støttesager drejer sig om driftsstøtte, der er uforenelig med fællesmarkedet. Kommissionen agter at fortsætte sine undersøgelser og fornyede undersøgelser af eksisterende fiskale ordninger, men den finder, at dette arbejde skal ske sideløbende med aktioner, der tager sigte på at styrke kendskabet til reglerne om fiskal støtte, både på medlemsstats- og virksomhedsniveau. Med dette for øje vil Kommissionen fortsætte sin indsats med hensyn til orientering om og offentliggørelse af reglerne på statsstøtteområdet.

⁵¹ Eksempelvis kan nævnes statsstøttesagen N 179/2002, hvor Frankrig ydede støtte i form af en nedsat punktafgiftssats på "traditionel" rom fremstillet i de oversøiske departementer, og statsstøttesagen N 804/2001, hvor der blev indført en reduceret punktafgiftssats på biodiesel i Det Forenede Kongerige.

78. På nuværende tidspunkt ser det ud til, at meddelelsen har været et hensigtsmæssigt instrument i forbindelse med analysen af fiskale støtteforanstaltninger, og at der ikke er behov for at revidere denne i den nærmeste fremtid. Dette gælder så meget mere, som den retspraksis, der har været grundlaget for meddelelsen, i alt væsentligt ikke har ændret sig siden 1998, hvad fiskale støtteforanstaltninger angår. Da meddelelsen ikke desto mindre er et dokument af generel karakter, kan det i sagens natur ikke dække alle tilfælde, der måtte blive bragt til Kommissionens kendskab. Følgelig kan Kommissionen i lyset af udviklingen i Domstolens og Førsteinstansrettens retspraksis og sin egen beslutningspraksis blive foranlediget til at komplettere og præcisere visse aspekter af meddelelsen. Med hensyn til fiskale statsstøtteforanstaltningers forenelighed skal Kommissionen understrege, at den form, fiskal eller andet, hvorunder en støtte ydes, ikke kan få indflydelse på undersøgelsen af foreneligheden. Kommissionen agter således ikke at opstille specifikke forenelighedskriterier for statsstøtte, der udbetales i form af fiskal støtte.
79. Hvad angår bekæmpelsen af skadelige fiskale foranstaltninger har Kommissionens parallelle indsats med hensyn til kontrol med statsstøtteforanstaltninger i et vist omfang kunnet virke fremmende for enigheden om adfærdskodeksen. Kommissionens indsats med hensyn til fiskale støtteforanstaltninger skal imidlertid ikke kun være begrænset til foranstaltninger, der omfattes af Rådets adfærdskodeks om erhvervsbeskatning. Således vil Kommissionen, efter den enighed der blev opnået den 3. juni 2003, fortsætte sine undersøgelser af fiskale støtteforanstaltninger og prioritere dem, der har en betydelig økonomisk indvirkning og særdeles negative virkninger på konkurrencen og samhandelen.
80. Endelig har den aktuelle meddelelse, når det drejer sig om den indirekte beskatning, kunnet tjene som grundlag for Kommissionens indsats i visse tilfælde, især når der er tale om princippet om, at foranstaltninger kan begrundes med systemets karakter og generelle opbygning, men den dækker ikke alle aspekter af den indirekte beskatning. Kommissionen finder, at der må indledes en drøftelse af behovet for en tydeliggørelse og kodificering på dette område.