

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Maria Rehbinder

Skattelagstiftningen och EU:s konkurrensregler – när är skattestöd förenliga med den gemensamma marknaden?

EU:s kontroll av statsstöd

Inledning

EU-lagstiftningen har blivit en allt viktigare faktor i medlemsstaternas skattepolitik. Kraven på ett gott skattesystem gäller framförallt systemets ekonomiska verkningar, skattebördans fördelning och beskattningens fiskala effekter. Medlemsstaterna i den Europeiska Unionen bör dessutom beakta att skattesystemet uppfyller de krav som gemenskapsrätten uppställer.¹

Lagstiftarens handlingsfrihet på den indirekta beskattningens område begränsas framförallt av sekundär EU-lagstiftning. Sådan lagstiftning är relativt begränsad på den direkta beskattningens område. Men grundfördragets generella begränsningar beaktas, i synnerhet the ”fyra friheterna” och statsstödsreglerna.

EU-domstolens avgöranden i ett antal uppmärksammade fall har understrukit vikten av att de grundläggande friheterna i EU-fördraget respekteras vid utformningen av företags- och kapitalbeskattningen. Domstolens rättspraxis har bland annat resulterat i en omvärdering av dividendbeskattningen och viktiga aspekter av koncernbeskattningen.

Reglerna om godtagbara statsstöd uppställer därtill begränsningar för skattelagstiftaren. I denna artikel ges en översikt av teori och praxis på detta område. EU:s statsstödsregler har under de senaste åren framförallt haft betydelse för utformningen av speciella skatteregler som gynnar holding-, finans- eller liknande bolag.

Kommissionen antog år 1998 ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (Meddelandet 1998)². Detta meddelande var en följd av åtagandet som kommissionen gjorde när rådet i december 1997 antog en uppförandekod för företagsbeskattningen. Syftet med uppförandekoden är att samordna medlemsstaternas åtgärder för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Meddelandet 1998 har varit vägledande för kommissionens bedömning av ett antal skatteåtgärder som har granskats i början av 2000-talet. Kommissionen publicerade år 2004 en rapport (Rapporten 2004) om genomförandet av Meddelandet 1998.³

¹ Professor Tikka har i flera sammanhang diskuterat kriterierna för ett gott skattesystem. Se Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista, Judex, Helsinki 1972 och Tikka, Kari S.: Veropolitiikka, Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1990.

² EGT C 384, 10.12.1998, s. 3 ff.

³ Rapport om genomförandet av kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. Bryssel 9.2.2004 C(2004)434 .

Statsstödsreglerna aktualiseras också på den indirekta beskattningens område. Flera prejudikat som klargjort tolkningen av fiskala statsstöd har gällt indirekta skatter.⁴ I synnerhet undantag på energibeskattningsområdet har aktualiserats i kommissionens praxis. Behovet av klarhet och förutsebarhet vid tolkningen av statsstödsreglerna var ett central tema vid förhandlingarna om energiskattedirektivet⁵.

Statsstödsreglerna inom ramen för konkurrenspolitiken

Alltsedan Romfördraget har kontroll av statliga stöd ingått som en del av EU:s konkurrenspolitik. EU:s konkurrensregler inkluderar begränsningar angående restriktiva avtal mellan företag (artikel 81); missbruk av företags dominerande ställning på marknaden (artikel 82) och kontroll av fusioner mellan företag. Reglerna om statsstöd (artikel 87) ingår i det kapitel i EU-fördraget som innehåller reglerna om konkurrens och inom kommissionen hör kontrollen av statsstöd till konkurrensdirektoratets ansvarsområde.

Kontrollen av statsstöd syftar till att upprätthålla lika konkurrensvillkor för alla företag som är verksamma på EU:s inre marknad, oavsett i vilken medlemsstat de är etablerade. I princip baserar sig systemet på att varje stöd som en medlemsstat avser att bevilja först måste godkännas av kommissionen. Numera undantas vissa stöd som klart uppfyller kraven för godtagbara stöd från skyldigheten att anmäla stödet och erhålla kommissionens godkännande.

EU:s konkurrensregler är unika ur internationell synvinkel. WTO:s regler inkluderar förbud av statliga subventioner, som i många avseenden påminner om EU:s regler. Den internationella kontrollen av statsstöd inom ramen för WTO har dock inte varit speciellt strikt. Relativt få konkreta fall gällande förbjudna statsstöd har aktualiserats (ur EU:s synvinkel intressant var tvisten med Korea om stöd till varvsindustrin). Unikt för EU är den roll kommissionen spelar vid övervakningen av statsstöd och skyldigheten att informera kommissionen om statsstöd innan stöd beviljas.

Enligt artikel 87,1 i EG-fördraget är *stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.*

Enligt 87, 2 och 3 medges uttryckligen undantag från förbudet mot statligt stöd när de stöd som medlemsstaterna avser att ge kan leda till positiva effekter för hela EU. Statligt stöd kan anses vara förenliga med fördraget om det uppfyller tydligt fastställda *mål av gemensamt intresse* och *inte snedvrider konkurrensen* och handeln på den gemensamma marknaden i sådan omfattning att det motverkar det gemensamma intresset.⁶ Ändamål av gemensamt intresse

⁴ Se t.ex. EG-domstolens avgörande av den 8 november 2001 i mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline e.a.* och Förstärktinstansens dom den 13 september 2006 i mål T-210/02 *British Aggregates Association e.a.*

⁵ Se Boeshertz, *EC Tax Review* 2004.

⁶ De allmänna reglerna för statligt stöd gäller i princip inom alla sektorer, men vissa sektorer har dock mycket specifika regler. På grund av de särskilda förhållanden som gäller för jordbruk, fiske, kolproduktion och transport gäller särskilda regler. Målen i Euratomfördraget bör också beaktas vid stöd som berör fördragets tillämpningsområde.

som kan främjas med stöd är regional utveckling, miljö samt forskning, utbildning och innovation.

Stödets form oväsentligt för att bedöma godtagbarheten

Vid tillämpningen av gemenskapsreglerna om statligt stöd är det i princip oväsentligt om en subvention har skattemässig karaktär. Statsstödsreglerna är tillämpliga på stöd ”av vilket slag det än är” inkluderande stöd som ges genom skatteåtgärder. Godtagbarheten av ett stöd beror på det ändamål som främjas genom stödet och dess effekt på konkurrensen, inte på den form stödet har. Ur denna synvinkel har kommissionen ingen speciell politik vad gäller skattestöd som är skild från politiken om stöd för regional utveckling, miljö etc.

Av det totala beloppet statsstöd som under senaste åren beviljats av EU:s medlemsstater ges en relativt stor andel i form av skattestöd. Enligt kommissionen senaste resultattavla för statsstöd (våren 2006) gavs i perioden 2003–2005 ca 40 procent av det totala EU-stödet till tjänste- och tillverkningssektorerna i form av skattesubventioner. Cirka 50 procent av statsstöd i denna period gavs i form av direkta subventioner. Skattestödets andel har i någon mån ökat jämfört med tidigare.⁷

Trots att godtagbarheten inte beror av den form stödet har ger skattestöd upphov till specifika frågeställningar på grund av att dessa stöd är mindre genomskinliga än direkta subventioner. Problematiken påminner om skattesubventionernas roll ur budgetpolitisk synvinkel, som var ett uppmärksammat tema i synnerhet under 80-talet. I många länder vidtogs åtgärder för att öka genomskinligheten av ”skatteutgifter” och inkludera sådana inom ramen för den allmänna budgetdisciplinen.

Det är viktigt att skilja mellan två frågor vid bedömningen av skattestöd:

Uppfyller skattesubventionen definitionen av statsstöd i EG-fördraget (faller åtgärden inom ramen för kommissionens kontroll)?

Är skattestödet godtagbart (förenligt med den gemensamma marknaden)?

Oklarhet kan för det första uppkomma om en skatteåtgärd överhuvudtaget bör definieras som statsstöd. För att avgöra om en åtgärd utgör statligt stöd måste man göra åtskillnad mellan en situation där stödet går till vissa företag eller viss produktion och en situation där åtgärden i fråga är avsedd att gynna hela ekonomin. I det sistnämnda fallet föreligger inget statligt stöd i den mening som avses i artikel 87,1. Distinktionen är inte alltid entydig. En åtgärd som är öppen för alla sektorer kan vara selektiv om den de facto gynnar specifika företag på grund av att en viss prövningsrätt i enskilda fall har givits de beviljande myndigheterna. Å andra sidan behöver det inte betyda att en åtgärd är selektiv för att vissa företag kan dra mer nytta än andra av den.

⁷ Se Resultattavlan för statligt stöd våren 2006. Jfr Resultattavlan för statligt stöd våren 2004. I perioden 2000–2002 representerade de direkta subventionerna nästan 60 procent och skattestöden mindre and 30 procent. Se också Resultattavlan hösten 2004 i vilken konstateras att i de 10 nya medlemsstaterna utgjorde garantier och skattebefrielser viktiga former av statstöd.

Det *exakta stödbeloppet* kan också vara svårt att bestämma. Reglerna om godtagbara statstöd anger ofta en maximigräns för stödets belopp som en procentuell andel av de totala kostnaderna för projektet ifråga. Stöd som varken är begränsade i tiden eller knutna till genomförandet av bestämda projekt (s.k. driftsstöd) kan endast godkännas i undantagsfall. Därför är det i regel nödvändigt att uppskatta stödets belopp för att bedöma om stödet är förenligt med den gemensamma marknaden (d.v.s. godtagbart).

Tolkningen av selektivitetskriteriet har utvecklats under årens lopp efter olika domar och kommissionsbeslut. Praxis efter publicerandet av Meddelandet 1998 har klargjort principerna på bolagsbeskattningens område. Det bör dock understrykas att kommissionens meddelande inte utgjorde någon ny politik för granskningen av skattestöd och förändrade inte i princip kommissionens praxis vid bedömningen av om en skatteåtgärd är förenlig med gemensamma marknaden. Definitionen av statstöd är ett objektiva begrepp som gäller tolkningen av artikel 87,1 i EG-fördraget. Kommissionen har ett större utrymme att självständigt utveckla politiken vad gäller de mål som anses förenliga med den gemensamma marknaden enligt 87,2 och 87,3.

Begreppet statsstöd

För att en åtgärd skall betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 87 måste den uppfylla fyra kriterier som gäller:

1. användning av statliga medel
2. inverkan på handeln mellan medlemsstater
3. gynnande av stödmottagaren
4. selektivitet, dvs. endast vissa företag gynnas.⁸

De fyra kriterierna i artikel 87 är kumulativa och alla kriterier måste vara uppfyllda för att en skatteåtgärd skall utgöra statsstöd. Selektivitetskriteriet är centralt ur principiell synvinkel. EU-fördragets utgångspunkt är att medlemsstaterna fritt kan utforma sina allmänna skatteregler till den del harmoniseringslagstiftning inte har införts. Statsstöds kontrollen är det instrument som syftar till att hindra snedvridningar av konkurrensen som resulterar från selektiva fördelar till företag.⁹

⁸ Rapporten 2004 som preciserar kriterierna på följande sätt I par. 7: Är det fråga om en selektiv fördel? Är det fråga om statliga medel? Påverkas handeln mellan medlemsstaterna? Är åtgärden motiverad av skattesystemets art? Se även Plender, R: Definition of State Aid, The Law of State Aid in the European Union, Oxford University Press 2004.

⁹ Harmoniseringslagstiftning bör utnyttjas om konkurrensen snedvrids genom allmänna åtgärder, t.ex. en mycket låg bolagsskattesats. Fördragets artikel 96 har inte haft någon praktisk betydelse för att hindra snedvridningar av konkurrensen mellan medlemsstaterna.

Kriterium 1: Användning av statliga medel

För det första förutsätter tillämpningen av EG:s regler om statsstöd att det är fråga om åtgärder som innebär att statliga medel används. Som ”statlig” sektor betraktas i detta sammanhang utöver den centrala förvaltningen och de underlydande organisationerna också samtliga myndigheter på regional och lokal nivå såsom landskap och kommuner. Men det måste vara fråga om en överföring av medel från den offentliga sektorn till ett företag. Om staten genom lagstiftning ingriper i ekonomin på ett sätt som omfördelar medel mellan privata företag är det inte fråga om statsstöd.¹⁰

Detta kriterium för statsstöd – användning av statliga medel – föranleder i regel inte några specifika problem vid bedömningen av skattestöd. Det är klart att en skattefördel innebär en förlust av statliga medel genom att staten avstår ifrån intäkter i form av skatt. Det är också klart att fördelen kan beviljas i lagstiftning och andra författningar eller genom skatteförvaltningens praxis.¹¹

Det har i vissa ärenden som granskats av kommissionen hävdats att kriteriet för statliga medel inte är uppfyllt på den grunden att skatteåtgärden inte lett till minskning av de totala skatteintäkterna för medlemsstaten ifråga på grund av att den lockat utländska företag till landet som inte annars varit skattskyldiga. Kommissionen har avvisat detta argument och understrukit att det är på stödmottagarnivån som kontrollen sker om kriteriet för statliga medel är uppfyllt.¹²

Det förutsätts därtill att staten kan tillskrivas åtgärden ifråga. Om en skattebefrielse givits genom tvingande EU-lagstiftning anses den därför inte utgöra statsstöd. Men detta undantag gäller endast om befrielsen klart följer av EU-lagstiftningen som inte ger medlemsstaten utrymme att utforma den nationella lagstiftningen enligt nationella målsättningar. Så är fallet sällan på beskattningens område. En fråga som däremot oftare kan aktualiseras för skattedirektiv är hur eventuella undantag som godtas (men inte påbjuds) i EU-lagstiftning påverkar bedömningen. Frågan berörs nedan när energibeskattningen diskuteras.

Kriterium 2: Inverkan på handeln mellan medlemsstaterna

För att kriteriet om statsstöd skall uppfyllas måste åtgärden i fråga ha inverknings på handeln mellan medlemsstaterna. I rättspraxis har detta kriterium getts en bred tolkning. Det är inte

¹⁰ Denna fråga aktualiserades i det uppmärksammade fallet *Preussen-Electra* där privata (statliga) företag hade givits en skyldighet att köpa produkter (energi) till ett pris som avvek från marknadspris.

¹¹ Kommissionen har, i linje med rättspraxis, understrukit att skatteförvaltningars skönsmässiga praxis kan ge upphov till åtgärder som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 87. Behandling av ekonomiska aktörer på skönsmässig grund kan leda till att tillämpningen av en allmän åtgärd i ett enskilt fall kan vara en selektiv åtgärd, särskilt om utrymmet för skönsmässig bedömning går utöver att helt enkelt förvalta skatteintäkter enligt objektiva kriterier. Av meddelandet 1998 framgår en kritisk inställning till förvaltningsbeslut som avviker från allmänt gällande skatteregler för att gynna vissa enskilda företag. Det betonas att dessa ger upphov till presumtion om statligt stöd och måste analyseras i detalj. Se meddelandet 1998 par. 21–22.

¹² Se Rapporten 2004 par. 18–20.

nödvändigt för kommissionen att bevisa att en åtgärd har en konkret effekt på handeln. Redan det faktum att stödet förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag inom ramen för handeln inom gemenskapen gör att det kan antas att handeln påverkas.

Kommissionen har ansett att detta kriterium alltid är uppfyllt om vissa eller alla stödmottagare är multinationella företag som är verksamma i konkurrensutsatta sektorer. Kommissionen har också betonat att förekomsten av jämförbara eller konkurrerande skatteregler i andra medlemsstater inte rättfärdigar skattestöd. Varje ordning skall bedömas mot bakgrund av skattesystemet i den berörda medlemsstaten.¹³

Det faktum att ett stöd är av relativt liten betydelse är i princip inte ett hinder för att handeln påverkas. Kommissionen har dock undantagit mycket små stödbelopp och dessa s.k. ”de minimis”-regler har nyligen reformerats.

Kriterium 3: Fördel

Det tredje kriteriet förutsätter att åtgärden ger mottagarna en fördel. I Meddelandet 1998 anges att en sådan fördel kan ges genom olika former av skattelättnader för företaget, t.ex.:

- minskning av beskattningsunderlaget (undantagsvis avdrag, extraordinära avskrivningar eller överavskrivningar, inskrivning av reserver i balansräkningen osv.),
- total eller partiell nedsättning av skattebeloppet (skattebefrielse, skattekredit osv.),
- uppskov med, avskrivning av eller till och med särskild omläggning av skatteskulden.¹⁴

Det är inte lagstiftarens avsikt som är avgörande utan de faktiska effekterna av en skatteåtgärd. Om mottagaren beviljats en fördel skall enligt rättspraxis bedömas utgående ifrån effekterna. Det bör i detta sammanhang understrykas att den som gynnas av en skatteåtgärd kan vara ett annat företag än den som direkt i formellt avseende omfattas av åtgärden. Man måste ta hänsyn till stödets faktiska effekter för att identifiera alla företag som får stöd.

För att avgöra om en skatteordning kan utgöra statligt stöd måste man undersöka om den leder till en lägre skatt än medlemsstatens normala beskattningsmetod.¹⁵ I praktiken kan det vara svårt att klart skilja bedömningen av om ett företag erhåller en fördel från bedömningen av om en skatteåtgärd är selektiv. Detta gäller t.ex. cost-plus metoder som diskuteras nedan i samband med selektivitetskriteriet.

Kriterium 4: Selektivitet

Det fjärde kriteriet förutsätter att åtgärden är av selektiv natur. Åtgärden måste vara specifik eller selektiv i det att den gynnar ”vissa företag eller viss produktion”. Detta betyder i princip att

¹³ Se Rapporten 2004 par. 21–24.

¹⁴ Se Meddelandet 1998 par. 9.

¹⁵ Se Rapporten, 2004 Ruta 1 och par. 8–17.

skaran av potentiella stödmottagare har begränsats t.ex. geografiskt, enligt sektor eller för vissa typer av företagsverksamhet.

Det är framförallt selektivitetskriteriet som berett svårigheter vid bedömningen av skatteåtgärder. Principen är klar: skatteåtgärder som är öppna för alla ekonomiska aktörer verksamma inom en medlemsstats territorium utgör allmänna åtgärder och inte statsstöd. Förutsättningen är att en åtgärd tillämpas utan åtskillnad för samtliga företag och all produktion. I praktiken kan det dock vara mycket svårt att bedöma om en skatteåtgärd har som effekt att gynna vissa företag.

I Meddelandet 1998 kommenteras gränsdragningen mellan allmänna åtgärder och stöd på följande sätt: Det faktum att vissa företag eller vissa sektorer drar mera nytta än andra av vissa av dessa skatteåtgärder leder inte nödvändigtvis till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området statligt stöd. De åtgärder som syftar till att lätta på beskattningen av arbete för samtliga företag har således förhållandevis större effekter för industrier som är mycket arbetskraftintensiva än för kapitalintensiva industrier, utan att de därför nödvändigtvis utgör statligt stöd. Skatteincitament till förmån för investeringar i miljö, forskning och utveckling eller utbildning gynnar på liknande sätt endast de företag som utför denna typ av investeringar men de utgör inte heller nödvändigtvis statligt stöd.¹⁶

Bedömningen kompliceras av att en åtgärds selektiva karaktär inte slutgiltigt avgör om åtgärden omfattas av statsstödskontrollen. Enligt rättspraxis kan en selektiv åtgärd vara motiverad ”av *systemets art eller funktion*”. Det är alltså nödvändigt att först fastställa vilken generell ordning som är tillämplig och om åtgärden är selektiv. Därefter måste det undersökas om undantag från eller avvikelser inom denna ordning är motiverade ”av skattesystemets art eller funktion”, dvs. om de är en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i den berörda medlemsstaten. Om så inte är fallet är det fråga om ett statligt stöd.

EG-domstolen har utformat denna precisering till selektivitetskriteriet redan under 1970-talet. Det är naturligt att medlemsstaterna ofta, för att motivera skatteundantag, åberopat denna praxis men tolkningen har varit relativt strikt. I Meddelandet 1998 nämns som exempel på skattesystemets logik bl.a. en progressiv skatteskala och det faktum att vinstskatt inte kan tas ut om det inte finns någon vinst. Det anses därför motiverat med hänsyn till skattesystemets art att företag som saknar vinstsyfte, såsom till exempel stiftelser och föreningar, särskilt undantas från vinstskatt om de i praktiken inte kan gå med vinst. I meddelandet konstateras också att det kan vara motiverat av skattesystemets art att kooperativ som delar ut sina vinster till sina medlemmar inte beskattas på kooperativnivå om skatten tas ut av medlemmarna. Därtill nämns som exempel på skattesystemets logik att varje företag antas betala skatt en enda gång.¹⁷

Såsom exempel på undantag vilka däremot är svåra att motivera med stöd av skattesystemets logik nämns i Meddelandet 1998 ”till exempel om företag som inte har säte i ett land behandlas mera förmånligt än företag som har säte i landet eller om skattefördelar beviljas

¹⁶ Meddelandet 1998 par. 14.

¹⁷ Se Meddelandet 1998 par. 24–25.

huvudkontor eller företag som tillhandahåller vissa tjänster (till exempel finansiella tjänster) inom en koncern.”¹⁸ Denna punkt antyder sambandet mellan Meddelandet 1998 och uppförandekoden.

Selektivitet i praxis

Geografiska aspekter på selektivitet: regional självständighet

Flera medlemsstater har regioner med en viss autonomi på beskattningens område som leder till att beskattningen för vissa delar av statens territorium skiljer sig från det generellt tillämpliga skattesystemet. En mycket omtvistad fråga har varit om alla sådana ordningar bör karaktäriseras som statsstöd trots att dessa kan ha en generell karaktär inom det regionalt självständiga territoriet ifråga.

En distinktion kan göras mellan tre situationer i vilka olika skattesatser kan gälla för delar av en medlemsstats territorium. För det första kan centralregeringen besluta att införa en lägre skattesats inom ett geografiskt område. För det andra kan alla lokala organ på samma nivå (t.ex. kommuner) ha befogenhet att fritt fastställa beskattningen på sitt område inom ramen för sin behörighet. I denna situation finns ingen generell referensram för hela det nationella territoriet; ”skatteautonomin” är symmetrisk. Slutligen kan ett speciellt regionalt eller lokalt organ som har en självständig ställning i förhållande till centralmakten besluta att tillämpa en lägre skattesats än den nationella skattesatsen. Det är i synnerhet den sistnämnda situationen som gett upphov till olika tolkningar.

Kommissionen klargjorde sin syn i ett beslut år 2003 som gällde skattesystemet på Azorerna. Åtgärden i form av nedsatt skatt på årets resultat hade genomförts av de regionala myndigheterna på Azorerna enligt den skatteautonomi som fastställs i den portugisiska grundlagen. Skattenedsättningen ansågs selektiv. Kommissionen ansåg att selektivitet måste i situationer av asymmetriskt differentierad beskattning bedömas mot bakgrunden av det nationella systemet som referensram.

Europadomstolen var enig med kommissionen om slutsatsen; att skattesystemet som införts på Azorerna var selektivt. Men domstolen delade inte kommissionens uppfattning om principerna för att bedöma regional selektivitet. Enligt domstolen kan den relevanta rättsliga ramen vid bedömningen av om en skatteåtgärd är selektiv vad gäller regioner med en viss skatteautonomi anses vara begränsad till det berörda geografiska området under vissa förutsättningar. Tre krav måste enligt domstolen uppfyllas:

- (1) *Beslutet har fattats av ett regionalt organ som konstitutionellt sett har en politisk och administrativ ställning som är skild från centralregeringens;*
- (2) *centralregeringen har inte haft möjlighet att direkt påverka innehållet i beslutet; och*
- (3) *de ekonomiska konsekvenserna av den sänkta skattesatsen kompenseras inte genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen.*

¹⁸ Se Meddelandet par. 26.

Det tredje kravet ansågs inte vara uppfyllt beträffande Azorerna.¹⁹

Europadomstolens beslut om Azorerna har klargjort en av de mest omtvistade frågorna vid tolkningen av selektivitetskriteriet. Avgörande är om det ”självständiga” regionala organet bär de politiska och ekonomiska konsekvenserna av den lägre beskattningen. I detta fall var det klart att Azorerna kunde erhålla en kompensation för minskningen av skatteintäkterna genom en central finansieringsmekanism.²⁰ I andra situationer kan det i praktiken vara svårt att bedöma om regionen ifråga indirekt blir kompenserad för minskningen av skatteintäkter.

Materiella aspekter – bolagsbeskattningen

Meddelandet 1998 indikeras att skattefördelar kan vara selektiva och riktade till tre typer av företag: (a) för vissa företagsformer, (b) vissa av företagens funktioner och (c) viss produktion.²¹ Det klassiska fallet av materiell selektivitet är en skattefördel för producerande företag i en sektor som är utsatt för intensiv internationell konkurrens, dvs. för en viss form av produktion. Under senare år har de skatteåtgärder som kommissionen granskat typiskt varit avsedda att locka eller hålla kvar finans- eller holdingbolag inom internationella koncerner, dvs. närmast selektivitet för vissa av företagens funktioner.

För att rikta en skattefördel till denna typ av bolag kan olika typer av kriterier utnyttjas, vilka ”formellt” är tillämpliga på alla bolag i en viss medlemsstat. I Rapporten 2004 nämns två typer av kriterier som kan utnyttjas för att rikta fördelar till internationella bolag: tröskelvärden för omsättningen och krav på etablering i ett visst antal främmande länder. Kommissionen har också ansett att en skattefördel till captivebolag (dvs. försäkringsbolag inom ramen för en koncern) var selektiv, ”eftersom den förutsatte att företaget hade en viss ekonomisk styrka för att kunna ta del av skattefördelen”.

Cost-plus metoder

I rapporten 2004 redogör kommissionen för sin syn på cost-plus metoden som beskattningsmetod för vissa koncernföretag på basen av sju sådana ordningar som kommissionen granskat. Dessa fall behandlas i rapporten i samband med bedömningen av om åtgärden ifråga innebär en fördel (inte direkt som en fråga om materiell selektivitet).

Kommissionen betonar att cost-plus metoden i sig inte omfattas av artikel 87,1 i EG-fördraget, men den kan 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. Särskilt betonas att alla typer av kostnader i princip bör inkluderas i beskattningsunderlaget. ”Om man utesluter vissa kostnader medför detta i regel en fördel för de berörda företagen.”²²

¹⁹ Se domen 6 september 2006 (C-88/03).

²⁰ Domstolen granskade också, efter att ha dragit slutsatsen att åtgärden var selektiv, huruvida den regionala beskattningen på Azorerna kunde anses vara berättigad med hänsyn till det portugisiska skattesystemets art och struktur men ansåg det inte bevisat att de berörda åtgärderna var berättigade ur denna synvinkel.

²¹ Meddelandet 1998 par. 20.

²² Rapporten 2004 par. 11.

I vissa av de fall som granskats av kommissionen har fördelen varit förknippad med vinstmarginalen och kommissionen har betonat att vinstmarginalen inte kan fastställas godtyckligt. I rapporten nämns att skattemyndigheternas i ett fall som granskats konsekvent tillämpat den lägsta procentsatsen som angivits i lagstiftningen, utan att kontrollera om denna avspeglade marknadsvillkoren för de berörda tjänsterna. Kommissionen kritiserar också ordningar som fastställer ett tak på vinstpålägget.

Metoder för att undvika dubbelbeskattning

I Rapporten 2004 berörs också selektivitet förknippat med metoder för att undvika dubbelbeskattning. I rapporten redogörs för en irländsk ordning, där man undantog vissa kategorier av intäkter i utlandet från beskattning, om dessa fördes hem till Irland och investerades för att skapa eller rädda arbetstillfällen där. Ordningen avvek från den sedvanliga metoden att undvika dubbelbeskattning, nämligen skattecredit, som inte får leda till avdrag överstigande den nationella skatt som normalt skall betalas för samma intäkter. Kommissionen ansåg att denna ordning kunde ge de berörda företagen en skattefördel (om skatten i utlandet är lägre än skatten på inkomsten i Irland).

Materiella aspekter – indirekta skatter

På den indirekta beskattningens område kan man skilja mellan områden där EU-lagstiftning existerar och områden utan harmonisering. Ovan har hänvisats till att skattebefrielser som godtas i EU-lagstiftning inte automatiskt innebär att statsstödsreglerna saknar tillämpning. Men vid bedömningen av skattesystemets art och struktur kan den harmoniserade lagstiftningen ges betydelse.

Som ett exempel på bedömningen av skattesystemets art och struktur på ett område där EG-lagstiftning införts är undantaget i *energiskattedirektivet* för energi som används i metallurgiska industriprocesser. Energiskattedirektivets syfte är att beskatta energi som används för uppvärmning eller transport. Energi som används för andra syften (som råmaterial vid framställning av andra material) eller i flera syften kan ur denna synvinkel beviljas undantag på grund av att ett sådant undantag motsvarar systemets art och struktur.²³

Förstarättsinstansen har nyligen i ett beslut granskat undantag vid utformningen av tillämpningsområdet för en brittisk *punktskatt på naturlig ballast* (aggregates). Ballast är material som används i byggnadssektorn och lagstiftningens miljöändamål var att minska utvinningen av naturlig ballast. Efter att ha redogjort för selektivitetskriteriet hänvisar förstarättsinstansen till nödvändigheten att pröva om skillnaden i behandling mellan företag kan hänföras till det allmänna systemets karaktär eller systematik, framförallt de miljöhänsyn som skatten avsåg att tillvarata.

²³ Se Boeshertz, EC Tax Review 2004.

Förstarättsinstansen konstaterade att på gemenskapsrättens nuvarande stadium har medlemsstaterna kvar sin behörighet på det miljöpolitiska området när harmonisering saknas att införa sektoriella miljöskatter för att uppnå vissa miljöändamål samt att fastställa sina prioriteter i fråga om miljöskydd. I enlighet härmed var det möjligt att bestämma vilka varor eller tjänster som skulle beläggas med miljöskatt. ”Enbart den omständigheten att en miljöskatt utgör en punktåtgärd som avser särskilda varor eller tjänster och inte kan hänföras till ett allmänt skattesystem som är tillämpligt på alla liknande verksamheter som har en jämförbar inverkan på miljön innebär följaktligen i princip inte att de liknande verksamheter som inte omfattas av miljöskatten skall anses åtnjuta en selektiv förmån.” Rätten ansåg att undantaget från beskattning för vissa naturliga material som används som ballast inte var oförenlig med de angivna miljömålen och skäligen kunde anses motiverad med hänsyn till AGL:s karaktär och systematik.

Godtagbara statsstöd

En skatteåtgärd som utgör ett stöd som omfattas av artikel 87 kan liksom andra typer av stöd omfattas av något av de undantag från principen om att statligt stöd är oförenligt med den gemensamma marknaden. Ovan har hänvisats till att det i regel är nödvändigt att uppskatta stödets belopp för att bedöma godtagbarheten. Om ett skattemässigt stöd beviljas i syfte att ge företagen incitament att engagera sig i vissa bestämda projekt av gemenskapsintresse och om stödnivån är begränsad i förhållande till kostnaderna för genomförandet av projektet, skiljer sig skattestöd inte från ett bidrag och kan behandlas på samma sätt som ett sådant.

Ofta har emellertid bestämmelser om skattelättnader en fortlöpande karaktär, dvs. de utgör ”driftsstöd”. Driftsstöd är i princip förbjudet eftersom de inte ger incitament till att förverkliga specifika projekt. Kommissionen kan dock godkänna driftsstöd i undantagsfall och på vissa villkor. Detta har varit fallet framförallt i ekonomiskt eftersatta regioner. Ett område av växande betydelse där driftsstöd kan spela en viktig roll är stöd för miljösyften (t.ex. vissa energiformer).

I Meddelande 1998 angavs viktiga riktlinjer för bedömningen av framförallt regionala driftsstöd. Enligt meddelandet måste man vid granskningen av om ett skattemässigt stöd är förenligt med den gemensamma marknaden bland annat beakta de effekter av sådant stöd som kommer att framkomma vid tillämpning av uppförandekoden. Det betonas, att statliga stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i bestämda regioner måste vara ”proportionerliga och ändamålsenliga för det avsedda målet”. Kriterierna för granskningen av stöd för regionala ändamål gör det möjligt att vid granskningen av skattemässigt stöd beakta andra eventuella effekter av dessa stöd, särskilt de effekter som kommer att framkomma vid tillämpning av uppförandekoden. För att kommissionen skall bevilja ett undantag med stöd av regionala kriterier måste den i synnerhet försäkra sig om följande:

- Att åtgärderna i fråga bidrar till den regionala utvecklingen och har samband med verksamheter som har lokala effekter. Att etablera ”off-shore”-verksamheter bidrar normalt inte på ett tillfredsställande sätt till att främja den lokala ekonomin, eftersom sådana verksamheter har svaga externa effekter på denna ekonomi.
- Att åtgärderna har samband med reella regionala handikapp. Man kan fråga sig om det finns reella regionala handikapp för verksamheter vars merkostnader har liten betydelse, som till exempel merkostnaderna för transport för finansiella verksamheter som främjar skatteflykt.
- Att åtgärderna undersöks i ett gemenskapssammanhang. Kommissionen måste därvid ta hänsyn till de negativa effekter som åtgärderna kan ha för de övriga medlemsstaterna.²⁴

Det kan påpekas att definitionen av driftsstöd inte utesluter skattestöd i form av bolagsskattefrihet för en viss tid eftersom maximibeloppet för ett sådant stöd i princip kan uppskattas. I flera av de ”nya medlemsländerna” som anslutit sig år 2005 beviljades denna typ av regionalstöd till företag som investerade i produktionsanläggningar i dessa länder innan utvidgningen. ”Kandidatländerna” var skyldiga att följa EU:s regler om godtagbara statsstöd flera år innan utvidgningen. Vid medlemsförhandlingarna lades stor vikt vid att statsstödsreglerna tillämpades korrekt.

Reform av statsstödspolitiken

Inom ramen för *Lissabonstrategin* har kommissionen presenterat ett genomgripande reformpaket av politiken för statsstöd. Reformen syftar till:

- ett mindre, men bättre riktat statligt stöd
- ett mera ekonomiskt angreppssätt vid bedömningen av godtagbara stöd
- effektivare förfaranden, bättre tillämpning, högre förutsägbarhet och ökad öppenhet, samt
- ett delat ansvar mellan kommissionen och medlemsstaterna.

Prioriteringen av kunskap och innovation är klar i reformpaketet. Tidigare riktlinjer och meddelanden beträffande statligt stöd har granskats och nya regler om stöd till innovation har införts. Reformen omfattar också *gemenskapsriktlinjerna för regionalstöd* och de *sektorövergripande rambestämmelserna för regionalstöd till stora investeringsprojekt*.

För att garantera bättre styrformer och göra det lättare att bevilja stöd som utan tvekan är förenligt med fördraget har kommissionen antagit en *förordning om ett allmänt gruppundantag* för vissa typer av stöd som inte behöver anmälas till kommissionen. Inom ramen för det allmänna gruppundantaget *förenklas och konsolideras* de nuvarande gruppundantagen (utbildning, små och medelstora företag och sysselsättning) och *flera undantag införs*, särskilt när det

²⁴ Se Meddelandet 1998 par. 33.

gäller stöd till små och medelstora företag och till forskning och utveckling. Ovan har nämnts att det tröskelvärde under vilket medlemsstaterna får bevilja *stöd av mindre betydelse* utan några ytterligare särskilda krav har höjts.

I den sista reformetappen har kommissionen för avsikt att se över återstående riktlinjer och meddelanden, så att samma principer tillämpas enhetligt och överallt i alla instrument för statligt stöd. I samband med detta aktualiseras en översyn av Meddelandet 1998, bl.a. för att undersöka om det bör utvidgas till att även omfatta indirekt beskattning.

* * *

Tax law and EU Competition rules – can fiscal aid be compatible with the Common Market?

Tax policy in the EU Member States must respect the general provisions of the EC Treaty, including the provisions on state aid, which form a part of the chapter entitled “Rules on competition”. Indeed, state aid control has always been an important element of European competition law, complementing the instruments of antitrust and merger control. Any aid that a Member State intends to put into place must in principle be notified to the European Commission in advance. This general notification obligation is moderated by exceptions for small aid amounts and block exemptions for certain types of aid.

No specific Treaty provisions or secondary legislation apply to fiscal aid. Article 87 EC defines state aid as *any aid* granted by a Member State or through Member State resources in *any form whatsoever* which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods. Fiscal aid has nevertheless certain features that give rise to specific issues in applying the state aid rules. Such issues have arisen notably in the interpretation of the selectivity criterion, which is one of the criteria that define a measure as state aid.

The author discusses the four key criteria for a measure to be considered as state aid: (1) State resources; (2) effect on trade; (3) advantage and (4) selectivity. The focus is on the relevant issues that have arisen in the assessment of fiscal measures. The author highlights Commission practice in recent years and refers to the Commission notice on state aid and business taxation adopted in 1998, which remains a key document in explaining Commission practice in this field. The application of the notice has been reviewed in a report from 2004. The notice on state aid and business taxation was adopted mainly so as to clarify the role of state aid control in relation to the Code of Good Conduct on Business Taxation. The Code, which is a very specific “soft law instrument”, aims at tackling harmful tax competition.

In assessing a fiscal measure from a state aid point of view it must first be established that the measure constitutes state aid. Such measures may be compatible and approved by the Commission according to the general state aid rules. The author indicates some specific issues for the compatibility assessment that are linked to the fact that fiscal aid often takes the form of operating aid. It concludes by briefly outlining the objectives of the State Aid Action Plan, the major reform of EU state aid rules currently being implemented.

Maria Rehbinder

LL.D., DE; Head of Unit, European Commission