

KOMMISSIONENS BESLUTNING

af 24. juni 2003

om den belgiske støtteordning, som gennemføres i form af en særlig skatteordning gældende for US Foreign Sales Corporations

(meddelt under nummer K(2003) 1868)

(Kun den franske og den nederlandske udgave er autentiske)

(EØS-relevant tekst)

(2004/77/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 88, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger i overensstemmelse med disse artikler ⁽¹⁾, og

ud fra følgende betragtninger:

(2) På denne baggrund bad Kommissionen ved brev D/51238 af 23. marts 2001 de belgiske myndigheder om at fremsende oplysninger om skatteordningen for amerikanske salgsselskaber (US Foreign Sales Corporations) (herefter benævnt »FSC«) i Belgien. Belgien svarede ved brev af 18. maj 2001 (A/34107).

(3) Ved brev af 12. april 2002 (SG 2002 D/229352) meddelte Kommissionen Belgien sin beslutning om at indlede proceduren i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 88, stk. 2, vedrørende den særlige belgiske skatteordning for FSC. Belgien fremsatte sine bemærkninger ved brev af 27. maj 2002 (A/33959).

(4) Kommissionens beslutning om at indlede en formel undersøgelsesprocedure og opfordringen til interesserede parter om at fremsætte deres bemærkninger blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽⁴⁾. Kommissionen har ikke modtaget nogen bemærkninger.

I. SAGSFORLØB

(1) I 1997 vedtog Økofin-Rådet en adfærdskodeks for beskatning af virksomheder ⁽²⁾ for at bringe skadelig praksis på området til ophør. Der blev senere nedsat en gruppe, der fik til opgave at vurdere de skatteordninger, der udspringer af denne kodeks. Som følge af forpligtelsen i henhold til denne kodeks offentliggjorde Kommissionen i 1998 en meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder ⁽³⁾ (herefter benævnt »Kommissionens meddelelse«), hvori den gjorde opmærksom på sin faste hensigt om at anvende disse regler stringent og under overholdelse af princippet om ligebehandling. Inden for denne ramme har Kommissionen indledt en første undersøgelse eller en ny undersøgelse af de enkelte gældende skatteordninger i medlemsstaterne baseret på principperne i meddelelsen.

⁽¹⁾ EFT C 30 af 8.2.2003, s. 21.

⁽²⁾ EFT C 2 af 6.1.1998, s. 1.

⁽³⁾ EFT L 384 af 10.12.1998, s. 3.

II. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

Den amerikanske FSC-ordning

(5) Det er nødvendigt med en kort beskrivelse af den amerikanske FSC-ordning for at forstå, hvordan den særlige belgiske skatteordning for FSC fungerer.

(6) Som baggrund for problemet gøres der opmærksom på, at Verdenshandelsorganisationen (WTO) i en række afgørelser (rulings) har fastslået, at lovgivningen om FSC gav amerikanske eksportvirksomheder ulovlige skattefordele. Organisationen skønnede nærmere bestemt, at

⁽⁴⁾ Se fodnote 1.

skattefordelen udgjorde en ulovlig eksportstøtte i henhold til artikel 3 i aftalen om subsidier og udligningsforanstaltninger (i det følgende betegnet »ASCM«), og den er derfor fjernet fra den amerikanske skattelovgivning.

- (7) I henhold til den amerikanske ordning er et FSC et udenlandsk selskab — normalt et 100 % ejet datterselskab af et amerikansk selskab — som ønsker at blive behandlet i overensstemmelse med FSC-ordningen i henhold til Section 921-927 i Internal Revenue Code fra 1986 (i det følgende betegnet »IRC 1986«). Den del af FSC's indtægter, der stammer fra eksport af varer fremstillet i USA, fritages for beskatning, selv om den normalt er skattepligtig i henhold til den amerikanske skattelovgivning. Navnlig i henhold til Section 882(a) i IRC 1986 vil denne indtægt være skattepligtig som indtægt i et udenlandsk selskab, der i praksis er knyttet til en aktivitet, der udøves i USA («income of a foreign corporation effectively connected with a trade or business carried on in the US»). Men i henhold til den amerikanske ordning for FSC er denne indtægt ikke skattepligtig i USA, fordi den ikke anses for i praksis at være knyttet til en amerikansk aktivitet. Gennem denne ordning ændres også de sædvanlige regler for koncernafregningspriser i henhold til Section 482 i IRC 1986, idet en betydelig del af indkomsten hos et amerikansk moderselskab, der handler med sit FSC, kunstigt tillægges det pågældende FSC. Resultatet er, at såvel det pågældende FSC og det amerikanske moderselskab fritages for den amerikanske selskabsskat, som selskaber, der udøver en aktivitet («trade or business») i USA, normalt er underlagt.

- (8) For at fuldstændiggøre beskrivelsen af de relevante bestemmelser i den amerikanske FSC-ordning gøres der opmærksom på, at et amerikansk selskab, der ejer aktierne i et FSC, har fuld fradragetsret for aktieudbytte fra et FSC («dividends-received deduction») i stedet for den normale skattegodtgørelse i henhold til amerikansk lov («indirect foreign-tax-credit»). Et amerikansk selskab, der er aktionær i et FSC, betaler således ikke amerikansk skat af den ikke skattepligtige del af den udenlandske indkomst, mens den skattepligtige del beskattes en enkelt gang (enten hos FSC'et eller hos aktionæren) i stedet for at blive beskattet to gange i henhold til de almindelige amerikanske bestemmelser ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ I henhold til den amerikanske FSC-ordning medregnes den del af et FSC's indkomst, der stammer fra aktiviteter i udlandet («foreign trade income»), endvidere ikke i indkomsten hos det amerikanske selskab, der kontrollerer det pågældende FSC, mens indkomsten ellers betragtes som skattepligtig i medfør af Subpart F af IRC 1986. Nærmere betegnet vil ovennævnte indkomst i henhold til Section 954 (d)-(e) i IRC 1986 normalt blive betragtet som en indkomst i form af et formodet aktieudbytte hos det amerikanske selskab, der kontrollerer FSC'et, og som beskattes som udenlandsk indkomst («foreign base company income») hos et afhængigt udenlandsk selskab (CFC).

- (9) Eftersom den ikke skattepligtige indtægt under den amerikanske FSC-ordning udelukkende var indtægt fra en udenlandsk aktivitet («foreign trade income») i forbindelse med eksport af amerikanske varer, fandt et »panel« under WTO sidst i 1999, at den udgjorde en »ulovlig« importstøtte, som navnlig var i strid med artikel 3 i ASCM. I februar 2000 afgav WTO's »appellate body« en endelig udtalelse, ifølge hvilken den amerikanske lovgivning vedrørende FSC var i modstrid med USA's forpligtelser inden for rammerne af WTO. Efter internationalt pres og for at overholde sin pligt til at gennemføre WTO's beslutning ophævede den amerikanske Kongres FSC-ordningen den 30. september 2000 ⁽⁶⁾.

- (10) Efter ophævelsen af lovgivningen om FSC den 30. september 2000 har ingen selskaber kunnet påberåbe sig status som FSC. For FSC, der var oprettet pr. denne dato, gælder FSC-ordningen fortsat udelukkende for transaktioner gennemført før 2002 inden for virksomhedens normale aktiviteter. Eksisterende FSC kan imidlertid fortsat påberåbe sig ordningens fordele i forbindelse med transaktioner, der fortsætter efter 1. januar 2002 i forbindelse med gennemførelsen af bindende aftaler indgået mellem de pågældende FSC og uafhængige tredjemænd, som var gældende pr. 30. september 2000, og som fortsat gælder. Det er således først, når disse aftaler udløber, at anvendelsen af FSC-ordningen endeligt ophører.

Den belgiske FSC-ordning

- (11) I henhold til den amerikanske FSC-ordning skal et FSC have hjemsted eller have et kontor i et andet land, der har indgået beskatningsaftale om udveksling af oplysninger med USA, således som det er tilfældet for Belgien ⁽⁷⁾, hvor FSC'et skal føre løbende regnskab. Stadig ifølge amerikansk lovgivning fritages en del af FSC'ets eller dets amerikanske moderselskabs udenlandske indkomst kun for beskatning, hvis visse økonomiske processer foregår uden for USA. Med henblik på at indføre en juridisk ramme for FSC's aktiviteter i Belgien udstedte de belgiske skattemyndigheder i december 1984, året før den amerikanske FSC-ordning trådte i kraft, et cirkulære, der blev fulgt af skattemyndighederne, vedrørende en særlig

⁽⁶⁾ US Pub. L. No. 106-519 (2000). Ordningen, der erstattede FSC-ordningen, Extraterritorial Income Act, blev senere kendt uforenelig med WTO's regler af WTO's »panel« og »appellate body«.

⁽⁷⁾ Jf. navnlig artikel 26 i konventionen om indkomstbeskatning mellem USA og Belgien, underskrevet i Bruxelles den 9. juli 1970, vedrørende bestemmelser om udveksling af oplysninger.

skatteordning for FSC's aktiviteter i Belgien (i det følgende benævnt »ordningen«).

- (12) Ifølge national lovgivning og aftaleretten i Belgien ⁽⁸⁾ beskattes et belgisk datterselskab i Belgien af sin indkomst på verdensplan, og et udenlandsk selskab med fast forretningssted i Belgien beskattes ligeledes udelukkende af den indkomst, der er optjent i Belgien. Som en undtagelse fra ovennævnte regel fastsættes det skattepligtige resultat for et belgisk FSC eller et FCS med fast forretningssted i Belgien i henhold til en særlig metode med betegnelsen »cost-plus« (forhøjet videresalgspris), hvor man anvender en overskudsmargen på 8 % for visse af det pågældende FSC's eller driftstedes udgifter. Et belgisk FSC eller FSC's faste forretningssted i Belgien eller dets amerikanske moderselskab kan indgive en anmodning om individuel afgørelse til de belgiske skattemyndigheder med henblik på at få det skattepligtige overskud hos den belgiske enhed fastsat i henhold til denne særlige »cost-plus«-metode. Denne indirekte metode til fastsættelse af det skattepligtige overskud for transaktioner mellem visse skattepligtige enheder og associerede enheder inden for samme koncern har til formål at sikre en korrekt beregning af overskuddet for de enkelte enheder gennem anvendelse af princippet om fuld konkurrence (»arm's length standard«). Dette princip er en international standard, som OECD-landene er blevet enige om at benytte til beregning af de skattepligtige overskud for virksomheder, hvis forretningsaktiviteter er sammenhørende.
- (13) Mange bestemmelser i den belgiske skattelovgivning, som vedrører potentielt uberettigede transaktioner, følger princippet om fuld konkurrence. De bilaterale beskatningskonventioner, som Belgien har indgået med andre lande, følger ligeledes principperne i artikel 9 i OECD's standardkonvention om indkomst og formue med hensyn til skattemyndighedernes ret til at foretage en justering af tildelingen af overskud, når transaktioner mellem associerede selskaber er gennemført på andre betingelser end dem, der ville have været gældende mellem uafhængige selskaber. Det er således nødvendigt med en kort beskrivelse af princippet om fuld konkurrence for at forstå, hvordan den belgiske skatteordning for FSC fungerer.
- (14) Når der gennemføres internationale transaktioner mellem associerede selskaber, har OECD's medlemslande aftalt, at med hensyn til selskabsbeskatning kan disse virksomheders overskud justeres i overensstemmelse med princippet om fuld konkurrence, således som dette fremgår af artikel 9 i OECD's standardkonvention om beskatning. »Cost-plus«-metoden er en af de metoder til beregning af koncernafregningspriser, som anbefales af

OECD med henblik på indirekte fastsættelse af prisen i fuld konkurrence for en international transaktion mellem associerede selskaber, der opererer inden for samme koncern, på visse betingelser. Når associerede selskaber handler med hinanden, kan deres erhvervs-mæssige forbindelser være påvirket af, at virksomhederne kan forsøge at manipulere med fastsættelsen af deres overskud af beskatningsmæssige årsager. På den anden side kan skattemyndighederne i de forskellige lande, der udøver deres beskatningsret, undlade at give tilladelse til fradrag af visse omkostninger i selskabsbeskatningen eller justere overskud fra disse internationale transaktioner mellem associerede selskaber, idet der således opstår tilfælde af dobbeltbeskatning.

- (15) Til forskel fra andre anbefalede metoder til fastsættelse af koncernafregningspriser, hvor prisen fastsættes direkte i fuld konkurrence med henvisning til priser, der benyttes til sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige virksomheder (ikke kontrollerede transaktioner), fastsættes prisen ved »cost-plus«-metoden i fuld konkurrence for en transaktion mellem to associerede selskaber (kontrolleret transaktion) med henvisning til de udgifter, som afholdes af leverandøren af varerne eller tjenesteudbyderen; ved »cost-plus«-metoden forhøjes disse udgifter med en fortjeneste, der beregnes i forhold til den sædvanlige overskudsmargen hos leverandører eller udbydere i tilsvarende ikke kontrollerede transaktioner. Denne indirekte fastsættelse af overskuddet sker under hensyntagen til de funktioner, som den pågældende leverandør eller tjenesteudbyder udfører, de anvendte aktiver, de pågældende risici og markedsforholdene. Resultatet, der opnås ved at lægge denne fortjeneste til udgifterne, betragtes som prisen i fuld konkurrence for den oprindelige kontrollerede transaktion.
- (16) I sin rapport fra 1995 om principper for koncernafregningspriser i multinationale selskaber og inden for skattemyndighederne (i det følgende benævnt »OECD-rapporten fra 1995«) anbefaler OECD »cost-plus«-metoden for koncernafregningspriser som en alternativ metode til fastsættelse af beskatningsgrundlaget for transaktioner mellem associerede selskaber. Denne metode er særligt velegnet for leverandører af halvfabrikata, når de associerede parter, der deltager i transaktionerne, har indgået aftaler om fællesejede anlæg eller langfristede indkøbs- og leverandøraftaler, og når de kontrollerede transaktioner drejer sig om levering af tjenester.
- (17) Den gældende skatteordning for FSC's aktiviteter i Belgien er en særlig ordning, der gælder for afdelinger og datterselskaber af FSC, og som adskiller sig fra den almindelige skatteordning, der er gældende for andre udenlandske selskabers datterselskaber og afdelinger i Belgien. I princippet fastsætter de belgiske datterselskaber eller afdelinger deres skattepligtige overskud på grundlag af almindelige regnskabsprincipper korrigeret

⁽⁸⁾ Jf. navnlig artikel 5 og 7 i ovennævnte konvention om indkomstbeskatning mellem USA og Belgien om henholdsvis »fast forretningssted« og »virksomhedernes overskud«.

med de belgiske beskatningsregler. Disse regler gælder ligeledes for internationale transaktioner inden for koncernen mellem et belgisk datterselskab eller en belgisk afdeling og en associeret enhed inden for samme koncern. Men den belgiske selskabsskattelovgivning indeholder særlige bestemmelser til bekæmpelse af svig, som vedrører bestemte aspekter af koncernafregningsprisen. I henhold til den vigtigste af disse bestemmelser, artikel 26 i indkomstskatteloven fra 1992 (i det følgende betegnet »CIR 1992«), lægges alle »unormale og vederlagsfrie fordele«, som et belgisk selskab yder i forbindelse med en kontrolleret transaktion, til den skattepligtige indkomst for samme belgiske enhed, hvis den begunstige er et udenlandsk selskab, der er omfattet af en skattebegunstiget ordning i sit hjemland. Den belgiske skattelov indeholder ligeledes bestemmelser til bekæmpelse af svig vedrørende afgifter og gebyrer, renter på lån og indtægter fra levering af varer til udlandet. I henhold til disse bestemmelser skal skatteyderen godtgøre, at disse kontrollerede transaktioner gennemføres i god tro for at undgå, at skattemyndighederne justerer priserne i henhold til princippet om fuld konkurrence. Endelig kan man opnå »rulings« med henblik på at få fastslået, hvorvidt bestemte kontrollerede transaktioner gennemføres i overensstemmelse med princippet om fuld konkurrence, eller om en betaling udgør en unormal eller vederlagsfri fordel.

(18) Reglerne for, hvornår et FSC kan opnå en individuel »ruling« fra de belgiske skattemyndigheder vedrørende fastsættelsen af skattepligtige overskud i henhold til »cost-plus«-metoden, er forskellige og afhænger af, om overskuddene realiseres i Belgien gennem et uafhængigt selskab med hjemsted i Belgien (et FSC eller et datterselskab af et amerikansk selskab) eller gennem et FSC med fast forretningssted i Belgien eller et amerikansk selskab. Hvis overskuddet skal tillægges en afdeling med fast forretningssted i Belgien (herefter benævnt »FSC-afdeling«), beregnes beskatningsgrundlaget for selskabsskatten efter »cost plus«-metoden, hvor afdelingens udgifter forhøjes med en overskudsmargen. Disse omkostninger omfatter imidlertid ikke de direkte omkostninger til reklame, PR, varetransport og kreditrisici og heller ikke den indkomstskat, som FSC-afdelingen har betalt. Overskudsmargenen i forhold til de samlede omkostninger beregnes således med en fast sats på 8 %. Ved anvendelse af denne 8 %-sats på beskatningsgrundlaget opnås det skattepligtige overskud, der er underlagt den normale belgiske selskabsskat.

(19) Hvis overskuddet skal tillægges et selvstændigt selskab med hjemsted i Belgien (herefter benævnt »FSC-datterselskab«), beregnes beskatningsgrundlaget principielt på grundlag af den regnskabsmæssige fortjeneste i overensstemmelse med de almindelige skattebestemmelser. Når fortjenesten således udgør mindst 8 % af det pågældende

FSC-datterselskabs godkendte omkostninger, anser de belgiske skattemyndigheder imidlertid transaktionerne mellem FSC-datterselskabet og dets associerede virksomheder for at være sket i fuld konkurrence og fraskriver sig retten til at justere værdien af disse kontrollerede transaktioner. Igen er det beskatningsgrundlag, der herved opnås, omfattet af normal belgisk selskabsskat.

(20) Den særlige ordning, som de belgiske myndigheder tillader, gælder i tre år og videreføres stiltiende. Ordningen kan bringes til ophør af hver af parterne seks måneder inden udløbet af den treårige periode.

(21) De belgiske myndigheder anfører, at retsgrundlaget for denne særlige ordning er artikel 182, stk. 1, pkt. 3), i den kongelige anordning til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i CIR 1992. Ved disse bestemmelser fastsættes det mindste skattepligtige beløb for udenlandske erhvervsdrivende selskaber, der opererer i Belgien. Desuden kan skattemyndighederne ikke hævde, at der er tale om unormale og vederlagsfrie fordele i henhold til artikel 26 i CIR 1992 for et FSC med hjemsted i Belgien, hvis overskuddet fastsættes i henhold til de almindelige beskatningsbestemmelser, og hvis overskuddet udgør mindst 8 % af de udgifter, der tillægges det pågældende FSC.

III. BEGRUNDELSER FOR AT INDLEDE PROCEDUREN

(22) I sin beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure fremførte Kommissionen, at FSC-ordningen opfylder de fire kumulative kriterier i EF-traktatens artikel 87, stk. 1, nemlig at den skaber en fordel, der medfører en reduktion af Belgiens skatteindtægter, at den påvirker konkurrencen og samhandelen, og at den er selektiv. Kommissionen fandt navnlig som udgangspunkt, at ordningen gav de begunstige en fordel, idet:

— den manglende medtagelse af visse af de udgifter, der benyttes i forbindelse med »cost-plus«-metoden, og

— anvendelsen af den faste overskudsmargen på 8 %

kunne føre til fastsættelse af et skattepligtigt beløb for FSC-afdelinger og FSC-datterselskaber, der kunstigt er bragt ned på et lavere niveau, end hvis det var beregnet i henhold til den regel for fastsættelse af koncernafregningspriser, der normalt anvendes for kontrollerede transaktioner i Belgien, uden at denne forskel kan

begrundes med det belgiske skattesystems karakter eller økonomi i sin helhed.

- (23) Kommissionen fandt ligeledes, at ingen af undtagelserne fra det generelle forbud mod støtte i henhold til traktatens artikel 87, stk. 2 og 3, finder anvendelse, og at foranstaltningen dermed er uforenelig med fællesmarkedet.

IV. BELGIENS BEMÆRKNINGER

Indledende bemærkninger

- (24) Som svar på Kommissionens vurdering i åbningskrivelsen fremsatte de belgiske myndigheder nogle indledende bemærkninger, hvori man fremførte, at beskrivelsen af den belgiske skatteordning for FSC-datterselskaberne i høj grad er teoretisk. Ifølge de belgiske myndigheder var FSC med hjemsted i Belgien i langt størstedelen af tilfældene FSC med fast forretningssted, hvor de samme regler var gældende som for alle andre udenlandske selskaber med fast forretningssted i Belgien.
- (25) Belgien mener endvidere, at Kommissionen den 10. juni 1985 i et svar på et spørgsmål fra Europa-Parlamentet vedrørende behovet for en harmonisering af medlemsstaternes skatteordninger for FSC implicit havde betegnet ordningen som værende foreneligt med fællesmarkedet⁽⁹⁾. Denne foranstaltning skulle således have været betragtet som »eksisterende støtte« i henhold til definitionen i artikel 1, litra b), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93⁽¹⁰⁾. Man mente således, at Kommissionen har begået en procedurefejl ved at angribe Belgien for ikke forudgående at have anmeldt skatteordningen for FSC's aktiviteter i Belgien til Kommissionen.

Manglende fordele

- (26) Hvad angår de påståede fordele for FSC-afdelinger fastholder Belgien, at den ordning, landet anvender, er identisk med de almindelige beskatningsbestemmelser, der er gældende for udenlandske selskaber, der opererer i Belgien. Ifølge Belgien bekræfter artikel 182, stk. 1, pkt. 3), litra (e), i den kongelige anordning til gennemførelse af CIR 1992 en administrativ fastsættelse, som oprindeligt blev indført i 1964, af det mindste skattepligtige beløb for udenlandske selskaber med fast forretningssted, der

udøver en erhvervmæssig aktivitet i Belgien. I henhold til denne ordning udgør det mindste skattepligtige beløb 8 % af disse selskabers godkendte udgifter. Med denne forudgående fastsættelse af en mindste overskudsmargen på 8 % ønsker Belgien at fritage skattemyndighederne for pligten til fra sag til sag at skulle fastsætte overskuddet i fuld konkurrence, som skal anvendes for kontrollerede transaktioner mellem en enhed med fast forretningssted og dennes udenlandske hovedsæde eller andre associerede selskaber inden for koncernen.

Manglende skatteindtægter for staten

- (27) Belgien finder, at den særlige ordning for FSC siden indførelsen har skaffet ekstra indtægter til den belgiske stat inden for bestemte indtægtsposter, som ellers ikke ville være blevet beskattet i Belgien. Dermed har den pågældende ordning ikke medført nogen nedgang i den belgiske stats skatteindtægter.

Ingen negative virkninger på konkurrencen og på samhandelen mellem medlemsstaterne

- (28) Belgien bemærker indledningsvis, at Kommissionen ikke har identificeret ordningens påståede negative virkninger på samhandelen inden for Fællesskabet og på konkurrencen i forbindelse med aktiviteter, som FSC rent faktisk udøver i overensstemmelse med den amerikanske FSC-ordning. Ifølge Belgien foretager Kommissionen en sammenblanding mellem legitim, international skattekonkurrence og ulovlige nationale foranstaltninger til fordel for multinationale selskaber. Mere overordnet set har Kommissionen efter Belgiens mening ikke taget hensyn til de virkninger, som gældende ikke harmoniserede skatteordninger i forskellige medlemsstater har på konkurrencen mellem multinationale selskaber med hjemsted i disse medlemsstater.
- (29) Desuden bekræfter Belgien, at Kommissionen ikke har påvist, hvordan den faste overskudsmargen på 8 % anvendt i forbindelse med »cost-plus«-metoden og den manglende medtagelse af visse udgifter ved beregningen af det skattepligtige overskud i Belgien i henhold til denne metode skulle have medført en reduktion af beskatningsgrundlaget i forhold til det beskatningsgrundlag, der ville følge af anvendelsen af den sædvanlige metode for koncernafregningspriser, som normalt anvendes til kontrollerede transaktioner.
- (30) Belgien bekræfter ligeledes, at formålet med såvel den belgiske som den amerikanske FSC-ordning er at give de amerikanske eksportvirksomheder en fordel. Dermed vil ordningen ikke kunne påvirke konkurrencen og samhan-

⁽⁹⁾ Jf. svar afgivet den 10. juni 1985 af hr. De Clerq på Kommissionens vegne på skriftlig forespørgsel nr. 1664/84 af fru Marijke Van Hemeldonck (EFT C 197 af 5.8.1985, s. 6).

⁽¹⁰⁾ EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.

delen mellem medlemsstaterne, men udelukkende mellem USA og Fællesskabet. Derfor har Kommissionen efter Belgiens mening og som nævnt ovenfor tidligere udtrykkeligt udelukket, at den pågældende ordning kan have konkurrenceforvridende virkninger på samhandelen og konkurrencen mellem Fællesskabets medlemsstater.

Manglende selektivitet

- (31) Endelig mener Belgien, at den pågældende ordning ikke er selektiv, idet dens særlige retsgrundlag bestående af et cirkulære fra 1984 faldt bort, da FSC-ordningen blev ophævet af den amerikanske Kongres i 2000.
- (32) Selv om ordningen endnu kan finde anvendelse i et meget begrænset antal tilfælde vedrørende visse tidligere »rulings«, var det eneste retsgrundlag for disse »rulings« artikel 182, stk. 1, punkt 3), litra (e), i den kongelige anordning til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i CIR 1992. Der er tale om en almindeligt gældende skatteordning, som alle udenlandske selskaber med fast forretningssted i Belgien er underlagt, og dermed er ordningen efter Belgiens opfattelse ikke selektiv.
- (33) Desuden er anvendelsen af en særlig metode til fastsættelse af beskatningsgrundlaget for FSC-afdelingerne, stadig efter Belgiens opfattelse, begrundet i, at det er umuligt at fastsætte det skattepligtige overskud for en enhed med fast forretningssted ved hjælp af den analytiske metode som følge af manglen på hensigtsmæssige regnskaber i disse enheder.
- (34) Endelig er udelukkelsen af bestemte udgifter (vedrørende reklame, PR, transport af varer og kreditrisiko) fra beregningen af cost-plus for FSC-afdelinger stadig ifølge Belgien begrundet i de begrænsede aktiviteter, som disse afdelinger udøver. Disse aktiviteter svarer rent faktisk til kommercielle transaktioner, hvor den økonomiske fordel kan tillægges associerede udenlandske enheder, som FSC-afdelingerne handler med. Eftersom denne fordel tillægges den anden part i transaktionen, bør det resulterende overskud ikke beskattes hos FSC-afdelingen i henhold til princippet om fuld konkurrence. I den forbindelse fastholder Belgien, at den skatteordning, der finder anvendelse for FSC-afdelingernes belgiske aktiviteter, ikke adskiller sig fra den normale skatteordning, der er gældende for andre kontrollerede, grænseoverskridende transaktioner.

Konklusioner

- (35) Den belgiske regering finder, at selv om denne særlige skatteordning betragtes som statsstøtte, hvad den ikke er, kan Kommissionen under ingen omstændigheder kræve tilbagebetaling af de gevinster, som de begunstigede måtte have fået, som følge af princippet om berettiget forventning. Det vil desuden være umuligt at beregne og kræve tilbagebetaling af gevinster, som ikke hjemmehørende skatteydere, der ikke er underlagt belgisk jurisdiktion, påstås at have fået. Derfor vil der ikke være grundlag for at inddrive den påståede støtte.

V. VURDERING AF FORANSTALTNINGEN

- (36) I sin åbningskrivelse anførte Kommissionen, at FSC-datterselskabernes fordele ved ordningen skyldes beregningsmetoden for den overskudsmargen, der anvendes for de tilladte udgifter. I forbindelse med disse tilladte udgifter tages der i realiteten kun højde for en begrænset del af FSC-datterselskabernes transaktioner. Desuden forekommer avancenen, der beregnes på grundlag af satsen på 8 %, at være betydelig lavere end den, FSC normalt opnår gennem deres aktiviteter.
- (37) Efter at have gennemgået de belgiske myndigheders bemærkninger fastholder Kommissionen sin holdning, som udtrykkes i åbningskrivelsen af 12. april 2002 ⁽¹¹⁾, ifølge hvilken den undersøgte ordning må betragtes som statsstøtte i henhold til traktatens artikel 87, stk. 1.

Indledende bemærkninger

- (38) Kommissionen afviser Belgiens bemærkninger om, at den gældende skatteordning for FSC's aktiviteter i Belgien ikke har nogen praktisk betydning, eftersom der ikke findes FSC-datterselskaber i Belgien, og eftersom FSC-afdelinger er underlagt samme skattemæssige behandling som andre udenlandske selskaber med fast forretningssted i Belgien. Disse bemærkninger giver anledning til følgende kommentarer fra Kommissionens side.
- (39) Bortset fra at de er omfattet af forskellige retsgrundlag, behandles FSC-datterselskaber og FSC-afdelinger meget ensartet med hensyn til selskabsbeskatning, og i øvrigt giver det forhold, at der ikke findes FSC-datterselskaber i Belgien, ikke mulighed for at udlede nogen konklusioner

⁽¹¹⁾ Se fodnote 1.

med hensyn til ordningens art. Gennem ordningen kan der rent faktisk gives fordele kun til FSC-afdelingerne, hvilket vil udgøre statsstøtte, der er uforenelig med traktaten.

- (40) Kommissionen afviser de belgiske myndigheders bemærkning om, at Kommissionen implicit skulle have godkendt skatteordningen for FSC's aktiviteter i Belgien. Den finder, at argumentet om, at Kommissionen gennem sit svar på ovennævnte spørgsmål fra Europa-Parlamentet i 1985 indirekte skulle have taget eksistensen af den belgiske ordning til efterretning, ikke har nogen indvirkning på kategoriseringen af foranstaltningen. Den bemærker, at i henhold til fast retspraksis kan svaret på spørgsmålet om, hvorvidt støtte er ulovlig eller eksisterende, ikke afhænge af en subjektiv bedømmelse fra Kommissionens side ⁽¹²⁾.
- (41) Ordningen blev indført i 1984 og trådte i kraft i 1985 uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, og dermed er foranstaltningen blevet iværksat ulovligt. Dermed kan ordningen udgøre ulovlig støtte, hvis den opfylder de fire kumulative kriterier, der beskrives nærmere nedenfor.

Fordel

- (42) I første række skal foranstaltningen sikre de begunstigede en fordel i form af en lempelse af byrder, der normalt påvirker deres budget. Ifølge punkt 9 i Kommissionens meddelelse ⁽¹³⁾ kan en sådan fordel sikres gennem en reduktion af selskabets skattebyrde på forskellig vis og navnlig gennem en reduktion af beskatningsgrundlaget.
- (43) Kommissionen bekræfter sin vurdering om, at foranstaltningen, idet den adskiller sig betydeligt fra metoden for fastsættelse af overskud for sammenlignelige skatteydere, der udfører tilsvarende grænseoverskridende transaktioner, udgør en fordel for FSC-afdelingerne og FSC-datterselskaberne i form af en reduktion af deres skattepligtige overskud som præciseret i det følgende.
- (44) På tidspunktet for indførelsen af den amerikanske FSC-ordning skønnede USA, at fritagelsen af selskaberne for amerikansk beskatning ville få grønt lys fra GATT på den betingelse, at de økonomiske aktiviteter, der gav anledning til den fritagne indkomst, fandt sted uden for USA. Derfor krævede man i den amerikanske lovgivning, at FSC udøvede væsentlige økonomiske aktiviteter som

selvstændige udenlandske selskaber. WTO's »panel« skønnede imidlertid, at FSC-ordningen var at betragte som statsstøtte, idet den medførte, at landet gav afkald på skatteindtægter sammenlignet med USA's almindelige skatteordning for udenlandske datterselskabers indkomst. Gruppen konkluderede i øvrigt, at GATT burde forbyde denne støtte, idet den var knyttet til eksport, og kun indtægter fra en udenlandsk aktivitet i form af vareeksport »export property« ⁽¹⁴⁾ gav mulighed for at opnå overskud ved foranstaltningen.

- (45) Kommissionen bemærker, at inden for rammerne af den amerikanske FSC-ordning vedrører de skattefordele, som tildeles FSC specifikt disse selskabers »exempt foreign trade income«. Ved »exempt foreign trade income« forstår man den del af bruttoindtægten fra et FSC's aktiviteter i udlandet beregnet i henhold til en af de »administrative pricing rules« (»særlige administrative regler for beregning af koncernafregningspriser«) ⁽¹⁵⁾. »Exempt foreign trade income« omfatter:

- salg eller udlejning af goder, som et FSC har købt af en person, der er omfattet af samme kontrol som det pågældende FSC (normalt det amerikanske selskab, som kontrollerer det)
- agenturtjenester i forbindelse med salget eller udlejningen af goderne og
- alle øvrige aktiviteter i forbindelse med disse salgs- eller udlejningstransaktioner.

- (46) Med henvisning til den amerikanske FSC-ordning bemærker Kommissionen, at aktiviteterne i et FSC eller

⁽¹⁴⁾ I henhold til den amerikanske FSC-ordning skal ved udtrykket »eksportvarer« forstås varer, som 1) fremstilles, produceres, dyrkes eller udvindes i USA af en anden person end FSC'et, 2) hovedsageligt opbevares med henblik på salg eller udlejning i forbindelse med et FSC's normale aktiviteter og 3) sælges eller udlejes med henblik på forbrug, anvendelse eller direkte rådighedsstillelse uden for USA (Section 927(a)(1) i IRC 1986). Desuden kan højst 50 % af værdien af det eksporterede gode tillægges materialer eller komponenter, der er importeret til USA (Section 927(a)(1)(C) i IRC 1986 og Reg. Section 1.927(a)-1T(e)).

⁽¹⁵⁾ Ifølge den amerikanske lovgivning om FSC beregnes FSC's indkomst fra kontrollerede salgs-, udlejnings- og tjenesteydelsestransaktioner i henhold til en af følgende tre ordninger for fastsættelse af priser mellem selskaber: a) the combined taxable income method; b) the gross receipt method; c) the arm's length pricing rule. Resultatet af den metode, som fører til den største skattepligtige indkomst for FSC'et, anvendes. Fritagelsen for amerikansk beskatning sker ved, at denne »fritagne indkomst af udenlandsk oprindelse« betragtes som en indkomst af udenlandsk oprindelse, som ikke i praksis er knyttet til udøvelsen af en aktivitet i USA.

⁽¹²⁾ Jf. EF-Domstolens dom i sagen C-295/97, Piaggio, Sml. 1999 I, s. 3735.

⁽¹³⁾ Se fodnote 3.

dettes belgiske afdeling svarer til salg eller udlejning af goder med oprindelse i USA, som købes hos et associeret selskab inden for samme koncern, samt levering af alle tjenester i forbindelse med disse salgs- og udlejnings-transaktioner.

(47) Under den pågældende ordning anvendes en fast overskudsmargen på 8 % kun på FSC-afdelingens eller -datterselskabets direkte godkendte omkostninger for at opnå det skattepligtige resultat. Under denne ordning omfatter disse omkostninger imidlertid ikke de direkte omkostninger til reklame, PR, varetransport og kreditrisici, idet disse udgifter ifølge Belgien direkte pålægges de kontrollerede udenlandske enheder, som FSC-afdelingen eller -datterselskabet handler med.

(48) Kommissionen bemærker for det første, at den faste overskudsmargen på 8 % kan være udtryk for en undervurdering af FSC-afdelingens eller -datterselskabets rentabilitet i forhold til den overskudsmargen, som kunne opnås ved en sammenlignelig transaktion mellem samme selskab eller et andet selskab og en ikke kontrolleret partner. I henhold til retningslinjerne i OECD-rapporten om »cost-plus«-metoden forhøjes de direkte og indirekte omkostninger for en leverandør af varer eller tjenester i forbindelse med en kontrolleret operation med en passende overskudsmargen for at opnå en passende fortjeneste i lyset af de udførte funktioner og under hensyntagen til de anvendte aktiver, den involverede risiko og markedsforholdene. Kommissionen konkluderer, at idet overskudsmargenen fastsættes til 8 %, tager ordningen ikke hensyn til alle de mulige faktorer med henblik på at nå frem til en passende fastsættelse af overskuddet, og at der således i visse tilfælde kan være tale om, at man undervurderer de skattepligtige overskud for FSC-afdelinger eller -datterselskaber.

(49) For det andet bemærker Kommissionen, at den amerikanske fritagelse af en del af FSC'ets indtægt fra en udenlandsk aktivitet er betinget af, at »den økonomiske proces vedrørende disse transaktioner finder sted uden for USA«. I henhold til Section 924(b)(1)(B) af IRC 1986 er denne betingelse kun opfyldt, hvis FSC'et deltager i kontakterne eller forhandlingerne, der fører til salget af eksportvaren eller indgåelsen af salgsaftalen, og hvis mindst 50 % af FSC'ets direkte omkostninger ved disse transaktioner afholdes uden for USA. I henhold til Section 924(e) i IRC 1986 omfatter de direkte omkostninger omkostninger vedrørende 1) reklame og PR, 2) behandling af kundernes bestillinger og tilrettelæggelse af leveringen, 3) transport af varerne, 4) fakturering og modtagelse af betaling og 5) håndtering af kreditrisici. Kommissionen skønner, at disse aktiviteter vil kunne skabe

betydelige indtægsstrømme til leverandøren. Udelukkelsen af disse aktiviteter fra »cost-plus«-beregningemetoden medfører en kunstig reduktion af det skattepligtige resultat. Kommissionen understreger nærmere betegnet lighedspunkterne mellem aktiviteter, der udtrykkeligt tillægges et FSC på grundlag af de afholdte omkostninger i henhold til Section 924(e) i IRC 1986 og de omkostninger, der udtrykkeligt holdes uden for beregningen af FSC-afdelingernes og -datterselskabernes resultat under den belgiske ordning. Kommissionen konkluderer, at idet der ikke tages højde for ovennævnte omkostninger bevirker ordningen, at størstedelen af indtægterne, der kan tillægges de belgiske FSC-afdelinger og -datterselskaber, fritages for beskatning.

(50) Kommissionen bekræfter således sin vurdering af, at ordningen giver FSC-afdelingerne og -datterselskaberne en fordel i form af en reduktion af det skattepligtige resultat i forhold til den belgiske selskabsbeskatning.

Statsmidler

(51) For det andet skal fordelene tildeles af staten eller ved hjælp af statsmidler. Indrømmelse af en reduktion af det skattepligtige overskud, som det, der tildeles selskaberne i henhold til »cost-plus«-metoden med en fast sats på 8 %, som anvendes på visse godkendte omkostninger, vil føre til en reduktion af beskatningen for de begunstigede og dermed lavere skatteindtægter for den belgiske statskasse.

(52) Kommissionen kan ikke acceptere de belgiske myndigheders argument om, at ordningen skulle have medført stigende skatteindtægter som følge af FSC-afdelingens eller -datterselskabers etablering i Belgien. I sin analyse henviser Kommissionen udelukkende til de skatteindtægter, som den belgiske statskasse ville have fået, hvis FSC-afdelingerne og -datterselskaberne var blevet beskattet i overensstemmelse med den almindelige belgiske skatteordning. Sammenlignet med den skat, der normalt opkræves på udenlandske selskabers afdelingers og datterselskabers aktiviteter i Belgien, er beskatningen af FSC med aktiviteter i Belgien rent faktisk lavere som følge af den pågældende ordning. I henhold til punkt 10 i Kommissionens meddelelse svarer dette til forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter.

Virkninger for konkurrence og samhandel

(53) For det tredje vil foranstaltningen påvirke konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstaterne. Belgien har kritiseret Kommissionen, fordi denne i sin skrivelse af

12. april 2002⁽¹⁶⁾ ikke specificerede ordningens negative virkninger for konkurrencen i lyset af formålet med den amerikanske FSC-ordning, som er at sikre fordele for de amerikanske eksportvirksomheder.

(54) Som forklaret i punkt 11 i Kommissionens meddelelse påvirkes konkurrencen, når den virksomhed, der drager fordel af foranstaltningen, opnår en bedre stilling i forhold til konkurrenterne. Det fremgår klart af ovenstående analyse af den amerikanske FSC-ordning, at Belgiens anvendelse af »cost-plus«-metoden i forbindelse med ordningen fører til, at der fastsættes en lavere skattepligtig indkomst i forhold til andre sammenlignelige kontrollerede transaktioner i Belgien. Det fremgår ligeledes, at FSC-afdelinger eller -datterselskaber kan udøve en aktivitet inden for sektorer som reklame, PR, transport af varer og kredittjenester, sektorer, hvor der foregår stor konkurrence mellem Fællesskabets medlemsstater. Den fordel, som den særlige skatteordning for amerikanske FSC's aktiviteter i Belgien giver de begunstigede i form af en reduktion af beskatningsgrundlaget, vil styrke FSC-afdelingernes og -datterselskabernes stilling samt positionen for den koncern, som de tilhører, til skade for deres konkurrenter.

(55) Som forklaret i punkt 11 i Kommissionens meddelelse er ovenstående kriterium ligeledes opfyldt, når et selskab, der drager fordel af foranstaltningen, udøver en økonomisk aktivitet, der er genstand for samhandel mellem medlemsstaterne. FSC-afdelinger og -datterselskaber, som får reduceret deres beskatningsgrundlag inden for rammerne af den særlige skatteordning for amerikanske FSC's aktiviteter i Belgien, skal nødvendigvis være en del af internationale koncerner, som deltager i international samhandel og navnlig samhandel inden for Fællesskabet. Kommissionen konkluderer, at idet visse af koncernens medlemmer opnår en fordel, styrker ordningen den kommercielle stilling for den koncern, de begunstigede tilhører, i forhold til andre koncerner, der ligeledes kan deltage aktivt i samhandelen inden for Fællesskabet.

Selektivitet

(56) Endelig skal foranstaltningen være specifik eller selektiv i den forstand, at den begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner«. De belgiske myndigheder fastholder, at eftersom cirkulæret om oprettelse af ordningen er ophævet, adskiller den særlige skatteordning for belgiske FSC sig ikke fra ordningen for alle andre udenlandske selskabers datterselskaber eller afdelinger i Belgi-

en, og at den dermed ikke er specifik. Derfor fastsættes den mindste skattepligtige indtægt, der stammer fra en erhvervsaktivitet, der udøves af et udenlandsk selskab med hjemsted i Belgien (i henhold til artikel 182, stk. 2, punkt 3), litra e), i den kongelige anordning til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i CIR 1992) ifølge Belgien ved hjælp af »cost-plus«-ordningen med en fast overskudsmargen på 8 %, uanset hvorvidt aktiviteterne udøves af et FSC-datterselskab, en FSC-afdeling eller et hvilket som helst andet datterselskab eller afdeling af et udenlandsk selskab. Udeladelsen af visse direkte omkostninger som udgifter til reklame, PR, transport af varer og kreditrisici af beregningsgrundlaget i henhold til »cost-plus«-metoden til beregning af beskatningsgrundlaget for et FSC-datterselskab eller en FSC-afdeling er ifølge Belgien begrundet med, at omkostningerne til disse aktiviteter udgør en indtægt for det associerede selskab, og at de dermed er skattepligtige i den udenlandske jurisdiktion, hvor det associerede selskab er hjemmehørende. En FSC-afdelings eller et FSC-datterselskabs belgiske aktiviteter er af rent administrativ og accessorisk art, mens udgifter til reklame, PR, transport af varer og kreditrisici tillægges koncernens udenlandske enheder.

(57) Efter en nøje gennemgang af Belgiens argumenter bekræfter Kommissionen af følgende grunde sit synspunkt om, at den særlige skatteordning for FSC's belgiske aktiviteter udgør en særlig ordning, der udelukkende finder anvendelse for FSC-afdelinger og -datterselskaber.

(58) I henhold til den almindelige belgiske ordning (artikel 342, stk. 1, i CIR 1992) fastsætter skattemyndighederne i de tilfælde, hvor skatteyderen ikke er i stand til at fremlægge bevis for sin skattepligtige indkomst over for skattemyndighederne, denne indkomst ved at sammenligne med tre andre lignende skatteydere, hvor den investerede kapital, omsætningen, antal ansatte samt andre relevante faktorer er sammenlignelige. I disse tilfælde (skatteydere, der ikke kan fremlægge bevis for deres skattepligtige indkomst over for skattemyndighederne) kan der indføres særlige bestemmelser ved kongelig anordning med henblik på at fastsætte den mindste skattepligtige indkomst for udenlandske selskaber, der opererer i Belgien (artikel 342, stk. 2, i CIR 1992). I artikel 182, stk. 1, punkt 3) litra e), i den kongelige anordning til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i CIR 1992, fastsættes den mindste skattepligtige indkomst for udenlandske selskaber, der leverer tjenester, som ikke beskattes andre steder, til 10 % af deres bruttoomsætning fra levering af disse tjenester.

(59) Kommissionen bemærker ligeledes, at ordningen, som indføres ved artikel 182, stk. 1, punkt 3), litra e), i den kongelige anordning til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i CIR 1992, ikke kan begrunde den særlige skatte-

⁽¹⁶⁾ Se fodnote 1.

ordning, der anvendes for FSC's aktiviteter i Belgien. Desuden giver den faste beregning i henhold til artikel 182, stk. 1, punkt 3), litra e), i den kongelige anordning mulighed for at fastsætte den mindste skattepligtige indtægt til 10 % i henhold til gensalgsprismetoden (»resale minus method«) i modsætning til den faste sats på 8 % ved »cost-plus«-metoden.

- (60) Som anført ovenfor har skattemyndighederne både i henhold til den nationale lovgivning i Belgien og til de skattekonventioner, som Belgien har tiltrådt, beføjelser til at justere en belgisk skatteydere regnskabsmæssige resultater, uanset om der er tale om et isoleret selskab eller et udenlandsk selskab med fast forretningssted i Belgien, der stammer fra kontrollerede transaktioner med enheder, der er skattepligtige i udlandet, når disse resultater ikke er i overensstemmelse med princippet om fuld konkurrence.
- (61) Kommissionen erkender, at usikkerheden med hensyn til fastsættelse af overskuddet i fuld konkurrence har bidraget til, at der har udviklet sig en praksis med en forhåndsafgørelse i Belgien i henhold til artikel 345, stk. 1, i CIR 1992, med henblik på at kontrollere, hvorvidt bestemte kontrollerede transaktioner har fundet sted i henhold til princippet om fuld konkurrence. Denne almindelige praksis med en afgørelse er forenelig med principperne i OECD-rapporten fra 1995, hvori man godkender »cost-plus«-metoden til indirekte fastsættelse af overskud, på den betingelse at den anvendes i henhold til de funktioner, som skatteyderen udøver, og at der tages hensyn til de anvendte aktiver, de involverede risici og de særlige markedsforhold.
- (62) Kommissionen finder, at man ved fastsættelse af det skattepligtige resultat til et beløb, der beregnes i henhold til »cost-plus«-metoden med en fast sats på 8 %, opnår et overskud, hvor der ikke tages hensyn til de faktorer, der kontrolleres i forbindelse med en analyse af fuld konkurrence såsom de funktioner, der udøves af skatteyderen, de anvendte aktiver, de involverede risici og markedsforholdene. Den konkluderer, at FSC-ordningen i Belgien er en særlig skatteordning, der adskiller sig fra den almindelige skatteordning, der anvendes på alle andre udenlandske selskabers datterselskaber eller afdelinger.

Begrundelse i henhold til systemets karakter eller økonomien i sin helhed

- (63) Belgien fremfører ligeledes, at ordningen vedrører alle udenlandske selskaber, der opererer i Belgien, som ikke er i stand til at fastsætte deres skattepligtige resultat ad analytisk vej, og at dette kendetegn begrundet anvendelsen af en særlig metode til beregning af resultatet.

- (64) Den manglende mulighed for at fastsætte overskuddet ad analytisk vej er ikke et særligt kendetegn ved FSC-afdelinger eller -datterselskaber. Kommissionen bemærker, at i henhold til amerikansk lovgivning skal et FSC have hjemsted eller have et kontor i et andet land, der har indgået beskatningsaftale om udveksling af oplysninger med USA, således som det er tilfældet for Belgien⁽¹⁷⁾, hvor FSC'et skal føre løbende regnskab. Hvis et FSC's aktiviteter skal fastlægges på grundlag af et separat regnskab, for at det kan blive omfattet af de amerikanske skattebegunstigelser, skal dette regnskab også benyttes til angivelse af FSC'ets overskud på aktiviteter i Belgien over for de belgiske skattemyndigheder.

- (65) Kommissionen savner en begrundelse for, hvorfor Belgien udelader visse direkte omkostninger som omkostninger til reklame, PR, varetransport og kreditrisici af »cost-plus«-beregningsgrundlaget for det skattepligtige overskud. Som anført ovenfor vedrører disse udgifter erhvervsaktiviteter, som normalt udøves af FSC-afdelinger og -datterselskaber for at give FSC-koncernen mulighed for at kunne udnytte den delvise fritagelse af FSC'ets indkomst for amerikansk beskatning.

- (66) I modsætning til det, der anføres fra belgisk side, beskattes overskud af disse aktiviteter normalt ikke af den udenlandske jurisdiktion, hvor det belgiske FSC's forretningspartner er hjemmehørende. Kommissionen bemærker, at udeladelsen af ovennævnte omkostninger ved beregning af overskuddet betyder, at disse overskud ikke beskattes hverken i Belgien eller i USA, hvilket savner hjemmel i principperne for international skatteret, som opstilles i artikel 7, stk. 1, i OECD's model til skattekonvention.

»Overskud i en virksomhed fra en kontraherende stat er kun skattepligtigt i denne stat, medmindre virksomheden udøver sin aktivitet i en anden kontraherende stat gennem et fast forretningssted i den pågældende stat. Hvis en virksomhed udøver sin aktivitet på denne måde, er virksomhedens overskud skattepligtigt i den anden stat, men kun i det omfang, det tillægges det pågældende faste forretningssted.«

Kommissionen bemærker endvidere, at de samme principper anvendes i Belgiens nationale lovgivning, hvori det hedder, at selskaber hjemmehørende i Belgien er underlagt belgisk beskatning af deres indtægter på verdensplan, mens ikke hjemmehørende selskaber, der opererer i Belgien, beskattes af den del af deres indkomst, der optjenes i Belgien.

⁽¹⁷⁾ Se fodnote 7.

Kommissionen konkluderer, at hvad angår overskuddet i et FSC-datterselskab ligger beskatningsretten hos den stat, hvor datterselskabet har hjemsted, her Belgien, mens den for overskud i en FSC-afdeling ligger hos den stat, hvor afdelingen er beliggende, også Belgien. En anden fordeling af beskatningsretten, således som Belgien foreslår, vil være en undtagelse både i forhold til belgisk skattelovgivning og de skattekonventioner, som Belgien har tiltrådt. Derfor afviser Kommissionen Belgiens begrundelse, som er baseret på, at Belgien ikke skulle have ret til at beskatte FSC's aktiviteter i Belgien, og den bekræfter således, at den pågældende ordning er specifik.

Forenelighed

(67) De belgiske myndigheder har ikke anfægtet den vurdering, som Kommissionen fremfører i sin skrivelse af 12. april 2002 ⁽¹⁸⁾, ifølge hvilken ingen af undtagelserne i traktatens artikel 87, stk. 2 og 3, hvor statsstøtte kan betragtes som foreneligt med fællesmarkedet, finder anvendelse i denne sag. Derfor bekræfter Kommissionen sin vurdering, der kan sammenfattes som følger:

(68) I den udstrækning, hvor skatteordningen for FSC i Belgien udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 87, stk. 1, er der grund til at undersøge dens eventuelle forenelighed med fællesmarkedet i lyset af undtagelsesbestemmelserne i artikel 87, stk. 2 og 3.

(69) Undtagelsesbestemmelserne i traktatens artikel 87, stk. 2, som vedrører støtte af social karakter til enkelte forbrugere, støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder og støtte til økonomien i visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder, finder ikke anvendelse i dette tilfælde.

(70) Undtagelsesbestemmelser i traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), hvor der gives tilladelse til støtte til fremme af den økonomiske udvikling i områder, hvor levestandarden er usædvanlig lav, eller hvor der hersker en alvorlig underbeskæftigelse, finder heller ikke anvendelse.

(71) På samme måde kan ordningen ikke anses for at have til formål at fremme virkeliggørelsen af vigtige projekter af fælleseuropæisk interesse eller afhjælpe en alvorlig for-

styrrelse i den belgiske økonomi i henhold til traktatens artikel 87, stk. 3, litra b). Den har heller ikke til formål at fremme kulturen og bevare kulturarven i henhold til traktatens artikel 87, stk. 3, litra d).

(72) Endelig skal ordningen for de belgiske FSC's aktiviteter undersøges i lyset af traktatens artikel 87, stk. 3, litra c). I denne artikel tillades støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsregioner eller økonomiske regioner, når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse. De skattefordele, der tildeles gennem ordningen, er uden sammenhæng med investeringer, beskæftigelsesfremme eller specifikke projekter. Der er blot tale om en lempelse af de byrder, som normalt skulle afholdes af de pågældende selskaber i forbindelse med deres aktiviteter, og de bør derfor betragtes som driftsstøtte, hvis virkninger ophører sammen med støtten. I henhold til Kommissionens normale praksis kan denne støtte ikke betragtes som fremmende for udviklingen af bestemte aktiviteter eller bestemte økonomiske regioner.

Afsluttende bemærkninger om kategoriseringen som statsstøtte

(73) Kommissionen bekræfter den kategorisering, som den foretog i sin skrivelse af 12. april 2002 ⁽¹⁹⁾, ifølge hvilken den planlagte ordning til fordel for FSC's belgiske aktiviteter udgør støtte, der er uforenelig med fællesmarkedet. Som ovenfor anført trådte ordningen i kraft i 1984 uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, og den betragtes derfor som ulovlig statsstøtte.

Berettiget forventning

(74) Når ulovligt tildelt statsstøtte betragtes som værende uforenelig med fællesmarkedet, skal den inddrives hos den begunstigede. Efter inddrivelse af støtten skal den konkurrenceposition, der var gældende før tildelingen, så vidt muligt genoprettes. Det fremgår imidlertid af artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999, at »Kommissionen kræver ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen«. Retspraksis ved EF-Domstolen og Kommissionens beslutningspraksis viser, at når støt-

⁽¹⁸⁾ Se fodnote 1.

⁽¹⁹⁾ Se fodnote 1.

temodtageren som følge af Kommissionens handlinger retmæssigt kan forvente, at støtten er tildelt i overensstemmelse med fællesskabslovgivningen, vil en indtægtsordre for støtten være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen.

- (75) I sin dom i sagen Van den Bergh & Jurgens ⁽²⁰⁾ bestemte Domstolen således:

»Det fremgår af Domstolens faste praksis, at adgangen til at påberåbe sig princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning står åben for enhver erhvervsdrivende i forbindelse med begrundede forventninger, som en institution har givet anledning til. Når forudseende og påpasselige erhvervsdrivende kan påregne gennemførelsen af en fællesskabsforanstaltning, der kan påvirke deres interesser, kan de imidlertid ikke påberåbe sig et sådant princip, når foranstaltningen gennemføres.«

- (76) Belgien påberåbte sig de begunstigedes berettigede forventning i forbindelse med en skatteordning, der har eksisteret siden 1984, og som Kommissionen i 1985 anså for at have minimal indvirkning på beskæftigelsen i Fællesskabet og dermed, ifølge Belgien, på konkurrencen i almindelighed ⁽²¹⁾. Under alle omstændigheder meddelte Belgien, at man nu var indstillet på at afskaffe ordningen, så snart USA endeligt gennemfører WTO's beslutninger og under alle omstændigheder senest den 31. december 2003.

- (77) I overensstemmelse med artikel 14, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 tager Kommissionen hensyn til ekstraordinære omstændigheder, der kan begrunde manglende inddrivelse af ulovligt udbetalt støtte til modtagerne under en ordning, når inddrivelsen vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen såsom princippet om berettiget forventning. I denne sag bemærker Kommissionen, at ordningen for FSC's belgiske aktiviteter har mange lighedspunkter med den ordning, som Belgien indførte ved kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 om skattemæssig behandling af koordineringscentre. De to ordninger vedrører aktiviteter inden for samme concern, og under begge ordninger anvendes »cost-plus«-metoden til fastsættelse af beskatningsgrundlaget. I sin beslutning af 2. maj 1984 fremfører Kommissionen, at ordningen ikke udgør støtte i henhold til traktatens artikel 92, stk. 1 (den nuværende artikel 87, stk. 1). Selv om denne beslutning ikke er offentliggjort, blev det forhold, at Kommissionen ikke gjorde indsigelse mod den belgiske ordning for koordineringscentre, nævnt i såvel den 14. beretning om konkurrencepolitikken som i et svar på et spørgsmål fra Europa-Parlamentet ⁽²²⁾.

- (78) I denne forbindelse bemærker Kommissionen, at den traf sin beslutning om ordningen for belgiske koordineringscentre, inden ordningen for FSC's belgiske aktiviteter trådte i kraft. Derfor mener Kommissionen, at de begunstigede i ordningen med fuld ret kan gå ud fra, at ordningen i den periode, hvor de var begunstigede, ikke udgjorde statsstøtte, hvilket hindrer Kommissionen i at give ordre til at inddrive den støtte, der måtte være udbetalt.

- (79) Hvad angår det forhold, at Belgien er parat til at ophæve ordningen senest pr. 31. december 2003, finder Kommissionen, at princippet om berettiget forventning vil omfatte de virksomheder, der er blevet godkendt under ordningen inden indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende al støtte, der måtte være udbetalt frem til afslutningen af det skatteår, i løbet af hvilket den omtalte procedure ophæves.

VI. KONKLUSIONER

- (80) Kommissionen konstaterer, at Belgien ulovligt og i strid med traktatens artikel 88, stk. 3, har iværksat skatteordningen for FSC's erhvervsaktiviteter, således som denne har været anvendt af de belgiske skattemyndigheder siden januar 1985. Den konkluderer, at de indrømmede skattelettelser under ordningen er at betragte som statsstøtte, som ikke er omfattet af nogen af undtagelserne fra forbuddet mod denne støtte, og at ordningen dermed er uforenelig med fællesmarkedet.

- (81) Kommissionen konkluderer ligeledes, at virksomheder, der er godkendt under omtalte ordning, med fuld ret kan gå ud fra, at ordningen ikke var at betragte som statsstøtte i den periode, hvor de drog fordel af den. Derfor kræver Kommissionen ikke tilbagebetaling af støtten —

VEDTAGET FØLGENDE BESLUTNING:

Artikel 1

Støtteordningen, som Belgien gennemfører i form af en særlig skatteordning for US Foreign Sales Corporations' erhvervsaktiviteter i Belgien, er uforenelig med fællesmarkedet.

⁽²⁰⁾ Domstolens dom i sag C-265/85, Van den Bergh et Jurgens BV mod Kommissionen, Sml. 1987, s. 1155, præmis 44.

⁽²¹⁾ Se fodnote 9.

⁽²²⁾ Skriftligt spørgsmål nr. 1735/90 (EFT C 63 af 11.3.1991).

Artikel 2

Belgien forpligtes til at ophæve den i artikel 1 omtalte støtteordning med virkning fra det første skatteår efter datoen for meddelelsen af nærværende beslutning.

Artikel 3

Belgien underretter senest to måneder efter meddelelsen af denne beslutning Kommissionen, hvilke foranstaltninger der er truffet for at efterkomme beslutningen.

Artikel 4

Denne beslutning er rettet til Kongeriget Belgien.

Udfærdiget i Bruxelles, den 24. juni 2003

På Kommissionens vegne

Mario MONTI

Medlem af Kommissionen
