

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2016/1699

af 11. januar 2016

**om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C)
(ex 2015/NN) iværksat af Kongeriget Belgien***(meddelt under nummer C(2015) 9837)***(Kun den franske og den nederlandske tekst er autentiske)****(EØS-relevant tekst)**

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF), særlig artikel 108, 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 under hensyntagen til disse bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

- (1) Ved brev af 19. december 2013 anmodede Kommissionen Belgien om oplysninger vedrørende »skatteordningen for overskydende fortjeneste« (skattefritagelse for overskydende fortjeneste eller »den omhandlede ordning«), i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i »Code des impôts sur les revenus 1992« (»CIR 92«) (indkomstskattelovbogen). Kommissionen anmodede ligeledes om en liste over forhåndsafgørelser vedrørende anvendelsen af skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste.
- (2) Ved brev af 21. januar 2014 besvarede Belgien de spørgsmål, der var anført i Kommissionens anmodning om oplysninger. Belgien fremsendte dog ikke listen over forhåndsafgørelser med den begrundelse, at fremlæggelsen af en sådan liste ville tage længere tid.
- (3) Den 21. februar 2014 sendte Kommissionen opfølgende spørgsmål og gentog sin anmodning om listen over forhåndsafgørelser. For så vidt angår afgørelserne truffet i 2004, 2007, 2010 og 2013 ifølge den omhandlede ordning anmodede Kommissionen ligeledes om at få tilsendt afgørelsernes fulde ordlyd samt de tilhørende anmodninger om afgørelse, bilag og eventuelt hele den senere korrespondance vedrørende disse anmodninger.
- (4) Den 18. marts 2014 besvarede Belgien de opfølgende spørgsmål fra Kommissionen og sendte den de efterspurgte forhåndsafgørelser, herunder anmodninger, bilag og senere korrespondancer i forbindelse med disse afgørelser.
- (5) Ved brev af 28. juli 2014 meddelte Kommissionen, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste kunne være en statsstøtteforanstaltning, der er uforenelig med det indre marked. Kommissionen anmodede også om supplerende oplysninger om flere nærmere bestemte afgørelser. Ved breve af 1. september og 4. november 2014 besvarede Belgien anmodningen af 28. juli 2014.
- (6) Der blev afholdt et møde mellem Kommissionens tjenestegrene og de belgiske myndigheder den 25. september 2014.

⁽¹⁾ EUT C 188 af 5.6.2015, s. 24.

- (7) Ved brev af 3. februar 2015 meddelte Kommissionen Belgien, at den havde besluttet at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, jf. artikel 108, stk. 2, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (i det følgende benævnt »TEUF«), med hensyn til skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.
- (8) Efter en anmodning om udsættelse af fristen fremsatte Belgien den 29. maj 2015 sine bemærkninger til indledningsafgørelsen.
- (9) Den 5. juni 2015 blev afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (i det følgende benævnt »indledningsafgørelsen«) offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽²⁾. I denne afgørelse opfordrede Kommissionen interesserede parter til at fremsende deres bemærkninger til den omhandlede foranstaltning.
- (10) Den 1. og 2. juli 2015 fremsatte de interesserede parter deres bemærkninger til indledningsafgørelsen, og disse blev videresendt til de belgiske myndigheder. Den 14. september 2015 meddelte de belgiske myndigheder Kommissionen, at de ikke havde til hensigt at kommentere disse bemærkninger.
- (11) Ved brev af 16. september 2015 anmodede Kommissionen Belgien om at uddybe visse argumenter i Belgiens skriftlige bemærkninger af 29. maj 2015 om indledningsafgørelsen. Belgien besvarede denne anmodning ved brev af 16. oktober 2015.
- (12) Den 20. oktober og 7. december 2015 afholdt Kommissionens tjenestegrene og de belgiske myndigheder et møde.

2. BESKRIVELSE AF DEN OMHANDLEDE ORDNING

2.1. Skattefritagelse for overskydende fortjeneste

- (13) Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste giver selskaber hjemmehørende i Belgien, som tilhører en multinational koncern, og selskaber hjemmehørende i udlandet med faste driftssteder i Belgien, der tilhører en multinational koncern (i det følgende benævnt »belgiske koncernenheder«) mulighed for at reducere deres beskatningsgrundlag i Belgien ved at trække deres »overskydende fortjeneste« fra den fortjeneste, de reelt har bogført. Denne overskydende fortjeneste bestemmes ved at anslå den gennemsnitlige hypotetiske fortjeneste, en uafhængig virksomhed ⁽³⁾ med sammenlignelige aktiviteter kunne få under sammenlignelige omstændigheder, og trække dette beløb fra den fortjeneste, den pågældende belgiske koncernenhed reelt har bogført. For at blive omfattet af en fritagelse for overskydende fortjeneste kræver det, at »Service des Décisions Anticipées« (afdelingen for forhåndsafgørelser) træffer en forhåndsafgørelse.
- (14) Ifølge de belgiske myndigheder ⁽⁴⁾ er skattefritagelsen for overskydende fortjeneste begrundet i ønsket om at sikre, at en belgisk koncernenhed udelukkende bliver beskattet af overskuddet efter armslængdeprincippet, idet den får mulighed for at trække den bogførte fortjeneste, som overstiger den nævnte fortjeneste efter armslængdeprincippet, fra sit beskatningsgrundlag, hvilket svarer til synergieffekter, stordriftsfordele eller andre fordele som følge af dens deltagelse i en multinational koncern, og som en sammenlignelig uafhængig virksomhed ikke ville have.
- (15) Ifølge de belgiske myndigheder ⁽⁵⁾ bestemmes størrelsen af den overskydende fortjeneste, der fritages ifølge skattefritagelsesordningen, efter en totrinsmetode:
 - For det første fastsættes de frie markedspriser, der anvendes på transaktionerne mellem den belgiske koncernenhed og de selskaber, den er forbundet med, på grundlag af en rapport om interne koncernafregningspriser fra skattemynderen. Da den belgiske koncernenhed betragtes som »hovedvirksomheden« i dette forhold, er det den, som tilskrives restoverskuddet af disse transaktioner.

⁽²⁾ Se fodnote 1.

⁽³⁾ Se punkt 30 i Belgiens bemærkninger af 29. maj 2015 vedrørende indledningsafgørelsen, hvori ordet »uafhængig« er beskrevet som det forhold ikke at være medlem af en multinational koncern af forbundne selskaber.

⁽⁴⁾ Se bl.a. Belgiens bemærkninger af 29. maj 2015 vedrørende indledningsafgørelsen, punkt 39 og 40.

⁽⁵⁾ Se Belgiens bemærkninger af 29. maj 2015 vedrørende indledningsafgørelsen, punkt 30.

- For det andet skal restoverskuddet ifølge Belgien ikke betragtes som den belgiske koncernenheds fortjeneste efter armslængdeprincippet, for det kan overstige det overskud, en sammenlignelig uafhængig virksomhed kunne have fået under sammenlignelige omstændigheder som dem, der gælder for en enhed, som ikke er en del af en multinational koncern. Som følge heraf fastslås denne »overskydende fortjeneste« på grundlag af en anden rapport, som skatteyderen fremlægger i forbindelse med anmodningen om en forhåndsafgørelse ifølge den omhandlede ordning, og fritages for skat.
- (16) Belgien fastholder, at der i de rapporter, der er fremlagt i løbet af disse to etaper, er anvendt OECD's mest hensigtsmæssige metoder for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser. I praksis fremgår det af oplysningerne, at den metode, som er anvendt under den anden etape, er nettomarginen efter den transaktionsbestemte nettoavancemetode (transactional net margin method, TNMM). Anvendelsen af TNMM i denne sammenhæng har til formål at nå frem til en tilnærmelse af rentabiliteten for en enhed, som indgår i en multinational koncern, ved at sammenligne den med fortjenesten for uafhængige sammenlignelige virksomheder ⁽⁶⁾ med sammenlignelige aktiviteter. TNMM gør det muligt at anslå den fortjeneste, uafhængige virksomheder kunne få af en aktivitet, f.eks. salg af varer, ud fra et passende grundlag såsom omkostninger, omsætning eller investeringer i faste aktiver (alt efter opgaver, risici og anvendte aktiver) og under anvendelse af en overskudsgrad (en »indikator for overskudsniveau«), der afspejler den, som på dette grundlag blev konstateret for sammenlignelige uafhængige virksomheder.
- (17) TNMM gør det muligt at beregne en hypotetisk gennemsnitsfortjeneste for den belgiske koncernenhed på grundlag af en komparativ undersøgelse af denne enhed og sammenlignelige uafhængige virksomheder ⁽⁷⁾. Den hypotetiske gennemsnitsfortjeneste fastsættes som en værdi i det interkvartile interval i den indikator for fortjenestens størrelse, der er valgt for en helhed af sammenlignelige uafhængige virksomheder ⁽⁸⁾, hvis gennemsnit beregnes over en given periode (normalt fem år). Belgien betragter denne hypotetiske gennemsnitsfortjeneste som den fortjeneste, den belgiske koncernenhed ville have fået, hvis den havde været en uafhængig virksomhed i stedet for en enhed, som indgik i en multinational koncern. Med henblik på denne afgørelse betegnes fortjenesten »reguleret fortjeneste efter armslængdeprincippet«.
- (18) Størrelsen af den overskydende fortjeneste, der skal fritages for skat, beregnes herefter som forskellen mellem den anslåede fortjeneste efter armslængdeprincippet for den belgiske koncernenhed efter den første etape (gennemsnit beregnet over en bestemt periode) og den »regulerede fortjeneste efter armslængdeprincippet«, som opnås under anden etape (ligeledes et beregnet gennemsnit i den samme periode). Denne forskel udtrykkes i procent af skattefritagelsen af resultatet før skat (EBIT ⁽⁹⁾ eller PBT ⁽¹⁰⁾) med henblik på at få en gennemsnitlig overskydende fortjeneste i procent over en bestemt periode. Denne procent repræsenterer nedsættelsen af beskatningsgrundlaget, som godkendes og anvendes i overensstemmelse med den omhandlede ordning på den fortjeneste, den belgiske koncernenhed reelt har bogført i de fem år, den belgiske skatteforvaltning er bundet af forhåndsafgørelsen.
- (19) De belgiske myndigheder hævder, at de forventede resultater for de enheder, som er omfattet af den omhandlede ordning, vurderes på grundlag af den reelt bogførte fortjeneste efter tre år. Den aftalte procent kan herefter om nødvendigt justeres ved denne vurdering. Intet tyder imidlertid på, at en sådan vurdering allerede har givet anledning til en nedjustering af den aftalte procentsats i de tilfælde, Kommissionen har undersøgt.
- (20) I henhold til artikel 185, stk. 2, i CIR 92 er en forhåndsafgørelse obligatorisk for at kunne blive omfattet af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste. Denne bestemmelse begrænser ligeledes tildeling af en sådan afgørelse til enheder, der indgår i en multinational koncern af forbundne selskaber i forbindelse med deres grænseoverskridende relationer. Ifølge den belgiske lov af 24. december 2002 ⁽¹¹⁾ kan der kun træffes afgørelser i nye situationer ⁽¹²⁾.
- (21) Eftersom der kræves en forhåndsafgørelse for at kunne blive fritaget for skat af overskydende fortjeneste, og en sådan afgørelse kun kan træffes for den fortjeneste, som følger af en ny situation, er den fordel, en multinational koncern vil kunne drage af den omhandlede ordning, betinget af, at dens aktiviteter flyttes til Belgien eller øges

⁽⁶⁾ Se OECD's ordliste til retningslinjerne for koncerninterne afregningspriser: »Deux entreprises sont indépendantes l'une par rapport à l'autre si elles ne sont pas associées.« (to virksomheder er uafhængige af hinanden, hvis de ikke er forbundet).

⁽⁷⁾ I visse tilfælde har Kommissionen bemærket, at enheder, der udvælges som sammenlignelige med henblik på en komparativ undersøgelse, ikke er uafhængige virksomheder, som kan anses for sammenlignelige, men holdingselskaber eller moderselskaber, der anses for sammenlignelige, dvs. en koncern udvalgt på grundlag af konsoliderede regnskabsoplysninger.

⁽⁸⁾ Overskudsgraden er den mest anvendte indikator for fortjenestens størrelse ved bestemmelse af en belgisk koncernenheds beskatningsgrundlag.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and taxes, dvs. resultat før renter og skat.

⁽¹⁰⁾ Profit before tax, dvs. overskud før skat.

⁽¹¹⁾ Lov af 24. december 2002 om ændring af reglerne for selskabsbeskatning og indførelse af en ordning med forhåndsafgørelser på skatteområdet, *Moniteur Belge* n°410, deuxième édition, af 31. december 2002, s. 58817.

⁽¹²⁾ Se betragtning 44 og 45.

i landet og står i forhold til omfanget af de nye aktiviteter og nye fortjenester, som skabes i landet. Forhåndsafgørelserne, som er truffet ifølge den omhandlede ordning og er undersøgt af Kommissionen, vedrører konsekvent ændringer i den multinationale koncerns organisatoriske struktur. I den forbindelse fremhæves som de væsentlige elementer i anmodningerne om forhåndsafgørelse en planlagt flytning af aktiviteter til Belgien, nye investeringer, der skal foretages, og oprettelse af arbejdspladser i landet.

- (22) Kort sagt kan de belgiske koncernenheder, der har fået en forhåndsafgørelse på grundlag af den omhandlede ordning, hvert år i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, foretage en proaktiv negativ regulering af deres selskabsbeskatningsgrundlag, idet de kan trække den formodede »overskydende fortjeneste« fra den reelt bogførte fortjeneste. De belgiske myndigheder finder således, at denne overskydende fortjeneste ikke skal tilregnes den belgiske koncernenhed og derfor skal udelukkes fra beskatningsgrundlaget i Belgien i overensstemmelse med artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Som følge heraf beskattes en belgisk koncernenhed, der er omfattet af en skattefritagelse for overskydende fortjeneste, af et beløb svarende til forskellen mellem den reelt bogførte fortjeneste og dens »overskydende fortjeneste«.

2.2. Gældende love og administrative bestemmelser

2.2.1. Indkomstbeskatning ifølge selskabsskattereglerne i Belgien

- (23) CIR 92 fastsætter regler for indkomstbeskatning i Belgien. I artikel 1 fastsættes fire kategorier af indkomstskat, der dækker skat på fysiske personer (afsnit II: artikel 3-178), på hjemmehørende selskaber (afsnit III: artikel 179-219), på andre juridiske personer (afsnit IV: artikel 220-226) og på ikkehjemmehørende skattesubjekter — fysiske personer, virksomheder, øvrige juridiske personer (afsnit V: artikel 227-248/3).
- (24) Det fastsættes i artikel 183 i CIR 92, at skattepligtige indkomster ifølge afsnit III (hjemmehørende selskaber), er af samme type som dem, der beskattes ifølge afsnit II (juridiske personer), og at det skattepligtige beløb fastsættes efter reglerne for fortjenester. Det præciseres i artikel 24 i CIR 92, at industri-, handels- og landbrugsvirksomheders skattepligtige indtægter omfatter alle indtægter af virksomhedsaktiviteter såsom fortjeneste hidrørende fra »alle de transaktioner, der behandles af eller igennem disse virksomheders foretagender«, og »enhver forøgelse af værdien af aktiver [...] og enhver formindskelse af værdien af passiver [...], når disse merværdier og værdiforringelser vises eller kommer til udtryk i bogføring eller årsregnskaber«.
- (25) Det fastsættes i artikel 185, stk. 1, i CIR 92, at selskaber er skattepligtige med hensyn til den samlede fortjeneste før udlodning. Når denne bestemmelse læses i sammenhæng med artikel 1, 24 og 183 i CIR 92, betyder den, at den skattepligtige fortjeneste ifølge belgisk skatteret — som udgangspunkt og uanset eventuel senere op- eller nedjustering — som minimum skal omfatte den samlede fortjeneste, der er bogført i skattekonsolidationens regnskab.
- (26) Beskatningsgrundlaget for belgisk indkomstskat bestemmes nemlig som udgangspunkt på grundlag af den fortjeneste, som reelt er registreret i skattekonsolidationens regnskaber. Et vist antal reguleringer — positive (såsom ikkefradragsberettigede udgifter) eller negative (såsom delvis fritagelse for visse former for udloddet udbytte, fradrag for overført underskud, skattelettelser) — kan anvendes senere for at fastslå beskatningsgrundlaget. For hver af disse transaktioner skal skattekonsolidationen sende oplysninger til skatteforvaltningen gennem deres selvangivelse (formular 275.1) og skal kunne fremlægge dokumentation for de pågældende reguleringer.
- (27) Når den belgiske skatteret omfatter en permanent fritagelse for en del af den fortjeneste, som reelt er bogført i skattekonsolidationens regnskab som reserve, kan der under den første transaktion foretages en regulering af beregningen af beskatningsgrundlaget gennem en »forhøjelse af den oprindelige reservesituation«.
- (28) Selv om beskatningsgrundlaget derfor ikke nødvendigvis altid svarer til den reelt bogførte nettofortjeneste i skattekonsolidationens årsregnskab under hensyntagen til skattemæssige reguleringer af dette grundlag, skal fastsættelsen

af grundlaget under alle omstændigheder som udgangspunkt være baseret på tal, som faktisk er indført i regnskaberne. Bestemmelsen af beskatningsgrundlaget begynder f.eks. med beregningen af nettoforhøjelsen eller -nedsættelsen af de skattepligtige reserver (regnskabsårets overskud eller underskud), overførte overskud eller underskud, anden fortjeneste henlagt som reserve) i løbet af skatteåret. I skatteretligt begrundede tilfælde eller efter en skattekontrol kan tal bogført i skatteyderens regnskab eller anført i dennes selvangivelse reguleres eller korrigeres.

2.2.2. Lov af 21. juni 2004 om ændring af CIR 92

- (29) Ved lov af 21. juni 2004⁽¹³⁾ indførte Belgien nye skattebestemmelser vedrørende grænseoverskridende transaktioner foretaget af forbundne enheder i en multinational koncern. Der blev bl.a. tilføjet en andet stykke til artikel 185 i CIR 92 om gennemførelse i belgisk skatteret af det internationalt anerkendte »armslængdeprincip« med henblik på fastsættelse af koncerninterne afregningspriser⁽¹⁴⁾. Artikel 185, stk. 2, i CIR 92 bestemmer følgende:

»[...], for to selskaber, som indgår i en multinational koncern af forbundne selskaber og vedrørende deres gensidige grænseoverskridende relationer:

- a) når der i forholdet mellem de to selskaber er aftalt eller fastsat vilkår for deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, der ville være aftalt mellem uafhængige selskaber, kan overskud, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse selskaber, men som på grund af vilkårene ikke er tilfaldet dette, medregnes i dette selskabs overskud
- b) når der i et selskabs overskud medtages overskud, som også medtages i et andet selskabs overskud, og det således medtagne overskud, som ville være tilfaldet det andet selskab, hvis de vilkår, som var aftalt mellem de to selskaber, havde været de samme, som kunne have været aftalt mellem uafhængige selskaber, justeres det første selskabs overskud på passende vis.

Stk. 1 finder anvendelse ved forhåndsafgørelse uden at berøre anvendelsen af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning.«

- (30) Skønt artikel 185, stk. 2, i CIR 92 er formuleret anderledes, svarer den til artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, som udgør retsgrundlaget for regulering af interne afregningspriser i de fleste aftaler, der indgås mellem to jurisdiktioner for at forebygge dobbeltbeskatning af indkomster genereret af en resident under en af de berørte jurisdiktioner (»dobbeltbeskatningsaftale«)..
- (31) I overensstemmelse med sidste afsnit i artikel 185, stk. 2, i CIR 92 er det obligatorisk, at en positiv regulering, jf. litra a), og negativ regulering, jf. litra b), på forhånd godkendes, hvilket giver anledning til en forhåndsafgørelse. De eneste undtagelser fra denne regel er tilfælde, hvor reguleringen følger af anvendelsen af dobbeltbeskatningsaftalen ved korrektion af forbundne selskabers fortjeneste (»EU's voldgiftsaftale«)⁽¹⁵⁾ eller en aftale om dobbeltbeskatning.
- (32) Loven af 21. juni 2004 indførte ligeledes en ændring af artikel 235, stk. 2, i CIR 92 med henblik på, at reglerne for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser, jf. artikel 185, stk. 2, i CIR 92, også finder anvendelse på ikkehjemmehørende selskabers faste driftssteder i Belgien.

⁽¹³⁾ Lov af 21. juni 2004 om ændring af indkomstkatteloven af 1992 og lov af 24. december 2002 om ændring af indkomstskatteordningen for selskaber og indførelse af en ordning om forhåndsafgørelser i skattesager, offentliggjort i *Moniteur belge* af 9. juli 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Loven trådte i kraft den 19. juli 2004.

⁽¹⁴⁾ Se afsnit 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ EFT L 225 af 20.8.1990, s. 10.

2.2.3. Begrundelse for loven af 21. juni 2004 og retningslinjerne heri

2.2.3.1. Begrundelse for loven af 21. juni 2004

- (33) Begrundelsen for loven af 21. juni 2004 (»begrundelsen«) indeholder retningslinjerne vedrørende formålet med og anvendelsen af artikel 185, stk. 2, i CIR 92 ⁽¹⁶⁾. Ifølge begrundelsen er artikel 185, stk. 2, i CIR 92 »baseret på bestemmelsen i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue« ⁽¹⁷⁾. Det præciseres endvidere i begrundelsen, at »den foreslåede bestemmelse kan bringe den belgiske lovgivning i overensstemmelse med den internationalt accepterede retsregel« ⁽¹⁸⁾. Den meget stærke forbindelse mellem regnskabslovgivningen og skattelovgivningen understreges, hvilket bevirker, at en afvigelse fra regnskabslovgivningen i skattemæssigt øjemed kræver et eksplicit retsgrundlag. Det blev derfor fundet nødvendigt at kodificere armslængdeprincippet i den belgiske indkomstskattelov for at muliggøre reguleringer af koncerninterne prisafregninger, som er påkrævet ifølge internationalt aftalte retsregler, men afviger fra regnskabslovgivningen.
- (34) For så vidt angår den negative regulering, jf. artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, forklares det i begrundelsen, at denne bestemmelse har til formål »at undgå eller fjerne en (mulig) dobbeltbeskatning«. Det præciseres desuden, at denne regulering kun foretages i den udstrækning, hvor Service des Décisions Anticipées finder den primære regulering principielt og beløbsmæssigt begrundet.
- (35) Begrundelsen indeholder ligeledes retningslinjer for, hvad der skal betragtes som en multinational koncern af forbundne selskaber og som Service des Décisions Anticipées' opgave. Her er det navnlig anført, at Service des Décisions Anticipées skal udtale sig om den anvendte metode, det udførte arbejde samt de risici og aktiver, der er anvendt ved bestemmelsen af beskatningsgrundlaget.

2.2.3.2. Det administrative cirkulære af 4. juli 2006

- (36) Den 4. juli 2006 blev der offentliggjort et cirkulære med retningslinjer for anvendelsen af artikel 185, stk. 2, i CIR 92 (i det følgende benævnt »cirkulæret«) i forbindelse med både positive reguleringer og negative reguleringer af de koncerninterne afregningspriser ⁽¹⁹⁾. Cirkulæret bekræfter de definitioner, der er fastsat i begrundelsen, for enheder, som indgår i en multinational koncern, og for grænseoverskridende transaktioner, jf. artikel 185, stk. 2, i CIR 92. Det indeholder også en beskrivelse af Service des Décisions Anticipées' rolle, ansvarsområder og kompetencer.
- (37) Cirkulæret henviser til det obligatoriske indgreb, der foretages af Service des Décisions Anticipées med hensyn til negative reguleringer, og afdelingens uafhængighed til i hvert enkelt tilfælde at fastsætte betingelser, som formodes at bidrage til en øget effektivitet og sikkerhed for skatteyderne og til at forbedre investeringsklimaet i Belgien.
- (38) Cirkulæret bekræfter, at der med henblik på beregning af beskatningsgrundlaget foretages en passende negativ regulering af fortjenesten i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 i form af en »forhøjelse af den oprindelige reservesituation« i virksomhedens selvangivelse (formular 275.1) ⁽²⁰⁾. Vedrørende ordet »passende«, som bruges i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 i forbindelse med den negative regulering, bemærkes det i cirkulæret, at der ikke vil ske en tilsvarende negativ regulering ⁽²¹⁾, når den primære positive regulering, som foretages af en anden skattejurisdiktion er for stor. Det beskrives ligeledes, hvordan reguleringerne af de interne afregningspriser bør opføres i det pågældende belgiske selskabs skatteregnskaber. Endelig anføres det i cirkulæret, at artikel 185, stk. 2, i CIR 92 har fundet anvendelse siden den 19. juli 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001, Chambre des Représentants de Belgique, den 30. april 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Gennemgang af de enkelte artikler, artikel 2: »Begrebet armslængdeprincip indføres i skattelovgivningen ved tilføjelse af et andet stykke til artikel 185 i CIR 92. Det er baseret på teksten i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue«.

⁽¹⁸⁾ Idem »den foreslåede bestemmelse kan bringe den belgiske lovgivning i overensstemmelse med den internationalt accepterede retsregel.«

⁽¹⁹⁾ Cirkulære nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) af 4. juli 2007.

⁽²⁰⁾ Se betragtning 27.

⁽²¹⁾ I OECD's ordliste til retningslinjer for koncerninterne afregningspriser defineres den tilsvarende regulering som følger: »Den skat, som skal betales af den forbundne virksomhed, der har hjemsted i et andet land, reguleres af skatteforvaltningen i det pågældende land for at tage hensyn til en primær regulering foretaget af skatteforvaltningen i det første land for at opnå en sammenhængende fordeling af fortjenesten mellem de to lande«.

2.2.3.3. Finansministerens svar på parlamentsforespørgsler vedrørende skattefritagelsen for overskydende fortjeneste

- (39) Som svar på et spørgsmål i parlamentet, der blev stillet i 2005 ⁽²²⁾, bekræftede den daværende finansminister, at der ikke skulle betales skat i Belgien af den fortjeneste, en belgisk koncernenhed reelt havde bogført, og som overstiger en fortjeneste efter armslængdeprincippet, og at det ikke påhvilede de belgiske skattemyndigheder at fastslå, hvilke andre udenlandske koncernenheder der skal føje denne overskydende fortjeneste til deres beskatningsgrundlag.
- (40) I en parlamentsforespørgsel fra 2007 vedrørende forhåndsafgørelser og international skatteundgåelse ⁽²³⁾ henvises der til forbindelsen mellem artikel 185, stk. 2, litra a) og b), i CIR 92 på den ene side og de tilsvarende stk. 1 og 2, i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue på den anden. Den deputerede, der havde stillet spørgsmålet, bemærkede, at de fleste dobbeltbeskatningsaftaler, Belgien havde indgået, udelukkende indeholdt en bestemmelse om positive reguleringer af interne afregningspriser. I aftaler med en bestemmelse om negative reguleringer af interne afregningspriser er den negative regulering foretaget af de belgiske myndigheder altid en reaktion på en positiv regulering foretaget af den anden kontraherende stat. Den deputerede bemærkede ligeledes, at kun få skatteydere anmodede om en forhåndsafgørelse om en positiv regulering af interne afregningspriser, selv om forpligtelsen ud fra en juridisk synsvinkel også finder anvendelse på denne type regulering. Endelig spurgte den deputerede, om Belgien ville foretage en ensidig negativ regulering på betingelse af, at det pågældende andet land ville tilpasse sin primære regulering eller blev underrettet om en negativ belgisk regulering.
- (41) Den daværende finansminister svarede, at man faktisk kun på det tidspunkt havde modtaget anmodninger om negativ regulering. Desuden hævdede ministeren, at det ikke var op til Belgien at anføre, hvilket land der skulle fratække den overskydende fortjeneste, og at det derfor var umuligt at fastslå, med hvilket land der skulle udveksles oplysninger om en negativ belgisk regulering.
- (42) I januar 2015 blev der efter afsløringer i pressen i forbindelse med »LuxLeaks«-sagen stillet flere spørgsmål i parlamentet til finansministeren om informationsudveksling mellem skattemyndighederne eller mangel på samme, fremme af skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste under sloganet »Only in Belgium« og multinationale selskabers muligheder for at reducere den selskabsskat, de skal betale, ved hjælp af forhåndsafgørelser ⁽²⁴⁾. Finansministeren mindede om, at Service des Décisions Anticipées nøjedes med at anvende armslængdeprincippet i forhåndsafgørelser vedrørende skattefritagelse for overskydende fortjeneste, og bekræftede det svar, finansministeren gav i 2007 om informationsudveksling.

2.2.4. Loven af 24. december 2002 om indførelse af en ordning for forhåndsafgørelser på skatteområdet

- (43) Ifølge loven af 24. december 2002 kan finansministeren træffe en forhåndsafgørelse om enhver anmodning vedrørende anvendelse af skatteretlige bestemmelser ⁽²⁵⁾.
- (44) Artikel 20 i denne lov fastsætter, hvad en forhåndsafgørelse er, og stadfæster princippet om, at en sådan afgørelse ikke kan føre til en nedsættelse af den skat, der skal betales, eller fritage skatteyderen herfor.

»Ved forhåndsafgørelse forstås i denne sammenhæng den retsakt, hvori myndigheden i overensstemmelse med de gældende regler afgør, hvordan loven skal anvendes i en bestemt situation eller på en bestemt transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige virkninger.

Forhåndsafgørelsen kan ikke resultere i skattefritagelse eller -nedsættelse«.

- (45) Artikel 22 i loven definerer de omstændigheder, hvorunder der ikke kan træffes en forhåndsafgørelse, f.eks. når anmodningen vedrører de samme situationer eller transaktioner som dem, der allerede har haft skattemæssige virkninger. Lovens artikel 23 definerer princippet om, at forhåndsafgørelser er bindende for skattemyndigheden, og under hvilke omstændigheder en forhåndsafgørelse ikke er bindende for skattemyndigheden. Det er tilfældet, når det viser sig, at forhåndsafgørelsen ikke er i overensstemmelse med traktaternes bestemmelser, EU-retten og national ret.

⁽²²⁾ Referat af mødet i finans- og budgetudvalget den 13. april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Referat af mødet i finans- og budgetudvalget den 11. april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Referat af mødet i finans- og budgetudvalget den 6. januar 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Se fodnote side 11.

- (46) Loven af 21. juni 2004 indeholder en ændring af loven af 24. december 2002 om indførelse af en ordning om forhåndsafgørelser i skattesager, som indebærer oprettelse af et uafhængigt organ under den belgiske myndighed, som træffer disse forhåndsafgørelser ⁽²⁶⁾. Ifølge loven af 21. juni 2004 blev Service des Décisions Anticipées oprettet ved kongelig anordning af 23. august 2004 under finansministeriet med kompetence til at træffe forhåndsafgørelser (»Service Public Fédéral Finances«). Service des Décisions Anticipées offentliggør en årsberetning om sine aktiviteter.

2.3. Beskrivelse af OECD's vejledning vedrørende koncerninterne afregningspriser

2.3.1. OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser

- (47) Den Økonomiske Samarbejds- og Udviklingsorganisation (OECD) vejleder sine medlemslande i skatteforhold. OECD's vejledning om interne afregningspriser står i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser med henblik på multinationale virksomheder og skattemyndigheder (i det følgende benævnt »OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser«) ⁽²⁷⁾, som begge er ikkebindende retsakter.
- (48) I betragtning af den ikkebindende karakter af OECD's modelbeskatningsoverenskomst og retningslinjer for koncerninterne afregningspriser opfordres skattemyndighederne i OECD's medlemslande simpelthen til at følge dem. Generelt tjener disse to instrumenter dog som referencepunkt og udøver en klar indflydelse på den skattemæssige praksis i OECD-medlemslandene (og også i lande uden for OECD). Desuden har disse retsakter i mange OECD-medlemslande fået retskraft eller anvendes til fortolkning af dobbeltbeskatningsaftaler og national skattelovgivning ⁽²⁸⁾. Når Kommissionen citerer OECD's modelbeskatningsoverenskomst og retningslinjer for koncerninterne afregningspriser i denne afgørelse, skyldes det, at disse instrumenter er resultatet af drøftelser mellem eksperter i OECD og præciserer nogle teknikker, som gør det muligt at løfte fælles udfordringer.
- (49) OECD's modelbeskatningsoverenskomst og kommentaren hertil indeholder retningslinjer til fortolkning af dobbeltbeskatningsaftaler. OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser giver skattemyndigheder og multinationale virksomheder retningslinjer for anvendelsen af armslængdeprincippet ved bestemmelse af interne afregningspriser ⁽²⁹⁾. Interne afregningspriser betegner de priser, der faktureres for handelstransaktioner mellem separate enheder i den samme koncern. I kraft af båndene mellem medlemmerne af en multinational koncern kan de i deres relationer i koncernen, der vil påvirke de interne afregningspriser (og dermed de skattepligtige indtægter), fastsætte særlige betingelser, som adskiller sig fra dem, der ville have fundet anvendelse, hvis medlemmerne af koncernen havde handlet som uafhængige virksomheder ⁽³⁰⁾. Det kan give mulighed for at overføre fortjeneste fra ét skattemæssigt område til et andet og tilskynde til at tildele så lille en fortjeneste som muligt til områder, hvor beskatningen er højere. For at undgå disse situationer bør skattemyndighederne kun acceptere koncerninterne afregningspriser mellem virksomheder i den samme koncern til betaling for transaktioner, som om de var fastsat mellem uafhængige virksomheder, der forhandler på sammenlignelige vilkår svarende til fuld konkurrence ⁽³¹⁾. Det er det, man kalder »armslængdeprincippet«.
- (50) Anvendelsen af armslængdeprincippet er derfor baseret på en sammenligning mellem kontrollerede (koncerninterne) transaktionsbetingelser og betingelser for sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige virksomheder, som drives under sammenlignelige omstændigheder, der sikrer, at ingen af de eventuelle forskelle mellem de sammenlignede situationer i væsentlig grad kan påvirke de analyserede betingelser (f.eks. pris eller avance), eller at der kan anvendes rimeligt pålidelige korrektionsbeløb for at fjerne virkningen af disse forskelle.

⁽²⁶⁾ Se fodnote side 13.

⁽²⁷⁾ OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser med henblik på multinationale virksomheder og skattemyndigheder, OECD, juli 2010. OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser blev vedtaget i deres oprindelige version den 27. juni 1995 af OECD's Komité for Fiskale Anliggender. Der blev i juli 2010 foretaget en større ajourføring af retningslinjerne fra 1995. I denne afgørelse skal alle henvisninger til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser forstås som retningslinjerne fra 2010.

⁽²⁸⁾ I Belgien blev armslængdeprincippet stadfæstet ved selskabsskatteoven ved indførelse af artikel 185, stk. 2, i CIR 92.

⁽²⁹⁾ Skattemyndighederne i OECD-landene opfordres til at følge OECD's retningslinjer. Generelt tjener OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser som reference og har en klar indflydelse på den skattemæssige praksis i OECD-medlemslandene (og også i lande uden for OECD).

⁽³⁰⁾ Se afsnit 6 i forordet til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽³¹⁾ Skattemyndigheder og lovgivere er klar over problemet, og skattelovgivningen gør det generelt muligt for skattemyndighederne at rette selvangivelserne for de forbundne virksomheder, som ikke anvender interne afregningspriser korrekt til at nedsætte deres skattepligtige indtægt gennem substitutionspriser svarende til en pålidelig tilnærmelse til dem, der er godkendt af uafhængige virksomheder, som forhandler på vilkår, der svarer til fuld konkurrence.

- (51) Både modelbeskatningsoverenskomsten og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser bygger på det princip, OECD-medlemslandene har tilsluttet sig, og i videre udstrækning hvorefter de forskellige retlige enheder, som til sammen udgør en multinational koncern, i forbindelse med selskabsskat behandles som særskilte enheder (»den særskilte enheds metode«). Det følger af den særskilte enheds metode, at hver enkelt enhed i en multinational koncern beskattes af sine egne indtægter⁽³²⁾. OECD-medlemslandene valgte den særskilte enheds metode som internationalt beskatningsprincip med henblik på at fastsætte skatten korrekt i hvert enkelt land og undgå dobbeltbeskatning for således at undgå konflikter mellem skattemyndigheder og fremme udveksling og internationale investeringer.
- (52) Afsnit 1.10 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser henviser eksplicit til stordriftsfordele og integrationsfordele (synergieffekter) for den særskilte enheds metode, som armslængdeprincippet bygger på:

»For nogle er armslængdeprincippet behæftet med iboende mangler, idet den særskilte enheds metode, som princippet bygger på, ikke altid tager hensyn til stordriftsfordele og samspil mellem de forskellige aktiviteter, der følger af virksomhedernes integration. Der findes dog ingen bredt accepterede objektive kriterier for at henføre stordriftsfordele eller integrationsfordele til de forskellige forbundne virksomheder.«

2.3.2. Armslængdeprincippet

- (53) Det anerkendte armslængdeprincip er anført i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, som ligger til grund for dobbeltbeskatningsaftaler mellem OECD's medlemslande, herunder Belgien, og i stadig højere grad lande uden for OECD. Da den fleksibilitet, der er fastsat i aftalen om koncerninterne afregningspriser, kan medføre, at beskatningsgrundlaget flyttes fra ét område til et andet, bidrager tilstedeværelsen af armslængdeprincippet, som er anerkendt i dobbeltbeskatningsaftaler, til at opfylde formålet med disse aftaler, dvs. at undgå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunddragelse.
- (54) I artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst er det anført, hvordan man i praksis foretager reguleringer af beskatningsgrundlaget for koncerninterne afregningspriser, og det præciseres, hvornår disse reguleringer skal foretages.

— I artikel 9, stk. 1, præciseres det, at en kontraherende stat kan forhøje en hjemmehørende skatteydere beskatningsgrundlag på sit område, hvis den finder, at de koncerninterne afregningspriser, der anvendes, har ført til et for svagt beskatningsgrundlag, og gør det muligt for staten at beskatte den pågældende i overensstemmelse hermed. Det er det, der kaldes »primær regulering«, hvorved skattemyndigheden forhøjer den skattepligtige fortjeneste, som angives af skatteyderen⁽³³⁾.

— Artikel 9, stk. 2, sigter mod at undgå, at den fortjeneste, som således beskattes af den kontraherende stat, der foretager den primære regulering i overensstemmelse med artikel 9, stk. 1, også beskattes hos en forbundet virksomhed, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat⁽³⁴⁾. For at sikre det opfordrer den pågældende stat den anden kontraherende stat til enten at nedsætte den forbundne virksomheds beskatningsgrundlag med beløbet på den regulerede fortjeneste, den første kontraherende stat har fastsat efter den primære regulering, eller til at tilbagebetale den allerede opkrævede skat. Denne regulering, som den anden kontraherende stat foretager, sker dog ikke automatisk. Hvis den finder den primære regulering ubegrundet enten principielt eller beløbsmæssigt, kan den — og gør det normalt — afholde sig fra at foretage en sådan regulering⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Se afsnit 1.15 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽³³⁾ Det bestemmes i artikel 9, stk. 1, at: »Når der [...] de to [forbundne] foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, der afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, men som på grund af disse vilkår ikke er tilfaldet dette, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed«.

⁽³⁴⁾ Det bestemmes i artikel 9, stk. 2, at: »Når en kontraherende stat for en virksomhed beliggende i den samme stat medregner — og beskatter — en fortjeneste, som en virksomhed i den anden kontraherende stat er blevet beskattet af i den anden stat, og hvis det således medregnede overskud, er et overskud, som ville være blevet opnået af foretagendet i den første stat, hvis de aftalte vilkår mellem de to foretagender havde været de samme, som ville være aftalt mellem uafhængige foretagender, foretager den anden stat en passende regulering af det skattebeløb, som blev opkrævet af dette overskud. For at bestemme denne regulering tages der hensyn til de øvrige bestemmelser i nærværende aftale, og hvis det er nødvendigt, konsulterer staternes kompetente myndigheder hinanden.«

⁽³⁵⁾ I tilfælde af uenighed mellem de berørte parter om beløbet og karakteren af den passende regulering, skal den gensidige aftaleprocedure, jf. artikel 25 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, bringes i anvendelse, også selv om der ikke er en bestemmelse som artikel 9, stk. 2. De berørte kompetente myndigheder er udelukkende forpligtede til at gøre alt, hvad de kan, men ikke til at nå et resultat, så dobbeltbeskatningsproblemet kan ikke løses, hvis de kontraherende stater ikke har aftalt en voldgiftsklausul i skatteaftalen.

Den negative regulering, som foretages af den anden kontraherende stat i henhold til artikel 9, stk. 2, kaldes »korrelativ regulering«, og når den foretages, forhindrer det effektivt dobbeltbeskatning af overskud.

- (55) Ifølge OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser findes der fem metoder til at fastslå en tilnærmelse af priserne efter armslængdeprincippet og avancefordeling mellem virksomhederne i samme koncern: i) den fri markedspris' metode, ii) kostpris plus avance-metoden, iii) prisfastsættelse ved gensalgsmetoden, iv) TNMM og v) den transaktionsbestemte avancefordelingsmetode. OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser skelner mellem traditionelle metoder baseret på transaktioner (de tre første metoder) og transaktionsbestemte metoder baseret på avancefordeling (de to sidste metoder). Det står multinationale virksomheder frit for at anvende metoder for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser, der ikke er beskrevet i disse retningslinjer, forudsat at disse metoder fører til fuldt konkurrencebaserede afregningspriser ⁽³⁶⁾.
- (56) TNMM er en af de »indirekte metoder« til at fastslå en tilnærmelse til armslængdepriser for transaktioner og avancefordeling mellem virksomheder i samme koncern. Ved denne metode fastsættes en tilnærmelse til armslængdeavance for en række kontrollerede transaktioner eller en samlet aktivitet snarere end for en bestemt transaktion.
- (57) Ved anvendelse af TNMM er det nødvendigt at vælge den part til den kontrollerede transaktion eller en række kontrollerede transaktioner, for hvilke der udvælges og afprøves en indikator for ⁽³⁷⁾ nettoavance. Dette valg skal være foreneligt med den funktionelle analyse, som foretages. Generelt er den part, der testes i forbindelse med en TNMM-baseret undersøgelse den, hvorpå metoden kan anvendes med det mest pålidelige resultat, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningselementer. I praksis vil det dreje sig om den mindst komplekse af de to parter på grundlag af den funktionelle analyse, mens den resterende fortjeneste af den kontrollerede transaktion eller rækken af kontrollerede transaktioner vil blive tilregnet den mest komplekse part ⁽³⁸⁾.
- (58) TNMM anvendes derfor ofte i tilfælde, hvor en af parterne i en kontrolleret transaktion eller en række kontrollerede transaktioner leverer alle de komplekse bidrag og/eller unikke bidrag i forbindelse med transaktionen eller transaktionerne, mens den anden part varetager de almindeligste og/eller automatiske funktioner og ikke yder et unikt bidrag, som det f.eks. er tilfældet med en forhandler med begrænset risiko. Omvendt har TNMM ikke mange chancer for at være pålidelig, hvis hver part tilfører bidrag af samme værdi. I et sådant tilfælde betragtes den transaktionsbestemte avancefordelingsmetode som den mest velegnede metode til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser ⁽³⁹⁾.

2.4. Modtagere af støtte efter den omtvistede ordning

- (59) Skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste har været i anvendelse siden 2004 og har gradvist fået stigende betydning. Ifølge oplysningerne fra Belgien har 55 virksomheder været omfattet af den anfægtede ordning, siden den blev indført, ud af i alt 66 forhåndsafgørelser ⁽⁴⁰⁾. De belgiske myndigheder har anført, at de aldrig har afvist en anmodning om en forhåndsafgørelse om at få lov til at udnytte skattefritagelsen for overskydende fortjeneste siden indførelsen af den anfægtede ordning ⁽⁴¹⁾. Antallet af forhåndsafgørelser om året siden indførelsen af den anfægtede ordning i 2004 kan ses i tabellen.

Antal forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste truffet siden 2004

År	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Antal sager	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Kilde: det belgiske finansministerium, pr. 31. maj 2014.

⁽³⁶⁾ I overensstemmelse med punkt 2.9 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser: »Dog må disse andre metoder ikke træde i stedet for dem, der er anerkendt af OECD, når disse er mere egnede til de foreliggende omstændigheder.«

⁽³⁷⁾ En indikator for nettoavance defineres i ordlisten til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser som nettoavanceforholdet på et passende grundlag (f.eks. omkostninger, omsætning, aktiver). Nettoavanceindikatorerne kaldes også almindeligvis avanceniveauindikatorer.

⁽³⁸⁾ Se afsnit 3.18 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽³⁹⁾ Se afsnit 2.59 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽⁴⁰⁾ Oplysninger ajourført pr. 31. maj 2015.

⁽⁴¹⁾ Se svar af 18. marts 2014 på spørgsmål 1 i Kommissionens anden anmodning om oplysninger: »Vi skal præcisere, at der ikke er truffet en negativ afgørelse.«

- (60) Belgien har meddelt de finansielle nøgletal for alle 66 forhåndsafgørelser om bevilling af skattefritagelse for overskydende fortjeneste (se yderligere oplysninger i bilaget).
- (61) De situationer, hvor der blev bevilget skattefritagelse for overskydende fortjeneste, kan illustreres ved eksemplerne i betragtning 62 til 64.
- (62) Første eksempel: I sin anmodning om forhåndsafgørelse meddeler virksomhed A, at den har til hensigt at øge sin produktionskapacitet for et givet produkt i sin belgiske fabrik, samtidig med at koordinationsfunktionen (funktionen som »hovedvirksomhed«) flyttes fra et udenlandsk datterselskab til Belgien. Det hedder også i anmodningen, at virksomhed A vil overføre flere fuldtidsstillinger til Belgien. Det fremgår af forhåndsafgørelsen, at det ikke giver anledning til dobbeltbeskatningsproblemer. Der står i afgørelsen, at det forhold, at det regnskabsmæssige resultat i Belgien er højere end et uafhængigt selskabs, bl.a. skyldes den knowhow, de indkøbsfordele, kundelister osv., som fandtes i koncernen, før funktionen som hovedvirksomhed blev overført til Belgien. I forhåndsafgørelsen nævnes det dog, at koncernen stillede disse »immaterielle aktiver« gratis til rådighed for sin belgiske enhed, hvilket indebærer, at der ikke fandtes nogen skattepligtig indtægt andre steder i koncernen og dermed ikke var risiko for dobbeltbeskatning. I realiteten mindes der i forhåndsafgørelsen (punkt 48) om, at »det ikke påhviler de belgiske skattemyndigheder at bestemme udenlandske virksomheders »overskudskonto«, hvori der optræder overskydende fortjeneste«.
- (63) Andet eksempel: I sin anmodning om en forhåndsafgørelse oplyser virksomhed B, at den har til hensigt at foretage investeringer med henblik på ekspansion i Belgien. Virksomheden hævder, at den nye investering er mere fordelagtig for den som enhed i en koncern end for en uafhængig virksomhed. De synergieffekter, der henvises til i forhåndsafgørelsen, vedrører de fordele, virksomheden har i Belgien i form af lavere investeringsomkostninger, eftersom den allerede ejer et driftsanlæg i Belgien, lavere driftsudgifter, eftersom fabrikkens generelle omkostninger kan fordeles på et større produktionssted, og adgang til billig energi.
- (64) Tredje eksempel: I sin anmodning om en forhåndsafgørelse forklarer virksomhed C, at den har til hensigt at gøre sit belgiske datterselskab til hovedvirksomhed efter en omstrukturering af sine aktiviteter i Europa. Virksomhed C skal øge antallet af fuldtidsbeskæftigede i Belgien. Også her accepterer Belgien at benytte TNMM under hensyntagen til det overskud før skat, uafhængige virksomheder kunne opnå i forbindelse med sammenlignelige transaktioner på det frie marked som indikator for overskudsniveaue for at beregne hovedvirksomhedens beskatningsgrundlag. På dette grundlag opnår virksomhed C en negativ regulering på ca. 60 % af sit nettooverskud før skat.
- (65) Efter at have undersøgt en stikprøve på 22 forhåndsafgørelser anser Kommissionen disse tre eksempler for at være repræsentative for hele den omhandlede ordning. Skønt forholdene og de omhandlede beløb og transaktioner er forskellige i de enkelte tilfælde, vedrører disse tre multinationale selskaber, som alle har øget deres aktiviteter i Belgien og har anmodet om og opnået, at deres overskud, som reelt er bogført i Belgien, men angiveligt tilskrives synergieffekter, stordriftsfordele eller andre faktorer i forbindelse med deres tilhørsforhold til en koncern, fratrækkes selskabsbeskatningsgrundlaget. Ud fra stikprøven har Kommissionen bemærket, at skattefritagelserne for overskydende fortjeneste ikke er blevet bevilget til små virksomheder, og de belgiske myndigheder har ikke kunnet underbygge deres påstand om, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste også kunne gives til enheder af en lille koncern eller af andre årsager, end at der angiveligt foreligger synergieffekter eller stordriftsfordele.
- (66) På opfordringen til at underbygge, at der også kan gives skattefritagelse for overskydende fortjeneste til små og mellemstore virksomheder (i det følgende benævnt »SMV«) har de belgiske myndigheder anført tre eksempler blandt de mindste støttemodtagere:
- virksomhed D med en samlet balance på [100-120] (*) mio. EUR og en omsætning på [60-80] mio. EUR og [200-250] ansatte, omregnet til heltidspersoner
 - virksomhed E med en samlet balance på [70-90] mio. EUR og [250-300] ansatte, omregnet til heltidspersoner
 - virksomhed F med en samlet balance på [50-70] mio. EUR og en omsætning på [70-90] mio. EUR og [350-400] ansatte, omregnet til heltidspersoner.

(*) Fortrolige oplysninger underlagt tavshedspligt.

- (67) På opfordringen til at underbygge, at der også kan gives skattefritagelse for overskydende fortjeneste af andre årsager, end at der angiveligt foreligger synergieffekter eller stordriftsfordele, fremlagde de belgiske myndigheder tre eksempler. I disse forhåndsafgørelser om koncerninterne afregningspriser har Service des Décisions Anticipées på anmodning af koncernernes belgiske virksomheder godkendt en negativ korrelativ regulering for disse virksomheder i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. I disse tre tilfælde fandt den negative regulering til de belgiske enheder sted efter en primær positiv regulering gennem afregningspriserne af fortjenesten i deres concerns forbundne virksomheder i Tyskland, Det Forenede Kongerige og i Danmark, som var foretaget af henholdsvis de tyske, britiske og danske skattemyndigheder.
- (68) Nærværende afgørelse vedrører hverken sådanne ægte korrelative reguleringer af koncerninterne afregningspriser eller andre lignende reguleringer. Den vedrører kun forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, som udgør en ensidig og proaktiv nedsættelse af det belgiske beskatningsgrundlag, som ikke svarer til en primær positiv regulering af koncerninterne afregningspriser foretaget af en anden skattemyndighed og uden nogen anden angivelse, end at de nedsatte beløb skulle være medtaget i et udenlandsk beskatningsgrundlag. Med henblik på anvendelse af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste kræves det ikke, at den fritagne fortjeneste er blevet beskattet eller overhovedet er medtaget i beskatningsgrundlaget for en anden udenlandsk virksomhed i koncernen. I denne karakteristik skelnes der mellem forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste og andre forhåndsafgørelser om koncerninterne afregningspriser truffet af Service des Décisions Anticipées i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som også muliggør en nedsættelse af reelt bogført fortjeneste i skatteøjemed, men i tilfælde, hvor nedsættelsen er en følge af den reelle beskatning eller en udenlandsk skattemyndigheds primære positive regulering af koncerninterne afregningspriser.

3. ÅRSAGER TIL AT INDLEDE PROCEDUREN

- (69) Kommissionen besluttede at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, fordi dens foreløbige opfattelse var, at skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste var en forbudt statsstøtteordning i henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten, fordi den var uforenelig med det indre marked.
- (70) For det første udgør skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste ifølge Kommissionens foreløbige opfattelse en statsstøtteordning, jf. artikel 1, litra d), i Rådets forordning (EU) 2015/1589⁽⁴²⁾, som gør det muligt for visse belgiske selskaber, som indgår i multinationale koncerner, uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger at få en betydelig nedsættelse af den selskabsskat, de skal betale i Belgien. Kommissionen er kommet til den konklusion, uanset at fritagelsen bevilges ved forhåndsafgørelser på skatteområdet.
- (71) For det andet vurderede Kommissionen indledningsvis, at den omtvistede ordning gav de begunstigede en selektiv fordel. Den fandt, at ordningen udgjorde en undtagelse til referencesystemet, eftersom en indkomstskattefritagelse for selskaber bevilges for en del af fortjenesten, mens denne reelt er skabt af den belgiske koncernenhed og bogført i dennes regnskab. Kommissionen gav ligeledes udtryk for tvivl om, hvorvidt den såkaldt overskydende fortjeneste, som er fritaget ifølge ordningen, er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, eftersom muligheden for at definere en sådan del af fortjenesten separat er yderst tvivlsom, og den reelle fortjeneste som følge af tilhørsforholdet til en multinational koncern under alle omstændigheder har været stærkt overvurderet.
- (72) Indledningsvis konkluderede Kommissionen også, at fordelene ved den omtvistede ordning var selektiv, eftersom kun belgiske enheder, der indgår i en multinational koncern kunne blive omfattet af den. Belgiske enheder, som udelukkende driver virksomhed i Belgien, kunne nemlig ikke opgive en sådan fortjeneste. De, der er blevet begunstiget af ordningen, har desuden normalt flyttet en stor del af deres aktiviteter til Belgien eller har foretaget betydelige investeringer i landet.
- (73) Kommissionen vurderede også indledningsvis, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ikke kunne begrundes ved, at det var nødvendigt at undgå dobbeltbeskatning, idet der ikke er tale om, at et andet land har til hensigt at beskatte den samme fortjeneste.

⁽⁴²⁾ Med virkning fra den 14. oktober 2015 har forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (kodifikation) (offentliggjort i EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9), ophævet og erstattet Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1). Henvvisninger til forordning (EF) nr. 659/1999 betragtes som henvvisninger til forordning (EU) 2015/1589 og skal læses i overensstemmelse med sammenligningstabellen i bilag II til sidstnævnte forordning.

- (74) Da alle de øvrige betingelser, der er anført i artikel 107, stk. 1, i TEUF, er opfyldt, og ingen åbenbar grund gav mulighed for at fastslå, at skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste var forenelig med det indre marked, kom Kommissionen til den foreløbige konklusion, at ordningen udgør en statsstøtteordning, som er uforenelig med det indre marked. Den besluttede derfor at indlede proceduren i henhold til artikel 108, stk. 2, i TEUF vedrørende den omhandlede ordning.

4. BELGIENS BEMÆRKNINGER

- (75) Belgien fremsatte bemærkninger til den valgte ramme for vurdering af foranstaltningen i indledningsafgørelsen, påberåbte sig den manglende respekt for ligebehandlingsprincippet og hævdede, at indledningsafgørelsen indeholdt flere fortolkningsmæssige fejl.

4.1. Belgiens bemærkninger til den valgte ramme for vurdering af foranstaltningen og ligebehandlingsprincippet

- (76) Belgien anfægter, at kombinationen af artikel 185, stk. 2, i CIR 92, i cirkulæret af 4. juli 2006, årsberetningerne fra Service des Décisions Anticipées og analysen af forhåndsafgørelserne på skatteområdet udgør en ordning, som opfylder kriterierne i artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589. De belgiske myndigheder vurderer, at analysen af foranstaltningen som ordning udelukkende skal omhandle lovbestemmelserne, når der ikke foretages en tilbundsgående undersøgelse af alle forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste. De finder, at eksemplerne i indledningsafgørelsen er valgt selektivt og kun gør det muligt at nå frem til overfladiske konklusioner.
- (77) Belgien hævder også, at det er den eneste medlemsstat, mod hvilken Kommissionen har indledt en formel undersøgelsesprocedure i forbindelse med en forhåndsafgørelsesordning frem for en individuel foranstaltning, selv om de fleste medlemsstater benytter forhåndsafgørelser på skatteområdet. Belgien vurderer, at denne fremgangsmåde er i strid med ligebehandlingsprincippet.

4.2. Bemærkninger fra Belgien vedrørende forekomsten af fortolkningsmæssige fejl i indledningsafgørelsen

4.2.1. Betydningen af den bogførte fortjeneste og referenceordningen

- (78) Belgien anfører, at Kommissionen tillægger belgiske virksomheders bogførte fortjeneste for stor betydning i fastlæggelsen af referenceordningen. Den belgiske selskabsskatte Lovgivning tillader eller foreskriver mange både positive og negative reguleringer for at gå fra en bogført fortjeneste til en skattepligtig fortjeneste. Ifølge Belgien er disse reguleringer, bl.a. dem, der er fastsat i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, et iboende element i referenceordningen og gælder for alle skatteydere, som opfylder betingelserne for at opnå de pågældende reguleringer.
- (79) Belgien hævder også, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 sigter mod at undgå dobbeltbeskatning. Eftersom hverken nationale koncerner eller uafhængige enheder er berørt af problemer med økonomisk dobbeltbeskatning, befinder de sig i en anden faktisk og juridisk situation end multinationale virksomheder med hensyn til formålet med den omhandlede foranstaltning. Artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er dermed ikke en undtagelse fra det almindelige skattesystem.

4.2.2. Belgiens anvendelse af armlængdeprincippet på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 giver ingen fordel

- (80) Belgien hævder, at kun fortjeneste efter armlængdeprincippet kan beskattes ifølge det belgiske selskabsskattesystem. Da Kommissionen desuden tidligere har accepteret armlængdeprincippet som princip, hvorefter det kan fastslås, om der foreligger en fordel med henblik på vurdering af statsstøtte, kan en forhåndsafgørelse på skatteområdet kun give en skatteyder en fordel, hvis den er i strid med armlængdeprincippet.
- (81) Belgien minder om, at fastsættelsen af koncerninterne afregningspriser ikke kun benyttes til at fastslå den passende pris for varer og tjenesteydelser, der handles mellem forbundne parter, men også til at foretage fordeling

af overskydende fortjeneste mellem de forskellige virksomheder i en koncern. Belgien fastholder, at selv om alle transaktioner mellem virksomheder faktureres korrekt, betyder det ikke nødvendigvis, at den samlede fortjeneste er i overensstemmelse med armslængdeprincippet⁽⁴³⁾. Belgien tilføjer, at selve reguleringsmekanismen for koncerninterne afregningspriser beviser, at man ikke i skattemæssigt øjemed kan basere sig på priser i virksomhedsregnskaber. Som følge heraf har det ingen relevans, at virksomhedens fortjeneste er højere end fortjenesten efter armslængdeprincippet.

- (82) Belgien gør gældende, at den overskydende fortjeneste ikke kan tildeles belgiske enheder ifølge den særskilte enheds metode, som armslængdeprincippet netop bygger på. Udelukkelsen af denne fortjeneste fra belgiske enheders beskatningsgrundlag bevirker derfor ikke, at de får en fordel. Ifølge Belgien foreligger der ingen international konsensus om, hvordan den fortjeneste, der er opnået takket være koncernens synergieffekter og/eller stordriftsfordele, skal fordeles mellem de forskellige koncernenheder. Selv om den overskydende fortjeneste skulle undrages enhver beskatning, fordi den ikke beskattes af nogen anden skattemyndighed, selv om den er fritaget i Belgien, påhviler det ikke de belgiske myndigheder at sørge for, at alle fortjenester beskattes.
- (83) Belgien har forelagt en beskrivelse af tottrinsproceduren, der i store træk er nævnt i betragtning 15, og som anvendes til at bestemme den fortjeneste, der fratrækkes i kraft af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.
- (84) De belgiske myndigheder finder, at oprindelsen af den overskydende fortjeneste er irrelevant for spørgsmålet om, hvorvidt den giver en fordel, så længe de beskatter de berørte enheders fortjeneste efter armslængdeprincippet. Belgien hævder, at den overskydende fortjeneste normalt skyldes synergieffekter eller stordriftsfordele og henviser til afsnit 1.10 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser for at begrunde, at denne fortjeneste ikke tilskrives Belgien⁽⁴⁴⁾. Belgien vurderer, at hvis den overskydende fortjeneste ikke tilskrives et andet skattemæssigt område og dermed ikke beskattes, er der tale om en mangel i armslængdeprincippet.
- (85) Belgien afviser, at der er tale om uoverensstemmelser i valget af den mest egnede metode for koncerninterne afregningspriser eller i metoden for den testede part. Desuden kan de eventuelle uoverensstemmelser, der konstateres, ifølge Belgien ikke generaliseres med henblik på at vurdere ordningen, uden at der foretages en tilbundsående analyse af alle forhåndsafgørelserne i hvert enkelt tilfælde.
- (86) De belgiske myndigheder hævder, at de ikke har ansvaret for, om overskydende fortjeneste beskattes i udlandet eller ej. Visse forhåndsafgørelser, ved hvilke der gives en fritagelse for overskydende fortjeneste, blev offentliggjort, og visse virksomheder udviser gennemsigtighed i deres årsregnskaber. Informationsudvekslingen er ikke mulig, eftersom det ikke er op til Belgien at træffe beslutning om, hvordan fortjenesten allokeres, og hvor den beskattes. Hvis det faktisk viser sig, at denne fortjeneste ikke bliver beskattet, skyldes det en skævhed mellem belgisk og udenlandsk ret og/eller en mangel i armslængdeprincippet

4.2.3. *Anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er ikke selektiv*

- (87) Under henvisning til Rettens praksis⁽⁴⁵⁾ hævder Belgien, at virksomheder, der er omfattet af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, ikke har fælles kendetegn, som gør det muligt at udskille dem fra andre virksomheder, ud over at de opfylder betingelserne for anvendelse af denne bestemmelse. Den kendsgerning, at fortjenesten efter denne bestemmelse er begrænset til multinationale selskaber, er ifølge Belgien ikke tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv, eftersom virksomheder af denne type i modsætning til f.eks. offshore-selskaber ikke har fælles kendetegn som økonomisk sektor, aktivitet, balancestørrelse, antal ansatte eller hjemland.
- (88) Belgien bestrider også argumentet om, at flytning af væsentlige aktiviteter, foretagelsen af investeringer eller oprettelsen af arbejdspladser i Belgien er en implicit eller eksplicit betingelse for anvendelsen af forhåndsafgørelser på skatteområdet om at give skattefritagelse for overskydende fortjeneste. Ifølge Belgien indeholder lovgivningen ingen betingelser af denne art, og Service des Décisions Anticipées har ikke beføjelse til at fastsætte sådanne betingelser. Den eneste lovfæstede forpligtelse består i, at ansøgeren skal fremlægge en beskrivelse af sine aktiviteter samt en fuldstændig beskrivelse af den særlige situation eller transaktion, jf. artikel 21 i loven af 24. december 2002 om indførelse af en ordning med forhåndsafgørelser i belgisk skatteret.

⁽⁴³⁾ Belgien henviser i den forbindelse til eksemplerne vedrørende koncerninterne tjenesteydelser uden vederlag i afsnit 7.12 og 7.13 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽⁴⁴⁾ Se betragtning 52.

⁽⁴⁵⁾ Sag T-399/11, Banco Santander SA og Santusa Holding mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Begrundelse

- (89) Belgien finder skattefritagelsen for overskydende fortjeneste berettiget med den begrundelse, at der er tale om en nødvendigt og forholdsmæssigt middel til at undgå potentiel dobbeltbeskatning. Belgien understreger, at denne fritagelse hverken har til formål at nedsætte den faktiske dobbeltbeskatning eller at afhjælpe den.

4.2.5. Tilbagesøgning

- (90) Belgien gør gældende, at en tilbagesøgning af støtten under alle omstændigheder vil være udelukket ifølge retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning⁽⁴⁶⁾, eftersom Kommissionens tidligere afgørelser om koncerninterne prisafregninger og statsstøtte fik dem til at antage, at man ikke kan konkludere, at der foreligger statsstøtte, når en medlemsstat tilslutter sig armslængdeprincippet⁽⁴⁷⁾, i betragtning af at der mangler harmoniseret EU-lovgivning på dette område. Belgien henviser desuden til Ministerrådets konklusioner om adfærdskodeksen vedrørende erhvervsbeskatning⁽⁴⁸⁾, hvori der henvises til en anden ordning, som angiveligt er baseret på de samme principper som ordningen for skattefritagelse for overskydende fortjeneste⁽⁴⁹⁾, og gør gældende, at Kommissionen først har vurderet sidstnævnte problematik med hensyn til statsstøttereglerne ti år efter udløbet af ordningen om aftaler vedrørende uformel kapital. Endelig vil en tilbagesøgning af støtten være særdeles vanskelig og medføre dobbeltbeskatning og ulige behandling mellem Belgien og de øvrige medlemsstater, som også benytter praksis med forhåndsafgørelser på skatteområdet.

5. DE INTERESSEREDE PARTERS BEMÆRKNINGER

- (91) Der er fremsat bemærkninger af AGC Glass Europe SA/NV den 1. juli 2015 og af [...] den 3. juli 2015. De to virksomheder har haft gavn af forhåndsafgørelser i medfør af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92.
- (92) I sine bemærkninger anførte AGC Glass Europe SA/NV, at virksomheden aldrig hverken har anvendt eller gennemført forhåndsafgørelsen, som den fik i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92.
- (93) [...] hævder, at det er en fejl, at den er nævnt i indledningsafgørelsen blandt modtagerne af den pågældende foranstaltning. Den tilføjer, at den opnåede en forudgående prisaftale, som enten kan føre til en positiv regulering af koncerninterne afregningspriser på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra a), i CIR 92 eller en negativ regulering på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92⁽⁵⁰⁾. På baggrund af disse oplysninger mener den ikke, at den er omfattet af ordningen, og anmoder om at blive udelukket af den endelige afgørelse og enhver tilbagesøgningsforanstaltning, denne måtte medføre.

6. VURDERING AF FORANSTALTNINGEN

6.1. Er der tale om en ordning?

- (94) Kommissionen mener, at den pågældende foranstaltning udgør en støtteordning, jf. artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589. Ifølge denne artikel forstås ved støtteordning »enhver retsakt, på grundlag af hvilken der uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt«.
- (95) Unionens retspraksis giver ingen fortolkning af denne definition. Kommissionen bemærker dog, at Unionens domstole tidligere har accepteret dens praksis, som består i at betegne skattemæssige foranstaltninger med mange af de samme kendetegn som den omhandlede ordning som støtteordning, jf. denne bestemmelse⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 69 og 147.

⁽⁴⁷⁾ Se fodnote 46..

⁽⁴⁸⁾ Se formandskabets konklusioner fra Økofinrådet den 19. marts 2003, hvori der henvises til rapporten fra gruppen vedrørende »Adfærdskodeksen« med følgende reference 7018/1/03 FISC 31 REV 1, som er tilgængelig på følgende adresse: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>

⁽⁴⁹⁾ Den såkaldte ordning for aftaler vedrørende uformel kapital, der angives som E002-ordningen i adfærdskodeksdokumenterne.

⁽⁵⁰⁾ [...] vedlagde sine bemærkninger den pågældende forhåndsafgørelse samt den undersøgelse af koncerninterne afregningspriser, den bygger på.

⁽⁵¹⁾ Se bl.a. forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416 og sag C-519/07 P, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Pr. definition skal en støtteordning opfylde følgende tre kriterier: i) der er tale om en retsakt, der kan danne grundlag for tildeling af støtte, ii) ordningen kræver ikke yderligere gennemførelsesforanstaltninger, og iii) ordningen skal definere de potentielle støttemodtagere på en generel og abstrakt måde.
- (97) Med hensyn til det første af disse tre kriterier bevilges skattefritagelsen for overskydende fortjeneste i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Denne bestemmelse, som er indført i den belgiske indkomstskattelovbog ved lov af 21. juni 2004, giver tilladelse til negative reguleringer af koncerninterne afregningspriser i beskatningsgrundlaget for skatteydere, når visse betingelser er opfyldt. Den er citeret i de forskellige forhåndsafgørelser om fritagelse for overskydende fortjeneste som retsgrundlag for denne skattefritagelse og nævnes af Belgien i forskellige dokumenter, hvor fritagelsen er beskrevet ⁽⁵²⁾.
- (98) Anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er forklaret i begrundelsen for loven af 21. juni 2004, i cirkulæret af 4. juli 2006 og i svarene fra finansministeren på spørgsmål fra parlamentsmedlemmerne vedrørende anvendelsen af denne bestemmelse. Disse svar bekræfter, at anvendelsen af fritagelsen for overskydende fortjeneste går ud over det, der fastsættes i førnævnte bestemmelse og udvides til fortjeneste, som ikke tilsvarende er blevet inkluderet i en fortjeneste for en forbundet virksomhed, der indgår i den samme koncern i et andet skattemæssigt område. Manglen på enhver forpligtelse til at bevise, at den samme fortjeneste er medtaget i de to forbundne virksomheders beskatningsgrundlag (den ene i udlandet, den anden i Belgien) er et vigtigt element, som gør det muligt at skelne mellem forhåndsafgørelser om bevilling af skattefritagelse for overskydende fortjeneste og de øvrige forhåndsafgørelser om tilladelse til en negativ regulering af koncerninterne afregningspriser i medfør af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) Kort sagt er artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler vedrørende anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, de retsakter, der danner grundlaget for bevilling af skattefritagelse for overskydende fortjeneste.
- (100) For så vidt angår det andet kriterium finder Kommissionen, at udtrykket »gennemførelsesforanstaltninger« skal forstås således, at der forudsættes udøvelse af en ikke ubetydelig skønsbeføjelse hos den støttebevilgende myndighed, som kan påvirke beløbet og kendetegn ved eller betingelser for bevilling af støtten gennem vedtagelse af senere retsakter ⁽⁵⁴⁾. Omvendt udgør alene den tekniske anvendelse af retsakten om bevilling af den omhandlede støtte ikke en gennemførelsesforordning, jf. artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589.
- (101) Kommissionen vurderer, at fritagelsen for overskydende fortjeneste er bevilget, uden at der er behov for yderligere gennemførelsesforanstaltninger, jf. artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589. De elementer, der er nødvendige for at drage fordel af denne fritagelse kan beskrives i almindelighed. De viser, at der er en systematisk strategi for bevilling af støtte, som er konstateret i den stikprøve af forhåndsafgørelser, Kommissionen har undersøgt, og Belgien har beskrevet i sine bemærkninger til indledningsafgørelsen.
- (102) En fritagelse for overskydende fortjeneste bevilges således, hvis følgende kumulative betingelser er opfyldt:

— støttemodtagende enheder tilhører en multinational virksomhed

⁽⁵²⁾ Det gør det ligeledes muligt at konkludere, at der foreligger en ordning, at Service des Décisions Anticipées i sin årsberetning nævner afgørelser om fritagelse for overskydende fortjeneste som en særlig kategori af forhåndsafgørelser, og at andre belgiske myndigheder fremmer ordningen. Se bl.a. Région de Bruxelles Capitale, <http://www.investinbrussels.com>, »Belgian R&D incentives unparalleled in Europe«, 18/1/13 : »Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an »excess accounting profit« ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.«, Service Public Fédéral Finances, Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers, indlæg med titlen »Incitants fiscaux en Belgique«, 2009, og »Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices«, Paris, den 9. oktober 2007, kan konsulteres på følgende adresse: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Alle negative reguleringer, der er foretaget i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er ikke baseret på, at der foreligger såkaldt overskydende fortjeneste. Denne bestemmelse er ligeledes retsgrundlag for reguleringer af koncerninterne afregningspriser foretaget, når Belgien på anmodning af belgiske skatteydere accepterer at nedsætte det belgiske beskatningsgrundlag som reaktion på en primær positiv regulering foretaget af et andet skattemæssigt område. Den kendsgerning, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 også benyttes som retsgrundlag for andre negative reguleringer af beskatningsgrundlaget end dem, der er knyttet til skattefritagelse for overskydende fortjeneste, forhindrer ikke, at det udgør retsgrundlaget for den omtvistede ordning.

⁽⁵⁴⁾ F.eks. når en offentlig enhed er bemyndiget til at benytte forskellige instrumenter til at fremme den lokale økonomi og iværksætter flere støtteforanstaltninger med det formål, indebærer det udøvelse af en betydelig skønsbeføjelse med hensyn til beløb, kendetegn ved eller betingelser for støtten samt det formål, dens bevilling sigter mod at opfylde, og man kan derfor ikke konkludere, at der foreligger en støtteordning. Se Kommissionens afgørelse 2012/252/EU af 13. juli 2011 om Finlands Statsstøtte nr. C 6/08 (ex NN 69/07) til Ålands Industrihus Ab (EUTL 125 af 12.5.2012, s. 33, betragtning 110).

- disse enheder får en obligatorisk forudgående godkendelse gennem afgørelsen fra Service des Décisions Anticipées, ifølge hvilken støtten kun kan bevilges for fortjeneste knyttet til en ny situation, der endnu ikke har haft skattemæssige konsekvenser, f.eks. gennem en reorganisering med efterfølgende flytning af hovedvirksomheden til Belgien eller en forøgelse af aktiviteterne eller nye investeringer i landet ⁽⁵⁵⁾
 - disse enheders fortjeneste overstiger den fortjeneste, sammenlignelige uafhængige virksomheder kunne have haft under lignende omstændigheder
 - disse enheder skal ikke have foretaget en primær positiv regulering i en anden medlemsstat.
- (103) Som anført i betragtning 65 har Kommissionen vurderet en prøve, der kan anses for repræsentativ for den omhandlede ordning, bestående af 22 individuelle forhåndsafgørelser. Selv om de individuelle forhold, de omhandlede beløb og transaktionerne i de enkelte forhåndsafgørelser i realiteten er forskellige, vedrører alle disse afgørelser store multinationale selskaber, som har øget deres aktiviteter i Belgien og har anmodet om og opnået, at deres overskud, som reelt er bogført i Belgien, men angiveligt tilskrives synergieffekter, stordriftsfordele eller andre faktorer i forbindelse med deres tilhørsforhold til en koncern, fratrækkes selskabsskattegrundlaget.
- (104) Det forhold, at Kommissionen henviser til fælles elementer, den har konstateret i en prøve af forhåndsafgørelser, indebærer ikke — i modsætning til, hvad Belgien påstår — at den anser statsstøtteelementerne for at følge af individuelle forhåndsafgørelser og ikke af en ordning. Kommissionen vurderer, at forhåndsafgørelser er et instrument for anvendelse af ordningen, jf. den lov, ordningen er baseret på, og at beskrivelsen af visse individuelle forhåndsafgørelser i indledningsafgørelsen blot skal illustrere, hvordan ordningen er gennemført i praksis. I afsnit 4.1 i sin indledningsafgørelse har Kommissionen under alle omstændigheder klart gjort rede for årsagerne til, at den på det tidspunkt vurderede, at foranstaltningen var en støtteordning, og Belgien kunne således ikke nære den mindste illusion om sandsynligheden for, at Kommissionen ville anse statsstøtteelementerne for at være en følge af individuelle forhåndsafgørelser og ikke en ordning.
- (105) Forpligtelsen til at indhente en individuel forhåndsafgørelse for at kunne blive omfattet af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er ikke en gennemførelsesforanstaltning, men en nærmere teknisk bestemmelse for anvendelse af ordningen, hvor det skal bekræftes, at betingelserne for ordningen er opfyldt, og hvor den metode, skattemyndigheden har valgt til at bestemme størrelsen af den angiveligt overskydende fortjeneste, der skal fritages for skat, kontrolleres ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Denne konklusion berøres ikke af, at Service des Décisions Anticipées har en begrænset skønsmagt til at godkende den præcise negative reguleringssats, der er anvendt på beskatningsgrundlaget efter de oplysninger, skattemyndigheden har fremlagt, eller til at vurdere, om visse af de betingelser for bevilling af et sådant fradrag er opfyldt (f.eks. at der foreligger en ny situation, som endnu ikke har haft skattemæssige konsekvenser). Hvis der findes en særlig afdeling, som har til opgave at træffe forhåndsafgørelser, og som i forbindelse med forhåndsafgørelser har enekompetence til at vurdere pålideligheden af den tilnærmelse af størrelsen af den overskydende fortjeneste, skattemyndigheden har opgivet i løbet af den anden etape, kræver det nødvendigvis en begrænset

⁽⁵⁵⁾ Er skattemyndigheden principielt forpligtet til at fremlægge en undersøgelse af de koncerninterne afregningspriser, finder fritagelsen for overskydende fortjeneste i princippet anvendelse, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at der foreligger dobbeltbeskatning. Fritagelsen bygger desuden altid på den hypotese, at den overskydende fortjeneste kan tilskrives synergieffekter, stordriftsfordele eller andre fordele som følge af tilhørsforholdet til en multinational koncern.

⁽⁵⁶⁾ Se tilsvarende Kommissionens beslutning 2003/601/EF af 17. februar 2003 om støtteordning C54/2001 (ex NN55/2000) Irland — udenlandsk indkomst (EUT L 204 af 13.8.2003, s. 51) (især betragtning 30 i denne beslutning), Kommissionens beslutning 2003/755/EF af 17. februar 2003 om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT L 282 af 30.10.2003, s. 25) (især betragtning 13 i denne beslutning: for at komme i betragtning til den særlige skattemæssige status ifølge ordningen skal det enkelte koordinationscenter på forhånd have en individuel anerkendelse ved kongelig anordning), Kommissionens beslutning 2003/515/EF af 17. februar 2003 om Kongeriget Nederlandenes støtte til fordel for internationale finansieringsaktiviteter (EUT L 180 af 18.7.2003, s. 52) (især betragtning 16 i denne beslutning: det nederlandske skattevæsen skulle give tilladelse til at etablere en reserve til beskyttelse mod risici, der medfører skattefritagelse efter ordningen), Kommissionens beslutning 2003/501/EF af 16. oktober 2002 om statsstøtteordning C 49/2001 (ex 46/2000) — Koordinationscentre — Luxembourg (EUT L 170 af 9.7.2003, s. 20) (især betragtning 9 i denne beslutning: en administrativ forhåndsgodkendelse var nødvendig for at få bevilget den særlige skattemæssige status efter ordningen om koordinationscentre) og Kommissionens beslutning 2003/81/EF af 22. august 2002 om Spaniens statsstøtteordning til fordel for koordinationscentre i provinsen Vizcaya statsstøtte C 48/2001 (ex NN 43/2000) (EUT L 31 af 6.2.2003, s. 26) (især betragtning 14 i denne beslutning: For at blive omfattet af beskatningsordningen for koordinationscentre skal virksomhederne have en forhåndsgodkendelse fra skattemyndighederne, som gælder i indtil fem år).

skønsbeføjelse hos Service des Décisions Anticipées. Denne kan dog kun garantere en konsekvent anvendelse af fritagelsen.

- (107) Service des Décisions Anticipées har systematisk truffet afgørelser om fritagelse for overskydende fortjeneste, når betingelserne i betragtning 102 var opfyldt. Som Belgien desuden har bekræftet, har Service des Décisions Anticipées aldrig afslået en anmodning om forhåndsafgørelse om bevilling af en skattefritagelse for overskydende fortjeneste ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Kommissionen konkluderer, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ikke kræver nogen yderligere gennemførelsesforanstaltning.
- (109) For så vidt angår det tredje kriterium definerer den retsakt, som danner grundlag for bevillingen af fritagelsen for overskydende fortjeneste generelt og abstrakt, de potentielle modtagere af denne skattefritagelse. Anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som udgør retsgrundlaget for de forhåndsafgørelser, der er nødvendige for at blive omfattet af skattefritagelsen, er begrænset til enheder, som indgår i »en multinational koncern af forbundne selskaber«.
- (110) Alt i alt opfylder skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, som den systematisk anvendes af Service des Décisions Anticipées, betingelserne for, at der foreligger en støtteordning som defineret i artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589. Ifølge Domstolens retspraksis kan Kommissionen i tilfælde af en støtteordning begrænse sig til at undersøge den pågældende ordnings generelle kendetegn og er ikke forpligtet til at undersøge hvert eneste tilfælde, hvor ordningen finder anvendelse ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Forekomst af statsstøtte

- (111) I henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (112) Ifølge fast retspraksis skal alle betingelserne i artikel 107, stk. 1, i TEUF være opfyldt, for at der kan være tale om statsstøtte i denne bestemmelses forstand ⁽⁵⁹⁾. Det er således fastslået, at for at en foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte, skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, for det tredje skal den give en virksomhed en selektiv fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen ⁽⁶⁰⁾.
- (113) For så vidt angår den første betingelse for, at der foreligger støtte, er skattefritagelsen for overskydende fortjeneste baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 og på alle de vejledninger, som underbygger de belgiske myndigheders fortolkning af denne bestemmelse om skattefritagelsen. Endvidere gives fritagelsen ved hjælp af obligatoriske forhåndsafgørelser, der træffes af Service des Décisions Anticipées under det belgiske skattevæsen, og som er bindende for den belgiske skattemyndighed. Som følge heraf kan skattefritagelsen for overskydende fortjeneste tilregnes den belgiske stat.
- (114) Hvad angår finansieringen af ordningen ved hjælp af statsmidler udgør en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en skattefritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, statsstøtte, jf. Domstolens faste praksis ⁽⁶¹⁾. Kommissionen påviser i afsnit 6.3, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste medfører en nedsættelse af den skat, de virksomheder, der har fået en forhåndsafgørelse ifølge den omhandlede ordning, skulle betale i Belgien, idet de undgår at betale den skat, de skulle have betalt

⁽⁵⁷⁾ Se betragtning 59.

⁽⁵⁸⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL og Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 82, sag 248/84, Tyskland mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1987:437, præmis 18 og sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1999:311, præmis 48.

⁽⁵⁹⁾ Se sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 38, og den deri citerede retspraksis.

⁽⁶⁰⁾ Se sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 39, og den deri citerede retspraksis.

⁽⁶¹⁾ Se forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 72, og den deri citerede retspraksis.

ifølge de almindelige selskabsskatteregler, hvis ordningen ikke havde eksisteret. Fritagelsen for overskydende skat giver derfor anledning til et tab af statsmidler, eftersom enhver skattenedsættelse for virksomheder, der begunstiges af den omhandlede ordning, medfører et tab af skatteindtægter, som Belgien normalt ville have haft.

- (115) Med hensyn til den anden betingelse for, at der foreligger statsstøtte, er de virksomheder, som begunstiges af den omhandlede ordning, multinationale selskaber, som driver virksomhed i flere medlemsstater, således at enhver støtte til dem, kan påvirke samhandelen inden for Unionen. Da en forhåndsafgørelse om skattefritagelse endvidere kun kan træffes for fortjeneste, der følger af en ny situation, hvilket forudsætter flytning af virksomhedens aktiviteter til Belgien eller forøgelse af aktiviteterne i Belgien, og da den fordel, fritagelsen giver, står i forhold til omfanget af de nye aktiviteter og nye fortjenester, virksomheden skaber i Belgien, vil ordningen påvirke de valg, multinationale koncerner træffer med hensyn til placering af deres investeringer i Unionen og vil dermed påvirke samhandelen i EU.
- (116) En foranstaltning, der indrømmes af en medlemsstat, anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis det er sandsynligt, at den vil forbedre modtagernes konkurrencemæssige stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer imod ⁽⁶²⁾. I det omfang, hvor den omhandlede ordning — ved at reducere den skyldige skat efter de almindelige selskabsskatteregler — fritager de begunstigede virksomheder for en omkostning, de normalt skulle have afholdt, fordrejer eller truer den med at fordreje konkurrencen ved at styrke disse virksomheders finansielle situation, således at den fjerde betingelse for, at der foreligger statsstøtte, er opfyldt.
- (117) For så vidt angår den tredje betingelse for, at der foreligger statsstøtte, vil Kommissionen i det følgende afsnit påvise, hvordan den omhandlede ordning giver belgiske koncerner, som godkendes til ordningen, samt de multinationale koncerner, disse enheder er en del af, en selektiv fordel. Denne fordel skyldes en ensidig negativ regulering af deres beskatningsgrundlag, som medfører en nedsættelse af den selskabsskat, disse enheder skal betale i Belgien i forhold til den skat, de normalt skulle have betalt ifølge de almindelige regler for beskatning af virksomhedsoverskud.

6.3. Forekomst af selektiv fordel

- (118) Ifølge fast retspraksis kræver »traktatens artikel 107, stk. 1, en stillingtagen til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. I bekræftende fald opfylder den pågældende foranstaltning den betingelse om selektivitet ⁽⁶³⁾.
- (119) I sager på skatteområdet har Domstolen udformet en analyse i tre etaper for at fastslå, om en bestemt skatteforanstaltning er selektiv ⁽⁶⁴⁾. For det første bør det bestemmes, hvad der er den almindelige eller normale skatteordning i den pågældende medlemsstat, den såkaldte »referenceordning«. For det andet bør det fastlægges, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en undtagelse fra systemet, i det omfang den skelner mellem økonomiske aktører, som i lyset af systemets iboende formål er i en tilsvarende retlig og faktisk situation. Hvis foranstaltningen udgør en undtagelse fra referenceordningen, bør det for det tredje fastslås, om denne foranstaltning er begrundet ud fra karakteren eller den almindelige opbygning af referenceordningen. En skatteforanstaltning, der udgør en undtagelse fra anvendelsen af referenceordningen, kan være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan påvise, at foranstaltningen udspringer direkte af skattesystemets grundlæggende eller vejledende principper ⁽⁶⁵⁾. Er dette tilfældet, er skatteforanstaltningen ikke selektiv. Bevisbyrden påhviler i denne tredje fase medlemsstaten.

6.3.1. Bestemmelse af referenceordningen

- (120) Med henblik på analysen af en støtteforanstaltnings selektive karakter består en referenceordning af en sammenhængende helhed af regler, som på grundlag af objektive kriterier finder anvendelse på alle virksomheder inden for dens anvendelsesområde som defineret i dens målsætning.

⁽⁶²⁾ Se sag 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, præmis 11, og forenede sager T-298/97, T-312/97, osv., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, præmis 80.

⁽⁶³⁾ Sag C-172/03, Heiser ECLI:EU:C:2005:130, præmis 40.

⁽⁶⁴⁾ Se forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 49 og 63.

⁽⁶⁵⁾ Se forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 65.

6.3.1.1. Referenceordningen er selskabsskattereglerne i Belgien

- (121) I den foreliggende sag vurderer Kommissionen, at referenceordningen er de almindelige regler for beskatning af selskabers overskud ifølge selskabsskatteordningen i Belgien ⁽⁶⁶⁾, som har til formål at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Belgien. Selskabsskattereglerne i Belgien finder anvendelse på selskaber med hjemsted i Belgien samt belgiske filialer af ikkehjemmehørende selskaber. Selskaber, der er hjemmehørende i Belgien ⁽⁶⁷⁾, er forpligtede til at betale selskabsskat af det overskud, de får på verdensplan ⁽⁶⁸⁾, undtagen når der gælder en dobbeltbeskatningsaftale. Ikkehjemmehørende selskaber er kun selskabsskattepligtige for visse typer af særlige indtægter af belgisk oprindelse ⁽⁶⁹⁾. I begge tilfælde skal der betales belgisk selskabsskat af det samlede overskud, hvad enten det er skabt på verdensplan eller i Belgien. Som følge heraf anses alle virksomheder, som skaber indtægter i Belgien, generelt for at være i den samme retlige og faktiske situation med hensyn til erhvervsbeskatning.
- (122) Den samlede fortjeneste fastsættes efter reglerne for fortjeneste i bestemmelserne om beregning af skattepligtigt overskud i enkeltmandsejede virksomheder, jf. definitioner i artikel 24 i CIR 92. Den samlede fortjeneste svarer til indtægterne minus de fradragberettigede udgifter, som normalt bogføres, således at den reelt bogførte fortjeneste udgør beregningsgrundlaget for den samlede skattepligtige fortjeneste ifølge selskabsskatteordningen i Belgien ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er ikke en integrerende del af referenceordningen

- (123) Ifølge selskabsskattereglerne i Belgien foretages der en række positive og negative reguleringer af den reelt bogførte fortjeneste i overensstemmelse med belgisk skatteret for at nå frem til den samlede skattepligtige fortjeneste ⁽⁷¹⁾. I den forbindelse gør Belgien gældende, at alle reguleringer af den reelt bogførte fortjeneste, jf. CIR 92, herunder skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, er en integrerende del af referenceordningen.
- (124) Kommissionen deler ikke den opfattelse, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er en integrerende del af referenceordningen af de årsager, der er anført i betragtning 125 til 128.
- (125) For det første er skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ikke foreskrevet i nogen af bestemmelserne i CIR 92. Kommissionen bemærker nemlig, at der i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som er grundlaget for indrømmelse af skattefritagelse for overskydende fortjeneste, henvises til specifikke transaktioner eller aftaler mellem to forbundne enheder, der indgår i en koncern. Karakteren af fuld konkurrence i de betingelser, der fastsættes for disse transaktioner eller disse aftaler, kan føre til en regulering af de koncerninterne afregningspriser efter denne bestemmelse, men der hverken tillades eller foreskrives en abstrakt ensidig skattefritagelse for en fast del eller en fast procentdel af den fortjeneste, en belgisk enhed under en multinational koncern reelt har bogført. Ifølge denne bestemmelse skal der snarere anføres en transaktion eller en aftale (eller en række transaktioner) med en bestemt forbundet udenlandsk modpart, der indgår i koncernen. Kun artikel 185, stk. 2, litra a), i CIR 92, som vedrører positive og negative reguleringer af koncerninterne afregningspriser giver nemlig de belgiske skattemyndigheder mulighed for at foretage en ensidig primær regulering af koncerninterne afregningspriser, hvis de betingelser, der er fastsat for en transaktion eller en aftale afviger fra dem, som ville være blevet aftalt efter armslængdeprincippet. Omvendt indeholder artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som vedrører negative reguleringer af koncerninterne afregningspriser, den supplerende betingelse, at den fortjeneste, som skabes af transaktionen eller aftalen, der skal fritages, også skal have været inkluderet i fortjenesten hos den udenlandske modpart i denne transaktion eller aftale.
- (126) For det andet sigter de belgiske selskabsskatteregler mod at beskatte alle virksomheder, som skal betale skat af deres faktiske overskud, uanset om der er tale om uafhængige selskaber eller selskaber, som tilhører en koncern, om de tilhører en national eller en multinational koncern, om de tilhører en stor eller lille multinational koncern,

⁽⁶⁶⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 95.

⁽⁶⁷⁾ Dvs. selskaber, som har deres hovedsæde, deres hovedforretningssted eller hjemstedet for direktionen eller administrationen i Belgien (artikel 2, stk. 1, nr. 5), i CIR 92.

⁽⁶⁸⁾ Se artikel 185, stk. 1, i CIR 92.

⁽⁶⁹⁾ Det omfatter indtægter af ejendomme beliggende i Belgien, indtægter fra belgiske aktiver eller belgisk kapital og fortjeneste gennem et fast forretningssted i Belgien (artikel 227-229 i CIR 92).

⁽⁷⁰⁾ Se betragtning 25.

⁽⁷¹⁾ Se betragtning 26 til 28.

og om de har haft hjemsted i Belgien i kort tid, eller om de har drevet virksomhed der i mange år. Alle disse skatteydere er med andre ord i en sammenlignelig retlig og faktisk situation i forhold til selskabsskattesystemets formål, dvs. at beskatte alle skattepligtige selskaber af deres faktiske fortjeneste. Belgisk ret opgør i øvrigt de selskabsskattepligtige enheder i Belgien og inkluderer ethvert selskab og foretagende eller enhver sammenslutning og organisation, som er lovligt dannet, har juridisk personlighed og driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner ⁽⁷²⁾. Hverken virksomhedens juridiske form eller struktur (koncern af selskaber eller ej) er et afgørende kriterium for opkrævning af selskabsskat i Belgien. Selv om reguleringer af den reelt bogførte fortjeneste er tilgængelige for alle skatteydere og er af almen karakter og dermed ikke selektive, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF ⁽⁷³⁾, skelner skattefritagelsen for overskydende fortjeneste derfor mellem disse skatteydere, eftersom kun belgiske enheder, som indgår i en tilstrækkeligt stor multinational koncern, der i kort tid har drevet virksomhed i Belgien, kan blive omfattet af den omhandlede ordning som forklaret i afsnit 6.3.2.

- (127) For det tredje har forskellen i beregning af den skattepligtige fortjeneste mellem uafhængige selskaber og selskaber i en koncern ingen betydning for formålet med selskabsskattereglerne i Belgien, dvs. at beskatte fortjenesten i alle selskaber, som er hjemmehørende eller driver virksomhed gennem et fast forretningssted i Belgien, hvad enten de er uafhængige eller integrerede. Skønt beregningen af den skattepligtige fortjeneste for uafhængige ikkeintegrerede/nationale selskaber, som foretager transaktioner på markedet, er relativt enkel, eftersom den bygger på forskellen mellem indtægter og omkostninger bestemt af et marked med fri konkurrence, skal der anvendes indirekte data for at beregne den skattepligtige fortjeneste for selskaber, som er integreret i en multinational koncern. Således skal integrerede selskaber i en multinational koncern fastsætte de priser, som skal anvendes på disse transaktioner inden for koncernen, for at beregne deres skattepligtige fortjeneste i stedet for at anvende priser, som direkte dikteres af markedet. Selv om man kan mene, at visse strategiske beslutninger træffes i koncernens overordnede interesse som helhed, opkræves selskabsskatten i Belgien af individuelle enheder og ikke af koncerner. Den omhandlede ordning vedrører udelukkende den skattepligtige fortjeneste for belgiske selskaber i en koncern, således at enhver nedsættelse af skatteindtægterne er individuelt baseret på disse selskabers resultater. Selv om det er korrekt, at den belgiske skattelovgivning indeholder særlige bestemmelser for koncerner, sigter disse generelt mod at give ikkeintegrerede selskaber og økonomiske enheder, som indgår i koncerner, lige vilkår, men ikke at give sidstnævnte en mere gunstig behandling.
- (128) Skulle Kommissionen endelig acceptere Belgiens argument vedrørende dette punkt, ville det betyde, at en medlemsstat ville kunne unddrage sig anvendelsen af Unionens statsstøtteregele, blot ved at indføre en fritagelse i sin skattelov.

6.3.1.3. Konklusion vedrørende referenceordningen

- (129) Kort sagt er den referenceordning, der skal benyttes til at fastslå, om skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er af selektiv karakter eller ej, de belgiske selskabsskatteregle, som har til formål at beskutte fortjenesten i alle selskaber, der er hjemmehørende i eller driver virksomhed gennem et fast forretningssted i Belgien, på samme måde. Da formålet med den omhandlede ordning er at regulere selskabets skattepligtige fortjeneste med henblik på opkrævning af selskabsskat i Belgien i overensstemmelse med selskabsskattereglerne i Belgien, udgør disse regle den referenceordning, i forhold til hvilken den omhandlede ordning skal undersøges for at fastslå, om der er indrømmet de begunstigede en selektiv fordel.

6.3.2. Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er en undtagelse fra referenceordningen.

- (130) Nu hvor det er fastslået, at de almindelige selskabsskatteregle i Belgien er referenceordningen, i forhold til hvilken den omhandlede ordning skal vurderes, bør det bestemmes, om fritagelsen for overskydende fortjeneste er en undtagelse fra denne referenceordning, der medfører en ulige behandling mellem selskaber, som er i den samme retlige og faktiske situation i lyset af formålet med ordningen.

⁽⁷²⁾ Artikel 179 sammenholdt med artikel 2, stk. 1, nr. 5, i CIR 92.

⁽⁷³⁾ Se sag C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, præmis 18 og forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 73.

- (131) Vedrørende denne anden etape af selektivtetsanalysen skal afgørelsen af, om en skatteforanstaltning er en undtagelse fra referenceordningen normalt ledsages af en definition af den fordel, de begunstigede indrømmes gennem foranstaltningen. Når en skatteforanstaltning medfører en ubegrundet skattnedsættelse for de begunstigede, som uden denne foranstaltning skulle betale en højere skat ifølge referenceordningen, er denne nedsættelse både en undtagelse fra referenceordningen og den fordel, som indrømmes gennem skatteforanstaltningen.
- (132) Kommissionen finder, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, der indrømmes i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, er en undtagelse fra selskabsskattereglerne i Belgien og ikke blot en anvendelse af disse regler. Som det påvises i de to følgende delafsnit, finder Kommissionen, at denne undtagelse giver dem, der er omfattet af den omhandlede ordning, en selektiv fordel.
- (133) Først og fremmest afviger skattefritagelsen for overskydende fortjeneste fra de almindelige regler for beskatning af virksomhedsoverskud, som er fastsat i de belgiske selskabsskatteregler, ifølge hvilke enheder af selskaber, der er hjemmehørende eller driver virksomhed gennem et fast forretningssted i Belgien, beskattes på grundlag af deres samlede fortjeneste, dvs. den reelt bogførte fortjeneste, og ikke på grundlag af størrelsen af en hypotetisk fortjeneste, som er fremkommet ved at anslå en »fortjeneste reguleret efter armslængdeprincippet« for den pågældende enhed. Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste giver belgiske koncernenheder, der er omfattet af den omhandlede ordning, en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF, ved at fritage en del af deres reelt bogførte fortjeneste fra selskabsskat i Belgien ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Med forbehold af den foregående betragtning og uanset at man kan antage, at referenceordningen omfatter en generel regel om, at selskaber i en multinational koncern, der er hjemmehørende i eller driver virksomhed gennem et fast forretningssted i Belgien, ikke skulle beskattes af en reelt bogført fortjeneste, som overstiger en fortjeneste efter armslængdeprincippet, hvilket ikke er tilfældet ⁽⁷⁵⁾, finder Kommissionen desuden, at fritagelsen for overskydende fortjeneste er en forkert anvendelse af armslængdeprincippet og dermed en afvigelse herfra, som er en del af ordningen ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Den omhandlede ordning giver de begunstigede en selektiv fordel ved at afvige fra de almindelige belgiske selskabsskatteregler

- (135) En økonomisk fordel kan gives ved på forskellig vis at nedsætte en virksomheds skattebyrde og især ved at nedsætte beskatningsgrundlaget eller reducere skattebeløbet ⁽⁷⁷⁾. Som forklaret i afsnit 2.1 giver fritagelsesordningen for overskydende fortjeneste enheder, der er hjemmehørende i eller driver virksomhed gennem et fast forretningssted i Belgien, og som indgår i en multinational koncern, mulighed for at nedsætte den skat, de skal betale i Belgien, ved at trække den såkaldt »overskydende fortjeneste« fra deres reelt bogførte fortjeneste. Denne overskydende fortjeneste beregnes ved at anslå den gennemsnitlige hypotetiske fortjeneste, en uafhængig virksomhed, der udfører sammenlignelige aktiviteter, kunne få under sammenlignelige omstændigheder. Forskellen mellem den fortjeneste, enheden reelt har bogført, og den gennemsnitlige hypotetiske fortjeneste, omsættes herefter til en skattefritagelsesprocent for fortjenesten før skat med henblik på at komme frem til en gennemsnitlig overskydende fortjeneste i procent over den givne periode. Denne procentdel udgør det beskatningsgrundlag, som fastsættes for modtagerne af den omhandlede ordning i de fem år, forhåndsafgørelsen binder de belgiske skattemyndigheder.
- (136) Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er dog ikke tilgængelig for alle selskabenheder, som er i den samme retlige og faktiske situation, hvilket i betragtning af formålet med de belgiske selskabsskatteregler, som er at beskatte selskabers fortjeneste, betyder alle selskabsskattepligtige selskaber i Belgien. Faktisk indeholder de

⁽⁷⁴⁾ Se afsnit 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Se afsnit 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Se afsnit 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Se sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768, præmis 78, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze et al., ECLI:EU:C:2006:8, præmis 132, sag C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, præmis 21-31. Se også punkt 9 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3). Se også beslutning 2003/601/EF, betragtning 33-35.

belgiske selskabsskatteregler intet princip eller nogen regel, som åbner mulighed for at fritage den reelt bogførte fortjeneste over et hypotetisk niveau efter armslængdeprincippet⁽⁷⁸⁾. Artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som Belgien påberåber sig for at indrømme skattefritagelsen for overskydende fortjeneste efter den omhandlede ordning, har hverken den betydning eller den virkning. Den omhandlede ordning udgør snarere en undtagelse fra den generelle regel i belgisk skatteret, hvorefter den reelt bogførte fortjeneste beskattes.

- (137) Kommissionen bekræfter derfor opfattelsen i betragtning 89i indledningsafgårelsen, dvs. at den omhandlede ordning er selektiv på flere niveauer og af flere årsager.
- (138) For det første er skattefritagelsen for overskydende fortjeneste kun tilgængelig for enheder, som indgår i en multinational koncern, og ikke for uafhængige enheder eller enheder, der indgår i nationale koncerner. Idet den omhandlede ordning er baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som begrænser anvendelsen af skattefritagelsen — og indrømmelsen af en nødvendig forhåndsafgørelse for at blive omfattet af fritagelsen — til enheder, som foretager grænseoverskridende transaktioner, kan kun belgiske enheder, der indgår i en multinational koncern, få denne skattefritagelse for overskydende fortjeneste. Den økonomiske fordel for dem, som omfattes af den omhandlede ordning, er med andre ord juridisk set selektiv, da den udelukkende er tilgængelig for enheder, der tilhører en multinational koncern, og ikke for uafhængige enheder eller enheder, som tilhører en national koncern. Især kunne enheder, som indgår i en national koncern, også fungere som hovedvirksomhed efter en national reorganisation og ville dermed også kunne hævde, at deres reelt bogførte fortjeneste efter denne reorganisation er højere end en gennemsnitlig hypotetisk fortjeneste, som et uafhængigt selskab, der driver en sammenlignelig virksomhed, kunne forvente at bogføre takket være de (angivelige) synergieffekter eller stordriftsfordele på nationalt plan. I modsætning til deres internationale konkurrenters hovedvirksomheder med hjemsted i Belgien, som handler med udenlandske selskaber i koncernen, kan disse enheder ikke få rabat på deres beskatningsgrundlag efter den omhandlede ordning i tilfælde af overskydende fortjeneste, idet disse enheder ikke henhører under artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92.
- (139) For at blive omfattet af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste efter den omhandlede ordning skal Service des Décisions Anticipées for det andet udstede den forudgående tilladelse i form af en forhåndsafgørelse, som kun kan fås for fremtidige situationer eller transaktioner, der endnu ikke har haft skattemæssige konsekvenser, og ikke for eksisterende situationer. Ordningen om forhåndsafgørelser i skattesager, som blev indført i den belgiske skattelovbog med lov af 24. december 2002, bestemmer nemlig, at en forhåndsafgørelse kun finder anvendelse på »en situation eller en særlig transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige konsekvenser« for den pågældende skatteyder⁽⁷⁹⁾. Mere præcist kan en skatteyder ikke anmode om en forhåndsafgørelse til dækning af skattemæssige konsekvenser af sin aktuelle situation, idet kun skattemæssige konsekvenser af en »ny situation« kan dækkes af en forhåndsafgørelse på skatteområdet. Disse betingelser gælder ligeledes for forhåndsafgørelser på skatteområdet om indrømmelse af en skattefritagelse for overskydende fortjeneste efter den omhandlede ordning. I prøven af forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, som Kommissionen har analyseret, var der i hver forhåndsafgørelse nævnt store investeringer og eller oprettelse af arbejdspladser og/eller flytning af aktiviteter til Belgien⁽⁸⁰⁾. Disse elementer er ikke eksplicit anført som betingelser for indrømmelse af skattefritagelse for overskydende fortjeneste i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, men de er væsentlige for at kunne få en forhåndsafgørelse, hvilket er obligatorisk for at anvende skattefritagelsen for overskydende fortjeneste. Forpligtelsen vedrørende en »ny situation«, som følger af forpligtelsen til forinden at

⁽⁷⁸⁾ Se betragtning 125.

⁽⁷⁹⁾ Se betragtning 44.

⁽⁸⁰⁾ Se afgørelsen af 26.2.2013 i sag 2011.569, § 42: »Der er knyttet følgende investeringsprogram til disse projekter: (...) etablering af en tredje produktionslinje: investering på 2,2 mio. USD (...) etablering af en fjerde og femte produktionslinje: investeringstillæg på mindst 5 mio. USD (...)«, § 43: »Med hensyn til jobskabelse ventes disse investeringer at resultere i en stigning i antallet af arbejdstagere i koncernen i Belgien på mindst 30-40 fuldtidsækvivalenter«, § 83: »(...) (Sagsøger) forpligter sig til at øge sin produktionskapacitet i Belgien. (...)« og § 91: »(sagsøger) vil opnå et højere overskud i Belgien som følge af de stordriftsfordele og synergieffekter, koncernen får på grund af forøgelsen af sin produktionskapacitet efter koncernens supplerende investeringsbeslutning«, beslutning af 30.1.2007 sag 600.460, § 15: »(...) the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007«, §18: »The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium«, beslutning af 15.12.2005 i sag 500.249, § 6: »De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen«, beslutning af 10.12.2013 i sag 2013.540, afsnit 2: Virkning på beskæftigelsesniveauet i Belgien (...) § 68: »Takket være oprettelsen af indkøbscentralen og kvalitetskontoret i Belgien, vil der kunne skabes eller bevares 20 nye arbejdspladser i Belgien. Det påtænkes ligeledes at ansætte yderligere fire personer på mellemlang sigt, efter 2015.« § 69: »(...) antallet af salgssteder i Belgien samt salgsarealet (...) ventes at stige. Der kan derfor forventes oprettelse af yderligere arbejdspladser i det belgiske distributionsnet.« § 70: »Det bør også fremhæves, (at) antallet af tabte arbejdspladser i (den overtagne virksomhed) i tilfælde af konkurs vil blive på (...) 300 fuldtidsækvivalenter.« § 71-72: »Det skal bemærkes, at (sagsøger) ligeledes påtænker (...) at opføre et nyt lager, (...) hvilket vil betyde oprettelse af nye arbejdspladser«.

anmode om en forhåndsafgørelse for at blive omfattet af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ⁽⁸¹⁾, medfører derfor automatisk en selektivitet mellem multinationale koncerner, der ændrer deres virksomhedsmodel ved at iværksætte nye aktiviteter i Belgien, og alle andre økonomiske aktører (bl.a. multinationale koncerner), som viderefører deres eksisterende virksomhedsmodeller i Belgien.

- (140) For det tredje fritager skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste den fortjeneste, som — angiveligt — skyldes synergieffekter, stordriftsfordele eller andre fordele, der følger af at tilhøre en multinational koncern. Skønt alle koncerner kan gøre disse fordele gældende, er det kun enheder, der tilhører en tilstrækkeligt stor multinational koncern til, at den kan skabe betydelige fortjenester som følge af synergieffekter, stordriftsfordele og andre koncerninterne fordele, som opfordres til at indhente en forhåndsafgørelse ifølge den omhandlede ordning. Grunden hertil er, at der for at indhente en forhåndsafgørelse kræves en detaljeret anmodning med beskrivelse af den nye situation som begrundelse for fritagelsen med nærmere oplysninger om enhedens tilstedeværelse i form af arbejdspladser og en fuldstændig undersøgelse af den overskydende fortjeneste, hvilket er klart mere krævende for små koncerner end for store. De synergieffekter og omkostningsbesparelser, som gøres gældende i anmodninger om forhåndsafgørelser, kræver faktisk, at omfanget og størrelsen af aktiviteterne er tilstrækkeligt betydelige til at berettige anmodningen om en forhåndsafgørelse. Som svar på Kommissionens forespørgsel har Belgien således ikke kunnet give et eneste eksempel på, at en belgisk enhed, der indgår i en lille multinational koncern, har anmodet om og fået skattefritagelse for overskydende fortjeneste. Med andre ord er den omhandlede ordning også de facto selektiv, eftersom kun belgiske enheder tilhørende en stor eller i bedste fald mellemstor multinational koncern faktisk kan blive omfattet af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, og ikke enheder, der indgår i en multinational koncern af beskeden størrelse.
- (141) Da den omhandlede ordning udelukkende giver belgiske enheder, der indgår i en tilstrækkeligt stor multinational koncern, som iværksætter nye aktiviteter i Belgien, mulighed for at nedsætte deres beskatningsgrundlag ved at trække deres såkaldt »overskydende« fortjeneste fra deres reelt bogførte fortjeneste, bør denne ordning anses for at give disse enheder en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF. Ved at nedsætte det skattebeløb, som normalt skulle betales i overensstemmelse med de almindelige virksomhedsskatteregler, letter skattefritagelsen for overskydende fortjeneste disse belgiske virksomheder for omkostninger, der normalt belaster deres budget, og giver dem således en selektiv fordel.
- (142) Belgien begrundede den forskelsbehandling, som følger af den omhandlede ordning, under henvisning til Rettens dom af 7. november 2014 i sag T-399/11 og gør gældende, at den kendsgerning, at en skatteforanstaltning er begrænset til multinationale koncerner, ikke er tilstrækkelig til at konkludere, at den er selektiv, eftersom denne koncern i modsætning til f.eks. offshore-selskaber ikke har fælles kendetegn som økonomisk sektor, aktivitet, balancens størrelse, antal ansatte eller lande, hvor den er etableret ⁽⁸²⁾. Den dom, Belgien henviser til, bliver dog ikke blot anfægtet ⁽⁸³⁾, men finder heller ikke anvendelse på den omhandlede ordning, eftersom den behandlede spørgsmålet om, hvorvidt en skattefordel i forbindelse med særlige finansielle transaktioner var selektiv, mens den omhandlede ordning vedrører fordele, der indrømmes bestemte kategorier af foretagender. I den dom, Belgien henviser til, gjorde Retten opmærksom på, at en skatteforanstaltning, der fremmer erhvervsens af udenlandske datterselskaber i forhold til nationale datterselskaber, ikke medfører en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF, da den som udgangspunkt ikke forhindrer nogen kategori af foretagender i at drage nytte heraf. Omvendt kan kun visse kategorier af virksomheder udnytte fritagelsesordningen for overskydende fortjeneste, nemlig de virksomheder, som indgår i en tilstrækkeligt stor multinational koncern, som iværksætter nye aktiviteter i Belgien.

⁽⁸¹⁾ For andre forhåndsafgørelser end dem, der vedrører anvendelse af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, giver denne forpligtelse ikke anledning til selektivitetsproblemer. Almindelige forhåndsafgørelser giver blot en retssikkerhed for skattemæssig behandling efter de regler, som på lige vilkår gælder for alle selskaber med eller uden forhåndsafgørelse. Ud over fritagelsen for overskydende fortjeneste vil den skattepligtige fortjeneste derfor i princippet være den samme, uanset om den på forhånd er fastsat i en forhåndsafgørelse eller efterfølgende i en selvangivelse. Forhåndsafgørelsen om indrømmelse af skattefritagelse for overskydende fortjeneste fungerer dog konkret som en forudgående tilladelse. Ifølge lovgivningen skal rabatten i tilfælde af, at den overskydende fortjeneste er højere end fortjenesten efter armslængdeprincippet, fastsættes ved hjælp af en forhåndsafgørelse og kan ikke efterfølgende kræves i en selvangivelse. Et selskab, der faktisk bogfører en høj (overskydende) fortjeneste i forbindelse med sin normale aktivitet, kan ikke få fritagelse for overskydende fortjeneste. Derfor bliver til selskaber i samme retlige og faktiske situation, den ene efter en omstrukturering og den anden i forbindelse med sin normale aktivitet, behandlet forskelligt, for kun det første selskab kan anmode om en forhåndsafgørelse om indrømmelse af en skattefritagelse for overskydende fortjeneste.

⁽⁸²⁾ Sag T-399/11, Banco Santander SA og Santusa Holding mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Sag C-21/15 P, Kommissionen mod Banco Santander og Santusa.

- (143) Kommissionen mener heller ikke, som Belgien hævder, at den selektive fordel er knyttet til manglen på beskatning i udlandet af den overskydende fortjeneste, som er fritaget for skat i Belgien, eftersom det er Belgien, der ensidigt reducerer beskatningsgrundlaget for den belgiske koncernenhed, som er omfattet af den omhandlede ordning, uafhængigt af en anden medlemsstats faktiske eller påståede beskatning af den samme fortjeneste. Under alle omstændigheder er det i henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF forbudt, at en medlemsstat bevilger statsstøtte. Som følge heraf skal spørgsmålet om, hvorvidt en bestemt ordning giver støttemodtagerne en fordel, vurderes i lyset af den pågældende medlemsstats, dvs. Belgiens, handlinger. Denne vurdering skal ikke tage hensyn til en eventuel neutral eller negativ virkning af ordningen for de øvrige selskaber i koncernen som følge af de øvrige medlemsstaters behandling af dem.

6.3.2.2. Den omhandlede ordning giver en selektiv fordel, idet den afviger fra armslængdeprincippet

- (144) Uanset om de belgiske selskabsskatte regler kan anses for at indeholde en generel regel om forbud mod beskatning af den fortjeneste, der overstiger fortjenesten efter armslængdeprincippet, og som enheder i en multinational koncern reelt har bogført, hvilket Kommissionen anfægter⁽⁸⁴⁾, udgør skattefritagelsen for overskydende fortjeneste en undtagelse fra referenceordningen, da begrundelserne for både skattefritagelsen og den anvendte metode til at bestemme den overskydende fortjeneste med henblik på anvendelse af den omhandlede ordning er en krænkelse af armslængdeprincippet, som indgår i ordningen.

a) Armslængdeprincippet på baggrund af traktatens artikel 107, stk. 1

- (145) Domstolen har allerede fastslået, at en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som skyldes en skatteforanstaltning, der giver en skatteyder lov til i forbindelse med koncerninterne transaktioner at benytte afregningspriser, som ikke ligger tæt på de priser, der ville blive anvendt på frie konkurrencevilkår mellem uafhængige virksomheder, som handler på sammenlignelige vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, giver den pågældende skatteyder en selektiv fordel, idet den pågældende skal betale en lavere skat ifølge de almindelige skatteregler, end den, der skal betales af uafhængige selskaber, som beregner deres skattegrundlag efter deres reelt bogførte fortjeneste⁽⁸⁵⁾.
- (146) I sin dom vedrørende den skatteordning, Belgien anvender på koordinationscentre⁽⁸⁶⁾, undersøgte Domstolen en påstand om annullation af en afgørelse fra Kommissionen bl.a. om, at den måde, hvorpå den skattepligtige indtægt blev bestemt ifølge denne ordning, kunne give disse centre en selektiv fordel⁽⁸⁷⁾. Ifølge ordningen blev den skattepligtige fortjeneste fastsat til et fast beløb svarende til en procentdel af de samlede udgifter og driftsomkostninger, ekskl. personaleudgifter og finansielle omkostninger. Domstolen fastslog, at [v]ed bedømmelsen af, om fastsættelsen den skattepligtige indkomst, som bestemt i ordningen for koordinationscentrene, medfører en fordel for centrene, bør der [...] foretages en sammenligning af den nævnte ordning med den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår. Domstolen gjorde herefter opmærksom på, at »udelukkelsen [af udgifterne til personale og de finansielle omkostninger] fra de udgifter, på grundlag af hvilke den skattepligtige indkomst for de nævnte centre fastsættes, [gør] det ikke muligt at opnå interne afregningspriser, der ligger tæt på de priser, som anvendes under frie konkurrencevilkår«, hvilket ifølge Domstolen »[kan medføre] en økonomisk fordel for de nævnte centre«⁽⁸⁸⁾.
- (147) Domstolen anerkendte derfor, at en skatteforanstaltning, som får et selskab tilhørende en koncern til at fakturere koncerninterne afregningspriser, der ikke er i overensstemmelse med dem, der ville blive faktureret på frie konkurrencevilkår, dvs. priser der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige omstændigheder i overensstemmelse med armslængdeprincippet, giver det pågældende selskab en selektiv fordel, idet det får nedsat sit beskatningsgrundlag og dermed den skat, der skal betales ifølge de almindelige selskabsskatte regler. Dette princip, hvorefter transaktioner mellem selskaber i samme koncern skal betales, som om de var indgået mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder og på armslængdevilkår, kaldes normalt »armslængdeprincippet«.

⁽⁸⁴⁾ Se afsnit 6.3.1.2 og betragtning 136.

⁽⁸⁵⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Se fodnote 85.

⁽⁸⁷⁾ Kommissionens beslutning 2003/757/EF af 17. februar 2003 om Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT L 282 af 30.10.2003, s. 25).

⁽⁸⁸⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 95-97.

- (148) Armslængdeprincippet har til formål at garantere, at transaktioner mellem selskaber i samme koncern skattemæssigt behandles under hensyntagen til størrelsen af den fortjeneste, der kunne være skabt, hvis de samme transaktioner var blevet indgået af uafhængige selskaber, idet selskaberne i koncernen ellers ville have fået særbehandling ifølge de almindelige selskabsskatteregler, for så vidt angår beregningen af deres skattepligtige fortjeneste i modsætning til uafhængige selskaber, hvilket ville føre til ulige behandling i forhold til formålet med disse regler, som er at beskatte fortjenesten for samtlige selskaber, som henhører under dets skattemyndighed.
- (149) For at vurdere, om Belgien har givet en selektiv fordel gennem den omhandlede ordning, skal Kommissionen kontrollere, om den metode, Belgien har godkendt til at bestemme den regulerede fortjeneste efter armslængdeprincippet i ordningens anden etape, afviger fra en metode, der fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. Såfremt metoden medfører en reduktion af den skat, en belgisk enhed skal betale efter de almindelige selskabsskatteregler i Belgien i forhold til virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende retlig og faktisk situation, skal denne ordning anses for at give en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF.
- (150) Armslængdeprincippet er dermed nødvendigvis en integrerende del af Kommissionens vurdering på baggrund af artikel 107, stk. 1, i TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der er indrømmet selskaberne i en koncern, uafhængigt af, om en medlemsstat har indarbejdet dette princip i sit nationale retssystem og i hvilken form. Det anvendes for at fastslå, om et koncernselskabs skattepligtige fortjeneste med henblik på beregning af selskabsskat er blevet beregnet efter en metode, der nærmer sig markedsvilkår, således at dette selskab ikke behandles mere gunstigt under anvendelse af de almindelige selskabsskatteregler end uafhængige selskaber, hvis skattepligtige fortjeneste bestemmes af markedet. For at undgå enhver tvivl er armslængdeprincippet, som Kommissionen anvender med henblik på at vurdere statsstøtte, således ikke det, der følger af artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, som er ikkebindende retsakter, men et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF, der er bindende for medlemsstaterne og dækker nationale skatteregler ⁽⁸⁹⁾.
- (151) I den foreliggende sag finder Kommissionen, at metoden til at bestemme den »regulerede fortjeneste efter armslængdeprincippet« i den anden etape ifølge den omhandlede ordning som beskrevet i betragtning 15 afviger fra armslængdeprincippet, hvilket medfører indrømmelse af en selektiv fordel til de enheder, som er omfattet af ordningen. Ifølge de belgiske myndigheders beskrivelse af den omhandlede ordning og på baggrund af oplysningerne i prøven af individuelle forhåndsafgørelser, Kommissionen har gennemgået ⁽⁹⁰⁾, anses de belgiske koncernenheder, der har fået en skattefritagelse for deres overskydende fortjeneste, for at varetage de mest komplekse funktioner i deres multinationale koncern (hvad enten det drejer sig om alle funktioner eller udelukkende dem, som er knyttet til ét forretningsområde eller ét geografisk område). Som forklaret i næste underafsnit finder Kommissionen derfor, at den samlede restfortjeneste som følge af koncerninterne transaktioner indgået mellem disse enheder og deres forbundne selskaber i koncernen bør tilregnes koncernens belgiske enheder som deres fortjeneste efter armslængdeprincippet (i forbindelse med den første etape). Anvendelsen af armslængdeprincippet giver ikke mulighed for generelt at anerkende og tilregne fortjeneste som følge af synergieffekter og stordriftsfordele særskilt i en vurdering af koncerninterne afregningspriser (i forbindelse med den anden etape).

b) Restfortjenesten er den belgiske koncernenheds fortjeneste efter armslængdeprincippet, når den handler som »hovedvirksomhed«

- (152) De belgiske myndigheder beskriver den omhandlede ordning, således at den bygger på den ide, at koncernens belgiske enheder handler som »hovedvirksomheder« ⁽⁹¹⁾. Ifølge myndighederne konsolideres de vigtigste

⁽⁸⁹⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 81. Se også sag T-538/11, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2015:188, præmis 65-66, og den deri citerede retspraksis.

⁽⁹⁰⁾ Se betragtning 65.

⁽⁹¹⁾ I OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser er udtrykket »hovedvirksomhed« ikke defineret. Punkt 9.2 i disse retningslinjer indfører udtrykket »ordregiver« som modpart til en udenlandsk forbundet virksomhed, der spiller rollen som begrænset distributør, agent, kommissionær eller underleverandør/forarbejdningsvirksomhed for ordregiveren, men udtrykket »ordregiver« defineres ikke nærmere i retningslinjerne. Andre eksempler på, at en enhed omtales som ordregiver i forbindelse med en kontrolleret transaktion, ses i punkt 9.26 og 9.27 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. I en koncernstruktur kan det være økonomisk rationelt at fordele funktionerne mellem f.eks. en enhed, der påtager sig de strategiske forretningsmæssige beslutninger, og en anden, som påtager sig produktions- og udøvelsesfunktionerne. Med henblik herpå må en sådan struktur være i overensstemmelse med markedsvilkårene for at respektere armslængdeprincippet.

ansvarsområder vedrørende den strategiske og taktiske beslutningsproces og koncernens mest komplekse funktioner — hvad enten det drejer sig om alle funktioner eller udelukkende dem, der er knyttet til et forretningsområde eller et geografisk område — hos disse belgiske koncernenheder. Koncernens forbundne enheder, som handler med disse belgiske koncernenheder, bør derfor være underleverandører eller forarbejdningsvirksomheder, søgjetjenesteudbydere, begrænsede distributører eller kommissionærer/agenter⁽⁹²⁾ eller andre enheder, der udøver »automatiske« funktioner og har begrænset ansvar.

- (153) Som forklaret i betragtning 15 indrømmes skattefritagelsen for overskydende fortjeneste efter en tilgang i to etaper. I forbindelse med den første fase af denne tilgang anslår den belgiske koncernenhed sin fortjeneste efter armslængdeprincippet, som om det drejede sig om en restfortjeneste, hvilket indebærer anvendelsen af en ensidig metode for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser som TNMM, der er den mest anvendte i praksis⁽⁹³⁾. Sidstnævnte betragtes undertiden som en egnet beregningsmetode for koncerninterne afregningspriser til at bestemme priser og vilkår for den kontrollerede transaktion mellem enheder, som udøver komplekse funktioner og enheder, der udøver mindre komplekse funktioner. Den part, der testes ved anvendelse af TNMM, er som regel den part i transaktionen, på hvilken metoden kan anvendes mest pålideligt, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningselementer; det drejer sig dermed oftest om den part, som har den mindst komplekse funktionsanalyse⁽⁹⁴⁾. Ved anvendelse af TNMM undersøges den testede parts nettofortjeneste i forhold til et egnet grundlag såsom omkostninger, salg eller aktiver⁽⁹⁵⁾. Omvendt tilfalder restfortjenesten (eller eventuelt resttabet) som følge af rækken af kontrollerede transaktioner ved anvendelsen af TNMM den ikketestede part, dvs. normalt den enhed, som har den mest komplekse profil.
- (154) Uden at foregribe det hensigtsmæssige i at anvende en ensidig prisfastsættelsesmetode til at bestemme fortjenesten efter armslængdeprincippet for den belgiske koncernenhed under den første etape i hvert enkelt tilfælde, hvor der blev indrømmet en forhåndsafgørelse ifølge den omhandlede ordning⁽⁹⁶⁾, mener Kommissionen, at den belgiske koncernenhed som hovedvirksomhed med ansvar for at træffe strategiske og taktiske beslutninger i koncernen og forvalte og varetage de mest komplekse funktioner i den multinationale koncern som kompensation burde få et højere forventet udbytte for at sikre et resultat i overensstemmelse med markedsvilkårene⁽⁹⁷⁾. Omvendt skulle dens forbundne modparter i koncernen, som kun er udsat for en ringe risiko, blot have en begrænset betaling til gengæld for, at de er beskyttet mod erhvervs-mæssige risici og tab i den forbindelse⁽⁹⁸⁾. Efter fastsættelsen af de koncerninterne afregningspriser i den første etape får den belgiske koncernenhed som »hovedvirksomhed« med andre ord restfortjenesten som følge af de koncerninterne transaktioner. Denne restfortjeneste svarer derfor til fortjenesten efter armslængdeprincippet for den belgiske koncernenhed på baggrund af de belgiske selskabsskatteregler, og i tilfælde af skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste svarer den også til dens reelt bogførte fortjeneste.
- (155) I løbet af processens anden etape, jf. betragtning 15, anslår den belgiske koncernenhed den fortjeneste, en sammenlignelig uafhængig virksomhed ville have haft under sammenlignelige omstændigheder, for at nå frem til en »reguleret armslængdefortjeneste« under anvendelse af TNMM, denne gang med den belgiske koncernenhed som testet part. Forskellen mellem den fortjeneste, som opnås ved at følge den første og anden etape (restfortjeneste minus den »regulerede armslængdefortjeneste« beregnet i etape 2) er størrelsen af den

⁽⁹²⁾ Der findes en beskrivelse af fremstilling på kontrakt i punkt 7.40 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. Den begrænsede distribution er beskrevet i punkt 9.127 og en henvisning til ordet »agent« er anført i punkt 6.37 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

⁽⁹³⁾ De øvrige ensidige metoder er kostpris plus avance-metoden og prisfastsættelse ved gensalgsmetoden.

⁽⁹⁴⁾ Se betragtning 57.

⁽⁹⁵⁾ Se fodnote 37 og punkt 2.58 ff. i OECD's retningslinjer.

⁽⁹⁶⁾ OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, som blev vedtaget i 1995, og som var gældende på tidspunktet, hvor den omtvistede ordning blev indført, foretrækker udtrykkeligt de traditionelle transaktionsbaserede metoder såsom CUP (den frie markedsprismetode) i forhold til transaktionsbestemte metoder som TNMM for at bestemme, om den interne afregningspris er i overensstemmelse med armslængdeprisen (se punkt 3.49 i OECD's retningslinjer fra 1995). I punkt 2.3 i OECD's retningslinjer fra 2010 fastsættes i den forbindelse følgende: »Når en traditionel transaktionsbestemt metode og en transaktionsbestemt avancemetode på baggrund af kriterierne i punkt 2.2 kan anvendes med den samme grad af pålidelighed, foretrækkes den traditionelle transaktionsbestemte metode frem for den transaktionsbestemte avancemetode«.

⁽⁹⁷⁾ Se punkt 1.45 i OECD's retningslinjer. I punkt 9.39 i de samme retningslinjer hedder det desuden følgende: »Hvis [...] en af parterne tillægges risikoen ved en kontrolleret transaktion, indebærer det normalt, at den pågældende part: [...] c) generelt får godtgjort risikoen ved en forhøjelse af det forventede udbytte.«

⁽⁹⁸⁾ Forudsat at hovedvirksomhedens struktur kan begrundes økonomisk. Se også punkt 1.47 i OECD's retningslinjer.

»overskydende fortjeneste«, som er fritaget for skat ifølge den omhandlede ordning ⁽⁹⁹⁾. Ifølge Belgien er den anden etape i processen begrundet i, at de belgiske enheder i en multinational koncern kun skulle beskattes af den »regulerede armslængdefortjeneste«, og derfor kan der skattemæssigt ses bort fra den reelt bogførte fortjeneste, som overstiger denne regulerede armslængdefortjeneste, da det er en »overskydende fortjeneste«.

- (156) Kommissionen finder ikke, at den anden etape er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Som forklaret i betragtning 153 skulle restfortjenesten, der følger af koncerninterne transaktioner, i sin helhed generelt anses for at være hovedvirksomhedens armslængdefortjeneste på baggrund af de erhvervsrisici og omkostninger i den forbindelse, sidstnævnte har afholdt (dvs. eventuelle risikostyrings- eller reduktionsomkostninger eller omkostninger affødt af forsikringsbegivenhedens indtræden) som hovedvirksomhed i koncernens struktur. Den andel af fortjenesten, som Belgien anser for »overskydende«, er derfor i virkeligheden blot et element af restfortjenesten, som tilskrives den belgiske koncernenhed som hovedvirksomhed i dens multinationale koncern. En manglende hensyntagen til enhver fortjeneste af denne type i hovedvirksomhedens skattegrundlag er derfor en uberettiget afvigelse fra en markeds mekanisme, hvilket strider imod armslængdeprincippet og medfører indrømmelse af en selektiv fordel til enheder, der er omfattet af den omhandlede ordning, eftersom den medfører en nedsættelse af deres beskatningsgrundlag ifølge selskabsskatte reglerne i Belgien.
- (157) Belgien hævder, at de belgiske enheder af koncernen ikke bogfører en del af restfortjenesten på grund af deres egne funktioner, risici og aktiver, men fordi de tilhører en multinational koncern. Belgien kalder denne del af fortjenesten for fortjeneste som følge af synergieffekter eller stordriftsfordele og anfører, at den ikke skal tilskrives den belgiske hovedvirksomhed efter armslængdeprincippet. Kommissionen er ikke enig i dette argument.
- (158) For det første støtter armslængdeprincippet ikke en generel negativ regulering af fortjenesten ved synergieffekter eller stordriftsfordele. Omvendt skal hele restfortjenesten som følge af transaktioner mellem forbundne virksomheder i koncernen ifølge armslængdeprincippet tilskrives en virksomhed i koncernen, der har status af hovedvirksomhed, i betragtning af dens unikke bidrag til koncernen, som det påvises af de funktioner, den udøver, de risici, den påtager sig, og de aktiver, den anvender ⁽¹⁰⁰⁾. Det er fordelingen af funktioner, risici og aktiver mellem de forbundne parter i de kontrollerede transaktioner, som afgør, hvilken enhed der ifølge armslængdeprincippet får tildelt en restfortjeneste og i hvilket omfang, herunder en eventuel fortjeneste ved synergieffekter eller stordriftsfordele.
- (159) Kommissionen mener i den forbindelse, at den fortjeneste, Belgien kalder »overskydende fortjeneste«, selv om den (delvis) er knyttet til synergieffekter og stordriftsfordele, ikke skal omfordeles, men beskattes der, hvor den skabes ⁽¹⁰¹⁾. Den fortjeneste, som er knyttet til synergieffekter eller stordriftsfordele, hverken bestemmes, forrentes eller tildeles særskilt ifølge armslængdeprincippet. Allokeringen heraf følger automatisk af de koncerninterne afregningspriser og -vilkår, som er aftalt mellem de forbundne virksomheder for alle transaktioner og alle aftaler mellem virksomhederne. Er disse vilkår og priser i overensstemmelse med armslængdeprincippet, følger fortjenesten ved synergieffekter og stordriftsfordele og den måde, hvorpå den fordeles mellem koncernens enheder automatisk af disse vilkår og priser. Den skal derfor beskattes der, hvor den skabes.

⁽⁹⁹⁾ Restfortjenesten svarer derfor til summen af den hypotetiske gennemsnitsfortjeneste for en uafhængig virksomhed, der anses for sammenlignelig, jf. betragtning 17, også kaldet »reguleret armslængdefortjeneste«, og den »overskydende fortjeneste«.

⁽¹⁰⁰⁾ Se ligeledes betragtning 153.

⁽¹⁰¹⁾ Dette bekræftes også i punkt 1.158 i OECD-rapporten med titlen »Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10-2015 Rappports finaux«. G20/OECD-projektet om udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS), OECD Publishing, Paris (i det følgende benævnt »OECD's endelige BEPS-rapport«), som indeholder supplerende retningslinjer vedrørende synergieffekter, jf. punkt 7.13 i OECD's retningslinjer: »[...] når synergibaserede fordele og ulemper udelukkende skyldes tilhørsforholdet til en multinational koncern, uden en bevidst og samordnet indsats fra den multinationale koncerns side, og uden at medlemmerne af koncernen leverer service eller andre funktioner, kan sådanne synergibaserede fordele ikke godtgøres særskilt eller fordeles specifikt mellem koncernens medlemmer.« ([...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group. — frit oversat, den franske version er endnu ikke offentliggjort).

- (160) Derfor må fordelene ved synergieffekter og stordriftsfordele i koncerner ikke godtgøres særskilt eller specifikt (re) allokteres til medlemmerne af den multinationale koncern, selv når den kan betragtes som relevant. Den deles automatisk mellem de forbundne parter efter anvendelsen af armslængdeprincippet med de koncerninterne afregningspriser, der er fastsat for transaktioner og serviceydelser mellem virksomhederne ⁽¹⁰²⁾.
- (161) For det andet strider den måde, hvorpå man kommer frem til fortjenesten efter armslængdeprincippet, som reguleres i løbet af den anden etape af processen, jf. betragtning 15, i sagens natur imod en hvilken som helst metode for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser, der anvendes til at finde frem til den oprindelige fortjeneste efter armslængdeprincippet i første etape af den nævnte proces. For eftersom kun enheder, der handler i egenskab af hovedvirksomhed, kan få skattefritagelse for overskydende fortjeneste, skal disse enheder ved enhver metode for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser, der anvendes i den første fase, betragtes som de mest komplekse og mest risikoudsatte parter i en række kontrollerede transaktioner. I anden etape betragtes de samme enheder dog stadig som testede parter og som den mindst komplekse del af transaktionen med henblik på anvendelsen af TNMM.
- (162) Imidlertid anses TNMM ikke for pålidelig ved fastsættelsen af en tilnærmelse af vederlaget efter armslængdeprincippet for den part, som udøver de enkle, mindre komplekse funktioner, og som kun bærer få risici i en transaktion eller en række transaktioner med en forbundet enhed, som udøver de komplekse funktioner og bærer erhvervs-mæssige risici ⁽¹⁰³⁾. Hvis den belgiske koncernenhed er hovedvirksomheden, er de mindre komplekse enheder i den multinationale koncern de udenlandske enheder, som er forbundet med denne belgiske koncernenhed. Eftersom disse forbundne enheder burde få en godtgørelse i form af et standardudbytte for de standardfunktioner, de udøver, bør den belgiske koncernenhed i overensstemmelse med markedsvilkårene have tildelt en restfortjeneste, som ikke er standard, for de komplekse funktioner, den udøver i koncernen. Ved at teste de to parter i de kontrollerede transaktioner ved hjælp af en ensidig metode for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser såsom TNMM i forskellige faser af vurderingen af den koncerninterne afregningspris som i den omhandlede ordning, kan det konstateres, at det kombinerede driftsoverskud af transaktionerne mellem de forbundne parter ikke svarer til summen af fortjenester, som fås gennem anvendelsen af TNMM på de to parter, hvilket bevirker, at en del af indkomsten i strid med armslængdeprincippet ikke beskattes.
- (163) Hvis det med andre ord antages, at armslængdeprincippet er anvendt korrekt efter den første etape, burde vilkår og priser for transaktionen mellem de belgiske koncernenheder og de forbundne enheder i koncernen afspejles i den reelt bogførte fortjeneste. Såfremt princippet er anvendt korrekt, skal standardfortjenesten tilregnes de udenlandske forbundne enheder og reelt bogføres af disse, og restfortjenesten tilregnes hovedvirksomheden og reelt bogføres af de belgiske koncernenheder.
- (164) Punkt 1.10 i OECD's retningslinjer ⁽¹⁰⁴⁾, som Belgien henviser til for at begrunde skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, giver ikke grundlag for at se bort fra eller give skattefritagelse for fortjeneste som følge af synergieffekter eller stordriftsfordele uden at tildele den til et eller flere medlemmer af koncernen ⁽¹⁰⁵⁾. Selv om der i dette punkt er nævnt vanskeligheder med og manglende konsensus om tildelingen af fortjenesten i forbindelse med synergieffekter eller stordriftsfordele til særskilte enheder i en multinational koncern, anbefales det på ingen måde, at denne fortjeneste tildeles eller beskattes i det særlige tilfælde, hvor der kan fastslås synergieffekter.
- (165) Det samme gælder for den ensidige og abstrakte skattemæssige regulering, der er fastsat i den omhandlede ordning og støttes af OECD's modelbeskatningsoverenskomst, som udgør grundlaget for mange dobbeltbeskatningsaftaler mellem medlemmer og ikkemedlemmer af OECD. Den ensidige regulering, Belgien har foretaget af den fortjeneste, koncernenheden reelt har bogført, betyder nødvendigvis, at den overskydende fortjeneste, som er

⁽¹⁰²⁾ Se eksemplerne i punkt 1.168 og 1.169 i OECD's endelige BEPS-rapport.

⁽¹⁰³⁾ Se punkt 3.18 i OECD's retningslinjer. »Generelt er testparten den part, på hvilken en afregningsprismetode mest pålideligt kan anvendes, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningselementer. Det vil som oftest være den, hvor funktionsanalysen er mindst kompleks«.

⁽¹⁰⁴⁾ Se betragtning 52.

⁽¹⁰⁵⁾ Ellers indebærer Belgiens fortolkning af armslængdeprincippet, at en generel anvendelse af denne fortolkning af OECD's retningslinjer af alle stater, som modtager enheder af multinationale koncerner, nødvendigvis vil føre til den konklusion, at en koncerns fortjeneste som følge af synergieffekter inden for koncernen eller stordriftsfordele ikke kan beskattes i nogen af disse stater.

fritaget for skat efter den omhandlede ordning, ikke kan blive og ikke vil blive beskattet af en anden skattemyndighed af den grund, at disse andre stater ikke anerkender retten til at beskatte fortjeneste, der specifikt skyldes synergieffekter eller stordriftsfordele, eftersom den kun vedrører Belgien, som er den stat, hvor den reelt er bogført.

- (166) For det tredje er det for at blive fritaget for skat på overskydende fortjeneste efter den omhandlede ordning ikke nødvendigt at bevise, at der er tale om synergieffekter eller stordriftsfordele, og heller ikke at kvantificere dem i løbet af den anden etape. I stedet for det formodes det generelt, at der foreligger synergieffekter eller stordriftsfordele målt som forskellen mellem den armslængdefortjeneste, der opnås af den belgiske enhed efter den første fase i processen, jf. betragtning 15 (som afspejlet i dens reelt bogførte fortjeneste) og en reguleret fortjeneste efter armslængdeprincippet beregnet efter den anden etape.
- (167) Belgien forlanger ikke af belgiske koncernenheder, at de dokumenterer forekomsten og/eller oprindelsen af fortjeneste som følge af synergieffekter eller stordriftsfordele for at komme ind under den omhandlede ordning. Dog er det muligt, at de synergieffekter ved en omorganisering af virksomheden, som — man håber — vil give en stigning i den multinationale koncerns fortjeneste, ikke bliver til noget. Det kan ske, at iværksættelsen af en global driftsmodel, der er udformet for at øge koncernens synergieffekter, i virkeligheden medfører supplerende omkostninger og effektivitetstab ⁽¹⁰⁶⁾. I sådanne tilfælde vil anvendelsen af den omhandlede ordning alligevel føre til, at den »overskydende fortjeneste« trækkes fra den fortjeneste, den belgiske koncernenhed reelt har bogført.
- (168) I modsætning til OECD's retningslinjer ⁽¹⁰⁷⁾ accepterer de belgiske myndigheder desuden automatisk, at den overskydende fortjeneste, som udgør en del af hele den restfortjeneste, der er skabt af de kombinerede transaktioner, hidrører fra synergieffekter, stordriftsfordele eller udefinerede elementer/faktorer i forbindelse med koncernen. Denne overskydende fortjeneste er dermed fuldstændigt adskilt fra analysen af de kontrollerede transaktionsparters funktioner, risici og aktiver, som udgør grundlaget for enhver fastsættelse af koncerninterne afregningspriser. Den er derfor blevet fjernet fra allokeringen af fortjenesten, som er grundlaget for armslængdeprincippet.

c) Konklusion vedrørende forekomsten af en selektiv fordel

- (169) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at metoden for bestemmelse af de belgiske koncernenheders skattepligtige fortjeneste ifølge denne ordning afviger fra en metode, der fører til et pålideligt skøn over et markedsbaseret resultat, og dermed fra armslængdeprincippet. Eftersom anvendelsen af denne metode medfører en reduktion af disse enheders reelt bogførte fortjeneste, som bør danne udgangspunkt for beregningen af deres samlede skattepligtige fortjeneste efter de belgiske selskabsskatteregler ⁽¹⁰⁸⁾, skal denne ordning anses for at give de pågældende enheder en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF.
- (170) Ved at afvige fra armslængdeprincippet reducerer den omhandlede ordning den skat, de begunstigede skal betale ifølge de belgiske selskabsskatteregler, i forhold til uafhængige selskaber, hvis skattepligtige fortjeneste afgøres af markedet. Denne afvigelse fra armslængdeprincippet giver også disse begunstigede en selektiv fordel i forhold til enheder, der indgår i en indenlandsk koncern, og enheder, som indgår i en multinational koncern, der fortsat følger de eksisterende virksomhedsmodeller i Belgien ⁽¹⁰⁹⁾, hvoraf ingen kan anmode om en forhåndsafgørelse, som er nødvendig for at blive omfattet af ordningen, eftersom disse enheder alle bliver beskattet på grundlag af deres reelt bogførte fortjeneste. Endelig giver denne afvigelse sine begunstigede en selektiv fordel i forhold til enheder, der indgår i en lille multinational koncern, eftersom sidstnævnte også vil blive beskattet på grundlag af deres reelt bogførte fortjeneste ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Se punkt 9.58 i OECD's retningslinjer.

⁽¹⁰⁷⁾ Se betragtning 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Se fodnote 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Se betragtning 138 og 139.

⁽¹¹⁰⁾ Se betragtning 111.

6.3.3. Manglende begrundelse ud fra skattesystemets karakter eller opbygning

- (171) En foranstaltning, der afviger fra referenceordningen, kan alligevel betragtes som ikkeselektiv, hvis den er begrundet ud fra skattesystemets karakter eller opbygning. Det er tilfældet, når en foranstaltning er en direkte følge af de indbyggede grundlæggende eller ledende principper for referenceordningen eller de iboende mekanismer for ordningens funktion eller effektivitet ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Belgien finder, at den omhandlede ordning er begrundet for at undgå potentiel dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning betegner situationer, hvor den samme fortjeneste beskattes to gange hos den samme skattepligtige (juridisk dobbeltbeskatning) eller hos to forskellige skattepligtige (økonomisk dobbeltbeskatning). Selv om nødvendigheden af at undgå dobbeltbeskatning kan gøres gældende for eventuelt at begrunde en afvigelse fra de almindelige selskabsskatteregler ⁽¹¹²⁾, har Belgien ikke påvist, at den omhandlede ordning reelt havde dette formål. Belgien har endda erkendt, at ordningen ikke havde til formål at reducere eller fjerne den reelle dobbeltbeskatning, men udelukkende den potentielle dobbeltbeskatning ⁽¹¹³⁾. Som følge heraf kan det ikke antages, at fritagelsen for overskydende fortjeneste følger direkte af de indbyggede grundlæggende eller ledende principper for referenceordningen eller skyldes de iboende mekanismer, som er nødvendige for ordningens funktion og effektivitet.
- (173) Mens denne bestemmelse i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 gælder for situationer, hvor to selskaber (som var identificeret eller kunne identificeres), og skatteforvaltningen kan anvende en negativ (korrelativ) regulering på en belgisk virksomheds skattepligtige fortjeneste, såfremt den samme fortjeneste ligeledes er inkluderet i en udenlandsk forbundet virksomheds skattepligtige fortjeneste, viser svarene fra finansministeren på de parlamentariske forespørgsler vedrørende anvendelsen af denne bestemmelse klart den udvidede anvendelse af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ud over denne bestemmelses anvendelsesområde på fortjeneste, som hverken er bogført eller inkluderet i skattegrundlaget for en udenlandsk forbundet enhed i koncernen på et andet skatteområde. Selv om begrænsningen af en negativ korrelativ regulering for selskaber, som indgår i en multinational koncern i overensstemmelse med artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 kan begrundes i karakteren eller den almindelige opbygning af skattesystemet, er dette ikke tilfældet med skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.
- (174) Manglen på enhver forpligtelse til at bevise, at den samme fortjeneste er medtaget i de to forbundne virksomheders beskatningsgrundlag (den ene i udlandet, den anden i Belgien), er et vigtigt element til at skelne mellem forhåndsafgørelser om bevilling af skattefritagelse for overskydende fortjeneste og de øvrige forhåndsafgørelser om koncerninterne afregningspriser, hvor der gives tilladelse til en negativ korrelativ regulering af koncerninterne afregningspriser i medfør af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. For denne sidstnævnte type forhåndsafgørelser svarer den negative regulering til en situation, hvor fortjenesten, der er bogført i Belgien og fritaget for skat, også er opgivet som skattepligtig fortjeneste af en forbundet koncernenhed i et andet skatteområde, eller når en oprindelig positiv regulering er foretaget af en udenlandsk skattemyndighed af denne forbundne udenlandske enheds skattepligtige fortjeneste ⁽¹¹⁴⁾. Omvendt giver skattefritagelsen for overskydende fortjeneste på forhånd en ensidig skattefritagelse, som ikke kræver, at den fritagne fortjeneste er eller bliver inkluderet i en forbundet udenlandsk koncernenheds beskatningsgrundlag på et skatteområde, eller at fortjenesten faktisk beskattes på dette område.

⁽¹¹¹⁾ Se f.eks. de forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, præmis 69.

⁽¹¹²⁾ Se tilsvarende de forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 71, hvor Domstolen nævner muligheden for at påberåbe sig karakteren eller den almindelige opbygning af det nationale skattesystem for at begrunde, at andelsselskaber, som udlodder hele deres overskud til medlemmerne, ikke beskattes på selskabsplan, for så vidt som der opkræves skat hos medlemmerne.

⁽¹¹³⁾ Se betragtning 89.

⁽¹¹⁴⁾ Kommissionen bemærker, at Belgien har fremlagt tre eksempler på forhåndsafgørelser baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som sigter mod at løse reelle dobbeltbeskatningssituationer (se betragtning 67). Disse forhåndsafgørelser er dog klart forskellige fra dem, som giver skattefritagelse for overskydende fortjeneste. For forhåndsafgørelser om tilladelse til en negativ regulering af koncerninterne afregningspriser fører denne nemlig til en symmetrisk bogføring af fortjenesten i regnskabet hos selskaber, som er parter i den kontrollerede transaktion. En negativ regulering af beskatningsgrundlaget ville derfor være begrundet i skattesystemets karakter og opbygning og ville dermed ikke udgøre statsstøtte, forudsat at den var begrundet i viljen til at godtgøre en positiv regulering på et andet skatteområde. Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste kan omvendt ikke være begrundet i lignende motiver, eftersom intet andet skatteområde kræver fortjenesten, således at problemet med dobbeltbeskatning ikke opstår.

- (175) Det kan derfor heller ikke påstås, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er en nødvendig og forholdsmæssig løsning på dobbeltbeskatningssituationer ⁽¹¹⁵⁾. Den omhandlede ordning går dermed klart ud over det, der er nødvendigt og forholdsmæssigt for at nå målet om at forebygge dobbeltbeskatning og kan derfor ikke begrundes i skattesystemets karakter og opbygning.
- (176) Kommissionen finder desuden ikke, at armslængdeprincippet, især artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, som omsætter dette princip for dobbeltbeskatning i praksis, er en begrundelse for den ensidige negative regulering af en skatteydere beskatningsgrundlag ifølge ordningen for skattefritagelse for overskydende fortjeneste.
- (177) Kommissionen minder om, at skattemyndighedernes anvendelse af armslængdeprincippet hovedsagelig har til formål at forhindre, at virksomheder, som indgår i en international koncern, kan påvirke de koncerninterne afregningspriser og dermed fordelingen af fortjenesten imellem sig, hvilket er en mulighed, uafhængige selskaber ikke har. Den normale anvendelse af armslængdeprincippet giver således skattemyndighederne ret til at forhøje skattegrundlaget for virksomheder, der foretager koncerninterne transaktioner, med henblik på at sikre, at skatteydere, som foretager transaktioner på markedsvilkår, får samme behandling.
- (178) Selv om armslængdeprincippet giver skattemyndighederne mulighed for at foretage ensidige positive reguleringer af skattegrundlaget for koncernvirksomheder, som ikke respekterer dette princip ved fastsættelsen af koncerninterne afregningspriser, er der kun fastsat (uden at det er obligatorisk) en negativ regulering af koncerninterne afregningspriser, som fører til en skattenedsættelse ifølge armslængdeprincippet i den særlige situation, hvor der er tale om en korrelativ regulering, der anvendes efter en primær regulering, som foretages af en anden skattemyndighed, dvs. på et symmetrisk grundlag. Som forklaret i afsnit 6.3.2.2 skyldes en ensidig negativ regulering af den reelt bogførte fortjeneste, som foretages af forsigtighedshensyn, ikke en korrekt anvendelse af armslængdeprincippet, hverken i almindelighed eller i det særlige tilfælde, hvor der er fritagelse for overskydende fortjeneste.
- (179) Artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst finder nemlig kun anvendelse, hvis det fastslås, at den samme fortjeneste er inkluderet i skattegrundlaget for to forskellige virksomheder med hjemsted på to forskellige skatteområder og er blevet eller risikerer at blive »beskattet i overensstemmelse hermed« på de to områder.
- (180) Endelig udtrykte det fælles EU-forum for interne afregningspriser ⁽¹¹⁶⁾ også bekymring over en dobbelt manglende beskatning i forbindelse med reguleringer af koncerninterne afregningspriser. Det fælles EU-forum vedtog en rapport i 2014 for at afhjælpe de praktiske problemer med senere regulering af koncerninterne afregningspriser fastsat på tidspunktet for en transaktion, den såkaldte »kompensationsregulering« ⁽¹¹⁷⁾. Rapporten understreger betydningen af at beregne forbundne virksomheders fortjeneste symmetrisk for så vidt angår deres kommercielle eller finansielle forbindelser. Virksomheder, der er parter i en transaktion, bør benytte den samme pris for hver af deres transaktioner. Som følge heraf blev medlemsstaterne opfordret til udelukkende at acceptere kompensationsreguleringer, i det omfang reguleringen foretages symmetrisk i regnskabet for de to enheder, som er parter i transaktionen, eller hvor reguleringen foretages før indlevering af selvangivelsen med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.
- (181) Kort sagt finder Kommissionen ikke, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste kan siges at følge direkte af de indbyggede grundlæggende eller ledende principper for referenceordningen, eller skyldes de iboende

⁽¹¹⁵⁾ Se forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 75.

⁽¹¹⁶⁾ Det fælles EU-forum for interne afregningspriser blev formelt oprettet ved Kommissionens afgørelse 2007/75/EF af 22. december 2006 om nedsættelse af en ekspertgruppe for interne afregningspriser (EUT L 32 af 6.2.2007, s. 189) for at bistå og rådgive Europa-Kommissionen om skattemæssige spørgsmål vedrørende koncerninterne afregningspriser. Det fælles forum består af en repræsentant for skatteforvaltningen i hver medlemsstat og 18 medlemmer fra ikke-statslige organisationer. Formanden er uafhængig.

⁽¹¹⁷⁾ Rapport om kompensationsreguleringer, som Rådet for Den Europæiske Union tilsluttede sig i sine konklusioner den 10. marts 2015. I ordlisten til OECD's retningslinjer er udtrykket »kompensationsregulering« defineret som følger: »Regulering, inden for rammerne af hvilken skatteyderen over for skattevæsenet opgiver en koncernintern afregningspris, der ifølge ham svarer til en pris efter armslængdeprincippet i forbindelse med en transaktion mellem forbundne virksomheder, skønt denne pris adskiller sig fra det beløb, som faktisk er anvendt mellem de forbundne virksomheder. Denne regulering skal have fundet sted før indleveringen af selvangivelsen.« Mere generelt henviser rapporten til reguleringer af koncerninterne afregningspriser på initiativ af skatteyderen og foretaget på et senere tidspunkt (normalt ved udgangen af året), koncerninterne afregningspriser, der er fastsat på det tidspunkt, hvor transaktionen eller en række transaktioner fandt sted, eller før den pågældende transaktion eller række af transaktioner.

mekanismer, som er nødvendige for ordningens funktion og effektivitet. Kommissionen konkluderer ligeledes, at den omhandlede ordning dermed går klart ud over det, der er nødvendigt og forholdsmæssigt for at nå målet om at forebygge dobbeltbeskatning og kan derfor ikke begrundes i skattesystemets karakter og opbygning.

6.3.4. Konklusion vedrørende forekomsten af en selektiv fordel

- (182) Af ovennævnte årsager konkluderer Kommissionen, at den omhandlede ordning giver belgiske enheder, som indgår i en multinational koncern, en selektiv fordel ved at anvende en ensidig negativ regulering på deres skattegrundlag, eftersom denne regulering fører til en nedsættelse af den skat, de skal betale i Belgien i forhold til den skat, disse virksomheder skulle have betalt ifølge de almindelige regler for beskatning af selskabers overskud efter selskabsskattereglerne i Belgien.

6.3.5. Modtagere af støtte efter den omhandlede ordning

- (183) Modtagerne af støtte efter den omhandlede ordning er belgiske enheder, som indgår i en multinational koncern og har anmodet om og opnået en forhåndsafgørelse ifølge artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, og for hvilke der er anvendt en ensidig negativ regulering af den reelt bogførte fortjeneste i deres regnskab med henblik på at bestemme deres skattepligtige fortjeneste efter de almindelige selskabsskatteregler i Belgien. Kommissionen bemærker, at disse enheder indgår i en multinational koncern, og at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste som følge af deres tilhørsforhold til en multinational koncern er det erklærede formål med den omhandlede ordning.
- (184) Med henblik på anvendelse af statsstøttere reglerne kan særskilte juridiske enheder anses for at udgøre én økonomisk enhed. Denne økonomiske enhed betragtes i så fald som det berørte selskab, der er omfattet af støtteforanstaltningen. Som Domstolen for nylig har fastslået, skal »[b]egrebet virksomhed [...] i en konkurrenceretlig kontekst forstås som en økonomisk enhed [...], også når denne økonomiske enhed juridisk set udgøres af flere fysiske eller juridiske personer«⁽¹¹⁸⁾. For at afgøre, om flere enheder udgør én økonomisk enhed, undersøger Domstolen, om der findes kontrollerende andele eller organisatoriske, økonomiske og funktionelle forbindelser mellem enhederne⁽¹¹⁹⁾. I den foreliggende sag anses belgiske enheder, der er omfattet af den omhandlede ordning, for at være hovedvirksomheder, som styrer og kontrollerer en gruppe virksomheder (eller en særskilt erhvervsvirksomhed inden for en gruppe af virksomheder). Disse enheder kontrollerer således ofte forbundne koncernenheder og kontrolleres selv af den enhed, som forvalter koncernen af virksomheder som helhed. Den multinationale koncern som helhed bør derfor betragtes som den virksomhed, der begunstiges af støtteforanstaltningen.
- (185) Desuden er det den multinationale koncern som helhed, der har besluttet at flytte en del af sine aktiviteter til Belgien eller foretage betydelige investeringer i Belgien, hvilket er et krav for at kunne blive omfattet af den omhandlede ordning. Når det er nødvendigt at fastsætte koncerninterne afregningspriser for at fastsætte priserne for varer og tjenesteydelser mellem forskellige juridiske enheder i en og samme koncern, påvirker denne fastsættelse med andre ord i kraft af sin karakter mere end én virksomhed i koncernen (en prisstigning i én virksomhed påvirker den andens fortjeneste).
- (186) Hvad enten virksomhedskoncerner er organiseret som forskellige juridiske personer, skal de virksomheder, som indgår i en sådan koncern, derfor betragtes som én koncern, der er omfattet af den omhandlede støtteordning⁽¹²⁰⁾. Ud over de belgiske enheder, der er godkendt til den omhandlede ordning, finder Kommissionen også, at de multinationale koncerner, disse enheder er en del af, drager fordel af statsstøtten efter denne ordning, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF.

⁽¹¹⁸⁾ Sag C-170/83, Hydrotherm ECLI:EU:C:1984:271, præmis 11. Se også sag T-137/02, Pollmeier Malchow mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2004:304, præmis 50.

⁽¹¹⁹⁾ Sag C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2010:787, præmis 47-55, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA et al., ECLI:EU:C:2006:8, præmis 112.

⁽¹²⁰⁾ Se tilsvarende sag 323/82 Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, præmis 11. »Det fremgår af de af sagsøgeren fremlagte oplysninger, at efter omstruktureringen kontrolleres såvel selskabet Intermills som de tre industriselskaber af den vallonske region, og at selskabet Intermills fortsat har en interesse i disse selskaber, efter at produktionsanlæggene blev overført til de tre nyoprettede selskaber. Det må derfor fastslås, at de tre virksomheder i sagen, på trods af, at de hver især har status som selvstændige juridiske personer i forhold til det tidligere Intermills-selskab, tilsammen udgør en enhed, i hvert fald for så vidt angår den støtte, der er ydet af de belgiske myndigheder. [...]«.

6.4. Konklusion om forekomsten af statsstøtte

- (187) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste ifølge artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 indført ved lov af 21. juni 2004 giver støttemodtagerne og de multinationale koncerner, de indgår i, en selektiv fordel, tilregnes Belgien og er finansieret af statsmidler, fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen og påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne. Den omhandlede ordning udgør følgelig statsstøtte efter artikel 107, stk. 1, i TEUF.
- (188) Eftersom den omhandlede ordning giver anledning til en nedsættelse af de omkostninger, som støttemodtagerne normalt skulle afholde i forbindelse med deres årlige aktiviteter, skal den betragtes som en driftsstøtteordning til støttemodtagerne og de multinationale koncerner, de er en del af.

6.5. Støttens forenelighed

- (189) Statsstøtte betragtes som forenelig med det indre marked, hvis den indgår i en af kategorierne i artikel 107, stk. 2, i TEUF⁽¹²¹⁾. Statsstøtten kan betragtes som forenelig med det indre marked, hvis Kommissionen konstaterer, at den indgår i en af kategorierne i artikel 107, stk. 3, i TEUF. Det påhviler dog medlemsstaten, som yder støtten at føre bevis for, at den er forenelig med det indre marked i overensstemmelse med artikel 107, stk. 2 eller 3, i TEUF.
- (190) De belgiske myndigheder har ikke gjort gældende, at nogen af betingelserne for at fastslå, at støtteordningen er forenelig med det indre marked, er opfyldt.
- (191) Som forklaret i betragtning 188 bør den omhandlede ordning desuden anses for at yde driftsstøtte. Generelt kan støtteordninger af denne type principielt ikke betragtes som forenelige med det indre marked i henhold til artikel 107, stk. 3, i TEUF, idet de ikke fremmer udviklingen af bestemte aktiviteter eller bestemte økonomiske regioner, og de omhandlede skattemæssige incitamenter ikke er tidsbegrænsede, degressive og står i forhold til det, der er nødvendigt for at afhjælpe en bestemt økonomisk ulempe i de berørte regioner.
- (192) Skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste er derfor ikke forenelig med det indre marked.

6.6. Støttens ulovlighed

- (193) I henhold til artikel 108, stk. 3, i TEUF er medlemsstaterne forpligtede til at underrette Kommissionen om enhver påtænkt støtteforanstaltning (underretningspligt) og må ikke gennemføre de påtænkte støtteforanstaltninger, før Kommissionen har truffet en endelig afgørelse (suspensionspligt).
- (194) Kommissionen bemærker, at Belgien ikke har underrettet den om sin hensigt om at yde støtte ifølge den omhandlede ordning, og heller ikke har opfyldt sin suspensionspligt i henhold til artikel 108, stk. 3, i TEUF. Derfor udgør skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste i overensstemmelse med artikel 1, litra f), i forordning (EU) 2015/1589 en ulovlig støtteordning, der er gennemført i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF.

7. TILBAGESØGNING

- (195) I henhold til artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 har Kommissionen pligt til at kræve den ulovlige og uforenelige støtte tilbagebetalt, og den pågældende medlemsstat træffer alle nødvendige foranstaltninger for at

⁽¹²¹⁾ Undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2, vedrører støtte af social art, der ydes til enkelte forbrugere, støtte til afhjælpning af skader forårsaget af naturkatastrofer eller andre usædvanlige begivenheder og støtte til økonomien i visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder, og kan således ikke bringes i anvendelse i dette tilfælde.

inddrive den ulovlige støtte, som er erklæret uforenelig med det indre marked. Det fastsættes i artikel 16, stk. 2, i samme forordning, at støtten skal tilbagebetales med renter fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte var til støttemodtagerens rådighed, og indtil den tilbagebetales. Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004⁽¹²²⁾ opstiller den nærmere metode til fastsættelse af rentesatsen for tilbagebetaling. Endelig skal tilbagebetalingen ifølge artikel 16, stk. 3, i forordning (EU) 2015/1589 »ske omgående og i overensstemmelse med gældende procedurer i den pågældende medlemsstats nationale ret, forudsat at disse giver mulighed for omgående og effektiv gennemførelse af Kommissionens afgørelse«.

7.1. Berettigede forventninger og retssikkerhed

- (196) I artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 fastsættes det ligeledes, at Kommissionen ikke kræver tilbagebetaling af støtte, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i lovgivningen.
- (197) Belgien anfører for det første, at principperne om berettiget forventning og retssikkerhed bør forhindre tilbagesøgningen af støtte. Kommissionens tidligere afgørelser vedrørende koncerninterne afregningspriser og statsstøtte havde nemlig fået den til at antage, at en særlig skattemæssig foranstaltning ikke kan give anledning til statsstøtte, når medlemsstaten respekterer armslængdeprincippet. Belgien gør desuden gældende, at det er vanskeligt at sætte tal på støttebeløbet, og at tilbagesøgningen kan føre til dobbeltbeskatning, og at disse forhold bør forhindre en tilbagesøgning.
- (198) For så vidt angår de belgiske myndigheders påberåbelse af princippet om beskyttelse af de berettigede forventninger, minder Kommissionen om Unionens retspraksis⁽¹²³⁾, ifølge hvilken en medlemsstat, hvis myndigheder har ydet støtte i strid med de i artikel 108, stk. 3, i TEUF fastlagte procedureregler, ikke kan påberåbe sig støttemodtagerens berettigede forventning, og dermed unddrage sig sin forpligtelse til at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at gennemføre en kommissionsafgørelse, hvorefter denne medlemsstat skal søge støtten tilbage. For dets vedkommende ville bestemmelserne i artikel 107 og 108 i TEUF ikke kunne virke efter hensigten, idet de nationale myndigheder med udgangspunkt i deres egen ulovlige adfærd kunne ophæve den effektive gennemførelse af de afgørelser, Kommissionen har truffet i medfør af bestemmelserne i TEUF. Det tilkommer således ikke den pågældende medlemsstat, men derimod støttemodtageren at påberåbe sig, at der foreligger ekstraordinære omstændigheder, der hos ham har kunnet skabe en berettiget forventning, der giver grundlag for at afvise et krav om tilbagebetaling af ulovlig støtte⁽¹²⁴⁾. Da ingen af de begunstigede af den omhandlede ordning har gjort berettigede forventninger om ordningens lovlighed gældende, betragter Kommissionen Belgiens påberåbelse af dette princip som irrelevant for tilbagesøgningen efter nærværende afgørelse.
- (199) For at kunne påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal denne under alle omstændigheder følge af en retsakt fra Kommissionen, som har givet anledning til begrundede forhåbninger⁽¹²⁵⁾. De belgiske myndigheder kan ikke påberåbe sig en præcis forhåbning med hensyn til skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste. Ud over at rapporten fra gruppen vedrørende »Adfærdskodeksen«, som dannede grundlag for formandskabets konklusioner af 19. marts 2003, ikke er offentliggjort, bekræftede Domstolen især, at konklusionerne fra Rådet for Den Europæiske Union om godkendelse af en aftale indgået af medlemsstaterne i forbindelse med »Adfærdskodeksgruppens« undersøgelse af nationale skatteforanstaltninger ikke udgjorde præcise løfter⁽¹²⁶⁾. Domstolen fastslog bl.a., at »disse rådskonklusioner udtrykker en politisk vilje og på grund af deres indhold ikke kan skabe retsvirkninger, som de retsundergivne kan påberåbe sig for Domstolen. I øvrigt kan de nævnte konklusioner under ingen omstændigheder være bindende for Kommissionen, når den udøver de beføjelser, der er blevet den tildelt ved traktaten på området for statsstøtte.«
- (200) Hvad angår Belgiens påberåbelse af retssikkerhedsprincippet og især Kommissionens tidligere beslutningspraksis med tilslutning til armslængdeprincippet, minder Kommissionen indledningsvis om, at den ikke er bundet af

⁽¹²²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21.4.2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1).

⁽¹²³⁾ Se sag -5/89, Kommissionen mod Tyskland, ECLI:EU:C:1990:320, præmis 17, og sag T-310/99, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2002:143, præmis 104.

⁽¹²⁴⁾ Se sag T-67/94, Ladbroke Racing mod Kommissionen, ECLI:EU:T:1998:7, præmis 183. Se også forenede sager T-116/01 og T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA og Diputacion Floral de Vizcaya mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2003:217, præmis 203.

⁽¹²⁵⁾ Se sag T-290/97, Mehibas Dordtselaan mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2000:8, præmis 59 og forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 147.

⁽¹²⁶⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 150-152.

denne beslutningspraksis. Enhver potentiel støtte skal vurderes for sig ud fra objektive bestemmelser i artikel 107, stk. 1, i TEUF, så hvis der skulle vise sig en modstridende beslutningspraksis, kan det ikke påvirke gyldigheden af det, der er konstateret i nærværende afgørelse ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Kommissionen konstaterer desuden, at den ifølge de af Belgien anførte afgørelser tidligere har konkluderet, at en undtagelse fra armslængdeprincippet med henblik på at fastsætte den skattepligtige fortjeneste for en koncern udgør statsstøtte, så snart den fører til en nedsættelse af den skat, den pågældende enhed skal betale i overensstemmelse med de almindelige virksomhedsskatte regler ⁽¹²⁸⁾. Kommissionen minder endvidere om, at den i forbindelse med sin undersøgelse af ordningen til fordel for de nye koordinationscentre, Belgien har foreslået, klart har konkluderet, at det overskud, som tilfalder en belgisk enhed ud over den fortjeneste, der fastsættes ifølge kostprisen plus avance-metoden (»cost plus«-metoden) skulle beskattes i Belgien, selv om denne metode har ført til en fortjeneste, der anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet ⁽¹²⁹⁾. Denne konklusion blev stadfæstet af EU-Domstolen ⁽¹³⁰⁾. Da skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste udgør en afvigelse fra armslængdeprincippet, således som det blev påvist i afsnit 6.3.2.2, kan Belgien ikke under henvisning til disse afgørelser gøre gældende, at en tilbagesøgning ville stride mod det generelle retssikkerhedsprincip. Tværtimod burde Belgien have været klar over, at en skatteordning, som fører til en gunstig behandling for dem, som er omfattet af den, idet de får en kunstig nedsættelse af deres beskatningsgrundlag, kunne føre til en overtrædelse af statsstøttereglerne. Belgien burde derfor i tilfælde af tvivl have anmeldt den omhandlede ordning til Kommissionen, før den blev gennemført.
- (202) For så vidt angår den påståede vanskelighed med at bestemme støttebeløbet efter ordningen kan Kommissionen ikke se, hvori vanskeligheden med en sådan bestemmelse består. Eftersom skattefritagelsen for overskydende fortjeneste svarer til en procentdel af fortjenesten før skat anvendt på den fortjeneste, den belgiske koncernenhed reelt har bogført, er det — for at fjerne den selektive fordel ved foranstaltningen — tilstrækkeligt at tilbagebetale forskellen mellem den skyldige skat på grundlag af den reelt bogførte fortjeneste og den faktisk betalte skat som følge af den omhandlede ordning med tillæg af påløbne renter af dette beløb fra datoen for ydelse af støtten.
- (203) Vedrørende Belgiens argument om, at tilbagesøgningen kan føre til dobbeltbeskatning, henviser Kommissionen til afsnit 6.3.3 og minder om, at der kun kan ske dobbeltbeskatning, når den samme fortjeneste er inkluderet i den belgiske koncernenheds beskatningsgrundlag og i en udenlandsk forbundet enheds beskatningsgrundlag. Skattefritagelsen for overskydende fortjeneste vedrører imidlertid en ensidig regulering, som ikke ydes på grund af en anden skattemyndigheds tidligere beskatning af den samme fortjeneste. Selv om risikoen for dobbeltbeskatning skulle skabe en legitim frygt, kunne denne under alle omstændigheder fjernes gennem de normale tvistbilæggesmekanismer i overensstemmelse med bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler, EU's voldgiftsaftale eller en korrekt anvendelse af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Som forklaret i betragtning 173 ville den belgiske skattemyndigheds negative reguleringer på grund af en anden skattemyndigheds beskatning af den samme fortjeneste (som følge af den skattepligtiges angivelse eller en oprindelig positiv regulering foretaget af den udenlandske skattemyndighed) være begrundet i skattesystemets karakter og opbygning og ville ikke være statsstøtte.
- (204) Kort sagt kan ingen af de argumenter, Belgien fremfører med henblik på at forhindre eller begrænse tilbagesøgningen af den støtte, der er ydet efter den omhandlede ordning, antages.

7.2. Tilbagesøgningsmetode

- (205) I henhold til TEUF og Domstolens faste retspraksis er Kommissionen, når den har fundet støtte uforenelig med det indre marked, kompetent til at beslutte, at den pågældende medlemsstat skal ophæve eller ændre den. Ifølge Domstolens faste retspraksis har en medlemsstats forpligtelse til at ophæve den støtte, som Kommissionen anser for at være uforenelig med det indre marked, til formål at genetablere den tidligere situation. I den sammenhæng

⁽¹²⁷⁾ Se Sag C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, præmis 21.

⁽¹²⁸⁾ Se Kommissionens afgørelse af 11. juli 2001 i sag C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Tyskland: udenlandske virksomheders kontrol- og koordinationscentre (EFT C 304 af 30.10.2001, s. 2). Beslutning 2003/501/EF.

⁽¹²⁹⁾ Se Kommissionens beslutning 2005/378/EF af 8. september 2004 om den støtteordning Belgien påtænker at indføre til fordel for koordinationscentre (EUT L 125 af 18.5.2005, s. 10), navnlig betragtning 22, 34 og 37 og artikel 1, litra b).

⁽¹³⁰⁾ Se også forenede sager C-182/03 og C-217/03, *Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen*, ECLI:EU:C:2006:416.

har Domstolen fastslået, at dette mål er nået, når modtageren har tilbagebetalt de beløb, der er givet som ulovlig støtte, hvorved modtageren mister den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen fra tiden før ydelsen af støtte er genoprettet.

- (206) Ingen bestemmelse i EU-retten kræver, at Kommissionen skal fastsætte den nøjagtige størrelse af det tilbagebetalingspligtige støttebeløb, når den fastslår, at en støtte, som er erklæret uforenelig med det indre marked, skal tilbagebetales. Det er tværtimod tilstrækkeligt, at Kommissionens afgørelse indeholder anvisninger, hvorved afgørelsens adressat uden overdrevne vanskeligheder selv kan fastslå beløbet ⁽¹³¹⁾.
- (207) I tilfælde af ulovlig statsstøtte i form af skatteforanstaltninger skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalte skat og den skat, der skulle være betalt i henhold til den almindeligt gældende regel, jf. punkt 35 i meddelelsen om erhvervsbeskatning. For at beregne det skattebeløb, som burde være blevet betalt, hvis de almindeligt gældende regler var blevet overholdt, dvs. hvis skattefritagelsen for overskydende skat ikke var blevet bevilget, skal den belgiske skattemyndighed revurdere den skat, som skal betales af de enheder, der har været omfattet af den omhandlede ordning for hvert regnskabsår, de har draget fordel af den. I de støttebeløb, der skal tilbagesøges hos hver støttemodtager ⁽¹³²⁾, skal der tages hensyn til:
- det beløb, der er sparet i skat som følge af samtlige forhåndsafgørelser, der er truffet til fordel for modtageren, og
 - de påløbne renter beregnet fra datoen for tildeling af støtten.
- Støtten anses for at være ydet på den dato, hvor det sparede beløb skulle have været betalt for hvert skatteår, såfremt der ikke forelå en forhåndsafgørelse.
- (208) Det sparede skattebeløb i et bestemt regnskabsår som følge af en bestemt forhåndsafgørelse svarer til
- den fortjeneste, der faktisk er trukket fra et positivt skattegrundlag
 - ganget med selskabsskatteprocenten for det pågældende skatteår.
- (209) I princippet burde der tages hensyn til det fradrag for overskydende skat, den skattepligtige har opgivet i sin årlige selvangivelse, eventuelt efter den belgiske skattemyndigheds korrektion i forbindelse med en skattekontrol med henblik på beregning af det sparede skattebeløb.
- (210) Hvis det fradrag, støttemodtageren har ret til i et bestemt regnskabsår, ikke (fuldt ud) kan foretages i løbet af dette regnskabsår på grund af et utilstrækkeligt positivt skattegrundlag, og hvis det ikkefratrukkne beløb overføres til et senere skatteår, anses støtten for at være givet i løbet af det eller de senere skatteår, når de overskydende fortjenestebeløb faktisk kan fratrækkes et positivt beskatningsgrundlag.
- (211) Eftersom tilbagesøgningen skal sikre, at den skat, støttemodtageren i sidste instans skal betale, er den skat, den pågældende skulle have betalt, hvis fritagelsesordningen for overskydende fortjeneste ikke havde eksisteret, kan metoden, som er beskrevet i betragtning 207 til 210, yderligere præciseres i samarbejde med de belgiske myndigheder i løbet af tilbagesøgningsprocessen med henblik på at fastslå det faktiske beløb, den skattefordel repræsenterer, som støttemodtagerne har fået i forhold til deres individuelle situation. Den skat, der skulle have været betalt, hvis fritagelsesordningen for overskydende fortjeneste ikke havde eksisteret, skal beregnes på grundlag af de generelle regler i Belgien på tidspunktet for ydelse af støtten og under hensyntagen til støttemodtagerens faktiske og retlige situation og ikke andre hypotetiske situationer baseret på forskellige operationelle og retlige omstændigheder, som støttemodtageren kunne have valgt i mangel af den omhandlede skattefritagelsesordning.

⁽¹³¹⁾ Se sag C-441/06, Kommissionen mod Frankrig, ECLI:EU:C:2007:616, præmis 29, og den deri citerede retspraksis.

⁽¹³²⁾ Den liste over støttemodtagere, de belgiske myndigheder har fremlagt, og som er vedlagt nærværende afgørelse, opfatter Kommissionen udelukkende som vejledende. Den begrænser på ingen måde Belgiens forpligtelse til at opgøre alle modtagere af den støtte, der er ydet efter den omtvistede ordning, og tilbagesøge hele det beløb hos dem, de har fået tildelt, herunder modtagere af skattemæssige fordele ifølge den omhandlede ordning, som ikke er anført i bilaget, og de nye skattefordele, der er ydet efter denne til støttemodtagere, som står på listen.

8. FORSLAG TIL AFGØRELSE

- (212) Kommissionen fastslår afslutningsvis, at Belgien ulovligt har iværksat skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF. I medfør af artikel 16 i forordning (EU) 2015/1589 er Belgien forpligtet til at tilbagesøge den samlede støtte, der er ydet til modtagerne af den omhandlede støtte —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

Skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste, som er baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i indkomstskatteloven af 1992, ifølge hvilken Belgien har truffet forhåndsafgørelser til fordel for belgiske enheder af multinationale koncerner, hvorigennem Belgien indrømmer de nævnte enheder fritagelse for selskabsskat for så vidt angår en del af deres fortjeneste, udgør støtte, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF, som er uforenelig med det indre marked og er iværksat ulovligt af Belgien i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF.

Artikel 2

1. Belgien er forpligtet til at tilbagesøge den uforenelige og ulovlige støtte, jf. artikel 1, hos modtagerne heraf.
2. Ethvert beløb, som endnu ikke er tilbagesøgt hos støttemodtagere efter tilbagesøgningen, jf. stk. 1, tilbagesøges hos den koncern, støttemodtageren er en del af.
3. Den støtte, der skal tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor den blev udbetalt til støttemodtageren, og indtil den er blevet tilbagebetalt.
4. Renten af det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004.
5. Belgien bringer støtten, jf. artikel 1, til ophør og annullerer samtlige betalinger, som endnu ikke er gennemført ifølge den nævnte støtteordning, fra tidspunktet for vedtagelsen af nærværende afgørelse.
6. Belgien afviser enhver anmodning om forhåndsafgørelse indgivet til Service des Décisions Anticipées vedrørende støtten, jf. artikel 1, eller under behandling på tidspunktet for vedtagelsen af nærværende afgørelse.

Artikel 3

1. Tilbagebetaling af den ydede støtte, jf. artikel 1, skal være øjeblikkelig og effektiv.
2. Belgien sikrer, at denne afgørelse efterkommes fuldt ud senest fire måneder efter meddelelsesdatoen.

Artikel 4

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Belgien Kommissionen følgende oplysninger:
 - a) listen over modtagerne af den i artikel 1 omhandlede støtte og det samlede støttebeløb, de hver især har modtaget

- b) det samlede beløb (hovedstol og renter), som hver enkelt støttemodtager skal tilbagebetale
- c) en detaljeret beskrivelse af de foranstaltninger, der allerede er truffet eller er planlagt for at efterkomme afgørelsen
- d) dokumentation for, at støttemodtagerne har fået påbud om at tilbagebetale støtten.

2. Belgien holder løbende Kommissionen orienteret om de nationale foranstaltninger, der træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den i artikel 1 omhandlede støtte er fuldt ud tilbagebetalt. Belgien indsender på Kommissionens anmodning herom straks oplysninger om, hvilke foranstaltninger der allerede er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen. Belgien giver tillige detaljerede oplysninger om de støttebeløb og renter, støttemodtagerne allerede har tilbagebetalt.

Artikel 5

Denne afgørelse er rettet til Kongeriget Belgien.

Udfærdiget i Bruxelles, den 11. januar 2016.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen

BILAG

LISTE OVER FORHÅNDSAFGØRELSER TRUFFET IFØLGE DEN OMHANDLEDE ORDNING

Afgørelse nr.	Dato	Selskab	Gyldighed (begyndelse)	Gyldighed (afslutning)	fritaget EBIT (%)	fritaget NPBT (%)	Overskydende fortjeneste i alt Selvangivelser ekskl. skat 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Periode på 3 år				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Periode på 4 år				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Periode på 5 år og 3 år				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			

Afgørelse nr.	Dato	Selskab	Gyldighed (begyndelse)	Gyldighed (afslutning)	fritaget EBIT (%)	fritaget NPBT (%)	Overskydende fortjeneste i alt Selvangivelser ekskl. skat 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

Afgørelse nr.	Dato	Selskab	Gyldighed (begyndelse)	Gyldighed (afslutning)	fritaget EBIT (%)	fritaget NPBT (%)	Overskydende fortjeneste i alt Selvangivelser ekskl. skat 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacor	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100] %	[...]
2012.229	29.8.2012	AMPAR				[80-100] %	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80] %	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80] %	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Periode på 6 år				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Periode på 3 år				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

Afgørelse nr.	Dato	Selskab	Gyldighed (begyndelse)	Gyldighed (afslutning)	fritaget EBIT (%)	fritaget NPBT (%)	Overskydende fortjeneste i alt Selvangivelser ekskl. skat 2005-2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
Overskud I ALT								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Ifølge oplysningerne fra Belgien havde disse selskaber ikke opgivet overskydende fortjeneste i deres selvangivelser indtil skatteåret 2013.

(**) Dette beløb viser den samlede overskydende fortjeneste, selskaberne har opgivet i deres selvangivelser, men giver ingen oplysning om den statsstøtte, der er ydet.

Kilde: meddelelse fra de belgiske myndigheder af 29. maj 2015 som følge af indledningsafgørelsen.