

**AFGØRELSE TRUFFET AF EFTA-TILSYNSMYNDIGHEDEN****nr. 149/99/KOL****den 30. juni 1999****om retningslinjer for statsstøtteregeklernes anvendelse i forbindelse med foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder og om nittende ændring af de proceduremæssige og materielle regler for statsstøtte**

EFTA-TILSYNSMYNDIGHEDEN,

som henviser til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde<sup>(1)</sup>, særlig artikel 61 til 63,som henviser til aftalen mellem EFTA-staterne om oprettelse af en tilsynsmyndighed og en domstol<sup>(2)</sup>, særlig artikel 1 i protokol 3,

som tager i betragtning, at EFTA-Tilsynsmyndigheden i henhold til artikel 24 i aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen skal sætte bestemmelserne om statsstøtte i kraft,

som tager i betragtning, at EFTA-Tilsynsmyndigheden i henhold til artikel 5, stk. 2, litra b), i aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen skal udstede meddelelser og retningslinjer for sager, der er behandlet i EØS-aftalen, hvis dette er udtrykkeligt fastsat i denne aftale eller i aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen, eller hvis EFTA-Tilsynsmyndigheden finder det nødvendigt,

som erindrer om, at EFTA-Tilsynsmyndigheden den 19. januar 1994<sup>(3)</sup> vedtog de proceduremæssige og materielle regler for statsstøtte<sup>(4)</sup>,

som tager i betragtning, at Europa-Kommissionen den 11. november 1998 vedtog en meddelelse om anvendelsen af statsstøtteregeklerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384 af 10.12.1998),

som tager i betragtning, at der skal sikres en ensartet anvendelse af statsstøtteregeklerne i hele Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde,

som tager i betragtning, at EFTA-Tilsynsmyndigheden i henhold til punkt II under overskriften »Generelt« i slutningen af bilag XV til EØS-aftalen efter høring af Europa-Kommissionen skal vedtage retsakter, der svarer til dem, som Kommissionen vedtager, for at opretholde lige konkurrencevilkår,

som har hørt Europa-Kommissionen,

som tager i betragtning, at det er nødvendigt at give de nationale myndigheder vejledning ved at angive de principper og regler, som EFTA-Tilsynsmyndigheden vil følge, når den anvender EØS-statsstøtteregeklerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder,

som tager i betragtning, at EFTA-Tilsynsmyndigheden dels på multilaterale møder om statsstøtte, afholdt den 26. oktober 1998 og den 23. februar 1999, dels skriftligt har hørt EFTA-staterne om indførelsen af de nye retningslinjer,

(1) I det følgende benævnt »EØS-aftalen«.

(2) I det følgende benævnt »Aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen«.

(3) Oprindeligt offentliggjort i EFT L 240 af 15.9.1994 og i EØS-tillægget til EFT 34 af samme dato, senest ændret (for attende gang) ved afgørelse nr. 113/99/KOL af 4. juni 1999 (se side 11 i denne EFT).

(4) Som også benævnes »Retningslinjer for statsstøtte«.

HAR TRUFFET FØLGENDE AFGØRELSE:

1. Retningslinjerne for statsstøtte ændres, således at de retningslinjer om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder, der er fastlagt i bilag I til denne afgørelse, indsættes som et nyt kapitel 17B.
2. Afgørelse offentliggøres med bilag I i EØS-afsnittet i og EØS-tillægget til *De Europæiske Fællesskabers Tidende*.
3. EFTA-staterne underrettes ved en kopi af denne afgørelse med bilag I.
4. Europa-Kommissionen underrettes i overensstemmelse med litra d) i protokol 27 til EØS-aftalen ved en kopi af afgørelsen med bilag I.
5. Den engelske udgave af afgørelsen er autentisk.

Udfærdiget i Bruxelles, den 30. juni 1999.

På EFTA-Tilsynsmyndighedens vegne

Knut ALMESTAD

*Formand*

---

## BILAG I

17B. ANVENDELSE AF STATSSTØTTEREGLERNE PÅ FORANSTALTNINGER VEDRØRENDE DIREKTE BESKATNING AF VIRKSOMHEDER <sup>(1)</sup>17B.1. **Indledning**

- (1) Retningslinjerne i dette kapitel tjener det generelle formål at præcisere og håndhæve anvendelsen af statsstøttereglerne med henblik på at mindske konkurrencefordrejningerne inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Princippet om uforenelighed med EØF-aftalen og undtagelsesbestemmelserne fra dette princip finder anvendelse på støtte, der ydes »under enhver tænkelig form«, herunder visse skatteforanstaltninger. Det er imidlertid nødvendigt for skatteforanstaltningers vedkommende at præcisere, hvad der i EØS-aftalens artikel 61, stk. 1, skal forstås ved støtte, hvilket er formålet med denne meddelelse. Sådanne præciseringer er af stor betydning, navnlig i betragtning af de proceduremæssige forpligtelser, når der er tale om støtte, og konsekvenserne i tilfælde af EFTA-staternes overtrædelse af disse forpligtelser.
- (2) Efter indførelsen af det indre marked og dets udvidelse til at omfatte EØS, herunder liberaliseringen af kapitalbevægelserne, har det tillige vist sig nødvendigt at undersøge de specifikke virkninger af skattemæssig støtte og kortlægge konsekvenserne i forbindelse med undersøgelsen af sådanne støtteordningers forenelighed med EØS-aftalen.
- (3) EFTA-Domstolen har statueret <sup>(2)</sup>, at en EFTA/EØS-stats skatteordning normalt ikke er omfattet af EØS-aftalen. Det må fortolkes således, at en enhver sådan stat frit kan udforme og anvende en skatteordning efter sit eget politiske valg. EFTA-Domstolen har endvidere fastslået, at en sådan skatteordning dog i visse tilfælde kan have konsekvenser, som gør, at ordningen bliver omfattet af anvendelsesområdet for EØS-aftalens artikel 61, stk. 1. Disse retningslinjer tager sigter på at præcisere, under hvilke omstændigheder sådanne konsekvenser foreligger.
- (4) Ud over målsætningen om at gøre EFTA-Tilsynsmyndighedens afgørelser så gennemsigtige og forudsigelige som muligt er sigtet med retningslinjerne også at sikre sammenhængende og lige behandling af EØS-staterne. Under henvisning til de proceduremæssige regler for nye og bestående støtteordninger har Tilsynsmyndigheden til hensigt at anvende disse nye retningslinjer ved den konkrete undersøgelse af, om nye skatteordninger i EFTA-staterne er i overensstemmelse med EØS-aftalens statsstøtteregler, ligesom de vil blive lagt til grund ved vurderingen af bestående statsstøtteordninger.

17B.2. **Kompetenceforholdene under EØS-aftalen**

- (1) Det henhører under EFTA-Tilsynsmyndigheden at undersøge, om støtte, der ydes af EFTA/EØS-staterne, er i overensstemmelse med aftalens statsstøtteregler. De vigtigste EØS-statsstøtteregler er indholdsmæssigt identiske med reglerne i EF-traktaten <sup>(3)</sup>. Det følger af EF-Domstolens faste retspraksis, at en foranstaltnings skattemæssige karakter ikke udelukker anvendelse af EF-traktatens artikel 87 (tidligere EF-traktatens artikel 92). Begrebet statsstøtte i EØS-aftalen skal fortolkes på samme måde i hele EØS; også hvis en støtteordning har form af skatteforanstaltninger.
- (2) Desuden er konkurrencefordrejninger som følge af nye statsstøtteordninger omfattet af en ordning med forudgående godkendelse af den kompetente tilsynsmyndighed, som fastlagt i artikel 62 i EØS-aftalen, med mulighed for prøvelse ved den kompetente domstol. Ifølge artikel 1, stk. 3, i protokol 3 til aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen skal EFTA-staterne give EFTA-Tilsynsmyndigheden meddelelse om nye statsstøtteordninger. EFTA-staterne må ikke gennemføre deres påtænkte støtteforanstaltninger uden at afvente Tilsynsmyndighedens godkendelse. Tilsynsmyndigheden undersøger støtteforanstaltningernes forenelighed med aftalen, ikke på grundlag af den form, de antager, men på grundlag af deres virkninger. Tilsynsmyndigheden kan træffe afgørelse om, at den pågældende EFTA-stat skal ændre eller ophæve en støtteforanstaltning, som Tilsynsmyndigheden finder uforenelig med EØS-aftalen. Hvis en støtteforanstaltning allerede er blevet gennemført i strid med de proceduremæssige regler, og Tilsynsmyndigheden finder, at foranstaltninger ikke er forenelig med EØS-aftalen, skal EFTA-staten i princippet geninddrive støtte fra modtagerne.

<sup>(1)</sup> Dette kapitel er baseret på Kommissionens meddelelse om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3) under hensyntagen til EØS-aftalens særlige anvendelsesområde og mål.

<sup>(2)</sup> EFTA-Domstolen, sag E-6/98, dom af 20. maj 1999 (endnu ikke offentliggjort).

<sup>(3)</sup> EØS-aftalens artikel 61 og artikel 1 i protokol 3 til aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen svarer således indholdsmæssigt til henholdsvis artikel 87 og 88 i EF-traktaten (tidligere artikel 92 og 93). Den eneste undtagelse herfra er, at undtagelsesbestemmelserne i EF-traktatens artikel 87, stk. 3, litra d) (tidligere artikel 92, stk. 3, litra d)), vedrørende støtte til fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven, som indsattes ved traktaten om Den Europæiske Union (Maastricht-traktaten), ikke indgår i EØS-aftalen. Det har imidlertid ingen betydning i nærværende sammenhæng.

**17B.3. Anvendelsen af EØS-aftalens artikel 61, stk. 1, på skatteforanstaltninger**

- (1) I henhold til EØS-aftalens artikel 61, stk. 1, er »støtte, som ydes af EF-medlemsstater, EFTA-stater eller 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 aftalen i det omfang, den påvirker samhandelen mellem de kontraherende parter«. For så vidt angår anvendelsen af EØS-reglerne om statsstøtte, er en foranstaltnings fiskale karakter irrelevant, da artikel 61 finder anvendelse på støtteforanstaltninger »under enhver tænkelig form«. For at blive anset for støtte efter artikel 61 skal en foranstaltning opfylde samtlige de kriterier, der redegøres for i det følgende.
- (2) For det første skal foranstaltningen give modtagerne en fordel, som mindsker de byrder, der normalt belaster deres budget. En sådan fordel kan bestå i en reduktion af virksomhedens skattebyrde på forskellig vis, herunder navnlig gennem:
- nedbringelse af beskatningsgrundlaget (undtagelsesvist fradrag, afskrivning på usædvanlige eller fremskyndede vilkår, hensættelse af reserver osv.)
  - en fuldstændig eller delvis reduktion af skattebeløbet (fritagelse, skattnedslag)
  - udsættelse eller eftergivelse eller endog en ekstraordinær omlægning af skattegæld.
- (3) For det andet skal fordelene være ydet af staten eller ved hjælp af statsmidler. Et tab af skatteprovenu svarer til et forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter. Dette kriterium gælder ligeledes støtte ydet af EFTA-staternes regionale eller lokale myndigheder<sup>(4)</sup>. Den statslige indgriben kan endvidere såvel bestå i ved lov eller administrativt fastsatte fiskale bestemmelser som i skattemyndighedernes praksis.
- (4) For det tredje skal den pågældende foranstaltning påvirke konkurrencevilkårene og samhandelen mellem de kontraherende parter. Dette kriterium forudsætter, at den, der begunstiges ved foranstaltningen, udøver en økonomisk aktivitet, uanset den pågældendes retlige status eller finansieringsform. Ifølge fast retspraksis med hensyn til denne bestemmelse er betingelsen om påvirkning af samhandelen opfyldt, når modtagevirksomheden udøver en økonomisk aktivitet, der er genstand for samhandel mellem de kontraherende parter. Hvis støtten styrker denne virksomheds stilling over for konkurrerende virksomheder i samhandelen inden for EØS, er dette alene tilstrækkeligt til at anse samhandelen for påvirket. Der ændres intet ved denne konstatering hverken som følge af støttens begrænsede omfang<sup>(5)</sup>, modtagevirksomhedens beskedne størrelse eller dens meget lille andel på EØS-markedet<sup>(6)</sup>; den ændres end ikke som følge af den omstændighed, at modtagevirksomheden ikke udøver eksportaktiviteter<sup>(7)</sup>, eller ved, at virksomheden eksporterer næsten hele sin produktion uden for EØS<sup>(8)</sup>.
- (5) Endelig skal foranstaltningen være specifik eller selektiv, forstået således, at den begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner«. En sådan selektiv fordel kan følge såvel af en undtagelse fra de ved lov eller administrativt fastsatte fiskale bestemmelser, som af skønsmæssig praksis fra skattemyndighedernes side. En foranstaltnings selektive karakter kan dog være begrundet i et »systems karakter eller forvaltning«<sup>(9)</sup>. I så fald er foranstaltningen ikke at betragte som støtte efter aftalens artikel 61, stk. 1. Disse forskellige aspekter gennemgås nærmere i de følgende afsnit.

**17B.3.1. Sondring mellem statsstøtte og almindelige foranstaltninger**

- (1) Skatteforanstaltninger, som gælder alle erhvervsdrivende på en EFTA-stats område, udgør i princippet almindelige foranstaltninger. De skal rent faktisk være åbne for samtlige virksomheder, som skal have lige adgang til foranstaltninger, ligesom rækkevidden af foranstaltningen ikke de facto må reduceres f.eks. gennem statens skønsmæssige beføjelser med hensyn til anvendelsen eller andre elementer, der begrænser virkningen i praksis. Denne betingelse begrænser imidlertid ikke EFTA-staternes beføjelser til at vælge den økonomiske politik, som de finder mest hensigtsmæssig, herunder navnlig at fordele skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer efter deres eget valg. Under forudsætning af, at foranstaltningerne anvendes på samme måde over for samtlige virksomheder og produktioner, udgør følgende former for foranstaltninger ikke statsstøtte:
- rent skattetekniske foranstaltninger (f.eks. fastsættelse af skatteprocenten, regler for afskrivning, regler for overførsel af tab eller bestemmelser til hindring af dobbeltbeskatning eller skatteflugt)

<sup>(4)</sup> EF-Domstolen dom i sag 248/84, Tyskland mod Kommissionen, Sml. 1987, s. 4013.

<sup>(5)</sup> Dog bortset fra støtte, der opfylder kriterierne efter »de minimis-reglen«. Se kapitel 12 i disse retningslinjer for statsstøtte.

<sup>(6)</sup> De forenede sager C-278/92, C-279/92 og C-280/92, Spanien mod Kommissionen, Sml. 1994 I, s. 4103.

<sup>(7)</sup> Sag 102/87, Frankrig mod Kommissionen, Sml. 1988, s. 4067.

<sup>(8)</sup> Sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. 1990 I, s. 959.

<sup>(9)</sup> Sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. 1974, s. 709.

- foranstaltninger, der forfølger en målsætning henhørende under den almindelige økonomiske politik ved at nedbringe skattebyrden i forbindelse med visse produktionsomkostninger (f.eks. forskning og udvikling, miljø, uddannelse, beskæftigelse).
- (2) Den omstændighed, at visse virksomheder eller visse sektorer drager større fordel end andre af sådanne skatteforanstaltninger, betyder ikke nødvendigvis, at de falder ind under anvendelsesområdet for konkurrencereglerne vedrørende statsstøtte. Foranstaltninger, der tilsigter at lette beskatning af arbejdskraft for samtlige virksomheder, vil således have en forholdsvis større virkning for arbejdskraftintensive industrier end for kapitalintensive industrier, uden dog af denne grund nødvendigvis at udgøre statsstøtte. På samme måde vil skattemæssige incitamenter til fremme af investeringer i miljø, forskning og udvikling eller uddannelse kun begunstige de virksomheder, der foretager sådanne investeringer, uden dog af denne grund nødvendigvis at udgøre statsstøtte.
- (3) Ifølge en dom afsagt af EF-Domstolen i 1974<sup>(10)</sup> udgør en foranstaltning statsstøtte, hvis den har til formål — helt eller delvis — at fritage virksomhederne i en sektor fra de byrder, som følger af en normal anvendelse af det almindelige system, »uden at denne fritagelse berettiges ved dette systems karakter eller forvaltning«. Det præciseres endvidere i dommen, at »artikel 92 (nu efter ændringen artikel 87; indsat yderligere tekst) sonderer således ikke under hensyn til grundene til eller hensigten med de omhandlede interventioner, men definerer dem i kraft af deres virkninger«. I dommen bemærkes det i øvrigt, at den omstændighed, at de pågældende foranstaltninger udligner forskellen mellem byrderne i sektorer og konkurrenternes byrder i de øvrige medlemsstater, ikke fjerner støtteelementet i foranstaltninger. Sådanne forskelle mellem skattesystemer kan ikke opvejes gennem ensidige foranstaltninger til fordel for de virksomheder, der er hårdest ramt af forskellene mellem skattesystemerne<sup>(11)</sup>.
- (4) Det mest relevante kriterium for anvendelsen af EØS-aftalens artikel 61, stk. 1, på en skatteforanstaltning er således, at der med foranstaltningen indføres en undtagelse i skattesystemet til fordel for visse af EFTA-statens virksomheder. Det bør derfor først konstateres, hvorledes det gældende almindelige system er udformet. Dernæst skal det undersøges, hvorvidt undtagelsen fra eller differentieringen inden for dette system kan berettiges »ved dette systems karakter eller forvaltning«, dvs. om den er direkte affødt af grundprincipperne eller hovedlinjerne i den pågældende stats skattesystem. Er dette ikke tilfældet, er der tale om statsstøtte.

### 17B.3.2. Selektivitets-/specificitetskriteriet

- (1) Den praksis, der er fastlagt ved EF-Kommissionens og EFTA-Tilsynsmyndighedens hidtidige afgørelse, viser, at kun foranstaltninger, hvis rækkevidde dækker hele den pågældende stats område, undgår at blive ramt af specificitetskriteriet i EØS-aftalens artikel 61, stk. 1. Foranstaltninger med en regional eller lokal geografisk rækkevidde kan nemlig begunstige visse virksomheder, jf. de principper, der er beskrevet i punkt 17B.3.1.(4)<sup>(12)</sup>. EØS-aftalen fastslår selv, at foranstaltninger til fremme af den økonomiske udvikling af et område udgør støtte. Artikel 61, stk. 3, litra a) og c), indeholder nemlig udtrykkeligt en mulighed for at undtage denne type støtte fra det overordnede princip om uforenelighed, som er fastslået ved artikel 61, stk. 1.
- (2) Det fremgår tydeligt af EØS-aftalen, at en foranstaltning, der kendetegnes af en sektormæssig specificitet, falder ind under artikel 61, stk. 1, som udtrykkeligt nævner begrebet »visse produktioner« blandt de kriterier, der opstilles for støtte, der skal kontrolleres af Tilsynsmyndigheden. Ifølge en administrativ praksis og en retspraksis, der i dag ligger fast, udgør en skatteforanstaltning, der hovedsageligt har til virkning at begunstige en eller flere erhvervssektorer, støtte. Dette gælder ligeledes foranstaltninger, der kun begunstiger

<sup>(10)</sup> Sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. 1974, s. 709.

<sup>(11)</sup> Artikel 94, 96 og 97 (tidligere artikel 100-102) i EF-traktaten bemyndiger Fællesskabets institutioner til at træffe visse foranstaltninger med hensyn til forskelle i medlemsstaternes skattesystemer, hvorimod EØS-aftalen ikke indeholder tilsvarende bestemmelser.

<sup>(12)</sup> I sagen vedrørende arbejdsgivernes bidrag til social sikring i Norge konkluderede Tilsynsmyndigheden, at en regional differentiering af satsene for sådanne bidrag var udtryk for statsstøtte, da der her var tale om en begunstigelse af virksomhederne i bestemte områder (afgørelse nr. 165/98/KOL af 2. juli 1998, EFT L 32 af 3.12.1998). Norge bestred dette synspunkt og indbragte afgørelsen for EFTA-Domstolen (sag E-6/98). Ved dom af 20. maj 1999 gav EFTA-Domstolen Tilsynsmyndigheden medhold.

ationale produkter, der eksporteres<sup>(13)</sup>. Europa-Kommissionen og EFTA-Tilsynsmyndigheden anser i øvrigt en foranstaltning, som sigter på samtlige sektorer, der er udsat for internationale konkurrence, for at udgøre støtte<sup>(14)</sup>. En undtagelse fra selskabsskattens grundsats til fordel for en større sammenhængende del af erhvervslivet udgør derfor, bortset fra visse tilfælde<sup>(15)</sup>, statsstøtte, som fastslået af Kommissionen<sup>(16)</sup> med hensyn til en foranstaltning vedrørende hele fremstillingsindustrien<sup>(17)</sup>.

- (3) Flere EØS-stater anvender forskellige fiskale bestemmelser afhængigt af virksomhedernes status. En række offentlige virksomheder er således fritaget for lokale skatter eller for selskabsskat. Sådanne regler, som begunstiger virksomheder med retlig status som offentlig virksomhed, der udøver erhvervsaktivitet, kan udgøre statsstøtte efter EØS-aftalens artikel 61.
- (4) Visse skattefordele er undertiden begrænset til bestemte virksomhedstyper, bestemte virksomhedsfunktioner (tjenesteydelser inden for samme koncern, formidling eller koordinering) eller bestemte produktionsformer. Når en fordel begunstiger bestemte virksomheder eller bestemte produktioner, vil den kunne udgøre statsstøtte efter artikel 61, stk. 1.

#### 17B.3.3. Skønmæssig administrativ praksis

- (1) Nogle skattemyndigheder skønmæssige praksis kan ligeledes give anledning til foranstaltninger, der henhører under anvendelsesområdet for artikel 61. EF-Domstolen anerkender, at skønmæssig behandling af erhvervsdrivende faktisk kan give en almindelig foranstaltnings individuelle anvendelse karakter af en selektiv foranstaltning, navnlig når skønsmæssig udøvelse ud over, hvad der falder inden for almindelig forvaltning af skatteprovenu efter objektive kriterier<sup>(18)</sup>.
- (2) Selv om den daglige praksis fordrer en fortolkning af skattereglerne, må disse ikke give mulighed for en skønmæssig behandling af virksomhederne. Enhver administrativt beslutning, som afviger fra de almindeligvis anvendte skatteregler for at begunstige enkelte virksomheder, giver i princippet anledning til formodning om statsstøtte og bør analyseres indgående. Hvis forvaltningsafgørelser blot er udtryk for en fortolkning af de almindelige regler, giver de ikke anledning til en formodning om statsstøtte. Uigennemsigtige forvaltningsafgørelser og den skønsmargen, der kan knyttet hertil, støtter dog en formodning om, at de i det mindste i visse tilfælde kan virke som statsstøtte. Dette er ikke til hinder for, at EFTA-staterne kan sikre deres skatteborgere retssikkerhed og forudsigelighed vedrørende de almindelige skattereglernes anvendelse.

#### 17B.3.4. Undtagelse berettiget som følge af »systemets karakter eller forvaltning«

- (1) Den differentiering, der er forbundet med visse foranstaltninger, betyder ikke nødvendigvis, at de må betragtes som statsstøtte. Dette er bl.a. tilfældet ved foranstaltninger, hvis økonomiske begrundelse gør dem »nødvendige eller funktionelle i forhold til skattesystemets effektivitet«<sup>(19)</sup>. EFTA-staten skal imidlertid kunne give en sådan begrundelse.
- (2) En progressiv beskatningsskala for indkomster eller indtjening er således berettiget som følge af den ved skatten tilstræbte omfordeling. Differentiering og beregning af afskrivning på aktiver og metoder til værdiansættelse af lagre kan være forskellige, afhængigt af det skattesystem, som de indgår som en del af. Endvidere kan visse forhold være begrundet i objektive forskelle mellem de skattepligtige. Hvis skattemyndighederne derimod på skønmæssig vis kan fastsætte forskellige afskrivningsperioder eller forskellige metoder til værdiansættelse for de enkelte virksomheder eller sektorer, foreligger der formodning om støtte. En sådan formodning foreligger også, når skattemyndighederne behandler de enkelte skattegælds-sager ud fra andre hensyn end at optimere inddrivningen af den pågældende virksomheds gæld.

<sup>(13)</sup> De forenede sager 6/69 og 11/69, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 1969, s. 561.

<sup>(14)</sup> Kommissionens beslutning 97/239/EF af 4. december 1996 i sagen »Maribel bis/ter« (EFT L 95 af 10.4.1997, s. 25) (nu indbragt for Domstolen, sag C-75/97). EFTA-Tilsynsmyndighedens afgørelse nr. 16/96/KOL af 7. februar 1996 om forslag til hensigtsmæssige foranstaltninger for Island med hensyn statsstøtte i form af differentierede afgifter til social sikring for de enkelte sektorer.

<sup>(15)</sup> Se punkt 17B.3.4.(5) nedenfor.

<sup>(16)</sup> Kommissionens beslutning af 22. juli 1998 i sagen »Irish Corporation Tax« (SG(98) D/7209), endnu ikke offentliggjort.

<sup>(17)</sup> Af andre sager, hvor EFTA-Tilsynsmyndigheden hidtil har anvendt statsstøttereglerne vedrørende skatteordninger, kan nævnes: fritagelse af glasemballage for en grundafgift på engangsemballage til drikkevarer (støtte 95-002, EFT C 212 af 17.8.1995 og EFT L 124 af 23.5.1996), beskatningsmæssige foranstaltninger til fordel for søtransportsektoren, Norge (støtte 97-001, EFT C 337 af 5.11.1998) og offentlig deltagelse i forbindelse med aftaler om opførelse og drift af et aluminiumssmelteværk ved Grundartangi, Island (støtte 97-008, EFT C 337 af 5.11.1998).

<sup>(18)</sup> Sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen (Kimberly Clark Sopalin), Sml. 1996 I, s. 4551.

<sup>(19)</sup> Dette kommer normalt til udtryk ved, at sådanne foranstaltninger ikke kun anvendes for bestemte sektorer, er baserede på objektive og generelle kriterier eller betingelser og ikke er tidsbegrænsede; se Kommissionens beslutning 96/369/EF af 13. marts 1996 om skattemæssige afskrivningsfordele for tyske luftfartsselskaber (EFT L 146 af 20.6.1996, s. 42).

- (3) Det siger sig selv, at der ikke kan opkræves indkomstskat, hvis der ikke er skabt nogen indtjening. Skattesystemets karakter kan således berettige, at virksomheder, som ikke arbejder med gevinst for øje, som f.eks. fonde eller foreninger, udtrykkeligt fritages fra indkomstskat, hvis de rent faktisk ikke kan skabe indtjening. Skattesystemets karakter kan også berettige, at juridiske personer såsom andelselskaber, der fordeles al indtjening til andelshaverne, ikke beskattes direkte, når der opkræves skat hos andelshaverne.
- (4) Der må sondres mellem dels de målsætninger, der søges opfyldt med en særlig skatteordning uden for det egentlige skattesystem (navnlig sociale eller regionale målsætninger), dels de iboende målsætninger i selve skattesystemet. Normalt er skattesystemets grundlæggende formål at indsamle indtægter til finansiering af statens udgifter. Hver virksomhed formodes kun at betale skatten en enkelt gang. Det er derfor en iboende logik i skattesystemet, at der skal tages hensyn til de skatter, der betales til den stat, hvor virksomheden har sit skattemæssige domicil. Visse undtagelser fra skattereglerne kan derimod vanskeligt begrundes i et skattesystems logik. Det er f.eks. normalt tilfældet, hvis virksomheder med udenlandsk skattemæssigt domicil behandles gunstigere end virksomheder med skattemæssigt domicil i den pågældende stat, eller hvis der gives skattemæssige fordele til hovedsæder eller virksomheder, som internt leverer visse tjenesteydelser (f.eks. finansielle) inden for en koncern<sup>(20)</sup>.
- (5) Specifikke bestemmelser, som ikke indeholder noget skønsmæssigt element, eksempelvis om ansættelse af skatten på et fast grundlag, kan være berettiget som følge af systemets karakter eller forvaltning, f.eks. under hensyntagen til særlige regnskabsmæssige krav eller den betydning, som fast ejendom indtager inden for de aktiver, som kendetegner visse sektorer; sådanne bestemmelser er ikke af den grund at betragte som statsstøtte. Logikken bag visse specifikke bestemmelser vedrørende beskatningen af små og mellemstore virksomheder kan endvidere sammenlignes med logikken bag progressive beskatningskalaer.

#### 17B.4. *Fiskale statsstøtteforanstaltningers forenelighed med EØS-aftalen*

- (1) Når en støtteforanstaltning udgør en støtte, som er omfattet af artikel 61, stk. 1, kan den imidlertid ligesom støtte ydet under andre former falde ind under en af de undtagelser fra princippet om uforenelighed med aftalen, der er indeholdt i artikel 61, stk. 2 og 3. Når modtageren, uanset om denne er en privat eller en offentlig virksomhed, endvidere af staten har fået overdraget at udføre tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse, kan støtte ligeledes være omfattet af aftalens artikel 59<sup>(21)</sup>.
- (2) Derimod vil Tilsynsmyndighedens ikke kunne godkende støtte, der viser sig i strid med aftalens regler, navnlig reglerne om forbud mod forskelsbehandling og skattemæssig forskelsbehandling<sup>(22)</sup>. Sådanne støtteaspekter kan sideløbende gøres til genstand for en særskilt procedure efter artikel 31 i aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen. Ifølge retspraksis bør de nærmere vilkår for en støtteforanstaltning, der er uadskilleligt forbundet med støttens formål, og som er i strid med andre af aftalens bestemmelser end statsstøttebestemmelserne, imidlertid undersøges inden for rammerne af proceduren efter artikel 1 i protokol 3 til aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen som led i en samlet undersøgelse af støttens forenelighed eller uforenelighed.
- (3) Når en skattemæssig støtteforanstaltning skal tilskynde virksomhederne til at deltage i visse nærmere bestemte projekter (især investeringer), og støtteintensiteten er begrænset i forhold til projektets gennemførelsesomkostninger, adskiller den sig ikke fra et tilskud og kan behandles på samme måde. Det er dog en forudsætning, at reglerne for sådan støtte er tilstrækkeligt gennemsigtige, således at det navnlig er muligt at opføre den modtagne fordel kvantitativt.
- (4) Bestemmelser om skattelempler har imidlertid som oftest en permanent karakter. De er ikke knyttet til gennemførelsen af specifikke projekter og reducerer virksomhedens løbende udgifter, uden at det er muligt at vurdere det præcise omfang heraf inden for rammerne af Tilsynsmyndighedens forudgående undersøgelse. Sådanne foranstaltninger udgør »driftsstøtte«. Driftsstøtte er principielt forbudt. Tilsynsmyndigheden godkender for øjeblikket kun driftsstøtte undtagelsesvis og på visse betingelser, f.eks. inden for skibsbyg-

<sup>(20)</sup> Derimod udgør gebyrer eller afgifter, som det offentlige opkræver fra virksomhederne med forskellige satser afhængigt af de tjenester eller andre fordele, som disse modtager, ikke statsstøtte.

<sup>(21)</sup> Dom afsagt af Retten i Første Instans i sag T-106/95, FFSA o.a. mod Kommissionen, Sml. 1997 II, s. 229. Domstolens kendelse i sag C-174/97 P, Sml. 1998 I, s. 1303.

<sup>(22)</sup> Sag 74/76, Iannelli mod Meroni, Sml. 1977, s. 557. Jf. også sagerne 73/79 »Sovraprezzo«, Sml. 1980, s. 1533, T-49/93 »Side«, Sml. 1995 II, s. 2501, og de forenede sager C 142/80 og 143/80 »Salengo«, Sml. 1981, s. 1413. Se også EFTA-Tilsynsmyndigheden afgørelse nr. 40/95/KOL (EFT C 212 og EØS-tillægget til EFT 30 af 17.8.1995) og nr. 106/95/KOL (EFT L 124 og EØS-tillægget 23 af 23.5.1996): Fritagelse af glasemballage for en grundafgift på engangsemballage til drikkevarer, Norge.

ningsindustrien og visse former for støtte til miljøbeskyttelse<sup>(23)</sup> samt i regioner, der er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 61, stk. 3, litra a), under forudsætning af at støtten er behørigt begrundet, og at støtteniveauet står i rimeligt forhold til de handicap, som støtten skal opveje<sup>(24)</sup>. Driftsstøtte skal i princippet (bortset fra de to nedennævnte støttekategorier) være degressiv og tidsbegrænset. For øjeblikket kan driftsstøtte ligeledes godkendes i form af transportstøtte i visse meget tyndt befolkede nordiske regioner, som er vanskeligt tilgængelige. Driftsstøtte kan ikke godkendes, når den udgør støtte til eksport mellem de kontraherende parter. Der findes sektorspecifikke regler for støtte til søtransport<sup>(25)</sup>.

- (5) For at Tilsynsmyndigheden kan anse statsstøtte med sigte på den økonomiske udvikling i bestemte områder som forenelig med EØS-aftalen, skal den være »proportional og målrettet i forhold til det ønskede mål«. En undtagelse på grundlag af regionale kriterier kræver således, at Tilsynsmyndigheden sikrer sig, at de pågældende foranstaltninger:
- bidrager til den regionale udvikling og er forbundet med aktiviteter, som har lokal virkning; installation af »offshore«-faciliteter understøtter normalt ikke den lokale økonomi tilstrækkeligt, da deres eksterne virkninger for denne økonomi er beskedne.
  - svarer til reelle regionale handicap; det er tvivlsomt, om der foreligger reelle regionale handicap i forbindelse med aktiviteter, hvor de dermed forbundne meromkostninger er ubetydelige, som f.eks. transportomkostninger i forbindelse med aktiviteter, der er knyttet til finansiering, som fremmer skatteflugt
  - undersøges i relation til EØS<sup>(26)</sup>; Tilsynsmyndigheden skal i den forbindelse tage hensyn til de eventuelle negative virkninger, som sådanne foranstaltninger kan have for samhandelen mellem de kontraherende parter.

#### 17B.5. **Procedurer**

- (1) I henhold til artikel 1, stk. 3, i protokol 3 til aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen skal EFTA-staterne anmelde »enhver påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger« til Tilsynsmyndigheden, og de må ikke gennemføre sådanne påtænkte foranstaltninger uden Tilsynsmyndighedens forudgående godkendelse. Dette gælder alle former for støtteforanstaltninger og dermed også for fiskale støtteforanstaltninger.
- (2) Hvis Tilsynsmyndigheden konstaterer, at en statsstøtteforanstaltning, der er gennemført under overtrædelse af denne regel, ikke kan henføres under nogen af aftalens undtagelsesbestemmelser og således er uforenelig med aftalen, vil Tilsynsmyndigheden pålægge EFTA-staten at tilbagesøge støtten, medmindre et sådant krav vil være i strid med et grundprincip inden for EØS-retten, navnlig den berettigede forventning, der kan følge af Tilsynsmyndighedens holdning. I tilfælde af statsstøtte i form af en skatteforanstaltning skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalt skat og den skat, der skulle være betalt i henhold til den almindeligt gældende regel. Dette grundbeløb tilskrives renter. Rentesatsen svarer til den referencerentesats, der fastlægges på grundlag af punkt 33.2 i nærværende retningslinjer.
- (3) I henhold til artikel 1, stk. 1, i protokol 3 aftalen om Tilsynsmyndigheden og Domstolen foretager Tilsynsmyndigheden sammen med EFTA-staterne en løbende undersøgelse af de støtteordninger, som findes i disse stater. Denne undersøgelse gælder ligeledes statsstøtte i form af skatteforanstaltninger. For at sætte Tilsynsmyndigheden i stand til at foretage undersøgelsen skal EFTA-staterne hvert år indsende rapporter om de eksisterende statsstøtteordninger. I tilfælde af skatteempelser eller fuldstændige eller delvise skattefritagelser skal rapporterne indeholde en vurdering af det deraf følgende tab af skatteprovenu. Tilsynsmyndigheden kan på baggrund af undersøgelsen, hvis den anser ordningen for ikke længere at være forenelig med aftalen, opfordre den pågældende EFTA-stat til at ændre eller helt ophæve ordningen.

#### 17B.6. **Gennemførelsesbestemmelser**

- (1) Tilsynsmyndigheden vil efter offentliggørelsen af retningslinjerne i dette kapitel følge disse, dels ved sin vurdering af anmeldte, påtænkte fiskale støtteforanstaltninger og fiskale støtteforanstaltninger, som ulovligt er gennemført i EFTA-staterne, dels ved sin revurdering af eksisterende ordninger. Disse retningslinjer er af vejledende karakter og er ikke udtømmende. Tilsynsmyndigheden vil i hver enkelt sag tage hensyn til alle konkrete omstændigheder.
- (2) Tilsynsmyndigheden vil tage anvendelsen af retningslinjerne i dette kapitel op til fornyet overvejelse to år efter offentliggørelsen.

<sup>(23)</sup> Se kapitel 15 i disse retningslinjer for statsstøtte.

<sup>(24)</sup> Se kapitel 25 i disse retningslinjer for statsstøtte.

<sup>(25)</sup> Se kapitel 24A i disse retningslinjer for statsstøtte.

<sup>(26)</sup> Jf. sag 730/79, Philip Morris mod Kommissionen, Sml. 1980, s. 2671.