



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Suvi Elina Soppi

Det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Jörgen Hettne

Termin för examen: Period 2 VT2017

Summary

In *World Duty Free Group [2016]*, the CJEU clarified that it has developed two methods in its case law for the purpose of assessing selectivity in tax measures: the three-step approach and the Gibraltar method. The three-step approach may be used when the tax measure in question takes the form of a tax advantage that derogates from an ordinary tax system. In turn, the Gibraltar method may be used when the tax measure in question does not constitute a derogation from an ordinary tax system, but is an integral part of that system. However, the CJEU's way of reasoning in *World Duty Free Group [2016]* suggests that, in order to establish selectivity, it is not necessarily essential to apply a certain method.

It is essential to acknowledge that an APA may lead to a selective tax advantage either because it departs from the normal system of taxation or due to application of a State aid scheme. The former case considers *granting of individual State aid*, while the latter consider *granting of State aid due to application of a State aid scheme*. This ought to have consequences for how the selectivity test should be applied. Moreover, the methodology applied by the CJEU in *P Oy [2013]* supports the view that it should always first be examined whether State aid has been granted due to application of a State aid scheme.

EU State aid law aims only at correcting such distortions in the Internal market that result from granting a State aid. Consequently, in accordance with the division of competences between the EU and its Member States, it falls within Member States' sphere of competence to take tax measures that are general, and thus do not fall within Article 107(1) TFEU. This is the case even if the tax measure in question would be classified as 'harmful tax competition'—as long as it is not to be determined as selective. When it comes to fighting harmful tax competition and aggressive tax planning, approximation measures within the field of direct taxation would be more suitable to that end than EU State aid law. However, such measures would require that the Council decided on those unanimously.

Sammanfattning

EU-domstolen har i *World Duty Free Group [2016]* klarlagt att den i sin rättspraxis har utvecklat två analysmetoder för att fastställa huruvida en nationell skatteåtgärd utgör en stödordning eller inte: trestegstestet och Gibraltar-metoden. Trestegstestet är tillämpligt när det ska fastställas huruvida en skatteåtgärd som avviker från ett allmänt system är selektiv. Gibraltar-metoden är däremot tillämplig när den aktuella skatteåtgärden inte utgör en avvikelse eller ett undantag från det allmänna systemet, utan en integrerad del i det. EU-domstolens argumentation i *World Duty Free Group [2016]* antyder dock att det, för att visa att en skatteåtgärd är selektiv, inte nödvändigtvis behöver brukas en viss analysmetod.

APAs kan leda till att statsstöd beviljas på grund av dels att det i den avviker från en generell skatteordning, dels att den utgör en tillämpning av en stödordning. I det första fallet är det fråga om *individuellt stöd*, i det andra fallet är det fråga om att stöd beviljats på grund av *tillämpningen av en stödordning*. Detta borde få konsekvenser även för selektivitetsbedömningen. EU-domstolens metodik i *P Oy [2013]* ger stöd åt uppfattningen att det alltid först bör undersökas om stöd beviljats av den senare anledningen.

EU:s statsstödsreglering syftar endast till att åtgärda den snedvridning av konkurrensen som följer av beviljandet av statligt stöd. I enlighet med kompetensfördelningen i FEUF faller det således inom medlemsstaternas exklusiva kompetens att vidta åtgärder som är allmänna. Detta gäller även skadlig skattekonkurrens, i den mån åtgärderna inte uppfyller kriteriet för en fördels selektivitet. Tillnärmningsåtgärderna på den direkta beskattningens område skulle således vara bättre lämpade för att främja EU:s agenda om att bekämpa skadlig skattekonkurrens och aggressiv skatteplanering men sådana åtgärder förutsätter att rådet beslutar om dem enhälligt.

Innehållsförteckning

1	Introduktion.....	6
1.1	Bakgrund.....	6
1.2	Syfte.....	10
1.3	Metod, material och avgränsningar.....	11
1.4	Tidigare forskning på området.....	12
1.5	Disposition.....	12
2	Kort om EU:s statsstödsreglering i allmänhet.....	13
2.1	Artikel 107.1 FEUF.....	14
2.1.1	Stödkriteriet (fördelskriteriet).....	14
2.1.2	Kriteriet avseende stödåtgärdens hänförlighet till en medlemsstat.....	16
2.1.3	Kriteriet avseende en fördels selektivitet (selektivitetskriteriet).....	16
2.1.4	Kriteriet avseende en risk för konkurrenspåverkan och samhandelskriteriet.....	16
3	Det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder.....	17
3.1	Trestegstestet.....	17
3.1.1	Skatteåtgärder omfattas av EU:s statsstödsreglering.....	17
3.1.2	Förhållandet mellan skadlig skattekonkurrens och EU:s statsstödsreglering.....	19
3.1.3	Allmän eller selektiv skatteåtgärd?.....	20
3.1.4	Svårigheten att fastställa en referensram.....	22
3.2	Gibraltar-metoden.....	32
3.2.1	Att fastställa selektivitet när den aktuella skatteåtgärden består av ett "generellt" skattesystem.....	34
3.3	World Duty Free Group [2016].....	36
4	Att tillämpa det materiella selektivitetstestet på APAs – en case study.....	40
4.1	Vad är en APA?.....	40
4.2	Att fastställa vad som utgör objektivt jämförbara situationer i samband med APAs.....	40
4.2.1	<i>P Oy</i> [2013].....	41
4.2.2	<i>MOL</i> [2015].....	43
4.2.3	Tillbaka till scenarierna.....	48
5	EU:s statsstödsreglering i förhållande till fenomenet skadlig skattekonkurrens.....	52
6	Avslutning.....	55
	Käll- och litteraturförteckning.....	56
	Rättsfallsförteckning.....	59

Förkortningar och förklaringar

1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område	Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (98/C 384/03)
APA(s)	advance pricing agreement(s), det vill säga förhandsöverenskommelse(r) om internprissättning/prissättningsbesked
BEF	belgisk franc; den valuta som användes i Belgien fram till införandet av euron 2002
CCCTB	den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUR	euro
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
GBP	brittiskt pund
kommissionen	Europeiska kommissionen
rådet	Europeiska unionens råd
rättighetsstadgan	Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter

1 Introduktion

1.1 Bakgrund

Europeiska unionens (EU) inre marknad som är en grundbult i EU-samarbetet har utvecklats gradvis. Den ekonomiska integrationen i Europa påbörjades redan i kölvattnet av andra världskriget. År 1957 anslöt sig de sex länder¹ som tillsammans bildat Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG) till Romfördraget och upprättade därmed den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). I och med EEG skapades det en gemensam marknad med enhetliga regler och fri konkurrens inom en tullunion. För att effektivisera beslutsfattandet och fördjupa den europeiska integrationsprocessen antogs Europeiska enhetsakten som trädde i kraft 1987. I och med Europeiska enhetsakten blev det betydligt lättare för rådet att ta beslut om den gemensamma marknaden, då kravet på enhällighet i beslutsfattande i regel ersattes med ett krav på en kvalificerad majoritet. Vidare introducerades de fyra friheterna, det vill säga fri rörlighet för varor, arbetstagare, tjänster och kapital, genom Europeiska enhetsakten.²

Den inre marknaden, det vill säga den gemensamma marknaden mellan EU:s medlemsstater, trädde i kraft 1993. Denna ska omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördragen.³ Den bakomliggande idén med EU:s inre marknad är att en effektivt fungerande inre marknad där alla handelshinder och hinder för rörlighet av produktionsfaktorer är avskaffade och där alla ekonomiska aktörer, oavsett vilken medlemsstat de kommer ifrån, garanteras marknadstillträde på lika villkor är en nödvändig grund för den ekonomiska tillväxten och den ekonomiska stabiliteten i Europa. Genom upprättande av den inre marknaden anslöt sig medlemsstaterna således till en stor gemensam hemmamarknad, samtidigt som EU:s konkurrenskraft förstärktes utåt.⁴

På den inre marknaden ska det råda ett ekonomiskt system som bygger på en social marknadsekonomi och hög konkurrenskraft.⁵ Detta innebär att det i stor utsträckning förlitas på att marknadsmekanismerna, det vill säga växelspelet mellan utbud och efterfrågan, ska styra vilka varor och tjänster som ska produceras på den inre marknaden.⁶ Huvudtanken är alltså att den inre marknaden ska präglas av en effektiv konkurrens mellan varor och tjänster som rör sig fritt mellan medlemsstaterna och produceras där det är ekonomiskt lämpligast.⁷

Även om EU:s ekonomiska system vilar på marknadsekonomisk grund, finns det också starka inslag av offentlig reglering och styrning av ekonomisk verksamhet.⁸ Genom att tillsammans med andra medlemsstater skapa världens största hemmamarknad har medlemsstaterna kunnat stärka även sina nationella ekonomier och uppnå konkurrensfördelar gentemot tredje länder. Samtidigt finns det dock fortfarande risk för att medlemsstaterna vidtar protektionistiska åtgärder som står i strid med principen om en inre marknad och därmed på ett otillbörligt sätt konkurrerar mot andra medlemsstater på den inre marknaden.⁹

¹ Det vill säga Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och dåvarande Västtyskland.

² Se Pelin (2011) s. 117

³ Se artikel 26.2 FEUF

⁴ Se Bernitz och Kjellgren (2010) s. 232

⁵ Se artikel 3.3 FEU

⁶ Se Indén (2013) s. 13

⁷ Se Bernitz och Kjellgren (2010) s. 339

⁸ Se Bernitz och Kjellgren (2010) s. 339

⁹ Se Indén (2013) s. 17

Inom handeln mellan medlemsstaterna är det förbjudet för en medlemsstat att diskriminera mot företag från andra medlemsstater genom att ta ut tullar, skatter eller avgifter med motsvarande verkan i samband med in- och utförsel av varor.¹⁰ Etableringsfriheten innebär att en medlemsstat inte kan hindra ett företag hemmahörande i en annan medlemsstat att etablera verksamhet i den egna medlemsstaten och ta sig in på en marknad där.¹¹ Vidare innebär de fyra friheterna, det vill säga den fria rörligheten för varor, arbetstagare, tjänster och kapital, att det som utgångspunkt finns en skyldighet för en medlemsstat att behandla faktorer från andra medlemsstater på samma sätt som de inhemska.¹²

Den ekonomiska politiken inom EU ska baseras på en nära samordning av medlemsstaternas ekonomiska politik, på den inre marknaden och på fastställda gemensamma mål samt bedrivs enligt principen om en öppen ekonomi med fri konkurrens.¹³ Vidare ska den inre marknaden innefatta en ordning som säkerställer att konkurrensen inom EU inte snedvrids.¹⁴ Uppgiften att säkerställa marknadstillträde och gränsöverskridande konkurrens ligger på EU:s konkurrenspolitik. Härav följer att konkurrenspolitiken har en övergripande betydelse inom EU samt en nära koppling till den inre marknadens förverkligande och det grundläggande integrationssyftet.¹⁵ EU har exklusiv kompetens att fastställa de konkurrensregler som är nödvändiga för den inre marknadens funktion.¹⁶ I detta syfte har EU utvecklat ett omfattande system med stränga regler. Dessa kan delas upp i tre regelsystem som avser: (1) förbud mot karteller och missbruk av dominerande ställning¹⁷, (2) förhandskontroll av företagsfusioner¹⁸ respektive (3) förbud mot icke-sanktionerat statsstöd¹⁹. Vad avser de två första regelsystemen inom konkurrenspolitikens område är ändamålet att stävja sådana begränsningar för marknadstillträde och konkurrens som härrör från aktörerna inom näringslivet. Däremot riktar sig regleringen på statsstödsområdet primärt mot medlemsstaterna.

Statsstödsregleringen siktar på en annan typ av statliga åtgärder som begränsar marknadstillträde och konkurrens än handelshinder eller diskriminering av faktorer från andra medlemsstater. Dessa åtgärder kan exempelvis gå ut på att på olika sätt stödja sådana företag eller sådan produktion som bland annat av sysselsättningspolitiska skäl är viktig för ekonomin i den egna medlemsstaten. Vidare kan det handla om att skapa incitament för att locka till sig investeringar från utlandet eller att få företag från andra medlemsstater eller tredje länder att etablera sig på den egna medlemsstaten. I detta fall är tanken att det i den egna medlemsstaten ska skapas arbetstillfällen och/eller genereras skatteintäkter som i avsaknad av de ifrågakvarande incitamenten inte hade förekommit.

Direkta stöd som till exempel subventioner utgör de mest uppenbara fallen av statligt stöd men stödåtgärder kan ta många olika former. Bland annat klarlade EU-domstolen redan år 1974 i

¹⁰ Se artikel 30 FEUF

¹¹ Se artikel 49 och 54 FEUF

¹² Se artikel 28–29, 45, 56, 63 FEUF samt Bernitz och Kjellgren (2010) s. 232

¹³ Se artikel 119.1 FEUF

¹⁴ Se protokoll (nr 27) om den inre marknaden och konkurrens

¹⁵ Se Bernitz och Kjellgren (2010) s. 339

¹⁶ Se artikel 3.1.b) FEUF

¹⁷ Se artikel 101–106 FEUF samt de rättsakter som baseras på artikel 103 FEUF

¹⁸ Se rådets förordning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationen och den konsoliderade versionen av kommissionens förordning (EG) nr 802/2004 av den 21 april 2004 om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 139/2004 om kontroll av företagskoncentrationer

¹⁹ Se artikel 107–109 FEUF samt de rättsakter som baseras på artiklarna 108.4 och 109 FEUF

*Italienska textilierna*²⁰ att EU:s statsstödsreglering är tillämplig på den direkta beskattningens område.²¹ Likaväl var det redan i *Italienska textilierna [1974]* som en medlemsstat, i detta fall Italien, gjorde gällande att den inhemska direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas befogenheter, och att kommissionens beslut om att förklara den italienska skattereformen som statligt stöd följaktligen var ogiltigt på grund av behörighetsöverskridande.²²

Fiskalt statsstöd i synnerhet på den direkta beskattningens område träffar mitt i prick på skärningspunkten mellan EU:s konkurrenspolitik och EU:s skattepolitik. Såsom beskrivits ovan tillhör det EU:s exklusiva kompetens att säkerställa rättvisa konkurrensvillkor. På skattepolitikens område ser kompetensfördelningen dock annorlunda ut. Vad avser indirekta skatter, som till exempel mervärdesskatt och punktskatter, ska rådet i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande enhälligt anta bestämmelser om harmonisering i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.²³ Medlemsstaterna har också enats om en hög grad av harmonisering av regelverken i de olika medlemsstaterna på den indirekta beskattningens område.²⁴

På den direkta beskattningens område, det vill säga beträffande bland annat bolags- och inkomstskatter, är den enda möjligheten för EU att lagstifta enligt fördragen om en tillnärmning av sådan medlemsstaternas lagstiftning som direkt inverkar på den inre marknaden. Även ett beslut om en sådan lagstiftning ska fattas i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande enhälligt.²⁵ Utgångspunkten på den direkta beskattningens område är således att den tillhör medlemsstaternas kompetens.²⁶ Till skillnad från den indirekta beskattningen har medlemsstaterna också i stort velat behålla sin suveränitet över den direkta beskattningen. Antalet direktiv som tangerar frågor om direkt beskattning är således få och dessa har ett begränsat tillämpningsområde.²⁷

²⁰ 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71

²¹ 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 21

²² 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 21

²³ Se artikel 113 FEUF

²⁴ Jfr den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

²⁵ Se artikel 115 FEUF

²⁶ Se artikel 5.2 FEU och 114.2 FEUF

²⁷ Den 6 augusti 2017 fanns det ikraft sammanlagt sju direktiv som är av direkt betydelse för den direkta beskattningen. Dessa är: (1) den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det så kallade "moder- och dotterbolagsdirektivet"; (2) den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, det så kallade "fusionsdirektivet"; (3) den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, det så kallade "ränte- och royaltydirektivet"; (4) rådets direktiv (EU) 2015/2060 av den 10 november 2015 om upphävande av direktiv 2003/48/EG om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar, det så kallade "direktivet om upphävande av sparandedirektivet"; (5) den konsoliderade versionen av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, det så kallade "direktivet om administrativt samarbete"; (6) rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder och (7) rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om

Inom områden som hör till konkurrenspolitiken har medlemsstaterna i betydligt högre grad än vad som är vanligt vid internationellt samarbete avstått från sin suveränitet.²⁸ Detta innebär att medlemsstaterna på konkurrenspolitikens område har frånhänt sig beslutsbefogenheterna till EU:s institutioner. Något motsvarande frånhändande har dock i princip inte skett beträffande den direkta beskattningen. Detta komplicerar situationen när en medlemsstat – i vart fall till synes helt i enlighet med sin kompetens på skatteområdet – vidtar en åtgärd som kommissionen i egenskap av EU:s konkurrensmyndighet anser att utgöra statligt stöd.

Att det inom EU förekommer 28 olika nationella beskattningssystem bidrar med ytterligare utmaning.²⁹ Såsom Conor Quigley har påpekat tar fiskala stödåtgärder ofta formen av selektiva skatteundantag som minskar enbart vissa företags beskattningsunderlag. Alternativt kan det vara frågan om en skenbart generell skatteordning som i princip är tillämplig på alla skattebetalare men som de facto har den effekten att en viss grupp av företag, som till exempel R&D-intensiva företag, gynnas.³⁰

Att statsstödsbedömningen i samband med skatter kan te sig svår och oförutsägbar är ett problem som uppenbarar sig för både kommissionen och medlemsstaterna.³¹ Kommissionen ska i egenskap av EU:s konkurrensmyndighet granska dels skatteåtgärder som har anmälts i enlighet med artikel 108.3 FEUF, dels oanmälda skatteåtgärder som potentiellt kan utgöra olagligt statligt stöd. Medlemsstaterna för sin del har i enlighet med principen om lojalt samarbete en skyldighet att förhålla sig lojala till de målsättningar som slagits fast i fördragen vid utövande av sina kompetenser.³² I *Marks & Spencer [2005]*³³ har EU-domstolen uttryckligen bekräftat att detta gäller också i förhållande till direkt beskattning. I *Marks & Spencer [2005]* uttalade sig nämligen EU-domstolen att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom EU:s behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta EU-rätten vid utövande av sin behörighet.³⁴

Kommissionens särskilda aktivitet kring och intresse för att utreda förekomsten av statligt stöd i samband med beviljande av så kallade advance pricing agreements (APAs)³⁵ har gett en ytterligare dimension till fenomenet fiskalt statsstöd. Sedan 2013 har kommissionen undersökt medlemsstaternas praxis angående lämnande av prissättningsbesked vid internationella transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap. På grund av dessa undersökningar har kommissionen till och med den 6 augusti 2017 i fallen *Fiat [2015]*³⁶, *Starbucks [2015]*³⁷,

fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, det så kallade "ATAD".

²⁸ Se Pelin (2011) s. 120

²⁹ Jfr GA Jääskinen i C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:215 punkt 178

³⁰ Se Quigley (2015) s. 8–9 och Andersson (2016) s. 642

³¹ Jfr artikel 108.1 FEUF

³² Se artikel 4.3 FEU

³³ C-466/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763

³⁴ C-466/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763 punkt 29; se även GA Jääskinen i C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:215 not 70

³⁵ En APA är ett förhandsbesked om internprissättning, se vidare i avsnitt 4.1.

³⁶ Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat [delgivet med nr C(2015) 7152]

³⁷ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks [delgivet med nr C(2015) 7143]

*Belgian Excess Profit System [2016]*³⁸ och *Apple [2016]*³⁹ fattat ett beslut enligt vilket den i respektive fall aktuella skatteåtgärden har kvalificerats som statligt stöd som beviljats i strid mot artikel 107 FEUF. Kommissionen har även ålagt de ifrågavarande medlemsstaterna att återkräva de olagligen beviljade stöden.

I anslutning till kommissionens beslut i *Starbucks* och *Fiat* i oktober 2015 uttalade sig kommissionären för konkurrens Margrethe Vestager att: "Tax rulings that artificially reduce a company's tax burden are not in line with EU state aid rules. They are illegal. I hope that, with today's decision, this message will be heard by Member State governments and companies alike. All companies, big or small, should pay their fair share of taxes."⁴⁰ Detta uttalande är mycket illustrativt för den ambition som allt starkare vuxit fram inom EU att dels stävja skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna, dels motverka skatteundandraganden och aggressiv skatteplanering på företagssektorn på den inre marknaden.

Kommissionen har framhållit att Europas främsta prioritering idag är att främja hållbar tillväxt och investeringar på en mer rättvis och fördjupad inre marknad. För att uppnå detta mål behövs det enligt kommissionen ett ramverk för en rättvis och effektiv beskattning av företagsvinster med sikte på en rättvis fördelning av skattebördan. I och med att ekonomin har blivit alltmer globaliserad, har även affärsmodeller och företagsstrukturer blivit mer komplexa. Denna utveckling gör det svårare att bedöma vilket land som bör beskatta vilka intäkter i en multinationell koncern, vilket utnyttjas genom att vinster överförs till de skattejurisdiktioner som har lägst beskattning så att koncernens sammanlagda skattebördan minimeras.⁴¹ Som en lösning på detta problem har kommissionen föreslagit införande av en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB).⁴² Med hänvisning till det krav på enhällighet som beskrivits ovan skulle det dock krävas att alla medlemsstater samtyckte till det. I avsaknad av lämpliga tillnärningsåtgärder för att stävja detta fenomen som av kommissionen betecknas som "aggressiv skatteplanering" kvarstår EU:s statsstödsreglering dock som det mest effektiva medel som EU har till sitt förfogande.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är svara på följande frågeställning:

Vad är innebörden av det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder, hur har detta test utvecklats och hur ska det tillämpas?

I uppsatsen kommer denna fråga att prövas allmänt men också särskilt när det gäller APAs. Avslutningsvis diskuteras om EU:s konkurrenspolitik är ett lämpligt instrument för att hantera konkurrensproblem som uppstår till följd av skillnader i medlemsstaternas skattesystem.

³⁸ Kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört [delgivet med nr C(2015) 9837]

³⁹ Kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple [delgivet med nr C(2016) 5605]

⁴⁰ Kommissionen: Press release; Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxemburg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU State Aid rules, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm, senast besökt 2017-08-06

⁴¹ Se Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, KOM(2015) 302 slutlig s. 2

⁴² Se Förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, KOM(2016) 685 slutlig

1.3 Metod, material och avgränsningar

En uppsats syfte bestämmer vilken metod som är lämplig för syftets förverkligande.⁴³ Såsom förklarats ovan i avsnitt 1.1 hör konkurrenspolitiken till EU:s exklusiva kompetensområde samtidigt som statsstödsrätten är ett av de tre huvudsakliga system med regleringsinstrument som finns till kommissionens förfogande på konkurrenspolitikens område. I enlighet med uppsatsens syfte ska det i denna uppsats undersökas hur det materiella selektivitetstest gällande skatteåtgärder, som i allt väsentligt utvecklats i EU-domstolens praxis för att avgöra om en skatteåtgärd omfattas av statsstödsbegreppet, har tolkats och tillämpats. Det rör sig således om att utreda det materiella selektivitetstestet de lege lata, det vill säga som det är. Följaktligen kommer den rättsdogmatiska metoden, så som den kommer till uttryck i den EU-rättsliga metoden, att användas.

Det är EU-domstolens uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen.⁴⁴ Att tillämpa den EU-rättsliga metoden innebär alltså att anamma EU-domstolens metodik och tolkningsmetoder.⁴⁵ Såsom Jörgen Hettne och Ida Otken Eriksson har påpekat använder EU-domstolen sig av en förhållandevis fri och starkt ändamålsorienterad, det vill säga teleologisk, tolkningsmetod. Detta innebär att EU-rättsliga bestämmelser inte får tolkas enbart utifrån deras lydelse. Däremot måste de tolkas dels systematiskt, det vill säga att de inte får tolkas isolerat från sitt sammanhang, dels teleologiskt, alltså mot bakgrund av deras syfte.⁴⁶

I den EU-rättsliga rättskällevärdet ingår huvudsakligen följande: primärrätt, det vill säga de grundläggande fördrag som bland annat inkluderar Fördraget om Europeiska unionen (FEU) och Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), rättighetsstadgan, allmänna rättsprinciper, avtal som EU har ingått med tredje länder eller internationella organisationer, bindande och icke-bindande sekundärrätt antagna enligt fördragen, EU-domstolens och tribunalens rättspraxis, förarbeten, generaladvokaternas förslag till avgöranden, doktrin och ekonomiska teorier. Av dessa utgör primärrätt, rättighetsstadgan, bindande sekundärrätt, internationella avtal, allmänna rättsprinciper och EU-domstolens rättspraxis bindande rättskällor. Icke-bindande sekundärrätt, förarbeten, generaladvokaternas förslag till avgöranden, doktrin och ekonomiska teorier är däremot endast vägledande.⁴⁷

Det materiella selektivitetstestet ingår som en beståndsdel i det primärrättsliga förbud mot osanktionerat statligt stöd som följer av artikel 107.1 FEUF. Den närmare innebörden av det materiella selektivitetstestet har dock i allt väsentligt utvecklats i EU-domstolens rättspraxis. Vidare går den prejudikatlära som EU-domstolen tillämpar ut på att EU-domstolen, genom att tolka EU-rättens innehåll, även utvecklar och preciserar den. Tolkningen av EU-rättens innehåll är således en kontinuerlig process i vilket "[v]arje nytt fall utgör en länk i en kedja av mål som inte enbart bör studeras var och ett för sig utan som den helhet som de sammantaget bildar."⁴⁸ Alltså ska EU-domstolens avgöranden och enskilda uttalanden i dessa förstås mot bakgrund av både tidigare och efterföljande avgöranden med anknytning till de aktuella frågeställningarna.⁴⁹ Av denna anledning utgör den EU-domstols rättspraxis genom vilken det materiella

⁴³ Se Trolle Önnersfors och Wenander (2016) s. 20

⁴⁴ Se artikel 19.1 FEUF

⁴⁵ Se Hettne och Otken Eriksson (2016) s. 21

⁴⁶ Se Hettne och Otken Eriksson (2016) s. 36

⁴⁷ Se Hettne och Otken Eriksson (2016) s. 40

⁴⁸ Hettne och Otken Eriksson (2016) s. 37

⁴⁹ Se Hettne och Otken Eriksson (2016) s. 37

selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder har utvecklats det centrala materialet för denna uppsats.

I enlighet med den EU-rättsliga metodens krav på systematisk och ändamålsenlig tolkning av EU-rätten har även andra relevanta rättskällor beaktats. Således har även allmänna rättsprinciper beaktats. Av icke-bindande rättskällor har olika soft law-instrument, såsom till exempel uppförandekoden⁵⁰ och 1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område⁵¹, tagits till hänsyn. Vidare har generaladvokaternas förslag till avgöranden och doktrin använts för att söka vägledning.

I enlighet med uppsatsens syfte har den avgränsats till att behandla endast det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder. Därför kommer inte det regionala selektivitetstestet att behandlas i denna uppsats. Vidare kommer inte reglerna om undantag från artikel 107.1 FEUF av vilka de viktigaste är FEUF:s undantagsmöjligheter och den allmänna gruppundantagsförordningen (GBER)⁵², regler om stöd av mindre betydelse, det vill säga *de minimis*-förordningarna eller procedurförordningen⁵³ att behandlas.

1.4 Tidigare forskning på området

Mona Aldestams har i sin doktorsavhandling *EC State aid rules applied to taxes—an analysis of the selectivity criterion*⁵⁴ från 2005 behandlat det materiella selektivitetskriteriet ingående. Sedan dess har det materiella selektivitetstestet dock vidareutvecklats avsevärt i EU-domstolens praxis. Vidare har kommissionens aktivitet på statsstödsområdet avseende APAs föranlett flera artiklar i vilka fokus mestadels har legat på kommissionens tolkning av armlängdsprincipen och inte på frågan av det materiella selektivitetstets innebörd i samband med skatteåtgärder.

1.5 Disposition

I kapitel 2 kommer EU:s statsstödsreglering att presenteras mycket översiktligt. Kapitlen 3–5 utgör uppsatsens kärna. I kapitel 3 redogörs för utvecklingen av EU-domstolens praxis när det kommer till det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder. I kapitel 4 diskuteras hur det materiella selektivitetstestet ska tillämpas på APAs. Vidare belyses skillnaden mellan stödordningar och individuellt stöd mot bakgrund av EU-domstolens senaste rättspraxis. I kapitel 5 belyses hur EU:s statsstödsreglering förhåller sig till fenomenet skadlig skattekonkurrens. Kapitel 6 består av en sammanfattande avslutning.

⁵⁰ Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik – Resolution av rådet och företrädare för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning – Beskattning av inkomster från sparande

⁵¹ Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag”, (98/C 384/03)

⁵² Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget

⁵³ Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (kodifiering)

⁵⁴ Aldestam (2005)

2 Kort om EU:s statsstödsreglering i allmänhet

Den primärrättsliga regleringen av statsstöd återfinns i artiklarna 107–109 FEUF. Såsom EU-domstolen uttalade sig i *Italienska textilierna [1974]* är syftet med artikel 107 FEUF att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av förmåner som beviljats av de offentliga myndigheterna och som i olika former snedvrider eller hotar att snedvrída konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion.⁵⁵ I artikel 107.1 FEUF definieras vilka statliga åtgärder som omfattas av EU:s statsstödsreglering (se kapitel 2.1 nedan). Artikel 107.2 FEUF innehåller en uppräknig av stödåtgärder som är förenliga med den inre marknaden och därför tillåtna. Artikel 107.3 FEUF ger kommissionen möjlighet att godkänna olika kategorier av stöd vars positiva effekter den anser väga tyngre än de konkurrenshämmande effekterna.⁵⁶

Artikel 108 FEUF ger kommissionen en möjlighet att kontrollera och ingripa i händelse av att en medlemsstat vidtar en sådan åtgärd som i enlighet med 107 FEUF ska kvalificeras som statligt stöd. Av artikel 108.1 FEUF framgår att kommissionen ska i samarbete med medlemsstaterna fortlöpande granska alla stödprogram som förekommer i dessa. Artikel 108.2 FEUF föreskriver att om kommissionen, efter att ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig, finner att statligt stöd som lämnats inte är förenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF, eller att sådant stöd missbrukas, ska den besluta att den ifrågavarande medlemsstaten ska upphäva eller ändra dessa åtgärder. Kommissionen har alltså exklusiv behörighet att bedöma huruvida ett stöd är förenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF.⁵⁷ Av EU-domstolens fasta rättspraxis framgår dock att detta inte utgör något hinder för en nationell domstol att begära förhandsavgörande av EU-domstolen om tolkningen av artikel 107 FEUF. EU-domstolen kan således tillhandahålla den hänskjutande domstolen uppgifter om tolkningen av unionsrätten som gör det möjligt för densamma att avgöra huruvida en nationell åtgärd ska kvalificeras som statligt stöd.⁵⁸

För det fall att en medlemsstat likväl planerar att vidta potentiella stödåtgärder, föreskrivs det en anmälningsskyldighet ex ante för medlemsstaterna i artikel 108.3 FEUF. Av denna skyldighet följer att den ifrågavarande medlemsstaten ska underrätta kommissionen i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Om kommissionen anser att den anmälda åtgärden inte är förenlig med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF, ska den utan dröjsmål inleda det formella granskningsförfarande som följer av artikel 108.2 FEUF. Vidare föreskrivs det ett genomförandeförbud eller ett så kallat stand still-krav för medlemsstaterna i artikel 108.3 FEUF. Detta innebär att den medlemsstat som anmält den aktuella åtgärden inte får genomföra den förrän det formella granskningsförfarandet lett till ett slutgiltigt beslut. Denna ordning möjliggör för kommissionen att genomföra en bedömning ex ante huruvida en viss statlig åtgärd ska anses förenlig med den inre marknaden eller inte.⁵⁹

⁵⁵ 173/73 *Italienska textilierna* punkt 26

⁵⁶ Se Indén (2013) s. 17

⁵⁷ Av artikel 108.2 3 st FEUF framgår att rådet på begäran av en medlemsstat kan enhälligt besluta att stöd som denna stat lämnar eller avser att lämna ska vara förenligt med den inre marknaden, *med avvikelser från bestämmelserna i artikel 107 FEUF* [min kursiv.] eller de förordningar som avses i artikel 109 FEUF, om ett sådant beslut är motiverat på grund av exceptionella omständigheter.

⁵⁸ Se C-189/91 *Kirsammer-Hack*, EU:C:1993:907 punkt 14; C-256/97 *DMT*, EU:C:1999:332 punkt 15; C-140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, EU:C:2010:335 punkt 24 och C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 35

⁵⁹ Se Indén (2011) s. 17 och Indén (2013) s. 34

Av artikel 109 FEUF framgår att rådet får, på förslag av kommissionen och efter att ha hört parlamentet, anta de förordningar som behövs för tillämpningen av artiklarna 107 och 108 FEUF. Vidare får rådet särskilt fastställa villkoren för tillämpningen av artikel 108.3 FEUF och vilka slag av stödåtgärder som ska vara undantagna från detta förfarande. Dessutom föreskrivs det i artikel 108.4 FEUF att kommissionen får anta förordningar avseende de kategorier av statligt stöd som rådet i enlighet med artikel 109 FEUF har fastställt som möjliga att undanta från förfarandet i punkt 108.3 FEUF.

2.1 Artikel 107.1 FEUF

Artikel 107.1 FEUF ställer upp fem villkor för att en nationell åtgärd ska kunna kvalificeras som statligt stöd. Av EU-domstolens fasta rättspraxis framgår att dessa rekvisit är kumulativa. Alltså måste alla villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd kan kvalificeras som statligt stöd.⁶⁰

Artikel 107.1 FEUF lyder enligt följande: "Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna."⁶¹ De fem rekvisit som artikel 107.1 FEUF således uppställer för att det ska kunna röra sig om statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse är därmed:

- 1) Stödkriteriet/fördelskriteriet (se avsnitt 2.1.1 nedan)
- 2) Kriteriet avseende stödåtgärdens hänförlighet till en medlemsstat (se avsnitt 2.1.1 nedan)
- 3) Kriteriet avseende en fördels selektivitet/selektivitetskriteriet (se avsnitt 2.1.2 och kapitlen 3 och 4 nedan)
- 4) Kriteriet avseende förekomsten av en risk för konkurrenspåverkan (se avsnitt 2.1.4 nedan)
- 5) Samhandelskriteriet (se avsnitt 2.1.4 nedan)

2.1.1 Stödkriteriet (fördelskriteriet)

För det första ska det vara fråga om ett stöd. Det finns ingen precis definition av stödbegreppet i FEUF. Däremot finns det en omfattande praxis från EU-domstolen avseende stödbegreppets innebörd.⁶²

EU-domstolen har upprepade gånger påpekat att stödbegreppet enligt 107.1 FEUF har ett bredare tillämpningsområde än enbart sådana direkta stöd som subventioner.⁶³ Redan år 1961 uttalade sig EU-domstolen i *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen [1961]*⁶⁴, avseende tolkningen av uttrycket "subventioner eller statliga stödåtgärder eller särskilda pålagor som ålagts av staterna oavsett i vilken form det sker" i det då gällande EKSG-fördraget, att det "[e]nligt normalt språkbruk betraktas en subvention som en kontant- eller en naturaförmån som beviljas till stöd för ett

⁶⁰ Se C-280/00 *Altmark Trans och Regierungspräsidium Madgeburg*, EU:C:2003:415 punkt 74, C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 84 och C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362 punkt 46

⁶¹ Artikel 107.1 FEUF

⁶² Se Indén (2011) s. 22

⁶³ Se 30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, EU:C:1961:2; C-387/92 *Banco Exterior España*, EU:C:1994:100 punkt 13; C-200/97 *Ecotrade*, EU:C:1998:579 punkt 34, C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 38, C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 45 och C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 71

⁶⁴ 30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, EU:C:1961:2

företag vid sidan av betalningen, från köparen eller användaren, för varor eller tjänster som företaget producerar. Stödåtgärder är ett mycket närliggande begrepp där emellertid den målinriktade karaktären betonas så att stödåtgärder framstår som särskilt avsedda för att uppnå ett bestämt mål, vilket i allmänhet inte skulle kunna uppnås utan bistånd utifrån. *Begreppet stödåtgärd är dock mer allmänt än begreppet subvention eftersom det omfattar inte enbart konkreta förmåner som själva subventionerna utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter.* [min kursiv.]⁶⁵ Samtidigt ska det observeras att förekomsten av en fördel inte nödvändigtvis förutsätter att stödmottagarens ekonomiska situation förbättras genom den aktuella åtgärden. Det kan nämligen förhålla sig så att ett företags ekonomiska situation förblir oförändrad medan den skulle ha försämrats i avsaknad av stöd.⁶⁶ Att konkurrerande företag i andra medlemsstater kan befinna sig i en mera fördelaktig situation saknar alltså betydelse härvid.⁶⁷

Vidare framgår det av EU-domstolens fasta rättspraxis att stödbegreppet är ett objektiva begrepp. Detta innebär att det huruvida en viss åtgärd ska anses utgöra statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF ska avgöras i relation till dess effekt och inte dess ändamål eller syfte.⁶⁸ Likaså är det faktum att en medlemsstat saknat avsikt att gynna vissa företag eller viss produktion utan betydelse vid bedömningen av huruvida statligt stöd lämnats i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.⁶⁹ Såsom Tobias Indén har påpekat hindrar denna effektprincip dock inte att en medlemsstats syfte med en viss åtgärd kan komma att tillmätas stor betydelse vid bedömningen av om undantag från det generella förbudet mot statligt stöd i artikel 107.1 FEUF ska kunna medges.⁷⁰

Såsom påpekats ovan i avsnitt 1.1 bekräftade EU-domstolen redan i *Italienska textilerna [1974]* att statsstödsregleringen omfattar även skatteåtgärder.⁷¹ Att vissa företag medges en förmånlig skattemässig behandling som minskar de skattekostnader som normalt belastar deras budget kan således innebära att statligt stöd lämnats.⁷² Däremot utgör fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga näringsidkare inte statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF.⁷³

⁶⁵ 30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* tredje till femte styckena under underrubriken "a) *Begreppet subvention enligt EKSG-fördraget*"

⁶⁶ Se Kerle och Flynn (2016) s. 289

⁶⁷ Se 173/73 *Italienska textilerna*, EU:C:1974:71 punkt 17 i engelsk version/36 i svensk version

⁶⁸ Se 173/73 *Italienska textilerna*, EU:C:1974:71 punkt 27; C-241/94 *Kimberly Clark*, EU:C:1996:353 punkt 20; C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 25; C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 85 och C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 68

⁶⁹ Se Kerle och Flynn (2016) s. 300

⁷⁰ Se Indén (2013) s. 33

⁷¹ Se 173/73 *Italienska textilerna*, EU:C:1974:71 punkt 21 i svensk version

⁷² Se C-387/92 *Banco Exterior España*, EU:C:1994:100 punkt 14; C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 46; C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 72 och C-6/12 P *Oy*, EU:C:2013:525 punkt 18

⁷³ Se C-156/98 *Tyskland mot kommissionen*, EU:C:2000:467 punkt 22; C-148/04 *Unicredito Italiano*, EU:C:2005:774 punkt 49; C-393/04 och C-41/05 *Air Liquide Industries*, EU:C:2006:403 punkt 32; C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 68; C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 73 och C-6/12 P *Oy*, EU:C:2013:525 punkt 18

2.1.2 Kriteriet avseende stödåtgärdens hänförlighet till en medlemsstat

För det andra ska stödåtgärden vara hänförlig till staten, alltså måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som finansieras av medlemsstaten eller med hjälp av statliga medel.⁷⁴ Vidare ska åtgärden kunna tillskrivas medlemsstaten och inte EU.⁷⁵ Det följer av fiskala stöds natur att dessa i regel uppfyller kriteriet avseende hänförlighet till en medlemsstat. En skattebefrielse, skattelättnad eller annan skatteåtgärd som uppfyller kriteriet för selektivitet medför en förlust av skatteintäkter för staten, vilket är likvärdigt med förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter.⁷⁶

2.1.3 Kriteriet avseende en fördels selektivitet (selektivitetskriteriet)

För det tredje ska stödåtgärden innebära en fördel och vara selektiv. Kriteriet avseende en fördels selektivitet innebär att en åtgärd ska ”gynna vissa företag eller viss produktion” för att den ska kunna kvalificeras som statligt stöd.⁷⁷ Syftet med selektivitetsbedömningen är således att skilja mellan *generella* åtgärder å ena sidan och *selektiva* åtgärder å andra sidan. Artikel 107.1 FEUF omfattar endast selektiva åtgärder. Generella åtgärder faller därmed utanför tillämpningsområdet för EU:s statsstödsreglering.

Selektiviteten kan vara regionalt eller materiellt. En åtgärd som är selektiv i regionalt hänseende gynnar de företag som bedriver sin verksamhet inom ett visst geografiskt område i förhållande till andra företag i den aktuella medlemsstaten.⁷⁸ Den regionala selektiviteten behandlas inte närmare i denna uppsats. En åtgärd som är selektiv i materiellt hänseende gynnar vissa företag eller viss produktion över andra företag som befinner sig i en jämförbar situation i medlemsstaten ifråga.⁷⁹ Av alla rekvisiten i artikel 107.1 FEUF är kriteriet avseende en fördels selektivitet den mest betydelsefulla för att fastställa huruvida en skatteåtgärd utgör statsstöd eller inte.⁸⁰ Det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder behandlas ingående nedan i kapitlen 3 och 4.

2.1.4 Kriteriet avseende en risk för konkurrenspåverkan och samhandelskriteriet

För det fjärde ska stödåtgärden innebära en risk för konkurrenspåverkan och för det femte ska den påverka handeln mellan medlemsstaterna. Det följer av EU-domstolens fasta rättspraxis att det inte fordras att det kan styrkas att den nationella åtgärden faktiskt påverkar handeln mellan medlemsstaterna och att konkurrensen faktiskt snedvrids. Således räcker det med att det undersöks om den aktuella åtgärden potentiellt kan påverka handeln och snedvrida konkurrensen.⁸¹

⁷⁴ Se C-280/00 *Altmark Trans och Regierungspräsidium Madgeburg*, EU:C:2003:415 punkt 75 och C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130 punkt 27

⁷⁵ Se till exempel Gren (2016) s. 5

⁷⁶ Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, (2016/C 262/01) punkt 51; se även Gren (2016) s. 5

⁷⁷ Se artikel 107.7 FEUF

⁷⁸ Indén (2013) s. 101

⁷⁹ Se Kerle och Flynn (2016) s. 289

⁸⁰ Se Rossi-Maccanico (2013) s. 40

⁸¹ C-179/11 och C-203/11 *Libert m.fl.*, EU:C:2013:28 punkt 76

3 Det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder

Såsom påpekats ovan i avsnitt 2.1.3 är syftet med att fastställa selektivitet att skilja mellan förmåner av generell natur och åtgärder som är selektiva, och som således potentiellt kan utgöra statsstöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För att vara selektiv i materiellt hänseende ska en åtgärd alltså *gynna vissa företag eller viss produktion* inom en medlemsstat. Vidare kan den materiella selektiviteten bestå av antingen sektoriell selektivitet eller horisontell selektivitet. Vid sektoriell selektivitet är stödåtgärden tillämplig på en begränsad krets av företag som kännetecknas av viss typ av verksamhet. Vid horisontell selektivitet tillämpas stödåtgärden beroende på förutbestämda situationer i vilka företagen kan befinna sig.⁸² I detta fall ska kriterierna för denna förutbestämda situation vara så utformade att en särbehandling aktualiseras.

Den närmare innebörden av det materiella selektivitetstestet i samband med skatteåtgärder har utvecklats i EU-domstolens rättspraxis. Av EU-domstolens fasta rättspraxis framgår att den statsstödsrättsliga effektprincipen respekteras. Alltså ska bedömningen av en fördels selektivitet i det enskilda fallet gå ut på att kontrollera huruvida den ifrågavarande åtgärden, med hänsyn till dess karaktär, tillämpningsområde, former för genomförande och verkningar, medför fördelar uteslutande för vissa företag eller vissa verksamhetssektorer eller inte.⁸³

Ur EU-domstolens rättspraxis kan skiljas i huvudsak två analysmetoder för att fastställa huruvida kriteriet avseende en fördels materiella selektivitet är uppfyllt eller inte. Dessa analysmetoder är:

1. det så kallade trestegstestet (eng. 'three-step approach') i vilket den så kallade undantags- eller avvikelsemetoden (eng. 'the derogation method') ingår (se avsnitt 3.1 nedan) och
2. den så kallade Gibraltar-metoden (se avsnitt 3.2 nedan).

Det bör dock observeras att EU-domstolens argumentation i *World Duty Free Group [2016]* antyder att det, för att visa att en skatteåtgärd är selektiv, inte nödvändigtvis behöver brukas en viss analysmetod (se vidare i avsnitt 3.3).

3.1 Trestegstestet

3.1.1 Skatteåtgärder omfattas av EU:s statsstödsreglering

Att reglera beskattning var aldrig det ursprungliga syftet bakom EU:s statsstödsreglering.⁸⁴ Såsom sagts ovan i avsnitt 2.1.1 klarlade EU-domstolen dock redan i *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen [1961]* att alla former av statliga ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter.⁸⁵ Vidare inbjuder redan det faktum att det av artikel 107.1 FEUF:s ordalydelse framgår att alla till staten hänförliga stöd, av vilket slag de än är, omfattas av denna bestämmelse till en tolkning att även skatteåtgärder är underkastade statsstödsregleringen. Såsom påpekats ovan i avsnitten 1.1 och 2.1.1 har detta stått klart sedan EU-domstolens dom i *Italienska textilierna [1974]*.

⁸² Se GA Jääskinen i C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:215 punkt 177

⁸³ Se C-241/94 *Kimberly Clark*, EU:C:1996:353 punkt 23–24; C-200/97 *Ecotrade*, EU:C:1998:579 punkt 40–41

⁸⁴ Se Rossi-Maccanico (2013) s. 41

⁸⁵ Se 30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, EU:C:1961:2 tredje till femte styckena under underrubriken "a) Begreppet subvention enligt EKSG-fördraget"

Italienska textilierna [1974] handlade om en lagändring som förändrade den tidigare rättsliga ställningen för de italienska industri- och hantverksföretagen inom textilsektorn.⁸⁶ Verkan av denna åtgärd var en partiell nedsättning av de sociala avgifterna för anställda inom textilsektorn genom beviljande av ett familjetillägg. Syftet med åtgärden var att delvis befria företagen i textilsektorn från de ekonomiska bördor som normalt följde av det italienska socialförsäkringssystemet.⁸⁷

För det första hävdade Italien att den aktuella åtgärden föll under området för den direkta beskattningen på vilket medlemsstaterna enligt fördraget hade förbehållit suveränitet.⁸⁸ För det andra menade Italien att den aktuella åtgärden skulle betecknas som en åtgärd av social karaktär, och som alltså därmed inte föll inom tillämpningsområdet för EU:s statsstödsreglering.⁸⁹ Italien förklarade att det finansieringssystem för familjetillägg som tidigare hade gällt i Italien hade missgynnat de sektorer som hade en stor andel kvinnlig arbetskraft och ansåg därmed att den i *Italienska textilierna [1974]* aktuella åtgärden helt enkelt avsåg att kompensera den nackdel som hade belastat den italienska textilindustrin.⁹⁰ För övrigt menade Italien att den italienska textilindustrin var i sämre läge i jämförelse med textilindustrin i de övriga medlemsländerna på grund av att de sociala avgifter som arbetsgivarna skulle betala i Italien var märkbart högre än i de övriga medlemsstaterna.⁹¹ Slutligen förklarade Italien att den partiella nedsättningen av de sociala avgifterna inte var sådan att den skulle ha påverkat handeln mellan medlemsstaterna eller snedvridit konkurrensen på den gemensamma marknaden.⁹²

EU-domstolen förklarade att syftet med artikel 107 FEUF är att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av förmåner som beviljats av en medlemsstat och som i olika former snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen.⁹³ Följaktligen tar artikel 107 FEUF "... ingen hänsyn till orsaken eller syftena med de aktuella åtgärderna, utan definierar dem i förhållande till deras verkningar."⁹⁴ Således var varken den i *Italienska textilierna [1974]* aktuella åtgärdens eventuella skattemässiga karaktär eller sociala målsättning ett tillräckligt skäl enligt EU-domstolen för att undanta denna åtgärd från tillämpningen av EU:s statsstödsreglering.⁹⁵

Vidare uttalade sig EU-domstolen att det italienska systemet för familjetillägg syftade till att säkerställa att arbetstagaren erhöll en lön som var anpassad efter hans familjs behov.⁹⁶ Eftersom arbetsgivarnas bidrag i ett system som det italienska systemet för familjetillägg beräknades med hänsyn till varje företags lönebörda, kunde enligt EU-domstolen inte den omständigheten att en relativt liten andel av den arbetskraft som var anställd i ett företag och som i egenskap av familjeförsörjare kunde göra anspråk på en faktisk utbetalning av familjetillägg utgöra varken en fördel eller en särskild nackdel för det berörda företaget i jämförelse med företag där en större andel av de anställda uppbar dessa tillägg, eftersom betalningsbördan för dessa hade gjorts enhetlig för alla företag, oavsett industrigren.⁹⁷ Under dessa omständigheter ansåg EU-domstolen

⁸⁶ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 8

⁸⁷ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 33

⁸⁸ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 21

⁸⁹ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 22

⁹⁰ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 23

⁹¹ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 24

⁹² Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 25

⁹³ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 26

⁹⁴ 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 27

⁹⁵ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 28

⁹⁶ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 29

⁹⁷ Se 173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71 punkt 30–31

att den partiella nedsättningen av de sociala avgifterna inom textilsektorn var en åtgärd i syfte att delvis befria företagen inom textilsektorn från de ekonomiska bördor som normalt följde av det italienska socialförsäkringssystemet utan att denna befrielse var berättigad genom detta systems karaktär eller struktur.⁹⁸

Såsom framhållits i doktrinen är *Italienska textilierna [1974]* således det första i den serie av rättsfall genom vilka EU-domstolen utvecklat trestegstestet.⁹⁹ Närmare bestämt slog EU-domstolen i *Italienska textilierna [1974]* fast att vissa företag (de inom textilsektorn) genom den ifrågavarande åtgärden (den partiella nedsättningen av de sociala avgifterna) hade givits en *avvikande och fördelaktig* behandling jämfört med "normalfallet" (någon partiell nedsättning ej hade beviljats utan det normala socialförsäkringssystemet hade tillämpats) utan att den aktuella åtgärden kunde berättigas av det italienska socialförsäkringssystemets karaktär eller struktur.¹⁰⁰

3.1.2 Förhållandet mellan skadlig skattekonkurrens och EU:s statsstödsreglering

I detta sammanhang ska det påpekas att skadlig skattekonkurrens är ett globalt problem som medför konkurrens- och tillväxthämmande effekter, vilket noterades på allvar på 1990-talet då OECD antog sin rapport "Harmful Tax Competition; an Emerging Global Issue" år 1998.¹⁰¹ Vidare hade kommissionen redan 1997 antagit ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens.¹⁰² Som en central del av detta uppdrogs det åt Ekofin-rådet att upprätta en uppförandekodex åt företagsbeskattning.¹⁰³ Följaktligen antog Ekofin-rådet uppförandekoden i december 1997.¹⁰⁴

I uppförandekoden anges bland annat att den, utan att påverka medlemsstaternas och EU:s respektive behörighet, riktar sig mot sådana skatteåtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom EU ekonomisk verksamhet förläggs.¹⁰⁵ Efter att uppförandekoden antagits åtog sig kommissionen att ge ut riktlinjer för tillämpningen av statsstödsregleringen beträffande åtgärder som rör direkt beskattning av företag. Vidare förband sig kommissionen att noggrant övervaka att statsstödsregleringen följs.¹⁰⁶

Det främsta syftet med 1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område har således varit att klargöra statsstödsregleringens tillämpningsområde och förfaranden på statsstödsområdet. I synnerhet understryker kommissionen att en skattefördel som är specifik eller selektiv i den meningen att den gynnar vissa företag eller viss produktion omfattas av reglerna om statligt stöd.¹⁰⁷ Vidare ger kommissionen uttryck för trestegstestet genom att

⁹⁸ Se 173/73 *Italienska textilerna*, EU:C:1974:71 punkt 33

⁹⁹ Se Rossi-Macchiano (2013) s. 41 och Drabbe (2013) s. 88

¹⁰⁰ Se Drabbe (2013) s. 90

¹⁰¹ Se OECD (1998) s. 7 ff.; se även Fernsby (2005) s. 519–526

¹⁰² Meddelande från kommissionen till rådet "I riktning mot skattesamordning inom Europeiska Unionen", KOM(1997) 495 slutlig

¹⁰³ Meddelande från kommissionen till rådet "I riktning mot skattesamordning inom Europeiska Unionen", KOM(1997) 495 slutlig, punkt 1, 13–15, 17 och Bilaga Utkast till Uppförandekodex för

Företagsbeskattning

¹⁰⁴ Se Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik

¹⁰⁵ Se Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik – Resolution av rådet och företrädare för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning – Beskattning av inkomster från sparande Bilaga 1 p. A

¹⁰⁶ Se Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag", (98/C 384/03) punkt 1

¹⁰⁷ Se Kommissionens meddelande "Tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag", (98/C 384/03) punkt 12

artikulera den så kallade undantags- eller avvikelsemetoden. Således anger kommissionen att det, för att fastställa selektivitet, är nödvändigt att först fastställa vilken generell skatteordning som är tillämplig. Sedan ska den skatteåtgärd som undersöks prövas mot denna generella ordning. I det fallet att en avvikelse eller ett undantag konstateras, ska det i ett tredje steg undersökas om avvikelsen eller undantaget motiveras av skattesystemets art eller funktion. Om så inte är fallet, ska skatteåtgärden ifråga anses att utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.¹⁰⁸

3.1.3 Allmän eller selektiv skatteåtgärd?

I slutet av 1990-talet verkar det ha stått någorlunda klart att sådana skatteåtgärder som medför en selektiv fördel till vissa men inte andra företag omfattas av EU:s statsstödsreglering. Vidare verkar den allmänna uppfattningen ha varit att den metod som skulle tillämpas vid fastställande av huruvida selektivitetskriteriet var uppfyllt eller inte, var det trestegstest som kommissionen beskrivit i 1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område. Osäkerhet kring selektivitetskriteriets exakta innebörd i samband med skatteåtgärder kvarstod dock.

Ett sådant osäkerhetsmoment avsåg gränsdragningen mellan generella och selektiva skatteåtgärder. Denna fråga aktualiserade i *Maribel bis/ter [1999]*¹⁰⁹ som rörde sig om en ogiltighetstalan avseende kommissionens beslut i vilket den hade förklarat att det högre avdrag på de sociala avgifterna vilket Belgien inom ramen för programmen Maribel bis och ter hade beviljat de arbetsgivare som huvudsakligen utövade sin verksamhet inom någon av de sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens utgjorde olagligt statligt stöd.¹¹⁰

Enligt det ursprungliga Maribel-programmet kom de arbetsgivare vilka hade arbetare som anställda i åtnjutande av ett arbetsgivaravdrag för var och en av dessa arbetare.¹¹¹ Enligt detta program åtnjöt arbetsgivarna från och med den 1 januari 1993 under vissa förutsättningar ett avdrag på de sociala avgifterna vilket per kvartal och anställd uppgick till 2 825 BEF för högst fem arbetare och till 1 875 BEF till övriga arbetare om arbetsgivaren sysselsatte färre än 20 anställda och till 1 875 BEF per manuell arbetare om arbetsgivaren sysselsatte minst 20 anställda.¹¹²

Genom Maribel bis-programmet höjdes arbetsgivaravdraget per kvartal och arbetare för högst fem anställda till 3 000 BEF för företag med färre än 20 anställda från och med den 1 juli 1993.¹¹³ Vad beträffade de sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens höjdes arbetsgivaravdraget sedan från 3 000 BEF till 7 200 BEF respektive från 1 875 BEF till 6 250 BEF.¹¹⁴ De företag som kom i åtnjutande av de höjda arbetsgivaravdragen tillhörde sektorer som utvinning av icke-energibaserade ämnen och biprodukter, kemisk industri, metallurgi och metallförädlingsindustri, tillverkning av precisionsinstrument och optik och annan förädlingsindustri.¹¹⁵

Genom Maribel ter-programmet höjdes arbetsgivaravdraget ytterligare för företag inom de sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens per kvartal och arbetare till 9 000

¹⁰⁸ Se 1 Kommissionens meddelande "Tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag", (98/C 384/03) punkt 16

¹⁰⁹ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311

¹¹⁰ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 1 och 11-14

¹¹¹ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 2

¹¹² Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 3

¹¹³ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 4

¹¹⁴ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 5

¹¹⁵ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 6

BEF för högst fem anställda och till 8 437 BEF för övriga arbetare i företag med färre än 20 anställda och till 8 437 BEF till företag med minst 20 anställda från och med den 1 januari 1994.¹¹⁶ Tillämpningen av Maribel ter-programmet utsträcktes dessutom till vissa transportsektorer och sektorerna för trädgårdsodling, skogsbruk och skogsindustri.¹¹⁷

Med hänvisning till *Kimberly Clark [1996]*¹¹⁸ och *Ecotrade [1998]*¹¹⁹ uttalade sig EU-domstolen i *Maribel bis/ter [1999]* att det i enlighet med dess fasta rättspraxis var "... viktigt att kontrollera att de höjda [avdragen] inte medför fördelar uteslutande för vissa företag eller vissa verksamhetssektorer, och följaktligen inte uppfyller villkoret att de skall vara av den specifika karaktär som utgör ett av kännetecknen för begreppet statligt stöd, nämligen de ifrågavarande åtgärdernas selektiva karaktär"¹²⁰. EU-domstolen kom fram till att det system som infördes genom programmen Maribel bis och ter, det vill säga det höjda avdraget, befriade vissa företag inom förädlingsindustrin från en del av deras kostnader och gavs ekonomiska fördelar som förbättrade deras konkurrensläge.¹²¹ Företag inom andra sektorer, som även de kännetecknades av att där förekom manuell arbetskraft, omfattades inte av de höjda avdragen.¹²² Att de sektorer som inte omfattades av programmen Maribel bis och ter likväl sysselsatte arbetare innebar enligt EU-domstolen att begränsningen av avdragen till vissa verksamhetssektorer betydde att dessa avdrag var selektiva och att de således uppfyllde villkoret att de skulle vara av specifik – i motsats till allmän eller generell – karaktär.¹²³

EU-domstolen slog fast att varken det höga antal företag som åtnjöt stöd eller den omständigheten att dessa företag tillhörde olika och betydande industrisektorer medförde att programmen Maribel bis och ter utgjorde en allmän ekonomisk-politisk åtgärd.¹²⁴ Dessutom noterade EU-domstolen att det följde av dess praxis att stöd i form av ett stödprogram kunde beröra en hel ekonomisk sektor och ändå omfattas av artikel 107.1 FEUF. Vidare skulle en åtgärd anses utgöra stöd när den syftade till att delvis befria företagen från de ekonomiska bördor som hade följt av en normal tillämpning av det allmänna socialförsäkringssystemet förutom ifall avvikelser från det allmänna socialförsäkringssystemet kunde rättfärdigas av dess karaktär eller struktur.¹²⁵ Alltså skulle sådana åtgärder som programmen Maribel bis och ter, vilka hade till syfte att främja att det skapades arbetstillfällen genom att för vissa företag minska de sociala avgifterna, kvalificeras som statligt stöd när de inte var berättigade genom det allmänna socialförsäkringssystemets karaktär eller systematik.¹²⁶

EU-domstolen anmärkte att det allmänna socialförsäkringssystemet i Belgien hade till syfte att "ersätta eller komplettera arbetstagarnas arbetsinkomst för att trygga inkomsten gentemot följderna av vissa risker i arbetet, vissa familjeförhållanden och levnadsvillkor och sociala risker"¹²⁷. Vidare angavs det att socialförsäkringsavgifterna, som gav uttryck för solidariteten mellan arbetsgivare och arbetstagare, förekom bland de finansiella medlen för social trygghet och

¹¹⁶ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 7

¹¹⁷ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 8–9

¹¹⁸ C-241/94 *Kimberly Clark*, EU:C:1996:353

¹¹⁹ C-200/97 *Ecotrade*, EU:C:1998:579

¹²⁰ C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 26

¹²¹ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 24 och 29

¹²² Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 30

¹²³ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 31–32

¹²⁴ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 32

¹²⁵ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 33

¹²⁶ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 34

¹²⁷ C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 35

som följaktligen var avsedda att bidra till förverkligandet av de eftersträvade målen med det allmänna systemet för social trygghet.¹²⁸ EU-domstolen bekräftade att medlemsstaterna är behöriga att utforma egna socialförsäkringssystem. Således var det också lämpligt för Belgien att eftersträva sysselsättningspolitiska mål, bland annat upprätthållandet av en hög sysselsättningsgrad för arbetare och upprätthållandet av en industrisektor för att ge den belgiska ekonomin jämvikt, med ett socialförsäkringssystem.¹²⁹ EU-domstolen konstaterade dock att, när det kom till programmen Maribel bis och ter, den enda direkta verkan av de höjda avdragen var att enbart de företag som omfattades av dessa program befriades från en del av de sociala kostnader som de normalt hade varit tvungna att bära. Under dessa förhållanden ansåg EU-domstolen att särbehandlingen av de företag som omfattades av programmen Maribel bis och ter inte kunde berättigas på grund av karaktären och systematiken hos det system för social trygghet som var i kraft i Belgien.¹³⁰

3.1.4 Svårigheten att fastställa en referensram

3.1.4.1 Fråga om en jämförelse mellan företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation

3.1.4.1.1 Adria-Wien Pipeline [2001]

Ett viktigt rättsfall i EU-domstolens praxis avseende fastställandet av referensram är *Adria-Wien Pipeline [2001]*. I *Adria-Wien Pipeline [2001]* var det frågan om huruvida vissa bestämmelser i den österrikiska lagen om återbetalning av skatter på energiförbrukning (härefter kallad EAVG), som var en del av en större energiskatterreform utgjorde statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.¹³¹ Enligt de aktuella bestämmelserna i EAVG skulle vissa energiskatter på begäran återbetalas när de översteg totalt 0,35 procent av nettovärdet av energikonsumentens produktion under förutsättningen att denna var ett företag vars huvudsakliga verksamhet bestod i tillverkning av materiella varor.¹³² Företag inom tjänstesektorn hade inte samma möjlighet till återbetalning.

Den avgörande frågan i *Adria-Wien Pipeline [2001]* var vilket skattesystem som skulle anses utgöra det generella skattesystem mot vilken de ifrågavarande bestämmelserna i EAVG skulle prövas. Generaladvokaten Mischo i sitt förslag till avgörande var av den åsikt att det av hela det sammanhang i vilket EAVG hade införts, det vill säga som en del av en större energiskatterreform, framgick att det hade rört sig om ett nytt allmänt system med miljöskatter som redan vid sin tillkomst grundades på principen om att primär- och sekundärsektorerna i den nationella ekonomin, det vill säga primärproduktionen och tillverkningsindustrin, inte rimligen kunde beskattas i förhållande till hela sin elektricitets- och gasförbrukning. Följaktligen utgjorde det att tertiärsektorn, det vill säga företag inom tjänstesektorn, inte hade rätt till samma återbetalning som företag vars huvudsakliga verksamhet bestod i tillverkning av materiella varor enligt honom inte någon avvikelse från ett generellt system då olikbehandlingen av dessa följde av den ovannämnda princip som utgjorde en inneboende egenskap hos det nya allmänna system med miljöskatter som Österrike hade infört.¹³³

¹²⁸ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 37

¹²⁹ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 38

¹³⁰ Se C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311 punkt 38–39

¹³¹ Se C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 13

¹³² Se C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 7–8

¹³³ Se GA Mischo i C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:250 punkt 42

EU-domstolen följde dock inte generaladvokatens förslag. Däremot gick EU-domstolens resonemang ut på att de energiskatter som var aktuella i *Adria-Wien Pipeline [2001]* hade ett allmänt tillämpningsområde och skulle tas ut på grundval av objektiva kriterier. Vidare konstaterade EU-domstolen att bestämmelserna om återbetalning i EAVG utgjorde en integrerad del av det övergripande energiskattesystemet. För övrigt påpekade EU-domstolen att eftersom de förutsättningar som återbetalningen var beroende av hade fastställts i EAVG, fanns det inte något utrymme för skönsässig bedömning av de behöriga myndigheterna vad avsåg valet av vilka företag som kunde få åtnjuta denna fördel eller för att anpassa dess omfattning.¹³⁴

Vidare slog EU-domstolen fast att beviljandet av fördelar för företag inom primär- och sekundärsektorerna inte kunde rättfärdigas av karaktären på och den allmänna systematiken i det nya energiskattesystem som införts i Österrike.¹³⁵ Österrike hade framställt att det i samband med denna typ av övergripande bestämmelser förekom ofta att nya åtgärder som drabbade en grupp aktörer oproportionerligt hårt inte tillämpades fullt ut på den särskilt drabbade gruppen under en inledande period. Enligt Österrike var begränsningen av de partiella återbetalningarna till företag inom primär- och sekundärsektorerna motiverad just av att dessa företag drabbades förhållandevis hårdare än andra av de nämnda skatterna.¹³⁶ EU-domstolen menade dock att företag inom tjänstesektorn även kunde vara stora energikonsumenter och ha kostnader som översteg 0,35 procent av nettovärdet av produktionen.¹³⁷ Dessutom ansåg EU-domstolen att hur den österrikiska energilagstiftningen var beskaffad inte gav något stöd för påståendet att ordningen för återbetalning skulle ha varit en tillfällig åtgärd som syftat till att låta företag inom primär och sekundärsektorerna att anpassa sig successivt till den nya ordningen på grund av att dessa företag drabbades förhållandevis hårdare därav.¹³⁸ Därutöver underströk EU-domstolen att de ekologiska överväganden som legat till grund för energiskattereformen inte motiverade den skattemässiga olikbehandlingen av användningen av samma energikällor inom olika sektorer då alla dessa sektorers energiförbrukning var lika skadlig för miljön.¹³⁹

Följaktligen kom EU-domstolen fram till att det särskiljande kriteriet, det vill säga att endast företag inom tillverkningssektorn hade rätt till återbetalning av vissa energiskatter enligt EAVG, fastän det var ett objektiva kriterium, kunde varken rättfärdigas av karaktären på eller den allmänna systematiken i det övergripande energiskattesystemet i Österrike. Alltså hade den i *Adria-Wien Pipeline [2001]* aktuella skatteåtgärden karaktären av statligt stöd.¹⁴⁰

3.1.4.2 Att fastställa den korrekta referensramen – vad utgör en jämförbar situation?

I *Adria-Wien Pipeline [2001]* fastställde EU-domstolen således att den referensram som ska användas som utgångspunkt vid bedömningen av huruvida en skatteåtgärd är selektiv eller inte ska innebära att situationerna för företag som i faktiskt och rättsligt hänseende med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsordningen befinner sig i en jämförbar situation jämförs. Att fastställa den korrekta referensramen rörande skatteåtgärder är dock inte sällan långt ifrån enkelt, vilket EU-domstolens rättspraxis också tydligt visar.

¹³⁴ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 47

¹³⁵ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 49

¹³⁶ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 44

¹³⁷ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 50

¹³⁸ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 51

¹³⁹ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 52

¹⁴⁰ C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598 punkt 53

3.1.4.2.1 Forum 187 [2006]¹⁴¹

Forum 187 [2006] hade att göra med en stödordning som Belgien hade genomfört till förmån för samordningscentra som var etablerade i Belgien.¹⁴² För att omfattas av den belgiska skattesystemet för samordningscentra var ett samordningscentrum först tvunget att utverka en individuell koncession som meddelades i kunglig kungörelse. För att få en sådan koncession skulle centrumet ingå i en multinationell koncern med ett kapital och reserver som uppgick till minst 1 miljard BEF samt ha en årlig omsättning vars konsoliderade värde var minst 10 miljarder BEF. Endast viss verksamhet som var förberedande, stödjande eller centraliserande godkändes. Vidare fick företag inom den finansiella sektorn inte omfattas av systemet. Utöver det skulle ett samordningscentrum ha minst 10 heltidsanställda i Belgien under sina första två verksamhetsåren.¹⁴³ En beviljad koncession gällde i 10 år och kunde förnyas för ytterligare en tioårsperiod.¹⁴⁴

Detta skattesystem för samordningscentra avvek på flera sätt från det allmänna belgiska skattesystemet.¹⁴⁵ Centras skattepliktiga inkomst fastställdes schablonmässigt enligt den så kallade kostnadsplusmetoden (eng. "cost-plus method"). Centras skattepliktiga inkomst motsvarade således en procentuell andel av kostnader och utgifter för driften med undantag av personalkostnader, finansiella kostnader och bolagsskatt.¹⁴⁶ Vidare var centra befriade från fastighetsskatt för de fastigheter de använde i sin näringsverksamhet.¹⁴⁷ Centra behövde heller inte betala registreringsavgiften på 0,5 procent, varken på kapitaltillskott till ett centrum eller på ökning av det stadgeenliga kapitalet.¹⁴⁸ Som utgångspunkt var också utdelningar, räntor och royalties som centra betalade ut befriade från skatt på inkomst av kapital på samma sätt som den avkastning som centra erhöll på insatta medel.¹⁴⁹ Till sist betalade centra en årlig skatt som fastställdes till 400 000 BEF/10 000 EUR per heltidsanställd och som inte fick överstiga 4 000 000 BEF/100 000 EUR per centrum.¹⁵⁰

Kommissionen hade granskat det skatterättsliga systemet för samordningscentra när det först hade införts i Belgien. I två beslut från åren 1984 och 1987 hade kommissionen särskilt funnit att ett sådant system som grundade sig i en ordning där samordningscentras inkomster fastställdes schablonmässigt inte utgjorde statligt stöd.¹⁵¹

Efter att ha antagit 1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område utförde kommissionen en allmän granskning av medlemsstaternas skattelagstiftningar med utgångspunkt i reglerna om statligt stöd.¹⁵² Inom ramen för denna granskning begärde kommissionen i februari 1999 upplysningar från Belgien om skattesystemet för samordningscentra.¹⁵³ I juli 2000 informerade kommissionen Belgien om att detta system syntes

¹⁴¹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416

¹⁴² Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 1

¹⁴³ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 6

¹⁴⁴ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 7

¹⁴⁵ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 8

¹⁴⁶ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 9

¹⁴⁷ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 10

¹⁴⁸ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 11

¹⁴⁹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 12

¹⁵⁰ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 13

¹⁵¹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 16

¹⁵² Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 18

¹⁵³ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 19

utgöra statsstöd.¹⁵⁴ Den 11 juli 2001 antog kommissionen fyra förslag till lämpliga åtgärder med stöd av 108.1 FEUF, bland annat i förhållande till systemet med samordningscentra. Kommissionen föreslog att Belgien skulle gå med på att göra ett visst antal förändringar i detta system, medan de centra som erhållit koncession innan dessa åtgärder godtogs skulle fortsätta att omfattas av det tidigare systemet fram till den 31 december 2005.¹⁵⁵ Eftersom detta inte godtogs av Belgien, inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande.¹⁵⁶ I beslutet av den 17 februari 2003 karaktäriserade kommissionen det belgiska systemet för samordningscentra som befintligt stöd.¹⁵⁷ I *Forum 187* var det alltså frågan om en ogiltighetstalan avseende detta kommissionens beslut.¹⁵⁸

Det hade gjorts gällande av en av sökandena i *Forum 187 [2006]* att den analysmetod som kommissionen hade använt för att bedöma huruvida det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet utgjorde statligt stöd hade varit alltför övergripande. Vidare hade denna sökande påstått att den inte heller uppfyllde de krav som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF. Särskilt hade det påpekats att det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet för samordningscentra inte gav någon som helst fördel till de centra som omfattades av systemet och att det dessutom inte hade någon selektiv karaktär. Vidare menade sökanden att detta system under alla förhållanden var berättigat med hänsyn till det belgiska skattesystemets natur och systematik.¹⁵⁹

EU-domstolen hänvisade till *Maribel bis/ter [1999]* och erinrade att "... kommissionen när det gäller stödprogram kan nöja sig med att granska det ifrågavarande programmets särdrag för att bedöma om detta innebär en *avsevärd* fördel för stödmottagarna i förhållande till deras konkurrenter och om det huvudsakligen gynnar företag som deltar i handeln mellan medlemsstaterna [min kursiv.]"¹⁶⁰. Vidare hänvisade EU-domstolen till *Grekland mot kommissionen [2004]* och uttalade sig att kommissionen inte heller var skyldig att undersöka varje enskilt fall där systemet tillämpades.¹⁶¹ Vidare påminde EU-domstolen om att den redan i *Banco Exterior de España [1994]* hade slagit fast att en åtgärd genom vilken en medlemsstat medger vissa företag skattebefrielse och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter de företag som omfattas av skattebefrielsen i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i utgör statligt stöd.¹⁶²

EU-domstolen konstaterade att kommissionen hade funnit att det schablonmässiga fastställandet av inkomster enligt kostnadsplusmetoden utgjorde en ekonomisk fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.¹⁶³ Enligt det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet fastställdes nämligen den skattepliktiga vinsten till ett schablonbelopp för driften från vilka personalkostnader och finansiella kostnader undantogs.¹⁶⁴ Dessutom skulle vinstmarginalen för ett samordningscentrum i princip fastställas utifrån den verksamhet som det faktiskt bedrev. Om samordningscentrumet självt fakturerade vissa tjänster som hade tillhandahållits till ett pris som motsvarade kostnadsbeloppet ökat med en vinstmarginal, kunde den procentsats som hade använts för denna

¹⁵⁴ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt. 20

¹⁵⁵ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 22

¹⁵⁶ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 23

¹⁵⁷ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 29

¹⁵⁸ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 1–2

¹⁵⁹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 79

¹⁶⁰ C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 82

¹⁶¹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 82

¹⁶² Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 87

¹⁶³ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 90

¹⁶⁴ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 91

marginal användas så länge den inte var onormal. När det inte fanns några objektiva kriterier för att fastställa den procentandel av vinsterna som skulle beaktas, skulle denna i princip fastställas till åtta procent.¹⁶⁵ Den skattepliktiga vinsten för samordningscentra fick dock inte vara lägre än de sammanlagda icke-avdragsgilla kostnaderna eller utgifterna för rörelsen och de "extraordinära eller frivilliga" förmåner som koncernmedlemmarna beviljat centrumet. Denna vinst beskattades med den normala bolagsskattesats som gällde i Belgien.¹⁶⁶

EU-domstolen slog fast att, för att undersöka huruvida sättet att fastställa den skattepliktiga vinsten enligt det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet gynnade de samordningscentra som omfattades av detta system, skulle detta system jämföras med det unionsrättsliga system för fastställande av den skattepliktiga vinsten som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens.¹⁶⁷ EU-domstolen konstaterade att kostnaderna för anställda och de finansiella kostnader som uppkom inom finansförvaltning och finansiering utgjorde beståndsdelar som på ett avgörande sätt bidrog till samordningscentras förvärvande av intäkter eftersom dessa tillhandahöll tjänster – vilka dessutom främst var av finansiell karaktär. Därför ansåg EU-domstolen att ett uteslutande av dessa utgifter och kostnader från de kostnader som användes för fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för dessa centrum inte ledde till tolkningar som legat nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens.¹⁶⁸ Av detta följde enligt EU-domstolen att det sätt för fastställande av den skattepliktiga vinsten som tillämpades på företag som omfattades av det belgiska systemet för samordningscentra kunde medföra en ekonomisk fördel för dessa.¹⁶⁹

Vidare fastslog EU-domstolen att denna bedömning kunde varken ifrågasättas med utgångspunkt från det faktumet att beskattningsunderlaget skulle ha kunnat bli för högt om finansiella kostnader togs med i beräkningen av det eller med utgångspunkt från storleken av den skattebörda som kunde drabba den koncern i vilken ett samordningscentrum ingick, och inte heller på grund av den omständigheten att ett samordningscentrum kunde beskattas utan att det hade redovisat någon vinst. Så var fallet enligt EU-domstolen eftersom sådan inverkan var en följd av tillämpningen av kostnadsplusmetoden.¹⁷⁰

Vidare uttalade sig EU-domstolen att den årliga skatt på 400 000 BEF/10 000 EUR per heltidsanställd som fick uppgå till högst 4 000 000 BEF/100 000 EUR per centrum inte heller kompenserade den positiva inverkan som kostnadsplusmetoden hade eftersom takbeloppet för årlig beskattning av samordningscentra motsvarade det lägsta antal anställda, det vill säga 10 stycken, som centra skulle ha under de två första verksamhetsåren.¹⁷¹ EU-domstolen ansåg att detsamma gällde i fråga om den åttaprocentsskattesats som tillämpades schablonmässigt på driftkostnaderna för att fastställa beräkningsunderlaget eftersom denna användes för ett beskattningsunderlag som redan var reducerat och eftersom vinstmarginalen i själva verket skiljde sig avsevärt från ett centrum till ett annat då den avgjordes av den verksamhet som bedrevs.¹⁷² Mot bakgrund av dessa omständigheter fann EU-domstolen att sättet att för fastställande av den skattepliktiga inkomsten för samordningscentra utgjorde en fördel för

¹⁶⁵ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 92

¹⁶⁶ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 93

¹⁶⁷ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 95

¹⁶⁸ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 96

¹⁶⁹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 97

¹⁷⁰ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 98

¹⁷¹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 99

¹⁷² Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 100

samordningscentra och de koncerner dessa tillhörde.¹⁷³ Vidare slog EU-domstolen fast att de befrielser från fastighetsskatt, skatt på kapitalanskaffning och skatt på inkomst av kapital som gällde för samordningscentra samt beviljandet av en fiktiv skatt på inkomst av kapital utgjorde ekonomiska fördelar.¹⁷⁴

Angående kriteriet avseende en fördels selektivitet hänvisade EU-domstolen till *Heiser [2005]*¹⁷⁵ och erinrade att det enligt artikel 107.1 FEUF ska fastställas ”... huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag eller viss produktion i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.”¹⁷⁶

Sedan uttalade sig EU-domstolen att befrielseerna från fastighetsskatt, skatt på kapitalanskaffning och skatt på inkomst av kapital utgjorde avsteg från det belgiska allmänna skattesystemet.¹⁷⁷ Följaktligen utgjorde dessa selektiva skatteåtgärder i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.¹⁷⁸ När det kom till selektiviteten av sättet att fastställa den skattepliktiga inkomsten för samordningscentra hade en av sökanden gjort gällande att det ifrågasättande systemet var tillämpligt på bolag för vilka det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet särskilt hade inrättats i syfte att undvika risken för dubbelbeskattning. EU-domstolen anmärkte dock att det samtidigt var ostridigt att detta system var tillämpligt bara på de internationella koncerner som hade dotterbolag i minst fyra olika länder, som hade ett kapital och reserver på minst 1 miljard BEF och som redovisade en årlig konsolideras omsättning på minst 10 miljarder BEF.¹⁷⁹ Alltså kom EU-domstolen fram till att det belgiska skattesystemet för samordningscentra även på denna punkt var selektivt.¹⁸⁰

Till slut konstaterade EU-domstolen att denna slutsats inte kunde ifrågasättas genom den inställning som redovisats av en sökande, nämligen att det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet inte utgjorde ett avsteg från det allmänna skattesystem som var tillämpligt på företag i Belgien, utan att det utgjorde ett annat slags system som dikterats av den skattemässiga logiken och behovet av att lösa problemet med dubbelbeskattning av de tjänster som tillhandahålls inom en internationell koncern.¹⁸¹ EU-domstolen erinrade att sökanden inte hade förklarat varför de olika selektiva skatteåtgärder som samordningscentra åtnjöt skulle ha varit berättigade med hänsyn till det i Belgien gällande skattesystemet. Inte heller hade denne visat hur målsättningen att åtgärda problemet med dubbelbeskattning av koncerninterna tjänster skulle ha kunnat motivera att fördelen hade begränsats till att gälla enbart samordningscentra som inrättats av koncerner av viss storlek, och inte heller varför detta mål skulle ha fordrat var och en av de olika fördelar som utgjorde det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet.¹⁸² Följaktligen menade EU-domstolen att det inte hade visats att detta system skulle ha varit berättigat med hänsyn till arten hos eller den allmänna systematiken i det belgiska skattesystem som det ingick i. Alltså var det selektivt.¹⁸³

¹⁷³ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 102

¹⁷⁴ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 103–118

¹⁷⁵ C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130

¹⁷⁶ C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 119

¹⁷⁷ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 120

¹⁷⁸ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 121

¹⁷⁹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 122

¹⁸⁰ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 123

¹⁸¹ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 124

¹⁸² Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 125

¹⁸³ Se C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 126

3.1.4.2.2 *British Aggregates* [2008]¹⁸⁴

British Aggregates [2008] rörde sig om en ogiltighetstalan med anledning av kommissionens beslut att förklara den brittiska miljöskatten på ballast (härefter kallad AGL) som en stödordning i strid mot artikel 107.1 FEUF. AGL togs ut till ett belopp om 1,60 GBP per ton kommersiellt utnyttjad ballast, det vill säga sten, grus eller sand samt alla material som tillfälligt eller naturligt utgjorde del därav.¹⁸⁵ Det var emellertid endast utvinningen av naturlig ballast som omfattades av AGL:s tillämpningsområde. Produktionen av sekundär eller återanvänd ballast var undantagen.¹⁸⁶

I *British Aggregates* [2008] upprepade EU-domstolen sin tidigare ståndpunkt enligt vilken, för att bedöma huruvida en åtgärd är selektiv eller inte, det ska undersökas om den inom referensramen utgör en fördel för vissa företag i jämförelse med andra företag som befinner sig i en jämförbar situation.¹⁸⁷ Vidare hänvisade EU-domstolen till målen *Adria-Wien Pipeline* [2001] och *Azorerna* [2006] och upprepade att begreppet statligt stöd inte avser sådana åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således *a priori* är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller strukturen på det system som den aktuella skatteåtgärden utgör en del av.¹⁸⁸

Även frågan om skärningspunkten mellan medlemsstaternas behörighet inom ramen för miljöpolitiken å ena sidan och EU:s statsstödsreglering å andra sidan behandlades i målet *British Aggregates* [2008]. EU-domstolen medgav att miljöpolitiken i och för sig är ett område där medlemsstaterna är behöriga när harmonisering saknas. Detta innebär bland annat att medlemsstaterna är inom sin behörighet fria att avväga olika miljöintressen och fastställa sina prioriteter i fråga om miljöskydd.¹⁸⁹

EU-domstolen påminde dock om att detta inte innebär att medlemsstaterna inte skulle vara skyldiga att beakta statsstödsregleringen när det bestäms vilka varor eller tjänster som ska beläggas med miljöskatt. EU-domstolen hänvisade till generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande och uttalade sig att konsekvensen av det motsatta synsättet skulle ha varit att den statsstödsrättsliga selektivitetsbedömningen enbart hade grundats på det miljömål som eftersträvats med miljöskatten. Resultatet av detta hade varit att det inte skulle ha funnits någon möjlighet att anse att den omständigheten att företag som befann sig i en jämförbar situation med avseende på det eftersträvalda syftet inte omfattades av skatten utgjorde en selektiv förmån, oavsett den ifrågavarande miljöskattens effekter. Följaktligen skulle detta ha stridit mot effektprincipen i och med att i artikel 107.1 FEUF inte görs någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras i förhållande till deras verkningar.¹⁹⁰

EU-domstolen ansåg att olikbehandlingen av företag som utvann naturlig ballast å ena sidan och företag som producerade sekundär eller återanvänd ballast å andra sidan inte var befogad med hänsyn till att syftet med AGL var miljöskydd då båda dessa verksamheter var skadliga för miljön. Att AGL inte gällde för båda verksamheterna vilka dock medförde en jämförbar miljöpåverkan ledde således till att den undantagna verksamheten, alltså produktionen av sekundär eller

¹⁸⁴ C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757

¹⁸⁵ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 6 och 9

¹⁸⁶ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 10

¹⁸⁷ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 82

¹⁸⁸ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 83

¹⁸⁹ Jfr C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 90

¹⁹⁰ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 86–92 och GA Mengozzi i C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:419 punkt 98

återanvänd ballast, åtnjöt en selektiv fördel enligt artikel 107.1 FEUF. Med hänvisning till att inkonsekvenserna i AGL:s tillämpningsområde var grundade i vart fall delvis i syften som inte alls rörde miljöskydd, såsom önskan att bevara internationell konkurrenskraft för vissa sektorer, kunde olikbehandlingen av verksamheterna enligt EU-domstolen inte heller anses vara motiverad av arten eller konstruktionen av det brittiska system för miljöskatter i vilket AGL ingick.¹⁹¹

3.1.4.2.3 Nederländska NO_x [2011]¹⁹²

Målet *Nederländska NO_x [2011]* hade sitt ursprung i Nederländernas anmälan till kommissionen avseende ett system med så kallad "dynamic cap" för utsläppsrätter för kväveoxider (NO_x) enligt artikel 108.3 FEUF. Detta system, som omfattade endast industrianläggningar med en installerad kapacitet vars termiska effekt översteg 20 MWh, innebar att det för varje sådan industrianläggning hade fastställts en relativ norm för utsläpp av NO_x som skulle iakttas. Den föreskrivna utsläppsbestämmelsen kunde sedan efterlevas genom att vidta åtgärder för att minska utsläppen av NO_x i den egna anläggningen, genom att köpa utsläppsrätter av andra företag eller genom att kombinera de två alternativen. Anläggningar vars utsläpp understeg den för anläggningen föreskrivna tillåtna nivån kunde bjuda utsläppsunderskottet, i form av NO_x-krediter, på marknaden för handel med utsläppsrätter. Inom ramen för det nederländska systemet med "dynamic cap" fanns det ingen skyldighet för företag att först förvärva den nödvändiga kvoten. Dessa skulle i stället endast iakttas sin utsläppsnorm, vilken stod i relation och anpassades till företagets energikonsumtion. De företag på vilka systemet med "dynamic cap" tillämpades omfattade cirka 250 stora industrianläggningar som ägdes av företag som var verksamma inom handeln mellan medlemsstaterna. De företag som inte omfattades av systemet med "dynamic cap" hade inte samma möjlighet att tjäna på det ekonomiska värdet av en utsläppsminskning genom att omvandla minskningen till överlåtbara utsläppsrätter eller att undvika risken att behöva betala böter ifall de skulle överskrida den tillåtna nivån genom att köpa NO_x-krediter av andra företag som omfattas av systemet med "dynamic cap".¹⁹³

EU-domstolen förklarade, i likhet med sin argumentation i målet *Adria-Wien Pipeline [2001]*, att en statlig åtgärd utgör stöd endast om den kan gynna vissa företag eller viss produktion i jämförelse med andra företag som befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till den målsättning som ska uppfyllas med den.¹⁹⁴ Vidare angav EU-domstolen att det följer av en fast rättspraxis och uttalade sig att samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF ska vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. Följaktligen utgör en ekonomisk fördel som ges av en medlemsstat stöd endast om den kan gynna vissa företag eller viss produktion.¹⁹⁵ EU-domstolen slog fast att, för att bevisa att det nederländska systemet med "dynamic cap" tillämpades selektivt på vissa företag eller viss produktion, var det upp till kommissionen att visa att detta system medförde särbehandlingar bland företag som i faktiskt och rättsligt hänseende, och med hänsyn till den målsättning som skulle uppfyllas genom systemet med "dynamic cap", befann sig i en jämförbar situation.¹⁹⁶

EU-domstolen erinrade om att de företag på vilka systemet med "dynamic cap" tillämpades tillhörde en särskild grupp av företag som drev stora industrianläggningar och som var verksamma inom handeln mellan medlemsstaterna och som åtnjöt en fördel som inte var

¹⁹¹ Se C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757 punkt 88

¹⁹² C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551

¹⁹³ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 6

¹⁹⁴ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 52

¹⁹⁵ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 61

¹⁹⁶ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 62

tillgänglig för andra företag. Denna fördel bestod dels av möjligheten att tjäna på det ekonomiska värdet av en utsläppsminskning genom att omvandla minskningen till överlåtbara utsläppsrätter, dels av möjligheten att kunna undvika risken att behöva betala böter ifall företaget skulle överskrida den tillåtna utsläppsnivån genom att köpa NO_x-krediter av andra företag som omfattades av systemet med "dynamic cap". Under dessa omständigheter ansåg EU-domstolen att detta i princip var tillräckligt för att fastställa att Nederländerna hade infört bestämmelser som medförde att företag behandlades olika i fråga om skatter och avgifter.¹⁹⁷ Vidare påpekade EU-domstolen att alla företag i Nederländerna vars verksamhet medförde utsläpp av NO_x skulle iakttas skyldigheter att begränsa eller minska dessa utsläpp oavsett om företaget omfattades av systemet med "dynamic cap" eller inte. I och med att det dock endast var företag på vilka systemet med "dynamic cap" tillämpades som åtnjöt de ovan beskrivna möjligheterna, åtnjöt de företag som omfattades av systemet med "dynamic cap" en fördel som andra företag som befann sig i en jämförbar situation inte kunde ta del av.¹⁹⁸

Med hänvisning till målet *Nederländerna mot kommissionen [2004]*¹⁹⁹ uttalade sig EU-domstolen att begreppet stöd dock inte omfattade åtgärder som medförde att företag behandlas olika i fråga om avgifter när denna skillnad följde av det aktuella avgiftssystemets art och funktion.²⁰⁰ Frågan som då återstod således var att avgöra huruvida olikbehandlingen av företag som befann sig i en jämförbar situation kunde motiveras av det aktuella systemets art och funktion. EU-domstolen uttalade sig att höga utsläpp av NO_x från de företag som omfattades av systemet med "dynamic cap" och den särskilda norm för minskade utsläpp som gällde för dessa typ av företag inte utgjorde tillräckliga skäl för att undslippa klassificeringen som selektiv åtgärd. I enlighet med vad generaladvokaten Mengozzi i sitt förslag till avgörande hade uttalat sig ansåg EU-domstolen att "... en sådan åtskillnad som [grundades] på ett kvantitativt kriterium, nämligen kriteriet om installerad kapacitet vars termiska effekt [översteg] 20 MWh, inte [ansågs] vara en oskiljaktig del av ett system som [syftade] till att minska föroreningar av industriellt ursprung, vilket annars skulle ha medfört att denna åtskillnad [hade varit] motiverad redan på grund av ekologiska överväganden"²⁰¹. Eftersom det särskiljningskriterium som tillämpades i systemet med "dynamic cap" under dessa omständigheter inte kunde motiveras, varken av karaktären eller av den allmänna systematiken i detsamma, var det att betrakta som en stödordning enligt artikel 107.1 FEUF.²⁰² Därutöver påminde EU-domstolen om att det ankommer på medlemsstaten ifråga att visa att olikbehandlingen verkligen motiveras av det aktuella systemets art och funktion.²⁰³

3.1.4.2.4 *Paint Graphos [2011]*²⁰⁴

Paint Graphos [2011] gällde frågan huruvida ett undantag som italiensk nationell lag föreskrev från skatteplikt för kooperativa föreningar på grund av deras särskilda ändamål – sociala funktion och ömsesidiga karaktär – utgjorde en stödordning enligt artikel 107.1 FEUF eller inte.²⁰⁵

Vid beräkning av inkomstskatt för juridiska personer bestämdes beskattningsunderlaget för de i *Paint Graphos [2011]* berörda produktions- och arbetskooperativen på samma sätt som för andra

¹⁹⁷ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 63

¹⁹⁸ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 64

¹⁹⁹ C-159/01 *Nederländerna mot kommissionen*, EU:C:2004:246

²⁰⁰ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 62

²⁰¹ C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 76

²⁰² Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 78

²⁰³ Se C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551 punkt 77

²⁰⁴ C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550

²⁰⁵ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 38

typer av kooperativ, det vill säga på grundval av nettovinsten från företagets verksamhet vid beskattningsårets slut. Följaktligen ansåg EU-domstolen att inkomstskatten för juridiska personer fick anses utgöra det regelverk som skulle användas som utgångspunkt vid bedömningen av huruvida den aktuella åtgärden var selektiv eller inte.²⁰⁶ Vidare slog EU-domstolen fast att den i målet aktuella regeln utgjorde ett undantag från den regel som i allmänhet tillämpades på juridiska personer. Detta hade som följd att de berörda produktions- och arbetskooperativens inkomst undantogs från skatteplikt för inkomstskatt för juridiska personer, vilket innebar att dessa kooperativ åtnjöt en skattelättnad som vinstdrivande bolag inte hade rätt till.²⁰⁷

EU-domstolen kom dock till slutsatsen att kooperativ i faktiskt och rättsligt hänseende inte befann sig i en jämförbar situation med vinstdrivande bolag med hänsyn till det mål som eftersträvades med bestämmelserna om inkomstskatt för juridiska personer, det vill säga beskattning av bolagsvinster.²⁰⁸ Alltså var inte heller den skattelättnad som kooperativ åtnjöt selektiv i enlighet med artikel 107.1 FEUF.

EU-domstolen uttalade sig att kooperativa föreningar har ett särskilt funktionssätt som tydligt skiljer dem från andra ekonomiska aktörer. I detta sammanhang hänvisade EU-domstolen till den s.k. SCE-förordningen²⁰⁹ och kommissionens meddelande om främjande av kooperativa föreningar i Europa²¹⁰. Bland annat menade EU-domstolen att dessa särdrag tog sig i huvudsak uttryck i principen om individens företräde, vilken konkretiseras exempelvis i SCE-förordningens bestämmelser om medlems intagande, utträde och uteslutande. Dessutom observerade EU-domstolen att det i preambeln till SCE-förordningen anges att ett kooperativs nettotillgångar och reserver bör vid avveckling fördelas till ett annat kooperativt organ som har liknande inriktning av allmänintresse. Vad beträffar förvaltningen av kooperativa föreningar gäller att de inte drivs med beaktande av externa investerarens intressen.

Dessutom förmärkte EU-domstolen att kontrollen över kooperativ bör fördelas lika mellan dess medlemmar för att avspegla regeln ”en person, en röst”. Kooperativets reserver och tillgångar är samägda, får inte utdelas och ska användas i medlemmarnas gemensamma intresse. Syftet med kooperativa föreningar är således ömsesidigt främjande av medlemmarnas intressen så att var och en av dem drar nytta av den kooperativa föreningens verksamhet i förhållande till sina insatser i och transaktioner med den. För övrigt är kooperativa föreningar inte börsnoterade och följaktligen inte överlåtbara. På grund av detta har de ingen eller begränsad tillgång till aktiemarknaderna, och deras utveckling är därför beroende av eget kapital eller kreditfinansiering. Dessutom är räntan på lånat kapital och insatskapital begränsad, vilket gör det mindre fördelaktigt att investera i en kooperativ förening. Av detta följde enligt EU-domstolen att vinstmarginalen för kooperativ är betydligt längre än den för kapitalassociationer som bättre kan anpassa sig till marknadens krav.²¹¹

²⁰⁶ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 50

²⁰⁷ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 51

²⁰⁸ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 54

²⁰⁹ Rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)

²¹⁰ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén om främjande av kooperativa föreningar i Europa, KOM(2004) 18 slutlig

²¹¹ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 60

Följaktligen menade EU-domstolen att sådana produktions- och arbetskooperativ som de som var aktuella i *Paint Graphos [2011]*, med hänsyn till kooperativens särdrag, i princip inte kunde anses befinna sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende var jämförbar med den situation som kommersiella bolag befann sig i. Detta var enligt EU-domstolen under förutsättning att dessa skulle agera i sina medlemmars ekonomiska intresse och inte skulle ha ett rent kommersiellt förhållande med dessa utan ett personligt och enskilt sådant, och att medlemmarna skulle vara aktivt delaktiga i verksamheten och ha rätt till en rättvis fördelning av vinsten.²¹² EU-domstolen underströk att produktions- och arbetskooperativ med andra egenskaper än de ovan beskrivna inte kunde anses ha ömsesidig samverkan som ändamål,²¹³ vilket alltså var det avgörande kännetecknet som enligt EU-domstolen gjorde att de i *Paint Graphos [2011]* aktuella kooperativen ansågs befinna sig i en annorlunda situation i faktiskt och rättsligt hänseende än andra juridiska personer.²¹⁴

3.2 Gibraltar-metoden

I *Gibraltar [2011]*²¹⁵ hade Förenade kungariket underrättat kommissionen om planen att genomföra en bolagsskattereform i Gibraltar. Den planerade bolagsskattereformen omfattade dels ett allmänt bolagsskattesystem som skulle ha varit tillämpligt på alla bolag etablerade i Gibraltar, dels en tilläggsskatt som enbart skulle ha gällt för bolag som tillhandahåller finansiella tjänster och för företag inom försörjningssektorn^{216,217}

Det allmänna bolagsskattesystem som skulle ha införts genom reformen hade bestått av en allmän löneavgift, en skatt på innehavet av affärslokaler (härefter kallad BPOT) och en årlig registreringsavgift. Den allmänna löneavgiften skulle ha inneburit att alla bolag etablerade i Gibraltar hade blivit skyldiga att betala en allmän löneavgift på 3 000 GBP per anställd och år. Alla arbetsgivare i Gibraltar skulle ha varit skyldiga att erlägga löneavgifter för samtliga anställda i Gibraltar. BPOT skulle ha inneburit att alla bolag som innehar lokaler i Gibraltar i sin affärsverksamhet hade kommit att omfattas av en skatt på innehavet av dessa lokaler med en skattesats som hade motsvarat en procentsats av deras skattskyldighet för den lokala fastighetsskatten i Gibraltar. Den årliga registreringsavgiften skulle ha inneburit att alla bolag i Gibraltar hade omfattats av en årlig registreringsavgift på 150 GBP för bolag som inte genererar intäkter och på 300 GBP för bolag som genererar intäkter. Skattskyldigheten för löneavgifter och BPOT skulle ha begränsats till högst 15 procent av vinsten. Alltså skulle bolagen endast ha behövt betala löneavgifter och BPOT om de redovisade vinst och förutsatt att dessa skatter inte hade överstigit 15 procent av vinsten.²¹⁸

Tilläggsskatten skulle ha inneburit bolag inom sektorn för finansiella tjänster, utöver löneavgifterna och BPOT, även hade påförts en tilläggsskatt med en skattesats mellan 4–6 procent som hade tagits ut på vinsten av sådan verksamhet. Bolag inom försörjningssektorn skulle däremot ha påförts en tilläggsskatt på 35 procent som hade tagits ut på vinsten av sådan

²¹² Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 61

²¹³ Se C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 62

²¹⁴ Jfr C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 61

²¹⁵ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732

²¹⁶ Försörjningssektorn innefattar bolag verksamma inom sektorerna telekommunikation, elektricitet och vatten, se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 11

²¹⁷ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 8 och 11

²¹⁸ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 12

verksamhet. Företag inom försörjningssektorn skulle ha kunnat dra av löneavgifterna och BPOT från tilläggsskatten.²¹⁹

Kommissionen beslutade att inleda ett formellt granskningsförfarande avseende den föreslagna bolagsskattereformen.²²⁰ Den ansåg att vissa aspekter av den i *Gibraltar [2011]* aktuella skattereformen innebar selektivitet såväl på det regionala som på det materiella planet.²²¹ Avseende den materiella selektiviteten anmärkte kommissionen det följande:

- För det första innebar villkoret, att ett bolag skulle ha redovisat vinst innan skatt- och avgiftsskyldighet hade inträtt, att de bolag som inte redovisar någon vinst hade gynnats.
- För det andra innebar den begränsning på 15 procent av vinsten som skulle ha tillämpats beträffande skyldigheten att erlagga löneavgift och BPOT att de bolag som för det beträffande beskattningsåret hade uppvisat svag lönsamhet i förhållande till antalet anställda och nyttjandet av affärslokaler hade gynnats.
- För det tredje skulle införandet av den allmänna löneavgiften och BPOT också ha varit selektivt på grund av att dessa två pålagor till sin natur skulle ha gynnat offshorebolag. Det vill säga bolag som inte har någon fysisk närvaro i Gibraltar, och som därför inte heller är skyldiga att betala bolagsskatt där.

Följaktligen fann kommissionen att den föreslagna bolagsskattereformen utgjorde en stödordning som var oförenlig med den inre marknaden.²²²

Tribunalen ogiltigförklarade dock kommissionens beslut.²²³ Tribunalen förklarade att kvalificeringen av en skatteåtgärd som selektiv förutsätter att skattesystemets "normala" ordning först identifieras. Således skulle kommissionen, när den hade bedömt huruvida den i *Gibraltar [2011]* aktuella skattereformen var selektiv eller inte, enligt tribunalen först ha fastställt mot bakgrund av vilken "normala" skatteordning som denna selektivbedömning skulle komma att göras.²²⁴ Tribunalen menade att kommissionen, genom att utelämna de två första stegen i trestegstestet, hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning. Enligt tribunalens mening hade kommissionen nämligen satt sig i medlemsstatens ställe vad avsåg att bestämma den "normala" ordningen i dess skattesystem. Detta var eftersom den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet.²²⁵

Tribunalens dom överklagades till EU-domstolen som i enlighet med dess tidigare rättspraxis erinrade att fördelar som följer av en allmän statlig åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga näringsidkare inte utgör statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF.²²⁶ Med hänvisning till *Azorerna [2006]*²²⁷ slog EU-domstolen återigen fast att det således skulle fastställas huruvida den i *Gibraltar [2011]* aktuella skattereformen var av selektiv karaktär, där *selektiviteten* var avgörande för vad som skulle anses utgöra statligt stöd.²²⁸ Vidare observerade EU-domstolen att det enligt fast rättspraxis vid bedömningen av selektivitetskriteriet ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag eller viss

²¹⁹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 12

²²⁰ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 13

²²¹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 20

²²² Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 21

²²³ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 26

²²⁴ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 36 och 40

²²⁵ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 37 och 40

²²⁶ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 73

²²⁷ C-88/03 *Azorerna*, EU:C:2006:511

²²⁸ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 74

produktion i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.²²⁹

Vad avsåg att löneavgift och BPOT endast skulle ha påförts i det fallet att den skattskyldige hade redovisat vinst och att påförandet beträffade dessa beskattningsunderlag i så fall begränsats till 15 procent av vinsten, fann EU-domstolen att dessa inte utgjorde stöd. Detta var eftersom det var fråga om allmänna åtgärder som, om de hade införts, skulle ha varit tillämpliga på samtliga näringsidkare utan åtskillnad. Alltså var inte selektivitetskriteriet uppfyllt.²³⁰

3.2.1 Att fastställa selektivitet när den aktuella skatteåtgärden består av ett "generellt" skattesystem

När det däremot gällde fördelarna för offshorebolag kom EU-domstolen till en annan slutsats. EU-domstolen invände nämligen att tribunalens slutsats att kommissionen, i och med att den hade underlåtit att iaktta bedömningsramen avseende fastställandet av huruvida skatteåtgärden är selektiv, inte hade förmått visa att offshorebolag åtnjöt selektiva fördelar byggde på en felaktig rättstillämpning.²³¹

För det första erinrade EU-domstolen att det följer av fast rättspraxis att det i artikel 107.1 FEUF inte sker någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena. Tvärtom definieras dessa i förhållande till verkningarna och därmed oberoende av vilken teknik som använts. Alltså gäller effektprincipen.²³² EU-domstolen påtalade att tribunalens synsätt grundades uteslutande på den lagstiftningsteknik som använts i den i *Gibraltar [2011]* aktuella skattereformen. Genom att välja detta synsätt hade tribunalen dock inte givit utrymme för någon prövning av dess verkningar. Därmed hade den även åsidosatt den statsstödsrättsliga effektprincipen. Vidare innebar detta förfaringssätt att möjligheten att det förhållandet att offshorebolag inte skulle ha varit skattskyldiga skulle kunna utgöra en "selektiv fördel" uteslöts redan från början.²³³

För det andra menade EU-domstolen att tribunalen med sitt synsätt även hade bortsett från EU-domstolens fasta rättspraxis enligt vilken förekomsten av en selektiv fördel till ett företag medför att de kostnader som normalt belastar dess budget minskar.²³⁴ EU-domstolen medgav att den i *Azorererna [2006]* visserligen hade angivit att definitionen av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal".²³⁵ I motsats till tribunalens resonemang uttalade sig EU-domstolen att "... denna rättspraxis [dock inte innebär] att ett skattesystem kunde anses "selektivt" endast om det utformades så, att de företag som eventuellt åtnjuter en selektiv fördel generellt betalade lika hög skatt som övriga företag men omfattas av undantagsbestämmelser, så att den selektiva fördelen kan anses bestå i skillnaden mellan den normala skatten och den skatt som erläggs av de förstnämnda företagen."²³⁶

EU-domstolen betonade att om selektivitetskriteriet tillmättes en sådan innebörd, skulle det i praktiken betyda att ett skattesystem måste vara utformat enligt viss lagstiftningsteknik för att

²²⁹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 75

²³⁰ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 77–84

²³¹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 85–86

²³² Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 87

²³³ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 88

²³⁴ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 89

²³⁵ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 90

²³⁶ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 91

kunna kvalificeras som selektivt. Förutom att strida mot effektprincipen skulle detta få som följd att nationella skattebestämmelser direkt skulle undgå kontrollen avseende statliga stöd redan av det skälet att de omfattas av en annan lagstiftningsteknik, trots att de rättsligt eller faktiskt leder till samma verkningar.²³⁷ Vidare uttalade sig EU-domstolen att "[d]essa överväganden gör sig framförallt gällande i fråga om ett skattesystem det [i *Gibraltar [2011]*] aktuella, vilket i stället för att innehålla allmänna regler för samtliga företag samt avvikelser för vissa företag, uppnår samma resultat genom att skattereglerna anpassas och kombineras så att själva tillämpningen av dem medför olika skattebördor för olika företag."²³⁸

För det tredje menade EU-domstolen att tribunalen hade gjort fel när den hade slagit fast att kommissionen inte hade visat att det förelåg en selektiv fördel för offshorebolag, då den inte hade angett vilken referensram som skulle tillämpas vid bestämningen av om det föreligger en selektiv fördel.²³⁹ Enligt EU-domstolen framgick det nämligen av kommissionens beslut att den hade undersökt huruvida det förelåg selektiva fördelar för offshorebolag enligt den aktuella skatteordningen, vilka formellt skulle ha tillämpats på samtliga företag. Alltså utgjorde den allmänna bolagsbeskattningen i Gibraltar den referensram som skulle tillämpas i *Gibraltar [2011]*, och i förhållande till vilken offshorebolagen faktiskt gynnades.²⁴⁰

Slutligen anmärkte EU-domstolen att det i avsaknad av unionslagstiftning på den direkta beskattningens område förvisso är medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag, och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna.²⁴¹ Tribunalen hade dock enligt EU-domstolen underlåtit att göra en *helhetsbedömning* av den i *Gibraltar [2011]* aktuella ordningen. Vidare hade tribunalen underlåtit att beakta de omständigheter som kommissionen lagt till grund för sin bedömning.²⁴²

EU-domstolen menade att den i *Gibraltar [2011]* aktuella skatteordningen kännetecknades av två faktorer. För det första hade den kombinationen av löneavgiften och BPOT som de enda beskattningsunderlagen. Vidare hade dessa förenats med ett krav på redovisad vinst. Denna fick beskattas med högst 15 procent. För det andra fanns det inte något generellt tillämpligt beskattningsunderlag som hade omfattat samtliga bolag som avsågs med den i *Gibraltar [2011]* aktuella skatteordningen; det allmänna bolagsskattesystemet i Gibraltar.²⁴³ Mot bakgrund av dessa kännetecken stod det enligt EU-domstolen klart att den aktuella ordningen i praktiken gav upphov till diskriminering mellan bolag som befann sig i en jämförbar situation med avseende på det eftersträfvade syftet med den i *Gibraltar [2011]* aktuella skattereform, vilket alltså var att införa ett generellt bolagsskattesystem i Gibraltar. Den valda kombinationen av beskattningsunderlag medförde att det inte skulle ha skett någon beskattning alls av offshorebolag eftersom dessa varken har några anställda eller nyttjar några affärslokaler.²⁴⁴

Vidare underströk EU-domstolen att "... en skillnad i beskattning som följer av tillämpningen av en "generell" skatteordning inte i sig [är] tillräcklig för att styrka att en beskattning är selektiv i den mening som avses i artikel [107.1 FEUF]."²⁴⁵ "De kriterier som bildar beskattningsunderlag i

²³⁷ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 92

²³⁸ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 93

²³⁹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 94

²⁴⁰ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 95

²⁴¹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 97

²⁴² Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 98

²⁴³ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 100

²⁴⁴ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 101–102

²⁴⁵ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 103

ett skattesystem måste alltså, för att anses ge selektiva fördelar, även vara *ägnade att känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för de som en privilegierad kategori*, vilket således medger att en sådan ordning kan anses gynna ”vissa” företag eller ”viss” produktion i den mening som avses i artikel [107.1 FEUF]. [min kursiv.]”²⁴⁶

Enligt EU-domstolen bestod selektiviteten således av att det förhållandet att offshorebolagen gynnades inte var en slumpartad följd av den aktuella beskattningsordningen. Tvärtom var det en oundviklig konsekvens av att beskattningsunderlagen utformats just på ett sådant sätt att dessa bolag inte skulle ha haft något beskattningsunderlag.²⁴⁷ ”Mot bakgrund av att offshorebolag, vilka när det gäller beskattningsunderlag som tillämpas i förslaget till skattereform utgör en grupp av bolag, *undgår beskattning just på grund av de kännetecken som är unika och specifika för denna grupp*, ska det anses att dessa bolag åtnjuter selektiva fördelar. [min kursiv.]”²⁴⁸

3.3 World Duty Free Group [2016]²⁴⁹

Målet *World Duty Free Group [2016]* rörde sig om en spansk ordning enligt vilken spanska företag som förvärvade andelar på minst fem procent i företag med skattemässig hemvist utanför Spanien medgavs, under vissa villkor, avdrag från skatteunderlaget för bolagsskatt i form av avskrivning av det mervärde som hade uppkommit vid förvärvet. Däremot saknade spanska företag som gjorde motsvarande andelsförvärv i andra företag med skattemässig hemvist i Spanien en sådan möjlighet.

Efter skriftliga frågor av ledamöterna i parlamentet och ett klagomål av en privat aktör hade kommissionen inlett ett formellt granskningsförfarande avseende denna spanska ordning.²⁵⁰ Kommissionen kom fram till att den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen utgjorde olagligt statsstöd. Som grund för sina beslut angav kommissionen att denna utgjorde en avvikelse från en referensram då den beskrev en annan behandling i skattehänseende vid förvärv av andelar i företag etablerade i utlandet respektive i företag etablerade i Spanien av företag som var skattskyldiga i Spanien, fastän de förvärvande bolagen i båda fallen enligt kommissionen befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med referensramen, det vill säga det spanska allmänna bolagsskattesystemet.²⁵¹ Kommissionen godtog inte heller den av Spanien åberopade motiveringen att denna skillnad i behandlingen följde av arten av eller strukturen på detta system.²⁵²

Det väcktes en talan om en delvis ogiltigförklaring mot respektive kommissionens beslut.²⁵³ Tribunalen biföll vardera talan med i huvudsak identiska domskäl på den grunden att kommissionen hade gjort en felaktig tillämpning av artikel 107.1 FEUF vad gällde selektivitetskriteriet.²⁵⁴ Kommissionen överklagade tribunalens domar och gjorde gällande att tribunalen hade gjort en felaktig rättstillämpning vid tolkningen av selektivitetskriteriet.²⁵⁵ Mera specifikt ansåg kommissionen att tribunalen hade gjort fel när den slog fast att kommissionen i

²⁴⁶ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 104

²⁴⁷ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 105–106

²⁴⁸ C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 107

²⁴⁹ C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981

²⁵⁰ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 4–5

²⁵¹ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 22

²⁵² Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 94

²⁵³ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 11 och 13

²⁵⁴ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 15

²⁵⁵ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 16 och 20

syfte att visa att en åtgärd är selektiv måste identifiera en grupp av företag som har gemensamma egenskaper.²⁵⁶

Angående bedömningen av kriteriet avseende fördelens selektivitet uttalade sig EU-domstolen först att det följde av dess fasta rättspraxis att "... det vid denna bedömning ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande."²⁵⁷ Vidare fastställde EU-domstolen att i det fallet att en åtgärd är avsedd som en generell stödordning och inte som ett individuellt stöd, så ankommer det dessutom på kommissionen att utreda om denna åtgärd, trots att den ger en generell räckvidd, endast gynnar vissa företag eller vissa branscher.²⁵⁸

Sedan hänvisade EU-domstolen i *World Duty Free Group [2016]* till det så kallade trestegstestet som den har etablerat i sin rättspraxis. Därvid uttalade sig EU-domstolen att, för att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som selektiv i enlighet med artikel 107.1 FEUF, ska kommissionen först slå fast vilket allmänt eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, det vill säga vilket system som ska utgöra den så kallade referensramen. Därefter ska kommissionen enligt EU-domstolen visa att den aktuella skatteåtgärden avviker från denna referensram i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem.²⁵⁹

EU-domstolen underströk dock att "begreppet statligt stöd [dock inte] avser sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandlingen är motiverad, eftersom den följer arten av eller strukturen på *det system som åtgärderna utgör en del av.* [min kursiv.]"²⁶⁰ Enligt EU-domstolen var den korrekta parametern för att fastställa om den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen var selektiv således att undersöka huruvida den innebar att det gjordes skillnad mellan aktörer som med hänsyn till det berörda generella skattesystemets målsättning i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation. Vidare skulle det även fastställas att den eventuella olikbehandlingen inte kunde motiveras av systemets beskaffenhet och systematik.²⁶¹

EU-domstolen konstaterade att den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen innebar en skattefördel bestående i avdrag från skatteunderlaget för bolagsskatt i form av avskrivning av det mervärde som uppstod när företag med skattemässig hemvist i Spanien förvärvade andelar på minst fem procent i företag med skattemässig hemvist utanför Spanien. I och med att denna åtgärd var allmän i den meningen att den kunde gynna samtliga företag som genomförde sådana transaktioner, slog EU-domstolen fast att det var frågan om en stödordning. Således ankom det på kommissionen att utreda om denna åtgärd, trots att den gav en fördel med

²⁵⁶ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 21

²⁵⁷ C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 54

²⁵⁸ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 55

²⁵⁹ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 57

²⁶⁰ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 58

²⁶¹ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 60

allmän räckvidd, enbart gynnade vissa företag eller vissa branscher.²⁶² EU-domstolen fastställde således att kommissionen hade gjort en riktig bedömning när den vid prövningen av den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen hade utgått från den ovan beskrivna skillnad i behandling mellan spanska företag som denna ordning medförde.²⁶³

I det sammanhanget kastade EU-domstolen även ljus över betydelsen av sitt resonemang i målet *Gibraltar [2011]* vis-à-vis trestegstest. Med hänvisning till att den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen inte riktade sig mot någon viss företags- eller produktionskategori, att den var tillämplig oavsett företagets verksamhetsriktning och att den i princip och potentiellt var tillgänglig för alla företag som önskade förvärva andelar på minst fem procent i utländska bolag och inneha dessa andelar oavbrutet under minst ett år, hade tribunalen funnit att den i *World Duty Free Group [2016]* aktuella skatteordningen inte skulle anses som en selektiv åtgärd, utan som en generell åtgärd.²⁶⁴

Efter att ha konstaterat att tribunalens rättstillämpning hade varit felaktig i detta avseende redogjorde EU-domstolen för ytterligare påståenden som tribunalen hade gjort angående skatteåtgärder som i princip är tillämpliga på alla företag.²⁶⁵ Tribunalen hade nämligen hävdat "... att det med avseende på en åtgärd som a priori är tillgänglig för alla företag måste *alltid* identifieras en särskild kategori företag vilka är *de enda som gynnas av den aktuella åtgärden* och som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika, gemensamma och unika för dem [min kursiv.]"²⁶⁶. EU-domstolen bestred dock bestämt att ett sådant ytterligare krav på att identifiera en särskild grupp av företag, som alltså skulle tillkomma utöver det trestegstest som fastställts i dess fasta praxis, kunde härledas ur praxisen – och i synnerhet inte ur domen i målet *Gibraltar [2011]*.²⁶⁷

Därefter förklarade EU-domstolen att den skatteåtgärd som var aktuell i *Gibraltar [2011]*, till skillnad från den som var aktuell i *World Duty Free Group [2016]*, inte bestod av en skattefördel som utgjorde ett undantag av ett generellt skattesystem, utan av tillämpning av ett "generellt" skattesystem på grundval av vissa kriterier, vilka även de var av generell natur.²⁶⁸ Vidare förklarade EU-domstolen att den i *Gibraltar [2011]* funnit att ett skatteordnings "generella" natur inte utgör hinder för att fastställa att den är selektiv.²⁶⁹ Detta beror på att selektivitetskriteriet har ett vidare tillämpningsområde än enbart fördelaktiga undantag från ett generellt skattesystem och inbegriper således även åtgärder vilka genom sina verkningar gynnar vissa företag, i *Gibraltar [2011]*:s fall offshoreföretag, på grund av kännetecknen som är unika och specifika för dessa företag. Under dessa omständigheter innebar nämligen den i *Gibraltar [2011]* aktuella skatteåtgärden att det förekom en faktisk diskriminering mellan företag som befann sig i en jämförbar situation med avseende på det eftersträvade syftet med den, vilket alltså i *Gibraltar [2011]* var att införa en generell beskattning av samtliga inhemska bolag.²⁷⁰

Vidare uttalade sig EU-domstolen att det förvisso framgår av *Gibraltar [2011]*, att en skatteåtgärd kan anses vara selektiv även om den inte utgör ett undantag från det allmänna systemet, utan en

²⁶² Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 62

²⁶³ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 68

²⁶⁴ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 69

²⁶⁵ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 69–70

²⁶⁶ C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 70

²⁶⁷ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 71 och 78

²⁶⁸ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 74

²⁶⁹ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 74 och 76

²⁷⁰ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 74

integrerad del i detta system.²⁷¹ Samtidigt underströk dock EU-domstolen i *World Duty Free Group [2016]*, att domen i *Gibraltar [2011]* icke desto mindre ingår i dess fasta praxis "... som ger vid handen att för att fastställa att en åtgärd som avviker från ett allmänt skattesystem är selektiv räcker det att det visas att åtgärden gynnar vissa aktörer och inte andra, trots att samtliga dessa aktörer befinner sig i en objektivt jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna skattesystemet."²⁷² EU-domstolens argumentation i *World Duty Free Group [2016]* antyder således att det, för att visa att en skatteåtgärd är selektiv, inte nödvändigtvis behöver brukas en viss analysmetod.²⁷³

EU-domstolens poängterade dock i *World Duty Free Group [2016]* att den omständigheten att en skatteåtgärd utgör ett undantag från det allmänna systemet är i högsta grad relevant vid selektivbedömningen när trestegstestet tillämpas. Det vill säga när framgår att två kategorier av företag särskiljs och a priori behandlas olika, nämligen de som omfattas av undantagsåtgärden och de som omfattas av det allmänna skattesystemet, trots att dessa två företagskategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet.²⁷⁴ När trestegstestet tillämpas förutsätts det alltså inte, för att fastställa att den åtgärd som utgör en avvikelse eller ett undantag från det generella systemet, att kommissionen identifierar vissa unika och specifika kännetecken som är gemensamma för de företag som drar förmån av den aktuella skattefördelen, utifrån vilket det är möjligt att särskilja dessa företag från de företag som inte kan dra nytta av skattefördelen.²⁷⁵ Vidare fastställde EU-domstolen att "... det enda som är relevant härvidlag är nämligen att åtgärden, oberoende av dess form eller lagstiftningsteknik som använts, får till verkan att de mottagande företagen hamnar i en mer gynnsam situation jämfört med andra företag, trots att samtliga dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet."²⁷⁶

²⁷¹ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 76

²⁷² C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 76

²⁷³ Jfr Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 76–77

²⁷⁴ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 77

²⁷⁵ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 78

²⁷⁶ Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 79

4 Att tillämpa det materiella selektivitetstestet på APAs – en case study

4.1 Vad är en APA?

En APA är ett internprissättningsavtal mellan en skattemyndighet och en skattebetalare om tillämpningen av skattelagstiftning avseende framtida koncerninterna transaktioner. I APA:n fastställs alltså en lämplig uppsättning av kriterier, som till exempel den internprissättningsmetod som ska tillämpas, jämförelsetransaktioner och lämpliga justeringar samt kritiska antaganden om framtida händelser, för att bestämma en prissättning som grundas på armlängdsprincipen för dessa transaktioner under en bestämd tid.²⁷⁷

4.2 Att fastställa vad som utgör objektivt jämförbara situationer i samband med APAs

Här är det av ytterst vikt att observera att en APA kan leda till att statsstöd beviljas på grund av flera anledningar. Uppenbarligen kan ett företag i och med APA:n beviljas statsstöd på grund av att det i den avviker från den generella skatteordning som gäller i den aktuella medlemsstaten. Det är dock faktiskt också fullt möjligt att den nationella skatteordningen i och för sig har tillämpats konsekvent i APA:n men att den nationella skatteordningen däremot utgör en stödordning och att APA:n därmed strider mot artikel 107. 1 FEUF. I det första fallet rör det sig således om *individuell stöd* medan det i det andra fallet är fråga om att stöd beviljats genom tillämpningen av en *stödordning*. Detta bör även få avgörande konsekvenser för fastställande av vad som ska anses utgöra objektivt jämförbara situationer.²⁷⁸

Detta kan illustreras med hjälp av kommissionens beslut i *Starbucks [2015]*. Mycket förenklat gäller *Starbucksbeslutet [2015]* en APA som den nederländska skattemyndigheten tillhandahållit det nederländska bolaget SMBV som ingår i Starbucks-koncernen gällande dels ersättningen för de funktioner som utförts av SMBV i Nederländerna,²⁷⁹ dels nivån för royaltybetalningarna från SMBV till det brittiska bolaget Alki LP som också ingår i Starbucks-koncernen.²⁸⁰ Genom denna APA godkände de nederländska skattemyndigheterna en vinstfördelning till SMBV inom Starbucks-koncernen som gjorde det möjligt att fastställa den bolagsskatt som SMBV skulle betala till Nederländerna varje år under 10 år.²⁸¹

När det gäller fastställande av objektivt jämförbara situationer har kommissionen angett att den anser att det allmänna bolagsskattesystemet i Nederländerna utgör referensramen.²⁸² Nederländerna har däremot gjort gällande att det inte är det allmänna bolagsskattesystemet utan

²⁷⁷ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 40

²⁷⁸ Se även Gunn och Luts (2015) s. 120

²⁷⁹ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 42–43

²⁸⁰ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 44

²⁸¹ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 45

²⁸² Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 232

den nederländska skatteordning som tillämpas på koncernenheter som är skatterättsligt hemmahörande i Nederländerna.²⁸³

Såsom påpekats ovan ska utgångspunkten vid bedömningen av huruvida en skatteåtgärd är selektiv eller inte innebära att situationerna för företag som i faktiskt och rättsligt hänseende med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsordningen befinner sig i jämförbara situationer jämförs.

Det bör observeras att det här överhuvudtaget inte ska tas ställning till huruvida kommissionens beslut i *Starbucks [2015]* är materiellt korrekt eller inte, alltså huruvida statligt stöd lämnats i strid mot artikel 107 FEUF eller inte. Starbucksbeslutet ska således endast användas som underlag för en case study som syftar till att exemplifiera skillnaderna i selektivitetstestets betydelse när det är fråga om ett stöd som lämnats på grund av tillämpningen av en *stödordning* (Scenario A nedan) respektive när det är fråga om ett *individuellt stöd* (Scenario B nedan).

A. Scenario: Den allmänna skatteordning som tillämpats i SMBV-APA:n ska kvalificeras som en stödordning

B. Scenario: SMBV-APA:n avviker från den skatteordning för koncernenheter som generellt tillämpas i Nederländerna, och som inte hindras av artikel 107 FEUF

För att ge en bakgrund ska EU-domstolens domar i *P Oy [2013]*²⁸⁴ och *MOL [2015]*²⁸⁵ först refereras.

4.2.1 P Oy [2013]

I *P Oy [2013]* var det fråga om en begäran om ett förhandsavgörande i ett mål mellan bolaget P Oy och Skatteförvaltningen²⁸⁶ angående den senares beslut att inte medge P Oy avdrag för den förlust som P Oy hade lidit under skatteåret och som i princip var avdragsgill enligt finsk lag samt att inte att medge att denna förlust sparades till senare skatteår.²⁸⁷

P Oy hade år 2008 ansökt vid Skatteförvaltningen om avdrag för förlust som bolaget hade redovisat under skatteåren 1998–2004, trots att ägarväxling hade skett i 2004. Bolaget hade fortsatt med sin verksamhet efter ägarväxlingen och även efter senare ägarväxlingar. Skatteförvaltningen avslag bolagets ansökan med hänvisning till att det inte hade visat att det förelegat särskilda skäl enligt vilka det trots genomförda ägarväxlingar hade varit motiverat att bevilja ansökan.²⁸⁸ P Oy hade överklagat Skatteförvaltningens beslut till förvaltningsrätten som hade avslagit överklagandet. Därefter hade bolaget överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen.²⁸⁹

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland hade funnit att det var oklart huruvida EU-rättens bestämmelser om statligt stöd, och i synnerhet selektivitetskriteriet tolkat mot bakgrund av det utrymme för skönsmässig bedömning som Skatteförvaltningen hade i sådana fall som det som var aktuellt i *P Oy [2013]*, utgjorde hinder för ett beslut om avdragsrätt för ett bolags förluster trots

²⁸³ Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 245

²⁸⁴ C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525

²⁸⁵ C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362

²⁸⁶ Skatteförvaltningen är namnet på den finska skattemyndigheten.

²⁸⁷ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 1–2

²⁸⁸ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 10

²⁸⁹ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt. 11

ägarväxling när kommissionen inte hade underrättats om denna åtgärd på förhand i enlighet med artikel 108.3 FEUF.²⁹⁰

Med hänvisning till *Adria-Wien Pipeline [2001]* återgav EU-domstolen att en skatteåtgärd som motiveras av det relevanta systemets art och allmänna struktur inte uppfyller selektivitetskriteriet även om skatteåtgärden utgör en fördel för den som kommer i åtnjutande av den.²⁹¹ Sedan erinrade EU-domstolen, med hänvisning till *Paint Graphos [2011]*, att en åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem.²⁹²

I detta hänseende påpekade EU-domstolen att förekomsten av ett förfarande som innebär att ett samfund eller en näringsammanslutning av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet, på ansökan kan få rätt att dra av fastställda förluster inte i sig utesluter en sådan motivering.²⁹³ Motiveringen är nämligen enligt EU-domstolen möjlig "... när den behöriga myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning inom ramen för [ansöknings]förfarandet är begränsat till prövningen av de villkor som uppställts för ett skattemässigt identifierbart ändamål och kriterierna som denna myndighet har att tillämpa följer av skattesystemets art."²⁹⁴

Vid hänvisning till *DMT [1999]* uttalade sig EU-domstolen att, när det kommer till den behöriga nationella myndighetens befogenheter, det framgår av dess praxis att när ett utrymme för skönsmässig bedömning ger denna myndighet möjlighet att bestämma vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden, kan det inte anses vara fråga om en allmän åtgärd.²⁹⁵ Av detta följde enligt EU-domstolen att ett sådant ansökningssystem med möjlighet att spara förluster till senare skatteår, som det i *P Oy [2013]* aktuella systemet kan därmed i princip inte anses att vara selektiv "... om de behöriga myndigheterna vid beslut om beviljande eller avslag på ansökan, *uteslutande* har ett utrymme för skönsmässig bedömning som *kringskärs av objektiva kriterier vilka inte är främmande för det skattesystem som införts genom den aktuella lagstiftningen*, såsom ändamålet att undvika handel med förluster. [min kursiv.]"²⁹⁶ Om de behöriga myndigheterna däremot enligt nationell lagstiftning "... ges ett *omfattande* utrymme för skönsmässig bedömning för att *avgöra vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet*, såsom behållandet av sysselsättningen, ska utövandet av denna befogenhet således anses gynna 'vissa företag eller viss produktion' i förhållande till andra företag eller annan produktion som i faktiskt och rättsligt hänseende omfattas av en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen. [min kursiv.]"²⁹⁷

EU-domstolen uppmärksammade att Skatteförvaltningen hade utfärdat en anvisning i vilken det sker en uppräknings av "särskilda skäl" för att undantag ska medges från förbudet mot förlustavdrag, där bland annat särskilda sysselsättningsverknings anges som ett sådant skäl.²⁹⁸

²⁹⁰ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 11

²⁹¹ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 22

²⁹² Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 22

²⁹³ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 23

²⁹⁴ C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 24

²⁹⁵ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 25

²⁹⁶ C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 26

²⁹⁷ C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 27

²⁹⁸ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 28

Med hänvisning till *Azorerna [2006]* anmärkte EU-domstolen att den omständigheten att en åtgärd har vidtagits på grundval av en politik för regional utveckling eller social sammanhållning inte i sig räcker för att den ska anses vara berättigad men hänsyn till det nationella skattesystemets art eller struktur.²⁹⁹ Sedan uttalade sig EU-domstolen att även om den ovannämnda anvisningen inte var juridiskt bindande, gällde att om Skatteförvaltningen antogs kunna bestämma vilka som skulle ha rätt till förlustavdraget på grundval av kriterier som var främmande för skattesystemet, som till exempel bibehållandet av sysselsättningen, skulle utövandet av denna befogenhet således anses gynna "vissa företag eller viss produktion" i förhållande till sådana företag eller sådan produktion som i faktiskt och rättsligt hänseende omfattades av en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.³⁰⁰

Därmed meddelade EU-domstolen att "[e]tt sådant skattesystem som det i [*P Oy [2013]*] aktuella, kan uppfylla selektivitetskriteriet, ... om det skulle visa sig att referenssystemet, det vill säga det 'normala' systemet, innebär ett förbud mot förlustavdrag vid ägarväxling, ... från vilket i [ansöknings]systemet ... utgör ett undantag. En sådan ordning kan vara motiverad av arten eller strukturen på det system i vilket de ingår, varvid *denna motivering utesluter att den behöriga nationella myndigheten, vad gäller tillståndet att avvika från förbudet mot förlustavdrag, kan åtnjuta ett utrymme för skönsmässiga bedömningar som ger den befogenhet att grunda sina tillståndsbeslut på kriterier som är främmande för detta skattesystem.* [min kursiv]."³⁰¹

4.2.2 MOL [2015]

I *MOL [2015]* var situationen följande. I den ungerska gruvdriftslagen reglerades samtlig gruvdriftsverksamhet, däribland utvinning av kolväten. I denna lag reglerades bland annat hur de gruvavgifter som skulle betalas till staten fastställdes.³⁰² Det ungerska bolaget MOL³⁰³ hade ansökt om förlängning av utvinningstillstånd avseende tolv av sina kolvätefält där utvinning ännu inte hade påbörjats i september 2005. I december 2005 ingicks det ett individuellt prissättningsavtal mellan MOL och den ungerska gruvdriftsmyndigheten vilket avsåg dessa tolv kolvätefält (härefter kallat 2005 års avtal). I 2005 års avtal förlängdes tidpunkten för att inleda utvinningen. Vidare fastställdes de gruvdriftsavgifter som MOL skulle betala till staten.³⁰⁴ 2005 års avtal var förenligt med den gruvdriftslag som då gällde i Ungern.³⁰⁵ Gruvdriftslagen ändrades sedan i januari 2008 vilket innebar en höjning av gruvdriftsavgifterna (härefter kallad 2008 års lagändring).³⁰⁶

Efter att ha mottagit ett klagomål i november 2007 delgav kommissionen Ungern sitt beslut att inleda ett formellt granskningsförfarande med avseende på 2005 års avtal enligt vilket MOL hade undantagits från den höjning av gruvdriftsavgifter som hade följt av 2008 års lagändring. Kommissionen var av den åsikt att 2005 års avtal och 2008 års lagändring, mot bakgrund av omständigheterna vid deras tillkomst, utgjorde en enda åtgärd. Efter att ha prövat deras gemensamma verkan kom kommissionen fram till att 2005 års avtal och 2008 års lagändring tillsammans hade medfört att MOL hade givits en otillbörlig fördel. Därför beslutade kommissionen i juni 2010 att den åtgärd som Ungern hade vidtagit, det vill säga 2005 års avtal i

²⁹⁹ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 29

³⁰⁰ Se C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 30

³⁰¹ C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525 punkt 32

³⁰² Se C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362 punkt 2–6

³⁰³ MOL är en förkortning av MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt.

³⁰⁴ Se C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362 punkt 10–16

³⁰⁵ Se C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362 punkt p. 24

³⁰⁶ Se C-15/14 *P MOL*, EU:C:2015:362 punkt 7–9

föreningen med 2008 års lagändring, innebar att MOL hade beviljats statligt stöd. Vidare förelade kommissionen Ungern att återkräva stödet från MOL.³⁰⁷

MOL överklagade kommissionens beslut till tribunalen som biföll dess talan och därmed ogiltigförklarade kommissionens beslut.³⁰⁸ Kommissionen i sin tur överklagade tribunalens dom till EU-domstolen. Som enda grund till stöd för sitt överklagande yrkade kommissionen att tribunalen hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den hade tolkat och tillämpat selektivitetsvillkoret i artikel 107.1 FEUF på ett felaktigt sätt. Denna grund bestod i sin tur av fyra delgrunder.³⁰⁹

För det första hade kommissionen motsatt sig tribunalens analys av regelverket för ingående av 2005 års avtal. I synnerhet hade kommissionen invänt mot tribunalens bedömning vad gällde de ungerska myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning dels avseende valet att sluta ett förlängningsavtal eller inte, dels avseende vilken gruvdriftsavgift som skulle tillämpas i ett sådant avtal.³¹⁰

Med hänvisning till generaladvokaten Wahls uttalande i sitt förslag till avgörande underströk EU-domstolen i *MOL [2015]* att kravet på selektivitet ska tydligt särskiljas från den samtidiga upptäckten att en ekonomisk fördel föreligger.³¹¹ Därmed slog EU-domstolen fast att "[k]ommissionen är – när den har upptäckt att en fördel i vid bemärkelse, som direkt eller indirekt skapats av en viss åtgärd – skyldig att styrka att denna fördel särskilt kommer ett eller flera företag till godo."³¹² Detta innebär att "[d]et ankommer ... på kommissionen att styrka att åtgärden medför särbehandlingar mellan de företag som med hänsyn till åtgärdens målsättning befinner sig i en jämförbar situation."³¹³ Alltså krävs det att fördelen ges selektivt så att vissa företag kan försättas i en situation som är mer fördelaktig jämfört med andra företags situation.³¹⁴

Sedan uttalade sig EU-domstolen att "[d]et [emellertid ska; omvänd ordföljd] påpekas att kravet på selektivitet ser annorlunda ut beroende på om åtgärden i fråga är avsedd som *en generell stödordning* eller ett *individuellt stöd*. I sistnämnda fall innebär fastställandet av en ekonomisk fördel att *det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv*. När det däremot är frågan om en generell stödordning krävs det, oaktat att stödordningen ger en fördel med allmän räckvidd, att den enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher. [min kursiv]."³¹⁵ Med hänsyn till det ovensagda bestod den korrekta parametern att tillämpa som jämförelse för att fastställa huruvida 2005 års avtal var selektivt enligt EU-domstolen i att fastställa att huruvida förfarandet för ingående av 2005 års avtal och villkoren för detsamma innebar att det gjordes skillnad mellan aktörer som med hänsyn till denna åtgärds målsättning i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation, och som inte kunde motiveras av åtgärdens beskaffenhet och systematik.³¹⁶

³⁰⁷ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 17–18

³⁰⁸ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 19–42

³⁰⁹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 43–44

³¹⁰ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 49

³¹¹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 59 och GA Wahl i C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:32 punkt 47

³¹² C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 59

³¹³ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 59

³¹⁴ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 59

³¹⁵ C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 60

³¹⁶ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 61

Vidare uttalade sig EU-domstolen att situationen i *MOL [2015]* klart och tydligt skulle särskiljas från dess praxis i mål som avsett skattelättnader eller lättnader i avgifter.³¹⁷ I detta avseende hänvisade EU-domstolen till generaladvokaten Wahls uttalande i sitt förslag till avgörande och angav att "... det [finns] en grundläggande skillnad mellan undersökningen av selektiviteten i allmänna ordningar om undantaganden eller avdrag, vilka per definition ger en förmån, och undersökningen av selektiviteten av frivilliga bestämmelser i nationell rätt med föreskrifter om införande av tilläggsavgifter. I en situation där de nationella myndigheterna inför sådana avgifter i syfte att vidmakthålla likabehandlingen av olika aktörer, är den omständigheten att de nationella myndigheterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning, vilket fastställts i lag – och som inte är obegränsat, såsom kommissionen gjort gällande i sitt överklagande – inte tillräcklig för att fastställa att motsvarande system är selektivt."³¹⁸ EU-domstolen kom därmed fram till att tribunalen hade gjort en riktig bedömning när den hade slagit fast att det i *MOL [2015]* aktuella utrymme för skönsmässig bedömning syftade till att göra en avvägning mellan en ytterligare avgift för de ekonomiska aktörerna och de krav som följde av principen om likabehandling. Alltså skiljde sig detta utrymme för skönsmässig bedömning till sin beskaffenhet från de fall där ett sådant utrymme hade samband med beviljande av en fördel för en viss ekonomisk aktör.³¹⁹

Därutöver fastställde EU-domstolen att "... den omständigheten att de belopp som fastställts ... [i] 2005 års avtal ... har bestämts genom förhandlingar, inte är tillräcklig för att avtalet ska anses vara selektivt och att det inte skulle förhålla sig annorlunda annat än om de ungerska myndigheterna hade utövat sitt utrymme för skönsmässig bedömning på ett sätt som favoriserade MOL genom att godta en låg nivå på avgifterna utan objektiva skäl i beaktande av syftet med höjningen av avgifterna vid förlängning av utvinningstillstånd och till nackdel för övriga aktörer som sökt att förlänga sina utvinningstillstånd och till nackdel för alla övriga aktörer som sökt att förlänga sina utvinningstillstånd, eller om sådana aktörer saknades, konkreta indicier att MOL getts en omotiverad förmånlig behandling."³²⁰

EU-domstolen erinrade att tribunalen hade konstaterat att det av kommissionens beslut inte på något sätt framgick att MOL skulle ha getts en omotiverad förmånlig behandling i förhållande till andra företag som eventuellt kunde ha befunnit sig i en med MOL jämförbar situation.³²¹ Tribunalen hade konstaterat att kommissionen visserligen hade angett att det fanns förlängningsavtal inom branschen för fasta mineraler men att dessa inte hade beaktats. Enligt tribunalen hade kommissionen, genom att välja detta tillvägagångssätt, således valt att inte beakta alla de omständigheter som hade kunnat göra det möjligt att bedöma huruvida 2005 års avtal var selektivt i förhållande till MOL mot bakgrund av den situation som skapats genom de övriga förlängningsavtalen, vilka också hade ingåtts med stöd av densamma i *MOL [2015]* aktuella bestämmelsen i gruvdriftslagen.³²² Mot bakgrund av detta ansåg EU-domstolen att det inte kunde anses styrkt att 2005 års avtal var selektivt. För det första berodde detta på avsaknaden av selektivitet i regelverket för förlängningsavtal samt de överväganden som motiverade att de ungerska myndigheterna getts ett utrymme för skönsmässig bedömning vid förhandlingar om gruvdriftsavgifternas storlek. För det andra fanns det ingenting som tydde på att de ungerska

³¹⁷ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 62–63

³¹⁸ C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 64

³¹⁹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 65

³²⁰ C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 66

³²¹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 67

³²² Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 68

myndigheterna hade gett MOL en förmånlig behandling i förhållande till alla andra företag i en jämförbar situation.³²³

Som den enda grundens andra del hade kommissionen hävdade att tribunalen hade gjort en felaktig tolkning av EU-domstolens praxis när den enligt kommissionens åsikt hade fastställt att den omständigheten att det förelåg objektiva kriterier med nödvändighet medförde att åtgärden inte kunde vara selektiv.³²⁴

EU-domstolen konstaterade att vad tribunalen i själva verket hade prövat var huruvida fastställandet av gruvdriftsavgiftens storlek följde av objektiva kriterier som var tillämpliga på samtliga aktörer som eventuellt skulle kunna vara intresserade av en förlängning av utvinningstillstånd. I detta avseende hade tribunalen påpekat att gruvdriftslagen var avfattad i allmänna ordalag vad avsåg vilka företag som kunde omfattas av möjligheten till förlängning. Tribunalen hade redogjort för att den omständigheten att MOL var det enda företag som faktiskt hade slutit ett förlängningsavtal inom kolvätebranschen inte nödvändigtvis innebar att avtalet var selektivt eftersom gruvdriftslagens kriterier för ingående av förlängningsavtal var objektiva och tillämpliga på samtliga aktörer som eventuellt skulle kunna vara intresserade. Vidare kunde det förhållandet att inga andra avtal ingåtts enligt tribunalen förklaras av företagets egna beslut att inte ansöka om förlängning av utvinningstillstånden. Slutligen hade tribunalen angivit att den ungerska gruvmyndigheten, genom att i 2005 års avtal fastställa storleken på de gruvdriftsavgifter som MOL skulle betala för vart och ett av de femton år som avtalet skulle gälla och föreskriva att de sålunda fastställda avgifterna skulle bli oförändrade under avtalets giltighetstid, endast hade *tillämpat* gruvdriftslagen.³²⁵

EU-domstolen instämde med MOL i att kommissionen, genom att kritisera tribunalen för att den hade slagit fast att förekomsten av objektiva kriterier nödvändigtvis medförde att åtgärden inte var selektiv och därigenom hade åsidosatt rättspraxis enligt vilken selektivitet inte kunde uteslutas enbart på den grunden att de som gynnades hade utsetts genom objektiva kriterier, hade gjort en felaktig tolkning av tribunalens dom.³²⁶ Den praxis från EU-domstolen som kommissionen hade åberopat till stöd för sitt argument handlade nämligen om frågan om betydelsen av att avgöra huruvida de som gynnas av en stödordning utsetts genom objektiva kriterier. Med hänvisning till generaladvokaten Wahls uttalande i sitt förslag till avgörande konstaterade EU-domstolen att det dock inte var denna fråga som var aktuell i *MOL [2015]*. Den i *MOL [2015]* aktuella frågan rörde sig nämligen om huruvida gruvavgiftens storlek hade fastställts på grund av objektiva kriterier.³²⁷

Vidare hade kommissionen gjort gällande att tribunalen hade gjort en oriktig bedömning när den hade funnit att det inte gick att sluta sig till att det förelegat en selektiv fördel endast mot bakgrund av att en ekonomisk aktör kom att få en förmånligare ställning i förhållande till andra aktörer, då den berörda medlemsstaten till följd av utvecklingen på marknaden utövade sin lagstiftningsmakt på ett sätt som kunde motiveras objektivt.³²⁸ I detta hänseende hade kommissionen ansett att det var avgörande att MOL efter 2008 års lagändring var det enda företag som var i en förmånlig situation vad beträffade gruvdriftsavgiftsnivån som gällde för kolvätefälten.³²⁹

³²³ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 69

³²⁴ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 72

³²⁵ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 76

³²⁶ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 74 och 77

³²⁷ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 78–79 och GA Wahl i C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:32 punkt 91

³²⁸ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 82

³²⁹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 84

EU-domstolen återgav att tribunalen först hade slagit fast att, när en medlemsstat sluter ett avtal med en ekonomisk aktör som inte medför utbetalning av statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF, är den omständigheten att de yttre villkoren för ett sådant avtal därefter ändras på så sätt att den aktuella ekonomiska aktören kommer att få en förmånligare ställning i förhållande till andra aktörer som inte ingått ett liknande avtal inte tillräcklig för att avtalet och den senare ändringen av de yttre villkoren, tillsammans, kan anses utgöra statligt stöd.³³⁰ Vidare observerade EU-domstolen att tribunalen även hade fastslagit att om en sådan princip inte skulle gälla, så skulle alla avtal som en ekonomisk aktör sluter med en medlemsstat och som inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF kunna ifrågasättas när situationen på den marknad på vilken den aktör som ingått avtalet är verksam utvecklas på ett sådant sätt att aktören i fråga ges en sådan "fördel" som 2005 års avtal innebar eller när staten, till följd av utvecklingen på marknaden, utövar sin lagstiftningsmakt på ett sätt som kan motiveras objektivt, samtidigt som de rättigheter och skyldigheter som följer av ett sådant avtal respekteras.³³¹

Vidare uppmärksammade EU-domstolen att tribunalen hade erinrat att det av EU-domstolens praxis framgår att vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF kan en enda statlig åtgärd bestå av flera ingripanden i kombination under förutsättning att de med avseende på tidsföljd, syfte och företagets situation när åtgärdens olika delar sammanträffade är sammanlänkade på ett sådant sätt att de inte kan särskiljas.³³² EU-domstolen uppmärksammade att tribunalen hade betonat att en sådan kombination av statliga ingripanden som den i *MOL [2015]* aktuella kombinationen kunde i och för sig kvalificeras som statligt stöd när staten agerar för att skydda en eller flera aktörer som redan är verksamma på marknaden genom att ingå avtal med dessa aktörer som innebär att de ges garanterade avgiftsbelopp under avtalets giltighetstid, samtidigt som staten har för avsikt att därefter utnyttja sin lagstiftningsmakt genom att höja avgifterna så att övriga aktörer på marknaden ges en nackdel, vare sig det är fråga om aktörer som redan är verksamma när avtalet ingås eller nya aktörer.³³³ EU-domstolen poängterade att detta dock endast var en beskrivning av den bakgrund mot vilken tribunalen sedan hade prövat huruvida kommissionen hade gjort en riktig bedömning när den hade funnit att den i *MOL [2015]* aktuella åtgärds kombinationen var selektiv.³³⁴ Alltså gällde det inte någon prövning av huruvida denna var selektiv utan endast ett inledande resonemang för att presentera det relevanta sammanhang som utgjorde bakgrund till tribunalens analys.³³⁵

I likhet med generaladvokaten Wahls uttalande i sitt förslag till avgörande konstaterade EU-domstolen att tribunalen med dessa inledande anmärkningar avsåg att ta upp frågan om det förelåg ett samband mellan 2005 års avtal och 2008 års lagändring och i synnerhet lyfta fram den omständigheten att det i avsaknad av ett tidsmässigt och/eller funktionellt samband mellan dessa inte var möjligt att tolka dem så att de skulle anses ha utgjort en enda stödåtgärd.³³⁶ EU-domstolen konstaterade att tribunalen således avsåg endast att tillämpa EU-domstolens praxis av vilken det framgår att, då statliga ingripanden tar sig olika former och ska definieras utifrån vilka verkningar de har, det inte kan uteslutas att flera på varandra följande statliga ingripanden vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF ska betraktas som ett enda åtgärd. Enligt EU-domstolen kan så vara fallet

³³⁰ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 89

³³¹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 90

³³² Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 92

³³³ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 93

³³⁴ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 94

³³⁵ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 95

³³⁶ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 96 och GA Wahl i C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:32 punkt 107 och 114

exempelvis när de på varandra följande ingripandena, mot bakgrund av bland annat deras tidsföljd och syfte samt företagets situation vid tidpunkten för ingripandena, uppvisar så nära samband att det är omöjligt att särskilja dem.³³⁷ EU-domstolen förklarade att det var i detta syfte som tribunalen hade angivit dels att den höjning av gruvdriftsavgifterna som 2008 års lagändring medförde hade skett i ett sammanhang där världsmarknadspriserna höjdes, dels att kommissionen inte hade gjort gällande att 2005 års avtal hade ingåtts under förväntningen att gruvdriftsavgifterna skulle höjas.³³⁸ Dessutom underströk EU-domstolen att kommissionen inte kunde vinna framgång med sitt påstående att MOL efter lagändringen 2008 var det enda företag som varit i en förmånlig situation. I detta sammanhang konstaterade EU-domstolen att det nämligen var utrett i målet att frågan huruvida den i *MOL [2015]* aktuella åtgärds-kombinationen var selektiv hade diskuterats mellan parterna enbart med avseende på 2005 års avtal och inte med avseende på 2008 års lagändring.³³⁹

4.2.3 Tillbaka till scenarierna

För att återvända till de ovan presenterade scenarierna:

A. Scenario: Den allmänna skatteordning som tillämpats i SMBV-APA:n ska kvalificeras som en stödordning

Om den i EU-domstolens praxis utvecklade trestegsmetoden tillämpas, så ska det först fastställas en referensram. I och med att den särskilda skatteordning som tillämpas på koncernenheter vid tillämpningen av trestegstestet skulle behöva anses utgöra ett undantag från det generellt tillämpliga systemet, skulle det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Nederländerna utgöra referensramen. Det bör dock här hållas i minnet att det framgår av EU-domstolens rättspraxis, och i synnerhet av *Paint Graphos [2008]*, att det finns ett krav på att situationerna för de företag som jämförs inom referensramen ska befinna sig i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende. Rättsläget beträffande definitionen av en "jämförbar situation" mellan dels de företag som omfattas av det allmänna systemet för bolagsbeskattning, dels de obegränsat skattskyldiga koncernenheter som ingår i en internationell koncern, och som omfattas av den särskilda ordningen är i dagsläget oklart.³⁴⁰

För det fall att dessa två grupper av företag ansågs befinna sig i en jämförbar situation, skulle det sedan i ett andra steg behöva undersökas om den särskilda skatteordningen för koncernenheter får den effekten att dessa företag åtnjuter en avsevärd fördel i förhållande till de andra. Således är det alltså först i detta skede som frågan om huruvida den särskilda skatteordning som alltså inbegriper inte endast lagstiftningsakter utan även dubbelbeskattningsavtal och beskattningspraxis, avviker från eller utgör ett undantag till det allmänna bolagsbeskattningssystemet aktualiserar.

Såsom Jérôme Monsenego samt Joana Pedroso har påpekat, har kommissionen i besluten *Fiat [2015]* och *Starbucks [2015]* gjort gällande att artikel 107.1 FEUF skulle i sig innebära ett krav på likabehandling som måste innebära beskattning i enlighet med en armlängsprincip som dock inte är den armlängsprincip som framgår av artikel 9 i OECD:s modellavtal.³⁴¹ Närmare bestämt har kommissionen i *Fiat* hävdade att "[a]rmlängsprincipen utgör med nödvändighet en del av

³³⁷ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 97

³³⁸ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 98

³³⁹ Se C-15/14 P *MOL*, EU:C:2015:362 punkt 100

³⁴⁰ Jfr Monsenego (2016) s. 271 och 279

³⁴¹ Se Monsenego (2016) s. 274 och Pedroso (2017) s. 50

kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 [FEUF], av skatteåtgärder som beviljats till företag inom koncernen, oberoende av om en medlemsstat har införlivat denna princip i den nationella rättsordningen. Principen tillämpas för att bestämma huruvida ett koncernföretags skattepliktiga vinst för beräkning av bolagsbeskattning beräknats genom en metod som ligger marknadsförhållandena nära, på så sätt att detta företag inte ges en mera gynnsam behandling under det allmänna bolagsskattesystemet, än den som ges till icke-anknutna företag vars skattepliktiga vinst fastställs av marknaden. För att undvika all tvetydighet: armlängdsprincipen som kommissionen tillämpar inom ramen för sin bedömning av statligt stöd är inte densamma som framgår av artikel 9 i OECD:s modelavtal, som utgör ett icke-bindande instrument. Det är frågan om en allmän princip om jämlikhet gällande beskattning, som faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 [FEUF], som binder medlemsstaterna och inte utesluter nationella regler.”³⁴²

Såsom Jérôme Monsenego samt Joana Pedroso har framhållit hämtar kommissionen stöd till sin argumentationslinje från *Forum 187 [2006]*.³⁴³ I detta sammanhang är det dock av yttersta vikt att observera att det i *Forum 187 [2006]* var fråga om en väldigt specifik skatteordning för vissa samordningscentra; det gällde inte en generell skatteordning för att fastställa beskattningsunderlaget för obegränsat skattskyldiga koncernenheter som ingår i en internationell koncern! Det är i och för sig sant att EU-domstolen i punkt 95 i *Forum 187 [2006]* gjorde det något kryptiska uttalandet att "[f]ör att undersöka huruvida fastställelsen av skattepliktiga inkomster, sådan den föreskrivs i systemet för samordningscentrum, gynnar dessa skall ... nämnda system jämföras med *det [unionsrättsliga] system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens.* [min kursiv.]”³⁴⁴ Läses detta dock tillsammans med det som EU-domstolen sagt i punkt 96, nämligen att "[k]ostnaderna för anställda och de finansiella kostnader som uppkommer inom finansförvaltning och finansiering utgör beståndsdelar som på ett avgörande sätt bidrar till samordningscentrumens förvärvande av intäkter, eftersom centrumen tillhandahåller tjänster och då främst av finansiell karaktär”³⁴⁵, ligger det nära till hands att EU-domstolen i själva verket ansåg att kommissionen hade visat att det i *Forum 187 [2006]* aktuella skattesystemet gynnade de samordningscentra som omfattades av det i förhållande till andra företag som befann sig i en jämförbar situation utan att det av *Forum 187 [2006]* för den delen kan härledas någon "unionsrättslig armlängdsprincip" utöver den allmänna likabehandlingsprincip som förutsätter att den aktuella skatteåtgärden inte får leda till att vissa företag hamnar i en mer gynnsam situation jämfört med andra företag, trots att samtliga dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.³⁴⁶

Vid tillämpningen av trestegstestet ska det till sist, för det fallet att resultatet av den jämförelse som gjorts i det andra steget skulle visa skillnader i behandlingen som i princip innebär diskriminering, prövas om dessa är motiverade, eftersom de följer av arten av eller strukturen på

³⁴² Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat punkt 228; se även Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks punkt 264–265

³⁴³ Se Monsenego (2016) s. 270–280 i not. 22 och Pedroso (2017) s. 50–51

³⁴⁴ C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 95

³⁴⁵ C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 96

³⁴⁶ Jfr även Pedroso (2017) s. 51

det system som den särskilda skatteordningen utgör en del av.³⁴⁷ Det bör här framhållas att *Forum 187 [2006]* i vart fall inte borde kunna förstås så att den skulle utesluta möjligheten för en medlemsstat att visa att skillnader i behandlingen motiveras av behovet att undvika ekonomisk dubbelbeskattning. EU-domstolen förklarade nämligen i *Forum 187 [2006]* att "[sökanden inte har] visat hur målet att åtgärda problemet med dubbelbeskattning av koncerninterna tjänster skulle kunna motivera att fördelen i det ifrågavarande systemet begränsas till att gälla enbart centra som inrättats av koncern av viss storlek, och inte heller varför detta mål skulle fordra var och en av de olika fördelar som utgör detta system. [min kursiv.]"³⁴⁸

Frågan är dock om inte Gibraltar-metoden eller en liknande ad hoc-metod skulle vara lämpligare analysmetod vad avser att fastställa selektivitet beträffande en särskild skatteordning som tillämpas på koncernenheter som ingår i en internationell koncern. I likhet med *Gibraltar [2011]* är det nämligen egentligen inte fråga om regler som avviker från ett allmänt system utan om ett annat generellt system för att fastställa beskattningsunderlaget för koncernenheter som ingår i internationella koncerner. Om Gibraltar-metoden tillämpades, skulle det för det första behöva undersökas om dels de koncernenheter som omfattas av denna ordning, dels andra företag som med hänsyn till det eftersträvade syftet med den aktuella skatteordningen, det vill säga att fastställa beskattningsunderlag för att bolagsskatt ska kunna uppbäras, befinner sig i en jämförbar situation. I ett andra steg skulle det göras en helhetsbedömning av den aktuella skatteordningen för att kunna fastställa huruvida den ger upphov till diskriminering mellan bolag som befinner sig i jämförbara situationer.³⁴⁹ Det bör dock observeras att EU-domstolen i *Gibraltar [2011]* underströk att en skillnad i beskattning som följer av tillämpningen av en "generell" skatteordning inte i sig är tillräcklig för att styrka att en beskattning är selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.³⁵⁰ De kriterier som bildar beskattningsunderlag i denna skatteordning måste nämligen, för att anses ge selektiva fördelar, även vara ägnade att känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för de som en privilegierad kategori.³⁵¹ Att en viss grupp av bolag gynnas får således inte vara en slumpartad följd av den aktuella beskattningsordningen.³⁵² Vidare bör det observeras att bevisbördan för att kriteriet avseende en fördels selektivitet är uppfyllt åligger kommissionen. Således är det kommissionen som vid tillämpningen av Gibraltar-metoden ska visa att de kriterier som ett företag måste uppfylla för att omfattas av den aktuella skatteordningen är ägnade att känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för de som en privilegierad kategori.

Det bör även här framhållas att EU-domstolens metodologi i *P Oy [2013]* ger stöd åt uppfattningen att det, när den påstådda stödåtgärden består av en APA, först måste undersökas om APA:n endast utgör en tillämpning av en skatteordning. Detta förutsätter att innebörden och betydelsen av den tillämpade "generella" skatteordningen först fastställs. Därefter ska det undersöks huruvida den i sig utgör en stödordning i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. EU-domstolen uttalade sig nämligen i *P Oy [2013]* att det i *P Oy [2013]* aktuella ansökningssystemet kunde utgöra en stödordning. Om det, för exemplets skull, poneras att P Oy hade medgetts förlustavdrag helt i

³⁴⁷ Se C-159/01 *Nederländerna mot kommissionen*, EU:C:2004:246 42–43; C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 64–65; C-417/10 *3M Italia*, EU:C:2012:184 punkt 40 och C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 58

³⁴⁸ C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416 punkt 125

³⁴⁹ Jfr C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 100–102

³⁵⁰ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 103

³⁵¹ Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 104

³⁵² Se C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:732 punkt 105–106

överensstämmelse med det nationella systemet, så hade det utgjort statligt stöd (så klart under förutsättningen att ansökningssystemet bedömts som stödordning) på grund av att det enskilda beslutet hade utgjort en tillämpning av en stödordning.

Precis som Mario Tenore har påpekat kvarstår det att se vilken ståndpunkt EU-domstolen kommer att inta på selektivbedömningen vis-à-vis internprissättningsfrågor i ljuset av att internprissättning inte är och aldrig kan bli någon exakt vetenskap.³⁵³ Den oundvikliga följderna av detta blir nämligen att det alltid i samband med internprissättningsfrågor kommer att behöva finnas visst utrymme för skönsmässig bedömning för skattemyndigheten.

B. Scenario: SMBV-APA:n avviker från den skatteordning från koncernenheter som generellt tillämpas i Nederländerna, och som inte hindras av artikel 107 FEUF

Scenario B aktualiseras därmed först efter att det har konstaterats att den skatteordning på vilken APA:n bygger inte utgör en stödordning. Det rör sig således en situation i vilken ett företag genom APA:n ges en skattemässig behandling som avviker från den behandling som normalt följer av den särskilda skatteordningen för koncernenheter. Följaktligen är det fråga om ett *individuellt stöd* i stället för stöd på grund av en tillämpning av en stödordning.

Att det är fråga om ett individuellt stöd borde även få konsekvenser för fastställande av referensramen. I detta fall är det nämligen fråga om en jämförelse i behandlingen mellan de koncernbolag som alla omfattas av den särskilda skatteordningen (som alltså i detta hypotetiska exempel redan i ett tidigare skede bedömts att inte utgöra en stödordning). Mot denna bakgrund skulle även EU-domstolens uttalande i *MOL [2015]* som den också upprepat i *Belgien mot kommissionen [2016]*³⁵⁴ samt *World Duty Free Group [2016]* om att selektivitet, när det gäller individuellt stöd, i princip kan presumeras när förekomsten av en ekonomisk fördel har fastställts framstå som konsekvent.³⁵⁵

³⁵³ Se Tenore (2017) s. 212–213

³⁵⁴ C-270/15 P *Belgien mot kommissionen*, EU:C:2016:489

³⁵⁵ Jfr mål C-15/14 P *MOL* p. 60; C-270/15 P *Belgien mot kommissionen*, EU:C:2016:489 punkt 49 och C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 55

5 EU:s statsstödsreglering i förhållande till fenomenet skadlig skattekonkurrens

Att företag, och multinationella koncerner i synnerhet, kan – och drar – nytta av de skatteplaneringsmöjligheter som diskrepansen i beskattningsreglerna innebär är ett allmänt erkänt faktum.³⁵⁶ Lika mycket är det dock ett faktum i dagens globaliserad värld att en bärkraftig affärsmodell inte tillåter ett internationellt företag att organisera sin verksamhet efter nationsgränser. Tvärtom är affärsverksamheten i de multinationella företagen i allt ökande grad uppdelad i olika bolag i olika länder och värdekedjor efter vad som är mest effektivt för värdeskapande.³⁵⁷

För en stat är skatter en viktig inkomstkälla och de behövs för att staten ska kunna tillhandahålla välfärd för sina invånare.³⁵⁸ Ur en stats synpunkt är det främsta motivet bakom åtgärder som vidtas i syfte att attrahera utländska investeringar sällan om aldrig de bolagsskatteintäkter som åtföljer etablering. Däremot utgör utländska investeringar framförallt i mindre ekonomier en grundförutsättning för ekonomisk tillväxt och skapande av flera arbetstillfällen. Genom ökad ekonomisk tillväxt ökas konsumtion och därmed statens intäkter från konsumtionsskatter. På ett motsvarande sätt ökar intäkterna från inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter när fler arbetar. Konsumtionsskatter, inkomstskatt på arbete och socialförsäkringsavgifter är i allmänhet en betydligt större inkomstkälla för stater än bolagsskatten.³⁵⁹

Medlemsstaterna konkurrerar sinsemellan om utländska investeringar och därför är det viktigt för en medlemsstat att öka dess relativa attraktionskraft som lokaliseringssort. Kommissionen uppmärksammade redan i 1998 års meddelande om statligt stöd på den direkta beskattningens område att fullbordandet av den inre marknaden och liberaliseringen av de finansiella marknaderna hade lett till att medlemsstaterna i allt större omfattning utnyttjade skattepolitiken som medel i denna konkurrens.³⁶⁰ Följaktligen påverkar skattekonkurrensen lokaliseringsbeslut och förläggning av personer och investeringskapital.³⁶¹ Att skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna har till följd att konkurrensen på den inre marknaden snedvrids är således ett faktum – frågan är bara om, och i vilken utsträckning, EU:s statsstödsreglering är ett tillgängligt verktyg för EU att beivra sådan skadlig skattekonkurrens.

Statsstödsregleringen omfattar enbart skatteåtgärder som ger selektiva fördelar för vissa företag och inte andra i den mening som avses i artikel 107 FEUF.³⁶² Såsom generaladvokaten Jääskinen briljant har formulerat det i sitt förslag till avgörande i *Gibraltar [2011]* syftar EU:s statsstödsreglering endast att åtgärda den snedvridning av konkurrensen som följer beviljandet

³⁵⁶ Se till exempel Andersson (2016) s. 242–647

³⁵⁷ Se till exempel Andersson (2016) s. 644

³⁵⁸ Jfr till exempel Carlgren, Fredrik: "Statsbudgetens inkomster", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Offentlig-ekonomi/Statsbudget/Statsbudgetens-inkomster/>, senast besökt 2017-08-06

³⁵⁹ Jfr till exempel Carlgren, Fredrik: "Moms", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-konsumtion-och-produktion/Moms/>, senast besökt 2017-08-06 och Carlgren, Fredrik: "Skatt på arbete - internationellt", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-arbete/Skatt-pa-arbete-for-lontagare-och-barnfamiljer/>, senast besökt 2017-08-06

³⁶⁰ Se Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag", (98/C 384/03) punkt 3

³⁶¹ Se Andersson (2016) s. 642

³⁶² Se C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 76

av statligt stöd. Av detta följer att det faller inom medlemsstaternas exklusiva kompetens att vidta åtgärder som är allmänna. Såsom generaladvokaten Jääskinen påpekade gäller detta även avseende skadlig skattekonkurrens, i den mån åtgärderna inte uppfyller kriteriet för en fördels selektivitet.³⁶³ Att generaladvokaten Jääskinen i *Gibraltar [2011]* advokerade för en motsatt utgång än vad EU-domstolen sedan kom fram till i *Gibraltar [2011]* innebär inte att denna del av hans uttalande för den skull skulle på något sätt vara mindre relevant. Tvärtom kvarstår det faktum att selektivitet fordras för att det ska kunna vara fråga om statligt stöd och att kommissionen ska kunna ge sig på hur en medlemsstat valt att utforma sitt skattesystem med stöd av statsstödsregleringen.

Samtidigt bör det dock observeras att kommissionen har förklarat att den genomför "en ambitiös agenda för en rättvisare, öppnare och mer effektiv beskattning i EU, i linje med sitt övergripande mål om hållbar tillväxt och investeringar som främjar skapandet av arbetstillfällen inom en fördjupad inre marknad."³⁶⁴ Vidare innehåller kommissionens handlingsplan för rättvis och effektiv beskattning³⁶⁵ från 2015 ett antal åtgärder för att modernisera företagsbeskattningen i EU. Ett av de grundläggande syften med denna handlingsplan är att bekämpa aggressiv skatteplanering.³⁶⁶ Såsom framhållits ovan i avsnitt 1.1 är deras genomförande dock beroende av att rådet beslutar om det enhälligt.³⁶⁷ Den största framgång som hittills uppnåtts genom EU:s arbete mot skatteflykt och aggressiv skatteplanering är att rådet den 12 juli 2016 antog direktivet om skatteflykt (ATAD)³⁶⁸. Kommissionen har dessutom deklarerat att den "följer aktivt upp fall där incitament till utvalda företag kan innebära en överträdelse av EU:s regler om statligt stöd."³⁶⁹

Mot bakgrund av detta är det av ytterst intresse att uppmärksamma Juan Jorge Piernas López analys över EU-domstolen utveckling av selektivitetstestet. Hans slutsats är nämligen att EU-domstolen i hög grad varit medgörlig vad avser att anpassa statsstödsbegreppets utformning till kommissionens policy agenda och tillsynsprioriteringar.³⁷⁰ Således kommer det att vara mycket intressant att se hur EU-domstolen kommer att vidareutveckla det materiella selektivitetstestet särskilt vad gäller internprissättningsfrågor och APAs.

I ljuset av *Banco Bilbao [2011]*³⁷¹ kan det exempelvis frågas vilka möjligheter en medlemsstat i praktiken har att med framgång åberopa att en skillnad i behandlingen som följer av tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal motiveras av undvikande av ekonomisk

³⁶³ Se GA Jääskinen i C-106/09 P och C-107/09 P *Gibraltar*, EU:C:2011:215 punkt 141

³⁶⁴ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet Meddelande om ytterligare åtgärder för att öka transparensen och främja bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt, KOM(2016) 451 slutlig s. 2

³⁶⁵ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, KOM(2015) 302 slutlig

³⁶⁶ Se Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet Meddelande om ytterligare åtgärder för att öka transparensen och främja bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt, KOM(2016) 451 slutlig s. 4

³⁶⁷ Se artikel 115 FEUF

³⁶⁸ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion

³⁶⁹ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet Meddelande om ytterligare åtgärder för att öka transparensen och främja bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt, KOM(2016) 451 slutlig s. 4

³⁷⁰ Piernas López (2015) s. 251

³⁷¹ C-157/10 *Banco Bilbao*, EU:C:2011:813

dubbelbeskattning som är ett inneboende drag i systemet med dubbelbeskattningsavtal.³⁷² EU-domstolen uttalade sig nämligen i *Banco Bilbao [2011]*, som dock inte handlade om statsstöd utan om fri rörlighet för kapital, att medlemsstaterna inte är skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsstaternas i syfte att bland annat undvika ekonomisk dubbelbeskattning, och "ännu mindre att anpassa sina skattelagstiftningar för att ge en skattskyldig person möjlighet att åtnjuta en skattefördel som en annan medlemsstat beviljar inom ramen för utövandet av sin beskattningsrätt, så länge deras skattelagstiftningar inte är diskriminerande."³⁷³

Vidare bör det påpekas att Lars Pelin uppmärksammat att skatteavtalen har en folkrättslig sida och att det enligt honom inte lär finnas någon folkrättslig grund för att FEUF skulle ha företrädare framför ett dubbelbeskattningsavtal.³⁷⁴ Samtidigt innebär dock principen om lojalt samarbete enligt EU-domstolen att medlemsstaterna är skyldiga att beakta unionsrätten vid utövande av sin behörighet på den direkta beskattningens område.³⁷⁵ Medlemsstaterna är således förhindrade att ingå sådana dubbelbeskattningsavtal som strider mot EU:s statsstödsreglering. Däremot är den av Pelin framträdande uppfattningen inte helt utan betydelse i situationer där enbart en av parterna till ett dubbelbeskattningsavtal är medlemsstat eller medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Det kan nämligen tänkas uppstå en situation i vilken ett företag förlitat sig på den uppdelning av beskattningsrätten som gjorts i dubbelbeskattningsavtalet, och som ger beskattningsrätt till den part som inte är medlem i EU/EES. Ur ett legalitetsperspektiv är det problematiskt om den andra parten till dubbelbeskattningsavtalet, det vill säga den part som är medlemsstat, med åberopande av EU:s statsstödsreglering påförs en skyldighet att ta ut skatt i strid mot dubbelbeskattningsavtalet.

Avslutningsvis ska det framhållas att det finns ingen tvekan om att tillnärningsåtgärderna, inte minst med hänsyn till rättssäkerheten för de enskilda skattebetalarna och det faktum att endast den skadliga skattekonkurrens som utgörs av selektiva skatteåtgärder kan angripas med statsstödsregleringen, skulle vara bättre lämpade för att främja EU:s agenda om att bekämpa skadlig skattekonkurrens och aggressiv skatteplanering. För att något modifiera Emanuela Mateis briljanta artikelrubrik: statsstödsregleringen må vara den bästa hammaren – men det hjälper inte om det som faktiskt behövs är en skiftnyckel.³⁷⁶

³⁷² Jfr C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550 punkt 82 och C-20/15 P och 21/15 P *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981 punkt 58

³⁷³ Se C-157/10 *Banco Bilbao*, EU:C:2011:813 punkt 39

³⁷⁴ Se Pelin (2011) s. 127

³⁷⁵ Se C-466/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763 punkt 29

³⁷⁶ Emanuela Matei har skrivit två artiklar med titlar Just Because State Aid Is The Best Hammer Does Not Mean That All Issues Are Nails (Part I) och (Part 2), se Matei, Emanuela: "Just Because State Aid Is The Best Hammer Does Not Mean That All Issues Are Nails (Part I)", EFILA Blog, <https://efilablog.org/2015/11/03/just-because-state-aid-is-the-best-hammer-does-not-mean-that-all-issues-are-nails-part-i/>, senast besökt 2017-08-06 och Matei, Emanuela: "Just Because State Aid Is The Best Hammer Does Not Mean That All Issues Are Nails (Part II)", EFILA Blog, <https://efilablog.org/2015/11/06/just-because-state-aid-is-the-best-hammer-does-not-mean-that-all-issues-are-nails-part-ii/>, senast besökt 2017-08-06

6 Avslutning

EU-domstolen har i *World Duty Free Group [2016]* klarlagt att den i sin rättspraxis har utvecklat två analysmetoder för att fastställa huruvida en nationell skatteåtgärd utgör en stödordning eller inte: trestegstestet och Gibraltar-metoden. Trestegstestet är tillämpligt när det ska fastställas huruvida en skatteåtgärd som avviker från ett allmänt system är selektiv. Gibraltar-metoden är däremot tillämplig när den aktuella skatteåtgärden inte utgör en avvikelse eller ett undantag från det allmänna systemet, utan en integrerad del i det. EU-domstolens argumentation i *World Duty Free Group [2016]* antyder dock att det, för att visa att en skatteåtgärd är selektiv, inte nödvändigtvis behöver brukas en viss analysmetod.

APAs kan leda till att statsstöd beviljas på grund av dels att det i den avviker från en generell skatteordning, dels att den utgör en tillämpning av en stödordning. I det första fallet är det fråga om *individuellt stöd*, i det andra fallet är det fråga om att stöd beviljats på grund av *tillämpningen av en stödordning*. Detta borde få konsekvenser även för selektivitetsbedömningen. EU-domstolens metodik i *P Oy [2013]* ger stöd åt uppfattningen att det alltid först bör undersökas om stöd beviljats av den senare anledningen.

EU:s statsstödsreglering syftar endast till att åtgärda den snedvridning av konkurrensen som följer av beviljandet av statligt stöd. I enlighet med kompetensfördelningen i FEUF faller det således inom medlemsstaternas exklusiva kompetens att vidta åtgärder som är allmänna. Detta gäller även skadlig skattekonkurrens, i den mån åtgärderna inte uppfyller kriteriet för en fördels selektivitet. Tillnärmningsåtgärderna på den direkta beskattningens område skulle således vara bättre lämpade för att främja EU:s agenda om att bekämpa skadlig skattekonkurrens och aggressiv skatteplanering men sådana åtgärder förutsätter att rådet beslutar om dem enhälligt.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

Kommissionen

Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag”, **(98/C 384/03)**

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén om främjande av kooperativa föreningar i Europa, **KOM(2004) 18 slutlig**

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, **KOM(2015) 302 slutlig**

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet Meddelande om ytterligare åtgärder för att öka transparensen och främja bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt, **KOM(2016) 451 slutlig**

Förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, **KOM(2016) 685 slutlig**

Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, **(2016/C 262/01)**

Ekofinrådet

Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik – Resolution av rådet och företrädare för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning – Beskattning av inkomster från sparande

Litteratur

Aldestam, Mona (2005), *EC State aid rules applied to taxes—an analysis of the selectivity criterion*. Iustus Förlag.

Andersson, Krister (2016), 'Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?' *Skattenytt* s. 639–654.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2010, 4 uppl.), *Europarättens grunder*. Norstedts Juridik.

Drabbe, Humbert (2013), 'The test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework', i: Rust, Alexander och Micheau, Claire (red.), *State Aid and Tax Law*. Wolters Kluwer s. 87–105.

Fernsby, Torsten (2005), 'OECD:s skattekonkurrensprojekt.' *Skattenytt* s. 519–526.

Gren, Marc (2016), 'Selektiva skatter och statsstöd.' *Svensk Skattetidning* s. 3–8.

Gunn, Anna och Luts, Joris, 'Tax rulings, APAs and State Aid: Legal Issues.' *EC Tax Review* s. 119–125.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (2016, 2 uppl.), *EU-rättslig metod; teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. Norstedts Juridik.

Indén, Tobias (2011), *EU:s statsstödsrätt; en introduktion*. Iustus Förlag.

Indén, Tobias (2013), *EU:s statsstödsrätt; EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar*. Iustus Förlag.

Kerle, Clemens och Flynn, Leo (2016, 2 uppl.), 'Chapter 11; Advantage', i: Pesaresi, Nicola m.fl. (red.), *EU Competition Law; Volume IV; State Aid; Book One*. Claeys & Casteels Law Publishers s. 289–354.

Monsenego, Jérôme (2016), 'Något om statsstöd och den internationella skatterätten.' *Svensk Skattetidning* s. 270–280.

OECD (1998), *Harmful Tax competition; An Emerging Global Issue*. OECD.

Pedroso, Joana (2017), 'Illegal State aid: Fiat, Starbucks, Belgium, Apple and more cases to come; Not a transfer pricing question, rather a State aid answer.' *Skattenytt* s. 44–52.

Pelin, Lars (2011, 5 uppl.), *Internationell skatterätt; i ett svenskt perspektiv*. Studentlitteratur.

Quigley, Conor (2015, 3 uppl.), *European State Aid Law and Policy*. Bloomsbury Publishing.

Piernas López, Juan Jorge (2015), *The Concept of State Aid Under EU Law: from Internal market to competition and beyond*. Oxford Scholarship Online.

Rossi-Maccanico, Pierpaolo (2013), 'Fiscal Aid Review and Tax Competition', i: Rust, Alexander och Micheau, Claire (red.), *State Aid and Tax Law*. Wolters Kluwer s. 39–56.

Tenore, Mario (2017), 'APAs and State Aid: A New Era of European Tax Law?', i: Weber, Dennis (red.), *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*. IBFD s. 201–223.

Trolle Önnerfors, Elsa och Wenander, Henrik (2016), *Att skriva rätt*. Wolters Kluwer.

Elektroniska källor

Carlgren, Fredrik: "Moms", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-konsumtion-och-produktion/Moms/>, senast besökt 2017-08-06

Carlgren, Fredrik: "Skatt på arbete - internationellt", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-arbete/Skatt-pa-arbete-for-lontagare-och-barnfamiljer/>, senast besökt 2017-08-06

Carlgren, Fredrik: "Statsbudgetens inkomster", Ekonomifakta, <http://www.ekonomifakta.se/Fakta/Offentlig-ekonomi/Statsbudget/Statsbudgetens-inkomster/>, senast besökt 2017-08-06

Kommissionen: Press release; Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxemburg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU State Aid rules, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm, senast besökt 2017-08-06

Matei, Emanuela: "Just Because State Aid Is The Best Hammer Does Not Mean That All Issues Are Nails (Part I)", EFILA Blog, <https://efilablog.org/2015/11/03/just-because-state-aid-is-the-best-hammer-does-not-mean-that-all-issues-are-nails-part-i/>, senast besökt 2017-08-06

Matei, Emanuela: "Just Because State Aid Is The Best Hammer Does Not Mean That All Issues Are Nails (Part II)", EFILA Blog, <https://efilablog.org/2015/11/06/just-because-state-aid-is-the-best-hammer-does-not-mean-that-all-issues-are-nails-part-ii/>, senast besökt 2017-08-06

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, EU:C:1961:2

173/73 *Italienska textilierna*, EU:C:1974:71

C-189/91 *Kirsammer-Hack*, EU:C:1993:907

C-387/92 *Banco Exterior España*, EU:C:1994:100

C-241/94 *Kimberly Clark*, EU:C:1996:353

C-200/97 *Ecotrade*, EU:C:1998:579

C-75/97 *Maribel bis/ter*, EU:C:1999:311

C-256/97 *DMT*, EU:C:1999:332

C-156/98 *Tyskland mot kommissionen*, EU:C:2000:467

C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598

C-280/00 *Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg*, EU:C:2003:415

C-159/01 *Nederländerna mot kommissionen*, EU:C:2004:246

C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130

C-466/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763

C-148/04 *Unicredito Italiano*, EU:C:2005:774

C-393/04 och C-41/05 *Air Liquide Industries*, EU:C:2006:403

C-182/03 och C-217/03 *Forum 187*, EU:C:2006:416

C-88/03 *Azorerna*, EU:C:2006:511

C-487/06 P *British Aggregates*, EU:C:2008:757

C-140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, EU:C:2010:335

C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos*, EU:C:2011:550

C-279/08 P *Nederländska NO_x*, EU:C:2011:551

C-106/09 P och C-107/09 P Gibraltar, EU:C:2011:732

C-157/10 Banco Bilbao, EU:C:2011:813

C-417/10 3M Italia, EU:C:2012:184

C-197/11 och C-203/11 Libert m.fl., EU:C:2013:28

C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525

C-15/14 P MOL, EU:C:2015:362

C-270/15 P Belgien mot kommissionen, EU:C:2016:489

C-20/15 P och 21/15 P World Duty Free Group, EU:C:2016:981

[Generaladvokaternas förslag till avgörande](#)

GA Mischo i **C-143/99 Adria-Wien Pipeline**, EU:C:2001:250

GA Mengozzi i **C-487/06 P British Aggregates**, EU:C:2008:419

GA Jääskinen i **C-106/09 P och C-107/09 P Gibraltar**, EU:C:2011:215

GA Wahl i **C-15/14 P MOL**, EU:C:2015:32

[Kommissionens beslut](#)

Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för **Fiat** [delgivet med nr C(2015) 7152]

Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för **Starbucks** [delgivet med nr C(2015) 7143]

Kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den **statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst** SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört [delgivet med nr C(2015) 9837]

Kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för **Apple** [delgivet med nr C(2016) 5605]