

Kommissionen mot Gibraltar – ett hot mot medlemsstaternas suveränitet gällande direktbeskattning av bolag?

Av Vladimir Bastidas Venegas¹

INTRODUKTION

Den 15 november 2011 kom EU-domstolens (domstolen) avgörande i Gibraltar mot kommissionen (*Gibraltar*), kanske det viktigaste konkurrensrättsavgörandet under hela 2011.² Målet avgjordes av den stora avdelningen, dvs. tretton domare.

Målet rörde Gibraltars skattesystem som infördes 2002. Reglerna införde nya villkor för beskattningsunderlaget för bolagsbeskattning där skatt utgick efter antalet anställda (löneavgift) och företagets innehav av affärslokaler (BPOT). Summan av alla dessa skatter och avgifter fick maximalt uppgå till 15 % av företagets vinst (skattetaket). Beskattningsunderlaget innebar i praktiken att offshorebolagen, vilka utgör en stor del av de registrerade bolagen i Gibraltar, helt befriades från skatt.

Under 2004 antog kommissionen ett beslut där man förklarade Gibraltars skatteregler i strid med förbudet mot statsstöd i artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).³ Kommissionen ansåg att villkoren för beskattningsunderlaget och skattetaket gynnade offshorebolagen. Beslutet överklagades till tribunalen (dåvarande förstainstansrätten) som fann beslutet ogiltigt. Enligt tribunalen hade kommissionen tillämpat det s.k. selektivitetskriteriet under förbudet i artikel 107.1 FEUF felaktigt.⁴ Domstolen höll inte med tribunalen och fann sålunda att Gibraltars beskattningsunderlag vid bolagsbeskattningen utgjorde statsstöd.

Det viktigaste i målet är att domstolen godkände kommissionens metodologi vid tillämpningen av selektivitetskriteriet, vilket av generaladvokat Jääskinen har beskrivits som en ”metodologisk revolution” inom statsstödsområdet.⁵

¹ Forskare i europeisk integrationsrätt, Örebro universitet.

² Mål C-106/09 kommissionen och Spanien mot Gibraltar (*Gibraltar*), REU 2011, ännu ej rapporterad, dom av 15 november 2011.

³ Kommissionens beslut 2005/261/EG, Gibraltars bolagsskattereform (*Gibraltarbeslutet*), EUT 2005 L 85/1.

⁴ Förenade målen T-211/04 och T-215/04 Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland mot Europeiska kommissionen (*Gibraltar mot kommissionen*), REG 2008 s. II-3745, punkter 141-189.

⁵ *Gibraltar*, generaladvokatens yttrande, punkt 202.

BAKGRUND – NATIONELL SKATTELAGSTIFTNING OCH EU:S STATSSTÖDSREGLER

Utgångspunkten är att medlemsstaterna i avsaknad av harmoniseringsåtgärder som reglerar nationell skattelagstiftning är fria att utforma sina skatteregler. De måste emellertid respektera vissa fördragsregler som regler om fri rörlighet och statsstöd.

Enligt artikel 107.1 FEUF är det förbjudet för medlemsstaterna att ge statsstöd som gynnar ett eller flera företag under förutsättning att konkurrensen snedvrids och samhandeln påverkas. Det finns dock möjlighet för medlemsstaterna att erhålla undantag enligt artikel 107.2-3 FEUF när det finns vissa legitima skäl, som t.ex. skydd av miljön. För tillämpningen av undantagen är medlemsstaterna tvungna att anmäla åtgärder som utgör statsstöd enligt artikel 107.1 FEUF till kommissionen. Medlemsstaterna får dessutom inte verkställa statsstödsåtgärderna före kommissionens godkännande av åtgärderna i fråga.

Av detta följer att statsstödsdefinitionen är central eftersom den avgör dels när anmälningsskyldigheten uppstår, dels när EU, dvs. kommissionen och unionsdomstolarna, utövar kontroll över den nationella lagstiftningen vid tillämpningen av undantagsreglerna, i synnerhet genom proportionalitetsprincipen. Statsstöd definieras genom förbudsregeln i artikel 107.1 FEUF. Fem villkor måste vara uppfyllda för regelns tillämplighet. För det första måste den statliga åtgärden resultera i att statliga medel överförs till företagen. För det andra måste mottagaren få en ekonomisk fördel. För det tredje måste den ekonomiska fördelen vara selektiv till sin natur (selektivitetskriteriet). För det fjärde och femte måste den ekonomiska fördelen ha en effekt på konkurrens och samhandeln.⁶

Skatteregleringar som har fångats in av statsstödsreglerna har gällt skattelättnader som den nationella lagstiftningen gett till vissa företag. En skattelättnad innebär inte att medel överförs från staten till företaget, men anses innebära en börda för staten i jämförelse med den situation då ”normala” skatteregler hade tillämpats. Därmed har domstolen ansett att regler som ger företag skattelättnader kan uppfylla det första villkoret.⁷ Domstolen har även funnit att skattelättnader har gett vissa företag en ekonomisk fördel som senare har snedvridit konkurrensen och påverkat samhandeln (andra, fjärde och femte

⁶ Se t.ex. Mål T-335/08 BNP Paribas och Banca Nazionale del Lavoro SpA mot kommissionen (BNP), REU 2010, ännu ej rapporterad, dom av 1 juli 2010, punkt 158.

⁷ Mål C-387/92 Banco Exterior de España (Banco Exterior), REG 1994 s. I-877, punkt 13.

villkoren för förbudsregelns tillämplighet).⁸ En central och problematisk fråga som uppkommer i mål avseende skatteregleringar är selektivitetskriteriet. I många fall är selektivitetsbedömningen dock inte problematisk. Exempelvis är ett lån från staten till ett företag på villkor som är mer generösa än de som ges under normala marknadsförhållanden (den ekonomiska fördelen) selektivt till sin natur. Lånet och den ekonomiska fördelen är riktad mot *ett* specifikt företag på marknaden. Denna bedömning är dock svårare när det gäller skatteregler, eftersom dessa kan gälla för ett stort antal företag och/eller olika marknader. En skattelättnad kan därför anses vara icke-selektiv när den ges till alla företag som uppfyller vissa objektiva icke-diskriminerande villkor som följer av skattesystemets syfte och upplägg. Exempelvis skulle en skattelättnad för alla fordon som använder sig av miljövänlig teknik kunna vara en icke-selektiv åtgärd. Syftet med skattereglerna är en lättare beskattning på miljövänlig teknik som används i olika typer av fordon eftersom dessa är mindre skadliga för miljön. Eftersom alla som potentiellt berörs av skattereglernas syfte ges möjligheter att erhålla skattelättnad utgör detta den ”normala” eller ”allmänna” beskattningen, vilket innebär att lättnaden inte anses vara selektiv. I den praktiska tillämpningen av artikel 107.1 FEUF på skattelagstiftning har svårigheten således rört selektivitetskriteriet och fastställandet av vad som utgör det allmänna skattesystemet. Det är detta som *Gibraltar* behandlar.

DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Denna rättsfallsanalys kommer endast att uppehålla sig vid den centrala frågan i *Gibraltar* om selektivitetskriteriets tillämpning enligt förbudet mot statsstöd i artikel 107.1 FEUF.

Enligt tribunalen hade kommissionen gjort en felaktig rättstillämpning av selektivitetskriteriet när den fann att villkoren för beskattningsunderlaget och skattetaket var selektiva. Tidigare rättspraxis stadgar att fördelar till vissa företag i form av reducerad skatt i jämförelse med andra företag som befinner sig i en faktisk och rättslig jämförbar situation utgör statsstöd. Tribunalen fastställde att selektivitet ifråga om skatteregler görs i tre steg.⁹ Först måste det klarläggas vad som utgör det allmänna eller det normala skattesystemet. I ett andra steg måste man bestämma att de existerande regler som resulterar i en fördel avviker från det allmänna och normala skattesystemet genom olika behandling av företag som befinner sig rättsligt och faktiskt i en jämförbar

⁸ Se t.ex. *Banco Exterior*, punkt 14; Mål C-88/03, Portugisiska republiken mot Europeiska kommissionen (*Azoreira*), REG 2006 s. I-7115, punkt 91.

⁹ *Gibraltar mot kommissionen*, punkter 143-144.

situation. I ett tredje led har medlemsstaten ifråga en möjlighet att argumentera att åtgärden inte är selektiv eftersom den ändå följer systematiken i det allmänna skattesystemet. Enligt tribunalen hade kommissionen inte på ett uttömmande sätt gjort den första och andra bedömningen, utan direkt inriktat sig på det tredje steget.¹⁰ Kommissionens slutsats att villkoren för Gibraltars beskattningsunderlag (löneavgifter och BPOT) inte utgjorde en del av det allmänna och normala skattesystemet var därför inte övertygande.

Domstolen avfärdade tribunalens slutsatser avseende kommissionens tillämpning av selektivitetskriteriet på villkoren för beskattningsunderlaget. Enligt domstolen hade tribunalen felaktigt fokuserat på den lagstiftningsteknik som medlemsstater brukligt använder sig av inom skatteområdet. Att fokusera analysen på vad som utgör det allmänna och normala skattesystemet enligt den nationella lagstiftningen och sedan utreda ”undantagen” skulle innebära att statsstödsförbudet i artikel 107.1 FEUF i för stor utsträckning skulle beakta formen på lagstiftningen (punkter 91-94). Regler om konkurrensrätt och fri rörlighet fokuserar alltid på effekterna av lagstiftningen – oavsett vilken form dessa har. Beaktande av formen skulle tillåta medlemsstater att kringgå statsstödsförbudet genom att anpassa sin lagstiftningsteknik (punkt 92). Domstolen ansåg att kommissionen hade analyserat offshorebolagens skattebörda i förhållande till skattesystemet som sådant, vilket innebar att man hade fastställt en referensram (punkt 95) som enkelt uttryckt definierar den ”normala” skattenivån. Även om villkoren för beskattningsunderlaget, dvs. löneavgiften och BPOT:en, var av allmän natur, behandlades företag olika i ljuset av det övergripande syftet med Gibraltars skattesystem, vilket var att introducera en bolagsskatt avseende alla företag etablerade i Gibraltar (punkt 101). I praktiken uteslöt beskattningsunderlaget alla offshorebolag eftersom de vare sig hade anställda eller affärslokaler i Gibraltar. Domstolen ansåg att villkoren för beskattningsunderlag måste vara ägnade att känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori för att skattelagstiftningen ska anses vara selektiv (punkt 104). Detta var fallet i *Gibraltar* eftersom villkoren för beskattningsunderlaget var utformade på ett sådant sätt att det uteslöt offshorebolagen (punkt 106).

ANALYS

Gibraltar är ett mycket viktigt mål gällande förhållandet mellan EU och medlemsstaterna inom skatteområdet. Medlemsstaterna är suveräna vad gäl-

¹⁰ *Gibraltar mot kommissionen*, punkt 170.

ler direktbeskattning, vilket innebär att utgångspunkten är att de är fria, mer eller mindre, att utforma sina skattesystem som de önskar. Även om EU har en viss rätt att harmonisera vissa skatter, har detta skett i mycket begränsad omfattning.¹¹ Det finns gränser givetvis för hur långt medlemsstaternas suveränitet sträcker sig. Ett område är exempelvis beskattning av varor där artikel 110 FEUF förbjuder direkt och indirekt diskriminering av importerade varor genom interna skatter och avgifter. Vidare har domstolen slagit fast att medlemstaterna är fria att utforma sina system så länge detta inte resulterar i diskriminering som faller inom förbuden enligt reglerna om fri rörlighet.¹² Trots att medlemsstaternas suveränitet har naggats i kanten genom rättspraxis har domstolen varit tämligen restriktiv i sina avgöranden inom skatteområdet.

En första fråga som bör behandlas är vad det är egentligen som har förändrats med domstolens avgörande i *Gibraltar*. Den centrala delen i domen är punkt 104 som vidgar tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF genom att utforma ett test som kan tillämpas på den del av skattesystemet som enligt tidigare rättspraxis har karaktäriserats som allmän. Testet kan därmed finna att det allmänna skattesystemet är selektivt till sin natur. Tidigare mål där skattesystem har befunnits vara selektiva har i praktiken alltid rört undantagsregler. Exempelvis avsåg *Air Liquide* ett undantag från en årlig kommunalskatt på motorer för drivandet av anläggningar om dessa gällde kompressorstationer för naturgas.¹³ I ett sådant fall uppställer det allmänna systemet en huvudregel och ett undantag; skatt utgår på drivkraft och undantag ges för transport av naturgas. Samma struktur kan ses i *Adria-Wien Pipeline*.¹⁴ I målet utgick en allmän energiskatt för företag vid konsumtion av el. Ett undantag gjordes sedan för försäljning av varor (inte tjänster) som tillverkas med miljövänlig energi (naturgas) som fick en partiell återbetalning av energiskatten. Som följer av dessa två exempel, har det alltid varit en undantagsregel som bedömts vara selektiv. Bedömning av undantagsregeln har sedan utgått från målsättningen med åtgärden, dvs. det allmänna systemet och undantagsregeln sett i sin helhet. Domstolen fann således i *Adria-Wien Pipeline* att energiförbrukningen kopplat till försäljning av varor och tjänster var lika skadligt, vilket innebar att

11 Artikel 114 FEUF ger inte EU rätt att harmonisera skatter (genom det vanliga lagstiftningsförfarandet) för att främja den inre marknaden. Artikel 115 FEUF ger i teorin en möjlighet att harmonisera skatter, men kräver ett enhälligt beslut i Rådet.

12 Mål 270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (*Avoir-fiscal*), REG 1986, Svensk specialutgåva, vol. nr.VIII, s. 389.

13 Förenade målen C-393/04 och C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium SA mot Ville de Seraing och Province de Liège (Air Liquide)*, REG 2006 s. I-5293.

14 Mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten (Adria-Wien Pipeline)*, REG 2001 s. I-8365.

miljömässiga skäl till att göra en åtskillnad mellan varu- och tjänstesektorerna inte kunde göras gällande.¹⁵ Detta tillvägagångsätt som först fastställer det allmänna skattesystemet och sedan om undantaget är selektivt kallas för ”the derogation method”.¹⁶

Det centrala i den bedömning som gjorts i tidigare rättspraxis är fastställandet av den referensram som definierar vad en normal skatt är. I *Azorerna* uttalade domstolen att referensramen är viktigare i skattemål eftersom det är endast i förhållande till vad som utgör en normal skatt som det går att fastställa om den undersökta skatteåtgärden gynnar vissa företag.¹⁷ I *Gibraltar* verkar tribunalen ha utgått från att villkoren för beskattningsunderlaget per definition bestämmer den referensramen. Detta resonemang underkändes av domstolen som pekade på att man inte behöver definiera skillnaden mellan den normala skatten (enligt de nationella reglerna) och den (lägre) skattesats som tillämpas på de gynnade företagen. Med andra ord kan referensramen konstrueras som något som skiljer sig från villkoren för beskattningsunderlaget. Domstolen bekräftade därmed tribunalens syn att en referensram måste fastställas för att utröna eventuella skillnader i den skatt som betalas mellan olika företag. Däremot ansåg domstolen att kommissionen hade gjort rätt i att inte acceptera de kriterier som bestämde beskattningsunderlaget i den nationella lagstiftningen som referensram. I praktiken innebär detta att man inte behöver respektera den ovan diskuterade strukturen av en huvudregel och undantag som bestäms genom de nationella reglerna. Konsekvensen av *Gibraltar* är antingen att man nu har frångått den s.k. *derogation method* eller att metodologin enligt den principen nu har förändrats.

Det kan tyckas att domstolens slutsats i *Gibraltar* är logisk med tanke på att den tidigare alltid understrukit vikten av effekterna istället för formerna av statliga åtgärder. Ett problem med ”*derogation method*” har varit att medlemsstaterna i teorin har kunnat kringgå statsstödsförbudet i artikel 107.1 FEUF genom att bygga in differentierande element i det allmänna skattesystem som gynnar vissa företag.¹⁸ Samtidigt har den mer ”formalistiska” analysen som tillämpades av tribunalen gett ett större handlingsutrymme för medlemssta-

¹⁵ *Adria-Wien Pipeline*, punkt 52.

¹⁶ Aldestam, Mona, *EC State Aid Rules Applies to Taxes – An Analysis of the Selectivity Criterion*, Uppsala 2004 (*Aldestam*); *Gibraltar*, Generaladvokatens yttrande, punkt 182; Förenade målen C-72/91 och C-73/91, *Sloman Neptun Schiffahrts AG mot Seebetriebsrat Bodo Zieseemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG (Sloman Neptun)*, REG 1993, Svensk specialutgåva, vol. nr. XIV, s. 1-47.

¹⁷ *Azorerna*, punkt 56.

¹⁸ Nicolaidis, Phedon, *Fiscal Aid in the EC – A critical review of the current practice*, *World Competition*, vol. 24 nr. 3, s. 319 ff., 2001, se s. 331; Aldestam, a.a., s. 185 ff.

terna vid utformningen av sina skattesystem. Det handlingsutrymmet har tillåtit medlemsstaterna att med större frihet kunna bestämma de kriterier som gäller för beskattningsunderlaget. Det är denna frihet som beskärs genom *Gibraltar*. Domstolen och kommissionen kan numera genom en ”objektiv” analys komma att underkänna de kriterierna som medlemsstaterna anser är relevanta. Generaladvokaten påpekade i sitt yttrande att en sådan analys innebär en jämförelse med ett hypotetiskt icke-existerande skattesystem.¹⁹

Två frågor kan kopplas till den metodologi som nu har accepterats av domstolen. Ett problem som har existerat med ”derogation method” är fastställandet av vad som utgör en ”normal” skatt.²⁰ Detta problem har nu förvärrats med kommissionens nya metodologi. För det första kan man fråga sig hur man rent praktiskt kan fastställa ett sådant objektiva, hypotetiska icke-existerande system. Generaladvokaten påpekade att metodologin kräver konstruerandet av ett sådant system på EU-nivå. Enligt honom finns inga gemensamma kriterier för beskattningsunderlaget bland medlemsstaterna avseende företagsbeskattning. Dessutom ger inte fördragsreglerna utrymme för EU att bestämma villkoren för beskattningsunderlaget vid direkt beskattning, vilket implicerar att domstolens avgörande på sätt och vis snedvrider kompetensfördelningen mellan medlemsstaterna och EU.

En andra fråga är givetvis huruvida en sådan analys verkligen kan vara objektiv till sin natur. I slutändan färgas en sådan bedömning av de politiska värderingar som underbygger den inre marknaden. Dessa kan hamna i konflikt med de intressen som finns i de individuella medlemsstaterna och som hittills har skyddats genom den nationella suveräniteten i skattefrågor. Nu kommer kommissionen och domstolen att kunna överpröva de värderingar som genomsyrar de nationella skattesystemen. Även om statsstödsåtgärder kan undantas enligt artikel 107.2-3 FEUF ställer dessa regler som krav dels att syftet med statsstödet är legitimt (från ett EU-perspektiv), dels att stödet är proportionellt. Den kontroll som därmed utövas av kommissionen och unionsdomstolarna kan på längre sikt underminera vissa intressen som medlemsstaterna vill skydda och främja. Det kan starkt ifrågasättas om syftet med statsstödsreglerna är att utvärdera rimligheten i medlemsstaternas politik.²¹

Det som kanske talar emot att *Gibraltar* ska tillerkännas alltför stor betydelse är att fallet handlade om gynnande av offshorebolag. Redan 1999 framställde en kommitté inom rådet en rapport som identifierade befriandet av offshorebolag


¹⁹ *Gibraltar*, generaladvokatens yttrande, punkt 202.

²⁰ Nicolaidis, a.a., s. 331; Aldestam, a.a., s. 179.

²¹ Nicolaidis, a.a., s. 335.

från beskattning i Gibraltar som en åtgärd som potentiellt kunde medföra skadlig skattekonkurrens.²² Rapporten utgör en del i samarbetet mellan medlemsstaterna och kommissionen avseende skadlig skattekonkurrens och den uppförandekod som framtofs av medlemsstaterna.²³ Det kan tänkas att domstolen kommer att vara mindre benägen att intervensera i medlemsstaternas skattesystem gällande kriterierna för beskattningsunderlaget i de fall där det saknas en koppling med skadlig skattekonkurrens.

SLUTSATS

Det kan konstateras att domen i *Gibraltar* inför en ny metod för tillämpningen av selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF. Eftersom metoden kan användas för att angripa villkoren för beskattningsunderlaget innebär den att tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF har utvidgats. Man kan ifrågasätta hur tillämplig metoden är i praktiken samt hur väl den överensstämmer med EU-fördragen vad gäller kompetensfördelningen mellan medlemsstaterna och EU inom skatteområdet. 

²² Rådet, Code of Conduct Group, SN 4901/99, 23/1/99.

²³ Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, EGT 1998 C 2/2.