

*The evolution of the interpretation of the selectivity term in art. 107 TFEU (1) within
the field of taxation*

*Udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, på
skatteområdet*

Cecilie Frandsen

Kandidatafhandling på cand.merc.(jur).

Den 16. januar 2017

Vejledere:

Michael Wallin

Rune Midjord

Antal anslag: 181.862

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	3
Kapitel 1 Metode og præsentation af problemformulering.....	4
1.1 Statsstøtteordninger på skatteområdet.....	4
1.2 Begrebsafdækning.....	5
1.3 Afhandlingens formål	5
1.4 Problemformulering.....	6
1.5 Synsvinkel.....	6
1.6 Afgrænsning	7
1.7 Metode og teori	8
1.7.1 Juridisk metode	8
1.7.1.1 Den retsdogmatiske metode	8
1.7.1.2 Retskildelæren	9
1.7.1.3 Soft law som retskilde.....	10
1.7.1.4 Fortolkning.....	11
1.7.1.5 EU-Domstolens særegen karakter	12
1.7.2 Økonomisk metode og teori.....	13
1.7.2.1 SCP-paradigmet og neoklassicismen	14
1.7.2.2 Cournot	15
1.7.2.3 Spilteori.....	15
1.7.2.4 Beggar thy neighbour-teorien	16
1.8 Struktur	16
Kapitel 2 Selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1.....	17
2.1 Indledende	17
2.2 Kontrol med statsstøtte	18
2.3 Femte betingelse i statsstøtteforbuddet i henhold til skatteforanstaltninger.....	19
2.3.1 Selektivitetsvurderingen.....	19
2.3.1.1 Selektivitetstesten	21
2.4 Analyse af udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet.....	22
2.4.1 C-143/99 <i>Adria-Wien Pipeline GmbH mod Finanzlandesdirektion für Kärnten</i>	23
2.4.1.1 Domsresumé af C-143/99 <i>Adria-Wien</i>	23
2.4.1.2 Fortolkningen af selektivitetsbegrebet i C-143/99 <i>Adria Wien</i>	23
2.4.2 Domsanalyse af Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P: <i>Europa-Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige</i>	26
2.4.2.1 Sagens faktiske omstændigheder	26
2.4.2.2 Den materielle selektivitet og tre retsinstanser	26
2.4.2.3 Tilgangen til selektivitetsvurderingen.....	27
2.4.2.3.1 Referencerammen og sammenligningsgrundlaget	28
2.4.2.3.2 EU-Domstolens bemærkninger til EU-Kommissionens beslutning og Rettens afgørelse	30
2.4.2.4 Delkonklusion	32
2.4.3 Konsistent retspraksis efter Gibraltar-dommen C-106/09 P og C-107/09 P.....	33
2.4.3.1 Delkonklusion	36
2.4.4 C-518/13 <i>The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd mod Parking Adjudicator</i>	36
2.5 Juridisk konklusion	38
Kapitel 3 Økonomisk og spilteoretisk analyse.....	41
3.1 Indledende	41
3.2 Structure.....	41

3.2.1 Oligopol.....	41
3.2.2 Analysens forudsætninger vedrørende adfærd og incitamenter iht. skattek konkurrence	42
3.3 Conduct	43
3.3.1 Cournot duopol	43
3.4 Performance.....	48
3.4.1 Beggar thy neighbour	48
3.4.2 Spilteoretiske rationaler iht. EU's medlemsstats incitamenter og adfærd til skattek konkurrence ...	48
3.4.2.1 Spillernes information	49
3.4.2.2 Spillet's betegnelser og antagelser	50
3.4.2.3 Spillernes strategier	52
3.4.2.4 Spillernes payoff	52
3.4.2.5 Nash-Equilibrium løses	53
3.4.2.6 Integreret opsamling og fortolkning på spillet	59
3.4.2.6.1 Fortolkning af analysens første og andet scenarie	59
3.5 Økonomisk og integreret konklusion	63
Kapitel 4 Rationaler iht. medlemsstats suverænitet og bekæmpelsen af skattek konkurrence	64
4.1 Indledende	64
4.1.1 Skattek konkurrence	64
4.1.2 Medlemsstats suverænitet	66
Kapitel 5 Afhandlingens konklusion	69
5.1 Konklusion	69
Litteraturliste	72
Anvendte retskilder	75
Forkortelsesliste.....	77
Appendiks 1	78
Appendiks 2	79
Appendiks 3	81
Appendiks 4	83
Appendiks 5	84
Appendiks 6	87

Abstract

The criteria of selectivity in art. 107 TFEU (1) has changed in its interpretation in the period from the Commission's Notice in 1998 on the application of state aid rules to measures relating to direct business taxation, to today's Lux Leaks scandal, where several secret tax agreements between member states and multinational firms are revealed by ICIJ.

In the European Union member states' have national sovereignty to construct legislation in the field of direct taxation. Since many secret tax agreements in Lux Leaks are comprehended by the criteria of selectivity in art. 107 TFEU (1), it seems that the Commission intervenes in the national tax legislation and that the national sovereignty in this field has been compromised.

To analyze the evolution of the selectivity term in art. 107 TFEU (1), this thesis uses case-law of the Court of Justice, where the change in its interpretation is observable in case-law concerning Gibraltar, C-106/09 P and C-107/09 P. The thesis reaches the legal conclusion that the selectivity term has been extended and therefore this is a benchmark for the economic perspective regarding member states incentives and behavior according to tax competition in the European Union. The thesis concludes that the extension of the selectivity term in case-law minimize member states incentives to tax competition. Therefore, the evolution has a positive effect on harmful tax competition, as it increases European welfare.

Even though this is a good statement from an economic perspective, the legal perspective about the national sovereignty in the field of direct taxation is still debatable. With a legal competition perspective, the Commission uses art. 107 TFEU (1) as a legal base to catch entire national tax systems as state aid, but with a legal tax perspective there is no legal base that allows the Commission to intervene in member states national tax systems.

Kapitel 1 Metode og præsentation af problemformulering

1.1 Statsstøtteordninger på skatteområdet

EU's medlemsstater har autonomi til selv at beslutte, hvilken skatteordning der skal være gældende for virksomheder beliggende på deres område¹, da skatteområdet ikke er harmoniseret i EU². Det betyder, at medlemsstater individuelt kan beslutte, hvordan skattesystemet skal udformes, hvad der skal beskattes, og med hvilken skattesats der skal beskattes med. Det er kun med enstemmighed mellem alle medlemsstater, at der kan indføres fælles regler om direkte beskatning³. Derfor er der forskellige skattesystemer og skattesatser landene imellem. Ud over de officielle selskabsskattesatser findes parallelt en række individuelle aftaler mellem virksomheder og medlemsstaters myndigheder.

I 2014 blev 340 multinationale virksomheder afsløret af ICIJ⁴ i at have forhandlet hemmelige skatteaftaler med Luxembourgs skattemyndigheder i form af skattelettelser⁵. Dette trak overskrifter i medierne som ”Tax storm” og ”Luxembourg snyder resten af EU”. Blandt de mange multinationale virksomheder er Starbucks, Fiat, Amazon og Apple nogle af dem, som har modtaget ulovlig statsstøtte i form af hemmelige skatteaftaler om en mindre selskabsskattesats end medlemsstaternes markedssatser i hhv. Holland, Luxembourg og Irland. En lavere skattebetaling giver en indirekte økonomisk fordel for en virksomhed ift. dens konkurrenter, og dermed fordrejes konkurrencen på det indre marked⁶. Nogle virksomheder har rokeret hundredvis af milliarder dollars i Luxembourg og dermed sparet milliarder dollars i skat⁷, og derfor har afsløringerne af disse giganter bragt vigtige overvejelser til diskussion om skattekonkurrence og statsstøtte i EU. EU-kommissær Margrethe Vestager har en intention om at gennemgå flere multinationale virksomheders skattebetalinger⁸, da det formodes, at der findes flere virksomheder, som har modtaget ulovlig statsstøtte, og derfor er LuxLeaks kun en start.

Det, at skattefordele er begrænsede til kun at omfatte visse virksomheder, er en selektiv konstruktion. Det er anvendelsen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, der har været til stor diskussion, når statsstøttesager inkluderer skatteforanstaltninger⁹. Det interessante er, at mange multinationale virksomheders skatteaftaler pludselig bliver fanget af TEUF art. 107, stk. 1. Har EU-Kommissionen ikke været opmærksom på sådanne sager før, eller har selektivitetsbegrebet ændret sig vedrørende skattemæssige støtteforanstaltninger? Det er interessant, at finde ud af, hvordan selektivitetsbegrebet er blevet brugt som

¹ TEUF art. 65 stk. 1

² Poulsen, 2015, s. 27

³ Poulsen, 2015, s. 175.

⁴ The International Consortium of Investigative Journalists

⁵ ICIJ, 2014, *'Lux Leaks' causes 'tax storm' of government, media response*

⁶ Berlingske Business, 2015, *Skattesager sender Vestager ind i politisk minefelt*

⁷ ICIJ, 2014, *Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg*

⁸ Berlingske Business, 2015, *Skattesager sender Vestager ind i politisk minefelt*

⁹ Poulsen, 2015, s. 160

værktøj af EU.

1.2 Begrebsafdækning

LuxLeaks er navnet på ICIJs rapport, der offentliggjorde aftaler om skattebegunstigelser til visse virksomheder i nogle medlemsstater. Afhandlingen vil anvende LuxLeaks som et begreb for aftalerne og selve skandalen som en sag.

Det indre marked vil anvendes som et begreb for Europa som en samlet enhed bestående af medlemsstater og virksomheder. Begrebet vil anvendes ifm., at virksomhedsaktivitet bidrager til medlemsstaters økonomi, som samlet bidrager til en høj europæisk velfærd. Begrebet vil ikke anvendes ifm. den fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital.

1.3 Afhandlingens formål

Det var den store medieomtale af multinationale virksomheders skatteplanlægning, der vakte min interesse for emnet. Det virker uhensigtsmæssigt, at nogle virksomheder har betalt en mindre skat end andre virksomheder i samme medlemsstat, og umiddelbart har nogle medlemsstater tilladt en skævvridning af konkurrencen blandt virksomheder ved at skattekonsolidere med hinanden. Dette er et foretagende imod EU's mål om et indre marked med høj konkurrence, jf. TEU art. 3, stk. 3¹⁰.

Multinationale virksomheder er nødsaget til at skatteplanlægge for at undgå dobbeltbeskatning¹¹, men skatteplanlægning kan udformes, så det forvrider konkurrencen på det indre marked¹². Skatteplanlægning er som udgangspunkt ikke ulovligt ift. skatteretten, men det er i disse situationer, at statsstøtteren komplementerer skatteområdet, da LuxLeaks er konkurrenceforvridende efter TEUF art. 107, stk. 1.

Det er oftest spørgsmålet om selektivitet, som udgør problematikken i at afgøre, om en skatteordning udgør uforenelig statsstøtte¹³. Derfor er det relevant, at afdække selektivetsbegrebet og opnå en forståelse for dets juridiske udvikling på skatteområdet. Hertil klarlægges, hvordan denne udvikling påvirker medlemsstaternes incitament iht. skattekonsolidation, for at nå frem til, hvordan TEUF art. 107, stk. 1, fungerer på skatteområdet. Samspeilet mellem statsstøtteren og skatteretten har stor betydning for EU's mål, om at bevare en høj konkurrence på det indre marked.

Afhandlingens formål gør derfor integrationen mellem økonomi og jura nødvendig for at kunne besvare nedenstående problemformulering.

¹⁰ Konsolideret udgave af Traktaten om Den Europæiske Union, Lissabontraktaten, undertegnet den 26. oktober 2012, 2012/C 326/13

¹¹ Schmidt, 2015, s. 270

¹² Schmidt, 2015, s. 236

¹³ Schmidt, 2015, s. 237

1.4 Problemformulering

Hovedspørgsmål:

Hvorledes afgrænses selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, og hvordan fortolkes selektivitetsbegrebet i retspraksis angående statsstøtteordninger på skatteområdet, samt om den normative regulering i TEUF art. 107, stk. 1, er hensigtsmæssig for det indre marked i forhold til bekæmpelsen af skattekonkurrence?

Delspørgsmål:

EU-retligt perspektiv:

- Hvordan har fortolkningen af selektivitetsbegrebet udviklet sig i henhold til skatteretlige afgørelser efter TEUF art. 107, stk. 1, i perioden fra EU-Kommissionens meddelelse fra 1998 til LuxLeaks-skandalen i dag (1. januar 2017), og hvilken betydning har dommen Gibraltar (C-106/09 P og C-107/09 P¹⁴) fra år 2011 for efterfølgende skatteretlige afgørelser angående statsstøtte?

Økonomiske spilteoretiske rationaler i det EU-retlige perspektiv:

- Hvordan påvirker udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, i perioden fra EU-Kommissionens meddelelse fra 1998 til LuxLeaks-skandalen i dag (1. januar 2017), EU's medlemsstaters økonomiske incitamenter og adfærd i henhold til skattekonkurrence på det indre marked, og hvorvidt er denne påvirkning hensigtsmæssig og ønskværdig i henhold til bekæmpelsen af skattekonkurrence?

1.5 Synsvinkel

For at TEUF art. 107, stk. 1, finder anvendelse, skal en skatteforanstaltning ikke kun være selektiv, men også konkurrenceforvridende på det indre marked, og der skal konstateres samhandelspåvirkning mellem medlemsstaterne. Derfor analyseres problemstillingen på et europæisk samfundsmæssigt niveau. Afhandlingen fokuserer på udviklingen af EU-Domstolens og øvrige retsinstansers anvendelse og fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, iht. skatteforanstaltninger. Afhandlingen belyser problemstilling med et medlemsstatsperspektiv. Da en selektiv skatteforanstaltning indeholder en fordel til visse virksomheder, vil afhandlingen inddrage et virksomhedsperspektiv, fordi disses adfærd påvirkes af den selektive foranstaltning. Virksomhedernes adfærd og selektivitetsbegrebets udvikling har betydning for medlemsstaternes adfærd, og derfor er dette relevant til at belyse et medlemsstatsperspektiv. Dette vil afklare den skattekonkurrence, der eksisterer på det indre marked, som et adfærdsregulerende resultat af selektivitetsbegrebets udvikling på skatteområdet. Det indre marked skal forstås som ét marked bestående af medlemsstater, hvis hovedfunktion er udøvelse af myndigheder.

¹⁴ Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732

1.6 Afgrænsning

Statsstøtteforbuddet indeholder i alt seks kumulative kriterier, som er tæt forbundet og har betydning for vurderingen af uforenelig statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1. Disse vil ikke redegøres, da afhandlingen kun fokusere på selektivitetskriteriet, hvorfor afhandlingens primære målgruppe er fagfolk, som er bekendt med statsstøtteren og EU-ret generelt.

Hvis alle seks betingelser i TEUF art. 107, stk. 1, er opfyldt, vil en statsstøtte som udgangspunkt være uforenelig. Dog kan en støtte være forenelig efter både traktatfæstede og ikke traktatfæstede undtagelser, jf. TEUF art. 107, stk. 2-3 og den generelle Gruppefritagelsesforordning¹⁵. Denne afhandling omhandler statsstøtte i form af skattelettelser. Dette er driftsstøtte, da den påvirker en støttemodtagers produktionsomkostninger¹⁶, og har direkte virkning for konkurrencen i EU. Driftsstøtte har dermed betydelig skadevirkninger for konkurrencen og omfattes ikke af omtalte undtagelser¹⁷. Derfor afgrænses afhandlingen fra at omhandle undtagelsesbestemmelser til TEUF art. 107, stk. 1.

Selektivitetsvurderingen kan afklares ved geografisk selektivitet, hvor en foranstaltning kun finder anvendelse på et bestemt regionalt eller lokalt område¹⁸. Afhandlingen vil dog kun inddrage retskilder vedrørende den materielle selektivitet, hvor visse grupper af virksomheder eller økonomiske sektorer i en bestemt medlemsstat får gavn af foranstaltningen¹⁹.

Det er naturligt, at afhandlingens strejfer TEUF art. 108, om procedure for vedtagelse af retsakter om statsstøtte og EU-Kommissionens (herefter Kommissionen) beføjelser, men dette vil være på et redegørende niveau. Afhandlingens analyse vil ikke inddrage de processuelle tilgangsvinkler, såsom beslutningers form og fremgangsmåde, som diskuteres i valgte retspraksis.

Afhandlingens analyse begrænses til perioden fra Kommissionens udstedelse af M98 til LuxLeaks, som startede i år 2014 og stadig fylder medierne i dag. Grunden til dette er, at M98 er den første meddelelse, som præciserer reguleringen om statsstøtte i TEUF art. 107, stk. 1, på beskatningsområdet, og gør afgrænsningen relevant for besvarelsen af problemstillingen. Afhandlingen vil ikke anvende M98 som et udgangspunkt til at belyse problemstillingen, fordi meddelelsen er ophævet²⁰. Denne afhandling udarbejder ikke en retshistorisk undersøgelse år for år efter 1998.

¹⁵ EU-Kommissionens forordning (EU) Nr. 651/2014 af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108

¹⁶ Poulsen, 2015, s. 319-320

¹⁷ Poulsen, 2015, s. 319

¹⁸ Meddelelse fra Kommissionen om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (2016/C 262/01) 19.07.2016, pkt. 142-143 (herefter M16)

¹⁹ M16, pkt. 120

²⁰ M16 pkt. 229

EU har kompetence til at harmonisere lovgivninger vedrørende det indre markeds funktion, jf. TEUF art. 114 og 115, men ved harmonisering af direkte skatter kan dette kun ske ved enstemmighed blandt medlemsstaterne, hvorfor EU ikke har gennemført harmonisering på lovgivningsområdet for direkte skatter. Derfor har medlemsstaterne autonomi til selv at beslutte, hvilken national lovgivning der skal gælde for virksomheder beliggende på deres område, jf. TEUF art. 65. TEUF indeholder særregler for situationer, hvor medlemsstaternes regulering om beskatning hindrer det indre markeds funktion²¹, og andre særregler, hvor medlemsstaternes statsstøtte til virksomhederne hindrer det indre markeds funktion. Denne afhandling vil kun fokusere på konkurrenceforvridende skatteforanstaltninger, som kan klassificeres som statsstøtte til virksomheder, og dermed vil afhandlingen ikke analysere de enkelte skatteforanstaltninger i retspraksis i forhold til skatteretten.

Skatteforanstaltninger indebærer anvendelsen af flere forskellige mekanismer, som er indbyrdes forbundne. Herunder, hvem der er forpligtet, fastsættelse af skattegrundlag og andre skatteretlige principper på området, som er med til at gøre skatteretten ganske kompliceret. Derfor vil denne afhandling bære præg af en antagelse om, at enhver mekanisme i skatteforanstaltninger i afhandlingens gennemgående retspraksis, er korrekt. Afhandlingen er en konkurrenceretlig afhandling, hvorfor der ses bort fra skatteretten og skattesystemer. Det betyder ligeledes at afhandling ikke vil gennemgå transfer pricing-regulering, regnskaber og forretningsmodeller, selvom dette er en stor del af handlingerne i LuxLeaks.

1.7 Metode og teori

Afhandlingens problemformulering opstilles med et hovedspørgsmål, som belyses via besvarelsen af to delspørgsmål. Således indrammer hovedspørgsmålet afhandlingens overordnede emne, mens første delspørgsmål består af en juridisk del, og andet delspørgsmål består af en økonomisk samt integreret del. Analysen af de enkelte delspørgsmål tilvejebringer ny viden, som danner grundlag for den endelige besvarelse af afhandlingens hovedspørgsmål, der kræver indsigt fra såvel den juridiske som den økonomiske synsvinkel.

1.7.1 Juridisk metode

1.7.1.1 Den retsdogmatiske metode

Den juridiske analyse udarbejdes ved anvendelse af den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode er den metode, som danske domstole anvender på juridiske problemstillinger²². Afhandlingens juridiske analyse udføres vha. EU-regulering og EU-retspraksis. Der eksisterer ikke en anerkendt EU-retlig metode, men pga. samspillet mellem internationale og EU-retlige kilder er det accepteret, at EU-retlige kilder behandles på samme måde som ved nationale retskilder²³. Derfor vil afhandlingens juridiske analyse være underlagt den retsdogmatiske metode, hvor formålet er at udlede gældende ret gennem systematisering, beskrivelse, analyse

²¹ Den nationale lovgivning må ikke hindre samhandelen, jf. TEUF art. 34, eller forskelsbehandle varer og tjenesteydelser på grund af deres oprindelse ved at pålægge forskellige afgifter, jf. TEUF art. 110

²² Tvarnø, 2014, s. 35

²³ Tvarnø, 2014, s. 54

og fortolkning af EU-retlige kilder²⁴.

En juridisk analyse vil være rigtig, når den retsdogmatiske metode følges, hvorfor enhver jurist, som følger denne metode, vil anvende samme kilder til at udlede gældende ret²⁵. Jurister vil hermed nå til samme resultat grundet den samme for-forståelse og fortolkningsstil. Dette er i overensstemmelse med den skandinaviske realistiske retsteori, retsrealismen, som er grundlagt af Alf Ross i 1953²⁶. Ross opstiller et gældbegreb, der defineres således, at ud fra en hvilken som helst retsregel er det muligt at opstille en retsvidenskabelig påstand, der enten er empirisk verificerbar eller falsificerbar²⁷. Udsagn om gældende ret refererer ikke til noget, der allerede er sket, men til den opfattelse, det forventes, at domstolen vil lade sig motivere af i en hypotetisk sag, hvor den retsregel, der undersøges er relevant – der er altså tale om en erfaringsvidenskab. Retsrealismen kaldes også for en prognoseteori, hvor målet er at gennemføre enkeltstående analyser af de juridiske kilder med moderne formel logik som et redskab²⁸.

1.7.1.2 Retskildelæren

Inden for retsdogmatikken findes følgende retskilder: Regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur²⁹. En dommer er forpligtet til at gennemgå alle retskilder i nævnte rækkefølge, men der findes ikke en rangorden mellem retskilderne. Dette betyder, at retskilderne tillægges samme værdi, medmindre der er tale om lex-principperne inden for retskilden regulering³⁰. Alf Ross inddeler retskilderne efter deres grad af objektivisering, dvs. graden af færdigformuleret regel³¹. En lov er mere objektiv end eksempelvis forholdets natur, da loven giver en færdigformuleret retsregel, som dommeren kan benytte.

Denne afhandling analyserer gældende ret ved at behandle de juridiske retskilder, som danner grundlag for selektivitetsbegrebets eksistens og udvikling på skatteområdet i EU. Første retskilde er *regulering*, og denne afhandling tager udgangspunkt i statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1³², som er en generel retsregel om statsstøtte.

Retspraksis er den næste retskilde, der inddrages. Retspraksis er relevante domme, der vedrører statsstøtte på skatteområdet efter TEUF art. 107, stk. 1. Det er domme, der giver reguleringen sin specifikke betydning, da de almene retskilder bliver sammenholdt med faktiske omstændigheder³³. Tidligere retspraksis kan virke som et præjudikat for efterfølgende domme. Et præjudikat er domstolsskabte retstilstande, og dermed kan en

²⁴ Tvarnø, 2014, s. 30

²⁵ Tvarnø, 2014, s. 34

²⁶ Tvarnø, 2014, s. 423

²⁷ Tvarnø, 2014, s. 428

²⁸ Tvarnø, 2014, s. 431

²⁹ Tvarnø, 2014, s. 34

³⁰ Tvarnø, 2014, s. 34

³¹ Tvarnø, 2014, s. 435

³² Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde, 2007/C 306/01 (benævnes TEUF)

³³ Blume, 2016, s. 186

tidligere dom, som indeholder et præjudikat, have betydning for efterfølgende afgørelser af lignende karakter. Afhandlingens juridiske analyse har hovedvægt på Gibraltar-dommen (herefter GD), da denne afgørelse muligvis indeholder et præjudikat. Hvorvidt en afgørelse er et præjudikat, er først sikkert, når den nye dommerskabte retstilstand bliver anvendt i efterfølgende afgørelser på samme område³⁴. Dermed kan det være GD, der har været afgørende for, at efterfølgende skattesager med lignende karakter, som LuxLeaks, dømmes efter TEUF art. 107, stk. 1.

Retssædvaner er handlemåder, der anerkendes som retskilde, når de er blevet fulgt almindeligt, stadigt og længe, ud fra en følelse af retlig forpligtelse³⁵. Retssædvane spiller en begrænset rolle som retskilde i EU-retten³⁶ og der findes ikke en retssædvane i forbindelse med skattesager, som dømmes efter statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1. Derfor anvendes retssædvaner ikke i denne afhandling.

Sidste retskilde inden for den retsdogmatiske metode er *forholdets natur*³⁷. Forholdets natur udgør alm. retsgrundsætninger og hensyn, der kan anvendes som fundamentale retsregler, uanset hvilket retsområde de kan støttes på. EU-Domstolen benytter ikke terminologien ”forholdets natur”, men henviser til alm. retsprincipper og hensyn³⁸. Da det netop er på det tidlige stadium af en retsudvikling, at forholdets natur hører hjemme, har denne retskilde haft stor betydning for EU-retten, som er i en tidligere udviklingsfase af retssystemet. EU-retten har dog en tendens til, at alm. retsprincipper og hensyn bliver traktatfæstede og dermed flyttet til retskildens regulering³⁹. Denne afhandling anvender derfor ikke retskilden forholdets natur.

1.7.1.3 *Soft law som retskilde*

Retskildelæren angiver, hvilke typer materialer man udleder retsregler af, og heriblandt er også diverse former for soft law⁴⁰. Kommissionen har den 19. juli 2016 udgivet en ny meddelelse om begrebet statsstøtte i TEUF art. 107, stk. 1 (herefter M16)⁴¹, der erstatter Kommissionens meddelelse om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (herefter M98)⁴². Denne EU-retlige ændring af soft law, tyder på en stærk udvikling inden for det juridiske område af statsstøtte på skatteområdet, som denne afhandling netop vil belyse. Derfor anvendes M16 til at afgrænse selektivitetsbegrebet.

³⁴ Blume, 2016, s. 245

³⁵ Tvarnø, 2014, s. 202

³⁶ Tvarnø, 2014, s. 206

³⁷ Tvarnø, 2014, s. 213-214

³⁸ Tvarnø, 2014, s. 215

³⁹ Tvarnø, 2014, s. 215

⁴⁰ Tvarnø, 2014, s. 60

⁴¹ Meddelelse fra Kommissionen om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (2016/C 262/01) 19.07.2016 (Herefter M16)

⁴² Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (98/C 384/03) 10.12.98 (Herefter M98)

EU-retlige kilder, som meddelelser, er uforpligtende overfor alle implicerede⁴³, så som Kommissionen, EU-Domstolen, nationale myndigheder og virksomheder. Dette kaldes soft law, da det er ikke-bindende regulering⁴⁴. Indholdet i meddelelserne kan dog alligevel være en del af retssystemet, idet indholdet fuldstændig svarer til en regulering, som er bindende retsakt. Derfor udarbejdes denne afhandling ikke alene på Kommissionens meddelelser, men også på retskilderne regulering og retspraksis, som omtalt ovenfor.

Kommissionens meddelelser er udført af Kommissionen selv, så selvom det er ikke-bindende regulering, er det stadig Kommissionens synspunkt angående statsstøtte på skatteområdet, hvorfor det er interessant for afhandlingens problemstilling. Ligeledes er M16 en vejledning til medlemsstater og virksomheder angående statsstøtte på skatteområdet, og derfor bør indholdet være korrekt og gældende. Retsinstanser er således bundet af Kommissionens meddelelse i kraft af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning⁴⁵.

Hensigten med M16 er, at den skal bidrage til en lettere, mere gennemsigtig og mere konsekvent anvendelse af statsstøttebegrebet overalt i EU, og er derfor relevant til afhandlingens belysning af selektivitetsbegrebets eksistens og udvikling. Derfor vil den juridiske analyse, foruden anvendelsen af retskilderne regulering og retspraksis, udarbejdes på baggrund af den nye M16.

Afhandlingen vil inddrage afgørelser fra LuxLeaks. Afgørelserne er endelige, men pga. beskyttelse af data, er der endnu ikke udstedt en dom. EU-kommissær Margrethe Vestager har udført en udtalelse om sagen i år 2015, som anvendes i afhandlingens analyse. Denne udtalelse betragtes derfor som soft law.

Retskilden soft law har en lavere retskildeværdi end traktatbestemmelser, men da EU-Domstolen fortolker og inddrager soft law i afgørelser, kan denne retskilde på den måde gradvist blive forpligtende for afsenderen og har dermed betydning for fortolkningen af den bindende regulering.

1.7.1.4 Fortolkning

Afhandlingen fortolker de anvendte retskilder for at nå frem til gældende ret på statsstøtteområdet iht. skatteforanstaltninger. Hertil benyttes fortolkningsmetoder, som er udviklet i praksis og derfor anerkendte metoder⁴⁶. Der kan sondres mellem den objektive og den subjektive fortolkning. I dansk ret anvendes begge fortolkningsmetoder, men da afhandlingen kun inddrager EU-ret, anvendes kun en objektiv formålsfortolkning, da det er den overvejende opfattelse, at EU-Domstolen også anvender denne metode⁴⁷. En objektiv fortolkning betyder, at der via en ordlydsfortolkning af alene reguleringsteksten forsøges at fastlægge den juridiske mening med reguleringen⁴⁸. Fortolkningsstilen er formålsorienteret, idet der lægges vægt på, at

⁴³ Tvarnø, 2014, s. 144

⁴⁴ Tvarnø, 2014, s. 69

⁴⁵ Tvarnø, 2014, s. 144

⁴⁶ Blume, 2016, s. 295

⁴⁷ Tvarnø, 2014, s. 264

⁴⁸ Tvarnø, 2014, s. 266

EU-traktaterne indeholder formålsangivelser i præamblerne og traktaterne angående generelle formål for EU⁴⁹. EU's formål har stor retlig betydning, da retsanvenderne ved objektiv fortolkning søger at finde den forståelse af en omtvistet bestemmelse, der mest effektivt kan realisere EU's målsætninger⁵⁰.

Ved retskilders fortolkning sondres endvidere mellem præciserende, indskrænkende og udvidende fortolkning. Med præciserende fortolkning er målet at komme så tæt på reglens mening som muligt, og hertil er en sproglig analyse af teksten grundlaget for fortolkningen, hvorfor reglens kontekst og formål er støttepunkter i analysen⁵¹. En indskrænkende fortolkning betyder, at en faktisk situation, som er dækket af ordlyden af en regel, alligevel ikke omfattes af reglen⁵². Med en udvidende fortolkning er det muligt, at en regel anvendes uden for dens normale anvendelsesområde. Dette kan være hensigtsmæssigt i tilfælde, hvor der foreligger et retstomt rum, og hvor der ikke er modhensyn, som med vægt taler imod resultatet⁵³. Regler, der anvendes med analogi, er fortolket udvidende⁵⁴. Det er den udvidende fortolkningsstil, som er relevant i denne afhandling iht. EU-Domstolens valgte fortolkningsmetode i GD.

1.7.1.5 EU-Domstolens særegen karakter

Både nationale og internationale domstole er afgørelsesorganer, som afgør juridiske tvister og tvivlsspørgsmål. EU-Domstolen fungerer som en forfatningsdomstol og afgør tvivlsspørgsmål til, hvordan lov skal fortolkes.

Den juridiske betydning af afgørelser afhænger bl.a. af, hvilken domstol der træffer dem, idet deres vægt typisk øges, jo højere domstolen er placeret i domstolshierarkiet⁵⁵. Da det er domstolene, der foretager udfyldning af regler, er det muligt, at der i afgørelserne formuleres regler, som får betydning for afgørelsen af fremtidig sager. Det er derfor en anerkendt opfattelse, at domstole kan være retsskabende⁵⁶.

EU-Domstolen fastlægger gældende EU-ret⁵⁷ og har til opgave at tage stilling til, om en medlemsstat har foretaget traktatbrud, om gældende EU-retsakter er anvendt korrekt, samt udtale sig om, hvorledes disse retsakter skal forstås⁵⁸. I konkurrence- og statsstøttesager aflastes EU-Domstolen af De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans, som er en selvstændig domstol i EU's retssystem. Den kan behandle alle søgsmål, bortset fra sager forbeholdt EU-Domstolen.

EU-retten har forrang for national ret⁵⁹, og det betyder, at når EU-Domstolen fastlægger, hvad der er gældende

⁴⁹ Blume, 2016, s. 280

⁵⁰ Tvarnø, 2014, s. 264

⁵¹ Blume, 2016, s. 300

⁵² Blume, 2016, s. 301

⁵³ Blume, 2016, s. 302

⁵⁴ Blume, 2016, s. 303

⁵⁵ Blume, 2016, s. 186

⁵⁶ Blume, 2016, s. 187

⁵⁷ Blume, 2016, s. 153

⁵⁸ Blume, 2016, s. 153

⁵⁹ Tvarnø, 2014, s. 148 og TEUF art. 288

EU-ret, er medlemsstaterne forpligtet til at lægge EU-Domstolens retsopfattelse til grund, og på denne baggrund har EU-Domstolens afgørelser stor retskildeværdi. Alle medlemsstaterne har en forpligtelse til EU-Domstolens retsopfattelse, uanset om staterne har være indblandet i sagen. På baggrund af EU-rettens forrang er EU-Domstolens afgørelser endelighedsbestemmelser, og dermed er det uden betydning, hvordan øvrige EU-instanser dømmer en sag. EU-Domstolen har det sidste ord, og derfor har alle EU-domme høj præjudikatsværdi. EU-dommes grad af præjudikatsværdi kan ikke måles på alder, dissens mv. på samme måde som nationale afgørelses grad af præjudikatsværdi kan, da alle EU-domme har samme præjudikatsværdi.

Det er ikke alle EU-Domme, som er præjudikater. Domme som er præjudikater er retsskabende i modsætning til langt de fleste domme, der blot er retsanvendende og dermed under en juridisk synsvinkel ikke tilføjer noget nyt til den allerede foreliggende retstilstand⁶⁰. Når EU-Domstolen afsiger en dom, er det muligt at se, at den benytter en regel, som er ny, men om dommen fungerer som et præjudikat, kan først vides, når denne nye regel bliver anvendt i efterfølgende domme, som dermed etablerer en praksis⁶¹.

Det karakteristiske for retskilder er, at de indeholder information, som har normativ karakter⁶². Ifølge Alf Ross' retskildelære er retskilder ikke, hvad der burde være retskilder, men retskildeteori fastsætter retskilderne ud fra, hvordan retten anvendes og fungerer ved domstolene⁶³. Med dette menes, at TEUF art. 107, stk. 1, har, fra den dag den blev skabt, til formål at styre adfærd. Da EU-Domstolen har det sidste ord i en afgørelse, har denne instans derfor mulighed for at ændre den adfærd, som TEUF art. 107, stk. 1, indbefatter.

Denne afhandling inddrager retspraksis fra år 1998 til LuxLeaks-skandalen i dag for at belyse udviklingen i selektivitetsbegrebet, og heri afgøre, hvorvidt GD fra 2011 kan karakteriseres som et præjudikat. Hvis dette er tilfældet, vil dommen være en retskilde, som har stor betydning for fastlæggelsen af gældende ret⁶⁴. Dermed vil besvarelsen af afhandlingens problemstilling føre til en prognose for fremtidige statsstøttesager på skatteområdet, og en forståelse for, hvordan denne udvikling i fortolkningen har effekt på det indre marked iht. skattekonkurrence.

1.7.2 Økonomisk metode og teori

Deduktiv og induktiv metode er måder at udlede en slutning på⁶⁵. Den økonomiske analyse foretages ud fra den deduktive metode, da konklusionerne på afhandlingens problemstilling udledes ud fra allerede eksisterende teori og modeller⁶⁶. Denne metode er anvendelig, da afhandlingen ikke søger at skabe ny teori. Analyse fører til en deduktiv konklusion baseret på gyldige og logiske argumenter, hvorfor validiteten af

⁶⁰ Blume, 2016, s. 245

⁶¹ Blume, 2016, s. 245

⁶² Blume, 2016, s. 179

⁶³ Tvarnø, 2014, s. 434

⁶⁴ Blume, 2016, s. 305

⁶⁵ Andersen, 2013, s. 31

⁶⁶ Andersen, 2013, s. 31

afhandlingens økonomiske konklusion afhænger af argumenternes pålidelighed.

Afhandlingen anvender komparativ statik som metode, da analysen sammenligninger ligevægte i to forskellige scenarier. Afhandlingen fokuserer på medlemsstaternes incitament til skattek konkurrence på EU-niveau, men da medlemsstaternes incitamenter afhænger af virksomhedernes incitamenter og vice versa, er det nødvendigt at inddrage en virksomheds synsvinkel. Afhandlingens første komparative analyse påviser den konkurrenceforvridende effekt på det indre marked, når visse virksomheder begunstiges med en selektiv fordel, kontra når ingen virksomheder begunstiges. Denne konkurrenceforvridende effekt fremkommer af, at medlemsstater forsøger at gøre det attraktivt for visse virksomheder at placere sig i de pågældende medlemsstater. Dette er ikke hovedfokus i denne afhandling, men nødvendig for at forstå konsekvensen af skattek konkurrence imellem medlemsstater, og hvorfor statsstøtteforbuddet eksisterer.

Afhandlingens anden komparative analyse belyser, hvordan udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet påvirker medlemsstaters økonomiske incitamenter i dag iht. skattek konkurrence. Derfor inddrages to scenarier: Første scenarie belyser de økonomiske incitamenter blandt medlemsstater iht. skattek konkurrence, som lå bag LuxLeaks, dvs. de økonomiske incitamenter før udviklingen af selektivitetsbegrebet TEUF art. 107, stk. 1. Andet scenarie belyser de økonomiske incitamenter efter udviklingen af selektivitetsbegrebet. Den økonomiske analyse kombineres derved med den juridiske analyse, hvorfor afhandlingens integration mellem jura og økonomi allerede anvendes i kap. 3.

1.7.2.1 SCP-paradigmet og neoklassicismen

Under udviklingen af neoklassisk teori blev SCP-paradigmet etableret⁶⁷, som derfor ved navn er neoklassisk teori. Formålet med denne teori var at vurdere de forskellige markedsformer ud fra et velfærdsteoretisk perspektiv med henblik på at fremkomme med konkurrencepolitiske anvisninger, samt undgå markedsfejl og inefficiencer via reguleringer. Da SCP-paradigmet ikke har været en statisk tilgang⁶⁸, tillader dette, at afhandlingens økonomiske analyse underkastes paradigmet med en alternativ tilgang. Afhandlingen vil metodiske anvende dette med paralleller til det gamle paradigme, men vil gå ud over det traditionelle og anvende en mere glidende overgang mellem komponenterne i paradigmet. Der er en anelse *Conduct* i afhandlingens *Performance*-komponent, da sidstnævnte indeholder medlemsstater, der agerer, som var det virksomheder i *Conduct*. Det findes hensigtsmæssigt at anvende SCP-paradigmet til at give afhandling struktur, sammenhæng og klarhed over indhold og dets to scenarier.

I afhandlingens økonomiske analyse vil *Structure* præcisere det indre markeds struktur og forudsætninger. Under *Conduct* belyses konkurrencen på det indre marked og virksomheders markedsmæssige adfærd i en situation, hvor visse virksomheder begunstiges. *Performance* belyser effekterne på det indre marked iht.

⁶⁷ Knudsen, 1997, s.68

⁶⁸ Knudsen, 1997, s.71

skattekonkurrence og er en evaluering på baggrund af resultaterne fra *Structure* og *Conduct*⁶⁹. Eftersom medlemsstaters og virksomheders incitamenter antages at afhænge af hinanden, så vil medlemsstaternes incitamenter i denne analyse være et resultat af virksomheders incitamenter og adfærd i *Conduct*. Da afhandlingen fokuserer på medlemsstaternes incitamenter, vil *Structure* og *Conduct* være konstante i første og andet scenarie. Det er således *Performance*, som afbilder en ændring af medlemsstaternes incitamenter iht. skattekonkurrence i scenarierne. *Performance* indeholder derfor ikke et velfærdsteoretisk perspektiv med konkurrencepolitiske anvisninger, men vil lede til en diskussion af europæisk velfærd i afhandlingens kap. 4.

Kernen i neoklassicismen er, at den økonomiske udvikling overlades til markedets frie kræfter, og eksistensen af markedsfejl og behov for statslig regulering afvises. Dette danner ikke baggrund for denne analyse. Det er således kun inspiration fra neoklassisk teori ifm. SCP-paradigmet, som anvendes i denne afhandling.

1.7.2.2 Cournot

Afhandlingen anvender ligevægtsmodellen Cournot til at belyse virksomheders økonomiske incitamenter og adfærd, når visse virksomheder begunstiges med en selektiv fordel. Modellen anskuer virksomhedernes konkurrence i mængde. De økonomiske incitamenter, som belyses, er dem, som foreligger før udviklingen af selektivitetsbegrebet og dermed de incitamenter, som lå bag LuxLeaks.

1.7.2.3 Spilteori

SCP-paradigmet og neoklassisk teori er inden for de sidste 30-35 år blevet opslugt af spilteorien, der er blevet den centrale analyseramme inden for industriøkonomien⁷⁰. Spilteorien anvendes, i afhandlingens omtalte *Performance*-komponent, til at belyse medlemsstaters incitament og adfærd iht. skattekonkurrence, før og efter udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Afhandlingens spilteori bygger videre på afhandlingens økonomiske virksomhedsvinkel, som er nødvendig i teorien. Det er således i afhandlingens spilteori, at integrationen mellem jura og økonomi fremkommer.

Spilteorien opstiller strategiske rationalitetsmodeller, hvor spillerne handler rationelt ud fra de formodninger, de har om andre spilleres strategier⁷¹. Der er to måder at gennemføre et spil: Spillet kan enten være simultant, hvor spillerne handler samtidig uden at være sikker på, hvilke strategi den anden spiller vælger, eller være sekventielt, hvor spillerne vælger efter hinanden, således at anden spiller kender til første spillers valgte strategi⁷². Afhandlingens spil er simultant. Spillerne har korrekte forventninger om, hvad den anden spiller vælger af strategi. Derfor er det ligegyldigt for resultatet, om spillerne vælger samtidig eller efter hinanden.

Spillet løses ved at bruge forskellige løsningsbegreber, der kan karakteriseres som en slags generelle forskrifter

⁶⁹ Knudsen, 1997, s. 71

⁷⁰ Knudsen, 1997, s. 81

⁷¹ Knudsen, 1997, s. 89

⁷² Knudsen, 1997, s. 92-93

for, hvorledes rationelle spillere vælger strategi. Spillerne vil altid vælge en strategi med højere payoff frem for en anden strategi med lavere payoff⁷³. På baggrund af dette kan de strategier, som spillerne med stor sandsynlighed vælger, identificeres.

Spillet anvender det mest udbredte løsningsbegreb, Nash-equilibrium-begrebet. Dette defineres som kombinationen af strategier, hvor ingen af spillerne vil have incitament til at ændre sin strategi givet modstanderens strategi⁷⁴. Dvs. hver spillers strategi vil være *best response* på de andre spilleres strategier. Spillet løses ved at finde strategikombinationer, som er Nash-equilibrium, og herudfra kan det udledes, hvorvidt spillerne vil have incitament til at skattekonkurrere, før og efter udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Det betyder derfor, at afhandlingens kap. 3 redegøre for forskellige antagelser i de to scenarier, hvilket vil give spillet forskellige udfald. Spillet løses analytisk, ved anvendelse af algebra.

1.7.2.4 *Beggar thy neighbour*-teorien

Generelt er denne afhandling inspireret af teorien *Beggar thy neighbour*, som er en økonomisk politik, hvorigennem en medlemsstat afhjælper sine egne økonomiske problemer med midler, som har tendens til at forværre de økonomiske problemer i andre medlemsstater. Denne teori vil inddrages i afhandlingens integreret diskussion af, hvorvidt retstilstanden er hensigtsmæssig for den samlede europæiske velfærd.

1.8 Struktur

Afhandlingen inddeles i 5 kapitler, der bidrager til besvarelsen af problemstillingen. *Kap. 1* præsenterer afhandlingens problemfelt, og de teorier og metoder, som anvendes til at belyse problemstillingen. *Kap. 2* udgør en juridisk analyse af udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, iht. skatteområdet. Ligeledes fastsættes gældende ret vedrørende statsstøtte på skatteområdet. *Kap. 3* indeholder først en økonomisk analyse af virksomheders incitamenter og adfærd, når en selektiv foranstaltning er tilstede på det indre marked. Heri belyses den konkurrenceforvridende effekt, en selektiv foranstaltning har. Dernæst indeholder kap. 3 en spilteoretisk tilgang til en analyse af, hvordan den juridiske udvikling i fortolkningen af selektivitetsbegrebet påvirker medlemsstaters incitamenter og adfærd iht. skattekonkurrence på det indre marked. Hermed inddrages afhandlingens juridiske del og er derfor ligeledes en integreret analyse. *Kap. 4* indeholder en diskussion af, hvorvidt denne påvirkning af udviklingen i fortolkning af selektivitetsbegrebet er hensigtsmæssig og ønskværdig iht. bekæmpelsen af skattekonkurrence. *Kap. 5* er afhandlingens konklusion.

⁷³ Knudsen, 1997, s. 94

⁷⁴ Knudsen, 1997, s. 96

Kapitel 2 Selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1

2.1 Indledende

Eksistensen af konkurrence har alle dage udgjort en vigtig del af det indre marked, og med TEUF⁷⁵ har EU påpeget vigtigheden af at komme alt fra ulovlig statsstøtte⁷⁶, misbrug af dominerende virksomhed⁷⁷ samt diverse konkurrencebegrænsende aftaler⁷⁸ til livs. Formålet med TEUF art. 107, stk. 1, er at sikre, at statsstøtte ikke forvrider konkurrencen på det indre marked⁷⁹. Bestemmelsen ordlyd citeres:

*”Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenlig med det indre marked i det omfang, den påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.”*⁸⁰

For at en støtteforanstaltning udgør uforenlig statsstøtte, skal følgende kumulative⁸¹ betingelser være opfyldt⁸²:

1. Modtageren skal udøve økonomisk virksomhed
2. Foranstaltningen skal tilregnes staten
3. Den skal være finansieret med statsmidler
4. Der skal være indrømmet en fordel
5. Foranstaltningen skal være **selektiv**
6. Foranstaltningen skal påvirke konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstater

Overførsel af statsmidler kan antage mange former, f.eks. direkte tilskud, lån, garantier og direkte investeringer i virksomheder⁸³. Det bliver fastslået i retspraksis, at støttebegrebet er mere generelt end tilskudsbegrebet, fordi det ikke kun omfatter positive ydelser, men omfatter også de statsindgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og dermed, uden at være tilskud i ordets egentlige

⁷⁵ Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde, Lissabontraktaten, undertegnet den 13. december 2007, 2007/C 306/01 (Benævnes TEUF)

⁷⁶ TEUF art. 107, stk. 1

⁷⁷ TEUF art. 102

⁷⁸ TEUF art. 101

⁷⁹ *Regeringen for Den italienske Republik v. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber*, C-173/73, EU-Domstolens dom af 2. juli 1994, EU:C:1974:71, pr. 26

⁸⁰ TEUF art. 107 stk. 1

⁸¹ Jessen, 2003, s. 423

⁸² M16 pkt. 5

⁸³ M16 pkt. 51, 1. pkt og pkt. 51, 3-4. pkt

forstand, er af samme art og har tilsvarende virkning⁸⁴. Medlemsstater giver hermed afkald på en fortjeneste, som medlemsstaterne normalt kunne opnå⁸⁵.

Afsløringen af LuxLeaks har åbnet for en diskussion om, hvorvidt TEUF art. 107, stk. 1, anvendes på skatteområdet for at bekæmpe eksistensen af skattekonkurrence på det indre marked, og om dette er formålet med traktatbestemmelsen. EU's retsinstanser vil undgå, at medlemsstaterne indgår i et kapløb om at subsidiere virksomheder beliggende på sit område⁸⁶. Det skal undgås, at virksomhederne konkurrerer på grundlag af størrelsen af statskassen i medlemsstater, i stedet for at konkurrere på grundlag af prisen og kvaliteten af deres produkter og tjenesteydelser. EU's medlemsstater har meget forskellige størrelser og økonomiske styrker, hvorfor det kan være fristende for nogle medlemsstater at fremme dens egen økonomiske udvikling på sit område til skade for udvikling i andre medlemsstater. Dette er et økonomisk perspektiv benævnt *Beggar thy neighbour*⁸⁷, som belyses i afhandlingens kap. 3. På baggrund af dette, er der behov for statsstøttekontrol, men da der ikke findes et nationalt regelsæt angående håndhævelse af uforenelig statsstøtte, er der derfor et behov for overstatslig kontrol med denne.

2.2 Kontrol med statsstøtte

Det er Kommissionen, der sammen med medlemsstaterne kontrollerer medlemsstaters støtteordninger til virksomheder, så det sikres, at støtteordninger er forenelige med det indre marked, jf. TEUF art. 108, stk. 1. Kommissionen er enekompetent til at træffe afgørelser på området⁸⁸. Måden, hvorpå kontrollen foregår, er, at Kommissionen skal underrettes om enhver ny indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger fra medlemsstater, jf. TEUF art. 108, stk. 3. Hvis Kommissionen finder, at en støtteordning udgør uforenelig statsstøtte, skal den træffe afgørelse om, at medlemsstaten skal ophæve eller ændre støtteordningen⁸⁹. Ifølge TEUF art. 108, stk. 3, må en medlemsstat ikke gennemføre lovforslaget, før Kommissionen er kommet med en afgørelse (stand still forpligtelsen)⁹⁰. Hvis en medlemsstat ikke anmelder en støtteforanstaltning til Kommissionen, vil det udgøre ulovlig statsstøtte, selvom det på et senere tidspunkt viser sig, at støtten er forenelig. Dette har konsekvenser for virksomheder, som har modtaget statsstøtte i perioden, indtil Kommissionen er kommet med en afgørelse. Hvis Kommissionen vurderer en ulovlig statsstøtte som uforenelig, har en medlemsstat tilbagesøgningsforpligtelse, og dermed vil støttemodtager blive påkrævet at tilbagebetale støtten og betale ulovlighedsrenter for perioden, hvor den har modtaget ulovlig og uforenelig

⁸⁴ *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598, pr. 38 og *Europa-Kommissionen v. Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732, pr. 71-72

⁸⁵ En medlemsstat skatte- og afgiftssystemer udgør hovedmidlet til akkumulering af økonomiske midler til finansiering af statens aktiviteter, og dermed er et afkald betydningsfuldt, jf. Poulsen, 2015, s. 175

⁸⁶ Poulsen, 2015, s. 164

⁸⁷ Poulsen, 2015, s. 23

⁸⁸ Erhvervsjuridisk tidsskrift, 2008, *Tilbagesøgning af ulovlig og forenelig statsstøtte ved de nationale domstole*, s. 1

⁸⁹ Schmidt, 2015, s. 237

⁹⁰ Erhvervsjuridisk tidsskrift, 2008, *Tilbagesøgning af ulovlig og forenelig statsstøtte ved de nationale domstole*, s. 1

støtte. Hvis Kommissionen derimod vurderer den ulovlige støtte for forenelig, vil en virksomhed blive påkrævet at betale ulovlighedsrenter for den periode, den har modtaget støtten uden godkendelse⁹¹.

2.3 Femte betingelse i statsstøtteforbuddet i henhold til skatteforanstaltninger

Dette afsnit vil belyse, hvilke kriterier der afgør, om en statslig støtteforanstaltning begunstiger *visse virksomheder eller visse produktioner* og dermed er selektiv.

2.3.1 Selektivitetsvurderingen

I skattemæssig henseende har selektivitetsbegrebet givet anledning til en omfattende retspraksis, da hver medlemsstat har frihed til at udforme sit skattesystem, som de vil, jf. TEUF art. 65, stk. 1. Medlemsstater vil udforme deres skattesystemer med henblik på bl.a. at sikre provenu, give incitament til bestemt adfærd, omfordele mellem borgerne og modvirke skatteunddragelse. Det er netop fra disse målsætninger, at selektive skatteforanstaltninger kan udspringe. Et eksempel på selektivitet er, hvis en medlemsstat opretholder betingelser og barrierer, som forhindrer visse virksomheder at drage fordel af en foranstaltning⁹².

Problemet i statsstøttesager om skattemæssige foranstaltninger opstår i sondringen mellem situationer, hvor en forskellig behandling af virksomheder er udtryk for en finansiell begunstigelse af visse virksomheder, og situationerne, hvor en forskellig behandling af virksomheder blot er en konsekvens af, at situationerne faktisk er forskellige⁹³. Vurdering af en ordnings selektivitet er kun nødvendig i de situationer, hvor der ikke er en klart afgrænset kreds af begunstigede, eller hvor der er tvivl om, hvorvidt de begunstigede adskiller sig fra andre virksomheder i en sådan grad, at forskelsbehandlingen kan berettiges⁹⁴. Det, der gør vurderingen kompleks, er netop at fastlægge, hvilke virksomheder og aktiviteter der kan sammenlignes, og derfor belyses dette ud fra retspraksis.

I selektivitetsvurderingen ses der på, om støtteforanstaltninger er generelle kontra selektive. Hver medlemsstat har mulighed for at fastsætte generelle støtteordninger med virkning i dens område⁹⁵. Derfor er sondring afgørende for, om medlemsstater har mulighed for at forfølge individuelle politiske prioriteringer, fremme den økonomiske udvikling og konkurrenceevne for virksomheder i den pågældende medlemsstat.

Er der lige muligheder for alle virksomheder til at opnå fordelene ved en skatteforanstaltning, tales der om en generel ordning. Generelle ordninger er åbne, objektive, transparente og ikke-diskriminerende⁹⁶. Ved sådanne foranstaltninger kan virksomheder vælge, hvorvidt de vil benytte ordningen, hvorimod ved selektive ordninger foretager staten en form for styring af, hvem der kan benytte ordningen. Denne styring kan ske gennem

⁹¹ Erhvervsjuridisk tidsskrift, 2008, *Tilbagesøgning af ulovlig og forenelig statsstøtte ved de nationale domstole*, s. 2

⁹² M16 pkt. 122, 1. pkt.

⁹³ Poulsen, 2015, s. 160

⁹⁴ Poulsen, 2015, s. 177

⁹⁵ M16 pkt. 156

⁹⁶ Poulsen, 2015, s. 165

fastsættelse af kriterier i lovgivning eller gennem fastsættelse af skønsmæssige beføjelser for forvaltningen for tildeling af støtte⁹⁷.

Hvis der er udpeget et forvaltningsorgan, som ud fra subjektive kriterier kan uddele støtte, vil ordningen ikke blive betragtet som generel. Det er tilstedeværelsen af det skønsmæssige element, der bevirker, om der foreligger en selektiv begunstiggelse. Et skønsmæssigt element kan foreligge, når myndighederne er tildelt beføjelse til at nedsætte skatteprocenten for investering i visse aktiviteter eller ændre betingelserne for tildeling af en skattelempe⁹⁸. Hvis tildelingen af en støtte er overladt til subjektive og ikke gennemsigtige kriterier, er der som sagt ikke tale om en generel ordning, men det fører ikke nødvendigvis til, at en ordning bliver selektiv⁹⁹. Selvom der kan foreligge en skønsmæssig beføjelse for forvaltningen, kan statsstøttesager føre til, at en ordning ikke er selektiv og dermed uden for TEUF art. 107, stk. 1, men dette er kun, hvis støtten ydes til alle virksomheder eller produktioner i samme retlige og faktiske situation¹⁰⁰.

I selektivitetsvurderingen af en ordning er det ikke afgørende, hvorvidt nogle virksomheder kan drage nytte af ordningen, eller om de, som principielt kan anvende ordningen, vælger ikke at gøre det. Dette står skrevet i M98, pkt. 14, som nu er ophævet, men det antages flere steder i litteraturen fortsat at være korrekt¹⁰¹. Med dette menes, at en offentlig økonomisk foranstaltning til fordel for virksomhederne anses for at være generel, hvis i princippet alle virksomheder kan få gavn af den. Ordningen er dermed generel, uanset at nogle virksomheder får større økonomisk fordel end andre.

Det vigtige i vurderingen af materiel selektivitet er at forstå at sondre mellem de jure- og de facto-selektivitet. De jure-selektivitet er en direkte følge af de retlige kriterier for at modtage en støtte, som er forbeholdt visse virksomheder grundet faktorer såsom virksomheder, som har en bestemt størrelse, bestemt selskabsform, som er børsnoteret i en bestemt periode, som tilhører en bestemt koncern med særlige kendetegn¹⁰². Er kriterier for at opnå en fordel ved en foranstaltning så specifikke, at reelt kun visse virksomheder kan opfylde disse, kan en ellers generel ordning karakteriseres som de facto selektiv¹⁰³.

En materiel selektivitet forekommer ved, at medlemsstater vedtager foranstaltninger, såsom at give skattelettelse til visse virksomheder og dermed mindske deres normale byrder. I disse tilfælde kan begunstigende foranstaltninger oftere let konkluderes at være selektive, da den er forbeholdt en eller flere virksomheder og ikke alle virksomheder¹⁰⁴. Situationen er mindre klar, hvis medlemsstater vedtager bredere

⁹⁷ Poulsen, 2015, s. 165-166

⁹⁸ Poulsen, 2015, s. 166-167 og M16 pkt. 124, 3. pkt.

⁹⁹ Poulsen, 2015, s. 168

¹⁰⁰ Poulsen, 2015, s. 168 og *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598, pr. 41

¹⁰¹ Poulsen, 2015, s. 169 og M98 pkt. 14

¹⁰² M16 pkt. 121, 1. pkt.

¹⁰³ M16 pkt. 121, 2. pkt.

¹⁰⁴ M16 pkt. 126

foranstaltninger, som finder anvendelse på alle virksomheder, der opfylder visse kriterier, og som mindsker de byrder, som virksomhederne normalt ville have¹⁰⁵.

2.3.1.1 Selektivitetstesten

Det er set i EU-Domstolens praksis, at selektivitetsvurderingen foregår i to trin. Der bliver først vurderet, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig faktisk og retlig situation og dernæst om forskelsbehandlingen, hvis den forekommer, kan retfærdiggøres ud fra systemets logik og natur¹⁰⁶. Selektivitetsvurderingen på skatteområdet er vanskelig, da det er svært at vurdere, om virksomhederne er i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, eller om deres situationer er forskellige, og dermed er en støtteforanstaltning ikke selektiv. Der anvendes derfor en tre-trins-test i selektivitetsvurderingen på skatteområdet¹⁰⁷:

- 1) Først skal den alm. ordning fastlægges ift. den konkrete skatteordning, således at en evt. undtagelse skal ses ift. normalbilledet¹⁰⁸. Det første trin i selektivitetstesten er at etablere en referenceramme og dermed et grundlag for sammenligningen¹⁰⁹.

Den alm. ordning består af nationale regler, der generelt gælder for alle virksomheder, som falder ind under ordningens anvendelsesområde og formål. Hertil findes objektive betingelser, som skal være tilstedet, for at ordningen finder anvendelse for virksomheder. På skatteområdet vil en alm. ordning være baseret på elementer som beskatningsgrundlaget, hvem skal beskattes, skattepligtens indtræden, skattesatser, og hvilken adfærd skal fremmes eller modvirkes¹¹⁰.

- 2) For det andet må det afgøres, om foranstaltningen udgør en fravigelse fra den alm. ordning. Her vurderes, hvilke virksomheder der ift. den skattemæssige foranstaltning er i en sammenlignelig retlig eller faktisk situation, og om nogle af disse ift. foranstaltningens formål stilles finansielt bedre end andre¹¹¹. Det vurderes altså, hvorvidt der er sket en undtagelse til den alm. ordning, og dette element gør det muligt at konkludere, om en skatteordning lader til at være selektiv. Fastlægges skatteforanstaltningen til at være en del af den alm. ordning på området, er der ikke tale om selektivitet. Hvis der er tale om en undtagelse, lader det til at være selektivt, og tredje trin i denne test er derfor nødvendig¹¹².
- 3) I tredje trin fastlægges det, om undtagelsen er begrundet i den alm. ordnings karakter eller generelle opbygning¹¹³. Det kan følge af skattesystemets logik, karakter og opbygning, at tilsyneladende ens

¹⁰⁵ M16 pkt. 127

¹⁰⁶ Poulsen, 2015, s. 170

¹⁰⁷ Poulsen, 2015, s. 170 og M16, pkt. 128, 1. pkt.

¹⁰⁸ M16 pkt. 128, 2. pkt. og Poulsen, 2015, s. 170

¹⁰⁹ M16 pkt. 132

¹¹⁰ Poulsen, 2015, s. 183-184

¹¹¹ Poulsen, 2015, s. 170 og M16 pkt. 128 3. Pkt.

¹¹² M16 pkt. 128, 4-6. pkt.

¹¹³ M16 pkt. 128 6-7. pkt.

forhold ikke skal behandles ens, men forskelligt pga. principper, som ligger bag systemet¹¹⁴. Hvis undtagelsen kan begrundes heri, vil foranstaltningen ikke være selektiv, og dermed ikke omfattet af TEUF art. 107, stk. 1. Mulige skattetekniske begrundelser kan være hensynet til bekæmpelse af bedrageri, skatteunddragelse eller at undgå dobbeltbeskatning¹¹⁵.

I M98, pkt. 16, nævnes, at det mest relevante for anvendelsen af TEUF art. 107, stk. 1, på en skatteforanstaltning, er, at der med foranstaltningen indføres en undtagelse i skattesystemet til fordel for visse af medlemsstaternes virksomheder, og der derfor bør fastlægges, hvorledes det alm. system er udformet. Det nævnes også, at der skal undersøges, hvorvidt undtagelsen fra dette alm. system kan berettiges ved systemets karakter. Dermed har tre-trins-testen eksisteret siden M98, som nu er ophævet, men den er gengivet i M16. Tre-trins-testen er vigtig for følgende analyse, men det er hovedsagligt første og andet trin, som analysen vil omhandle, og derfor er tredje trin ikke i fokus i denne afhandling.

2.4 Analyse af udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet

For at besvare afhandlingens problemformulering anvendes fire afgørelser fra retspraksis: Først anvendes C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH mod Finanzlandesdirektion für Kärnten* fra 2001¹¹⁶ (herefter AW) til at belyse fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet, i perioden fra M98 til Gibraltar-dommen i 2011 (benævnes GD)¹¹⁷. GD har været til stor diskussion i litteraturen vedrørende den juridiske fortolkning af selektivitetsbegrebet¹¹⁸, hvorfor det er interessant at inddrage AW som et udgangspunkt til fortolkningen. AW bidrager til forståelsen af, hvordan selektivitetsvurderingens første og andet trin skal håndteres. Derudover har AW høj præjudikatsværdi og har retshistorisk betydning, da den er retsanvendende i GD.

Herefter udarbejdes en domsanalyse af GD, da denne omhandler en selektiv foranstaltning, der udgør et helt skattesystem, som EU's retsinstanser på daværende tidspunkt ikke er blevet mødt med tidligere¹¹⁹. GD omhandler derfor en ny tilgang til fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet, hvorfor denne er relevant iht. efterfølgende domme på området.

Ved at inddrage efterfølgende afgørelser på området kan afhandlingen afgøre, hvorvidt GD kan karakteriseres som et præjudikat på retsområdet. Derfor inddrages nogle af Kommissionens afgørelser i LuxLeaks. Disse vil belyse fortolkningen af selektivitetsbegrebet efter GD, og herfra kan afhandlingen konkludere, om GD har præget EU-retspraksis mht. udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1.

¹¹⁴ Poulsen, 2015, s. 190

¹¹⁵ M16 pkt. 139 og Poulsen, 2015, s. 191

¹¹⁶ *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598

¹¹⁷ *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732

¹¹⁸ ESTAL 4/2012, *The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope*, s. 799-802

¹¹⁹ ESTAL 4/2012, *The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope*, s. 799

Afhandlingen inddrager C-518/13 Eventech Ltd v Parking Adjudicator fra 2015¹²⁰ (Herefter BC), hvor EU-Domstolen tager stilling til, hvorvidt en omtvistet busbanepolitik i London er en selektiv foranstaltning og omfattet af TEUF art. 107, stk. 1. Dermed belyses, hvorvidt udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet er en generel udvikling, der ikke kun eksisterer i statsstøttesager på skatteområdet.

2.4.1 C-143/99 Adria-Wien Pipeline GmbH mod Finanzlandesdirektion für Kärnten

2.4.1.1 Domsresumé af C-143/99 Adria-Wien

Denne dom er fra 2001 og omhandler godtgørelser af energiafgifter¹²¹. Ifm. en afgiftsreform i Østrig blev der indført tre nationale love, hvoraf to af lovene vedrører afgift på henholdsvis elektricitet (EAG) og naturgas (EGAG), og den tredje lov vedrører godtgørelse af energiafgifter (EAVG). EAVG indeholder regler om en delvis godtgørelse af den energiafgift, der iht. EAG og EGAG opkræves af naturgas og elektricitet. Ifølge EAVG §1 godtgøres afgifterne efter ansøgning, i det omfang at de i alt overstiger 0,35% af energiforbrugernes nettoproduktion, og godtgørelsen udbetales med fradrag af et beløb på højst 5000 ATS^{122 123}. Ifølge EAVG §2 er det kun de virksomheder, hvis hovedaktivitet består i produktion af materielle goder, som har ret til godtgørelse af energiafgifter¹²⁴, og derfor vil de virksomheder, som ikke opfylder denne betingelse, få afslag på deres ansøgning om godtgørelse. Dette er, hvad der skete for Adria-Wien Pipeline GmbH, som er en virksomhed, der anlægger og driver olieledninger¹²⁵.

Efter den østrigske domstols opfattelse (Verfassungsgerichtshof) er der ikke taget stilling til, om en forskel mht. godtgørelsen af de nævnte afgifter mellem virksomheder, der fremstiller materielle goder, og dem, der leverer tjenesteydelser, er tilstrækkelig til, at foranstaltningen bliver selektiv¹²⁶. Derfor er der forelagt to præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen vedrørende fortolkningen af TEUF art. 107, stk. 1, jf. TEUF art. 267¹²⁷.

2.4.1.2 Fortolkningen af selektivitetsbegrebet i C-143/99 Adria Wien

Vedrørende fortolkningen af ordlyden "*visse virksomheder eller visse produktioner*" i TEUF art. 107, stk. 1, udtaler EU-Domstolen først, at nationale foranstaltninger angående godtgørelse af energiafgifter ikke udgør statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1, såfremt de finder anvendelse på *alle* virksomheder på det nationale

¹²⁰ *The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator*, C-518/13, EU-Domstolens dom af 14. januar 2015, EU:C:2015:9

¹²¹ jf. fodnote nr. 116

¹²² østrigske shilling svarende til ca. 364 EUR

¹²³ jf. fodnote nr. 116, pr. 7

¹²⁴ jf. fodnote nr. 116, pr. 8

¹²⁵ jf. fodnote nr. 116, pr. 9

¹²⁶ jf. fodnote nr. 116, pr. 10-11

¹²⁷ Første præjudicielle spørgsmål er, om hvorvidt godtgørelse af afgifter til kun de virksomheder, hvis hovedaktivitet består i produktion af materielle goder, udgør statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1. Andet præjudicielle spørgsmål er, om hvorvidt nationale foranstaltninger udgør statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1, hvis de finder anvendelse på alle virksomheder på det nationale område, uanset deres aktivitet, jf. Adria-Wien C-143/99 pr. 13

område, uanset aktivitet¹²⁸. Der opstår herefter en tvivl om, hvordan selektivitetsbegrebet skal afgrænses, når foranstaltningen i denne sag vedrører godtgørelse af afgifter til de virksomheder, hvis hovedaktivitet består i produktion af materielle goder, og det dermed ikke gælder *alle* virksomheder. På baggrund af denne tvivl angående fortolkning af TEUF art. 107, stk. 1 (dav. art. 92) understreger EU-Domstolen følgende:

”Med hensyn til anvendelsen af traktatens artikel 92 er det uden betydning, om situationen for den, der formodes at være omfattet af foranstaltningen, er forbedret eller forværret i forhold til den tidligere retstilstand, eller om situationen ikke har udviklet sig med tiden (...). Der skal udelukkende tages stilling til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige ”visse virksomheder eller visse produktioner”, jf. traktatens artikel 92, stk. 1, i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (...). ”¹²⁹

Med denne udtalelse i AW fremkommer en præciserende definition af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1: *”... befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation”*. Dette er beskrevet i Kommissionens M16¹³⁰, hvilket bekræfter, at AW har haft stor indflydelse på fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet. Det, som EU-Domstolen mener i pr. 41, er, at det kun er relevant at vurdere om en foranstaltning forskelsbehandler virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Det betyder, at en støtteforanstaltning anses for at være generel, hvis alle virksomheder, som er i samme retlige og faktiske situation ift. ordningens formål, kan få gavn af den, og ordningen vil også være generel uanset, at nogle virksomheder vil få større økonomisk fordel af ordningen end andre.

Da udgangspunktet for virksomheder er, at de ikke modtager finansiel støtte fra staten, er sammenligningsgrundlaget i selektivitetsvurderingen som udgangspunkt også alle virksomheder i den omtalte medlemsstat. Det har i tidligere retspraksis været påstået, at en ordning kan anses for at være generel, hvis alle virksomheder i en bestemt branche kan drage fordel af den¹³¹. F.eks. alle læger eller alle banker.

Dette er netop, hvad EU-Domstolen vil undgå, da det ikke giver mening, at en medlemsstat kan komme uden om statsstøtteforbuddet ved at udpege bestemte sektorer, grupper af virksomheder eller produktioner som begunstiget, uden at foranstaltninger kan vurderes selektive¹³². I vurderingen af om der er givet en fordel til visse virksomheder, er det irrelevant at betragte formålet eller årsagen til statens indgriben, men kun relevant at betragte foranstaltningens indvirkning på virksomheden. Det centrale i selektivitetsvurderingen er dermed

¹²⁸ jf. fodnote nr. 116, pr. 36, jf. *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732, pr. 73

¹²⁹ jf. fodnote nr. 116, pr. 41

¹³⁰ M16 pkt. 128, 2. pkt.

¹³¹ Poulsen, 2015, s. 172

¹³² Poulsen, 2015, s. 172

virksomheden af en foranstaltning, og det er interessant, at denne retspraksis allerede var udgangspunktet i ældre domme¹³³ og står skrevet i både M98 og M16¹³⁴.

Virksomheden af en foranstaltning kan vurderes ved at sammenligne en virksomheds finansielle situation efter gennemførelsen af en foranstaltning med virksomhedens finansielle situation, hvis foranstaltningen ikke fandt sted¹³⁵. Ligeledes skal det vurderes, om de virksomheder, som begunstiges, og de virksomheder, som ikke begunstiges, er sammenlignelige, og dette skal ses i lyset af ordningens formål. På den måde kan en støtteordning til en bestemt sektor stadig vurderes selektiv, selvom den finder anvendelse på f.eks. alle læger. I AW er ordningens formål en rabat på afgifter for virksomheder med særlig stort energiforbrug, og dermed vil medlemsstaten ikke være berettiget til at sondre mellem produktionsvirksomheder og servicevirksomheder, idet det afgørende, ud fra lovens formål, er størrelsen af deres energiforbrug¹³⁶.

Det er klart, at hvis alle virksomheder på tværs af brancher i en medlemsstat modtager en fordel, som tildeles uafhængigt af støttemodtagers størrelse, beliggenhed og aktivitetstype, vil der være tale om en generel foranstaltning, og dermed ikke selektiv. Pointen i AW er, at en generel foranstaltning også kan være en foranstaltning, der gælder for en delmængde af virksomheder, såfremt de begunstigede og ikke-begunstigede virksomheder ikke er i samme retlige og faktiske situation¹³⁷. Vurderingen afhænger her af, om der set ift. ordningens formål er virksomheder uden for ordningen, som ikke kan opnå fordelene ved denne, fordi de ikke er i en sammenlignelig situation med begunstigede virksomheder. Dvs. ”retlige” betyder, om virksomhederne er inden for samme branche og ”faktiske” betyder, om virksomhederne er inden for formålet og dermed sammenlignelige.

EU-Domstolen konkluderer, at en lavere afgift til en bestemt gruppe virksomheder er selektivt. EU-Domstolen bemærker også at den omstændighed, at der ydes fordele til virksomheder, hvis hovedaktivitet er fremstilling af materielle goder, ikke berettiges ved karakteren eller opbygningen af den afgiftsordning, der blev indført i medfør af ny afgiftsreform i Østrig. Hensynet med afgiftsordningen er miljøbeskyttelse, men da de vareproducerende virksomheder og de virksomheder, som leverer tjenesteydelser, forurener lige meget, er disse virksomheder i en sammenligning situation, og der er derfor tale om en selektiv fordel til de vareproducerende virksomheder¹³⁸.

¹³³ *Regeringen for Den italienske Republik v Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber*, C-173/73, EU-Domstolens dom af 2. juli 1994, EU:C:1974:71, pr. 27

¹³⁴ M98 pkt. 15, 2. pkt. og M16 pkt. 129, 2. pkt.

¹³⁵ M16 pkt. 67, 3. Pkt.

¹³⁶ Poulsen, 2015, s. 188

¹³⁷ Poulsen, 2015, s. 172

¹³⁸ Jf. fodnote 116, pr. 52

2.4.2 Domsanalyse af Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P: Europa-Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige

Denne dom er fra 2011, som omhandler, at regeringen i Gibraltar meddeler, at den ønsker at ophæve al daværende lovgivning vedrørende selskabsbeskatning og indføre et helt nyt skattesystem for alle selskaber etableret i Gibraltar, hvorfor UK anmeldte dette til Kommissionen den 12. august 2002. Det er den nye selskabsskatteordning, som er genstand for søgsmålet.

2.4.2.1 Sagens faktiske omstændigheder

Den nye selskabsskatteordning består ikke af en alm. selskabsskat på erhvervmæssigt overskud, men af tre skatter: En lønskat, en skat på besiddelse af erhvervsejendom og en indregistreringsafgift. Alle selskaber, etableret i Gibraltar, skal betale en lønskat, som udgør 3000 GBP om året pr. medarbejder, som er enten fuldtids- eller deltidsbeskæftiget. Ligeledes er alle selskaber, som besidder ejendomme til erhvervmæssigt formål, pålagt at betale en formueskat, svarende til en procentdel af deres skattetilsvær, i medfør af den alm. beskatning af fast ejendom i Gibraltar. Indregistreringsafgiften gælder for alle selskaber og er udformet således, at selskaber, hvis hensigt ikke er at generere indtægter, betaler 150 GBP om året, og selskaber, hvis hensigt er at generere indtægter, betaler 3000 GBP om året¹³⁹. Reformen indeholder en begrænsningsregel, således at lønskatten og formueskatten tilsammen begrænses til at udgøre 15% af selskabsprofitten. Dvs. selskaber skal skabe et overskud, før de pålægges lønskat og formueskat, og skattebeløbet kan ikke overstige 15% af overskuddet.

2.4.2.2 Den materielle selektivitet og tre retsinstanser

Kommissionens beslutning¹⁴⁰ fokuserer på 28.800 selskaber registreret i Gibraltar, som ikke er de selskaber, der pålægges supplerende skatter, men de selskaber som omfattes af en kombination af de tre forskellige enkeltstående skatter og skatteløfter. For disse selskaber vil skattetilsværet med denne reform være ekstraordinært lille eller ikke-eksisterende. De fleste af disse selskaber anses for at være postkasseselskaber eller porteføljeadministrationsselskaber, hvorfor dem med et overskud kun beskattes med lønskatten på 3000 GBP pr. ansat/år, da de ikke benytter fast ejendom¹⁴¹.

Denne sag fokuserer på tre elementer i reformen, som Kommissionen anser for at give selektive fordele (herefter de tre elementer). Først er der tale om, at det kun er virksomheder med et overskud, som beskattes med en lønskat og formueskat, og hermed favoriseres de virksomheder, som ikke har overskud. For det andet vil begrænsningsreglen på 15% af overskuddet favorisere de virksomheder, som i et skatteår har lave overskud ift. antallet af deres ansatte og brug af erhvervsejendomme. For det tredje er der tale om selektivitet, ved at der

¹³⁹ *Europa-Kommissionen v. Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732, pr. 12

¹⁴⁰ 2005/261/EF: Kommissionens beslutning af 30. marts 2004 om Det Forenede Kongeriges påtænkte støtteordning vedrørende Government of Gibaltars reform af selskabsskatten, L 85/1

¹⁴¹ jf. fodnote 139, pr. 17, litra c

pålægges en skat på antallet af ansatte og erhvervsejendomme, og dette favoriserer offshore-selskaber, som ikke har nogen reel fysisk tilstedeværelse i Gibraltar, og derfor ikke pålignes selskabsskat. Offshore-selskaber defineres som værende uden ansatte og lokaler, og derfor medfølger reformen, at disse selskaber forbliver uden for to af de nye skatters rækkevidde. I dommen påpeges, at det drejer sig om størstedelen af virksomhederne i Gibraltar, nemlig 28.798 ud af 29.000 selskaber, som vil opnå en skatteprocent på nul¹⁴².

På baggrund af den omstændighed at visse selskaber begunstiges, konkluderer Kommissionen i beslutningen, at reformen anses for værende materielt selektiv i henhold til TEUF art. 107, stk. 1, og da ingen undtagelser i TEUF art. 107, stk. 2-3, finder anvendelse, udgør reformen statsstøtte. UK og Gibraltar måtte derfor ikke gennemføre reformen. Kommissionens beslutning medfører, at UK og Gibraltar anlægger sag med påstand om annullation af denne beslutning¹⁴³ (herefter appelsag). Da det vedrører annullationssøgsmål behandler De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans sagen (herefter Retten). I appelsagen giver Retten Gibraltar og UK medhold og konkluderer, at der ikke er tale om selektive fordele, men en alm. skatteordning. Retten er ikke enig i Kommissionens selektivitetsvurdering og særligt uenig, hvad angår behandlingen af spørgsmålet om materiel selektivitet. Grundet uenigheden søger Kommissionen appelsagen ophævet, og sagen behandles derefter af EU-Domstolen. Denne konkluderer, at offshore-selskaberne udgør en gruppe, som pga. deres karakteristika ikke har noget beskatningsgrundlag ift. skattegrundlagene i den forslåede skattereform, og gør, at disse selskaber kan anses for at nyde selektive fordele¹⁴⁴. Det konkluderes, at skatteordningen udgør statsstøtte. Det er mærkværdigt, at de tre instanser er uenige i vurderingen af den materielle selektivitet.

2.4.2.3 Tilgangen til selektivitetsvurderingen

GD er den første dom, som vedrører et helt nyt skattesystem¹⁴⁵, og i denne dom, er der mærkbare ændringer af tilgangen til selektivitetsvurderingen. Det er tidligere set i retspraksis, at EU-Domstolen har foretaget vurderingen af skattemæssige foranstaltninger i en tre-trins-test, som omtalt tidligere afsnit 2.3.1.1. GD er et eksempel på, at denne tre-trins-test ikke altid kan anvendes pga. de pågældende foranstaltningers virkninger i praksis¹⁴⁶.

I EU-Domstolens bemærkninger er udgangspunktet, at selektivitet skal vurderes og fortolkes i overensstemmelse med AW: TEUF art. 107, stk. 1, kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning, som led i en bestemt retlig ordning, kan begunstige *visse virksomheder eller visse produktioner* ift. andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet, med den nævnte ordning, befinder sig i en *tilsvarende faktisk*

¹⁴² jf. fodnote 139, pr. 55

¹⁴³ *Government of Gibraltar v Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber*, T-211/04 og T-215/04, Dom afsagt af Retten i Første Instans 18. December 2008, EU:T:2008:595

¹⁴⁴ jf. fodnote 139, pr. 107

¹⁴⁵ ESTAL 4/2012, *The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope*, s. 799

¹⁴⁶ M16 pkt. 129

og retlig situation¹⁴⁷. Vedrørende de to første elementer i reformen om betingelserne om overskud og skatteloft bemærker EU-Domstolen, at disse isoleret set er generelle foranstaltninger, da de finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende og dermed ikke har selektiv karakter¹⁴⁸. Med betingelsen om overskud er der tale om en fordel til lidt rentable virksomheder, og med betingelsen om skatteloft er der tale om en fordel til meget rentable virksomheder. Selvom der er tale om fordele, har disse virkninger ikke karakter af begunstiggelse af visse virksomheder eller visse produktioner som omhandlet i TEUF art. 107, stk. 1, men er udelukkende en følge af den tilfældige omstændighed, at den omhandlede virksomhed er lidt eller meget rentabel i beskatningsperioden¹⁴⁹. Modsat gælder for det tredje element i reformen, netop at offshore-selskaber ikke beskattes. Dette er ikke en tilfældig følge af reformen, men en uundgåelig konsekvens af, at beskatningsgrundlagene er blevet affattet nøjagtig således, at denne gruppe selskaber, som efter deres karakter ikke har ansatte og ikke benytter erhvervslokaler, ikke har noget beskatningsgrundlag¹⁵⁰. Det er tredje element i reformen, som afhandlingens følgende afsnit vil fokusere på, da det er her, EU-Domstolen modsiger Retten, hvad vedrører fremgangsmåden i selektivitetsvurderingen, og EU-Domstolen konkluderer netop, at offshore-selskaber nyder selektive fordele¹⁵¹.

2.4.2.3.1 Referencerammen og sammenligningsgrundlaget

EU-Domstolen udtaler, at fastlæggelsen af referencerammen er afgørende for vurderingen af, om nogle virksomheder får en mere favorabel behandling end andre¹⁵². Det problematiske i selektivitetsvurderingen iht. en skattefritagelse, er at fastsætte, hvad der er den alm. skatteordning¹⁵³. Spørgsmålet er, om sammenligningsgrundlaget er alle skatteyderne eller en afgrænset gruppe.

I appellsagen redegør Retten for de rammer, som Kommissionen skal overholde i dens undersøgelse af, om støtte i form af en skatteordning er selektiv, og som Retten påstår, at Kommissionen ikke har overholdt. Retten nævner, det nødvendige i, at Kommissionen som første skridt i selektivitetsvurderingen identificerer, hvad den alm. ordning er inden for skattesystemet¹⁵⁴. Dernæst skal Kommissionen vurdere og fastslå den tænkelige selektive karakter af den fordel, der er tilstede på baggrund af skatteforanstaltningen, ved at vise, at den udgør en undtagelse fra den alm. ordning. Såfremt der foreligger en undtagelse fra den almindelige ordning, skal EU-Kommissionen undersøge om foranstaltningen, som medfører en forskelsbehandling af virksomheder, alligevel ikke er selektiv, fordi den følger af arten og opbygningen af den beskatningsordning, den er en del af¹⁵⁵. Dette er den omtalte tre-trins-test, som anvendes i selektivitetsvurderingen, og som allerede blev

¹⁴⁷ jf. fodnote 139, pr. 75, jf. *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598, pr. 41

¹⁴⁸ jf. fodnote 139, pr. 80

¹⁴⁹ jf. fodnote 139, pr. 83

¹⁵⁰ jf. fodnote 139, pr. 106

¹⁵¹ jf. fodnote 139, pr. 107

¹⁵² jf. fodnote 139, pr. 90.

¹⁵³ Poulsen, 2015, s. 170

¹⁵⁴ jf. fodnote 139, pr. 36

¹⁵⁵ jf. fodnote 139, pr. 36

beskrevet i M98¹⁵⁶, men beskrives også i M16¹⁵⁷. Dette tyder derfor på, at denne tilgang stadig er relevant i statsstøttesager på skatteområdet i dag.

Retten argumenter for at anvende tilgangen i selektivitetsvurderingen baseres på, at elementerne i skattereformen har karakter af undtagelser fra den alm. ordning og dermed selektiv, men så længe Kommissionen ikke identificerer den alm. ordning, kan den ikke med sikkerhed fastslå andet trin i testen. Ligeledes er det umuligt for Kommissionen at vurdere, om de selektive elementer i reformen kan berettiges¹⁵⁸. Retten kritiserer altså Kommissionens fremgangsmåde i dens beslutning og påpeger, at Kommissionen burde have anset betingelserne for beskatning - nemlig, at der skal realiseres et overskud og begrænsningen på 15% af overskuddet, som undtagelser, og dermed karakterisere skatteordningen som selektiv¹⁵⁹. Retten mener ikke, at Kommissionens vurdering af, en virksomhed, som ikke har fysisk tilstedeværelse i Gibraltar, undgår lønskat og formueskat, er tilstrækkeligt til at konkludere, skattesystemet som selektivt¹⁶⁰. Retten påpeger, at Kommissionens betragtninger vedrørende de elementer, som anvendes i skatteordningen til at fastsætte virksomheders beskatning, er for vage og definerer på ingen måde den alm. ordning¹⁶¹.

Retten konkluderer i appelsagen er, at ingen af Kommissionens betragtninger af reformen udgør en selektiv fordel, iht. TEUF art. 107, stk. 1, fordi Kommissionen ikke har identificeret den normale skatteordning og dermed ikke påvist undtagelser herfra tilstrækkeligt¹⁶².

Kommissionen modargumenterer Retten, hvad angår tilgangen til selektivitetsvurderingen. Kommissionen mener, at tilgangen med en tre-trins-test, som forpligter en retsinstans til at identificere den alm. ordning på området, og derefter påvise undtagelser dertil, ikke tager højde for muligheden for, at en medlemsstat indfører et skattesystem med en forskelsbehandling, der er medfødt i selve systemets natur¹⁶³. Gibraltar kan derfor skønsomt udvælge elementer i reformen, som anses for at udgøre den alm. skatteordning, og Gibraltar formår at frembringe *virkningerne* af ordningen, som ifølge Kommissionen indeholder en selektiv fordel til offshore-selskaber. På baggrund af dette mener Kommissionen ikke, at den er forpligtet til at anvende tre-trins-testen som tilgang til selektivitetsvurderingen.

¹⁵⁶ M98 pkt. 16

¹⁵⁷ M16 pkt. 128

¹⁵⁸ jf. fodnote 139, pr. 40

¹⁵⁹ jf. fodnote 139, pr. 42

¹⁶⁰ jf. fodnote 139, pr. 43

¹⁶¹ jf. fodnote 139, pr. 44

¹⁶² jf. fodnote 139, pr. 45

¹⁶³ jf. fodnote 139, pr. 49

I Beslutning 2005/261/EF har Kommissionen foretaget en sammenligning mellem de påståede virkninger af det skattesystem, der blev indført med reformen, og virkningerne af det skattesystem, der var gældende før dette¹⁶⁴. Appendiks 1 viser Kommissionens tabel over data vedrørende Gibraltar-selskaber.

I den appellerede dom bemærker Retten, at Kommissionens sammenligning i dette tilfælde ikke godtages mht. anvendelsen af TEUF art. 107, stk. 1¹⁶⁵. Retten mener, at det i denne doms henseende er uden betydning, om en virksomheds situation, som formodes at være begunstiget af den omtvistede foranstaltning, er forbedret eller forværret ift. den tidligere retstilstand, eller om situationen tværtimod ikke har udviklet sig med tiden. Betydningen i selektivitetsvurderingen er ifølge Retten, hvorvidt den omtvistede skattereform, bedømt uafhængigt af den tidligere ordning, begunstiger *visse virksomheder eller visse produktioner*, iht. TEUF art. 107, stk. 1. Hermed håndterer Retten dette iht. ordlyden af TEUF art. 107, stk. 1, hvorimod Kommissionen baserer sin beslutning på en sammenligning mellem de påståede *virkninger* før og efter skattereformen. EU-Kommissionen mener, at Retten overser relevansen af en sammenligning mellem den foreslåede skattereform og det tidligere skattesystem. Kommissionen tilsigtede netop i sin beslutning at videreføre den tidligere situation ved at frembringe de samme virkninger på trods af anvendelsen af en anden teknik¹⁶⁶.

2.4.2.3.2 EU-Domstolens bemærkninger til EU-Kommissionens beslutning og Rettens afgørelse

EU-Domstolen bemærker i GD, at TEUF art. 107, stk. 1, ikke sonderer mellem forskellige statslige foranstaltninger ud fra deres årsag og formål, men afgrænser dem ift. deres virkninger, uafhængigt af hvilken teknik der er brugt¹⁶⁷. Med teknik mener EU-Domstolen, at vurderingen er uafhængig af den tidligere nævnte tre-trins-test, som er skrevet i både M98, M16 og tidligere anvendt retspraksis. Det betyder, at det i visse tilfælde ikke er nok at undersøge, om en given foranstaltning fraviger den alm. ordnings regler, som fastlagt af den pågældende medlemsstat (trin 1 og 2). EU-Domstolen mener, at det kan være nødvendigt at anlægge en anden tilgangsvinkel, idet en medlemsstats lov kan være udformet på en sådan måde, at visse virksomheder ikke omfattes af loven og dermed ikke er pålagt en byrde. EU-Domstolen konkluderer, at Rettens fremgangsmåde er i strid med retspraksis¹⁶⁸, da denne ikke gør det muligt at undersøge den omhandlede skattebestemmelses virkninger og udelukker muligheden for at kvalificere offshore-selskabers skattefritagelse, som en selektiv fordel. I fortolkningen af selektivitetsbegrebet i AW blev denne betragtning også konkluderet, jf. afsnit 2.4.1.2.

For at skattesystemet kvalificeres som selektivt, mener EU-Domstolen, at det ikke er en betingelse, at det skal være udformet på en sådan måde, at virksomheder, der evt. drager fordel af en selektiv fordel, generelt set skal

¹⁶⁴ 2005/261/EF: Kommissionens beslutning af 30. marts 2004 om Det Forenede Kongeriges påtænkte støtteordning vedrørende Government of Gibaltars reform af selskabsskatten, L 85/1, Tabel 1, Betragtning 150

¹⁶⁵ jf. fodnote 139, pr. 46

¹⁶⁶ jf. fodnote 139, pr. 54

¹⁶⁷ jf. fodnote 139, pr. 87

¹⁶⁸ jf. fodnote 139, pr. 88

være underlagt de samme skattebyrder, som andre virksomheder. Det skal være omfattet af undtagelsesbestemmelser således, at den selektive fordel kan identificeres som forskellen mellem den normale skattebyrde og den, som de førstnævnte selskaber er underlagt¹⁶⁹. EU-Domstolen påviser hermed, at hvis denne fremgangsmåde følges, vil det forudsætte at en national skatteordning kun er selektiv, hvis medlemsstaten ligeledes har udformet skatteordningen med denne bestemte lovgivningsteknik. Dvs., at medlemsstaten skal udforme den alm. ordning og fravigelser. Konsekvensen heraf er, at ligeså snart en medlemsstat udformer nationale skatteregler på en anden lovgivningsteknik, vil disse nationale skattebestemmelser fra deres oprindelse undslippe statsstøttekontrollen¹⁷⁰. Da det desuden ikke er realistisk, at medlemsstater udformer deres nationale regler på samme bestemte lovgivningsteknik, er dette konsekvensen.

I GD fremgår det, at den omtvistede ordning om kombinationen af de tre beskatningsgrundlag er kriterier af almen karakter og derfor ligner at være en generel foranstaltning, men det er det ikke. Reformen indebærer rent *faktisk* en forskelsbehandling mellem virksomheder, som befinder sig i en sammenlignelig situation, med hensyn til det formål, der forfølges med den foreslåede reform, som er at indføre et alm. skattesystem for alle selskaber der er hjemmehørende i GD¹⁷¹.

Nationale skattebestemmelser udformet med anden lovgivningsteknik vil altså undslippe statsstøttekontrollen, da forskelsbehandlingen af virksomheder i samme retlige og faktiske situation ikke kan påvises, fordi den selektive fordel ikke kan udpeges i en undtagelsesbestemmelse. I stedet kan den selektive fordel påvises i virkningen af det, der ser generelt ud. GD er et eksempel på, at skatteordningen er formuleret så skønsomt, at der ikke er behov for en undtagelse for at konkludere selektivitet. I GD udformes og kombineres skatteretlige bestemmelser således, at deres anvendelse fører til en forskellig skattebyrde for forskellige virksomheder¹⁷². Det er netop i sådanne sager, at EU-Domstolens overvejelser om muligheden for, at en foranstaltning slipper uden om statsstøttekontrollen, har betydning.

Iht. at Retten kritiserer Kommissionen for ikke at have identificeret en referenceramme, modsiger EU-Domstolen Rettens mening. EU-Domstolen påpeger, at Kommissionen netop har identificeret referencerammen ved at anskue eksistensen af selektive fordele for offshore-selskaber, mht. den omtvistede skatteordning, som *formelt* finder anvendelse på alle virksomheder¹⁷³. Før denne retspraksis ville en foranstaltning, der formelt fandt anvendelse på alle virksomheder, slet ikke ryge ind i statsstøttekontrollen. Det, der sker i GD, er, at EU-Domstolen siger, at det er korrekt, at Kommissionen vurderer foranstaltninger der ser generelle ud, da det *reelt* og *faktisk* kan indeholde selektive fordele. I GD bliver offshore-selskaberne

¹⁶⁹ jf. fodnote 139, pr. 91

¹⁷⁰ jf. fodnote 139, pr. 92

¹⁷¹ jf. fodnote 139, pr. 101

¹⁷² jf. fodnote 139, pr. 93

¹⁷³ jf. fodnote 139, pr. 94-95

faktisk begunstiget, selvom der er tale om en reform gældende for alle virksomheder, og det umiddelbart ikke ligner en forskelsbehandling.

2.4.2.4 Delkonklusion

Ud fra AW konkluderes det, at EU-Domstolen supplerer den rene ordlydsfortolkning af TEUF art. 107, stk. 1, med en ny definition af, hvornår en foranstaltning er selektiv. I denne dom udtaler EU-Domstolen, at en selektivitetsvurdering alene skal baseres på, om en foranstaltning forskelsbehandler virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende *faktisk* og *retlig* situation. Iht. EU-Domstolens fortolkning af TEUF art. 107, stk. 1, bliver en statslig foranstaltning anset for selektiv, uanset om de begunstigede og ikke-begunstigede virksomheder aktuelt eller potentielt er i konkurrence¹⁷⁴. Hermed fortolkes sammenligningsgrundlaget i selektivitetsvurderingen bredt, da det omfatter en sammenligning af alle virksomheder imellem forskellige brancher. Ordet *faktisk*, i EU-Domstolens udtalelse, betyder, at TEUF art. 107, stk. 1, fortolkes således, at støtteforanstaltninger defineres i kraft af virkningerne. Denne fortolkning af selektivitetsbegrebet er nævnt i M98, samt i retspraksis på området¹⁷⁵ frem til GD i 2011. Det kan konkluderes, at denne fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har været gældende i perioden fra 1998 til 2011.

I GD fastlægger EU-Domstolen fra start, at de to første elementer i reformen, angående overskud og skatteloft, er fordele for visse virksomheder, men at dette ikke udgør selektive fordele. Dermed er der forskel på en fordel og en selektiv fordel iht. TEUF art. 107, stk. 1. At en fordel ikke nødvendigvis udgør statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1, bliver hermed bekræftet, og ligeledes bekræfter dette, at M98, pkt. 14, fortsat er korrekt på trods af dens ophævelse¹⁷⁶.

I GD er det bemærkelsesværdigt, at Kommissionen og Retten fortolker selektivitetsbegrebet forskelligt. Kommissionen og Retten har forskellige tilgangsvinkler til selektivitetsvurderingen iht. TEUF art. 107, stk. 1, da Retten lægger afgørende vægt på skattetekniske hensyn, og Kommissionen baserer vurderingen på, at TEUF art. 107, stk. 1, ikke sonderer under hensigten med de omhandlende interventioner, men definerer dem i kraft af deres virkninger. Retten bedømmer foranstaltningen ud fra ordlyden af TEUF art. 107, stk. 1, hvori det nævnes, at der skal være tale om en begunstigelse af "*visse virksomheder*". Retten fortolker dette fejlagtigt ved at vurdere situationen lige nu og bedømmer ikke ordningen i sin helhed¹⁷⁷, og dette er dermed i strid med AW. EU-Domstolen udtaler i GD, at indholdet "*visse virksomheder*" i TEUF art. 107, stk. 1, skal fortolkes efter AW, så begunstigelsen af visse virksomheder forekommer, når forskelsbehandlede er i samme retlige og

¹⁷⁴ Poulsen, 2015, s. 205

¹⁷⁵ M98 pkt. 15, og *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598, pr. 41, og *Regeringen for Den italienske Republik v. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber*, C-173/73, EU-Domstolens dom af 2. juli 1994, EU:C:1974:71, pr. 27

¹⁷⁶ Poulsen, 2015, s. 169

¹⁷⁷ jf. fodnote 139, pr. 98

faktiske situation. I GD er det tæt på at være alle virksomheder, der begunstiges med en nul-skat, men kun 202 virksomheder begunstiges ikke. Dette er i denne dom nok til, at skatteordningen vurderes selektivt.

Det er ikke nyt i GD, at virkningerne af en foranstaltning er det afgørende i selektivitetsvurderingen. Det, der er bemærkelsesværdigt i GD, er, at i selektivitetsvurderingen af et helt nyt skattesystem, kan det ikke lade sig gøre, at anvende tre-trins-testen som fremgangsmåde, da man i den konkrete sag vil overse virkningen. I M16 forklares tre-trins-testen, men heri står det netop skrevet, at tre-trins-testen i visse tilfælde ikke kan anvendes pga. de pågældende foranstaltningers virkninger i praksis¹⁷⁸. Det kan derfor konkluderes, at GD indeholder en mærkbar ændring på selektivitetsvurderingen på skatteområdet, og dette er grunden til, at M98 er erstattet med M16. Der er sket en udvikling i fortolkning af selektivitetsbegrebet, da EU-domstolen i GD fastlægger en bredere referenceramme¹⁷⁹, da selektive fordele fortolkes i overensstemmelse med AW pr. 41.

Det kan konkluderes, at selektivitetsvurderingen som udgangspunkt skal foretages ud fra en fastlæggelse af den alm. skatteordning som referenceramme for en vurdering af byrder og undtagelser herfra. I nogle situationer er det dog nødvendigt at anlægge en anden tilgangsvinkel som korrektiv til udgangspunktet, idet det skal have for øje, at det afgørende for selektivitetsvurderingen er, om visse virksomheder ift. andre virksomheder i en sammenlignelig retlig og faktisk situation forskelsbehandles, og her er en vurdering af virkningen af de økonomiske realiteter afgørende¹⁸⁰.

2.4.3 Konsistent retspraksis efter Gibraltar-dommen C-106/09 P og C-107/09 P

Iht. LuxLeaks kan det konstateres, at multinationale virksomheder har allokeret mindst mulig profit til medlemsstater, hvor skattebetalingen er størst, og allokeret størst profit, hvor skattebetalingen er mindst. Dette skyldes nationalt godkendte interne afregningspriser (TP) i koncerner, som Starbucks og Apple, som Kommissionen finder selektive efter TEUF art. 107, stk. 1, da de fordelagtige skattesystemer kun kan benyttes af visse virksomheder.

TP omhandler overordnet, at virksomheder i koncerner skal handle med hinanden efter armslængdeprincippet¹⁸¹. Der findes forskellige TP-metoder til at beregne armslængdepriser¹⁸², men dette vil afhandlingen ikke komme nærmere. Kommissionen har i LuxLeaks lagt vægt på, at interne afregningspriser i koncernen skal afspejle markedsværdien.

I 2008 godkendte hollandske skattemyndigheder interne afregningspriser inden for koncernen Starbucks ifm. med en national skatteafgørelse. Kommissionens undersøgelse har vist, at denne afgørelse har givet Starbucks

¹⁷⁸ M16 pkt. 129

¹⁷⁹ jf. fodnote 139, pr. 96

¹⁸⁰ Poulsen, 2015, s. 179.

¹⁸¹ Ved fastsættelsen af priser og vilkår bygger anvendelsen af armslængdeprincippet på en tilgang, hvorefter interesseforbundne parter behandles, som var de uafhængige

¹⁸² Schmidt, 2015, s. 300, jf. ESTAL 3/2016, *State Aid Rules and Tax Rulings*

Manufacturing en selektiv fordel og derfor omfattet af TEUF art. 107, stk. 1¹⁸³, da deres skattebyrde er lettet med 20-30 mio. EUR siden 2008 til Kommissionens afgørelse i 2015. Se appendiks 2, hvori Starbucks' struktur og de faktiske omstændigheder i afgørelsen forklares nærmere.

I Kommissionens afgørelse af 30. August 2016 om Apple¹⁸⁴ vurderes en skatteforanstaltning ligeledes selektiv. Den omhandler en nationale skatteregel i Irland, som godkender en bestemt måde at etablere skattepligtige overskud for irske aktieselskaber i koncerner. Apple udformer deres kontakter således, at når en kunde køber et Apple produkt i Europa, er det kontraktligt købt direkte i et irsk aktieselskab i Apple. Dermed er al profit allokeret til Irland. Apple har herefter allokeret det meste af sin profit væk fra Irland til et "hovedkontor", som ikke er etableret i et land, og som ikke har ansatte. Dette har været i overensstemmelse med Irlands nationale skatteregel om etablering af skattepligtige overskud, og på den måde har Apple formået ikke at blive beskattet nogen steder.

I Kommissionens afgørelse af 11. januar 2016 vurderes en belgisk "meroverskuds"-skatteordning selektiv og ulovlig iht. TEUF art. 107, stk. 1. Skatteordningen har begunstiget 35 multinationale virksomheder, da denne har reduceret selskabsskattesatser med 50-90% for koncernvirksomheder¹⁸⁵. Denne skatterabat har de pågældende virksomheder modtaget siden 2005, og nu skal de tilbagebetale statsstøtte for ca. 700 mio. euro¹⁸⁶.

I alle afgørelser fortolker Kommissionen eksistensen af selektivitet således: *"Article 107, paragraph 1 of the Treaty requires it to be determined whether, under a particular statutory scheme, a State measure is such as to favour 'certain undertakings or the production of certain goods' in comparison with others which, in the light of the objective pursued by the scheme in question, are in a comparable legal and factual situation. If it is, the measure concerned fulfils the condition of selectivity"*¹⁸⁷. Citatets indhold afspejler sammenligningsgrundlaget, som EU-Domstolen udtalte sig om i AW: En selektivitetsvurdering skal alene baseres på, om en foranstaltning forskelsbehandler virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende *faktisk* og *retlig* situation, jf. AW pr. 41¹⁸⁸. Der er derfor ingen tvivl om, at Kommissionen i LuxLeaks-afgørelserne følger EU-Domstolens retspraksis på området.

Hollands selskabsskatteordning har til formål at beskatte profit fra alle virksomheder, som er skattepligtige til Holland¹⁸⁹. Kommissionen fortolker, at koncernvirksomheder og virksomheder uden for en koncern befinder

¹⁸³ Commission Decision of 21.10.2015 on state aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, pkt. 415

¹⁸⁴ Commission Decision of 30.8.2016 on state aid SA38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple

¹⁸⁵ Commission Decision of 11.1.2016 on the excess profit exemption state aid scheme SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) implemented by Belgium

¹⁸⁶ European Commission, 2016, *State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies*

¹⁸⁷ jf. fodnote 183, pkt. 229

¹⁸⁸ jf. fodnote 183, pkt. 236, 1-2. pkt, jf. fodnote 184, pkt. 225, jf. fodnote 185, pkt. 118

¹⁸⁹ jf. fodnote 183, pkt. 232

sig i samme faktiske og retlige situation, fordi disse virksomheders fortjenester er sammenlignelige i skatteretlig henseende og bør derfor beskattes ens. Dette fortolkes ud fra hollandsk skatteregulering, hvor armslængdeprincippet er implementeret: *"The profit from a business enterprise is the amount of the aggregate benefits that, under whatever name and in whichever forms, are derived from a business enterprise"*¹⁹⁰. Kommissionen fastsætter således referencerammen i et skatteretligt perspektiv, for derefter at vurdere, de interne afregningspriser i Starbucks som en undtagelse hertil, og dermed en selektiv fordel til Starbucks¹⁹¹.

Det er bemærkelsesværdigt, at Kommissionen fastlægger sammenligningsgrundlaget således, fordi den tidligere har fastlagt dette anderledes i afgørelse af 8. juli 2009 om statsstøtte omhandlende en renteordning for koncernvirksomheder, som Holland ønsker at implementere¹⁹². Renteordningen indeholder lavere beskatning for renteindtægter og fradrag for renteudgifter for koncerninterne forbindelser, men ikke for virksomheder uden for koncerner. Kommissionen fastlægger, at koncernvirksomheder og virksomheder uden for en koncern ikke hører under den samme referenceramme, da disse ikke er i samme faktiske og retlige situation. Dermed konkluderer Kommissionen, at foranstaltningen ikke er selektiv og ikke udgør statsstøtte iht. TEUF art. 107, stk. 1.¹⁹³ I denne afgørelse bliver selektivitetsvurderingen dermed baseret på en mere snæver referenceramme, da sammenligningsgrundlaget kun omfatter koncernvirksomheder. Dette strider mod Kommissionens sammenligningsgrundlag i omtalte LuxLeaks-afgørelser, hvor koncernvirksomheder og virksomheder uden for koncerner er i samme faktiske og retlige situation. Kommissionen udtaler, at den ikke er bundet af dens tidligere afgørelser, da hver støtteforanstaltning skal bedømmes på grundlag af sine egne resultater under de objektive kriterier i TEUF art. 107, stk. 1¹⁹⁴. Det betyder, at selv hvis modsatte bedømmelser på lignende foranstaltninger eksisterer, kan disse ikke påvirke resultaterne i denne bedømmelse.

Virkningen af Irlands nationale skatteregel gør, at kun koncernvirksomheder begunstiges ved anvendelsen af reglen. Ligeledes er virkningen af den belgiske skatteordning, at kun belgiske enheder, der indgår i en multinational koncern, begunstiges, da virksomheder, som ikke er i en koncern, ikke er under ordningen¹⁹⁵.

Det kan konkluderes, at Kommissionen i LuxLeaks-afgørelserne fortolker selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, i overensstemmelse med EU-Domstolens tidligere retspraksis, hvor foranstaltningens virkning er det afgørende i selektivitetsvurderingen. Det kan derfor konkluderes, at Kommissionens sammenligningsgrundlag i selektivitetsvurderingen i LuxLeaks-afgørelserne er bredere og dette er dermed en udvidelse af fortolkningen af selektivitetsbegrebet.

¹⁹⁰ jf. Section 3.8 of the Income Tax Act 2001, jf. fodnote 183, pkt. 237

¹⁹¹ jf. fodnote 183, pkt. 252

¹⁹² 2009/809/EC: Kommissionens beslutning af 8. juli 2009 om »groepsrentebox«-ordningen som Nederlandene har til hensigt at gennemføre (C 4/07 (ex N 465/06)), L 288/26

¹⁹³ jf. fodnote 192, pkt. 128

¹⁹⁴ jf. fodnote 183, pkt. 239

¹⁹⁵ jf. fodnote 185, pkt. 141

2.4.3.1 Delkonklusion

Iht. LuxLeaks-afgørelserne kan det konkluderes, at Kommissionens fastsættelse af referencerammen er bredere iht. Kommissionens tidligere afgørelse af 8. juli 2009 om statsstøtte omhandlende en renteordning for koncernvirksomheder. Dette er bemærkelsesværdigt, da alle afgørelserne omhandler skatteforanstaltninger og derved burde sammenligningsgrundlaget være ens. Noget andet bemærkelsesværdigt er, at armslængdeprincippet fra TP-regulering, som er en del af skatteretten, pludselig får indflydelse på et andet retsområde, netop statsstøtteområdet. Det betyder altså, at når armslængdeprincippet er opfyldt, iht. skatteretten, er det ikke nødvendigvis lovligt iht. statsstøtteren.

Det kan konkluderes, at Kommissionen har fokus på virkningen af skatteforanstaltninger, og dette gør sammenligningsgrundlaget i selektivitetsvurderingen bredere. Det var netop i GD, at EU-Domstolen fortolker selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, mere udvidende ved at lægge vægt på virkningen af en skatteforanstaltning. Det kan derfor skyldes EU-domstolens afgørelse i GD i 2011, at der er forskel på sammenligningsgrundlaget i Kommissionens afgørelse af 8. juli 2009 om statsstøtte omhandlende en renteordning for koncernvirksomheder, og Kommissionens LuxLeaks-afgørelser. Da EU-Domstolen har det sidste ord, skal Kommissionen følge EU-Domstolens fortolkning i afgørelser på området, og det er også tydeligt, at dette er tilfældet i de efterfølgende afgørelser.

2.4.4 C-518/13 *The Queen*, efter anmodning fra Eventech Ltd mod Parking Adjudicator

Det er formuleret i litteraturen, at skattebegunstigelser kan anses som selektive i TEUF art. 107, stk. 1's forstand under de samme betingelser som medlemsstaters øvrige støtteforanstaltninger, der ikke vedrører beskatning¹⁹⁶. Det er derfor interessant at undersøge om ovenstående konklusion vedrørende udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet er specifik for beskatningsområdet, eller om litteraturens påstand om, at der ikke er forskel i selektivitetsvurderingen på støtteområder, rent faktisk kan bekræftes. Derfor inddrages EU-domstolens afgørelse af 14. januar 2015, C-518/13¹⁹⁷ (benævnes herefter BC), da denne ikke omhandler en skatteforanstaltning og tidspunktet for denne afgørelse er efter GD.

BC omhandler, hvorvidt en omtvistet busbanepolitik i London, vedtaget af Transport for London (TfL), er omfattet af statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1. Eventech Ltd er en enhed i en koncern, som er operatør af private hyrevogne i London. Parking Adjudicator er en enhed, som har ansvar for lovligheden af, hvad TfL implementerer. Ifølge busbanepolitikken er det kun tilladt for Black Caps (London Taxaer – sorte taxaer) og ikke private hyrevogne (minitaxaer) i bestemte perioder af døgnet at anvende en bane, der er reserveret til offentlige busser på offentlige veje. Denne dom vedrører hvorvidt dette giver en økonomisk fordel til sorte taxaer. Begge typer af tjenester tildeles bevilling af et organ underlagt TfL's tilsyn, men de er underlagt

¹⁹⁶ Jessen, 2003, s. 283

¹⁹⁷ *The Queen*, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator, C-518/13, EU-Domstolens dom af 14. januar 2015, EU:C:2015:9

forskellige retsfor skrifter og betingelser. De sorte taxaer har lov til at opsamle passagerer fra gaden uden forudbestilling, hvor minitaxaer ikke har tilladelse til at lade sig hyre fra gaden, men kan tage passagerer med, der har forudbestilt deres tjenester. Grunden til tvistens opståen er, at teknologien med smartphones slører grænserne mellem sorte taxaer og minitaxaer. Derfor er sorte taxaer og minitaxaer i hård konkurrence med hinanden.

Generaladvokat N. Wahl udtaler i sit forslag til EU-Domstolens afgørelse, at det er afgørende i selektivitetsvurderingen i denne dom, om hvorvidt selektiviteten udelukkende skal vurderes på grundlag af det marked, hvorpå både sorte taxaer og minitaxaer konkurrerer, dvs. markedet for forudbestillinger, eller hvorvidt den bør omfatte markedet for at lade sig hyre på gaden¹⁹⁸. Til dette lægger EU-Domstolen vægt på en undersøgelse af de sorte taxaers virke på markedet for forudbestillinger. Denne viste, at kun 8% af ture med sorte taxaer er forudbestilte, hvilket betyder, at markedet hvor de to typer af taxaer er i konkurrence, ikke er så stort.

EU-Domstolens fastsættelse af referencerammen støttes til AW pr. 41¹⁹⁹. Hvorvidt sorte taxaer og minitaxaer er i en sammenlignelig situation, vurderes ud fra om de kan erstatte hinanden. Vurderingen skal ses i lyset af formålet om at skabe et sikkert og effektivt transportsystem. EU-Domstolen anser ikke de to typer taxaer for at være sammenlignelige på de kombinerede markeder, grundet fire årsager: I modsætning til minitaxaer, har sorte taxaer visse tvungne forpligtelser mht. kunder, sorte taxaer skal leve op til visse standarder så som køretøjets form og størrelse, sorte taxaer er underlagt streng prisregulering og der er strengere betingelser til at blive chauffør i sorte taxaer. Dermed betyder formålet, om at skabe et sikkert og effektivt transportsystem på de kombinerede relevante markeder, at de ikke er sammenlignelige. Derfor afgør EU-Domstolen, at foranstaltningen ikke er selektiv.

Det er bemærkelsesværdigt, at EU-Domstolen her vurderer, at sorte taxaer og minitaxaer ikke er i en sammenlignelig situation, når de befinder sig i konkurrence på markedet for forudbestillinger. Da forudbestillingerne for de sorte taxaer kun udgør 8%, ligges dette bl.a. til grund for, at de ikke er i en sammenlignelig situation. EU-Domstolen fastlægger hermed en snæver referenceramme. I BC kan det derfor konkluderes, at fortolkningen af selektivitsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, er mere snæver end i de tidligere analyserede afgørelser vedrørende skatteforanstaltninger. Derfor kan litteraturens påstand om, at der ikke er forskel i selektivitsvurderingen på støtteområder ikke bekræftes²⁰⁰.

¹⁹⁸ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Wahl fremsat den 24. september 2014, C-518/13, *The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator*, EU:C:2014:2239, pr. 53

¹⁹⁹ *The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator*, C-518/13, EU-Domstolens dom af 14. januar 2015, EU:C:2015:9, pr. 55

²⁰⁰ Jessen, 2003, s. 283

2.5 Juridisk konklusion

I TEUF art. 107, stk. 1, er betingelsen om selektivitet formuleret som, at en statslig foranstaltning skal begunstige "*visse virksomheder eller visse produktioner*". Denne ordlyd suppleres med en præciserende fortolkning i AW pr. 41: Der skal udelukkende tages stilling til, om en foranstaltning, som led i en bestemt retlig ordning, kan begunstige visse virksomheder eller visse produktioner ift. andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende *faktisk og retlig* situation. Da denne fortolkning ikke er set i M98, er det dermed en supplerende, der er ny, men i overensstemmelse med M98, da der heri står skrevet, at virkningerne af en foranstaltning er det afgørende i selektivitetsvurderinger. Det kan konkluderes, at EU-Domstolen og Kommissionen anvender fortolkningen af selektivitetsbegrebet i AW pr. 41 konsistent i efterfølgende retspraksis. Derfor er AW retsanvendende.

I GD møder retsinstanserne en skatteforanstaltning, som ikke bare er en regel i et skattesystem, men er hele skattesystemet i Gibraltar. I denne dom er det bemærkelsesværdigt, at Kommissionen og Retten ikke er strømlinet i deres vurdering af fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Det kan konkluderes, at det er komplekst at fastsætte den alm. ordning og et sammenligningsgrundlag, når en foranstaltning omhandler et helt skattesystem. I GD udtaler EU-Domstolen, at det afgørende i en selektivitetsvurdering er virkningerne af en foranstaltning. Hermed lægges der vægt på den brede fortolkning af selektivitetsbegrebet i AW, og et helt skattesystem vurderes selektivt pga. virkningerne af det. Det kan konkluderes, at sondringen mellem generelle og selektive foranstaltninger er forandret og referencerammen i selektivitetsvurderingen er udvidet. Dermed er dette en ny retstilstand. Når skatteforanstaltningen i GD omfatter et helt skattesystem, bør efterfølgende domme på området afgøres i overensstemmelse hermed. Det kan konkluderes, at dette er tilfældet i efterfølgende konstatering af LuxLeaks-afgørelserne. Kommissionen har i disse afgørelser fokus på virkningen af foranstaltningerne og anvender dermed et bredt sammenligningsgrundlag i selektivitetsvurderingerne. Det er således samme fortolkningsstil, som EU-Domstolen anvender i GD, og dermed har GD åbnet op for en bred anvendelse af selektivitetsbegrebet. Statsstøtteforbuddet omfatter dermed alt fra et direkte tilskud til begunstigende transfer pricing-aftaler. Dette viser, at statsstøtteren på skatteområdet er udvidet. Der er derfor ingen tvivl om, at GD er grunden til, at så mange multinationale virksomheder i dag omfattes af TEUF art. 107 stk. 1. Det kan derfor konkluderes, at GD har ændret EU-retspraksis og kan karakteriseres som et præjudikat.

Da GD blev afgjort i 2011 og denne netop indeholder en mærkbar ændring til selektivitetsvurderingen, kan det konkluderes, at Kommissionens brede sammenligningsgrundlag i LuxLeaks-afgørelserne skyldes EU-Domstolens afgørelse i GD. EU-Domstolens udvidende fortolkning af selektivitetsbegrebet i GD, har betydning for, at TEUF art. 107, stk. 1, bliver anvendt på skatteområdet i dag, i et udvidende omfang ift. fortolkningen af reguleringen før GD i 2011. Da EU-Domstolen lægger vægt på tidligere retspraksis, bekræfter dette, at EU-Domstolen er konsekvent i sine afgørelser.

I afhandlingens analyse af domme vedrørende skatteforanstaltninger, anvender EU-Domstolen som sagt en bred referenceramme. Det er derfor bemærkelsesværdigt i BC fra 14. januar 2015, som ikke omhandler en skatteforanstaltning, at EU-Domstolen fastlægger en snæver referenceramme. Det er tankevækkende, at skatteordningen i GD vurderes selektiv, selvom det er under 1% af selskaberne i Gibraltar, som ikke begunstiges, mens mere end 99% begunstiges. 1% er nok til, at EU-Domstolen vurderer skatteordningen selektiv. Hvorimod i BC, hvor de to typer taxaer er i direkte konkurrence, vurderes foranstaltningen ikke selektiv. I GD vægter EU-Domstolen ligebehandlingsprincippet højt og vurderer foranstaltningen selektiv, selvom virksomhederne nødvendigvis ikke er i konkurrence. Der er dermed en stor forskel på EU-Domstolens vægtning af ligebehandlingsprincippet i GD og BC. Det kan derfor konkluderes, at udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, er specifik for beskatningsområdet, og GD indeholder gældende ret på området.

Da statsstøttereglernes mål er at hindre forvridning af konkurrencen på EU's indre marked, virker det måske logisk at selektivitetsvurderingen afhænger af, om de begunstigede virksomheder er i en konkurrencesituation med de virksomheder, som ikke er begunstigede, men sådan har EU-Domstolen ikke fortolket TEUF art. 107, stk. 1. EU-Domstolen kommer netop frem til i AW, at en selektivitetsvurdering af hvorvidt en statslig ordning er generel eller selektiv skal vurderes ud fra, om der sker forskelsbehandling af virksomheder i samme retlige og faktiske situation set ud fra lovens formål. I selektivitetsvurderingen er sammenligningsgrundlaget dermed baseret på formålet med en støtteordning, så derfor behøver en begunstigede virksomhed og en ikke-begunstigede virksomhed ikke at være i konkurrence, for at der er tale om selektivitet.

Det kan ligeledes konkluderes, at der er gode grunde til, at M98 er erstattet med M16, da M98 ikke stemmer overens med GD. I M98 står det skrevet, at virkningen af en foranstaltning er afgørende for selektivitetsvurderingen og ligeledes stemmer dette overens med AW. Det kan derfor konkluderes, at denne fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har været gældende fra M98 og frem til GD. I M98 står der skrevet, at det er vigtigt at følge tre-trins-testen i selektivitetsvurderingen, men dette modsiger EU-Domstolen i GD. Som nyt fra M98 til M16 er, at det ikke er nødvendigt at følge en tre-trins-test i selektivitetsvurderingen, hvis en foranstaltnings virkning vil overses heraf. Det kan konkluderes, at M16 indeholder en bredere referenceramme end M98, og dette skyldes ændringen i EU-retspraksis i GD.

Det kan konkluderes, at der på baggrund af GD er sket en udvidelse i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet. Det kan også konkluderes, at Kommissionen, i efterfølgende afgørelser på skatteområdet, fortolker selektivitetsbegrebet i overensstemmelse med GD. Dette besvarer, hvorfor så mange multinationale virksomheder bliver fanget af statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1, i dag, iht. deres skatteplanlægning. Da der kun er sket en udvidelse i fortolkningen af selektivitetsbegrebet på

skatteområdet, taler dette for, at EU's retsinstanser anvender statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1, som et værktøj til at bekæmpe skattekonkurrence mellem medlemsstaterne i EU.

Kapitel 3 Økonomisk og spilteoretisk analyse

3.1 Indledende

Ifølge en teoretisk definition medfører skattekonkurrence en global nedgang i skattebyrden, som har til formål at forbedre medlemsstaters makroøkonomiske situation ved at styrke den indenlandske industris konkurrenceevne og tiltrække udenlandske investorer. Dette begreb spiller derfor en vigtig rolle både inden for internationale økonomiske forbindelser og inden for EU's indre marked²⁰¹.

Den økonomiske analyse indeholder en antagelse om, at når selektivitetskriteriet er opfyldt, er de øvrige betingelser i statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1, også opfyldt. På baggrund af den juridiske analyse dømmes flere skatteforanstaltninger i dag som uforenelig statsstøtte, fordi selektivitetsbegrebets fortolkning er udvidet. Det er derfor netop interessant at undersøge, hvordan denne udvikling påvirker medlemsstaters incitamenter iht. skattekonkurrence.

EU's medlemsstater har forskellige officielle selskabsskattesatser, fordi de har suverænitet på skatteområdet til at fastlægge deres individuelle skattesystemer. Det kan forekomme, at virksomheder finder det mere fordelagtigt at placere sig i nogle medlemsstater pga. de officielle selskabsskattesatser. Dette er dog accepteret i EU-retten. Skadelig skattekonkurrence kommer af, at medlemsstater underbyder egne og andre medlemsstaters selskabsskattesatser. De officielle selskabsskattesatser er derfor status quo i denne afhandling.

Det er svært at drage en grænse for medlemsstaters incitamenter iht. skattekonkurrence før og efter udvikling af selektivitetsbegrebet, da de ikke ændres fra den ene dag til den anden. Incitamenter afhænger af medlemsstaters viden på området. Selvom GD præger udviklingen i 2011, er det først i 2014, at LuxLeaks præsenteres i medierne og først i 2016, at Kommissionen udarbejder M16. Det er dermed først i 2016, at medlemsstater bliver opdateret på vejledningen af, hvordan selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet skal forstås. Det er et komplekst regelgrundlag og realistisk set vides det ikke, hvorvidt nogle medlemsstater har kendt til udviklingen af selektivitetsbegrebet efter GD i 2011. Det er derfor nødvendigt for analysen at antage, at virksomheder og medlemsstater først bliver opmærksomme på udviklingen, da LuxLeaks opdages i 2014. Udviklingens grænse drages derfor ved opdagelsen af LuxLeaks, og dette vil omtales i analysen som før og efter udviklingen af selektivitetsbegrebet.

3.2 Structure

3.2.1 Oligopol

Medlemsstaterne anses, som var de virksomheder i konkurrence på et oligopolistisk marked. Det indre marked anses som et oligopol, da det er en markedsform med få aktører, og en høj grad af gensidig afhængighed mellem dem²⁰². Medlemsstaterne er aktører, som samarbejder om at opnå fælles EU mål, men er også

²⁰¹ University of Amsterdam, 2002, *Tax Competition and EU Law*, s. 1

²⁰² Knudsen, 1997, s. 61

individuelle spillere på ét marked, hvor markedskoncentrationen og markedsmagten befinder sig et sted mellem monopol og fuldkommen konkurrence²⁰³. Desuden er der adgangsbarrierer til det indre marked, da adgang forudsætter medlemskab af EU. Hver medlemsstat påvirkes af de øvrige medlemsstaters adfærd, og hver enkelt medlemsstat skal derfor både tage hensyn til, hvordan de øvrige medlemsstater handler og hvorledes de øvrige medlemsstater vil respondere på handlinger²⁰⁴. Strategiske beslutninger er derfor afgørende for, hvordan medlemsstaterne klarer sig, og det er netop det som karakteriserer et oligopolistisk marked²⁰⁵.

3.2.2 Analysens forudsætninger vedrørende adfærd og incitamenter iht. skattekongurrence

I årene fra Kommissionens første meddelelse i 1998 om statsstøtte på skatteområdet og frem LuxLeaks, har fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet, været uklar og nogle medlemsstater har været uvidende. Afhandlingen antager, at denne uklarhed bl.a. var grunden til, at skattebegunstigende aftaler mellem medlemsstater og visse virksomheder blev hemmeligholdt. En anden grund er, at enhver medlemsstat i EU, som var en del af LuxLeaks, er gået imod EU's mål om et indre marked med fuld konkurrence og maksimal velfærd samlet set.

Fra selektivitetsbegrebets udvikling i GD til LuxLeaks bliver anvendelsen og fortolkningen af selektivitetsbegrebet på skatteområdet mere klart for medlemsstater og virksomheder i EU. Kommissionen ser, at der er brug for en ny meddelelse på området til at vejlede og informere herom, og derfor blev M16 udarbejdet. Ligeledes resulterede LuxLeaks i en øget kontrol af statsstøttesager på skatteområdet. Dette betyder, at der er mere klarhed om reglerne i dag, og ligeledes om de konsekvenser der er for både medlemsstater og virksomheder, ved at indgå skattebegunstigende aftaler, som anses for værende uforenelig statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1. Derfor antager denne afhandling, at der i dag vil være mindre sandsynlighed for, at medlemsstater vil have incitament til at skattekongurrere lignende LuxLeaks, da risikoen for at blive opdaget er højere i dag. Selvom der er mere klarhed over reglerne i dag pga. opdagelsen af LuxLeaks, vil der for enhver medlemsstat stadig foreligge en usikkerhed om, hvornår en skattebegunstigende aftale er omfattet af statsstøtteforbuddet og hvornår den ikke er. Denne afhandling antager derfor, at hvis en medlemsstat har incitament i dag til at skattekongurrere på EU's indre marked, på trods af at det er imod EU's mål, så vil medlemsstaten stadig gøre det med lukkede papirer frem for åbne.

Der er medlemsstater, som ikke har været bekendt med, at andre medlemsstater har forsøgt at tiltrække store multinationale virksomheder ved at tilbyde lavere skattebetalinger. Ligeledes har Kommissionen ikke været

²⁰³ Friedman, 1983, s. 8

²⁰⁴ Knudsen, 1997, s. 61

²⁰⁵ Friedman, 1983, s. 8

bekendt med, at en praksis som LuxLeaks fandt sted. Dermed foreligger der en hemmeligholdelse mellem medlemsstater, virksomheder og endda også mellem Kommissionen og medlemsstaterne generelt.

3.3 Conduct

Når visse virksomheder modtager en selektiv fordel, sker der en konkurrenceforvridning på det indre marked. Dette vil påvises i følgende økonomiske analyse, hvor virksomheden Apple er en del af LuxLeaks, mens dens konkurrent Samsung ikke er. Cournot-modellen vil vise selskabsskatters betydning for virksomheders adfærd. Derfor vil analysen sammenholde begunstigede virksomheders incitamenter i et marked, hvor kun visse virksomheder har modtaget skattelettelse i en medlemsstat (herefter M), med et marked hvor ingen virksomheder har modtaget en skattelettelse. De økonomiske incitamenter som belyses er dem, som foreligger før udviklingen af selektivitetsbegrebet.

Appendiks 3 belyser markedets effekt i en udbud- og efterspørgselsmodel, når en virksomhed bliver pålagt en skat. Dette er dermed et mikroøkonomisk perspektiv, som giver en grundlæggende forståelse for afhandlingens videre analyse.

3.3.1 Cournot duopol

Cournot duopolet tager udgangspunkt i to virksomheder, Samsung og Apple, som konkurrerer på samme marked, hvor de producerer homogene produkter. Derfor anvendes samme efterspørgselsfunktion på markedet:

$$Q = a - b \cdot P, \text{ hvor } a > 0, b > 0$$

Q er samlet mængde produceret af Samsung og Apple på det indre marked. Markedsprisfunktionen er:

$$P = a - bQ, \text{ hvor } Q = Q^1 + Q^2$$

Det antages, at Samsung (virksomhed 1) ikke har modtaget en fordel og Apple (virksomhed 2) har modtaget en fordel, i form af en skattelettelse i M. Dette duopol anvendes i oligopolet senere i afhandlingen²⁰⁶.

Begge virksomheder er skattepligtige i M. Den alm. selskabsskattesats i M er offentlig tilgængelig, men hvis en af virksomhederne indgår en hemmelig skatteaftale med M, kan det sagtens forestilles, at den pågældende virksomhed vil hemmeligholde sin skatteaftale med M over for sin konkurrent. Dette er dog en synsvinkel som afhandlingen afgrænses fra. Derfor antages det i dette spil, at Samsung og Apple er fuld informeret om hinandens skatteomkostninger.

Samsungs og Apples marginale omkostninger udtrykkes således:

$$MC_1 = c_1 \text{ og } MC_2 = c_2 + e, \text{ hvor } e < 0$$

²⁰⁶ Dutta, 1999, s. 86

e symboliserer den skatterabat, som Apple har modtaget. Da e er negativ, betyder dette, at Apples $MC < \text{Samsungs } MC$. Samsung har konstante omkostninger $c_1 * Q_1$ ved at producere Q_1 , hvor $c_1 > 0$. Apple har ligeledes konstante omkostninger, men værdien af den marginale omkostning c_2 er anderledes, da Apple modtager en selektiv fordel i form af en skattelettelse i M . Apples konstante omkostninger ved at producere Q_2 er derved $(c_2 + e) * Q_2$ ²⁰⁷.

Øvrige omkostninger, ud over skattebetalinger, antages at være ens for både Samsung og Apple, $c_2 = c_1$. Dermed er det kun skatteomkostningerne, der gør forskellen i virksomhedernes MC . Samsung og Apple er derfor asymmetriske virksomheder, da deres MC er forskellige.

Det vil udledes, hvor stor mængde Q virksomhederne vil producere. Virksomhederne må overveje den anden virksomheds producerede mængde, da dette vil give en ide om markedsprisen. Markedsprisen afhænger både af Q^1 og Q^2 . Dernæst vil virksomhederne beslutte, hvor stor mængde den vil producere, afhængigt af hvad den formoder, den anden virksomhed vil producere. Der tales her om virksomhedernes *best response*.

Samsungs og Apples reaktionsfunktioner vil udlede, hvordan virksomhederne reagerer på markedet. Begge virksomheder handler rationelt og ønsker at profitmaksimere. Derudover er de afhængige af hinanden, da de befinder sig på samme marked.

Samsungs reaktionsfunktion:

$$R_1(Q_2) = \frac{a-bQ_2-c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}$$

Apples reaktionsfunktion:

$$R_2(Q_1) = \frac{a-bQ_1-c-e}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

Reaktionsfunktionerne er et udtryk for den optimale mængde ²⁰⁸, som virksomhederne vil producere i ligevægt ud fra dét, de forventer den anden vil producere. Disse er netop forskellige, da virksomhederne som sagt er asymmetriske.

Cournot Nash Equilibrium (CNE) er et udtryk for den kombination af Q^1 og Q^2 , hvor de to funktioner samtidig er opfyldte. CNE er $Q^{1*} = R_1(Q^{2*})$ og $Q^{2*} = R_2(Q^{1*})$ og disse beregnes ud fra reaktionsfunktionerne, som betragtes som to ligninger med to ubekendte ²⁰⁹. Se appendiks 4 for beregningerne af følgende resultater af Q_1^* og Q_2^*

²⁰⁷ Det antages, at skatterabatten ikke er større end Apples omkostninger

²⁰⁸ Dutta, 1999, s 78

²⁰⁹ Dutta, 1999, s. 78

Samsung vil producere:

$$Q_1 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}}{2} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1^* = \frac{a + e - c}{3b}$$

Apple vil producere:

$$Q_2 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

$$Q_2^* = \frac{a - c - 2e}{3b}$$

Da $Q_2^* > Q_1^*$ kan det konkluderes, at i ligevægt producerer Apple, med lavere MC, mere end Samsung, som har højere MC.

Som sagt, er de producerede mængder Q_1^* og Q_2^* afgørende for markedsprisen P og derfor også afgørende for virksomhedernes individuelle profit. Derfor udregnes P og derefter virksomhedernes individuelle profitter ved

$$\pi = (P - MC) * Q$$

I beregningerne symboliserer e den situation, at én virksomhed har modtaget en skattefordel, mens den anden virksomhed ikke har modtaget en fordel:

Markedsprisen:

$$P_e = a - b \left(\frac{a + e - c}{3b} + \frac{a - c - 2e}{3b} \right)$$

$$P_e = a - b \left(\frac{2a - e - 2c}{3b} \right)$$

$$P_e = a - \frac{2a - e - 2c}{3}$$

$$P_e = \frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3}$$

Samsungs profit:

$$\pi_1^*(e) = (P_e - c) * Q_1^*$$

$$\pi_1^*(e) = \left(\left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3} \right) - c \right) * \left(\frac{a + e - c}{3b} \right)$$

Apples profit:

$$\pi_2^*(e) = (P_e - c + e) * Q_2^*$$

$$\pi_2^*(e) = \left(\left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3} \right) - (c + e) \right) * \left(\frac{a - c - 2e}{3b} \right)$$

Ud fra profitfunktionerne kan det ses, at Samsungs profit afhænger af Apples omkostninger. Skattefordelen, som Apple har modtaget, påviser den effekt, at Apple producerer mere end Samsung i ligevægt og dermed opnår Apple større profit end Samsung.

For at påvise den konkurrenceforvridning der eksisterer, når Apple modtager en skattefordel og Samsung ikke gør (situation A), sammenlignes dette med et marked, hvor ingen modtager en skattefordel (situation B). I situation B vil Samsung og Apple være symmetriske virksomheder, da MC og reaktionsfunktionerne er ens. Fremgangsmåden er den samme som i situation A. Beregningerne for dette kan findes i Appendiks 5, og resultaterne opstilles nedenfor:

Situation A:	Situation B:
• Apple har modtaget en skattefordel. • Samsung har ikke modtaget en skattefordel.	• Apple har ikke modtaget en skattefordel. • Samsung har ikke modtaget en skattefordel.
$MC_1 = c_1$ $MC_2 = c_2 + e$, hvor $e < 0$ $MC_2 < MC_1$	$MC_1 = c_1$ $MC_2 = c_2$ $MC_2 = MC_1$
$R_1(Q_2) = \frac{a - bQ_2 - c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}$ $R_2(Q_1) = \frac{a - bQ_1 - c - e}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$	$R_1(Q_2) = \frac{a - bQ_2 - c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}$ $R_2(Q_1) = \frac{a - bQ_1 - c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b}$
$Q_1^* = \frac{a + e - c}{3b}$ $Q_2^* = \frac{a - c - 2e}{3b}$	$Q_1^* = \frac{a - c}{3b}$ $Q_2^* = \frac{a - c}{3b}$
$P_e = \frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3}$	$P = \frac{1}{3}a + \frac{2c}{3}$
$\pi_1^*(e) = \left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3}\right) - c * \left(\frac{a + e - c}{3b}\right)$ $\pi_2^*(e) = \left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} + \frac{e}{3}\right) - (c + e) * \left(\frac{a - c - 2e}{3b}\right)$	$\pi_1^* = \frac{(a - c)^2}{9b}$ $\pi_2^* = \frac{(a - c)^2}{9b}$

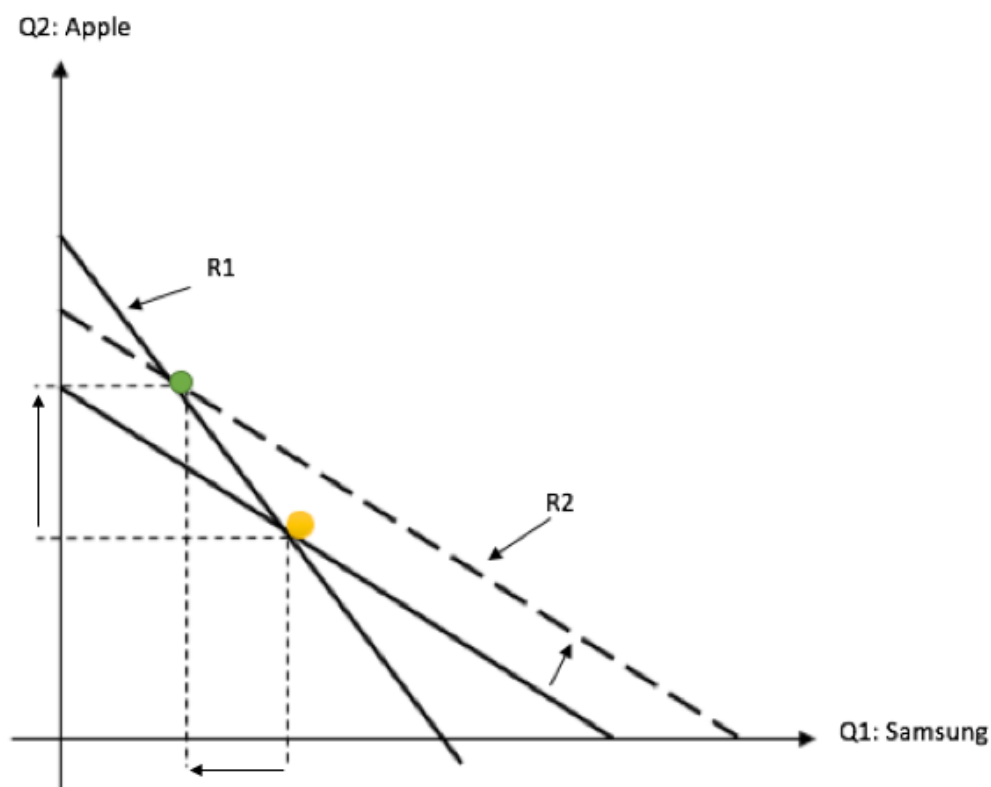
I situation B vil CNE være ens for begge virksomheder, dvs. Samsung og Apple vil producere samme mængde Q. Samsungs Q_1^* er mindre i situation A end i situation B, og Apples Q_2^* er større i situation A end i situation B. Forøgelsen af Apples Q_2^* i situation A er større end forringelsen af Samsungs Q_1^* i situation A, fordi e er negativ. Det konkluderes derfor, at Q i situation A er større end Q i situation B, hvilket betyder, at den samlede produktion på markedet er øget som følge af M's skattefordel til Apple.

Ligeledes kan det konkluderes, at $P_e < P$. Dette skyldes en prisændring fra situation B til situation A på $\frac{e}{3}$. Det betyder derfor, at når M giver en skattefordel til kun én virksomhed på markedet, falder markedsprisen.

Det konkluderes, at Apples profit er højere end Samsungs profit i situation A, hvorimod virksomhederne har ens profit i situation B. Det kan også konkluderes, at Apples profit er større i situation A end i situation B. I situation A er P mindre ift. situation B, men selvom P er mindre i situation A, er Apples MC faldet mere end P i situation A, hvilket betyder, at Apples mark-up er steget. Apple tjener derfor mere pr. enhed i situation A frem for i situation B. Dette understøtter også den forøgede produktion, hvor Apple sælger flere enheder i situation A end B.

Det kan ud fra resultaterne konkluderes, at situation A medfører en konkurrenceforvridende effekt på markedet, da virksomhederne ikke konkurrerer på lige vilkår. I situation A er Apple mere konkurrencedygtig end Samsung, og det kan derfor konkluderes, at virksomheder vil have incitament til at placere sin aktivitet i de medlemsstater, hvor omkostningerne kan minimeres og profitten maksimeres. Dette bekræfter ligeledes virksomheders incitament i LuxLeaks.

Figur 1:²¹⁰



Figur 1 illustrerer situation A og B. CNE er markeret med grøn i situation A, og med gul i situation B. Grafen illustrerer, at Apples reaktionsfunktion flyttes opad, når Apple modtager en skattefordel.

²¹⁰ Egen illustration

3.4 Performance

Eftersom cournot-modellen i afsnit 3.3.1 har vist, at virksomheder har incitament til at placere sig i de medlemsstater med lavest skattebetalinger, vil dette afsnit nu belyse medlemsstaternes incitamenter til at tilbyde virksomheder skattelettelser og på den måde tiltrække virksomhedsaktiviteter. Dette afsnit opstiller et spil, som belyser medlemsstaters incitamenter iht. at skattekonskurrere med hinanden og dermed gå imod EU's fællesskab, kontra, ikke at skattekonskurrere med hinanden og dermed samarbejde. Den spilteoretiske analyse kombineres med den juridiske analyse og udgør integrationen mellem jura og økonomi. Resultatet af spillet udleder de incitamenter, der eksisterer før og efter udviklingen af selektivitetsbegreb i TEUF art. 107, stk. 1, iht. skatteforanstaltninger. Følgende spilteoretiske analyse beskriver de forudsætninger der foreligger i både første og andet scenarie, således at en økonomisk påvirkning af et udvidet selektivitetsbegreb kan udledes.

3.4.1 Beggar thy neighbour

Beggar thy neighbour er en økonomisk politik, hvorigennem en medlemsstat afhjælper sine egne økonomiske problemer med midler, som har tendens til at forværre de økonomiske problemer i andre medlemsstater. Derfor minder denne teori om handlingen i LuxLeaks, hvor medlemsstater øgede egen velfærd ved at tiltrække aktivitet fra store multinationale virksomheder med begunstigende skatteaftaler, og hermed skattekonskurrere og gå imod EU's fælles mål. Dette er en problematik, som vil føre til, at alle EU's medlemsstater vil skattekonskurrere og i sidste ende vil dette føre til "race to the bottom" – nemlig en skattesats på nul i alle medlemsstater. Hvis dette scenarie forekommer, vil der ingen indtægter være i medlemsstaterne til at opnå et godt samfundsmæssigt europæisk velfærd. Medlemsstaterne vil derimod få virksomhedsaktivitet, som overordnet giver flere arbejdspladser og en øget produktion, som er faktorer, der øger medlemsstaters økonomi.

3.4.2 Spilteoretiske rationaler iht. EU's medlemsstaters incitamenter og adfærd til skattekonskurrence

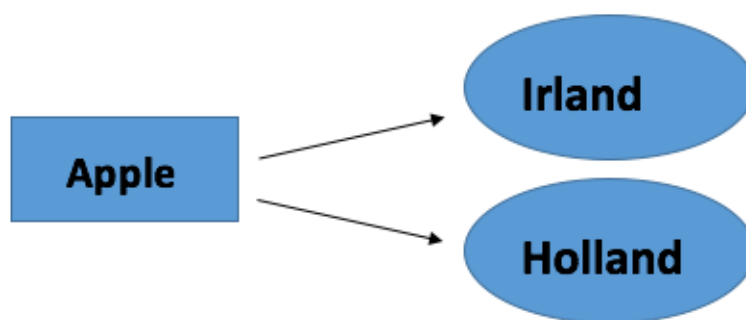
Med inspiration fra *Beggar thy neighbour* vil dette afsnit udforme et spil, som afbilder medlemsstaters strategiske incitamenter iht. skattekonskurrence, hvor en medlemsstats nytte ikke kun afhænger af egen adfærd, men også af andre medlemsstaters adfærd.

Alle medlemsstater må gøre sig overvejelser om det konkurrencemæssige udspil og modsvar, der findes på markedet. Medlemsstater må holde sig ajour med udviklingen på markedet, iht. hvilke multinationale virksomheder der findes i, og kommer til EU. Derfor kan disse overvejelser om den markedsmæssige situation sammenlignes med et spil, hvor der gælder bestemte regler²¹¹.

²¹¹ Gaden, 2013, 115-116

Spillet er i normal form (strategisk form) og inddrager derfor tre elementer²¹²: Spillerne i spillet, spillernes strategier og spillernes payoff ved hver kombination af strategier.

Spillet vil tage udgangspunkt i to medlemsstater, som skal repræsentere alle EU's medlemsstater. De to medlemsstater er Irland (spiller 1) og Holland (spiller 2). Spillet er et simultant spil, hvilket vil sige, at Irland og Holland vælger samtidig, hvilken skattesats de hver vil tilbyde virksomheden Apple, og derefter vælger Apple, hvorvidt den vil indgå en skattebegunstigende aftale med en af medlemsstaterne. Apple er ikke en spiller i spillet, men medtages, da Apple som virksomhed handler rationelt og vil placere sig i den medlemsstat, som tilbyder lavest selskabsskattesats, jf. afsnit 3.3.1²¹³. Spillet er udarbejdet under forudsætning af perfekt kapitalmobilitet, og der foreligger også en antagelse om, at Apple ikke kan placere sig i begge medlemsstater, men vælger én af medlemsstaterne. Ud fra dette påvises Irlands og Hollands incitamenter iht. at skattekonkurrere med hinanden.



3.4.2.1 Spillernes information

Det er relevant at præcisere hvilken information, hver enkel spiller har i dette spil. Hvad der menes med information, er konkret spillernes viden om de andre spillere i spillet. På dette oligopolmarked er det viden om medlemsstaternes individuelle skattesystemer, officielle skattesatser, styrke, svagheder, kapitalgrundlag, markedsstrategier, osv.

I dette spil ved spillerne alt om hinanden, og derfor indeholder spillet *common knowledge*. Spillernes officielle selskabsskattesatser afspejler øvrig viden om de andre nævnte parametre. Spillerne har viden om hinandens officielle selskabsskattesatser, da disse er offentlig tilgængelige. Derfor vides det også, at en eventuel skatterabat til Apple vil ligge i en skala mellem nul og den officielle selskabsskattesats i den pågældende medlemsstat. Spillerne konkurrerer dermed på vilkår, som de kender.

²¹² Knudsen, 1997, s. 90

²¹³ Selvom der kan være andre parametre i medlemsstaterne, som kan opveje Apples valg af medlemsstat, afgrænses analysen fra at inddrage øvrige parametre ud over medlemsstaternes individuelle selskabsskattesatser. Det betyder, at Apple udelukkende vælger hvilken medlemsstat, den vil placere sig i på baggrund af den selskabsskattesats, Apple får tilbudt

Ligeledes kender spillerne ikke kun sine egne strategier og payoff, men også den anden spillers strategier og payoff, men spillerne har ikke viden om hvilken strategi, modspilleren faktisk vælger, fordi spillerne vælger samtidig. Der er derfor tale om et spil med *complete information*, men *imperfect information*²¹⁴. Derfor har spillerne korrekte forventninger om, hvad den anden spiller vælger af strategi.

Der eksisterer en frygt i hver spiller, om hvorvidt den anden spiller vil underbyde skattesatsen. Ligeledes er der en usikkerhed for hver spiller, hvis de tilbyder en skattebegunstigende aftale med en virksomhed, da de ikke ved, om de bliver opdaget af Kommissionen, og dette er ligeledes en *imperfect information*, som er nødvendig at inddrage i spillet.

Når en medlemsstat tilbyder en skattebegunstigende aftale til en virksomhed, tales der ikke om dette indbyrdes, dvs. det er hemmeligt og foregår præcis som i LuxLeaks, jf. afsnit 3.2.2. Det betyder, at medlemsstaternes beslutninger, om at tilbyde en skattebegunstigende aftale til en virksomhed, er ikke observerbart af andre parter og kan ikke verificeres. Grunden til at disse aftaler er hemmelige, er, at det er umoralsk ift. EU's fælles mål, og de pågældende medlemsstater er derfor ikke interesseret i, at rygten spredes blandt andre medlemsstater og virksomheder. En anden grund er, at de pågældende medlemsstater ønsker, at de virksomheder som har aktivitet i staten i forvejen, fortsat betaler den officielle selskabsskattesats, da dette er indtægt for staten. Dette perspektiv er uden betydning for spillet i dette afsnit, da spillet skal ses isoleret set. Dog er spillet en del af en større sammenhæng i afhandlingen, og derfor er det naturligt at nævne dette perspektiv.

3.4.2.2 Spilleets betegnelser og antagelser

CIT:	Officielle selskabsskattesatser/Corporate income tax
TRA:	Skattebegunstigende aftale/Tax reductions agreement
S:	Strategisæt
SS:	Selskabsskattesats Medlemsstaterne har forskellige officielle selskabsskattesatser, og dermed udgør dette heterogenitet i skattesatserne. SS betegner den selskabsskattesats, som hver spiller tilbyder, uanset om det er CIT eller TRA.
U:	Payoff/Utility
F:	Denne konstant er den straf en medlemsstat får ved at gå imod EU's fælles mål, når den pågældende medlemsstat underbyder sin egen CIT, ved at tilbyde en virksomhed en TRA.

²¹⁴ Knudsen, 1997, s. 90

	Da EU's medlemsstater sammen skal leve op til EU's mål om at bevare fuld konkurrence på det indre marked, antager denne afhandling, at hvis en medlemsstat ikke støtter op om disse mål, vil det give en straf fra øvrige medlemsstater i form af mindre politisk kapital. Politisk kapital anvendes i forskellige forhandlingssammenhænge på EU-niveau. Mindre politisk kapital betyder mindre politisk indflydelse for den pågældende medlemsstat, færre poster i EU, udstødelse fra fællesskabet, dårligt ry og mindre troværdighed imellem den pågældende og øvrige medlemsstater. Straffen er ens for alle medlemsstater.
P:	Sandsynligheden for at en TRA opdages af Kommissionen og omfattes af TEUF art. 107, stk. 1 er ens for Irland og Holland og udtrykkes således: $P(F TRA) \in [0.1, 1]$ I første scenarie anses P for at være den sandsynlighed, der har eksisteret for medlemsstaterne i LuxLeaks, og dermed før et udvidet selektivitetsbegreb og før en øget kontrol af statsstøttesager på skatteområdet. I og med, LuxLeaks blev opdaget af Kommissionen og omfattet af TEUF art. 107, stk. 1, er P i første scenarie $P1 > 0$. I andet scenarie er P større end i første scenarie, fordi LuxLeaks medførte en øget kontrol på området, og fordi der er mere klarhed i dag, om statsstøttereglernes anvendelse på skatteområdet for medlemsstaterne. Der er sket en udvikling i selektivitetsbegrebet, som gør, at sandsynligheden for at en skatteforanstaltning omfattes af TEUF art. 107, stk. 1, er højere i andet scenarie. $P=1$ symboliserer, at en selektiv foranstaltning med sikkerhed opdages og omfattes af TEUF art. 107, stk. 1.
K:	Denne konstant er en medlemsstats gevinst ved at tiltrække virksomhedsaktivitet. Når en virksomhed placerer sig i en medlemsstat, skaber dette flere arbejdspladser, som bevirker flere indkomstskatter mv. Denne konstant er derfor positiv. Der findes et hav af parametre, som gør Irland og Holland til to forskellige medlemsstater, og ét af dem er f.eks., at arbejdsløsheden er forskellig i hver medlemsstat. Medlemsstater er forskellige på alle parametre, og skulle afhandlingen inddrage dette, ville K være forskellig i hver medlemsstat, men afhandlingen afgrænses fra at inddrage medlemsstaternes forskellige parametre. Derfor er konstanten K ens for begge medlemsstater.

3.4.2.3 Spillernes strategier

Spillerne i dette spil kan betragtes som rationelle aktører, der tilstræber maksimal payoff. En spillers strategi specificerer, hvilket valg spilleren skal tage, ud fra de informationer som spilleren har. Det bedste valg af strategi, afhænger af hvad den anden spiller gør.

Spillernes strategibeslutninger er overordnet enten at tilbyde virksomheden Apple den officielle selskabsskat i medlemsstaten, CIT, eller at tilbyde en TRA. Ved at tilbyde CIT samarbejder den pågældende medlemsstat med EU, om at bevare fuld konkurrence på det indre marked, og ved at tilbyde TRA støtter den pågældende medlemsstat ikke EU's fælles mål.

Medlemsstaterne er forskellige og derfor indeholder dette spil asymmetriske spillere, hvilket også betyder, at Irland og Holland har forskellige strategier. Spillernes strategier angiver alle deres mulige handlinger i spillet. Da Irland har en CIT på 12% og Holland har en CIT på 25%, udtrykkes deres strategisæt således:

$$S_I \equiv [0,12]$$

$$S_H \equiv [0,25]$$

Ved at en spiller tilbyder Apple en TRA og dermed underbyder sin egen CIT, rejses spørgsmålet om, hvor meget skatterabat der tilbydes. Dermed kunne dette spil indeholde uendelig mange strategier, men for at simplificere det, anvendes der kun strategier i hele tal, dvs. strategierne er at tilbyde en selskabsskattesats på enten 0, 1, 2, 3, 4, 5... op til medlemsstaternes individuelle CIT. Spillernes strategier udtrykkes derfor således:

$$SS_I \in [0,12]$$

$$SS_H \in [0,25]$$

3.4.2.4 Spillernes payoff

Spillernes strategier giver spillerne forskellige payoff, og spillernes payoff afhænger derfor af den valgte strategi. Spillerne er rationelle og vil derfor vælge den strategi, der giver det højeste payoff. Herudfra kan spillernes incitamenter analyseres.

Irland og Hollands payoff udtrykkes således:

$$U_I = (S_I, S_H) = \begin{cases} K + SS_I - F * P, & \text{hvis } SS_I < SS_H \\ 0, & \text{hvis } SS_H < SS_I \end{cases}$$

$$U_H = (S_H, S_I) = \begin{cases} K + SS_H - F * P, & \text{hvis } SS_H < SS_I \\ 0, & \text{hvis } SS_I < SS_H \end{cases}$$

Nedenfor defineres spillernes payoff i forskellige scenarier, hvor der ligeledes opstilles visse forudsætninger, som er nødvendige for spillernes payoff.

Irlands payoff:

- Hvis Irland tilbyder CIT: $K + 12$, hvis $SS_I = 12$ og $SS_H > 12$
- Hvis Irland tilbyder TRA: $K + SS_I - F * P$, hvis $SS_I < SS_H$ og SS_I er forskellig fra 12
- 0, hvis $SS_H < SS_I$
- Hvis begge spillere tilbyder en TRA med samme SS, er ssh. for Apples valg af medlemsstat 50/50²¹⁵. Der er derfor 50% ssh. for at Irland får et payoff på 0, og 50% ssh. for at Irland får et payoff på $K + SS_I - F * P$, hvis $SS_I = SS_H$.

Hollands payoff:

- Hvis Holland tilbyder CIT: 0, uanset om Irland tilbyder CIT eller TRA, fordi 12% eller derunder $< 25\% \approx SS_I < SS_H$
- Hvis Holland tilbyder TRA: $K + SS_H - F * P$, hvis $SS_H < SS_I$
- 0, hvis $SS_H > SS_I$
- Hvis $SS_H = SS_I$, er der 50% ssh. for at Holland får et payoff på 0, og 50% ssh. for at Holland får et payoff på $K + SS_H - F * P$

Appendiks 6 indeholder et matrix over spillernes forventede payoff ud fra alle kombinationer af spillernes strategier²¹⁶.

3.4.2.5 Nash-Equilibrium løses

Et sæt af strategier (én strategi for hver spiller) er en Nash ligevægt, hvis hver spillers strategi er *best response* til de andre spilleres strategier, sådan at ingen af spillerne har incitament til at vælge nogen anden strategi²¹⁷. Dvs. Irland vælger den strategi, der er optimal for denne medlemsstat, givet Hollands strategi, og Holland vælger den strategi, der er optimal for denne medlemsstat, givet Irlands strategi.

Spillet løses ved at finde Nash-equilibrium (NE). Da spillet indeholder algebra, vil det løses analytisk, ved at opstille matematiske udsagn og ligninger, som repræsenterer tal. Hvert resultat afhænger af parametrene K, F og P, hvor $X = F * P$.

For at løse spillet, opstilles enkelte NE-kandidater og ud fra disse opstilles udsagn i form af ligninger, som skal være sande for, at de enkelte NE-kandidater udgør NE. Herfra udledes betingelser, som skal være sande for at det er NE. Herudfra kan det analyseres, hvilke kombination(er) af spillernes strategier, der udgør NE.

²¹⁵ Dette er ikke en vigtig antagelse for spillet, men et muligt udfald, som afhandlingen tager i mente. En sandsynlighedsfordeling på 50/50 er et princip fra spillet "Toss a Coin"

²¹⁶ Dutta, 1999, s. 24

²¹⁷ Knudsen, 1997, s 96

Udsagnene opstilles således, at en spillers forventede payoff ved strategien i NE-kandidaten, er større end eller lig med en spillers forventede payoff ved en alternativ strategi. Den alternative strategi er at tilbyde en anden SS end kandidaten, og derfor betegnes den alternative selskabsskattesats SS' . Udsagnene opstilles således at SS er til venstre i ligningen, mens SS' er til højre i ligningen.

1. NE-kandidat er $S = (S_H, S_I) = (0,0)$:

Da det ikke kan lade sig gøre for spillerne at tilbyde en negativ skattesats, er spillernes alternative strategi $SS' > 0$. Hvis Irland vælger $SS' > 0$, vil Irlands forventede payoff være 0, fordi Hollands strategi er 0. Derfor vil Apple placere sig i Holland frem for Irland. Dette gælder ligeledes for Holland.

Ud fra dette kan følgende udsagn, om Irlands forventede payoff, opstilles, og betingelserne for, om dette udsagn er sandt, udledes af nedenstående:

$$\frac{1}{2} * (K + 0 - X) + \frac{1}{2} * 0 \geq 0$$

$$\frac{1}{2}K - \frac{1}{2}X \geq 0$$

$$K - X \geq 0$$

$$K \geq X$$

2. NE-kandidat er $S = (S_H, S_I) = (25,12)$:

Denne strategikombination afspejler en situation, hvor hver medlemsstat vælger at tilbyde deres individuelle CIT og dermed ikke underbyder egen CIT. Først analyseres det, hvorvidt denne strategikombination er Irlands *best response*, givet at Holland vælger 25, og dernæst analyseres det, hvorvidt det er Hollands *best response*, givet at Irland vælger 12.

Følgende udsagn om Irlands forventede payoff skal være sandt, for at strategikandidaten er Irlands *best response*. SS' er forskellig fra 12:

$$K + 12 \geq K + SS' - X$$

I udsagnet er det tydeligt, at betingelserne om, at Irlands forventede payoff ved at vælge 12 er større end eller lig med alle alternative strategier, hvor Irlands valg er forskellig fra 12. Dermed er dette udsagn sandt. Det kan konkluderes, at Irlands *best response* er at vælge 12, givet at Holland vælger 25.

Med denne strategikombination vil Holland få et payoff på 0, fordi Irland vælger 12. Hvis denne strategikombination skal være NE, skal det ikke kunne lade sig gøre for Holland at få et payoff bedre end 0. Dette leder til at opstille Hollands forventede payoff på 0, som større end eller lig med forventede payoff, ved at Holland vælger en alternativ strategi. Hollands alternative strategier er, at vælge $SS' > 12$ og forskellig fra 25, at vælge $SS' = 12$, eller at vælge $SS' < 12$, hvor det i alle tilfælde er givet, at Irland vælger 12.

Hvis Holland vælger $SS' > 12$, vil Holland få et payoff på 0. Det er dermed svagt bedre for Holland at vælge 25 og også her få et payoff på 0. Holland vil ikke vælge en alternativ strategi, som giver samme payoff, som hvis Holland valgte strategikandidaten 25, fordi Holland risikerer at blive straffet for at underbyde sin egen SS. Det kan derfor konkluderes, at når den alternative strategi for Holland er $SS' > 12$ og forskellig fra 25, givet at Irland vælger 12, vil Hollands *best response* altid være at vælge CIT på 25.

Nu opstilles et udsagn for Hollands forventede payoff, hvis Holland vælger en alternativ strategi $SS' = 12$:

$$0 \geq \frac{1}{2} * (K + 12 - X) + \frac{1}{2} * 0$$

$$0 \geq \frac{1}{2}K + 6 - \frac{1}{2}X$$

$$0 \geq K + 12 - X$$

$$X \geq K + 12$$

Nu opstilles et udsagn for Hollands forventede payoff, hvis Holland vælger en alternativ strategi $SS' < 12$:

$$0 \geq K + SS' - X$$

$$X \geq K + SS'$$

3. NE-kandidat er $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$:

De alternative strategier er enten en $SS' > 12$ eller en $SS' < 12$. Ved sidstnævnte, er det bedst for spillerne kun at underbyde med 1 SS' lavere, frem for at underbyde med mere end 1 SS' , fordi SS er en indtægt for spillerne, og bidrager dermed til spillernes payoff. Derfor antages det, at spillerne kun underbyder med 1 SS.

Da Irlands CIT er 12, er det ikke en alternativ strategi for Irland at vælge en $SS' > 12$. Derfor starter analysen ved at opstille et udsagn for Irlands forventede payoff, hvis Irland vælger $SS' < 12$, givet at Holland vælger 12:

$$\frac{1}{2}(K + 12) \geq K + 11 - X$$

$$\frac{1}{2}K + 6 \geq K + 11 - X$$

$$X \geq \frac{1}{2}K + 5$$

Nu opstilles et udsagn for Hollands forventede payoff, hvis Holland vælger $SS' > 12$ og forskellig fra 25, givet at Irland vælger 12:

$$\frac{1}{2}(K + 12 - X) \geq 0$$

$$\frac{1}{2}K + 6 - \frac{1}{2}X \geq 0$$

$$K + 12 - X \geq 0$$

$$X \leq K + 12$$

Ligeledes opstilles et udsagn for Hollands forventede payoff, hvis Holland vælger $SS' < 12$, givet at Irland vælger 12:

$$\frac{1}{2}(K + 12 - X) \geq K + 11 - X$$

$$\frac{1}{2}K + 6 - \frac{1}{2}X \geq K + 11 - X$$

$$-\frac{1}{2}X + X \geq K - \frac{1}{2}K + 11 - 6$$

$$\frac{1}{2}X \geq \frac{1}{2}K + 5$$

$$X \geq K + 10$$

Da alle Hollands $SS' > 12$ er udelukket for at være Hollands *best response* og NE, og da NE-kandidaten (0,0) og (12,12) er analyseret, er tilbage at analysere, om der findes et/flere NE blandt spillernes strategier, hvor begge spilleres SS er $0 < SS < 12$. Dvs. begge spillere vælger TRA. Det antages dog, at hvis spillerne får samme payoff ved at vælge TRA, som CIT, er spillerne indifferente, og i disse situationer vil spillerne vælge CIT²¹⁸, så de undgår ssh. for at få en straf. Det vil analyseres om der findes et/flere NE, hvis spillerne vælger forskellige SS eller samme SS, og heri analyseres dermed flere kombinationer af spillernes strategier.

4. NE-kandidater, hvor spillerne vælger at tilbyde Apple **forskellige** SS mellem 1-11:

Spillet fremgangsmåde er således, at det forsøger at forkaste, at alle de omhandlende strategikombinationer er NE. Der tages udgangspunkt i én spiller, da dette er tilstrækkeligt til at forkaste NE. Hvis Hollands valg i en strategikombination ikke er *best response* for Holland, er denne strategikombination ikke NE, uanset om Irlands valg i samme strategikombination er *best response* for Irland.

Hvis Holland vælger den **laveste** SS i spillet, vil Holland enten få et payoff, som er positivt, negativt eller 0:

- Hvis Holland får et payoff på 0, er Holland indifferent mellem at vælge TRA eller CIT, og vælger derfor CIT. Dermed er forskellige strategikombinationer mellem 1-11, som giver Holland et payoff på 0, ikke NE.
- Strategikombinationerne, som giver Holland et positivt payoff, vil ikke være NE, fordi Irland, som har valgt en SS, der er større end Hollands, vil have en SS' , som er strengt bedre end Irlands første strategi. Irland har altså mulighed for at vælge en anden strategi og få et større payoff. Irland vil have mulighed for at vælge samme strategi som Holland.
- Strategikombinationerne, som giver Holland et negativt payoff, vil ikke være NE, fordi Holland har mulighed for at vælge en SS' , som er strengt bedre.

5. NE-kandidater, hvor spillerne vælger at tilbyde Apple **samme** SS mellem 1-11:

For at disse NE-kandidater kan udgøre NE, skal det være optimalt for spillerne at vælge samme SS, frem for at afvige dette udgangspunkt og i stedet vælge en højere eller lavere SS. Der opstilles derfor to udsagn, som skal være sande, for at ingen af spillerne vil vælge en højere eller lavere SS' , hvilket betyder, at der er tale om NE. Der tages kun udgangspunkt i Irland, men det er samme problematik for Holland.

²¹⁸ Denne antagelse er vigtig for spillet, fordi den udelukker, at alle strategikombinationer, hvor Hollands og Irlands strategier er forskellige, kan være NE. Uden antagelsen kan strategikombinationen (5,6) potentielt være et NE, men det kan det ikke være med denne antagelse.

Irlands forventede payoff, ved at vælge samme SS som Holland mellem 1-11, ses til venstre i ligningen og Irlands forventede payoff, ved at vælge en **højere** SS' mellem 1 og 11, ses til højre i ligningen:

$$\frac{1}{2}(K + SS - X) + \frac{1}{2} * 0 \geq 0$$

$$\frac{1}{2}K + \frac{1}{2}SS - \frac{1}{2}X \geq 0$$

$$K + SS \geq X$$

Nu opstilles et udsagn som inkluderer, at Irland vælger en **lavere** SS'. Som sagt underbyder spillerne kun med 1 SS' lavere, fordi SS er en indtægt for spillerne. Derfor undersøges det faktum, at Irland vælger 1 lavere SS' ift. Hollands SS, og spillet undersøger dermed ikke, hvor meget lavere Irland bør vælge sin SS'. Dvs.

$$SS'_I < SS_H, \text{ hvor } SS' = SS_I - 1.$$

Irlands forventede payoff, ved at vælge samme SS som Holland, ses til venstre i ligningen, og Irlands forventede payoff, ved at vælge en **lavere** SS', ses til højre i ligningen:

$$\frac{1}{2}(K + SS - X) + \frac{1}{2} * 0 \geq K + (SS - 1) - X$$

$$\frac{1}{2}K + \frac{1}{2}SS - \frac{1}{2}X \geq K + SS - 1 - X$$

$$-\frac{1}{2}X + X + 1 \geq K + SS - \frac{1}{2}K - \frac{1}{2}SS$$

$$-X + 2X + 2 \geq 2K + 2SS - K - SS$$

$$X + 2 \geq K + SS$$

3.4.2.6 Integreret opsamling og fortolkning på spillet

Dette spil har analyseret alle strategikombinationer for Holland og Irland, for at nå frem til medlemsstaternes incitament iht. skattekonkurrence. Dette spil er opstillet således, at det kan løses analytisk ud fra hvilke værdier paramterne K , F , og P tillægges. Dermed kan spillet have forskellige løsninger i forskellige situationer, hvor paramterne ikke er ens.

De forudsætninger og antagelser, som fremgår i spillets konstruktion, er ens i de omtalte to scenarier. Den eneste forskel på de to scenarier er, at P er højere i andet scenarie end i første scenarie: $P(F|TRA) \in [0.1, 1]$, jf. afsnit 3.4.2.2. Som sagt, afhænger P af udvidelsen af selektivitetsbegrebet og af den øget kontrol fra Kommissionen. Størrelsen af P er derfor afgørende for spillets løsning i andet scenarie.

3.4.2.6.1 Fortolkning af analysens første og andet scenarie

Først blev NE-kandidaten $S = (S_H, S_I) = (0,0)$ analyseret og det kan konkluderes at udsagnet for Irland er sandt når $K \geq X$. Da det samme gælder for Holland, er det nu bevist, at $S = (S_H, S_I) = (0,0)$ er NE, når $K \geq X$. Modsat betyder det, at når $K < X$, er $S = (S_H, S_I) = (0,0)$ ikke NE. Det kan derfor konkluderes, at begge spillere kan tilbyde en TRA med en SS på 0, men dette kan kun være begge spilleres *best response*, hvis K er tilstrækkelig høj og $K \geq X$.

Dernæst blev anden NE-kandidat $S = (S_H, S_I) = (25,12)$ analyseret, og det kan konkluderes, at Irlands *best response* er at vælge CIT på 12, givet at Holland vælger CIT på 25. Herfra belyses hvad Hollands *best response* er, når Irland vælger 12. Hollands alternative strategier er at vælge $SS' > 12$ og forskellig fra 25, $SS' = 12$ eller $SS' < 12$, hvor det i alle tilfælde er givet, at Irland vælger 12. Det kan konkluderes, at hvis Holland vælger en $SS' > 12$ og forskellig fra 25, vil Holland få et payoff på 0. Dermed vil Hollands *best response* være at vælge CIT på 25, og derfor er $S = (S_H, S_I) = (25,12)$ NE, når Hollands $SS' > 12$ og forskellig fra 25. Der findes derfor ikke et NE i de strategikombinationer, hvor Irland vælger 12 og Holland vælger $SS' > 12$ og forskellig fra 25.

Det kan konkluderes, at hvis anden NE-kandidat $S = (S_{\text{Holland}}, S_{\text{Irland}}) = (25,12)$ skal være NE, skal alle de opstillede udsagn og betingelser for Holland være sande. Det kan konstateres, at såfremt betingelsen $X \geq K + 12$ er sand, er den anden betingelse $X \geq K + SS'$ også sand, og dermed er det betingelsen $X \geq K + 12$, som styrer hvorvidt der er tale om NE, når alternative strategier for Holland er $SS' = 12$ og $SS' < 12$. Hvis Hollands alternative strategi er $SS' = 12$ eller $SS' < 12$, vil Hollands *best response* stadig være at vælge 25, når $X \geq K + 12$, givet at Irland vælger 12. Når betingelsen er sand, er $S = (S_H, S_I) = (25,12)$ NE. Det kan dermed konkluderes, at **indtil**, at straffen X er højere end eller lig med gevinsten K plus en SS på 12, vil NE-kandidaten ikke være NE. Dvs. når $X < K + 12$, vil Holland finde sit *best response* ved at underbyde Irlands skattesats på 12. Da SS' er en indtægt for Holland, vil det bedste for Holland være at tilbyde Apple en SS' på 11, således

at Holland vinder med sikkerhed, samtidig med, at Holland får den størst mulige skatteindtægt, og Irland vil få et payoff på 0.

I spillets første scenarie er sandsynligheden P lav, for at en TRA opdages og omfattes af TEUF art. 107, stk. 1, fordi dette er før selektivitetsbegrebets udvidelse. Da P er en funktion i X ($X = P * F$), er det i analysens første scenarie sværere at opfylde betingelsen $X \geq K + 12$. I første scenarie er det muligt, at P er tilstrækkelig lav, således at betingelsen $X \geq K + 12$ ikke er opfyldt og det dermed ikke er NE at følge loven ved at vælge $S = (S_H, S_I) = (25, 12)$. Hvorvidt denne strategikombination er NE afhænger dermed positivt af X . Dette bekræfter, at LuxLeaks forekom fordi det, på daværende tidspunkt da aftalerne blev indgået, gav medlemsstaterne en større gevinst at indgå i disse skattebegunstigende aftaler, frem for at tilbyde CIT.

Tredje strategikombinationen $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$ blev analyseret og det kan konkluderes, at det er en mulighed, at denne er NE. For at det er Irlands *best response* at vælge 12 frem for $SS' < 12$, skal betingelsen $X \geq \frac{1}{2}K + 5$ være sand. For at det er Hollands *best response* at vælge 12, frem for den $SS' > 12$, skal betingelsen $X \leq K + 12$ være sand. Ligeledes vil Hollands *best response* være at vælge 12 frem for $SS' < 12$, når betingelsen $X \geq K + 10$ er sand. Konklusionen er, at hvis NE-kandidat $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$ er NE, så skal alle tre udledte betingelser være sande. Hvis $X \geq K + 10$ er sand, så er betingelsen $X \geq \frac{1}{2}K + 5$ også sand, og det er dermed kun udsagnet om Hollands forventede payoff, der er afgørende for, om denne strategikombination udgør NE. Den vil være NE, når $K + 10 \leq X \leq K + 12$, men denne betingelse begrænser X med 3. Hvis X har en størrelse, som gør at betingelsen ikke er opfyldt, så vil denne NE-kandidat ikke være NE.

Hvis betingelsen ikke er opfyldt, som hvis $X > K + 12$, så vil det være Hollands *best response* at vælge en $SS' > 12$ og dermed tættere på sin CIT. I dette tilfælde vil straffen X være i en størrelse, som gør, at Holland ikke vil tilbyde en TRA på 12 eller derunder. Ligeledes hvis $X < K + 10$, så vil Hollands *best response* være at vælge en $SS' < 12$. I dette tilfælde vil straffen X være i en størrelse, som gør, at Holland vil underbyde med en $SS' < 12$. Det er desuden bemærkelsesværdigt, at det kun er udsagnet om Hollands forventede payoff, der er afgørende for, om $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$ er NE.

Fjerde mulighed er de NE-kandidater, hvor begge spilleres SS er forskellige mellem 1-11, og det kan konkluderes, at disse strategikombinationer aldrig vil være NE, fordi en af spillerne altid vil have mulighed for at opnå et større payoff, og dermed vil det aldrig være *best response* for begge spillere.

Femte mulighed er de NE-kandidater, hvor begge spilleres SS er ens mellem 1-11. Det kan konkluderes, at hvis disse NE-kandidater skal være NE, skal det ikke være spillernes *best response* at vælge en højere SS' mellem 1-11 ift. den anden spillers valg. Derfor skal betingelsen $K + SS \geq X$ være sand for at udsagnet sandt.

Hvis det skal være spillernes *best response* at vælge samme SS som den anden spiller, skal det ligeledes ikke være spillernes *best response* at vælge en lavere SS' mellem 1-11 ift. den anden spillers valg. Derfor skal betingelsen $X + 2 \geq K + SS$ være sand, for at udsagnet er sandt. Det kan konkluderes, at disse strategikombinationer vil udgøre NE, når $X \leq K + SS \leq X + 2$.

Det er bemærkelsesværdigt, at jo større X er, desto sværere er det at opfylde betingelsen. Det betyder, at i første scenarie, hvor P er lav ($X=P \cdot F$), kan disse strategikombinationer udgøre NE, men P kan også være tilstrækkelig stor, således at betingelsen ikke kan opfyldes og strategikombinationerne er dermed ikke NE. Det er netop dette, der vil være tilstede, i afhandlingens andet scenarie, hvor selektivitetsbegrebet er udvidet og flere skatteforanstaltninger omfattes af statsstøtteforbuddet.

Da alle strategikombinationer er analyseret for at være NE, kan visse kombinationer udelukkes for at være NE. Dette drejer sig om de strategikombinationer, hvor Hollands strategi er $SS' > 12$ og forskellig fra 25, uanset hvad Irland vælger, og ligeledes kan NE udelukkes i de strategikombinationer, som er forskellige mellem 1 og 11. Tilbage er strategikombinationer, hvor der er mulighed for NE: $S = (S_H, S_I) = (25, 12)$, $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$, de strategikombinationer som er ens mellem 1-11 og $S = (S_H, S_I) = (0, 0)$. Som sagt er dette på baggrund af forskellige betingelser og ved at sammensætte disse betingelser kan det fortolkes, at NE kan afspejles i trin, afhængigt af hvilken størrelse X har. Hvis $S = (S_H, S_I) = (25, 12)$ skal være NE, skal betingelsen $X \geq K + 12$ være opfyldt og dermed skal størrelsen af X være størst, sammenlignet med de øvrige strategikombinationers betingelser for NE. Hvis $S = (S_H, S_I) = (12, 12)$ skal være NE, skal betingelsen $K + 10 \leq X \leq K + 12$ være opfyldt, og dermed skal størrelsen af X være lidt mindre end i forrige betingelse, men ikke mindre end i næste betingelse. Hvis de strategikombinationer, som er ens mellem 1-11, skal være NE, skal betingelsen $X \leq K + SS \leq X + 2$ være opfyldt og her kræves, at størrelsen af X er mindre end i de forrige betingelser. I sidstnævnte betingelse har X ikke mulighed for at være ret stor, før betingelsen ikke er opfyldt. Hvis $S = (S_H, S_I) = (0, 0)$ skal være NE, skal betingelsen $K \geq X$ være opfyldt og dermed kræves det, at X er endnu mindre, sammenlignet med størrelsen af X i de forrige betingelser.

Da størrelsen af X afhænger af P ($X=P \cdot F$), er størrelsen af X i første scenarie ikke stor og spillets konklusion ud fra disse forudsætninger er, at medlemsstaternes incitamenter iht. skattekonkurrence før udviklingen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har været at underbyde hinanden med 1 SS, helt ned til $S = (S_H, S_I) = (0, 0)$. Det har været begge medlemsstaters *best response* at tilbyde en TRA på 0, for at sikre sig den virksomhedsaktivitet, som Apple kan give medlemsstaten. Derfor er medlemsstaternes incitamenter iht. skattekonkurrence i LuxLeaks bevist. Det, at EU's medlemsstater underbyder hinandens selskabsskattesatser er dermed "race to the bottom", og dette bekræfter *Beggar thy neighbour*.

Med et udvidet selektivitetsbegreb omfattes flere skatteforanstaltninger af statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1. Dette er blevet bekræftet i LuxLeaks-afgørelserne, hvor EU-Domstolen går så langt til at omfatte nationalt godkendte interne afregningspriser som ulovlig statsstøtte. I analysens andet scenarie er P derfor større end i første scenarie, og dermed er X ligeledes større. Som sagt kan NE afspejles i trin, afhængigt af hvilken størrelse X har. Derfor kan det konkluderes at jo højere X er, desto mere bevæger NE sig fra NE-kandidaten (0,0), til NE-kandidater, hvor begge spillere vælger at tilbyde Apple samme SS mellem 1 og 11, til NE-kandidaten (12,12), til NE-kandidaten (25,12). Sidstnævnte er, at begge spillere følger loven og deraf bliver de naturligvis ikke omfattet af statsstøtteforbuddet.

Denne nævnte rækkefølge af NE-kandidater betyder, at jo højere X er, desto større SS vil være spillernes *best response* og dermed ændres NE til at være tættere på spillernes CIT. Det kan derfor konkluderes, at medlemsstaters incitament til skattekonkurrence er mindre i analysens andet scenarie ift. første scenarie.

Resultatet er:

- i) $S = (S_{\text{Holland}}, S_{\text{Ireland}}) = (25, 12)$ er NE, hvis $X \geq K + 12$
- ii) $S = (S_{\text{Holland}}, S_{\text{Ireland}}) = (12, 12)$ er NE, hvis $K + 10 \leq X \leq K + 12$
- iii) SS er ens mellem 1 og 11 er NE, hvis $X \leq K + SS \leq X + 2$
- iv) $S = (S_{\text{Holland}}, S_{\text{Ireland}}) = (0, 0)$ er NE, hvis $K \geq X$

Efter opdagelsen af LuxLeaks er Kommissionens kontrol øget på statsstøtteområdet iht. skatteforanstaltninger. Dette medvirker til, at skattekonkurrencen minimeres endnu mere, end hvis der kun forekom en udvidelse af selektivitetsbegrebet. Kommissionens indsats er derfor afgørende for bekæmpelsen af skattekonkurrence. Kommissionen har dog anerkendt, at skadelig skattekonkurrence utvivlsomt er uundgåelig²¹⁹. Derfor vil ssh. for, at NE-kandidaten (25,12) udgør NE være lille.

Der er ingen tvivl om, at udvidelsen af selektivitetsbegrebet vil påvirke, at medlemsstater ikke underbyder hinanden lige så langt ned, som i spilteoriens første scenarie. Det betyder ligeledes, at NE ikke vil være $S = (S_H, S_I) = (0, 0)$ efter udviklingen af selektivitetsbegrebet. Det kan derfor konkluderes, at medlemsstaters grad af skatterabat vil være i midten af "race to the bottom" og ingen skattekonkurrence (CIT). Dermed er EU-Domstolens udvidelse af TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet en mellemvej til den fulde bekæmpelse af skattekonkurrence.

Selvom der er mere klarhed i dag om, hvordan selektivitetsbegrebet skal forstås, vil der for enhver medlemsstat stadig foreligge en usikkerhed om, hvornår en skattebegunstigende aftale er omfattet af statsstøtteforbuddet og

²¹⁹ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg. Skattepolitik i EU – prioriteringer for de kommende år (KOM(2001) 260 endelig) 23.05.2001, pkt. 2.3

hvornår den ikke er, da regulering er kompleks. De medlemsstater, som har incitament til at skattekonkurrere, vil derfor gøre det med lukkede papirer og skattekonkurrence kan dermed ikke minimeres 100%.

3.5 Økonomisk og integreret konklusion

Ud fra afhandlingens første analyse i *Conduct*, kan det konkluderes, at en selektiv skatteforanstaltning, hvor kun visse virksomheder begunstiges, medfører en konkurrenceforvridende effekt på det indre marked. Den skattebegunstiget virksomhed producerer mere end en virksomhed, som ikke er skattebegunstiget. Det kan konkluderes, at den samlet produktion på markedet er øget som følge af en selektiv skatteforanstaltning. Skattebegunstiget virksomheder vil opnå en højere profit ift. virksomheder, som ikke skattebegunstiges. Det kan også konkluderes, at begunstiget virksomheder vil tjene mere pr. enhed i et marked med en selektiv skatteforanstaltning ift. i et marked uden en selektiv skatteforanstaltning. Denne analyse påviser derfor, at virksomheder vil have incitament til at placere sin aktivitet i medlemsstater, hvor omkostningerne kan minimeres og profitten maksimeres. Hermed bekræftes afhandlingens antagelse om, at så længe medlemsstaterne har incitament til at indgå skattebegunstigende aftaler med virksomheder, vil virksomhederne have incitament til at placere sig i den medlemsstat, hvor skattebetalingen er mindst.

Ud fra afhandlingens anden analyse i *Performance*, kan det konkluderes at medlemsstaters incitamenter og adfærd iht. at skattekonkurrere i EU ændres, fordi der er sket en udvikling i EU-Domstolens fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Første scenarie er i perioden før udviklingen af selektivitetsbegrebet, hvor det kan konkluderes at medlemsstater incitamenter i LuxLeaks, har været at underbyde hinandens selskabsskattesatser med én, og til sidst har medlemsstaterne skattekonkurreret hinanden ned på en selskabsskattesats på nul. *Beggar thy neighbour* er hermed bekræftet. Andet scenarie er i perioden efter udviklingen af selektivitetsbegrebet, hvor det kan konkluderes, at medlemsstaters incitamenter til at skattekonkurrere minimeres efter udvidelsen af selektivitetsbegrebet, således at flere skatteforanstaltninger omfattes af statsstøtteforbuddet i TEUF art. 107, stk. 1. En øget kontrol af statsstøttesager på skatteområdet, vil ligeledes minimere medlemsstaters incitament til skattekonkurrence. Det betyder, at der vil være færre hændelser, hvor kun visse virksomheder begunstiges og dermed vil en udvidelse af selektivitetsbegrebet afhjælpe den konkurrenceforvridning, der opstår blandt virksomheder, som følge af medlemsstaters skattekonkurrence. Afhandlingen kan ikke konkludere, hvor meget medlemsstaters skattekonkurrence vil minimeres efter udviklingen af selektivitetsbegrebet, men det konkluderes, at det går den rigtige vej. De medlemsstater som fortsat har incitament til at skattekonkurrere, vil tilbyde virksomheder en mindre skattelettelse end før udvidelsen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1.

Kapitel 4 Rationaler iht. medlemsstaters suverænitet og bekæmpelsen af skattekonkurrence

4.1 Indledende

Det er ikke indlysende, at skattekonkurrence skal omfattes af ordlyden i TEUF art. 107, stk. 1, ”(...) *ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form* (...)”²²⁰. Bekæmpelsen af skattekonkurrence har været EU-retsinstansernes fokus siden 1997, hvor det første soft law herom blev udarbejdet²²¹. Siden da er endnu mere soft law blevet udarbejdet, og i dag er bekæmpelsen af skattekonkurrence reguleret i TEUF art. 107, stk. 1. Som Generaladvokat N. Jääskinen udtaler i sit forslag til afgørelsen af GD²²², tyder det på, at Kommissionen har gjort brug af det eneste redskab, som den råder over, nemlig TEUF art. 107, stk. 1.

4.1.1 Skattekonkurrence

Medlemsstater er forskellige på mange parametre, som kan påvirke medlemsstaters velfærd. En vigtig parameter er medlemsstaters skatteindtægter, som er den eneste paramter, denne afhandling omhandler iht. de følgende rationaler om europæisk velfærd. Derfor kan den europæiske velfærd ikke konkluderes ud fra afhandlingens spilteori, men analytisk kan det udledes, hvilken tendens den nye retstilstand har ift., at der er sket en udvidelse i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1.

Afhandlingens spilteori bekræfter, at medlemsstaters incitamenter til at skattekonkurrere har været større før udviklingen af selektivitetsbegrebet. Det, at medlemsstater underbyder hinandens selskabsskattesatser, har en skadelig effekt på den europæiske velfærd. Der er dermed ingen tvivl om, at LuxLeaks har været en kæmpe skandale i EU, da hemmelige skatteaftaler mellem medlemsstater og multinationale virksomheder er skadelig skattekonkurrence.

Skattekonkurrence er skadeligt på den måde, at medlemsstater, som ikke skattekonkurrerer, mister skatteindtægter og virksomhedsaktivitet til medlemsstater, som skattekonkurrerer. For, at medlemsstater, som ikke skattekonkurrerer, kan finansiere deres velfærdssamfund, kan de være nødsaget til at øge andre indtægtskilder. Det kan f.eks. forekomme, at virksomheder, som er placeret i disse medlemsstater, skal betale en højere selskabsskattesats, og at forbrugerne skal betale en højere personskat. Dette kan ende med en udhuling af skatteprovenuet i de medlemsstater, som ikke skattekonkurrerer. Dette understøtter derfor, at medlemsstater, som ikke har intention om at skattekonkurrere, kan være nødsaget til det, fordi andre medlemsstater skattekonkurrerer. Skattekonkurrence har derfor en effekt, som gør det svært for medlemsstater ikke at ”hoppe på karrusellen”. Dette bekræfter *Beggar thy neighbour* - at skattekonkurrence fører til ”race to the bottom” – en skattesats på nul i alle EU's medlemsstater. Dette økonomiske aspekt forklarer ligeledes,

²²⁰ TEUF art. 107 stk. 1

²²¹ ESTAL 3/2015, *Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will Hardening of Soft Law Suffice?*, s. 325

²²² Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, EU:C:2011:215, pr. 130

hvorfor Kommissionen har opdaget dette fænomen hos mange medlemsstater, og deres formodning om at finde endnu flere selektive skatteaftaler.

Et andet aspekt i skattekonkurrence er, at virksomhederne placerer sig på baggrund af, hvor de kan opnå den største skattelettelse. Dermed konkurrerer virksomheder på grundlag af størrelsen af statskassen i medlemsstater, i stedet for at konkurrere på grundlag af prisen og kvaliteten af deres produkter og tjenesteydelser. Dette giver kvalitetsringere produkter til forbrugerne. Hvis alle virksomheder skulle betale samme selskabsskattesats i alle medlemsstater, ville virksomheder placere sig der, hvor der opnås en allokativ effektivitet. Allokativ effektivitet opstår, når en økonomis ressourcer fordeles så fordelagtigt for økonomien som muligt. Det betyder, at virksomheder placerer sig dér, hvor de kan modtage økonomiske ressourcer, der passer til deres individuelle business, fx ift. teknologi og produktion. Dette øger velfærden i den pågældende medlemsstat, samtidig med europæisk velfærd maksimeres. Det kan formodes, at nogle af de lavskattelende, der findes i dag, ikke vil modtage virksomhedsaktivitet, og dermed vil det forværre velfærden i disse medlemsstater. På trods af det, ville det være en retfærdig konkurrence om virksomhedsaktivitet imellem medlemsstater.

Ud fra afhandlingens resultat i spilteorien kan det udledes, at medlemsstaters incitamenter til at skattekonkurrere minimeres som følge af udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet. Derfor udgør retstilstanden i dag et bedre europæisk velfærd, da TEUF art. 107, stk. 1, bekæmper skattekonkurrence. Efter LuxLeaks har Kommissionen øget sin kontrol på statsstøtteområdet vedrørende skatteforanstaltninger, og dette gør, at sandsynligheden for at blive opdaget (P) og omfattet af statsstøtteforbuddet er stor. Dette kan derfor modvirke *Beggar thy neighbour*-effekten. Der vil muligvis være medlemsstater, som vil fortsætte med at skattekonkurrere, uanset at dette vil omfattes af TEUF art. 107, stk. 1, og opdages af Kommissionen. Reguleringen er kompleks, så selv hvis skattekonkurrence ikke er en direkte intention fra medlemsstaten, kan nationale skatteaftaler omfattes af reguleringen, uden at medlemsstaten ved, at det er skattekonkurrence.

En problematik er, at Kommissionen ikke kan pålægge bøder for uforenelig statsstøtte. Kommissionen kan kun pålægge virksomheder, som har modtaget uforenelig statsstøtte, at tilbagebetale størrelsen af støtten de har modtaget, plus ulovlighedsrenter. En tilbagebetaling genopretter ganske enkelt ligebehandlingen ift. andre virksomheder. Dette er et konkurrenceretligt perspektiv. Hvis Kommissionen kunne give medlemsstaterne bøde for at tilbyde en lavere skattesats, kunne dette bekæmpe skattekonkurrence fuldt ud. Hermed kunne straffen (F) være så stor, at medlemsstaternes incitament til at skattekonkurrere forsvinder. Ift. spilteorien, vil X være så stor ($X=P \cdot F$), at NE vil være $S = (S_H, S_I) = (25, 12)$. Da det ikke er tilfældet, at Kommissionen kan pålægge medlemsstater bøder, vil der altid være skattekonkurrence i et eller andet omfang. Ift. afhandlingens spilteori betyder dette, at chancen for at NE er (25,12) er lille.

Da analysen i *Performance* er et resultat af *Conduct*, betyder det, at hvis Kommissionen kunne minimere virksomhedernes incitamenter til at indgå hemmelige skatteaftaler med medlemsstater, ville dette ændre på medlemsstaternes incitament til at skattekonkurrere. Hvis Kommissionen kunne pålægge virksomheder store bøder, kunne dette forhindre konkurrenceforvridning på det indre marked, men det kan ikke lade sig gøre pga. EU-Konkurrenceretten.

4.1.2 Medlemsstaters suverænitet

Da der er sket en udvidelse i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har EU's medlemsstater ikke samme suverænitet og mulighed for at forfølge individuelle politiske prioriteringer på skatteområdet. Det er tankevækkende, at Kommissionen anvender TEUF art. 107, stk. 1, i et omfang, som går imod medlemsstaters autonomi til selv at beslutte, hvilket skattesystem der skal være gældende for virksomheder beliggende på deres område, jf. TEUF art. 65, stk. 1.

I GD argumenterer Retten for sin fremgangsmåde af selektivitetsvurderingen ved at sige, at dennes fremgangsmåde ikke overser de EU-retlige rammer for medlemsstaternes skattemæssige suverænitet, og at Kommissionens fremgangsmåde netop indebærer et indgreb i medlemsstaternes skattemæssige suverænitet²²³. Kommissionen mener, at Retten foretager en urigtig bedømmelse af forholdet mellem TEUF art. 107, stk. 1, og medlemsstaternes kompetence på skatteområdet og nævner, at Medlemsstaterne er begrænset af EU-retten: At en national skatteregel ikke kan fritages fra at overholde TEUF art. 107, stk. 1, da denne artikel ikke definerer statsstøtteforanstaltninger ud fra deres årsag eller formål, men ud fra deres virkninger²²⁴.

Generaladvokat N. Jääskinen udtaler i sit forslag til afgørelsen af GD²²⁵, at selvom direkte beskatning hører under medlemsstaters kompetence, skal de stadig udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten²²⁶. Generaladvokaten udtaler, at han i juridisk litteratur bemærker, at der via begrebet selektivitet åbnes en mulighed for ægte harmonisering af skattereglerne i EU, selvom dette ikke er formålet²²⁷. Anvendelsen af TEUF art. 107, stk. 1, medfører en regulering af konkurrencen mellem skattesystemer, da staterne pålægges en indirekte forpligtelse til skatteneutralitet. Til dette påpeger Generaladvokaten, at det er umuligt at opnå skatteneutralitet i økonomisk forstand på området for direkte beskatning. Han mener, at ethvert skattesystem er baseret på en vis selektivitet i kraft af de mål, som den nationale lovgiver søger at opnå. Her påpeger han vigtigheden i at sondre mellem skatteforanstaltninger, som udgør statsstøtte, og skatteforanstaltninger, der

²²³ *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732, pr. 37

²²⁴ *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732, pr. 48

²²⁵ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, EU:C:2011:215, pr. 130

²²⁶ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, EU:C:2011:215, pr. 137

²²⁷ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, EU:C:2011:215, pr. 143

svarer til den normale udformning, som den nationale lovgiver har ønsket at give skattesystemet. Nationale skatteforanstaltninger kan medføre differentieringer, der er nødvendige af hensyn til mål vedrørende den offentlige interesse, som medlemsstaten har fastsat under udøvelse af sine suveræne rettigheder. Generaladvokaten udtaler, at han er enig i, at Gibraltars lovgiver har ønsket et system med illoyal skattekonkurrence ift. medlemsstaterne, men at det også må anerkendes, at et område på ca. 5 kvadratkilometer med en befolkning på ca. 27.500 ikke råder over mange muligheder i dets økonomiske udviklingsstrategi²²⁸. Derfor er Generalsadvokat N. Jääskinen imod EU-Domstolens afgørelse i GD. EU-Domstolen forholder sig ikke til diskussionerne om medlemsstaternes suverænitet, og dette efterlader et åbent spørgsmål. Dette er yderst bemærkelsesværdigt, da det er Generaladvokatens henstilling i sit forslag. Oftest har Generaladvokatens forslag stor indvirkning på EU-Domstolens afgørelse²²⁹, men det er ikke tilfældet i GD.

På skatteområdet kan EU's medlemsstater som udgangspunkt opbygge deres samfund, som de vil, samt udforme national erhvervspolitik efter egne prioriteringer, og dermed fremme konkurrenceevnen for virksomheder beliggende på sit område og fremme egen velfærd. Det er kun med enstemmighed, at der kan indføres fælles regler om direkte beskatning i EU²³⁰. Det er ikke nemt, når 28 medlemsstater skal blive enige. EU's retsinstanser anvender nu TEUF art. 107, stk. 1, på skatteområdet, for at have indsyn med statslig støtte i de situationer, hvor støtten kan fordreje konkurrencen på EU's indre marked. Dermed begrænses EU's medlemsstaters suverænitet.

Med EU-konkurrenceretten har EU's retsinstanser et juridisk grundlag til udvidelsen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet, og derfor blander EU's retsinstanser sig i medlemsstaters skattereguleringer. Med denne udvidelse i TEUF art. 107, stk. 1, angribes et generelt system, som kræver enighed mellem medlemsstaterne, hvorfor det er paradoksalt, at EU's retsinstanser går så langt i sin fortolkning af selektivitetsbegrebet. Der er ikke traktater, der giver hjemmel til at EU's retsinstanser kan blande sig i medlemsstaters skattesystemer og – regulering. Derfor tyder det på, at TEUF art. 107, stk. 1, netop udvides, så der er et grundlag. Det kan derfor konkluderes, at EU-Domstolens udvidelse i fortolkningen af selektivitetsbegrebet er indgribende, da medlemsstaterne i dag ikke har den suverænitet iht. direkte beskatning, som de blev lovet, da de indgik i EU's fællesskab. Hvis EU-Domstolen ikke tager stilling til problemet, tyder det på, at EU's retsinstanser kan blande sig i alt, uanset hvad der er aftalt.

Dette er et problemfelt, hvor der på den ene side ikke er et grundlag til udvidelsen, men på den anden side skal indirekte statsstøtte også undgås. Fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har bevæget

²²⁸ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, EU:C:2011:215, pr. 174, note 90

²²⁹ Blume, 2016, s. 280

²³⁰ Poulsen, 2015, s. 175

sig over i et felt, hvor det kan diskuteres om det er noget man bør traktatfæste i enighed. EU's retsinstanser bør derfor diskutere dette og blive enige, om det er hensigtsmæssigt med udvidelsen af TEUF art. 107, stk. 1.

Kapitel 5 Afhandlingens konklusion

5.1 Konklusion

Det kan konkluderes, at fra EU-Domstolens fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, ændrer sig fra Kommissionens M98 til LuxLeaks-skandalen i dag (1. januar 2017). I M98 står det skrevet, at det er nødvendigt at anvende den omtalte tre-trins-test i selektivitetsvurderinger: En fastlæggelse af den alm. ordning er en nødvendighed, for at en skatteforanstaltning kan anses som en undtagelse hertil og dermed være selektiv. I AW sker der en præciserende fortolkning af selektivitetsbegrebet, hvor hovedpointen er, at en skatteforanstaltning er selektiv, når den begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, set ift. formålet. Det kan derfor konkluderes, at EU-Domstolen allerede i AW anvender et bredt selektivitetsbegreb. Denne fortolkning er som sagt præciserende, da den stadig stemmer overens med M98, og er derfor et udgangspunkt for afgrænsningen af selektivitetsbegrebet før GD.

Iht. afgrænsningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, kan det konkluderes, at selektive skattebegunstigende foranstaltninger er en indirekte begunstigelse ift. et direkte tilskud. Afgrænsningen af selektivitet er derfor kompleks på skatteområdet og dette skyldes fastlæggelsen af, hvilke virksomheder og aktiviteter der kan sammenlignes. Det kan konkluderes, at foranstaltninger i form af skattebegunstigelser vil vurderes selektive, hvis det er forbeholdt visse virksomheder og ikke alle virksomheder. Før GD var der ingen tvivl om, at en generel skatteforanstaltning forbeholdt alle sammenlignelige virksomheder ikke var selektiv, men efter GD er dette ændret til, at selvom en skatteforanstaltning ligner en generel foranstaltning forbeholdt alle i samme faktiske og retlige situation, så kan den alligevel være selektiv. Ifølge EU-Domstolen i denne dom er det virkningen af skatteforanstaltninger, som er afgørende i selektivitetsvurderinger. I GD bemærker EU-Domstolen, at en anvendelse af tre-trins-testen og en fastsættelse af den alm. ordning vil overse virkningen af skatteforanstaltningen, da foranstaltningen er et helt skattesystem. Derfor ser EU-Domstolen bort fra, hvad der oprindeligt stod i M98 og dermed er referencerammen udvidet. Det kan konkluderes, at EU-Domstolen i GD udfylder et retstomt rum og fortolker selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, udvidende. Det kan derfor ligeledes konkluderes, at der er gode grunde til, at Kommissionen har erstattet M98 med M16.

Det kan konkluderes, at Kommissionen i de efterfølgende afgørelser af GD følger EU-Domstolens udvidende fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Det er således samme fortolkningsstil, der afgør, at skatteforanstaltningerne i LuxLeaks er selektive og uforenelig statsstøtte. Da EU-Domstolens fortolkning af selektivitetsbegrebet i BC fra 2015 er mere snæver end i GD fra 2011 og Lux Leaks-afgørelserne fra 2014-2016, kan det konkluderes, at udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, er specifikt for beskatningsområdet. GD indeholder gældende ret på området og det kan konkluderes, at GD er et præjudikat i EU-retspraksis vedrørende statsstøtte på skatteområdet. Da Kommissionen først har udskrevet den nye M16 efter LuxLeaks, kan det konkluderes, at LuxLeaks var en øjenåbner for EU's retsinstanser vedrørende udviklingen af selektivitetsbegrebet, som EU-domstolen selv har fastsat i retspraksis.

Det kan konkluderes, at udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, påvirker medlemsstaters økonomiske incitamenter og adfærd på det indre marked. I et marked hvor der foreligger en selektiv skatteforanstaltning, kan modtagervirksomheder opnå en højere profit end virksomheder, som ikke har modtaget en støtte. Virksomheder vil derfor have incitament til at placere sig i den medlemsstat hvor der kan opnås skattebegunstigelse. Det bekræfter ligeledes, at virksomheders incitament til at placere sig i medlemsstater med mindst skattebetaling er af afgørende betydning for medlemsstaters incitament til at skattekonkurrere. Det kan derfor konkluderes, at tilstedeværelsen af en selektiv foranstaltning, som er uforenelig statsstøtte, forvrider konkurrencen blandt virksomheder på det indre marked.

Ud fra den spilteoretiske analyse kan det konkluderes, at medlemsstaters incitament til at skattekonkurrere påvirkes af, at der er sket en udvikling i den juridiske fortolkning af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Resultatet er, at *Beggar thy neighbour* bekræftes i de incitamenter der foreligger i LuxLeaks. Før LuxLeaks er hverken medlemsstaterne eller Kommissionen selv klar over, at der er sket en udvikling af selektivitetsbegrebet. Derfor kan det konkluderes, at de incitamenter der foreligger blandt medlemsstater iht. skattekonkurrence før og under LuxLeaks er vejen til et udhulet skatteprovenu i mange medlemsstater. Udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet minimere medlemsstaters incitamenter til at skattekonkurrere, da flere skatteforanstaltninger herefter omfattes af TEUF art. 107, stk. 1, pga. udvidelsen af selektivitetsbegrebet. De medlemsstater som fortsat har incitament til at skattekonkurrere, vil tilbyde virksomheder en mindre skattelettelse end før udvidelsen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1. Dette bekræfter, at TEUF art. 107, stk. 1, er en adfærdsregulerende regel, og dermed kan statsstøtteforbuddets anvendelse på skatteområdet medvirke til at opnå EU's mål om høj konkurrence og et godt europæisk velfærd.

Der findes ikke et entydigt svar på, om udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, er hensigtsmæssig iht. bekæmpelsen af skattekonkurrence. Det kan konkluderes, at den juridiske udvikling er hensigtsmæssig iht. de økonomiske incitamenter blandt medlemsstaterne iht. skattekonkurrence. Da en udvidelse af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, minimerer medlemsstaternes incitament og adfærd til at skattekonkurrere, er det i hvert fald en positiv effekt iht. den europæiske velfærd. At EU's retsinstanser vælger at anvende statsstøtteregulering på skatteområdet, er meget indgribende, da det går ud over medlemsstaternes suverænitet på beskatningsområdet. Med udvidelsen i TEUF art. 107, stk. 1, angribes et generelt system, som kræver enighed mellem medlemsstaterne, og det kan derfor konkluderes, at EU's retsinstanser går for langt i sin fortolkning af selektivitetsbegrebet. Måske er enstemmigheden en stopklods for at bekæmpe skattekonkurrence, og derfor er ændringen i statsstøtteforbuddets retstilstand på skatteområdet EU-retsinstansernes eneste værktøj. Selvom udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, medfører, at medlemsstaterne mister sin suverænitet, er det alligevel en retstilstand, som kan bekæmpe en del af den eksisterende skattekonkurrence i dag. Derfor kan det konkluderes, at denne retstilstand er hensigtsmæssig i et økonomisk henseende, men i et juridisk og europæisk henseende er det ikke

hensigtsmæssigt eller ønskværdigt, at medlemsstaterne i dag ikke har den suverænitet iht. direkte beskatning, som de blev lovet, da de indgik i EU's fællesskab. Fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1, har bevæget sig over i et felt, hvor der ikke er et juridisk grundlag til, at EU's retsinstanser kan blande sig i medlemsstaters nationale skattereguleringer. Det konkluderes derfor, at udviklingen i fortolkningen af selektivitetsbegrebet i TEUF art. 107, stk. 1 på skatteområdet bør traktatfæstes i enighed.

Litteraturliste

Bøger:

Andersen, Ib. 2013. *Den skinbarlige virkelighed*. København: Samfundslitteratur. 5. udgave.

Henvisning: Andersen, 2013

Blume, Peter. 2016. *Retssystemet og juridisk metode*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. 3. udgave.

Henvisning: Blume, 2016

Dutta, Prajit K. 1999. *Strategies and games: theory and practice*. Cambridge, Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology, The MIT Press.

Henvisning: Dutta, 1999

Frank, Robert H. 2010. *Microeconomics and Behavior*. New York: McGraw-Hill International Edition. 8. udgave.

Henvisning: Frank, 2010

Friedman, James W. 1983. *Oligopoly Theory*. United States of America: Cambridge University Press. 2. udgave.

Henvisning: Friedman, 1983

Gaden, Erik & Jespersen, Jesper. 2013. *Introduktion til Mikroøkonomi*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. 2. udgave.

Henvisning: Gaden, 2013

Jessen, Pernille W. 2003. *Forbudet mod statsstøtte i EU: særligt med henblik på at vurdere miljøstøtte*. København: Thomson-GadJura. 1. udgave.

Henvisning: Jessen, 2003

Knudsen, Christian. 1997. *Økonomisk metodologi Bind 2. Virksomhedsteori & Industriøkonomi*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. 2. udgave, 1. oplag.

Henvisning: Knudsen, 1997

Poulsen, Sune Troels. 2015. *Statsstøtteren i EU – mellem ligebehandling og påvirkning af konkurrencen*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. 1. udgave, 1. oplag.

Henvisning: Poulsen, 2015

Schmidt, Peter Koerver. 2015. *International skatteret i et dansk perspektiv*. København: Hans Reitzels Forlag. 1. udgave, 1. oplag.

Henvisning: Schmidt, 2015

Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth. 2014. *Retskilder & Retsteorier*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. 4. reviderede udgave.

Henvisning: Tvarnø, 2014

Artikler:

Boland-Rudder, Hamish m.fl. 2014. 'Lux Leaks' causes 'tax storm' of government, media response. *The International Consortium of Investigative Journalists*. 19. november 2014. Sektionen The Global Muckraker.

Henvisning: ICIJ, 2014, 'Lux Leaks' causes 'tax storm' of government, media response

Honoré, Michael & Fog, Morten Q. 2008. Tilbagesøgning af ulovlig og forenelig statsstøtte ved de nationale domstole. *Erhvervsjuridisk Tidsskrift* 2008.306. ET20080306-01. Thomson Reuters Forlag. Side 1-2.

Henvisning: Erhvervsjuridisk tidsskrift, 2008, *Tilbagesøgning af ulovlig og forenelig statsstøtte ved de nationale domstole*

Nicolaides, Phedon. 2016. State Aid Rules and Tax Rulings. *ESTAL* 3/2016, *European State Aid Quarterly*. Side 416-427.

Henvisning: ESTAL 3/2016, *State Aid Rules and Tax Rulings*

Nicolaides, Phedon & Rusu, Ioana E. 2012. The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope. *ESTAL* 4/2012, *European State Aid Quarterly*. Side 791-803.

Henvisning: ESTAL 4/2012, *The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope*

Pinto, Carlo. 2002. Tax Competition and EU Law. *University of Amsterdam*. 3. oktober 2002. Side 1-10.

Henvisning: University of Amsterdam, 2002, *Tax Competition and EU Law*

Traversa, Edoardo & Flamini, Alessandra. Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will Hardening of Soft Law Suffice?. *ESTAL 3/2015, European State Aid Quarterly*. Side 323-331.
Henvisning: *ESTAL 3/2015, Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will Hardening of Soft Law Suffice?*

Ussing, Jakob. 2015. Skattesager sender Vestager ind i politisk minefelt. *Berlingske Business*. 21. oktober 2015. Sektionen Investor, Økonomi.
Henvisning: *Berlingske Business, 2015, Skattesager sender Vestager ind i politisk minefelt*

Wayne, Leslie m.fl. 2014. Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg. *The International Consortium of Investigative Journalists*. 5. november 2014. Sektionen Projects, Luxembourg Leaks: Global Companies' Secret Exposed.
Henvisning: *ICIJ, 2014, Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg*

Andre informationskilder:

European Commission – Press Release. State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies. *European Commission*. 11. januar 2016. Sektionen Press Release Database.

Link: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm

Henvisning: European Commission, 2016, *State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies*

Europa-Kommissionen – Pressemeddelelse. Statsstøtte: Irland gav Apple ulovlige skattefordele for op til 13 mia. EUR. *European Commission*. 30. august 2016. Sektionen Press Release Database.

Link: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_da.htm

Europa-Kommissionen – Pressemeddelelse. Kommissionen har afgjort, at de selektive skattefordele til Fiat i Luxembourg og Starbucks i Nederlandene er ulovlige i henhold til EU's statsstøtteregler. *European Commission*. 21. oktober 2015. Sektionen Press Release Database.

Link: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_da.htm

Anvendte retskilder

Regulering:

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde, Lissabontraktaten, undertegnet den 13. december 2007, 2007/C 306/01.

Henvisning: TEUF

Konsolideret udgave af Traktaten om Den Europæiske Union, Lissabontraktaten, undertegnet den 26. oktober 2012, 2012/C 326/13.

Henvisning: TEU

EU-Kommissionens forordning (EU) Nr. 651/2014 af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108.

Retspraksis:

Regeringen for Den italienske Republik v Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, C-173/73, EU-Domstolens dom af 2. juli 1994, EU:C:1974:71.

Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598.

Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732.

2005/261/EF: Kommissionens beslutning af 30. marts 2004 om Det Forenede Kongeriges påtænkte støtteordning vedrørende Government of Gibaltars reform af selskabsskatten, L 85/1.

Government of Gibraltar v Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, T-211/04 og T-215/04, Dom afsagt af Retten i Første Instans 18. december 2008, EU:T:2008:595.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Jääskinen fremsat den 7. april 2011, Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*,

EU:C:2011:215.

2009/809/EC: Kommissionens beslutning af 8. juli 2009 om »groepsrentebox«-ordningen som Nederlandene har til hensigt at gennemføre (C 4/07 (ex N 465/06)), L 288/26.

The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator, C-518/13, EU-Domstolens dom af 14. januar 2015, EU:C:2015:9.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat N. Wahl fremsat den 24. september 2014, C-518/13, *The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator*, EU:C:2014:2239.

Soft Law:

Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (98/C 384/03) 10.12.1998.

Henvisning: M98

Meddelelse fra Kommissionen om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (2016/C 262/01) 19.07.2016.

Henvisning: M16

Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg. Skattepolitik i EU – prioriteringer for de kommende år (KOM(2001) 260 endelig) 23.05.2001.

Commission Decision of 21.10.2015 on state aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks. Letter to the Member State published on 27.06.2016.

Commission Decision of 11.1.2016 on the excess profit exemption state aid scheme SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) implemented by Belgium. Letter to the Member State published on 04.05.2016.

Commission Decision of 30.8.2016 on state aid SA38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple. Letter to the Member State published on 19.12.16.

Forkortelsesliste

Alm.	Almindelig
Art.	Artikel
AW	<i>Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten</i> , C-143/99, EU-Domstolens dom af 8. november 2001, EU:C:2001:598
BC	<i>The Queen, efter anmodning fra Eventech Ltd v Parking Adjudicator</i> , C-518/13, EU-Domstolens dom af 14. januar 2015, EU:C:2015:9
CIT	Corporate income tax
Dav.	Daværende
Evt.	Eventuelt
F.eks.	For eksempel
GD	<i>Europa-Kommissionen v Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige</i> , C-106/09 P og C-107/09 P, EU-Domstolens dom af 15. november 2011, EU:C:2011:732
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
Ifm.	I forbindelse med
Ift.	I forhold til
Iht.	I henhold til
Kap.	Kapitel
M16	Meddelelse fra Kommissionen om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (2016/C 262/01) 19.07.2016.
M98	Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (98/C 384/03) 10.12.1998
Mht.	Med hensyn til
NE	Nash-Equilibrium
Pr.	Præmis
Ssh.	Sandsynlighed
TEU	Traktaten for Den Europæiske Union
TEUF	Traktaten for Den Europæiske Unions Funktionsmåde
TP	Transfer Pricing
TRA	Tax reductions agreement

Appendiks 1

Kommissionens tabel over data vedrørende Gibraltar-selskaber:

2.4.2005

DA

Den Europæiske Unions Tidende

L 85/23

Tabel 1: Data vedrørende Gibraltar-selskaber

	Antal	Skattesats	
		Nuværende	Efter reformen
Alle selskaber (fordeling på sektor)	29 000		
Finansielle tjenesteydelser	179	0-35 %	5-15 % (*)
Forsyningstjenester	23	35 %	35 %
Andre	28 798	0-35 %	0-15 %
Alle selskaber (fordeling på indkomst)	29 000		
Med indkomst	10 400	0-35 %	0-15 % (*)
Ingen indkomst	18 600	—	—
Selskaber med indkomst (fordeling på status)	10 400		
Ikke-fritaget	1 400	0-35 %	0-15 % (*)
Fritaget	9 000	0 %	0-5 % (*) (*)
Ikke-fritaget med indkomst (fordeling på indtjening)	1 400		
Skaber indtjening	540	0-35 %	0-15 % (*)
Ingen indtjening	500	—	—
Ikke-fritaget med indkomst (fordeling på status)	1 400		
Skattelettede selskaber	140	2-10 % (*)	0-15 %
Ikke skattelettede selskaber	1 260	35 % (*)	0-15 %
Forsyningsvirksomhed	23	35 %	35 %
Fritaget med indkomst (fordeling på sektor)	9 000		
Finansielle tjenesteydelser	70	0 %	5 % (*) (*)
Ikke-finansielle tjenesteydelser	8 930	0 %	0 % (*)

Bemærkninger:

(*) Under antagelse af, at den supplerende skat for sektoren for finansielle tjenesteydelser fastsættes til 5 %.

(*) Medtaget er ikke forsyningsvirksomheder, som vil blive beskattet med 35 %.

(*) Under antagelse af, at skattefritagne selskaber ikke har nogen fysisk tilstedeværelse i Gibraltar og derfor ikke bliver pålagt lønsskat eller formuesskat.

(*) Flertallet af skattelettede selskaber. Nogle få har skatteprocenter, der ligger uden for dette interval.

(*) Under antagelse af, at de beskattes med den fulde standardelskabsskatteprocent.

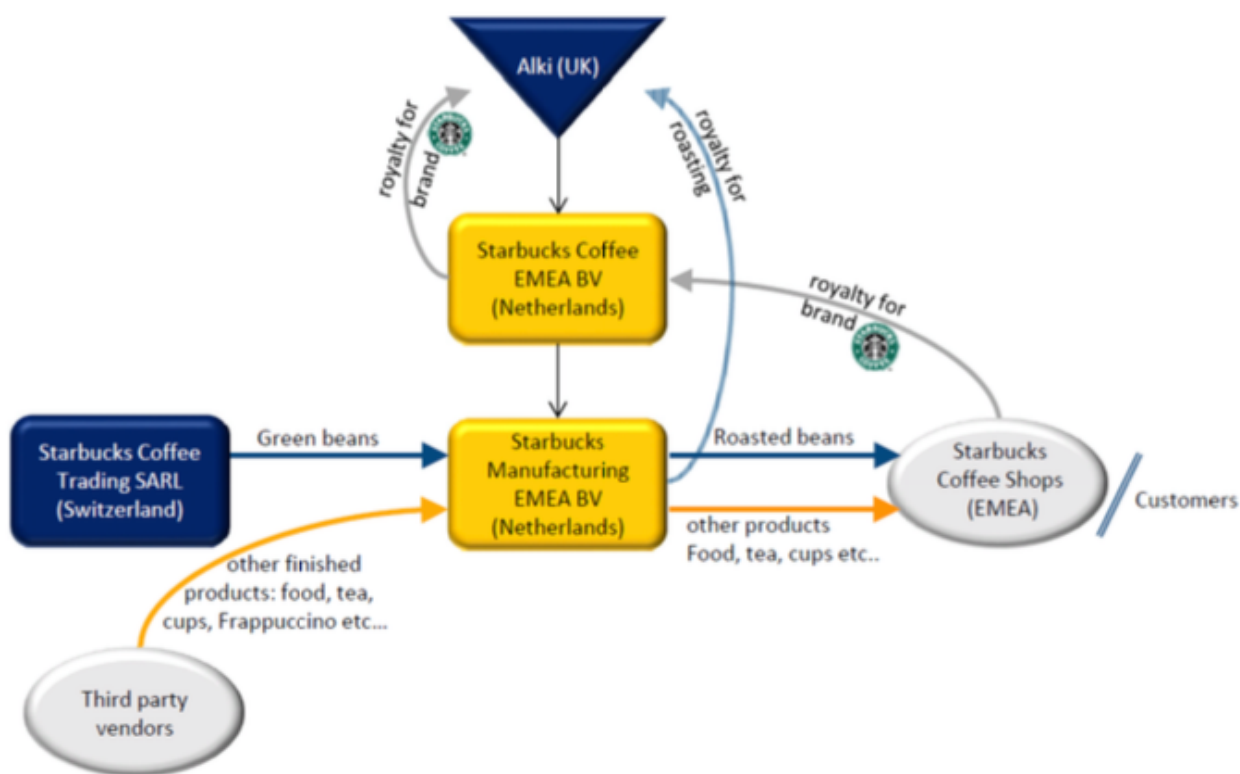
Appendiks 2

Appendiks 2 giver en forståelse af LuxLeaks generelt, da det i alle LuxLeaks-afgørelser er TP, der er omdrejningspunktet.

Starbucks Manufacturing EMEA BV (herefter Starbucks Manufacturing) har hovedsæde i Holland og er den eneste europæiske virksomhed inden for Starbucks-koncernen. Denne virksomhed sælger og distribuerer ristet kaffe og kafferelaterede produkter til Starbucks-butikker i Europa, Mellemøsten og Afrika.

Nedenstående figur er fra EU-kommissær Margrethe Vestagers udtalelse til afgørelsen af Starbucks. Figuren illustrerer den del af strukturen i Starbucks, som er relevant for afgørelsen. Især på to måder sænker den nationale skatteafgørelse virksomhedens skattebyrde:

- Starbucks Manufacturing betaler en høj afgift til en britisk virksomhed i Starbucks koncernen, Alki LP, for dennes ekspertise inden for kafferistning.
- Starbucks Manufacturing betaler en høj pris for grønne kaffebønner til Starbucks Coffee Trading SARL, som har sit hovedsæde i Schweiz.



EU-Kommissionen vurderer, at den afgift som Starbucks Manufacturing betaler til Alki LP ikke kan begrundes, idet denne ikke afspejler markedsværdien. Dette betyder, at en stor del af virksomheden

skattepligtige overskud uretmæssigt er overført til Alki LP, der hverken er selskabsskattepligtig i UK eller i Holland.

Ligeledes afslørede EU-Kommissionens undersøgelse, at Starbucks Manufacturings beskatningsgrundlag nedbringes uretmæssigt, eftersom virksomheden betaler en meget høj pris til Starbucks Coffee Trading SARL, som er et schweizisk selskab. Denne prisstørrelse betyder, at den kafferistning, som Starbucks Manufacturing fortager, ikke giver et overskud, der er stort nok til at betale afgiften til Alki LP for deres ekspertise. Derfor har Alki LP modtaget overskud fra Starbucks Manufacturings salg af andre kafferelaterede produkter, som udgør størstedelen af Starbucks Manufacturings omsætning.

Omtalte profit allokeringer udføres ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet og resulterer derfor med en lavere skattepligt til det Hollandske selskabsskattesystem, sammenlignet med sammenlignelige virksomheder uden for Starbucks koncernen. På baggrund af dette afgøre EU-Kommissionen, at foranstaltningen er en selektiv fordel til Starbucks og er derfor omfattet af TEUF art. 107, stk. 1²³¹.

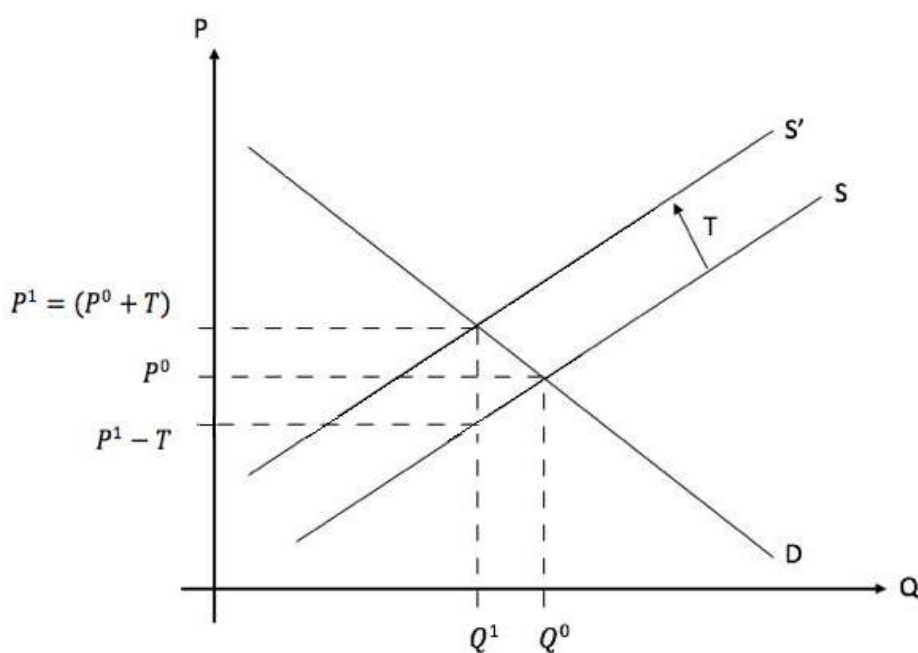
²³¹ Commission Decision of 21.10.2015 on state aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, pkt. 415

Appendiks 3

Dette afsnit vil indledningsvist belyse markedets effekt i en udbud- og efterspørgselsmodel, når en virksomhed bliver pålagt en skat.

Til dette anvendes en konstant skat, T , og synsvinklen er, at virksomheden anses som sælger af et tilfældigt produkt²³². Effekten af dette vil anses ud fra hvordan ligevægtspris- og mængde af et produkt ændrer sig, når en virksomhed bliver pålagt at betale en skat pr. enhed som sælges.

Figur 1:



Udbudskurven S er den originale udbudskurve, dvs. når der ikke er pålagt virksomheden en skat. Her ses det, at virksomheden er villig til at udbyde enheder af produktet svarende til Q^0 til prisen P^0 og dette er dermed en markedsligevægt. Når der derimod pålægges en virksomhed en skat har dette indflydelse på udbudskurven, da virksomheden hermed er nødsaget til at hæve prisen og der ses derfor en ny markedsligevægt Q^1 og P^1 . Når en virksomhed pålægges en skat T , skal markedsprisen være $P^0 + T (= P^1)$, for at virksomheden får samme betalingssum, som de gjorde ved prisen P^0 . Ved at virksomheden kræver en pris på $P^0 + T$, når de er pålagt skatten T , betyder, at virksomheden kan udbyde samme mængde af produkter som inden de blev pålagt skatten T . Som illustreret rykker udbudskurven op med skatten T og udgør udbudskurven S' .

Efterspørgselskurven D forbliver uændret, da denne netop fortæller hvilke mængde købere ønsker at købe

²³² Frank, 2010, s. 47

afhængigt af prisen. Pålæggelsen af skatten T har betydning for den mængde Q der produceres af virksomheden, den falder netop fra Q^0 til Q^1 . Som sagt får virksomheden en pris svarende til P^1 , men pga. skatteudgifterne T , får den en indtægt på $P^1 - T$, som er mindre end ligevægtsprisen i et marked uden skat. Det kan dermed konkluderes, at når en virksomhed pålægges en skat, er effekten, at prisen stiger.

Appendiks 4

Ud fra reaktionsfunktionerne beregnes Q_1^* og Q_2^* . Her ses udregningerne til resultatet:

Samsung vil producere:

$$Q_1 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}}{2} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{Q_1}{4} + \frac{c}{4b} + \frac{e}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 - \frac{Q_1}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} + \frac{e}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$\frac{3Q_1}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} + \frac{e}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 = \frac{4}{3} \left(\frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} + \frac{e}{4b} - \frac{c}{2b} \right)$$

$$Q_1 = \frac{2a}{3b} - \frac{a}{3b} + \frac{c}{3b} + \frac{e}{3b} - \frac{2c}{3b}$$

$$Q_1 = \frac{2a - a + c + e - 2c}{3b}$$

$$Q_1^* = \frac{a + e - c}{3b}$$

Apple vil producere:

$$Q_2 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}}{2} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

$$Q_2 = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{Q_2}{4} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

$$Q_2 - \frac{Q_2}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

$$\frac{3Q_2}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b}$$

$$Q_2 = \frac{4}{3} \left(\frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} - \frac{e}{2b} \right)$$

$$Q_2 = \frac{2a}{3b} - \frac{a}{3b} + \frac{c}{3b} - \frac{2c}{3b} - \frac{2e}{3b}$$

$$Q_2 = \frac{2a - a + c - 2c - 2e}{3b}$$

$$Q_2^* = \frac{a - c - 2e}{3b}$$

Appendiks 5

Dette cournot duopol vil illustrere en situation, hvor ingen af virksomhederne modtager en skattefordel (situation B). Apple og Samsung er symmetriske virksomheder, da deres marginale omkostninger er ens, $MC_1 = MC_2$, hvor $MC_1 = c_1$ og $MC_2 = c_2$.

Efterspørgselsfunktion: $Q = a - b * P$, hvor $a > 0$, $b > 0$

Markedsprisfunktion: $P = a - bQ$, hvor $Q = Q^1 + Q^2$

Ud fra virksomhedernes reaktionsfunktioner beregnes Cournot Nash Equilibrium, Q_1^* og Q_2^* .

Samsungs reaktionsfunktion:

$$R_1(Q_2) = \frac{a - bQ_2 - c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}$$

Apples reaktionsfunktion:

$$R_2(Q_1) = \frac{a - bQ_1 - c}{2b} = \frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b}$$

Samsung vil producere:

$$Q_1 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_1}{2} - \frac{c}{2b}}{2} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{Q_1}{4} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 - \frac{Q_1}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$\frac{3Q_1}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_1 = \frac{4}{3} \left(\frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} \right)$$

$$Q_1 = \frac{2a}{3b} - \frac{a}{3b} + \frac{c}{3b} - \frac{2c}{3b}$$

$$Q_1 = \frac{2a - a + c - 2c}{3b}$$

$$Q_1^* = \frac{a - c}{3b}$$

Apple vil producere:

$$Q_2 = \frac{a}{2b} - \frac{\frac{a}{2b} - \frac{Q_2}{2} - \frac{c}{2b}}{2} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_2 = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{Q_2}{4} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_2 - \frac{Q_2}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$\frac{3Q_2}{4} = \frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b}$$

$$Q_2 = \frac{4}{3} \left(\frac{a}{2b} - \frac{a}{4b} + \frac{c}{4b} - \frac{c}{2b} \right)$$

$$Q_2 = \frac{2a}{3b} - \frac{a}{3b} + \frac{c}{3b} - \frac{2c}{3b}$$

$$Q_2 = \frac{2a - a + c - 2c}{3b}$$

$$Q_2^* = \frac{a - c}{3b}$$

Markedsprisen:

$$P = a - b(Q_1^* + Q_2^*)$$

$$P = a - b \left(\frac{a - c}{3b} + \frac{a - c}{3b} \right)$$

$$P = a - b \left(\frac{2a - 2c}{3b} \right)$$

$$P = a - \frac{2a - 2c}{3}$$

$$P = \frac{1}{3}a + \frac{2c}{3}$$

Samsungs profit:

$$\pi_1^* = (P - c) * Q_1^*$$

$$\pi_1^* = \left(\left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} \right) - c \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_1^* = \left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} - c \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_1^* = \left(\frac{a + 2c - c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_1^* = \left(\frac{a + c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_1^* = \left(\frac{a + c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_1^* = \frac{2a - 2c}{9b}$$

$$\pi_1^* = \frac{(a - c)^2}{9b}$$

Apples profit:

$$\pi_2^* = (P - c) * Q_2^*$$

$$\pi_2^* = \left(\left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} \right) - c \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_2^* = \left(\frac{1}{3}a + \frac{2c}{3} - c \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_2^* = \left(\frac{a + 2c - c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_2^* = \left(\frac{a + c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_2^* = \left(\frac{a + c}{3} \right) * \left(\frac{a - c}{3b} \right)$$

$$\pi_2^* = \frac{2a - 2c}{9b}$$

$$\pi_2^* = \frac{(a - c)^2}{9b}$$

Appendiks 6

Dette er et matrix over spillernes forventede pay-off ud fra alle kombinationer af spillernes strategier. For at simplificerer ligningerne er $F * P = X$. Hollands strategier er de vertikale fra 0-25, mens Irlands strategier er de horisontale og går fra 0-12: $S = (S_H, S_I)$.

[illegible]

	7	8	9	10	11	12
0	$(K - X, 0)$	$(K - X, 0)$	$(K - X, 0)$	$(K - X, 0)$	$(K - X, 0)$	$(K - X, 0)$
1	$(K + 1 - X, 0)$	$(K + 1 - X, 0)$	$(K + 1 - X, 0)$	$(K + 1 - X, 0)$	$(K + 1 - X, 0)$	$(K + 1 - X, 0)$
2	$(K + 2 - X, 0)$	$(K + 2 - X, 0)$	$(K + 2 - X, 0)$	$(K + 2 - X, 0)$	$(K + 2 - X, 0)$	$(K + 2 - X, 0)$
3	$(K + 3 - X, 0)$	$(K + 3 - X, 0)$	$(K + 3 - X, 0)$	$(K + 3 - X, 0)$	$(K + 3 - X, 0)$	$(K + 3 - X, 0)$
4	$(K + 4 - X, 0)$	$(K + 4 - X, 0)$	$(K + 4 - X, 0)$	$(K + 4 - X, 0)$	$(K + 4 - X, 0)$	$(K + 4 - X, 0)$
5	$(K + 5 - X, 0)$	$(K + 5 - X, 0)$	$(K + 5 - X, 0)$	$(K + 5 - X, 0)$	$(K + 5 - X, 0)$	$(K + 5 - X, 0)$
6	$(K + 6 - X, 0)$	$(K + 6 - X, 0)$	$(K + 6 - X, 0)$	$(K + 6 - X, 0)$	$(K + 6 - X, 0)$	$(K + 6 - X, 0)$
7	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 7 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 7 - X) + 50\% \cdot 0$	$(K + 7 - X, 0)$	$(K + 7 - X, 0)$	$(K + 7 - X, 0)$	$(K + 7 - X, 0)$	$(K + 7 - X, 0)$
8	$(0, K + 7 - X)$	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 8 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 8 - X) + 50\% \cdot 0$	$(K + 8 - X, 0)$	$(K + 8 - X, 0)$	$(K + 8 - X, 0)$	$(K + 8 - X, 0)$
9	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 9 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 9 - X) + 50\% \cdot 0$	$(K + 9 - X, 0)$	$(K + 9 - X, 0)$	$(K + 9 - X, 0)$
10	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 10 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 10 - X) + 50\% \cdot 0$	$(K + 10 - X, 0)$	$(K + 10 - X, 0)$
11	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 11 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 11 - X) + 50\% \cdot 0$	$(K + 11 - X, 0)$
12	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$U_{Holland} = 50\% \cdot (K + 12 - X) + 50\% \cdot 0$ $U_{Ireland} = 50\% \cdot (K + 12 - X) + 50\% \cdot 0$
13	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
14	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
15	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
16	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
17	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
18	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
19	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
20	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
21	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
22	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
23	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
24	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$
25	$(0, K + 7 - X)$	$(0, K + 8 - X)$	$(0, K + 9 - X)$	$(0, K + 10 - X)$	$(0, K + 11 - X)$	$(0, K + 12)$