KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS BESLUTNING
af 16. oktober 2002
om statsstøtteordning C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Koordinationscentre — Luxembourg

(meddelt under nummer K(2002) 3740)

(Kun den franske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

(2003/501/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 88, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret de interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger i overensstemmelse med disse artikler ([1]), og

ud fra følgende betragtninger:

I. SAGSFORLØB

(1) Økofin-Rådet vedtog i 1997 en adfærdskodeks om direkte beskatning af virksomheder for at bringe illoyal praksis på området til ophør ([2]). Som et resultat af forpligtelserne ifølge denne kodeks, offentliggjorde Kommissionen i 1998 en meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne ([3]) (herefter kaldet »meddelelsen«), hvori den bekræftede at ville anvende disse regler strengt og under overholdelse af princippet om ligebehandling. Denne sag skal ses i den sammenhæng.

(2) Ved brev af 12. februar 1999 (D/50716) anmodede Kommissionen Luxembourg om oplysninger om den luxembourgske ordning for koordinationscentre. Ved brev af 26. marts 1999 (A/32604) meddelte de luxembourgske myndigheder Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning var blevet ophævet den 20. februar 1996.

(3) Ved brev af 25. april 2000 (D/51738) anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger, fordi den pågældende ordning — selv om den nu var ophævet — kunne have haft følger og/eller fortsat have følger. Kommissionen modtog disse supplerende oplysninger ved brev fra de luxembourgske myndigheder af 10. maj 2000 (A/34012).

(4) Ved brev SG(2001) D/289761 af 11. juli 2001 meddelte Kommissionen Luxembourg, at den havde besluttet at indlede proceduren efter EF-traktatens artikel 88, stk. 2, over for skatteordningen for koordinationscentrene. Ved brev af 14. september 2001 (A/37236) fremsendte Luxembourg sine bemærkninger til indledningen af proceduren.

(5) Kommissionens beslutning om at indlede proceduren blev offentliggjort i *De Europæiske Fællesskabers Tidende* ([4]). Kommissionen opfordrede de interesserede til at fremsætte deres bemærkninger til den omhandlede foranstaltning. Kommissionen har indtil videre ikke modtaget bemærkninger fra interesserede parter.

(6) Ved brev af 25 marts 2002 (D/51316) anmodede Kommissionen Luxembourg om yderligere oplysninger, der blev fremsendt med brev af 17. april 2002 (A/32897).

([1]) EFT C 304 af 30.10.2001, s. 10.
([2]) EFT C 2 af 6.1.1998, s. 1.
([3]) EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.
([4]) Se fodnote 1.

II. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

(7) Det er cirkulære LIR nr. 119 af 12. juni 1989 (herefter kaldet »cirkulære 119« eller »cirkulæret«), der fastsætter en virksomheds status som koordinationscenter. Dette cirkulære blev ophævet af cirkulære LIR nr. 1119 af 20. februar 1996. I alt fem selskaber blev godkendt som koordinationscentre, hvoraf fire var i drift.

(8) Et koordinationscenter er et hjemmehørende kapitalselskab af multinational karakter, hvis opgave begrænser sig til at levere tjenesteydelser udelukkende til selskaber eller virksomheder, der tilhører samme internationale koncern i udlandet. Ifølge cirkulæret betegner en udenlandsk international koncern selskaber, der er økonomisk forbundet og etableret i mindst to andre lande end Luxembourg, og hvis moderselskab er et ikke-bosiddende skattepligtigt selskab, som beskattes i udlandet med en skat, der svarer til selskabsskatten i Luxembourg.

(9) Selskabet fik en administrativ forhåndsgodkendelse af sin status som koordinationscenter. Godkendelsen var i princippet begrænset til fire skatteår.

(10) De administrative tjenester, som koordinationscentrene ydede udelukkende til andre selskaber i koncernen, er følgende:

— overordnede organisations- og sekretariatsopgaver

— reklame

— marketing og markedsundersøgelser

— levering, indsamling og behandling af tekniske og administrative oplysninger

— kontakt til nationale og internationale myndigheder

— centralisering af opgaver vedrørende regnskab, økonomi, informatik og juridisk ekspertise, samt bistand og tjenesteydelser i direkte eller indirekte tilknytning til de pågældende områder.

(11) Det hedder i cirkulæret, at for så vidt angår beskatning af avancen på tjenesteydelser internt i en koncern, skal tjenesteydelserne give et overskud svarende til, hvad en almindelig fornuftig virksomhedsleder ville kunne opnå hos uafhængige tredjeparter. Det skattepligtige overskud beregnes på baggrund af kostprisen plus avance-metoden (»cost plus-metoden«). Denne metode betyder, at man for alle fradragsberettigede omkostninger i relation til de ydede tjenester lægger en fast avance.

(12) Hvis de samlede omhandlede omkostninger og afgifter imidlertid ikke overstiger 30 000 000 LUF (ca. 750 000 EUR), fastsættes driftsoverskuddet til 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR).

(13) Hvis koordinationscentret udfører opgaver, der involverer betaling af fakturaer i forskellig valuta, beregnes driftsoverskuddet ikke på grundlag af cost plus-metoden, men på baggrund af den forrentning, der ville gælde, hvis en tredjemand skulle påtage sig kursrisikoen i en situation med fri konkurrence. Forrentningen skal udgøre mindst 1 % af samtlige fakturaer og fastsættes i forhold til kursrisikoen.

(14) Denne metode til beregning af det skattepligtige overskud kan ligeledes anvendes på transaktioner, der henhører under aktiviteter, der er omfattet af cirkulæret, og som udføres af en international udenlandsk koncerns faste driftssted beliggende i Luxembourg eller af et hjemmehørende selskab, som ikke er et koordinationscenter, der indgår i en international udenlandsk koncern.

III. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNING AF PROCEDUREN

(15) Ved vurderingen af de oplysninger, som de luxembourgske myndigheder har fremsendt, undersøgte Kommissionen, om metoden til fastsættelse af fortjenstmargenen, udelukkelsen af visse omkostninger fra beregningen af beskatningsgrundlaget og administrationens eventuelle udøvelse af et skøn kunne give koordinationscentrene en fordel. Kommissionen fastslog ligeledes, at en sådan fordel kunne indrømmes ved hjælp af statsmidler, at den kunne påvirke konkurrencevilkårene og samhandelen mellem medlemsstaterne, og at den kunne være selektiv. Endelig vurderede Kommissionen, at det ikke så ud til, at nogen af undtagelserne fra det generelle princip om forbud mod statsstøtte, kunne finde anvendelse. Denne tvivl har fået Kommissionen til at indlede den formelle undersøgelsesprocedure.

IV. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER

(16) De luxembourgske myndigheders bemærkninger kan resumeres som følger:

(17) Da ordningen for koordinationscentrene er ophævet, har den ikke længere nogle virkninger, bortset fra for de virksomheder, for hvilke bestemmelserne i cirkulære 119 var gældende indtil udgangen af 2001. De luxembourgske myndigheder nævnte ligeledes problemet med afregningspriser [5] og forsvarede Storhertugdømmets løsning. Endelig mente de ikke, at foranstaltningen udgjorde støtte efter EF-traktatens artikel 87.

Afregningspriser

(18) De forbindelser, der er mellem to virksomheder i en og samme koncern giver dem (i hvert fald i teorien) mulighed for at fastsætte betingelser for indbyrdes levering af varer og tjenesteydelser, der er anderledes end de betingelser, der ville gælde, hvis de to parter var to selvstændige virksomheder på et frit marked. Virksomhederne kan således være fristet til at fordele deres overskud internt i koncernen for at lette koncernens samlede skattebyrde. Hvis der er tale om multinationale koncerner, sker det ofte ved, at beskatningsgrundlaget udvides i et land og mindskes i et andet. Det er baggrunden for regeringernes ønske om at sikre, at afregningspriserne i en og samme koncern ligger så tæt på markedsprisen som muligt.

[5] Afregningspriser er de priser, til hvilke en virksomhed fakturerer varer eller tjenester til associerede virksomheder.

(19) Inden for rammerne af OECD, som medlemsstaterne er medlem af, gælder princippet om fuld konkurrence for at sikre, at særlige betingelser ikke påvirker overskuddet. Dette princip, der fremgår af artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, har et dobbelt formål, nemlig at sikre et korrekt beskatningsgrundlag i hvert enkelt land og, i det omfang det er muligt, undgå dobbeltbeskatning. Det giver mulighed for i så høj grad som muligt at behandle multinationale virksomheder og uafhængige virksomheder ens. Blandt de metoder, der anvendes til at fastsætte afregningspriserne, er metoden med sammenlignelige priser på et frit marked, eller alternativt kostpris plus avance-metoden (også kaldet »cost plus«).

(20) Med henvisning til ønsket om at undgå skatteunddragelse og princippet om fuld konkurrence konstaterer de luxembourgske myndigheder, at artikel 164 i lov af 4. december 1967 om indkomstbeskatning er grundlaget for lovgivningen om afregningspriser. Det er i den sammenhæng, at cirkulære 119 blev vedtaget for at gøre det nemmere at beskatte visse aktiviteter. Den luxembourgske administration forsøger normalt at sammenligne priserne i en koncern med priserne for sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige virksomheder. På grund af et manglende sammenligningsgrundlag er en sådan tilgang imidlertid ikke altid mulig.

(21) Den luxembourgske administration havde således i det konkrete tilfælde valgt kostpris plus avance-metoden til at fastsætte afregningspriserne for koordinationscentres koncerninterne levering af tjenester. Hvis der anvendes en ensartet metode, således som anbefalet af OECD, anses en minimumssats på 5 %, som kan sammenlignes med den sats, der kan opnås på det frie marked, som rimelig for den slags tjenester. Der kan imidlertid altid anvendes en højere sats, hvis skattemyndighederne har oplysninger, der viser en højere fortjenstmargen.

Cirkulære 119 medførte ikke statsstøtte efter EF-traktatens artikel 87

Foranstaltningen skal give en fordel

(22) Formålet med foranstaltningen var ikke at lette den skattebyrde, der normalt anvendes på koordinationscentre, men udelukkende ved anvendelse af kostpris plus avance-metoden så præcist som muligt at fastsætte en markedspris for koncernintern levering af tjenester. Luxembourg konstaterer, at Kommissionen i punkt 13 i meddelelsen understreger, at rent skattetekniske foranstaltninger, f.eks. bestemmelser, der tager sigte på at undgå dobbeltbeskatning eller skatteunddragelse, ikke udgør statsstøtte. Da cirkulære 119 var en generel foranstaltning, der tog sigte på at undgå skatteunddragelse og skaffe et passende og rimeligt driftsoverskud for koordinationscentrene, udgjorde det ikke statsstøtte.

(23) Kravet om, at koordinationscentrene skal tilhøre en stor udenlandsk koncern og beskattes af et overskud på mindst 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR) gav mulighed for at sikre et tilstrækkeligt aktivitetsniveau i Luxembourg. I modsat fald ville fortjenesterne være så ubetydelige fra et skattemæssigt synspunkt, at cirkulære 119 ville være irrelevant.

(24) Ifølge cirkulære 119 skulle moderselskabet i udlandet betale en skat svarende til den luxembourgske selskabsskat. På den måde skulle en overdreven overførsel af fradragsberettigede skatteforpligtelser kunne undgås. Den udenlandske stat, i hvilken koordinationscentrets moderselskab er hjemmehørende, kunne i givet fald afvise at anvende ordningen i direktivet »moder- og datterselskaber« ([6]) på de luxembourgske koordinationscentres udlodning af udbytte eller indføre foranstaltninger til forhindring af skatteunddragelse, hvis den mente, at den luxembourgske skatteordning var for gunstig.

(25) Luxembourg bemærker, at Kommissionen nøjes med at spørge, hvordan princippet om fuld konkurrence er overholdt, og bekræfte, at denne målsætning ikke vil blive forfulgt inden for rammerne af ordningen for koordinationscentre, ligesom Kommissionen bekræfter, at når myndighederne har en vis handlefrihed, kan det begunstige visse virksomheder eller koncerner.

(26) De luxembourgske myndigheder mener, at Kommissionen kritiserer to aspekter i relation til den fordel, som koordinationscentrene har: for det første den praktiske anvendelse af kostpris plus avance-metoden i forhold til anvendelsen af de reelt betalte afregningspriser, og for det andet den manglende tagen højde for ikke-fradragsberettigede omkostninger i beskatningsgrundlaget.

(27) Hvad angår det første aspekt understreger Luxembourg, at det kun er i det tilfælde, hvor den pågældende virksomheds afregningspriser er højere end de priser, der følger af kostpris plus avance-metoden, at anvendelsen af den omhandlede metode ville kunne give en fordel for virksomheden, der således ville få et lavere beskatningsgrundlag. De luxembourgske myndigheder indrømmer, at cirkulære 119 ikke indeholdt en udtrykkelig henvisning til princippet om, at det skattemæssige regnskab skal vedlægges det almindelige regnskab, og de kan ikke udelukke, at en given skattepligtig har draget fordel af dette tomrum og i Luxembourg overfaktureret tjenester, der er ydet til andre selskaber i koncernen. Luxembourg mener ikke desto mindre, at tredjelandene havde mulighed for at kontrollere, om der var tale om sådanne overfaktureringer. Hvis Kommissionen skulle konkludere, at anvendelsen af cirkulære 119 i de tilfælde udgjorde ulovlig statsstøtte og kræve tilbagebetaling, ville det være nødvendigt at identificere disse virksomheder og foretage en individuel beregning for hver virksomhed på basis af de faktisk anvendte afregningspriser.

([6]) Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6).

(28) Luxembourg bemærker, at Kommissionen accepterer anvendelse af metoder som f.eks. kostpris plus avance-metoden, og at der ikke vil være tale om en fordel, når anvendelsen af disse alternative metoder fører til en beskatning, der er lig med eller sammenlignelig med den beskatning, der ville have været anvendt mellem to uafhængige operatører ved hjælp af den klassiske metode, ifølge hvilken det skattepligtige overskud fremkommer som forskellen mellem virksomhedens indtægter og udgifter. Ifølge Luxembourg skulle Kommissionen mene, at der er tale om en fordel, når det resultat, der er opnået ved anvendelse af kostpris plus avance-metoden, ikke i tilstrækkelig grad kan sammenlignes med det resultat, der ville have været opnået med den klassiske metode. Kommissionen kommer imidlertid ikke ind på spørgsmålet om omfanget af den påståede fordel, og Luxembourg mener ikke, at kostpris plus avance-metoden giver en så betydelig fordel, at den skattepligtige indkomst ikke længere kan sammenlignes med den, der ville være opnået mellem to uafhængige operatører ved anvendelse af den klassiske metode.

(29) Hvad angår det andet aspekt mener Luxembourg, at Kommissionen synes at fremføre, at den manglende inddragelse af ikke-fradragsberettigede omkostninger i beskatningsgrundlaget i medfør af artikel 168 i loven om indkomstbeskatning kunne betyde, at koordinationscentrene fik en fordel. De luxembourgske myndigheder mener imidlertid, at sådanne udelukkelser er begrundede. Hvad angår udbytters fritagelse for selskabsskat og formueskat bemærker de, at der er tale om en anvendelse af overskuddet og ikke om egentlige omkostninger, hvorfor spørgsmålet om fradragsberettigelse af disse ikke opstår. Tantiemer, diæter og gaver til kulturelle, godgørende og almennyttige formål er udelukket fra beregningsgrundlaget for kostprisen plus avance for at undgå dobbeltbeskatning. Tantiemer udgør en reservehenlæggelse baseret på nettoresultatet.

(30) Luxembourg mener, at alle disse ikke-fradragsberettigede omkostninger allerede indgår i koordinationscentrets skattemæssige resultat. Med andre ord indgår de under alle omstændigheder i beskatningsgrundlaget. Hvis udgifterne indgik i beregningen af kostprisen plus avance, ville de blive beskattet to gange. Luxembourg bemærker ligeledes, at cirkulære 119 anvendes i sin helhed og derfor skal udgøre en fordel i sin helhed, hvorfor man ikke kan se bort fra et eller flere elementer deri.

Fordelen skal være baseret på statsmidler

(31) Luxembourg erkender, at hvis der med cirkulære 119 er indrømmet en fordel, er denne baseret på statsmidler.

Foranstaltningen skal være selektiv

(32) Hvad angår den påståede selektivitet, der følger af anvendelsen af en skønsbaseret praksis, bekræfter de luxembourgske myndigheder, at forvaltningen ikke har skønsmæssige beføjelser til at godkende eller nægte at anvende ordningen for koordinationscentre. Hvis en sådan selektivitet derimod følger af en lovgivningsmæssig eller administrativ undtagelse fra skattebestemmelserne, bekræfter de, at statsstøttereglerne aldrig har været anvendt på en situation, der kan sammenlignes med den konkrete. Kommissionen nævner ingen tidligere tilfælde.

(33) Luxembourg bemærker, at Kommissionen i meddelelsens punkt 20 forklarer, at visse skattefordele undertiden er begrænset til visse virksomhedstyper, til visse virksomhedsfunktioner eller visse produktionsformer, og at de vil kunne udgøre statsstøtte. Luxembourg konstaterer imidlertid, at der ikke findes eksempler på en afgørelse eller dom fra EF-Domstolen, hvori en foranstaltning er blevet kvalificeret som selektiv, fordi den kun fandt anvendelse på visse virksomhedstyper eller visse virksomhedsfunktioner.

(34) Ifølge Luxembourg er specificitetskriteriet ikke opfyldt, fordi cirkulære 119 er en følge af en normal anvendelse af de luxembourgske skatteregler. Det henvender sig til alle internationale koncerner af en vis størrelse og er et led i bekæmpelsen af unormalt lave afregningspriser. De eneste betingelser, der er opstillet, vedrører koncernens størrelse og etablering af selskaber i flere stater. Sådanne begrænsninger er nødvendige for at sikre seriøsitet og et tilstrækkeligt antal transaktioner fra Luxembourg, således at vanskelighederne med fastsættelsen af de implicerede virksomheders afregningspriser fremstår. Principperne for fastsættelse af et koordinationscenters skattepligtige resultat således som foreslået i cirkulæret er baseret på reglerne for afregningspriser fastsat af OECD, som er generelle og kan anvendes af alle skattepligtige, der skal foretage koncerninterne faktureringer. Cirkulæret indebærer ikke anvendelse af en lavere skattesats for koordinationscentrene men foreslår blot at beregne beskatningsgrundlaget under hensyntagen til multinationale selskabers særlige karakteristika. Der er således tale om ren skatteteknik, der ifølge Kommissionen ikke udgør statsstøtte.

(35) Hvis cirkulæret på grund af et redaktionelt tomrum har kunnet anvendes til at opnå en lavere beskatning, vil det være en fejlagtig anvendelse af begrebet statsstøtte, hvis det forhold, at en skattepligtig har udnyttet et tomrum, skulle kunne udgøre statsstøtte.

(36) Subsidiært skal det nævnes, at Luxembourg mener, at selv om Kommissionen skulle betragte ordningen for koordinationscentrene som en undtagelse fra den normale ordning, er den berettiget på grund af selve ordningens art og økonomi. De luxembourgske myndigheder har villet forene princippet om retssikkerhed med princippet om fuld konkurrence. Af ovennævnte grunde har de valgt kostpris plus avance-metoden for at give de berørte skattepligtige et holdepunkt ved at fastsætte en minimumstærskel for angivelse af overskuddet ved interne transaktioner.

Foranstaltningen forvrider konkurrencen og påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne

(37) Ligesom reglerne for afregningspriser tager sigte på at undgå skjulte overførsler af overskud til udlandet ved hjælp af fejlagtige faktureringer, tog cirkulære 119 sigte på internationale koncerner. Formålet var ikke at muliggøre et generelt fald i det skattepligtige overskud i internationale koncerner, men at undgå skatteunddragelse. Ifølge Luxembourg kan cirkulæret derfor ikke betragtes som en fordel, der forbedrer konkurrenceevnen for disse koncerners virksomheder på det fælles marked.

Princippet om berettiget forventning

(38) Luxembourg mener, at der blandt de skattepligtige, som cirkulære 119 fandt anvendelse på, var en berettiget forventning, der ikke gik ud på, at anvendelsen af cirkulæret kunne medføre tilbagebetaling af en eventuel statsstøtte. Der findes ingen tidligere tilfælde af anvendelse af statsstøttereglerne på valg af metode til beregning af beskatningsgrundlaget. En sådan anvendelse ville være en radikal og uventet udvidelse af det nuværende anvendelsesområde for traktatens artikel 88.

(39) Endvidere mente Kommissionen på det tidspunkt, at reglerne for beskatning af internationale koncerners hovedsæder i Europa faldt uden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser på statsstøtteområdet [7]. Kommissionen havde heller ikke gjort indsigelse mod beskatningen af koordinationscentre i Belgien. Luxembourg havde derfor grund til at finde cirkulæret lovligt.

(40) Indtil offentliggørelsen af meddelelsen fra 1998 var fællesskabspolitikken på statsstøtteområdet endvidere uklar. Der kunne højst være tale om tilbagesøgning i relation til de fordele, der var opnået efter offentliggørelsen af meddelelsen.

Princippet om skatteloves ikke-tilbagevirkende kraft

(41) Luxembourg mener, at en anmodning om tilbagebetaling af den påståede støtte vil være ensbetydende med en ændring med tilbagevirkende kraft af almindelige skatteregler, hvilket ville være i modstrid med det grundlæggende princip om, at skattelove ikke kan have tilbagevirkende kraft. Kommissionen kan ikke med rimelighed kræve tilbagebetaling, når støtten er en følge af en almindelig skatteordning, som Kommissionen efterfølgende har anfægtet.

Umuligt at tilbagesøge den påståede støtte

(42) Luxembourg mener, det er fast retspraksis, at når det reelt er umuligt at tilbagesøge en ulovlig udbetalt støtte, kan en medlemsstat ikke være forpligtet til at tilbagesøge den. Det er den situation, som Luxembourg befinder sig i i det konkrete tilfælde. Der kan ikke sættes tal på støttebeløbet, da det ikke vil være muligt at fastsætte de afregningspriser, der faktisk skulle have været anvendt af koordinationscentrene, og der kan heller ikke anvendes andre af de metoder, som OECD har beskrevet.

[7] Skriftlig forespørgsel nr. 1735/90, EFT C 63 af 11.3.1991, s. 37.

V. **VURDERING AF FORANSTALTNINGEN**

(43) Efter at have gennemgået bemærkningerne fra de luxembourgske myndigheder, bekræfter Kommissionen den holdning, den gav udtryk for i brev af 11. juli 2001 [8] til Luxembourg om indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure efter traktatens artikel 88, stk. 2. Kommissionen mener ikke, at Luxembourgs bemærkninger har gjort det muligt at fjerne den tvivl, som Kommissionen gav udtryk for i brevet, og den mener derfor, at den omhandlede skatteordning udgør statsstøtte efter traktatens artikel 87, stk. 1. Kommissionen mener endvidere, at støtten er ulovlig, og at der er tale om driftsstøtte, der ikke kan erklæres forenelig med fællesmarkedet. Den mener imidlertid i det konkrete tilfælde, at Luxembourg og de støttemodtagende virksomheder med rette kunne have en begrundet forventning om, at støtten ikke ville blive tilbagesøgt.

(44) Kommissionen kan i første omgang acceptere Luxembourgs bemærkninger hvad angår problematikken med afregningspriser i en international sammenhæng. Der er intet til hinder for, at skatteforvaltningerne bruger kostpris plus avance-metoden til at fastsætte beskatningsgrundlaget for koordinationscentres koncerninterne levering af tjenester. Denne ordning kan sammenlignes med en skatteteknisk foranstaltning, således som nævnt i punkt 13, andet afsnit, i meddelelsen. Ikke desto mindre har nogle af gennemførelsesbestemmelserne for ordningen i det konkrete tilfælde betydet, at det ikke kan udelukkes, at der er blevet ydet støtte.

(45) For at udgøre støtte efter traktatens artikel 87, stk. 1, skal den pågældende foranstaltning på en gang opfylde følgende fire kriterier:

Fordel

(46) For det første skal foranstaltningen give en fordel, der letter de omkostninger, der normalt tynger virksomhedernes budget. Anvendelsen af alternative metoder til fastsættelse af den skattepligtige indkomst for at undgå, at visse transaktioner skjuler uberettigede fordele eller visse friheder med skatteunddragelse som eneste formål, skal normalt have som målsætning at sikre et beskatningsniveau, der kan sammenlignes med det niveau, der ville have været anvendt inden for rammerne af relationer mellem uafhængige operatører ved hjælp af den klassiske metode, ifølge hvilken det skattepligtige overskud fremkommer som forskellen mellem virksomhedens indtægter og udgifter. Det svarer til princippet om fuld konkurrence. Med hensyn til afregningspriser figurerer dette internationale princip i artikel 9 i OECD's modeloverenskomst om indkomst- og formueskat (og det præciseres i OECD's retningslinjer om afregningspriser fra 1995). Da en analyse kræver, at der tages højde for individuelle kendsgerninger og forhold, råder OECD's retningslinjer ikke til at anvende sikkerhedszoner (f.eks. faste avancer).

[8] Se fodnote 1.

(47) De luxembourgske myndigheder har ikke oplyst om, hvordan man ved anvendelse af kostpris plus avance-metoden i praksis beregner de fortjenstmargener, der anvendes til at fastsætte koordinationscentrenes beskatningsgrundlag. Selv om Kommissionen kan godtage argumentet om, at forvaltningen ikke havde skønsmæssige beføjelser til at godkende eller afvise anvendelsen af ordningen for koordinationscentre, fremgår det klart af Luxembourgs svar, at forvaltningen havde sådanne beføjelser hvad angår fastsættelsen af fortjenstmargenen. Cirkulære 119 fastsatte en minimumssats på 5 %. Det indeholdt derimod ingen retningslinjer om den praktiske fastsættelse af denne sats. De luxembourgske myndigheder har udtrykkeligt anført, at man kun har anvendt den sats på 5 %, der er foreskrevet i cirkulæret. Kommissionen konkluderer således, at koordinationscentrene og de koncerner, de tilhører, kunne drage fordel af det faktum, at Luxembourg i praksis systematisk anvendte en minimumssats på 5 % uden at kontrollere, om denne minimumssats afspejlede den økonomiske virkelighed for den underliggende levering af tjenesteydelser. Det følger heraf, at de luxembourgske myndigheder i hvert fald i visse tilfælde gav afkald på at underkaste koordinationscentrene en beskatning, der kan sammenlignes med den beskatning, der var gældende for de almindelige virksomheder, der var underkastet luxembourgsk beskatning.

(48) Det forhold, at cirkulære 119 krævede, at moderselskabet i udlandet var underkastet en beskatning svarende til den luxembourgske selskabsskat, og at den udenlandske stat, som moderselskabet var hjemmehørende i, kunne anvende foranstaltninger, der forhindrede skatteunddragelse, er ikke relevant, da det ikke viser, at den luxembourgske ordning for koordinationscentrene ikke indebar fordele, og heller ikke, at en eventuel fordel kunne have været berettiget. Andre staters adfærd, herunder muligheden af at de tager højde for den fordel, som en medlemsstat måtte have indrømmet, og prøver at nedbringe eller ophæve virkningerne heraf, ændrer ikke den således indrømmede fordel. Den metode, som Luxembourg anvendte ved beskatningen af grænseoverskridende koncerninterne leveringer af tjenester, der er baseret på kostpris plus avance-metoden, risikerer under alle omstændigheder ikke at være sammenfaldende med andre medlemsstaters metode, da det skattepligtige overskud beregnes som forskellen mellem virksomhedens resultat og omkostninger. I det tilfælde er der risiko for, at overfaktureringen af transaktionen giver anledning til en nedbringelse af skattepligten i en anden medlemsstat, der ikke vil blive opvejet af en stigning i skattepligten i Luxembourg. I det tilfælde vil den fordel, der er opnået i Luxembourg, komme oven i den fordel, der opnås i en anden medlemsstat, og på ingen måde blive opvejet.

(49) Hvad angår Luxembourgs bemærkning om, at cirkulære 119 ikke henviste til princippet om, at det skattemæssige regnskab skal vedlægges det almindelige regnskab, har Kommissionen ingen kritikpunkter. Det skal bemærkes, at når der er tale om grænseoverskridende koncerninterne leveringer af tjenester, drejer det sig ikke om at sammenligne kostpris plus avance-metoden med de faktiske afregningspriser, men om at sikre, at ordningen fører til en beskatning, der kan sammenlignes med den, man ville komme frem til med den klassiske metode. Omfanget af den fordel, der følger af ordningen, skal ikke fastsættes på dette analyseniveau, men udelukkende med henblik på en eventuel tilbagesøgning af støtten: Kommissionen bemærker, at i dette tilfælde er minimumssatsen på 5 % blevet anvendt systematisk. Luxembourg har ikke oplyst, om der fandtes en kontrol, der kunne sikre overensstemmelse mellem anvendelsen af minimumssatsen og den beskatning, der ville følge af anvendelsen af den klassiske metode. Kommissionen mener derfor, at skatteforvaltningens praksis har haft til følge at indrømme en fordel.

(50) Hvad angår den manglende inddragelse af ikke-fradragsberettigede omkostninger i det beskatningsgrundlag, som fortjenstmargenen anvendes på i medfør af kostpris plus avance-metoden, kan Kommissionen acceptere nogle af Luxembourgs argumenter. Det logiske i sådanne udelukkelser fremgår klart, når der sammenlignes med den klassiske beskatningsmetode. Skatter er ikke egentlige udgifter for en virksomhed, men en anvendelse af virksomhedens resultatet. Udelukkelse af gaver synes at følge samme logik, da de ikke udgør egentlige omkostninger for en virksomhed. Sagt med andre ord vil disse ikke-fradragsberettigede omkostninger ikke kunne bidrage til et skattepligtigt resultat. Da der er tale om en fordel på grund af den systematiske anvendelse af en sats på 5 %, er det ikke nødvendigt at tage stilling til, om de samme overvejelser finder anvendelse på tantiemer og diæter, da de udgør en udlodning af nettofortjenesten.

Påvirkning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne

(51) Dette kriterium er opfyldt, da koordinationscentrene væsentligst skulle levere tjenester til selskaber beliggende uden for Luxembourg. I overensstemmelse med EF-Domstolens retspraksis ([9]) og således som understreget i meddelelsens punkt 11 betyder det forhold, at foranstaltningen styrker virksomhedens stilling i forhold til konkurrenterne på fællesmarkedet, at samhandelen påvirkes. I det konkrete tilfælde har koordinationscentrene eller virksomhederne i de koncerner, de tilhører, fået styrket deres stilling på grund af den faldende skattebyrde for deres center i Luxembourg. Da de omhandlede koncerner kan være aktive i sektorer med samhandel mellem medlemsstaterne, mener Kommissionen, at foranstaltningen kan påvirke denne samhandel.

(52) Selv om hovedformålet med cirkulære 119 ikke — således som de luxembourgske myndigheder påstår — var at give mulighed for et generelt fald i beskatningsgrundlaget, men at undgå skjulte overførsler, skal en foranstaltning vurderes efter dens følger og ikke efter dens formål. Ifølge fast retspraksis ([10]) kan det i betragtning af formålet med den omhandlede ordning ikke undgås, at den betragtes som statsstøtte efter traktatens artikel 87, stk. 1.

([9]) EF-Domstolens dom af 17.9.1980, Philip Morris mod Kommissionen (sag 730/79, Sml. 1980, s. 2671).

([10]) EF-Domstolens dom af 17.6.1999, Belgien mod Kommissionen (sag C-75/97, Sml. 1999 I, s. 3671).

Selektivitet

(53) Da de pågældende skatteregler kun vedrører koordinationscentre, der tilhører multinationale koncerner, der er repræsenteret i mindst to andre lande end Luxembourg, og hvis hovedsæde er beliggende uden for Luxembourg, var det kun visse virksomheder, der havde adgang til ovennævnte fordele. Som nævnt i punkt 20 i meddelelsen er visse skattefordele undertiden begrænset til visse funktioner, som f.eks. tjenesteydelser inden for samme koncern. Det gælder også den luxembourgske ordning for koordinationscentre. Selektivitetskriteriet er således opfyldt.

(54) Et andet selektivitetskriterium er, at når de samlede omhandlede omkostninger og afgifter imidlertid ikke overstiger 30 000 000 LUF (ca. 750 000 EUR), fastsættes driftsoverskuddet til 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR). Det medfører en selektivitet i forhold til de store koncerner, da de koncerner, der ikke har kunnet nå minimumstærsklen for omkostninger, udelukkes fra samme behandling på grund af anvendelsen af kostpris plus avance-metoden. De luxembourgske myndigheder erkender selv, at kravet om at koordinationscentrene skal tilhøre en stor udenlandsk koncern og om beskatning af et minimumsoverskud gav mulighed for at sikre et tilstrækkeligt aktivitetsniveau i Luxembourg.

(55) Kommissionen mener ikke, at denne selektivitet er begrundet i lyset af det luxembourgske skattesystem. Kommissionen mener navnlig ikke, at sådanne begrænsninger er nødvendige for at sikre seriøsitet og et tilstrækkeligt antal transaktioner fra Luxembourg, der kan fjerne vanskelighederne med fastsættelsen af de implicerede virksomheders afregningspriser ([11]). Vanskelighederne ved fastsættelsen af afregningspriserne vedrører i princippet enhver levering af tjenesteydelser eller varer mellem forbundne selskaber. Selv om disse leverancers internationale karakter kan øge disse vanskeligheder, er det ikke kun selskaber, der tilhører en stor multinational koncern med hovedsæde uden for Luxembourg, som støder på sådanne vanskeligheder. De pågældende vanskeligheder er under ingen omstændigheder relevante, når de luxembourgske myndigheder systematisk har anvendt en sats på 5 % for at beregne kostprisen plus avance.

(56) Hvad angår Luxembourgs bemærkninger om, at der ikke er nogen præcedens i form af en afgørelse eller dom fra EF-Domstolen, kan Kommissionen blot konstatere, at en sådan præcedens ikke er nødvendig. At betegne ordningen for koordinationscentrene som statsstøtte følger direkte af traktatens artikel 87, stk. 1. Det skal imidlertid bemærkes, at skattemæssige foranstaltninger ifølge seneste retspraksis er selektive og udgør statsstøtte, når de er forbeholdt virksomheder, der foretager investeringer over et vist beløb, eller som skaber et vist antal arbejdspladser ([12]). Kommissionen mener, at samme ræsonnement kan anvendes i dette tilfælde.

(57) Hvad angår ønsket om at forene princippet om retssikkerhed med princippet om fuld konkurrence og give de skattepligtige en rettesnor, er der intet, der hindrer skatteforvaltningerne i at vælge kostpris plus avancemetoden. Kommissionen kritiserer ikke anvendelsen af denne ordning for at lette fastsættelsen af afregningspriserne for transaktioner mellem associerede enheder. I dette tilfælde må den systematiske anvendelse af en minimumssats på 5 % imidlertid betragtes som en fravigelse af en korrekt anvendelse af kostpris plus avancemetoden, der kan have givet visse virksomheder en fordel uden at være begrundet af ordningens art eller økonomi.

Statsmidler

(58) I dette tilfælde medfører skattenedsættelsen som følge af anvendelsen af cirkulære 119 et lavere skatteprovenu, der udgør statsmidler.

Forenelighed

(59) De luxembourgske myndigheder har ikke bestridt den indledende vurdering af foreneligheden af ordningen for koordinationscentre i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure ([13]), som Kommissionen bekræfter, og som kan resumeres som følger:

(60) Undtagelserne fra traktatens artikel 87, stk. 2, om støtte af social karakter til enkelte forbrugere, støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder og støtteforanstaltninger i visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder, kan ikke finde anvendelse i dette tilfælde.

(61) Undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), der giver mulighed for støtte til fremme af den økonomiske udvikling i områder, hvor levestandarden er usædvanlig lav, eller hvor der hersker en alvorlig underbeskæftigelse, kan ikke påberåbes.

(62) På samme måde indgår ordningen for koordinationscentre ikke i kategorien projekter af fælleseuropæisk interesse, der kan omfattes af undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra b), og da den heller ikke tager sigte på at fremme kulturen eller bevare kulturarven, kan undtagelsen i litra d) heller ikke finde anvendelse.

([11]) Se betragtning 34: argument fremført af Luxembourg.

([12]) Førsteinstansrettens dom af 6.3.2002, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava e.a. mod Kommissionen (forenede sager T-127/99, T-129/99 og T-148/99, præmis 157, og forenede sager T-92/00 og T-103/00, præmis 39-40 og præmis 49-50, endnu ikke offentliggjort i Samlingen.

([13]) Se fodnote 1.

(63) Det skal i øvrigt undersøges, om ordningen for koordinationscentrene kan omfattes af undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra c), der giver mulighed for støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse. De skattefordele, der følger af ovennævnte ordning, er ikke knyttet til investeringer, jobskabelse eller særlige projekter. De udgør udelukkende løbende skattelettelser og må derfor betragtes som driftsstøtte. Kommissionen mener således, at støtten kan ændre samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse, og den kan derfor ikke omfattes af undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra c).

Tilbagebetaling

(64) De omhandlede foranstaltninger kan ikke betragtes som eksisterende støtte efter traktatens artikel 88, stk. 1, og artikel 1, litra b), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 ([14]) (nu EF-traktatens artikel 88). Faktisk blev de indført efter traktatens ikrafttrædelse, de er aldrig blevet anmeldt til Kommissionen efter traktatens artikel 88, stk. 3, de er ikke omfattet af forældelsesfristen, og de udgjorde støtte straks ved ikrafttrædelsen. De udgør derfor nye støtteforanstaltninger. Når ulovligt indrømmet statsstøtte viser sig at være uforenelig med fællesmarkedet, er det en naturlig følge, at støtten tilbagesøges hos støttemodtagerne i overensstemmelse med artikel 14 i forordning (EF) nr. 659/1999. Formålet med at tilbagesøge støtten er i videst muligt omfang at genskabe den konkurrence, der var før støtten blev bevilget. Hverken en manglende præcedens for anvendelsen af statsstøttereglerne på valg af metode til beregning af beskatningsgrundlaget eller den påståede manglende klarhed for EU's statsstøttepolitik vil kunne begrunde en fravigelse fra dette grundprincip.

(65) Hvad angår påstanden om, at det er umuligt at tilbagesøge støtte og henvisningen til princippet om, at skattelove ikke kan have tilbagevirkende kraft, fremgår det af retspraksis, at selv om tilbagebetaling af et skattefradrag kan rejse administrative problemer, er dette ikke en omstændighed, der kan føre til, at tilbagesøgning betragtes som teknisk umulig at gennemføre ([15]). Ifølge fast retspraksis kan en medlemsstat ikke påberåbe sig bestemmelser, praksis eller lignende fra den nationale retsorden med henblik på at unddrage sig de forpligtelser, der følger af fællesskabslovgivningen. En bestemmelse, der fastsætter en frist for tilbagekaldelse af en begunstigende forvaltningsakt, skal som alle andre bestemmelser i national ret anvendes på en sådan måde, at den efter fællesskabsretten krævede tilbagesøgning ikke gøres praktisk umulig, og således at fællesskabsinteressen fuldt ud tilgodeses ([16]). Hvis det forholdt sig på anden vis, kunne medlemsstaterne unddrage sig en effektiv kontrol med statsstøtte ved ikke at overholde forpligtelsen i traktatens artikel 88, stk. 3, om forudgående anmeldelse af støtteforslag.

Berettiget forventning

(66) Ikke desto mindre hedder det i artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999, at »Kommissionen kræver ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen«. Det fremgår af EF-Domstolens retspraksis og Kommissionens egen beslutningspraksis, at et krav om tilbagebetaling af støtten ville krænke et generelt princip i fællesskabsretten, når støttemodtageren som følge af Kommissionens reaktion har en berettiget forventning om, at foranstaltningen er i overensstemmelse med fællesskabsreglerne.

(67) EF-Domstolen fastslog i sagen Van den Bergh og Jurgens ([17]):

> »Det fremgår af domstolens faste praksis, at adgangen til at påberåbe sig princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning står åben for enhver erhvervsdrivende i forbindelse med begrundede forventninger, som en institution har givet anledning til. Når forudseende og påpasselige erhvervsdrivende kan påregne gennemførelsen af en fællesskabsforanstaltning, der kan påvirke deres interesser, kan de imidlertid ikke påberåbe sig et sådant princip, når foranstaltningen gennemføres.«

(68) I Kommissionens beslutning 2001/168/EKSF af 31. oktober 2000 om de spanske love om selskabsskat ([18]) har Kommissionen bemærket ligheden mellem den omhandlede spanske ordning og en fransk ordning, som Kommissionen havde godkendt, da den ikke udgjorde støtte efter EF-traktatens artikel 92, stk. 1 (nu EF-traktatens artikel 87, stk. 1). I dette tilfælde bemærker Kommissionen, at den luxembourgske ordning for koordinationscentre nøje ligner den ordning, som Belgien indførte ved kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 om beskatning af koordinationscentre. De to ordninger vedrører koncerninterne aktiviteter og anvender kostpris plus avance-metoden til at beregne beskatningsgrundlaget. I beslutning af 2. maj 1984 vurderede Kommissionen, at ordningen ikke medførte støtte efter EF-traktatens artikel 92, stk. 1. Selv om beslutningen ikke blev offentliggjort, blev det forhold, at Kommissionen ikke gjorde indsigelse mod den belgiske ordning for koordinationscentre, offentliggjort i den 14. beretning om konkurrencepolitikken samt i et svar på en skriftlig forespørgsel ([19]).

([14]) EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.
([15]) Se EF-Domstolens domme af 29.1.1998, Kommissionen mod Italien (sag C-280/95, Sml. 1998 I, s. 259, præmis 23) og af 3.7.2001, Kommissionen mod Belgien (C-378/98, Sml. 2001 I, s. 5107, præmis 42).
([16]) EF-Domstolens dom af 20.9.1990, Kommissionen mod Tyskland (C-5/89, Sml. 1990 I, s. 3437, præmis 18 og 19).
([17]) EF-Domstolens dom af 11.3.1987, Van den Bergh og Jurgens m.fl. mod Kommissionen (sag 265/85, Sml. 1987, s. 1155, præmis 44).
([18]) EFT L 60 af 1.3.2001, s. 57.
([19]) Se fodnote 7.

(69) Kommissionen bemærker i den forbindelse, at beslutningen om den belgiske ordning for koordinationscentre blev vedtaget, før den luxembourgske ordning trådte i kraft. Kommissionen bemærker ligeledes, at alle støttemodtagerne blev godkendt som koordinationscentre før Kommissionens beslutning af 11. juli 2001 om indledning af den formelle undersøgelsesprocedure. Kommissionen bemærker også, at cirkulære 119 blev ophævet den 20. februar 1996, og at det siden den 31. december 2001 ikke har fundet anvendelse på støttemodtagere. Kommissionen kan derfor acceptere Luxembourgs argumenter om, at der hos støttemodtagerne var en begrundet forventning, og den vil derfor ikke kræve, at den ydede støtte bliver tilbagebetalt.

VI. **KONKLUSION**

Kommissionen konkluderer, at den luxembourgske ordning for koordinationscentre udgør statsstøtte efter traktatens artikel 87, stk. 1, og at ingen af undtagelserne i samme traktats artikel 87, stk. 2, eller artikel 87, stk. 3, kan finde anvendelse. Kommissionen bemærker ligeledes, at Luxembourg ulovligt har iværksat den omhandlede ordning i strid med traktatens artikel 88, stk. 3. Ikke desto mindre konstaterer Kommissionen, at ordningen blev ophævet den 20. februar 1996, og at der siden den 31. december 2001 ikke er givet skattefordele til støttemodtagerne. Endelig erkender Kommissionen, at der hos støttemodtagerne var en begrundet forventning, der kan forhindre tilbagebetaling af uforenelig statsstøtte. Kommissionen vil derfor ikke kræve tilbagebetaling af støtten —

VEDTAGET FØLGENDE BESLUTNING:

Artikel 1

Den skatteordning, som Storhertugdømmet Luxembourg indførte for koordinationscentre ved cirkulære LIR nr. 119 af 12. juni 1989, er en støtteordning, der er uforenelig med fællesmarkedet.

Artikel 2

Denne beslutning er rettet til Storhertugdømmet Luxembourg.

Udfærdiget i Bruxelles, den 16. oktober 2002.

På Kommissionens vegne

Mario MONTI

Medlem af Kommissionen