# KOMMISSIONEN

## KOMMISSIONENS BESLUT
## av den 16 oktober 2002
## om stödordning C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Samordningscentraler – genomförda i Luxemburg

*[delgivet med nr K(2002) 3740]*

**(Endast den franska texten är giltig)**

**(Text av betydelse för EES)**

(2003/501/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR FATTAT DETTA BESLUT

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 88.2 första stycket i detta,

med beaktande av Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a i detta,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig [1],

och av följande skäl:

### I. FÖRFARANDE

(1) Under 1997 antog Ekofin-rådet en uppförandekod om direkt beskattning av företag för att få illojal praxis på området att upphöra [2]. Till följd av det åtagande som ingicks i samband med denna uppförandekod offentliggjorde kommissionen under 1998 ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag [3] (nedan kallat ”meddelandet”), där den på nytt bekräftade sin avsikt att noggrant övervaka att reglerna och principen om likabehandling iakttas. Detta förfarande skall ses mot denna bakgrund.

(2) Genom en skrivelse av den 12 februari 1999 (D/50716) uppmanade kommissionen Luxemburg att lämna upplysningar om det luxemburgska systemet med samordningscentraler. Genom en skrivelse av den 26 mars 1999 (A/32604) underrättade de luxemburgska myndigheterna kommissionen om att ovannämnda åtgärd upphört att gälla den 20 februari 1996.

(3) Genom en skrivelse av den 25 april 2000 (D/51738) begärde kommissionen kompletterande upplysningar eftersom ordningen i fråga, även om den upphävts, kan ha haft återverkningar och/eller fortsätta att ha återverkningar. Genom en skrivelse av den 10 maj 2000 (A/34012) lämnade de luxemburgska myndigheterna dessa kompletterande upplysningar till kommissionen.

(4) Genom skrivelse SG(2001) D/289761 av den 11 juli 2001 underrättade kommissionen Luxemburg om sitt beslut att inleda det formella granskningsförfarande som anges i artikel 88.2 i EG-fördraget avseende det skattesystem som tillämpas på samordningscentralerna. Genom en skrivelse av den 14 september 2001 (A/37236) lämnade Luxemburg sina synpunkter på inledandet av förfarandet.

(5) Kommissionens beslut om att inleda förfarandet har offentliggjorts i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* [4]. Kommissionen har uppmanat berörda parter att inkomma med sina synpunkter på stödet i fråga. Kommissionen har inte mottagit några synpunkter från berörda parter.

(6) Genom en skrivelse av den 25 mars 2002 (D/51316) uppmanade kommissionen Luxemburg att lämna kompletterande upplysningar, vilka lämnades genom en skrivelse av den 17 april 2002 (A/32897).

[1] EGT C 304, 30.10.2001, s. 10.
[2] EGT C 2, 6.1.1998, s. 1.
[3] EGT C 384, 10.12.1998, s. 3.
[4] Se fotnot 1.

## II. BESKRIVNING AV ÅTGÄRDEN

(7) Samordningscentralens rättsliga ställning regleras genom föreskrift LIR nr 119 av den 12 juni 1989 (nedan kallad ”cirkulär 119” eller ”cirkuläret”). Cirkuläret upphävdes genom cirkulär LIR nr 1119 av den 20 februari 1996. Sammanlagt har fem företag godkänts som samordningscentraler, varav fyra av dem har varit verksamma.

(8) En samordningscentral är ett bolag utan personligt ansvar av multinationell karaktär, vars verksamhet begränsar sig till att tillhandahålla tjänster uteslutande till bolag eller företag i en och samma internationella företagsgrupp i utlandet. I cirkuläret avses med utländsk internationell företagsgrupp bolag som är ekonomiskt anknutna till varandra och etablerade i minst två länder utom Luxemburg, och vars moderbolag inte betalar skatt i Luxemburg men som i ett annat land beskattas på ett sätt som motsvarar den luxemburgska bolagsskatten.

(9) Den rättsliga ställningen som samordningscentral beviljades genom administrativt förhandsgodkännande. Godkännandet var i princip begränsat till fyra beskattningsår.

(10) Följande administrativa tjänster tillhandahölls uteslutande övriga bolag i gruppen av samordningscentralerna:

— Centrala organisations- och sekretariatstjänster.

— Reklam.

— Marknadsföring och marknadsstudier.

— Tillhandahållande, insamling och bearbetning av teknisk eller administrativ information.

— Förbindelser med nationella eller internationella myndigheter.

— Centralisering av bokföring samt administrativa ekonomiska tjänster, IT och juridisk expertis samt stödinsatser och tjänster med direkt eller indirekt anknytning till de aktuella verksamheterna.

(11) I cirkuläret preciseras att när det gäller skatten på intäkter från gruppinterna tjänster måste dessa ge en skälig vinst motsvarande vad en kompetent förvaltare skulle ha kunnat uppnå i förhållande till en oberoende tredje part. För detta ändamål fastställdes den skattepliktiga vinsten enligt den utökade självkostnadsmetoden (cost plus). Denna metod består av att man på samtliga avdragsgilla kostnader som är kopplade till de tjänster som tillhandahållits övriga bolag i gruppen tillämpar ett schablonmässigt vinstpålägg.

(12) Emellertid gäller att om de aktuella totala utgifterna och kostnaderna inte översteg 30 000 000 luxemburgska franc (ungefär 750 000 euro) fastställdes vinsten schablonmässigt till 1 500 000 luxemburgska franc (ungefär 37 500 euro).

(13) Om samordningscentralen bedrev verksamhet där fakturorna betalades i olika valutor fastställdes inte vinsten enligt den utökade självkostnadsmetoden, utan på grundval av en lämplig ersättning som skulle betalas i en situation av full konkurrens där tredje part tar valutarisker. Ersättningsgraden måste minst vara lika med 1 % av de aktuella fakturornas totalsumma och sammanhänga med valutarisken.

(14) Denna metod för att beräkna den skattepliktiga vinsten kunde också användas på de transaktioner som inkluderar de verksamheter som godkänts genom cirkuläret och som genomförs av en utländsk internationell företagsgrupps fasta driftsställe beläget i Luxemburg eller genom ett bolag hemmahörande i Luxemburg, som inte är en samordningscentral och som ingår i en internationell utländsk företagsgrupp.

## III. SKÄL TILL ATT FÖRFARANDET HAR INLETTS

(15) Vid sin bedömning av de upplysningar som de luxemburgska myndigheterna lämnat undersökte kommissionen om metoden för att fastställa vinstpålägget, underlåtandet att ta med vissa kostnader i beräkningen av beskattningsunderlaget och administrationens utövande av eventuella skönsmässiga befogenheter kan ha gett samordningscentralerna en fördel. Den bedömde också att en sådan fördel kan ha beviljats med statliga medel, kan ha påverkat konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna och att den kan ha varit selektiv. Slutligen bedömde kommissionen att inga av undantagen från den generella principen om förbud mot statligt stöd föreföll kunna tillämpas. Dessa tvivel ledde till att kommissionen beslutade sig för att inleda det formella granskningsförfarandet.

## IV. LUXEMBURGS SYNPUNKTER

(16) De luxemburgska myndigheternas synpunkter kan sammanfattas enligt följande.

(17) Eftersom systemet med samordningscentraler upphört har det inte längre några återverkningar, utom för de företag för vilka bestämmelserna i cirkulär 119 gällde fram till utgången av 2001. De luxemburgska myndigheterna tog också upp problematiken vad gäller internpriser ([5]) och försvarade den lösning som Luxemburg gått in för. Slutligen ansåg de att åtgärden inte utgjorde stöd i enlighet med artikel 87 i fördraget.

### Internpriser

(18) De kopplingar som finns mellan två bolag som tillhör samma företagsgrupp gör det (åtminstone teoretiskt) möjligt för dem att fastställa villkoren för tillhandahållandet av varor och tjänster mellan sig som skiljer sig från dem som skulle ha tillämpats om de två parterna agerat som oberoende bolag som bedriver verksamhet på öppna marknader. Företagen kan därför frestas till att fördela sina vinster inom gruppen och således minska gruppens totala skattepålagor. När det gäller multinationella grupper visar sig en sådan fördelning ofta genom att beskattningsunderlaget ökar i ett land och minskar i ett annat. Det förklarar regeringarnas önskan om att säkerställa att interpriserna inom en och samma grupp ligger så nära marknadspriset som möjligt.

([5]) Internpriser är de priser ett företag fakturerar för varor eller tjänster till närstående företag.

(19) Inom ramen för OECD, som medlemsstaterna är medlemmar i, gäller principen om fri konkurrens för att undanröja att särskilda villkor inte får någon påverkan på vinsten. Denna princip, som anges i artikel 9 i bestämmelserna i OECD:s modellavtal för beskattning av inkomst och kapital från 1997, har ett dubbelt syfte, nämligen att korrekt fastställa skatten i varje land och, i den utsträckning det är möjligt, undvika dubbelbeskattning. Därmed kan multinationella företag och oberoende företag, så långt det är möjligt, behandlas lika. Bland de metoder som används för att fastställa internpriset finns metoden med jämförbara priser på en öppen marknad eller, alternativt, den utökade självkostnadsmetoden (kallas också ”cost plus”).

(20) Med hänvisning till önskan om att undvika skatteflykt och principen om full konkurrens, konstaterar de luxemburgska myndigheterna att artikel 164 i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt utgör grund för lagstiftningen om interprissättning. Cirkulär 119 antogs för att underlätta beskattning av viss typ av verksamhet. Den luxemburgska administrationen försöker normalt jämföra de priser som används inom samma grupp med priserna för jämförbara transaktioner mellan oberoende företag. En sådan jämförelse är dock, i brist på jämförbara uppgifter, inte alltid möjlig.

(21) Den luxemburgska administrationen valde att i detta ärende använda den utökade självkostnadsmetoden för att fastställa internpriset på samordningscentralernas tillhandahållande av gruppinterna tjänster. Genom att tillämpa en enhetlig metod, som OECD förespråkar, ansågs minimitröskeln på 5 %, som är jämförbar med den som kan uppnås på den öppna marknaden, rimlig för denna typ av tjänster. En högre sats kunde dock tillämpas om skattemyndigheten förfogade över uppgifter som påvisade en högre vinstmarginal.

*Cirkulär 119 medförde inget statligt stöd i enlighet med artikel 87 i fördraget*

**Åtgärden skall ge en fördel**

(22) Åtgärden avsåg inte att minska de skattepålagor som normalt åligger samordningscentralerna, utan syftade enbart till att, genom tillämpning av den utökade självkostnadsmetoden, så noggrant som möjligt fastställa ett marknadspris för gruppinternt tillhandahållande av tjänster. Luxemburg konstaterar att kommissionen, i punkt 13 i meddelandet, understryker att rent skattetekniska åtgärder, till exempel bestämmelser avsedda att undvika dubbelbeskattning eller skatteflykt, inte utgör statligt stöd. Med tanke på att cirkulär 119 var en allmän åtgärd som syftade till att undvika skatteflykt och ge samordningscentralerna en lämplig och rimlig kommersiell vinst, utgjorde det inte ett statligt stöd.

(23) Kravet på att samordningscentralerna skulle tillhöra en stor internationell grupp och beskattningen av en minimivinst på 1 500 000 luxemburgska franc (ungefär 37 500 euro) gjorde det möjligt att säkerställa en tillräcklig grad av verksamhet i Luxemburg. I annat fall skulle vinsterna ur skattemässig synvinkel ha varit så obetydliga att tillämpningen av cirkulär 119 inte skulle ha varit motiverad.

(24) I cirkulär 119 krävdes att moderbolaget i ett annat land skulle betala en skatt motsvarande den luxemburgska bolagsskatten. Därigenom skulle en överföring av alltför stora avdragsgilla skattepålagor till utlandet kunna undvikas. Det land där samordningscentralens utländska moderbolag har sitt säte kunde, vid behov, endera vägra att tillämpa systemet i direktivet ”moder- och dotterbolag” ([6]) på den luxemburgska samordningscentralens utdelning, eller införa åtgärder mot skatteflykt, om det ansåg att det luxemburgska skattesystemet var för gynnsamt.

(25) Luxemburg noterar att kommissionen begränsar sig till att ifrågasätta om principen om full konkurrens respekteras, att bekräfta att detta mål inte fullföljs inom ramen för systemet med samordningscentraler samt att den bekräftar att myndigheterna, när de ges viss handlingsfrihet, kan gynna vissa företag eller grupper.

(26) De luxemburgska myndigheterna anser att kommissionen kritiserar två aspekter vad gäller den fördel som samordningscentralerna har: dels användningen av den utökade självkostnadsmetoden i förhållande till användningen av de faktiskt betalda internpriserna, dels att ingen hänsyn tagits till de kostnader som inte är avdragsgilla i beskattningsunderlaget.

(27) När det gäller den första aspekten understryker Luxemburg att det bara är i det fall när företagets internpriser är högre än de priser som följer av den utökade självkostnadsmetoden som användningen av ovannämnda metod skulle ha kunnat utmynna i en fördel för företaget, som därmed skulle ha fått ett lägre beskattningsunderlag. De luxemburgska myndigheterna medger att det i cirkulär 119 inte fanns en uttrycklig hänvisning till principen om att de skattemässiga räkenskaperna skulle bifogas till de allmänna räkenskaperna och att de inte kan utesluta att en eller annan skattepliktig kan ha försökt dra fördel av denna brist och i Luxemburg fakturerat alltför höga belopp för de tjänster som utförts till förmån för andra bolag i gruppen. Luxemburg anser dock att tredje land hade möjlighet att verifiera om sådana faktureringar av alltför höga belopp praktiserades. Om kommissionen skulle dra slutsatsen att tillämpningen av cirkulär 119 i sådana fall utgjorde olagligt statligt stöd och kräva återbetalning, skulle den bli tvungen att identifiera dessa företag och genomföra en individuell beräkning för varje företag på grundval av de faktiskt använda internpriserna.

([6]) Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 20.8.1990, s. 6).

(28) Luxemburg påpekar att kommissionen accepterar användningen av metoder som den utökade självkostnadsmetoden och att det inte skulle vara någon fördel när användningen av dessa alternativa metoder utmynnar i en beskattning som är likvärdig med eller som åtminstone är jämförbar med den som skulle ha kunnat uppnås mellan två oberoende aktörer genom att använda den klassiska metoden, enligt vilken den beskattningsbara vinsten framgår av skillnaden mellan företagets intäkter och kostnader. Enligt Luxemburg skulle kommissionen anse att det finns en fördel när det resultat som uppnås genom tillämpningen av den utökade självkostnadsmetoden inte i tillräcklig grad kan jämföras med den som skulle ha uppnåtts genom den klassiska metoden. Kommissionen tar dock inte upp frågan om den påstådda fördelens omfattning och Luxemburg anser för sin del att den utökade självkostnadsmetoden inte på något sätt ger en fördel som är så betydande att de skattepliktiga inkomsterna inte längre skulle vara jämförbara med dem som skulle ha uppnåtts mellan två oberoende aktörer när den klassiska metoden används.

(29) När det gäller den andra aspekten anser Luxemburg att kommissionen verkar framhålla att den bristande hänsynen till de kostnader som inte är avdragsgilla i beskattningsunderlaget, enligt artikel 168 i lagen om inkomstbeskattning, skulle kunna leda till att samordningscentralerna fick en fördel. De luxemburgska myndigheterna anser dock att sådana undantag är berättigade. När det gäller undantaget för vinstutdelning från bolagsskatt och förmögenhetsskatt, noterar de att vinstutdelning är olika sätt att använda resultatet och inga faktiska kostnader, varför frågan om avdrag för dessa inte uppstår. Arvoden och andra liknande utbetalningar till styrelsemedlemmarna och gåvor för kulturändamål, välgörenhet eller allmännyttiga ändamål undantas från beräkningsunderlaget i den utökade självkostnadsmetoden för att undvika dubbelbeskattning. Arvodena för styrelsemedlemmarna avsätts i en reserv som baseras på nettoresultatet.

(30) I själva verket anser Luxemburg att alla dessa icke-avdragsgilla kostnader redan ingår i samordningscentralens skatteresultat. De ingår med andra ord i beskattningsunderlaget. Om utgifterna hade tagits med i beräkningen av den utökade självkostnadsmetoden skulle de ha beskattats två gånger. Luxemburg påpekar även att cirkulär 119 tillämpas i sin helhet och därmed skall anses utgöra en fördel i sin helhet, varför man inte kan plocka ut enskilda inslag ur det.

**Fördelen skall beviljas genom statliga medel**

(31) Luxemburg medger att om en fördel har beviljats genom cirkulär 119, har det skett med hjälp av statliga medel.

**Åtgärden skall vara selektiv**

(32) När det gäller den påstådda selektivitet som skulle härröra från tillämpningen av en skönsmässig praxis, bekräftar de luxemburgska myndigheterna att förvaltningen inte har några skönsmässiga befogenheter att godkänna eller avslå användningen av systemet med samordningscentraler. Om en sådan selektivitet däremot är en följd av ett undantag från skattereglerna av lagstiftande eller administrativ natur, bekräftar de att reglerna om statligt stöd aldrig har tillämpats på en jämförbar situation i föreliggande ärende. Kommissionen nämner inget tidigare ärende.

(33) Luxemburg noterar att kommissionen i punkt 20 i meddelandet förklarar att vissa skatteförmåner ibland begränsas till vissa typer av företag, vissa av deras verksamhetsområden eller vissa produktionsformer och att de kan utgöra statligt stöd. Luxemburg konstaterar emellertid att det inte finns något exempel på beslut eller dom från EG-domstolen där en åtgärd skulle ha kvalificerats som selektiv när den bara tillämpats på vissa typer av företag eller på vissa av deras verksamhetsområden.

(34) Enligt Luxemburg är inte kriteriet om vissa företag eller viss produktion uppfyllt, eftersom cirkulär 119 härrör från en normal tillämpning av det luxemburgska skattesystemet. Det riktar sig till alla internationella företagsgrupper som är tillräckligt stora och ingår som ett led i kampen mot onormalt låga internpriser. De enda villkor som ställs avser gruppernas storlek och att de skall vara etablerade i flera medlemsstater. Sådana begränsningar är nödvändiga för att garantera att verksamheten tas på allvar och att ett tillräckligt antal transaktioner styrs från Luxemburg för att orsaka svårigheter vad gäller att fastställa de berörda företagens internpriser. Principerna för att fastställa en samordningscentrals skattepliktiga resultat som föreslås i cirkuläret grundas på OECD:s regler om internpriser, som är allmänna och kan användas av alla skattepliktiga som utför internfaktureringar. Cirkuläret innebär inte att en lägre skattesats tillämpas för samordningscentralerna, utan på beräkningen av beskattningsunderlaget med hänsyn tagen till de multinationella företagens specifika egenskaper. Det gäller därmed en ren skatteteknisk åtgärd som, enligt kommissionen, inte utgör statligt stöd.

(35) Om cirkuläret, på grund av brister i utformningen, har kunnat utnyttjas för att uppnå lägre skatt, skulle det medföra en felaktig användning av begreppet statligt stöd, om det förhållande att en skattepliktig dragit nytta av en lucka i systemet anses utgöra statligt stöd.

(36) I andra hand anser Luxemburg att systemet med samordningscentraler berättigas genom sin art och funktion, även om kommissionen skulle betrakta det som ett undantag från det normala systemet. De luxemburgska myndigheterna har velat förena principen om rättssäkerhet med principen om full konkurrens. Av ovannämnda orsaker har de valt den utökade självkostnadsmetoden för att ge de berörda skattepliktiga ett rättesnöre genom att fastställa en minimitröskel för att redovisa de vinster som uppstått vid interna transaktioner.

**Åtgärden snedvrider konkurrensen och påverkar handeln mellan medlemsstaterna**

(37) På samma sätt som reglerna på området för internprissättning syftar till att undvika dolda transfereringar av överskott till utlandet genom otillbörliga faktureringsmetoder, riktade sig cirkulär 119 till internationella företagsgrupper. Målet var inte att möjliggöra en övergripande minskning av den beskattningsbara vinsten inom internationella grupper, utan att undvika skatteflykt. Därmed kan, enligt Luxemburg, inte cirkuläret betraktas som en fördel, som förbättrar konkurrenspositionen för de företag som ingår i dessa grupper på den gemensamma marknaden.

**Principen om skydd för berättigade förväntningar**

(38) Enligt Luxemburg finns det bland de skattepliktiga på vilka cirkulär 119 tillämpades en berättigad förväntning som står i konflikt med ett återkrav av eventuellt statligt stöd som beviljats genom tillämpning av cirkuläret i fråga. Det finns inte något tidigare fall vad gäller tillämpningen av reglerna för statligt stöd på val av metod för beräkning av beskattningsunderlaget. En sådan tillämpning skulle innebära en radikal och oförutsägbar utvidgning av det nuvarande tillämpningsområdet för artikel 88 i EG-fördraget.

(39) Dessutom ansåg kommissionen vid denna tidpunkt att reglerna för beskattning av internationella gruppers huvudkontor i Europa inte omfattades av tillämpningen av fördragets bestämmelser på området för statligt stöd ([7]). Kommissionen hade inte heller gjort några invändningar mot beskattningen av samordningscentraler i Belgien. Därmed hade Luxemburg grund att tro att cirkuläret var lagligt.

(40) Fram till offentliggörandet av meddelandet från 1998 var gemenskapens politik på området för statligt stöd dessutom oklar. Det kan som mest komma att handla om ett återkrav av de fördelar som uppnåtts efter den dag när meddelandet offentliggjordes.

**Principen om icke-retroaktivitet vad gäller skattelagar**

(41) Luxemburg anser att en begäran om återbetalning av det påstådda stödet skulle motsvara en retroaktiv ändring av det allmänna skattesystemet, vilket skulle strida mot den grundläggande principen om skydd för berättigade förväntningar vad gäller skattelagar. Kommissionen kan rimligtvis inte kräva återbetalning när stödet är ett resultat av ett allmänt skattesystem som kommissionen angriper i efterhand.

**Omöjligt att återkräva det påstådda stödet**

(42) Luxemburg anser det vara fast rättspraxis att en medlemsstat, när det är faktiskt omöjligt att återkräva ett olagligt stöd, inte kan förpliktigas att återkräva det. Det är den situation som Luxemburg befinner sig i i det aktuella ärendet. Stödbeloppet kan inte anges i siffror, eftersom det inte skulle vara möjligt att fastställa de faktiska internpriser som samordningscentralerna har tillämpat och man kan inte heller använda någon annan av de metoder som OECD har beskrivit.

## V. BEDÖMNING AV ÅTGÄRDEN

(43) Efter att ha övervägt de luxemburgska myndigheternas synpunkter bekräftar kommissionen den preliminära hållning som den uttryckte i sin skrivelse av den 11 juli 2001 ([8]) till Luxemburg och som inledde det formella granskningsförfarande som anges i artikel 88.2 i fördraget. Den anser att Luxemburgs synpunkter inte har gjort det möjligt för kommissionen att undanröja de tvivel den uttryckte i skrivelsen och den anser följaktligen att det undersökta skattesystemet utgör statligt stöd enligt artikel 87.1 i fördraget. Kommissionen anser dessutom att stödet är olagligt och att det gäller ett driftsstöd som inte är förenligt med den gemensamma marknaden. Den anser dock att Luxemburg och de mottagande företagen i detta ärende hade grund till berättigade förväntningar om att stödet inte skulle komma att återkrävas.

(44) Kommissionen kan inledningsvis godta kommentarerna från Luxemburg när det gäller problematiken kring internpriser i ett internationellt sammanhang. Inget hindrar skattemyndigheterna från att använda den utökade självkostnadsmetoden för att fastställa beskattningsunderlaget för de gruppinterna tjänster som samordningscentralerna tillhandahåller. Systemet är jämförbart med en skatteteknisk åtgärd, som nämns i punkt 13, andra stycket i meddelandet. Trots detta har vissa av tillämpningsföreskrifterna för metoden i detta ärende medfört att man inte kan utesluta möjligheten att stöd har beviljats.

(45) För att utgöra stöd i den mening som avses i artikel 87.1 i EG-fördraget måste åtgärden uppfylla samtliga fyra kriterier som beskrivs nedan.

**Fördel**

(46) I första hand skall åtgärden ge en fördel som minskar de kostnader som normalt belastar företagens budget. Användningen av alternativa metoder för att fastställa den skattepliktiga inkomsten i syfte att undvika att vissa transaktioner inte gömmer otillbörliga fördelar eller bidrag enbart i syfte att undslippa skatt skall normalt ha som mål att uppnå en beskattningsnivå som motsvarar eller är jämförbar med den som skulle ha kunnat uppnås mellan två oberoende operatörer med hjälp av den klassiska metoden där den skattepliktiga vinsten beräknas utifrån skillnaden mellan företagets intäkter och kostnader. Det motsvarar principen om full konkurrens. På området internpriser finns denna internationella princip i artikel 9 i bestämmelserna i OECD:s modellavtal om beskattning av inkomst och kapital från 1997 (och som preciseras i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995). Eftersom en analys kräver att hänsyn tas till individuella fakta och omständigheter, ges i OECD:s riktlinjer rådet att inte använda skyddshamnar (som till exempel fasta vinstpålägg).

([7]) Skriftlig fråga nr 1735/90 (EGT C 63, 11.3.1991, s. 37).

([8]) Se fotnot 1.

(47) De luxemburgska myndigheterna har inte lämnat upplysningar om hur man genom tillämpning av den utökade självkostnadsmetoden i praktiken beräknar de vinstpålägg som används för att fastställa samordningscentralernas beskattningsunderlag. Även om kommissionen kan godta argumentet om att förvaltningen inte hade skönsmässiga befogenheter att godkänna eller avslå tillämpningen av systemet med samordningscentraler, framgår det tydligt av Luxemburgs svar att förvaltningen hade befogenhet att fastställa vinstpålägget. I cirkulär 119 fastställdes en minimisats på 5 %. Det innehöll däremot varken bestämmelser eller riktlinjer om fastställandet av pålägget i praktiken. De luxemburgska myndigheterna angav tvärtom uttryckligen att man bara tillämpat det pålägg på 5 % som föreskrivs i cirkuläret. Kommissionen drar därmed slutsatsen att samordningscentralerna och de grupper dessa tillhör kunde dra fördel av det faktum att Luxemburg i praktiken systematiskt använt ett minimipålägg på 5 %, utan att kontrollera om detta minimipålägg återspeglade den ekonomiska realiteten för det underliggande tillhandahållandet av tjänster. Därav följer att de luxemburgska myndigheterna, åtminstone i vissa fall, har avstått från att ålägga samordningscentralerna en skattesats som är jämförbar med den som generellt åläggs de företag som beskattas i Luxemburg.

(48) Det faktum att det i cirkulär 119 krävdes att moderbolaget i ett annat land beskattas på ett sätt som motsvarade den luxemburgska bolagsskatten och att det land där moderbolaget hade sitt säte kunde tillämpa åtgärder som förhindrade skatteflykt är inte relevant för det påvisar varken att Luxemburgs system med samordningscentraler inte medförde fördelar eller att en eventuell fördel kunde ha varit berättigad. I själva verket fråntar andra länders beteende och särskilt eventualiteten att dessa tar hänsyn till den fördel som en medlemsstat beviljat för att försöka minska eller annullera dess effekter, inget från denna fördel. I vart fall finns det en risk för att den metod som Luxemburg tillämpat för att beskatta gränsöverskridande gruppinternt tillhandahållande av tjänster, som grundar sig på den utökade självkostnadsmetoden, inte sammanfaller med den metod som tillämpas i andra medlemsstater, genom vilken den beskattningsbara vinsten beräknas som skillnaden mellan företagets intäkter och kostnader. Enligt denna hypotes finns det en risk för att en alltför hög fakturering av transaktionen ger upphov till ett minskat skattetryck i en annan medlemsstat som inte kommer att kompenseras genom en ökning av skatteplikten i Luxemburg. I detta fall skulle den fördel som uppnås i Luxemburg läggas till den fördel som uppnås i en annan medlemsstat och inte uppvägas på något sätt.

(49) Kommissionen uttrycker ingen kritik beträffande Luxemburgs synpunkt på att cirkulär 119 inte hänvisade till principen om att de skattemässiga räkenskaperna skall bifogas de allmänna räkenskaperna. Det bör noteras att det i fallet med gränsöverskridande gruppinternt tillhandahållna tjänster inte gäller att jämföra den utökade självkostnadsmetoden med de faktiska internpriserna, utan säkerställa att systemet leder till en beskattning som är jämförbar med den som skulle ha uppnåtts med den klassiska metoden. Omfattningen av den fördel som följer av systemet skall inte avgöras i detta skede av analysen, utan bara med tanke på en eventuell återbetalning av stödet: kommissionen påpekar att i detta fall har minimipålägget på 5 % tillämpats systematiskt. Luxemburg har inte lämnat någon indikation på att det förekom någon kontroll som garanterar överensstämmelsen mellan användningen av minimipålägget till den beskattningsnivå som följer av användningen av den klassiska metoden. Kommissionen anser följaktligen att skattemyndighetens handlande har medfört att en fördel har beviljats.

(50) Vad gäller att ingen hänsyn tagits till de kostnader som inte är avdragsgilla i det beskattningsunderlag som vinstpålägget används på genom den utökade självkostnadsmetoden kan kommissionen godta vissa av Luxemburgs argument. Logiken i sådana undantag framgår klart vid en jämförelse med den klassiska beskattningsmetoden. Skatter är inga faktiska utgifter för en verksamhet, utan betalningar på grundval av verksamhetens resultat. Undantaget för gåvor förefaller följa samma logik, eftersom de inte utgör faktiska kostnader för en verksamhet. Med andra ord är dessa icke-avdragsgilla kostnader inte av sådan art att de bidrar till förverkligandet av ett beskattningsbart resultat. Genom att en fördel infördes till följd av den systematiska tillämpningen av ett pålägg på 5 %, är det inte nödvändigt att avgöra om samma överväganden tillämpas för arvoden och andra liknande utbetalningar till styrelsemedlemmar i den omfattning de utgör bidrag till nettovinsten.

**Påverkan på konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna**

(51) Detta kriterium uppfylls i den omfattning samordningscentralerna i huvudsak skulle tillhandahålla tjänster till företag belägna utanför Luxemburg. Dessutom, i enlighet med EG-domstolens rättspraxis ([9]) och som understryks i punkt 11 i meddelandet, leder enbart det faktum att åtgärden stärker ett företags position i förhållande till dess konkurrenter på gemenskapens inre marknad till att handeln påverkas. I förekommande fall kan samordningscentralerna eller företagen i den grupp dessa tillhör ha befunnit sig i en sådan förstärkt position genom att skattetrycket minskat för deras central i Luxemburg. I detta fall, och med hänsyn tagen till möjligheten att grupperna i fråga kan vara verksamma inom sektorer som karaktäriseras av förekomsten av handel mellan medlemsstaterna, anser kommissionen att åtgärden kan ha påverkat handeln.

(52) Även om det huvudsakliga syftet med cirkulär 119 inte var att möjliggöra en övergripande minskning av den beskattningsbara vinsten, vilket de luxemburgska myndigheterna gör gällande, utan att undvika förtäckta transfereringar, skall en åtgärd utvärderas efter dess effekter och inte efter dess mål. I enlighet med fast rättspraxis ([10]), kan det mot bakgrund av målsättningen med ordningen i fråga inte undgås att den betraktas som statligt stöd i enlighet med artikel 87.1 i fördraget.

([9]) Domstolens dom av den 17 september 1980, Philip Morris mot kommissionen (mål 730/79, Rec. 1980, s. 2671).

([10]) Domstolens dom av den 17 juni 1999, Belgien mot kommissionen (mål C-75/97, REG. 1999, s. I-3671, punkt 25).

**Selektivitet**

(53) Då skattebestämmelserna i fråga bara berör de samordningscentraler som tillhör multinationella grupper som är etablerade i minst två andra länder utom Luxemburg, och vars moderbolag är etablerat utanför Luxemburg, kunde bara vissa företag få tillgång till de ovan beskrivna fördelarna. Dessutom, som preciseras i punkt 20 i meddelandet, begränsas vissa skattefördelar ibland till vissa funktioner, som till exempel tjänster inom en och samma grupp. Det är även fallet med det luxemburgska systemet med samordningscentraler. Selektivitetskriteriet är därmed uppfyllt.

(54) Ett annat selektivitetskriterium är att när de totala utgifterna för samordningscentralen inte översteg 30 000 000 luxemburgska franc (ungefär 750 000 euro) fastställdes vinsten schablonmässigt till 1 500 000 luxemburgska franc (ungefär 37 500 euro). Det medför en selektivitet till förmån för stora grupper, eftersom de grupper som inte kunnat nå minimitröskeln för utgifterna skulle komma att uteslutas från lika behandling på grund av tillämpningen av den utökade självkostnadsmetoden. De luxemburgska myndigheterna medger själva att kravet på att samordningscentralerna skulle tillhöra en stor internationell grupp och beskattningen av en minimivinst gjorde det möjligt att säkerställa en tillräckligt hög verksamhetsvolym i Luxemburg.

(55) Kommissionen anser att dessa inslag av selektivitet inte berättigas av det luxemburgska skattesystemets art och funktion. Framför allt anser inte kommissionen att sådana begränsningar är nödvändiga för att garantera allvaret och ett tillräckligt antal transaktioner från Luxemburg för att svårigheter med att avgöra transfereringspriserna för de berörda företagen skall uppstå ([11]). Svårigheterna med att fastställa internpriserna avser i princip allt tillhandahållande av tjänster eller leveranser av varor som utförs mellan närstående företag. Även om dessa tillhandahållanden eller leveransers internationella karaktär kan öka dessa svårigheter, är det inte bara de företag som tillhör en multinationell grupp av betydande storlek, vars moderbolag är beläget utanför Luxemburg, som stöter på sådana svårigheter. I vart fall är inte svårigheterna i fråga relevanta, eftersom de luxemburgska myndigheterna systematiskt tillämpat ett pålägg på 5 % för att beräkna den utökade självkostnaden.

(56) Beträffande Luxemburgs synpunkter på att det inte finns något tidigare exempel i form av beslut eller dom från EG-domstolen, kan kommissionen bara konstatera att sådana exempel inte är nödvändiga. Att betrakta systemet med samordningscentraler som statligt stöd är en direkt följd av artikel 87.1 i fördraget. Det skall dock påpekas att skatteåtgärder, enligt senaste rättspraxis, har selektiva egenskaper och utgör statligt stöd så snart de förbehålls företag som genomför investeringar som överstiger ett visst belopp eller som skapar ett visst antal anställningar ([12]). Kommissionen anser att samma resonemang bör tillämpas i föreliggande ärende.

(57) Med tanke på viljan att förena principen om rättssäkerhet med principen om full konkurrens och ge de skattskyldiga ett rättesnöre, finns det inget som hindrar skattemyndigheterna från att välja den utökade självkostnadsmetoden. Kommissionen kritiserar inte användningen av detta system för att underlätta fastställandet av internpriser för transaktioner mellan närstående enheter. I föreliggande ärende måste likväl den systematiska tillämpningen av minimipålägget på 5 % betraktas som ett undantag från den korrekta användningen av den utökade självkostnadsmetoden, som kan ha gett vissa företag en fördel, utan att vara berättigad av skattesystemets art eller funktion.

**Statliga medel**

(58) I föreliggande ärende medför det minskade skattebeloppet till följd av tillämpningen av cirkulär 119 minskade skatteintäkter, vilka utgör statliga medel.

**Förenlighet**

(59) De luxemburgska myndigheterna har inte bestridit den preliminära bedömningen av förenligheten med systemet med samordningscentraler som sammanfattas i beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet ([13]), vilket kommissionen bekräftar och som kan sammanfattas enligt följande.

(60) De undantag som anges i artikel 87.2 i fördraget, som avser stöd av social karaktär som ges till enskilda konsumenter, stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller andra exceptionella händelser och stöd som ges till näringslivet i vissa områden i Förbundsrepubliken Tyskland, kan inte tillämpas i detta ärende.

(61) Det undantag som anges i artikel 87.3 a i fördraget som föreskriver möjligheten att bevilja stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning, kan inte åberopas.

(62) På samma sätt omfattas inte systemet med samordningscentraler av kategorin stöd för att främja genomförandet av viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi som anges i artikel 87.3 b i fördraget, och i den omfattning det inte avser att främja kultur och bevara kulturarvet kan det inte omfattas av undantaget som anges i punkt d i nämnda artikel.

([11]) Se punkt 34: Luxemburgs argument.

([12]) Förstainstansrättens beslut av den 6 mars 2002, Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava e.a. mot kommissionen (de förenade målen T-127/99, T-129/99 och T-148/99, punkt 157 och de förenade målen T-92/00 och T-103/00, punkterna 39–40 och punkterna 49–50, som ännu inte offentliggjorts i rättsfallssamlingen).

([13]) Se fotnot 1.

(63) Det vore för övrigt lämpligt att undersöka om systemet med samordningscentraler skulle kunna omfattas av undantaget som anges i artikel 87.3 c i fördraget, som beviljar stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, när det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset. De skattefördelar som beviljas inom ramen för nämnda system är inte kopplade till investeringar, skapandet av sysselsättning eller särskilda projekt. De utgör bara skattelättnader för löpande kostnader och skall därför betraktas som driftsstöd. Kommissionen bedömer därmed att stödet i fråga kan påverka handeln i en omfattning som strider mot allmänintresset, och kan följaktligen inte omfattas av undantaget i artikel 87.3 c i fördraget.

## Återkrav

(64) Åtgärderna i fråga kan inte betraktas som befintligt stöd i enlighet med artikel 88.1 i fördraget och artikel 1 b i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget [14] (numer artikel 88). De genomfördes i själva verket efter det att fördraget trädde i kraft, har aldrig anmälts till kommissionen i enlighet med artikel 88.3 i fördraget, de omfattas inte av preskriptionstiderna och utgjorde stöd från den tidpunkt de trädde i kraft. De utgör därmed nya stödåtgärder. När statligt stöd som beviljas olagligt visar sig vara oförenligt med den gemensamma marknaden är den naturliga följden att stödet återkrävs av mottagarna i enlighet med artikel 14 i förordning (EG) nr 659/1999. Syftet med att återkräva stödet är att i möjligaste mån återställa den konkurrens som fanns innan stödet beviljades. Varken frånvaron av tidigare exempel på tillämpningen av reglerna för statligt stöd på valet av beräkningsmetod av beskattningsunderlaget eller den påstådda bristen på klarhet avseende gemenskapens politik på området för statligt stöd berättigar ett undantag från denna grundprincip.

(65) Vad gäller påståendet om att det är omöjligt att återkräva stödet och hänvisningen till principen om skydd för berättigade förväntningar vad gäller skattelagar (icke-retroaktivitet), framgår det av rättspraxis att även om återkrav av en skattelättnad ställer till svårigheter på administrativ nivå, är det inte en omständighet som gör det möjligt att betrakta återkrav som tekniskt omöjligt att genomföra [15]. Enligt fast rättspraxis kan inte en medlemsstat göra invändningar mot de bestämmelser, praxis eller förhållanden som råder i deras respektive nationella lagstiftning för att dra sig undan de förpliktelser som följer av gemenskapslagstiftningen. En bestämmelse som fastställer en frist för en åtgärd som medför en fördel skall som alla andra bestämmelser i nationell rätt användas på ett sådant sätt att den inte gör det återkrav som krävs enligt gemenskapens lagstiftning praktiskt omöjlig och den skall ta fullständig hänsyn till gemenskapens intressen [16]. Om det förhåller sig på annat vis kan medlemsstaterna undandra sig en effektiv kontroll av statligt stöd genom att inte iaktta den skyldighet som anges i artikel 88.3 i fördraget om att i förväg anmäla planerat stöd.

## Berättigad förväntning

(66) Trots detta anges i artikel 14.1 i förordning (EG) nr 659/1999 att ”kommissionen skall inte återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i gemenskapsrätten.” Det har fastställts i EG-domstolens rättspraxis och kommissionens egen beslutspraxis att ett återkrav av stödet skulle kränka en allmän princip i gemenskapsrätten när stödmottagaren till följd av kommissionens agerande har en berättigad förväntning om att stödåtgärden har beviljats i överensstämmelse med gemenskapens lagstiftning.

(67) EG-domstolen angav i målet Van den Bergh och Jurgens [17] följande:

> ”Domstolen har konsekvent hävdat att alla näringsidkare som av en institution givits berättigade förhoppningar kan förlita sig på principen om skydd för berättigade förväntningar. Om en försiktig och omdömesgill näringsidkare å andra sidan kunde ha förutsett att en gemenskapsåtgärd som sannolikt skulle påverka hans intressen skulle komma att vidtas, kan han inte åberopa den principen om åtgärden vidtas.” (Icke officiell svensk översättning.)

(68) I kommissionens beslut 2001/168/EKSG av den 31 oktober 2000 om den spanska lagstiftningen om företagsbeskattning [18], har kommissionen konstaterat likheten mellan det spanska systemet i fråga och ett franskt system som den hade godkänt på grundval av att det inte utgjorde ett stöd i enlighet med artikel 92.1 i EEG-fördraget (numera artikel 87.1 i EG-fördraget). I föreliggande ärende noterar kommissionen att det luxemburgska systemet med samordningscentraler nära liknar det systemet som infördes i Belgien genom det kungliga dekretet nr 187 av den 30 december 1982 om beskattning av samordningscentraler. De två systemen avser verksamheter inom grupper och tillämpar den utökade självkostnadsmetoden för att fastställa beskattningsunderlaget. I sitt beslut av den 2 maj 1984 ansåg kommissionen att systemet inte medförde något stöd i enlighet med artikel 92.1 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Även om beslutet inte har offentliggjorts ledde det faktum att kommission inte gjorde några invändningar mot det belgiska systemet med samordningscentraler till att det vid denna tidpunkt offentliggjordes i den fjortonde rapporten om konkurrenspolitiken samt i ett svar på en skriftlig fråga från parlamentet [19].

[14] EGT L 83, 27.3.1999, s. 1.

[15] Se EG-domstolens dom av den 29 januari 1998, kommissionen mot Italien (C-280/95, REG. 1998, s. I-259, punkt 23) och av den 3 juli 2001, kommissionen mot Belgien (C-378/98, REG. 2001, s. I-5107, punkt 42).

[16] EG-domstolens dom av den 20 september 1990, kommissionen mot Tyskland (C-5/89, Rec. 1990, s. I-3437, punkterna 18 och 19).

[17] EG-domstolens dom av den 11 mars 1987, Van den Bergh en Jurgens m.fl. mot kommissionen (mål 265/85, Rec. 1987, s. 1155, punkt 44).

[18] EGT L 60, 1.3.2001, s. 57.

[19] Se fotnot 7.

(69) Kommissionen konstaterar i detta sammanhang att dess beslut om det belgiska systemet med samordningscentraler antogs innan det luxemburgska systemet trädde i kraft. Kommissionen konstaterar också att alla stödmottagare godkändes som samordningscentraler före kommissionens beslut av den 11 juli 2001 om att inleda det formella granskningsförfarandet. Kommissionen noterar vidare att cirkulär 119 upphörde att gälla den 20 februari 1996 och att det sedan den 31 december 2001 inte längre tillämpas på stödmottagarna. Kommissionen kan därför godta Luxemburgs argument om att det hos stödmottagarna fanns en berättigad förväntning och den kommer därför inte att återkräva det beviljade stödet.

## VI. **SLUTSATS**

Kommissionen drar slutsatsen att det luxemburgska systemet med samordningscentraler utgör en statlig stödordning i enlighet med artikel 87.1 i fördraget och att inget av undantagen i artikel 87.2 eller artikel 87.3 i nämnda förordning kan tillämpas. Kommissionen påpekar även att Luxemburg olagligt har genomfört systemet i fråga i strid med artikel 88.3 i fördraget. Kommissionen konstaterar dock att systemet upphävdes den 20 februari 1996 och att det sedan den 31 december 2001 inte har beviljats några skattefördelar till stödmottagarna. Slutligen medger kommissionen att det hos stödmottagarna fanns en berättigad förväntning om att det stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden kunde förhindras från att återkrävas. Kommissionen kommer följaktligen inte att återkräva stödet.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

*Artikel 1*

Det skattesystem som Luxemburg införde för samordningscentralerna genom cirkulär LIR nr 119 av den 12 juni 1989 utgör en stödordning som är oförenlig med den gemensamma marknaden.

*Artikel 2*

Detta beslut riktar sig till Luxemburg.

Utfärdat i Bryssel den 16 oktober 2002.

*På kommissionens vägnar*

Mario MONTI

*Ledamot av kommissionen*