Mona Aldestam

Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget

I artikeln belyses tillämpningen av artikel 87 i unionsfördraget (tidigare artikel 92) med avseende på skatteåtgärder. Syftet är att belysa dels att skatteåtgärder kan utgöra statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget, dels konsekvenser av att statligt stöd i form av skattelättnader oftast är av operativ karaktär.

1 Inledning

Ambitionen med denna artikel är att belysa tillämpningen av artikel 87 i unionsfördraget (tidigare artikel 92) vad gäller skatteåtgärder.[1] Inledningsvis avser jag att behandla den allmänna innebörden av artikel 87 i fördraget och först därefter innebörden av artikel 87 med hänsyn till skatteåtgärder. Tillämpningen av artikel 87 med avseende på skatteåtgärder illustreras avslutningsvis med tre aktuella svenska exempel.

Reglerna om statligt stöd har funnits i fördraget sedan det undertecknades 1957. Det är emellertid först under senare tid, de senaste 10–15 åren, som statliga åtgärder av den typ som avses i artikel 87 första stycket blivit av allt större intresse. Till följd av fullbordandet av den inre marknaden och liberaliseringen av kapitalrörelserna har kommissionen ansett det alltmer angeläget att undersöka de specifika konsekvenserna av sådant stöd som beviljas i form av skatteåtgärder. Även inrättandet av Ekonomiska och monetära unionen och de konsolideringskrav som därmed ställs på medlemsstaternas budgetar anses göra en strikt kontroll av allt slags statligt stöd än mer angelägen.[2]

Frågan om statsstödsreglernas tillämpning i fråga om skatteåtgärder har också aktualiserats genom det arbete som syftar till att bekämpa skadlig skattekonkurrens.

2 Artikel 87 första stycket

Ur ett ekonomiskt perspektiv vore det optimala att statens möjligheter att påverka marknaden inskränktes till ett minimum. Privata företag kan då agera utifrån ekonomiskt

[1] Härefter refereras till "fördraget". Numreringen i fördraget har ändrats efter det att Amsterdamfördraget trädde i kraft i maj 1999. För att undvika missförstånd används genomgående både den nya och gamla numreringen.

[2] Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, bilaga till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/11134 av den 27 november 1998, punkt 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

rationella förutsättningar.[3] Eftersom perfekt konkurrens sällan förekommer annat än i teorin kan det trots allt finnas skäl för statliga interventioner. Det kan gälla fall där det förekommer marknadsimperfektioner, såsom när ett företags prissättning inte överensstämmer med dess verkliga kostnader på grund av externa omständigheter (externalities). Ett exempel kan vara kostnader för miljöpåverkan. Miljökostnader är sällan inkluderade i priset.[4]

Gemenskapens regler om statligt stöd kan i många hänseenden sägas vara uppbyggda från denna utgångspunkt. Reglerna om statligt stöd finns i artiklarna 87–89 i fördraget (tidigare artiklarna 92–94). Artikel 87 (tidigare artikel 92) består av tre stycken. I det första stycket finns de kriterier som, om de är uppfyllda, innebär att en åtgärd anses oförenlig med den gemensamma marknaden. Det andra stycket innehåller ett antal automatiska undantag medan det tredje stycket innehåller undantag som förutsätter kommissionens prövning innan de kan beviljas. Artikel 88 (tidigare artikel 93) innehåller vissa processuella regler. Enligt artikel 88 tredje stycket i fördraget (tidigare artikel 93 tredje stycket) har varje medlemsstat en skyldighet att underrätta kommissionen om planer att lämna eller ändra redan lämnat stöd. Underrättelsen skall göras i så god tid att kommissionen kan yttra sig över planerna innan de planeras att genomföras. I sista meningen förbjuds medlemsstaterna att genomföra en åtgärd innan kommissionen fattat beslut i ärendet. Artikel 89 (tidigare artikel 94) innehåller en möjlighet för rådet att på kommissionens förslag anta förordningar som anses nödvändiga för tillämpningen av artiklarna 87 och 88 (tidigare 92 och 93).

I artikel 87 första stycket (tidigare artikel 92 första stycket) stadgas att: "Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna."

Den inledande bisatsen innehåller en "saving clause" som enligt Evans inkorporerar *lex specialis* principen.[5] Det betyder att andra regler i fördraget som särskilt reglerar stöd inom t.ex. vissa sektorer tillämpas i första hand. Det är mot den bakgrunden som stöd till bl.a. jordbruksnäring, transportsektorn och kol- och stålsektorn i regel inte omfattas av artikel 87 första stycket (tidigare artikel 92 första stycket). Även stöd till offentliga företag eller företag som medlemsstaten beviljat särskilda eller exklusiva rättigheter kan enligt artikel 86 (tidigare artikel 90) under vissa omständigheter falla utanför tillämpningsområdet för artikel 87 (tidigare artikel 92). Artikel 87 bör således inte vara att betrakta som ett absolut förbud mot beviljandet av statligt stöd i sig.

Den resterande delen av artikel 87 första stycket (tidigare artikel 92 första stycket) innehåller tre förutsättningar som, om de är uppfyllda, innebär att stödåtgärden ifråga anses oförenlig med den gemensamma marknaden. De tre förutsättningarna är:

1, att det är fråga om stöd som givits av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är,
2, att stödet snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, och
3, att stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

2.1 Stödbegreppet

Vad som avses med stöd finns inte närmare definierat i fördraget, vilket, enligt Schina, kan ha varit avsiktligt. Avsaknaden av ett väldefinierat begrepp minskar risken för kring-

[3] Schön, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR (1999), s. 913.
[4] Buigues & Meiklejohn, Reconciling State Aid Policy with Other Community Policies, i van Mourik (ed.), Developments in European Competition Policy, 1996, European Institute of Public Administration, s. 71 f.
[5] Evans, EC Law of State Aid, 1997, s. 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

gående och ökar domstolens möjlighet att tolka begreppet flexibelt.[6] Därmed kan ständigt "nya", vid formulerandet av fördraget okända, åtgärder omfattas av begreppet. Frågan om definitionen av stöd kom upp i ett rättsfall strax efter det att Romfördraget hade undertecknats. EG-domstolen fick här anledning att närmare analysera begreppen stöd i relation till subventioner.[7] *Målet rörde tolkningen av artikel 4c) i kol- och stålfördraget. Tyskland hade infört en skattefri bonus för skiftarbetande gruvarbetare. Alla gruvarbetare som arbetade under jord beviljades en skattefri bonus för varje fullföljt skift. Gruvföretagen stod själva för betalningen av bonusen men motsvarande summa kunde avräknas från skatteskulden. Åtgärden ansågs av domstolen utgöra en sådan subvention eller ett sådant stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden. Härutöver sade domstolen att: "A subsidy is normally defined as a payment in cash or in kind made in support of an undertaking other than the payment by the purchaser or consumer for the goods or services which it produces. An aid is a very similar concept, which, however, places emphasis on its purpose and seems especially devised for a particular objective which cannot normally be achieved without outside help. The concept of aid is nevertheless wider than that of a subsidy because it embraces not only positive benefits, such as subsidies themselves, but also interventions which, in various forms, mitigate the charges which are normally included in the budget of an undertaking and which, without, therefore, being subsidies in the strict meaning of the word, are similar in character and have the same effect".* En sådan definition täcker såväl bidrag till företag som nedsättningar av avgifter som företaget normalt har att betala.

I citatet ovan sägs att stöd till skillnad från subventioner "places emphasis on its purpose". Det bör dock påpekas att domstolen beträffande stödbegreppet vid upprepade tillfällen härefter har poängterat att när det gäller tillämpningen av artikel 87 är det åtgärdernas effekt som är av intresse och inte deras syfte eller skäl.[8] Artikel 87 i fördraget (tidigare artikel 92) skall således tolkas extensivt.

2.2 Av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel

Förutsättningen att stödet ges "av en medlemsstat" eller "med hjälp av statliga medel" har varit föremål för olika tolkningar.[9] Beroende på tolkning kan en åtgärd 1) beviljas av staten men finansieras med privata medel, 2) beviljas av staten och finansieras med allmänna medel eller 3) beviljas av andra än offentliga organ men finansieras med allmänna medel. Även om domstolen under årens lopp uttalat sig motstridigt i frågan,[10] verkar det som om domstolen slutligen, trots kritik,[11] fastnat för en tolkning i de förenade målen C-52-54/97 som verkar utesluta att åtgärder finansierade av privata medel omfattas av statsstödsreglerna,[12] dvs. motsvarande 1) ovan. Mot den bakgrunden skulle alltså stödreglerna aktualiseras om stödet finansierats med offentliga medel och beviljats antingen av staten själv eller genom statlig styrning eller övervakning motsvarande 2) och 3) ovan. Reglerna om statligt stöd kan emellertid bli tillämpliga även i de fall statens intäkter reduceras rent faktiskt eller potentiellt.[13]

---

[6] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 13.

[7] Mål 30/59, Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority, (1961) ECR 3.

[8] Mål 173/73, Italy v. Commission, (1974), ECR 709, se s. 718, punkt 13.

[9] Bacon, State Aids and General Measures, YEL 1997, s. 279.

[10] I mål 82/77, Openbaar Ministerie v. van Tiggele, (1978) ECR 25 som sedan åtföljdes av målen C-72 och 73/91, Sloman Neptune v. Seebetriebsrat, (1993) ECR I-887 och C-189/91, Kirshammer-Hack v. Sidal, (1993) ECR I-6185, fann domstolen att det inte var fråga om stöd enligt artikel 87 eftersom de aktuella åtgärderna inte innebar någon kostnad för staten. Den motsatta tolkningen framkom i mål 290/83, Commission v. France, (1985), ECR 439.

[11] Se Slotboom, State Aid in Community Law: A Broad or Narrow Definition?, 20 El Rev. 289 (1995); Bacon, State Aids and General Measures, YEL 1997, s. 269 och Quigley, The Scope of Article 92(1) of the EEC Treaty i Harden (ed.), State Aid: Community Law and Policy, 1993, s. 31.

[12] Mål C-52-54/97 av den 7 maj 1998.

[13] Hancher, Ottervanger & Slot, EC State Aids, 2 ed., 1999, s. 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

Med medlemsstat avses i sammanhanget offentligt beslutande organ på central, regional eller lokal nivå,[14] vilket belystes i bl.a. mål C-387/92. *I mål C-387/92 planerade "Ayuntamiento de Valencia" att införa en kommunal etableringsskatt. Skatten skulle tas ut vid användandet eller utnyttjandet av utrymmen, oavsett natur, inom kommunens gränser, för utförandet av verksamheter med industriella eller kommersiella syften eller för utövandet av professionell verksamhet. Banco Exterior väckte talan vid en lokal domstol eftersom banken ansåg att förslaget stred mot annan spansk lagstiftning, enligt vilken alla offentligt ägda företag var undantagna från skatt, till stat, provins, kommun eller andra offentligrättsliga organ. Den lokala domstolen hänsköt med anledning härav ett antal frågor till EG-domstolen i enlighet med artikel 234 (tidigare artikel 177). Domstolen inledde med att erinra om att artikel 92 omfattar alla företag, privata som offentliga om inte artikel 90(2) (artikel 86(2) enligt den nya numreringen) kan anses tillämplig, vilket inte var aktuellt i målet i fråga. Därefter hänvisade domstolen till mål 30/59 och påpekade att stödbegreppet var mer långtgående än subventionsbegreppet. Mot den bakgrunden slog domstolen fast att en åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna medger vissa företag undantag från skattskyldighet och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter stödmottagaren i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i utgör statligt stöd enligt artikel 87.*[15]

Även offentliga myndigheter likställs med staten.[16] I mål 78/76 slogs det fast att även privata organ som upprättas eller utses av staten att administrera beviljandet av stöd omfattas av begreppet "medlemsstat".[17] Ett exempel på stöd som beviljats genom statlig styrning eller övervakning finns i mål 67, 68 och 76/84.[18] I de fall en aktör anses agera självständigt är det dock inte fråga om statligt stöd i bemärkelsen av artikel 87 första stycket (tidigare artikel 92 första stycket).

Ovan nämndes att det kan räcka med att statens intäkter reduceras faktiskt eller potentiellt. I linje härmed anses en förlust av skatteintäkter likvärdigt med förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter.[19] Att det är tillräckligt att statens intäkter reduceras faktiskt eller potentiellt betyder inte att det nödvändigtvis måste vara fråga om en direkt kostnad. Frågan var aktuell i bl.a. mål 78/76, som jag redogjort för tidigare.[20] I punkt 22 sade domstolen att: "A measure adopted by the public authority and favouring certain undertakings or products does not lose the character of a gratuitous advantage by the fact that it is wholly or partially financed by contributions imposed by the public authority and levied on the undertakings concerned."

Stödåtgärder som finansieras av gemenskapsresurser omfattas i regel inte av artikel 87 i fördraget.

Som ett försök att ge en bild av vilken typ av åtgärder som kan anses utgöra statsstöd kan den exemplifiering som givits av kommissionen med anledning av en skriftlig fråga 1963 ge viss ledning.[21] Enligt denna lista utgör följande åtgärder statligt stöd: direkta subventioner, skattelättnader, fördelaktiga räntor, garanterade lån som lämnas under fördel-

[14] Mål 248/84, Germany v. EC Commission, (1987) ECR 4013. Målet refereras i avsnitt 3.2. Se även mål 387/92, Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia, (1994) ECR s. I-877

[15] Mål C-387/92, Banco Exterior de España mot Ayuntamiento de Valencia, (1994) ECR I-877.

[16] Mål 323/82, Intermills SA v. Commission, (1984) ECR 3809, punkt 32. På grund av ekonomiska svårigheter hade de offentliga myndigheterna övertagit andelar i företaget Intermills SA. Agerandet ansågs utgöra stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden. I målet likställdes offentliga myndigheter med staten.

[17] Se mål 78/76, Firma Steinike und Weinlig v. Germany, (1977) ECR 595. Målet gällde förenligheten med gemenskapsrätten att ta ut en avgift vid import av citrus koncentrat. Avgiften betalades in till en fond som skulle användes för finansieringen av utveckling och marknadsföring i Tyskland. I målet bekräftades att Artikel 87 (tidigare artikel 92) omfattar stöd finansierat med allmänna medel oavsett om stödet beviljats av staten eller av ett offentligt eller privat organ som upprättats eller utsetts att administrera stödet.

[18] Mål 67, 68 och 76/84, Gebroeders van der Kooy v. Commission, (1988) ECR 219.

[19] Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, bilaga till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/11134 av den 27 november 1998.

[20] För referat av mål 78/76 hänvisas till not 16.

[21] OJ (Special Ed.) 1963, 235, citerad av D'sa, European Community Law on State Aid, 1998, s. 56.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

aktiga villkor, anskaffande av mark eller byggnader antingen gratis eller under förmånliga villkor, förseende med varor eller tjänster till förmånliga villkor, gottgörelse för löpande förluster och andra åtgärder med motsvarande effekt. Listan har kompletterats senare med åtgärder som statliga garantier och offentliga upphandlingar m.m.[22]

2.3 Stödet snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom gynnande av vissa företag

Statsstödsystemet som sådant bygger, som nämndes inledningsvis, på att medlemsstaterna anmäler planerade stöd i förväg. I enlighet härmed omfattas inte bara existerande konkurrenssnedvridningar utan även hot om konkurrenssnedvridning. Snedvridningen kan avse faktisk men även potentiell konkurrens, varför även situationer när stöd befaras försvåra inträde på en marknad omfattas av artikel 87 första stycket.[23] Kriteriet om konkurrenssnedvridning är nära relaterat till kravet på selektivitet och påverkan av handel mellan medlemsstater. Innan selektivitetskriteriet behandlas närmare kan det noteras att det med företag i sammanhanget avses alla organ med vinstsyfte oavsett associationsform och oavsett om de är privata eller offentliga.[24] Artikeln kan emellertid bli tillämplig även i de fall vinstsyfte saknas men faktiskt vinst ändå uppkommit.

Det faktum att ett stöd anses snedvrida eller hotar att snedvrida konkurrensen förutsätter i sig selektivitet. Generella åtgärder kommer alla på den nationella marknaden till godo. Det är först när endast ett enskilt företag eller en grupp av företag eller en särskild region eller viss produktion gynnas framför andra som förutsättningarna för fri konkurrens sätts ur spel.

Selektivitetskriteriet är avsett att särskilja statliga stöd från allmänna ekonomiska stödåtgärder, över vilka varje medlemsstat själv har befogenhet att bestämma, som en del av sitt lands ekonomiska politik. Vissa åtgärder kan framstå som allmänna ekonomiska stödåtgärder men ändå uppvisa selektiva effekter, vilket var fallet i bl.a. mål 173/73. *I målet hade den italienska staten infört en skatteförmån för textil- och klädestillverkningsindustrin samt för mindre näringsidkare såsom hantverkare. Förmånen bestod i en nedsättning av sociala avgifter hänförliga till barnbidrag från 15 % till 10 %. Förmånen skulle gälla i tre år och hade inte anmälts till kommissionen. Kommissionen inledde fördjupat förfarande enligt artikel 88 andra punkten i fördraget (tidigare artikel 93 andra punkten) och krävde att den italienska regeringen skulle upphöra med åtgärden.*

Den italienska regeringen överklagade kommissionens beslut till EG-domstolen. Den italienska regeringen hävdade bl.a. att textilindustrin led av konkurrensnackdelar i förhållande till konkurrenterna inom den gemensamma marknaden på grund av de höga sociala avgifterna i Italien. De hävdade vidare att åtgärden var ett sätt att rekonstruera det generella sociala avgiftssystemet i Italien samt att kompensera kvinnor för tidigare orättvisor i systemet. Härmed hänvisade domstolen till att det är effekterna och inte syftet med en åtgärd som är avgörande. När det gäller argumentet att italiensk textilindustri betalade högre sociala avgifter än konkurrenterna påpekade domstolen att utgångspunkten måste vara konkurrenssituationen som den såg ut före genomförandet av den aktuella stödåtgärden. Domstolen hänvisade till att det finns regler i artiklarna 92 till 102 som syftar till att förhindra snedvridningar till följd av skatte- och sociala välfärdssystem. Å andra sidan menade domstolen att den existerande konkurrenssituationen kan påverkas av att en medlemsstat genom en generell åtgärd minskar produktionskostnaderna i en viss sektor. Enligt Quigley måste detta tolkas som

[22] Doc. 20.502/IV/68 från december 1968, citerad av Wyatt and Dashwood, European Community Law. 3 ed. 1993, s. 522.

[23] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 24.

[24] Se mål 78/76 Firma Steinike und Weinlig v. Germany, (1977) ECR 595, s. 610-611, punkt 16-18. För referat av målet hänvisas till not 18.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

att stöd i sådana fall kan anses vara befogade.[25] Quigley, som för övrigt får stöd av Schina,[26] har dock ifrågasatt riktigheten i domstolens resonemang i den delen.[27] *Domstolen kom emellertid fram till att nedsättningen av de sociala avgifterna, trots att åtgärden var allmän så till vida att den bidrog till att förbättra kvinnornas ställning i det social välfärdssystemet, hade effekten att minska produktionskostnaderna för den italienska textilsektorn, varför åtgärden ansågs utgöra statligt stöd.*

Frågan om selektivitet prövades nyligen åter av EG-domstolen i mål C-75/97.[28] *Bakgrunden var den att den belgiska regeringen 1981 införde en lag bl.a. innehållande generella principer för löntagares sociala skydd (det så kallade Maribel-programmet). Enligt artikel 35 i denna lag åtnjöt en arbetsgivare som anställde "manuella arbetare" rätt till avdrag från de sociala avgifterna, för var och en av dem, enligt en fastlagd mall.*[29] *1993 infördes Maribel-bis-programmet, genom vilket avdraget höjdes när arbetsgivaren tillhörde sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens. De sektorer som avsågs var sådana som ägnade sig åt utvinning av icke-energibaserade ämnen och biprodukter, kemisk industri, metallurgi och metallförädlingsindustri m.m. 1994 infördes Maribel-ter-programmet, vilket dels innebar en höjning av avdragets storlek för de företag som utövade sin verksamhet i någon av de ovan nämnda sektorerna, dels att programmet utsträcktes till att omfatta vissa internationella transportsektorer. Genom en förordning samma år utvidgades tillämpningsområdet för Maribel-ter-programmet ytterligare till att omfatta trädgårdsodling, skogsbruk och skogsindustri. Efter viss korrespondens inledde kommissionen den 9 juli 1996 fördjupat förfarande enligt artikel 88 andra punkten (tidigare artikel 93 andra punkten). Härefter fattade kommissionen ett beslut, enligt vilket höjningen av avdraget från socialavgifter för företag i sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens ansågs dels otillåtet eftersom det inte hade anmälts till kommissionen i förväg, dels oförenligt med den gemensamma marknaden. Den belgiska regeringen uppmanades att omedelbart upphöra med stödet samt återkräva redan utbetalat stöd. Den belgiska regeringen överklagade beslutet till EG-domstolen och begärde att kommissionens beslut skulle ogiltigförklaras. Den belgiska regeringen anförde fem grunder till stöd för sin talan. Här skall dock endast den första grunden behandlas.*

I den första grunden bestred den belgiska regeringen att selektivitetskriteriet kunde anses uppfyllt och att det höjda avdraget som beviljats inom ramen för Maribel-bis och ter-programmen utgjorde allmänna ekonomisk-politiska åtgärder som inte omfattades av artikel 92 första stycket i fördraget. Den belgiska regeringen inledde med att hävda att "artikel 92 i fördraget, ..., inte är tillämplig på allmänna åtgärder som är tillämpliga på alla företag i en medlemsstat när dessa åtgärder uppfyller krav som är objektiva, inte diskriminerande och inte godtyckliga." Den belgiska regeringen menade vidare att det med "alla företag" måste förstås sådana som objektivt sett är i samma eller liknande position. Den belgiska regeringen hävdade att Maribel-bis och ter-programmen var allmänna åtgärder som gav uttryck för en ekonomisk politik, vilken bestod i att främja att arbetstillfällen skapades i de industrisektorer som sysselsatte stor del av manuella arbetare. Manuella arbetare har ofta låga månadslöner på grund av att de är lågutbildade. Sistnämnda förklarar varför förmånen begränsades till företag inom förädlingsindustrin och till vissa internationella transportsektorer. Den belgiska regeringen förklarade även att tjänstesektorn och byggsektorn lämnades utanför tillämpningen av Maribel-bis och ter-programmen av objektiva skäl. Slutligen anförde den belgiska regeringen att Maribel-programmen ingick i en strategi av allmän minskning av de sociala avgifterna och att det var budgetrestriktioner som förhindrat den att utsträcka programmet till alla sektorer av ekonomisk verksamhet, varför endast stegvist agerande dittills varit möjligt. Den belgiska regeringen avslutade med att påpeka att den temporära begränsningen av programmens tillämpning inte gör att åtgärden förlorar sin karaktär av allmän ekonomisk-politisk åtgärd.

---

[25] Quigley, The Notion of State Aid in the EEC, 13 El Rev. 242 (1988), s. 244.
[26] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 28-29.
[27] Quigley, The Notion of State Aid in the EEC, 13 El Rev. 242 (1988), s. 245.
[28] Mål C-75/97, Belgium v. EC Commission, (1999) ECR 3671.
[29] EG-domstolens översättning i mål C-75/97 av "manual workers". Troligen avses arbetskraft som utför arbete för hand.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

Domstolen inledde med att erinra om att stödbegreppet är vidare än subventionsbegreppet. Därefter påpekade domstolen att åtgärdernas sociala karaktär inte var tillräckligt för att utesluta att åtgärden kunde betecknas som stöd. Domstolen upprepade det den sagt i många mål före detta, att det inte är stödets syfte utan dess effekt som är av betydelse. Vidare konstaterade domstolen att vissa sektorer inom förädlingsindustrin samt tjänste- och byggindustrin inte omfattades av Maribel-bis och ter-programmen och att avdragen således måste anses selektiva. Domstolen fann härutöver att Maribel-bis och ter-programmen inte kunde anses berättigade på grund av karaktären och systematiken hos det system för social trygghet som tillämpades i Belgien. När det gäller den belgiska regeringens argument angående budgetrestriktioner avslutade domstolen med att slå fast att detta inte förhindrade att artikel 92 kunde anses tillämplig. Den belgiska regeringens talan vann således inte bifall på denna grund och inte heller på någon av de övriga fyra anförda grunderna, varför talan i sin helhet ogillades.

Kommissionen ansåg tidigare att statligt stöd automatiskt innebar en konkurrenssnedvridning eftersom staten genom stödet som sådant rubbar förutsättningarna för de privata företagen att agera utifrån ekonomiskt rationella ställningstaganden.[30] Enligt Schina skall kommissionen ha baserat det på utgången i mål 730/79.[31] Schina menar dock att domstolen i mål 730/79 inte gick så långt som att medge att stöd automatiskt snedvrider konkurrensen även om den marknadsanalys som krävs är betydligt mindre omfattande än den som krävs vid tillämpningen av artiklarna 81 och 82 (tidigare artiklarna 85 och 86).[32] D'sa menar dock att det numera tycks krävas åtminstone någon typ av analys av på vilket sätt konkurrensen anses snedvriden eller hotar att snedvridas.[33] I mål 296 och 318/82 ansåg domstolen att kommissionen lämnat otillräckliga skäl för på vilket sätt stödet ifråga snedvridit eller hotat att snedvrida konkurrensen respektive påverkat handeln mellan medlemsstaterna.[34] Schina är av uppfattningen att det i samtliga publicerade kommissionsbeslut, efter den domen, ägnas större energi att bevisa stödens snedvridande effekt samt deras påverkan på gemenskapshandeln.[35]

Alla stöd anses dock inte har en kännbar inverkan på handeln och konkurrensen mellan medlemsstaterna, vilket framgår av meddelandet om försumbart stöd.[36] Enligt sistnämnda meddelande ges ett undantag från anmälan av stödåtgärder som inte överstiger 100 000 ECU under en treårsperiod.

2.4 Påverkan på gemenskapshandeln

Den sista förutsättningen som om den är uppfylld innebär att stödåtgärden anses oförenlig med den gemensamma marknaden är att stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Det krävs inte särskilt mycket för att gemenskapshandelskriteriet skall anses uppfyllt. Det finns dock anledning att här göra vissa förtydliganden. Inledningsvis förutsätts att stödmottagaren bedriver handel inom gemenskapen, och inte endast handel på lokal nivå.[37] Vidare finns det inget krav på att stödmottagaren måste exportera sina produkter

[30] 11:th Report on Competition Policy, (1981), European Commission, punkt 176.

[31] Mål 730/79, Philip Morris Holland B.V. v. EC Commission, (1980) ECR 2671. Philip Morris skulle lägga ned en av två fabriker i Holland. Den holländska regeringen ville bevilja stöd till Philip Morris för att samla och utveckla sin produktion till den återstående fabriken. Kommissionen fattade, efter anmälan, ett negativt beslut, vilket i sin tur överklagades till EG-domstolen. Domstolen poängterade att ett företag måste anses påverkat av ett stöd om stödet stärkt stödmottagarens ställning i förhållande till konkurrenterna. Härmed ansågs både kriteriet om konkurrenssnedvridning och påverkan på gemenskapshandeln uppfyllt.

[32] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 24.

[33] D'sa, European Community Law on State Aid, 1998, s. 79.

[34] Mål 296 och 318/82, Nederlands and Leeuwarder Papierwarenfabriek B.V. v. EC Commission, (1985) ECR 809.

[35] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 25.

[36] Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till små och medelstora företag, EGT C 213/2, 19.8.1992 och Meddelande om försumbart stöd, EGT C 68/9, 6.3.1996.

[37] Mål 730/79, Philip Morris Holland B.V. v. EC Commission, (1980) ECR 2671.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

till andra medlemsstater för att förutsättningen om påverkan av handeln mellan medlemsstater skall anses uppfyllt. Kommissionen har, av domstolen i mål 102/87, ansetts berättigad att utgå ifrån att gemenskapshandelskriteriet är uppfyllt om stödmottagaren är verksam på en marknad där det förekommer konkurrens mellan producenter från olika medlemsstater.[38] Av rättsfallet följer således att det är tillräckligt att stödet riskerar att försvåra för andra medlemsstaters producenter att få avsättning för sina produkter i den stödgivande medlemsstaten.

Vid bedömningen av om en stödåtgärd anses oförenlig med den gemensamma marknaden tar kommissionen troligen hänsyn även till andra fördragsregler. Enligt Farmer och Lyal skall t.ex. en stödåtgärd som finansierats med skatter eller avgifter som strider mot artikel 90 (tidigare artikel 95) anses medföra att åtgärden anses oförenlig med den gemensamma marknaden.[39]

3 Undantagen i artikel 87 andra och tredje stycket

Som nämndes tidigare torde artikel 87 första stycket i fördraget (tidigare artikel 92 första stycket) inte innebära ett absolut förbud mot statligt stöd. För att få en fullständig bild av statsstödsreglernas innehåll och tillämpning krävs därför en genomgång också av de undantagsmöjligheter som erbjuds i artikel 87 andra och tredje stycket (tidigare artikel 92 andra och tredje stycket). Här behandlas av utrymmesskäl dock endast undantagen i tredje stycket a) och c), eftersom de är av indirekt eller omedelbar betydelse för syftet med den här artikeln.

Innan jag behandlar undantaget i tredje stycket a) finns det anledning att nämna något om den allmänna tillämpningen av undantagen i andra och tredje stycket. Utgångspunkten för undantagsmöjligheterna i artikel 87 (tidigare artikel 92) är att de skall tolkas restriktivt.[40] En restriktiv tolkning innebär att undantagen inte skall tillämpas på stöd som inte uttryckligen anges i bestämmelserna, oavsett om det görs med analog tillämpning eller genom annan tillämpning som syftar till att utvidga bestämmelsernas tillämpningsområde.[41]

Undantagen i andra stycket brukar refereras till som automatiska. De kallas automatiska eftersom det i det aktuella lagrummet sägs att angivna stöd *är* förenliga med den gemensamma marknaden. Undantagen i andra stycket anses därmed gälla i kraft av fördraget, vilket innebär att kommissionen inte har befogenhet att bedöma lämpligheten av att tillämpa de undantag som anges i artikeln. Kommissionen, vilken får stöd av bl.a. Schina och Hancher, Ottervanger och Slot, är av uppfattningen att dessa stöd, trots sin automatiska karaktär, måste anmälas till kommissionen i förväg.[42] Riktigheten i detta har dock ifrågasatts av Bellamy och Child.[43]

Undantagen i tredje stycket däremot tillämpas, till skillnad från undantagen i andra stycket, först efter det att kommissionen efter en diskretionär bedömning beslutat att ett visst stödprojekt omfattas av undantagen. Kommissionens befogenhet beträffande undantagen i tredje stycket är baserade på formuleringen *kan*, vilket befästes av domstolen i mål 730/79. I punkt 17 sade domstolen att "Article 92(3) unlike Article 92(2) gives the Commission a discretion by providing that the aid which it specifies "may" be considered to be

[38] Mål 102/87, France v. Commission, (1988) ECR 4067.
[39] Farmer & Lyal, EC Tax Law, 1994, s. 45 f.
[40] Mål 730/79, Philip Morris Holland B.V. v. EC Commission, (1980) ECR 2671, se s. 2701.
[41] Europeiska gemenskapernas konkurrensrätt, Vol. IIB, Förklaring av reglerna om statligt stöd, Europeiska kommissionen, 1997, s. 11.
[42] Europeiska gemenskapernas konkurrensrätt, Vol. IIB, Förklaring av reglerna om statligt stöd, Europeiska kommissionen, 1997, s. 11 ; Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987; Hancher, Ottervanger & Slot, EC State Aids, 2 ed., 1999, s. 69-70.
[43] Bellamy & Child, Common Market Law of Competition, 4 ed., 1993, s. 920.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

compatible with the common market". Enligt Schina innebär kommissionens diskretionära befogenhet att kommissionen först måste pröva om de tekniska förutsättningarna i artikel 87 tredje stycket (tidigare artikel 92 tredje stycket) är uppfyllda och därefter göra en bedömning av om det är lämpligt att godkänna respektive avslå en anmälan om stöd.[44]

Att kommissionen utrustats med en diskretionär befogenhet får, enligt Schina, inte på något sätt innebära att besluten blir godtyckliga.[45] Detta undviks bl.a. genom domstolens kontroll och av kommissionen utfärdade riktlinjer och meddelanden etc.

Det finns dock vissa typer av stöd vilka anses oförenliga med den gemensamma marknaden enligt artikel 87 första stycket i fördraget (tidigare artikel 92 första stycket) och som inte anses lämpliga att undanta enligt tredje stycket. Exempel på sådana stöd är exportstöd och operativa stöd eller driftstöd som de också kallas.[46] Att exportstöd anses oförenliga med den gemensamma marknaden och inte anses kunna undantas enligt artikel 87 tredje stycket slogs fast av domstolen i förenade målen 6 och 11/69.[47]

Operativt stöd har definierats olika av kommissionen, EG-domstolen och första instansrätten. Som en sammanfattning av dessa kan den definition som nämns av Evans[48] och som finns i "Guidelines for the examination of State aid to fisheries and aquaculture" nämnas.[49] Enligt dessa riktlinjer är operativa stöd sådana som "...is granted without imposing any obligation on the part of recipients and which is intended to improve the situation of undertakings and increase their business liquidity... or is calculated on the quantity produced or marketed, product prices, units produced or the means of production, and which has the effect of reducing the recipient's production costs or improving the recipient's income". Operativa stöd anses i allmänhet endast kunna lämnas i enlighet med artikel 87 tredje stycket a) och i undantagsfall enligt tredje stycket c).[50]

Tredje stycket a)

I artikel 87 tredje stycket a) (tidigare artikel 92 tredje stycket a)) sägs att: "Som förenligt med den gemensamma marknaden kan anses stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning."

För att undantag enligt tredje stycket a) skall kunna beviljas krävs det att levnadsstandarden i den aktuella regionen är onormalt låg eller att det råder allvarlig brist på sysselsättning. Av formuleringen framgår att det skall vara fråga om stöd till verksamheter i regioner med synnerliga svårigheter, vilket också bekräftats av domstolen mål 248/84. I det aktuella målet sade domstolen att "the use of the words "abnormally" and "serious" in the exemption contained in Article 92(3)(a) shows that it concerns only areas where the economic situation is extremely unfavourable in relation to the Community as a whole".[51] Principen om att de regionala förutsättningarna skall jämföras med de regionala förutsättningarna inom gemenskapen i stort och inte på ett nationellt plan slogs ursprungligen fast av domstolen i mål 730/79, som jag redogjort för ovan.

---

[44] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 44.

[45] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 44, punkt 142.

[46] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 51.

[47] Mål 6 och 11/69, EC Commission v. France, (1969) ECR 523.

[48] Evans, EC Law of State Aid, 1997, s. 132.

[49] Guidelines for the examination of state aid to fisheries and aquaculture, (1997), OJ C 100/12, 27.3.1997.

[50] Evans, EC Law of State Aid, 1997, s. 131-139 och s. 189 ff.; Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 55 och D'sa, European Community Law on State Aid, 1998, s. 137.

[51] Mål 248/84, Germany v. EC Commission, (1987) ECR 4013, se s. 4042. Målet rörde ett tyskt regionalt stödprogram. Efter anmälan fattade kommissionen ett negativt beslut eftersom den ansåg att vissa av regionalstöden var oförenliga med den gemensamma marknaden. Beslutet överklagades till EG-domstolen. Domstolen ogiltigförklarade kommissionens beslut eftersom domstolen ansåg att kommissionen inte angivit tillfredsställande skäl för varför oförenlighet ansågs föreligga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

Kommissionen har tillsammans med medlemsstaterna fastställt kriterierna för när en region skall betecknas som en a)-region. Dessa kriterier utarbetades i en bilaga till ett meddelande till medlemsstaterna från 1988,[52] vilket nyligen ersatts av nya riktlinjer.[53] De nya riktlinjerna trädde i kraft den 1 januari 2000. Enligt de nya riktlinjerna betraktas en region som a)-region om den motsvarar en geografisk enhet på NUTS II-nivå[54] och har en bruttonationalprodukt (BNP) per invånare uttryckt i köpkraftsstandard som inte överskrider ett tröskelvärde på 75,0 % av gemenskapsgenomsnittet. Referensen till NUTS II-nivå och BNP, liksom 75,0 % tröskeln är alla dock, enligt Evans, av olika skäl, kontroversiella beräkningsgrunder.[55] De regioner som i enighet med dessa kriterier anses utgöra a)-regioner finns uppräknade i riktlinjernas bilaga B. Enligt denna finns det ingen region i Sverige som betraktas som a)-region.

Tredje stycket c)

I artikel 87 tredje stycket c) (tidigare artikel 92 tredje stycket c)) sägs att: "Som förenligt med den gemensamma marknaden kan anses 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..."

Undantaget i tredje stycket c) är det som tillämpas flitigast av kommissionen. Undantaget kan aktualiseras vid stöd för att underlätta utvecklingen i vissa regioner (regional utveckling) men även vid stöd som lämnas för att underlätta utvecklingen av vissa näringsverksamheter (sektoriell utveckling). För att undantaget skall bli tillämpligt krävs dessutom att stödet ifråga inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset.[56] Vid fastställandet av detta utgår kommissionen, enligt Schina, från konkurrenssituationen på den aktuella marknaden, minskad efterfrågan och eventuell överproduktion etc.[57]

När det gäller undantagets tillämpning för regional utveckling sade domstolen i samma mål som nämndes ovan, mål 248/84, om artikel 87 tredje stycket c) jämfört med tillämpning av tredje stycket a) att " The exemption in Article 92(3)(c), on the other hand, is wider in scope inasmuch as it permits the development of certain areas without being restricted by the economic conditions laid down in Article 92(3)(a), provided such aid 'does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest'. That provision gives the Commission power to authorize aid intended to further the economic development of areas of a Member State which are disadvantaged in relation to the national average." Detta innebär att det vid tillämpandet av detta undantag blir relevant att titta på förutsättningarna i den aktuella regionen i relation till medlemsstaten i övrigt. Det faktum att det i det här fallet, jämfört med tillämpningen av undantaget under tredje stycket a), gör det möjligt att ta hänsyn till en medlemsstats nationella särdrag innebär inte att hänsyn inte också måste tas till gemenskapsintresset.[58]

Av domstolens uttalande följer att undantaget i tredje stycket c) lämnar större spelrum för att fastställa de svårigheter i en region som kan underlättas genom stöd. Tidigare gick

[52] Commission communication of 1988 on the method for the application of Article 92(3)(a) and (c) to regional aid, (1988) OJ C 212/1, ändrade (1989) OJ C 78/5 och (1990) OJ C 163/6. Kommissionens meddelande från 1988 finns även i kommissionens dokumentsamling "Competition law in the European Communities, Vol. IIA, Rules applicable to State aid, European Commission, 1995, s. 218.

[53] Riktlinjerna finns i bilaga A till ett brev ställt till medlemsstaterna den 24 februari 1998.

[54] NUTS är förkortningen för "Nomenclatures des Unités Territoriales Statistique", vilket är EU:s hierarkiska regionindelning i fem nivåer. Syftet att erhålla jämförbara områden vad avser t.ex. yta och befolkningsstorlek i de olika medlemsstaterna.

[55] Evans, EC Law of State Aid, 1997, s. 157.

[56] Mål 730/79, Philip Morris Holland B.V. v. EC Commission, (1980) ECR 2671, s. 2690, punkt 26.

[57] Schina, State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94, 1987, s. 61.

[58] Punkt 3.7 riktlinjerna för statligt stöd för regionala ändamål, bilaga A till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/1690 av den 24 februari 1998.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

det att i en bilaga till 1988 års riktlinjer utläsa vilka regioner i gemenskapen som ansågs utgöra c)-regioner. Motsvarande kan inte göras med hänvisning till 1998 års riktlinjer. Kommissionen har fastställt ett övergripande tak för den andel av befolkningen i gemenskapen som får omfattas av regionalstöd. Detta övergripande tak innefattar alla regioner som är berättigade till regionalstöd enligt undantaget i artikel 87 tredje stycket a) och c) (tidigare artikel 92 tredje stycket a) och c)). Taket enligt undantaget i c) erhölls genom att det övergripande taket minskades med invånarantalet i de regioner som var berättigade till stöd enligt undantaget i a). Det fördelades sedan på de olika medlemsstaterna med hänsyn till den socioekonomiska situationen som råder i regionerna i respektive medlemsstat sett ur gemenskapsperspektiv.[59] Vilka regioner som betecknas som c)-regioner har medlemsstaterna enligt de nya riktlinjerna själva fått bestämma, visserligen först efter kommissionens godkännande.

Ett stöd anses inte underlätta utvecklingen av viss näringsverksamhet om utvecklingen hade kunnat komma till stånd utan stöd. Om marknadskrafterna bättre kan bidra till utvecklingen av viss näringsverksamhet skall stöd inte beviljas. Detsamma gäller i de fall det ligger i företagens eget intresse att göra vissa investeringar.[60]

Generellt för beviljande av regionalstöd gäller att de är avsedda att användas antingen för produktiva investeringar (nyinvesteringar) eller för skapandet av sysselsättning som har samband med investeringen. Kortfattat kan stödekvivalenten,[61] enligt huvudregeln, utgöra 50 % till verksamheter i a)-regioner, 20 % till verksamheter i c)-regioner och 30 % till verksamheter i regioner med låg befolkningstäthet.

4 Skatteåtgärder som statligt stöd

I artikel 87 första stycket i fördraget (tidigare artikel 92 första stycket) refereras det till stöd "av vilket slag det än är". I enlighet härmed har statsstödbegreppet fått en bred tolkning. Som nämndes tidigare har det i mål 30/59 slagits fast att begreppet inte endast omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter.[62] Således avses inte bara direkta bidrag utan även finansiell hjälp av mer indirekt karaktär. Det är mot den bakgrunden som även skattelättnader som gynnar viss produktion eller enskilda sektorer, regioner eller företag, kan anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87 första stycket i fördraget (tidigare artikel 92 första stycket).[63] Det finns många exempel på skatteåtgärder som kan anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87 första stycket. Flera fall har redan behandlats tidigare i texten, såsom mål 173/73,[64] mål C-387/92[65] och mål C-75/97.[66] Belysande för när skatteåtgärder anses utgöra statligt stöd är den sammanställning som finns i meddelandet om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.[67] Meddelandet utgör mer eller mindre en kodifiering av domstolens rättspraxis men med inslag av kommissionens egen beslutspraxis. Enligt meddelandet kan det vara fråga om minskning av

[59] Punkt 3.9 riktlinjerna för statligt stöd för regionala ändamål, bilaga A till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/1690 av den 24 februari 1998.
[60] Hancher, Ottervanger & Slot, EC State Aids, 2 ed., 1999, s. 77.
[61] Förmånen omräknat i faktiskt stöd.
[62] Mål 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority, (1961) ECR s. 39.
[63] Mål 70/72, Kommissionen mot Tyskland, (1973) ECR 813.
[64] Mål 173/73, Italy v. EC Commission, (1974) ECR 709.
[65] Mål C-387/92, Banco Exterior de España mot Ayuntamiento de Valencia, (1994) ECR I-877.
[66] Mål C-75/97, Belgium v. EC Commission, (1999) ECR 3671.
[67] Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, bilaga till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/11134 av den 27 november 1998.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

beskattningsunderlaget såsom undantagsvisa avdrag, extraordinära avskrivningar eller överavskrivningar, total eller partiell nedsättning av skattebeloppet i form av t.ex. skattebefrielse eller skattekredit eller uppskov med avskrivning av eller omläggning av skatteskuld. Hur man skall förhålla sig till skattelättnader som uppstår genom att t.ex. vissa skattskyldiga lämnas utanför en skattelags tillämpning och således helt enkelt inte omfattas av lagen verkar dock oklart.

Skattelättnader kan beviljas direkt i medlemsstatens lagstiftningen. Man kan emellertid också tänka sig att myndigheter på central, regional eller lokal nivå genom lagstiftning bemyndigas att efter diskretionär prövning medge vissa lättnader från skatt. Reglerna om statligt stöd omfattar även dessa situationer.

Ovan hänvisade jag till meddelandet om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. Det kan ifrågasättas varför endast åtgärder som omfattar direkt beskattning omfattas av meddelandet. Det troliga svaret har sannolikt med skälet för meddelandets uppkomst att göra. Meddelandet uppkom till följd av det arbete som pågår om nödvändigheten av samordnade åtgärder på gemenskapsnivå för att bekämpa skadlig skattekonkurrens, vilket bl.a. resulterade i den så kallade uppförandekoden för företagsbeskattning. I denna uppförandekod framställdes krav på att kommissionen skulle klargöra sin syn beträffande tillämpningen av statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. Mot den bakgrunden utfärdade kommissionen det aktuella meddelandet och det är troligen därför endast direkt beskattning omfattas. Icke desto mindre gäller statsstödsreglerna otvivelaktigt även indirekt beskattning.

Kärnfrågan om i vilka fall en skatteåtgärd utgör statligt stöd enligt artikel 87 eller inte kan med stor säkerhet sägas ligga i om åtgärden i fråga kan anses vara selektiv eller av mer allmän ekonomisk karaktär. Det är som påpekats ovan endast selektiva åtgärder som omfattas av stödreglerna. En åtgärds selektiva karaktär kan dock vara motiverad av "systemets art och funktion", vilket är en princip som nämndes redan i mål 173/73,[68] och som numer även finns kodifierad i meddelandet om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.[69] Således måste det fastställas om eventuella undantag är en del av systemets art och funktion. Är det inte det är selektivitetskriteriet uppfyllt.

Ett aktuellt svenskt exempel på när prövningen av selektivitetskriteriet ledde till att en anmäld åtgärd inte ansågs utgöra stöd enligt artikel 87 första stycket (tidigare artikel 92 första stycket) är den svenska regeringens förslag om beskattning av utländska nyckelpersoner. Enligt förslaget skulle 25 % av bruttolönen för utländska forskare, experter eller andra nyckelpersoner, undantas från beskattning och från underlaget för beräkning av sociala avgifter. Förmånen skulle gälla under de tre första åren av en anställningsperiod som från början inte avsågs bli längre än fem år. För att förmånen skulle komma ifråga var det ett krav att nyckelpersonerna var utländska medborgare som inte i skatterättslig mening varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som närmast föregått det kalenderår då det tillfälliga arbetet påbörjades. Vistelsen i Sverige fick inte överskrida fem år. Tillämpning av lagen kunde bli aktuell först efter det att en särskild nämnd, Forskarskattenämnden, fattat beslut därom.[70]

Kommissionen kom vid sin prövning fram till att selektivitetskriteriet inte kunde anses uppfyllt eftersom lagen inte ansågs innehålla några bestämmelser som begränsade ordningens tillämpning till vissa företag, såsom företag inom vissa regioner eller sektorer. Vidare noterade kommissionen att ordningen skulle vara öppen för forskare, experter

[68] Mål 173/73, Italy v. EC Commission, (1974) ECR s. 709.

[69] Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, bilaga till ett brev till medlemsstaterna SG(98) D/11134 av den 27 november 1998.

[70] Anmälan enligt EG-fördragets artikel 88.3 av viss åtgärd beträffande beskattning av utländska nyckelpersoner, bilaga till ett brev till kommissionen från den svenska regeringen EUN 1999/4295/NL av den 10 november 1999.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

och andra nyckelpersoner inom alla områden, av vilka vissa kunde vara specifika och andra, såsom administration, företagsledning, logistik och marknadsföring, kunde vara av en mer allmän natur. Härutöver fortsatte kommissionen att nämna att det enligt uppgifter om tillämpningen av en befintlig ordning i en annan medlemsstat visat sig att utländska experter som åtnjutit en liknande skattelättnad hade varit anställda inom en lång rad olika branscher, inom den offentliga såväl som den privata sektorn och i stora så väl som små och medelstora företag. Med hänsyn till att ordningarna ansågs så lika varandra fanns det enligt kommissionen inget skäl att anta att den faktiska tillämpningen av den svenska ordningen skulle bli annorlunda.

Kommissionen tillade att Forskarskattenämnden inte föreslagits erhålla några skönsmässiga befogenheter att påverka skattelättnadens omfattning eller varaktighet. Därmed ansågs den inte heller ha befogenhet att påverka vem som kunde bli mottagare. Härutöver fanns det inte några finansiella begränsningar som skulle kunna tvinga nämnden att göra en prioritering av de sökande. Avslutningsvis tillmätte kommissionen det faktum betydelse att ordningen inte avsetts att tidsbegränsas samt att nedsättningen av underlaget för beräkning av socialavgifter begränsats till den period som den utländska experten beräknades vara anställd i företaget eller vid institutionen. Slutligen poängterades dels att fördelen föreslogs bli tillgänglig för samtliga arbetsgivare på ett icke-diskriminerande sätt, dels möjligheten att anställa en utländsk expert som omfattades av skattelättnaden."[71] Mot den bakgrunden ansågs inte förslaget om beskattning av utländska nyckelpersoner utgöra statligt stöd enligt artikel 87 i fördraget (tidigare artikel 92). Regeringen överlämnade därför i november 2000 till riksdagen en proposition om beskattning av utländska nyckelpersoner.[72] Förslaget antogs av riksdagen den 5 december samma år.

De resterande två svenska exemplen är båda exempel på stöd av operativ karaktär, vilket för övrigt är mycket vanligt beträffande skatteåtgärder som anses utgöra statligt stöd. Under avsnitt 3 redogjordes för en samlad definition av operativt stöd. Ovan nämndes också att operativa stöd i allmänhet endast anses kunna lämnas i enlighet med artikel 87 tredje stycket a) och i undantagsfall enligt tredje stycket c). Av genomgången av undantagen i artikel 87 tredje stycket har det klarlagts att det för svenskt vidkommande inte finns några a)-regioner varför stöd överhuvudtaget inte kan lämnas på den grunden. Vilka möjligheter att lämna stöd i form av skattelättnader av operativ karaktär återstår då för den svenska regeringen, om regelverket skulle efterlevas enligt konstens alla regler?

Ett fall där det är uppenbart att operativa stöd kan beviljas enligt artikel 87 tredje stycket c) (tidigare artikel 92 tredje stycket c)) är stöd till miljöskyddande åtgärder enligt riktlinjerna om stöd till miljöskydd.[73] En ökad tendens att inkludera miljökostnaderna i en varas totala pris i form av miljöskatter medför att det har ansetts finnas behov av att bevilja undantag från beskattning av företag i sådana länder som är först med att införa en viss miljöskatt. Undantag kan emellertid endast godkännas under förutsättning att det är nödvändigt för att de relevanta företagen inte skall försättas i ett sämre läge än deras konkurrenter. Enligt punkt 3.4 i dessa riktlinjer måste dock operativa stöd, för att godkännas av kommissionen, vara tidsbegränsade och i princip avtagande. Det förutsätts även att stödekvivalenten inte överskrider de extra produktionskostnaderna jämfört med kostnaden för produktion av traditionella varor.

Ett aktuellt svenskt exempel där den svenska skatteåtgärden ansågs utgöra operativt stöd men ändå godkändes av kommissionen med punkt 3.4 i miljöriktlinjerna som grund är den svenska avfallsskatten. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2000. Avsikten med lagen är att de ekonomiska incitamenten skall öka att behandla avfall på ett från miljö- och naturresurssynpunkt bättre sätt. Skatten omfattar såväl konventionellt avfall som industrins branschspecifika avfall och tas ut med 250 kr per ton. Skatten omfattar deponering av avfall vid en "avfallsanläggning". Med avfallsanläggning avses alla typer av avfallsupplag,

[71] Brev från kommissionen till den svenska regeringen SG(2000) D/103723 av den 17 maj 2000.
[72] Prop. 2000/01:12.
[73] Community guidelines on State aid for environmental protection, OJ C 72/3, 10.3.1994.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

även företags egna avfallsupplag. När avfall förs ut från en avfallsanläggning medges avdrag (den så kallade nettodeponimetoden). Vissa typer av anläggningar är undantagna lagens tillämpningsområde. Avfallsskatt skall inte betalas för material som förs in vid en avfallsanläggning om syftet är att det skall användas för driften av anläggningen eller skall behandlas genom miljömässigt prioriterade metoder, såsom kompostering och förbränning. Skattefrihet i form av avdragsrätt medges därutöver för vissa avfallsslag för vilka det under överskådlig tid inte finns några miljömässigt acceptabla alternativ till deponering. Detsamma gäller för avfallsslag för vilka möjligheterna att minska avfallsmängderna genom processförändring, val av råvara etc. är avsevärt begränsade.

Innan lagen trädde i kraft hade den anmälts till kommissionen i enlighet med artikel 88 tredje punkten i fördraget (tidigare artikel 93 tredje punkten) samt enligt artikel 6.1 i beslut nr 2496/EKSG, eftersom även stålindustrin berördes av förslaget.[74] Vid anmälan poängterade den svenska regeringen att skatten enligt förslaget skulle bli generell dvs. omfatta både konventionellt avfall och industrins branschspecifika avfall, vilket fortfarande var relativt ovanligt inom EU. Eftersom förslaget omfattade även industrins avfall fanns det tydliga behov av undantag. Kommissionen ansåg att den svenska avfallsskatten kunde godtas av miljöskäl. Vidare poängterade kommissionen att stödet kompenserar för extrakostnader vid deponering, och främjar målet att locka till deponering och undvika oönskad miljöpåverkan från det avfall för vilken avfallsskatten inte bedömdes ha någon styrande effekt för. Däremot tidsbegränsades avdragen, dvs. stöden, till fyra år, vilket innebär att den svenska regeringen måste göra en ny anmälan av undantagen senast den 1 januari 2004. Avfallsskattekonstruktionen är inte avtagande men kommissionen noterade i sitt beslut att den svenska regeringen åtagit sig att följa utvecklingen vad gäller alternativ till deponering, så att avdragens varaktighet, om möjligt, kan begränsas.

Det som åskådliggörs i detta exempel är konflikten mellan medlemsstaternas förmodade ambition att skapa långsiktiga spelregler för näringslivet och kommissionens möjlighet och intresse av att begränsa operativa stöd och endast godkänna sådana under förutsättning att de är tidsbegränsade och i princip avtagande. Frågan är hur stora förutsättningarna är för den svenska regeringen att få förlängd tillämpningstid för de aktuella undantagen i avfallsskatten vid nästa prövning. Frågan är också om den svenska regeringen lagt fram ett förslag om en generell avfallsskatt överhuvudtaget om den inte utgått ifrån att undantagen skulle godkännas också vid nästa prövning. Å andra sidan finns det ett ekonomiskt syfte med en restriktiv hållning gentemot operativa stöd. Mot den bakgrunden är det befogat att ifrågsätta om det alls borde finnas möjligheter att kunna få ett tidsbegränsat godkännande förlängt.

Enligt ett pressmeddelande av den 21 december 2000 antog kommissionen samma dag nya riktlinjer om stöd till miljöskydd.[75] Av pressmeddelandet framgår endast vad avser skattelättnader att undantag i vissa fall skall kunna tidsbegränsas upp till tio år. Om det finns andra förändringar som skulle kunna vara av intresse för de frågeställningar som behandlas i denna artikel är oviss, eftersom riktlinjerna ännu (01-01-25) inte finns tillgängliga. Enligt pressmeddelandet träder de nya riktlinjerna i kraft så snart de publicerats i gemenskapens officiella tidning. Möjligheten till tidsbegränsade undantag upp till tio år kan å ena sidan möjligen anses öka medlemsstaternas förutsättningar att bedriva en mer långsiktig politik, än som var fallet enligt riktlinjerna från 1994. Å andra sidan kvarstår de principiella problemen.

Exemplet om avfallsskatt ovan utgör ett exempel på när det sektoriella undantaget i artikel 87 tredje stycket c) var tillämpligt (miljöriktlinjerna är utformade med artikel 87 tredje stycket c) som grund). Ett annat exempel som visar på den regionala tillämpningen av samma lagrum är de svenska reglerna om nedsatta socialavgifter.

[74] Kommissionens beslut 2496/96/EKSG av den 18 december 1996 om gemenskapsregler för statligt stöd till stålindustrin, EGT L 338/42, 28.12.1996.
[75] DN:IP/00/1519.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

I Sverige har nedsättning av socialavgifter använts som en form av regionalpolitiskt stöd ända sedan 1983. Syftet har varit att kompensera företag i delar av Norrlands inland för bestående konkurrensnackdelar i form av merkostnader på grund av det geografiska läget med låg befolkningstäthet, långa avstånd och ogynnsamma klimatförhållanden. Företagen i dessa områden anses ha t.ex. liten lokal marknad och sämre tillgång till service liksom höga kontakt- och transportkostnader. Den nuvarande lagen (1990:912) innebär att nedsättning sker med åtta procentenheter inom det som kallas stödområde 1 för företag inom vissa i lagen angivna branscher samt inom delar av det område som kallas stödområde 2 för företag inom särskilda delar av tjänstesektorn.

Sedan Sveriges inträde i EU har det pågått en diskussion mellan den svenska regeringen och kommissionen angående nedsättningsreglernas förenlighet med gällande riktlinjer på regionalstödområdet. Kommissionen har hittills vägrat att godkänna reglerna om nedsatta socialavgifter och utgått ifrån att reglerna skulle upphöra vid utgången av 1999. Under tiden som denna diskussion pågått har kommissionen utfärdat nya riktlinjer för utformningen av regionala stöd, i vilka medlemsstaterna uppmanades att under 1999 anmäla sådana regionala stöd som de avser att tillämpa fr.o.m. år 2000.[76] Mot den bakgrunden anmälde den svenska regeringen den 22 oktober 1999 att den bl.a. avsåg att tillämpa nedsatta socialavgifter baserat på lag (1990:912) men med vissa ändringar.

Den 4 april 2000 fattade kommissionen beslut om att inleda fördjupat förfarande i enlighet med artikel 88 andra punkten. I avvaktan på kommissionens slutgiltiga beslut i ärendet infördes "stödstopp" eftersom den gamla lagen upphörde att tillämpas den 31 december 1999 och den nya inte kunde börja tillämpas i avsett hänseende förrän kommissionen fattat beslut i ärendet. Kommissionen meddelade redan tidigt att det enligt den endast fanns begränsade möjligheter att godkänna reglerna om nedsatta socialavgifter eftersom det var fråga om operativt stöd.

Enligt 4.15 och 4.16 i de nya regionalstödriktlinjerna kan operativt stöd beviljas i endast två fall. För det första gäller det stöd i sådana regioner som avses i artikel 87 tredje stycket a) (tidigare artikel 92 tredje stycket a)) under förutsättning att stödet är motiverat och står i förhållande till de handikapp som det är avsett att kompensera för. För det andra får stöd tillåtas i de yttersta områdena och i regioner med låg befolkningstäthet som omfattas av undantag enligt artikel 87 tredje stycket a) eller c) som är avsedda att kompensera för merkostnader för transport under förutsättning att stödet lämnas på de särskilda villkor som anges i bilaga II till riktlinjerna. I bilaga II till riktlinjerna framgår att transportstöd endast får gälla merkostnader för transport av varor. Som nämnts tidigare finns det inga regioner i Sverige som berättigar till stöd enligt artikel 87 tredje stycket a) (tidigare artikel 92 tredje stycket a)). Operativt stöd kan därför bara beviljas om det är avsett att kompensera för merkostnader för transport av varor.

Den svenska regeringen har i det aktuella ärendet hävdat att nedsättningen av socialavgifter utgör en kompensation för avståndsberoende merkostnader som stödberättigade företag ådragit sig. Kommissionen å sin sida har ställt sig tvekande till om sådan kompensation för avståndsberoende merkostnader överensstämmer med begreppet merkostnader för transport av varor. Kommissionen har även ställt sig frågande till om de avståndsberoende merkostnaderna som Sverige angivit och kvantifierat kan användas som motiv för beviljande av stöd för att uppväga merkostnader för transport i regioner som är berättigade till stöd enligt ordningen. Härutöver har kommissionen ifrågasatt om nedsättningen av socialavgifter skulle bli lika stor för alla oavsett den faktiska merkostnaden. Kommissionen har ansett att det finns en uppenbar risk för överkompensation när det gäller enskilda stödmottagare.[77] De är i huvudsak ovan angivna argument som kommissionen anger i det negativa beslut som fattades i ärendet av kommissionen den 21 december 2000.

---

[76] Prop. 1999/2000:1, Utgiftsområde 19, s. 59-61.

[77] Uppmaning enligt artikel 88.2 i EG-fördraget att inkomma med synpunkter om stöd C15/2000 (f.d. N638/99) – Stödordning för nedsättning av socialavgifter, EGT C 184/10, 1.7.2000.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17

5 Avslutning

Reglerna om statligt stöd finns i artiklarna 87–89 i fördraget (tidigare artiklarna 92–94). I artikel 87 (tidigare artikel 92) finns förutsättningarna för när en åtgärd betraktas som sådant statligt stöd som anses oförenligt med den gemensamma marknaden samt möjligheterna till undantag. Stödbegreppet som inte finns definierat i fördraget är flexibelt och mer långtgående än subventionsbegreppet, vilket innebär att inte endast positiva stödåtgärder avses utan även sådana av mer indirekt karaktär. Det är mot den bakgrunden som även skatteåtgärder kan anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87 första stycket i fördraget. En av svårigheterna vid tillämpningen av statsstödsreglerna på skatteåtgärder är att fastställa om selektivitetskriteriet är uppfyllt. Eftersom kommissionen inte ansåg att selektivitetskriteriet var uppfyllt godkände den det svenska förslaget om beskattning av utländska nyckelpersoner. Skatteåtgärder som anses utgöra stöd enligt artikel 87 i fördraget är ofta operativa till sin karaktär. Möjligheten att få operativa stöd godkända av kommissionen är relativt begränsade. Sådana undantag kan dock beviljas i vissa fall enligt artikel 87 tredje stycket a) och i undantagsfall enligt c). För svenskt vidkommande är det emellertid endast undantaget i tredje stycket c) som är av betydelse eftersom det enligt regionalstödriktlinjerna inte finns några regioner i Sverige som klassificeras som a)-regioner. Exemplen med den svenska avfallsskatten och den svenska lagen om nedsättning av socialavgifter, i vilka undantaget i tredje stycket c) är aktuellt, tydliggör konsekvenserna av att skatteåtgärder oftast utgör operativt stöd.

Som framgått är möjligheterna för den svenska regeringen att lämna statligt stöd i form av skatteåtgärder eller skapa skattesystem som innebär att delar av det utgör statligt stöd relativt begränsade. Finns det förutsättningar för undantag åtföljs det ofta av krav på tidsbegränsning samt att åtgärden i princip är avtagande och andra villkor, vilka det emellanåt finns anledning att ifrågasätta. De begränsade möjligheterna att lämna stöd i form av skatteåtgärder ger upphov till frågan om statsstödsregelverket är lämpat att omfatta även skatteåtgärder, åtminstone vad gäller miljöskatter, där bristen på möjligheter att få undantag eventuellt resulterar i att eftersträvansvärda miljöskatter inte införs.

Mona Aldestam doktorerar i finansrätt vid Uppsala universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:17