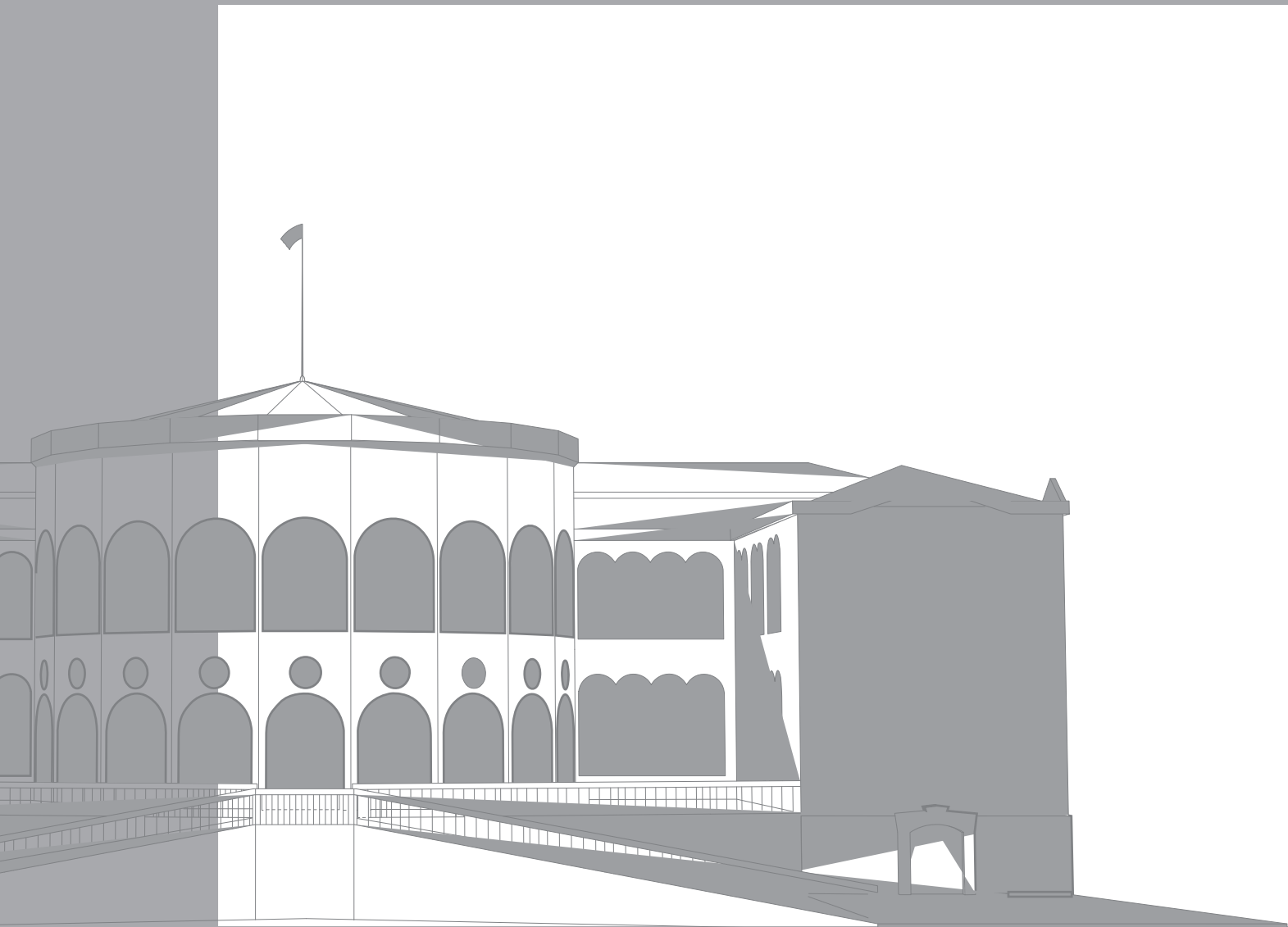


Perspektiv 02/12

EØS-avtalens statsstøttere­gler –
muligheten til å benytte skatte- og avgiftsregler som miljøpolitisk virkemiddel

Av Ronny Rosenvold



Stortingets utredningsseksjon yter faglig bistand til representanter, partigrupper og komiteer i Stortinget basert på spørsmål fra den enkelte oppdragsgiver.

Seksjonen publiserer også egeninitierte notater som gjøres allment tilgjengelig. Enkelte av notatene er utarbeidet av eksterne fagpersoner og forskningsmiljøer på oppdrag fra Stortingets utredningsseksjon.

Siste utgivelser:

- 01/07 *Pasientmobilitet i EØS*
- 02/07 *Hva er Prüm-samarbeidet – og hvordan skiller det seg fra dagens operative politisamarbeid i Europa?*
- 03/07 *Flat skatt - Estland*
- 04/07 *Delelinjen i Barentshavet – Planlagt samarbeid versus uforutsett konflikt?*
- 01/08 *Forbud mot kjøp av sex – Erfaringer fra Sverige og Finland*
- 02/08 *Barnevern og EØS*
- 03/08 *Energipolitikk og klima – plukke vinnere eller sette avgifter?*
- 04/08 *Om lobbying*
- 05/08 *Svalbard-traktaten – ulike oppfatninger om traktatens anvendelsesområde*
- 06/08 *Nasjonale parlamenters kontroll med europapolitikken*
- 07/08 *Golden shares-dommene og deres innvirkning på Norge gjennom EØS-avtalen*
- 01/09 *Høyesterett, internasjonale domstoler og Maktutredningen*
- 02/09 *Eurojust – EUs påtalesamarbeid og norsk deltakelse*
- 01/10 *Norske bruksreguleringer og EØS-retten: hindrer EØS-avtalen det norske forbudet mot bruk av vannscooter?*
- 02/10 *Mistillitsforslag og kabinettsspørsmål – en oversikt*
- 03/10 *Grunnloven § 93 og unntaket for ”lite inngripende” myndighetsoverføring*
- 01/11 *Anna Rogstad – første kvinne på Stortinget i 1911*
- 02/11 *Norges nordlige og arktiske ressurser*
- 03/11 *Økonomiske og administrative lovgivningshensyn i EØS-retten – nasjonale myndigheters handlefrihet på det indre marked*
- 04/11 *Kravet om et grenseoverskridende element*
- 01/12 *Bevisspørsmål ved EU-domstolens prøving av proporsjonalitetsprinsippet*

<http://www.stortinget.no/Stortingets-utredningsseksjon/Perspektiv>

Forord

Artikkelen i denne utgaven av Perspektiv er basert på min masteroppgave, ”Statsstøttereglene og muligheten til å benytte skatte- og avgiftsregler som miljøpolitisk virkemiddel”. Avhandlingen ble levert som helårs masteroppgave ved Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo, våren 2012. Masteroppgaven skrev jeg som stipendiat ved Stortingets utredningsseksjon. Samtidig var jeg faglig tilknyttet Senter for europarett.

Forholdet mellom nasjonal suverenitet og EØS-retten er et stadig tilbakevendende politisk tema. Artikkelen tar for seg myndighetenes spillerom til å benytte skatte- og avgiftsfordeler som et miljøpolitisk virkemiddel. Selv om EØS-avtalen ikke inneholder regler om skatte- og avgiftsharmonisering, kan skattlegging ha effekter som kommer i strid med EØS-avtalens mer generelle bestemmelser, som f.eks. statsstøttereglene. I lys av dette spenningsforholdet har jeg undersøkt myndighetenes nasjonale handlingsrom.

Selv om EØS-avtalen setter visse rammer for myndighetenes handlingsrom, er det betydelig rom for nasjonal politikkutforming. Jeg tror kunnskap om hvor grensene går, og hvordan en kan oppnå politiske mål innenfor det reglene tillater, vil kunne gi nasjonale politikere større spillerom.

I denne artikkelen har jeg forsøkt å fange de essensielle funnene fra masteroppgaven, og jeg har valgt å fokusere på de områder hvor spenningsfeltet mellom nasjonal rett og EØS-retten er særlig tydelig. Det betyr at kildematerialet har kommet noe mer i bakgrunnen, og de konkrete resultatene har fått en mer fremtredende plass.

I arbeidet med oppgaven har jeg hatt stort utbytte av konstruktive og verdifulle tilbakemeldinger fra min veileder, Finn Arnesen. Jeg ønsker også å takke advokat Espen Bakken hos Arntzen de Besche for nyttige innspill i prosessen. Under hele arbeidet har jeg fått ypperlig hjelp til kildesøk fra Stortingsbiblioteket og Inger Hamre ved Europarettsbiblioteket. Ikke mindre ønsker jeg å takke gode venner for flittig korrekturlesning. En spesiell hilsen går til mine tidligere medarbeidere i Stortingets utredningsseksjon for god støtte og oppmuntring. Jeg er takknemlig for å ha fått være en del av seksjonen.

Oslo, juni 2012
Ronny Rosenvold



Sammendrag

I NOU 2012:2 *Utenfor og innenfor* omtales statsstøttereglene som ”et av de praktisk viktigste områdene under EØS-avtalen i hele perioden 1994–2011” og som ”et av de politisk mest utfordrende”.

Offentlige tilskudd er et av de tradisjonelle statlige styringsmidlene. Støtte gitt i form av skatte- og avgiftsfritak er i nasjonalbudsjettet for 2012 anslått til å ligge på godt over 20 mrd. kr. Utgangspunktet er at EØS-avtalen ikke innebærer noen skatte- eller avgiftsharmonisering. Til tross for dette kan avtalens statsstøtteregler gis anvendelse hvor skatte- og avgiftsreguleringer oppfyller vilkårene i statsstøtteforbudet. EØS-avtalens generelle forbud mot statsstøtte griper dermed inn i Stortingets, regjeringens og kommunenes muligheter til politikkutforming.

EØS-avtalen artikkel 61 (1) definerer ulovlig statsstøtte gjennom følgende fem vilkår:

- Tiltaket må innebære støtte i form av en økonomisk fordel (støttevilkåret).
- Støtten må for det andre være gitt av statlige midler.
- Støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer (selektivitetsvilkåret).
- Støtten må vri eller true med å vri konkurransen (konkurransvridningsvilkåret).
- For det femte må støtten påvirke samhandelen innen EØS-området (samhandelsvilkåret).

Selv om alle vilkårene vil være av betydning for det nasjonale handlingsrom, har jeg i denne artikkelen tatt utgangspunkt i støttevilkåret og selektivitetsvilkåret. Med utgangspunkt i disse to vilkårene gis det en redegjørelse for statens handlingsrom til å anvende skatte- og avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger.

Hvorvidt *støttevilkåret* er oppfylt, avgjøres ved å anvende den såkalte unntaksmetoden. Unntaksmetoden går ut på å foreta en analyse av hva som er det alminnelige skattesystem, og hvorvidt man har fraveket dette. Fravik fra det alminnelige skattesystem til fordel for skattyter utgjør støtte. Hva som utgjør det alminnelige skattesystem, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Utgangspunktet for vurderingen vil i alle tilfeller bero på en vurdering av hvilke skatteregler som skulle vært anvendt dersom man ser bort fra den fordelaktige skatteordningen. Enklest vil vurderingen være hvor det er gjort unntak fra en hovedregel. Da vil hovedregelen representere det alminnelige skattesystem. Der hvor man derimot står overfor fravær av beskatning, blir vurderingen mer abstrakt, men også her er utgangspunktet hvilken regel som skulle fått anvendelse.

Skulle man komme til at det er gitt støtte etter unntaksmetoden, må det reises spørsmål ved om støtten er gitt på markedsmessige vilkår. Er støtten gitt på markedsmessige vilkår, vil ikke investeringen utgjøre statsstøtte. Avgjørende er om det er utsikter til en normalavkastning på den investerte kapitalen.



Det må i tillegg reises spørsmål ved om støtten er gitt som kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. For å komme til at en støtte er gitt som kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, må fire vilkår være oppfylt. Skattyter må rent faktisk ha en forpliktelse til å utøve en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, og forpliktelsen må være klart definert. Grunnlaget for beregningen av kompensasjonen skal være fastlagt på forhånd på en objektiv og åpen måte. Kompensasjonen kan ikke overstige det som er nødvendig for å dekke kostnadene i forbindelse med forpliktelsen til å yte tjenesten. Det siste kriteriet er at måten kompensasjonen skal beregnes på, må være fastlagt på forhånd.

Anvendelsen av *selektivitetsvilkåret* på skatte- og avgiftsregler reiser flere intrikate spørsmål. Selektivitetsvilkåret anvendes for å fastslå hvorvidt det foreligger en forskjellsbehandling av skattytere som faktisk og rettslig kan sammenlignes.

For å kunne angi myndighetenes handlingsrom innen rammene av selektivitetsvilkåret må det foretas en tretrinnsanalyse. For det første må det fastlegges en referanseramme. Den består av en analyse av hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare. For det andre er det et spørsmål om ordningen materielt eller geografisk differensierer mellom skattytere. Selektivitet konstateres der effekten av en ordning er at enkelte skattytere nyter godt av en ordning som ikke er tilgjengelig for skattytere de rettslig og faktisk sammenlignes med. For det tredje må det vurderes om ordningen er legitim. En støtteordning er legitim dersom den er i samsvar med skattesystemets art eller generelle oppbygning.



INNHold

1	INNLEDNING	5
1.1	Bakgrunn og problemstilling.....	5
1.2	Skatteregulering og EØS-avtalen	6
1.3	Regelverket	7
2	OM DET FORELIGGER EN ØKONOMISK FORDEL	9
2.1	Utgangspunkt og problemstilling.....	9
2.2	Vurderingen av om skatte- eller avgiftsregelen innebærer en økonomisk fordel	11
2.3	Markedsinvestortesten som målestokk.....	13
2.4	Kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning.....	18
2.5	Konklusjon	21
3	OM STØTTEN TILKOMMER ENKELTE SKATTYTERE	23
3.1	Innledning	23
3.2	Faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere	25
3.3	Selektivitet.....	30
3.4	Skattesystemets art eller generelle oppbygning	34
3.5	Oppsummering	38
4	AVSLUTNING.....	40
5	KILDER.....	41



1 INNLEDNING

1.1 BAKGRUNN OG PROBLEMSTILLING

Den 1. januar 1994 trådte avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (heretter EØS-avtalen) i kraft. Et av formålene med EØS-avtalen er å fremme en vedvarende og balansert styrking av handel og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene.¹ Et virkemiddel for å nå målsettingen har vært å opprette et system som sikrer at konkurransen ikke vrís, og at reglene overholdes på samme måte.² Statsstøttereglene er en del av dette systemet. I NOU 2012:2 *Utenfor og innenfor* omtales statsstøttereglene som ”et av de praktisk viktigste områdene under EØS-avtalen i hele perioden 1994–2011” og som ”et av de politisk mest utfordrende”.³ Offentlige tilskudd er et av de tradisjonelle statlige styringsmidlene. Avtalens regler om statsstøtte innebærer at statsstøtte bare kan gis når EØS-avtalen eller vedtak med hjemmel i avtalen tillater det.

Statsstøttereglene griper dermed inn i Stortingets, regjeringens og kommunenes muligheter til politikktutforming. I Makt- og demokratiutredningens kapittel om EØS-retten konkluderer utredningen med at konsekvensen av EØS-avtalen bl.a. er mindre handlingsrom for nasjonale myndigheter.⁴ I denne artikkelen søker jeg å belyse det nasjonale handlingsrom i lys av EØS-avtalens statsstøtteforbud.

Den overordnede problemstillingen for denne artikkelen er hvordan myndighetene kan fremme miljøpolitiske målsettinger gjennom skatte- og avgiftsregler uten at det foreligger statsstøtte. Det er særlig forsøkt fokusert på de sidene som er særegne for forholdet mellom statstøtte og beskatning. Statsstøttereglene er gitt i EØS-avtalens del IV, artikkel 61 til 64. Bestemmelsene svarer til TFEU⁵ artikkel 107 til 109. Artikkelen fokuserer på det handlingsrom myndighetene har til å gi statsstøtte, uten å måtte søke ESA om godkjenning. Det ses da på støtte som kan gis innenfor rammene av EØS-avtalen artikkel 61 (1).

Myndighetene kan benytte skatte- og avgiftsregler som virkemiddel for å oppnå et ønsket resultat eller et politisk mål, gjennom påvirkning av enkeltmenneskers og foretaks beslutninger. Når skattytere får reduksjon i eller fritak fra å svare en bestemt skatt eller avgift, taper staten inntekter samtidig som den enkelte skattyter sparer utgifter han normalt ville hatt. En slik reduksjon eller et slikt fritak kan innebære statsstøtte i strid med EØS-avtalen artikkel 61. Tildeling av støtte i form av gunstige skatte- og avgiftsregler utgjorde i 2010 60 pst. av total

¹ EØS-avtalen artikkel 1(1) og fortalens punkt 4.

² EØS-avtalen artikkel 1(2) litra e.

³ NOU 2012:2 s. 384.

⁴ St.meld. nr. 17 (2004-2005) s. 68.

⁵ the Treaty on the Functioning of the European Union



bistand fra EFTA-statene.⁶ Omfanget av støtte gitt i form av skatte- og avgiftsfritak i Norge er oppgitt i nasjonalbudsjettet til å ligge på godt over 20 mrd. kr.⁷

Temaet for artikkelen er hvilken begrensning statsstøtteforbudet utgjør for norske myndigheters adgang til å benytte skatte- og avgiftsregler som miljøpolitisk virkemiddel, med andre ord spenningsfeltet mellom norsk rett og EØS-retten som skranke for myndighetenes utøvelse av den nasjonale beskatningsmyndighet. I dette spenningsfeltet er målet å trekke grensene for det handlingsrom myndighetene har til å gi støtte i form av skatte- eller avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger⁸, uten å søke ESA om godkjenning.⁹

1.2 SKATTEREGULERING OG EØS-AVTALEN

Bestemmelsene i EØS-avtalen regulerer ikke alle områder. Eksempler på områder som ikke er omfattet av avtalen, er landbruk, fiskeri, skattepolitikk, militært samarbeid og EUs pengeunion.¹⁰ At skattepolitikken ikke er omfattet av EØS-avtalen, har bl.a. den følge at direktiver og forordninger på skatteområdet ikke gjelder i EØS, og dermed heller ikke for Norge. Videre har det den følge at Stortinget, som det klare utgangspunkt, står fritt når det benytter sin kompetanse til å fatte skatte- og avgiftsvedtak i medhold av Grunnloven § 75 litra a.

Selv om EØS-avtalen ikke inneholder regler om skatte- og avgiftsharmonisering, kan skattleggingen ha effekter som kommer i strid med EØS-avtalens mer generelle bestemmelser, som f.eks. statsstøttereglene. På den måten kan avtalens regler om statsstøtte gripe begrensende inn i myndighetenes frihet til å gi skatte- og avgiftsregler.

Hensynet til EØS-avtalens effektivitet trekker i retning av at man må se til effekten av en ordning, og ikke hvilken form den er gitt. Forpliktelsene etter EØS-avtalen kunne ellers systematisk blitt omgått ved at støtten ble gitt i form av en skatte- eller avgiftsregel.¹¹ Det har vært påpekt at det knytter seg vanskeligheter til å skille ut skatt og avgift fra andre økonomiske rettsområder, særlig med hensyn til skatte- og avgiftsreglernes effekt.¹² Disse reglene er en integrert og uløselig del av en større sammenheng, som vil påvirkes av deres utforming.

En slik effektorientert tilnærming ble tatt av EFTA-domstolen i arbeidsgiveravgiftsaken.¹³ Saken gjaldt de norske reglene om geografisk differensierte satser for arbeidsgiveravgift og deres forenlighet med statsstøttereglene i EØS-avtalen. EFTA-domstolen anerkjente at

⁶ *State Aid Scoreboard for 2010 for the European Economic Area EFTA States* (2012), punkt 1.9.

⁷ Meld. St. 1 (2011-2012) s. 121.

⁸ Miljøpolitiske målsettinger er ment å forstås i vid forstand. Det betyr at det ikke vil trekkes noe skarpt skille mellom energi, klima og miljøpolitikk.

⁹ Et tiltak som innebærer statsstøtte i henhold til EØS-avtalen, skal forhåndsmeldes til ESA for godkjenning (notifiseres) før iverksettelse. I enkelte tilfeller vil det være tilstrekkelig at ordningen notifiseres ved forenklet melding etter iverksettelse.

¹⁰ St.meld. nr. 27 (2001-2002), s. 17-18

¹¹ Tilsvarende synspunkt fremføres av Gjems-Onstad (1999) s. 1333-1334.

¹² Gjems-Onstad (1999) s. 1333-1334.

¹³ Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority.



skattesystemet i en EØS-stat ikke er omfattet av EØS-avtalen, men at et slikt system i enkelte tilfeller kan ha effekter som bringer det inn under anvendelsesområdet til EØS-avtalen artikkel 61.¹⁴

1.3 REGELVERKET

EØS-avtalen artikkel 61 (1) oppstiller et generelt forbud mot tildeling av offentlig støtte hvor fem vilkår er oppfylt, såkalt kumulative vilkår.¹⁵ Bestemmelsen lyder som følger:

”Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.”

For det første må noen etter dette tilgodeses med *støtte* i form av økonomisk fordel. Dette reiser interessante spørsmål knyttet til hva som er å betrakte som støtte når myndighetene velger å fjerne, eventuelt pålegge, en skattebyrde. Støttevilkåret vil derfor være gjenstand for grundigere behandling under punkt 2.

Støtten må for det andre være gitt av *statlige midler*. Dette kan presiseres i to retninger. Det må først avgjøres om støtten er gitt av staten. Videre må det kunne vises til at det er tilstrekkelig tilknytning til statens finanser. Der hvor støtten er gitt i form av gunstige skatte- og avgiftsregler, er problemet tilsynelatende at slik støtte ikke direkte innebærer noen byrde for staten.¹⁶ Der det gis støtte i form av skatte- eller avgiftsregler, er det derimot tap av skatteproveny som svarer til et forbruk av statlige midler.¹⁷ Vilkåret reiser utover dette ikke særlige problemstillinger som er av interesse for denne fremstillingen. Jeg velger derfor ikke å behandle vilkåret mer uttømmende.¹⁸

For det tredje må støtten være *selektiv*, dvs. at den er tildelt enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer. Selektivitetsvilkåret behandles nærmere under artikkelens punkt 3.

For det fjerde stilles det som vilkår at støtten er *konkurransesvridende* innen EØS-området. Den klassiske testen for konkurransevridding er om støtten styrker posisjonen til en skattyter i

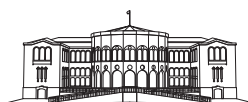
¹⁴ Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority, premiss 34.

¹⁵ Hvor mange vilkår man deler det opp i, tjener først og fremst et pedagogisk formål. Enkelte fremstillinger identifiserer seks vilkår, se bl.a. *Statsstøtte: EØS avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 29. Det finnes også fremstillinger som identifiserer fire kumulative vilkår for å fastslå statsstøtte, se bl.a. Lang (2012) s. 411 og EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation, punkt 3 (2) til (5).

¹⁶ Indirekte vil man derimot kunne betegne det som en skatteutgift.

¹⁷ EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation, punkt 3(3).

¹⁸ For mer om vilkåret ”statlige midler” se Kaasen (2001).



forhold til hans konkurrenter.¹⁹ Det avgjørende er om skattyters økonomiske stilling som helhet er forbedret.²⁰ For at konkurransen skal kunne vris, må støtten være gitt til foretak eller produksjonen av varer. Det definerer kretsen av støttemottakere det kan være i strid med EØS-avtalen å begunstige, dvs. at støtte som ikke er gitt til foretak eller produksjonen av varer, faller utenfor statstøtteforbudet. I forhold til skatte- og avgiftsvedtak skaper i utgangspunktet ikke vilkåret om konkurransevridning særlige problemstillinger utover det som kan sies om den generelle tolkningen av vilkåret. Jeg har derfor valgt ikke å la konkurransevridningsvilkåret bli en del av fremstillingen.

For det femte må støtten påvirke *samhandelen*. Samhandel er ment å dekke all økonomisk aktivitet i ordets videste betydning. Det innebærer at avgiftsfritaket må ha innvirkning på konkurransen mellom avtalepartene. Avgrensningen av statsstøttereglenes anvendelse til kun å gjelde støtte som påvirker handel mellom avtalepartene, gjør det mulig å opprettholde en grense for det nasjonale handlingsrom. Heller ikke dette vilkåret reiser spesielle problemstillinger knyttet til skatte- og avgiftsregler og er derfor ikke nærmere behandlet.

Det er først og fremst vilkårene *støtte* og *selektivitet* som reiser særskilte problemstillinger knyttet til statsstøtte gitt i form av fordelaktige skatte- og avgiftsreguleringer. Jeg har derfor i denne artikkelen valgt å fokusere på disse to vilkårene og utelatt en behandling av de andre vilkårene.

¹⁹ Case 730/79 Philip Morris Holland BV v. Commission, premiss 11 og Case C-148/04 Unicredito Italiano, premiss 56.

²⁰ Case T-14/96 Bretagne Angleterre Irlande v. Commission, premiss 78.



2 OM DET FORELIGGER EN ØKONOMISK FORDEL

2.1 UTGANGSPUNKT OG PROBLEMSTILLING

EØS-avtalen artikkel 61 (1) retter seg etter sin ordlyd mot “*støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form*”. Dette er uttrykk for støttevilkåret²¹.

EU-domstolen har vurdert støttevilkårets rekkevidde til å omfatte mer enn bare rene subsidier. Bakgrunnen er at domstolen har tillagt hensynene bak statsstøtteregele stor vekt – i første rekke å skape et effektivt, konkurransebasert marked.²² Støtte som har de samme økonomiske effektene som rene pengeoverføringer, er derfor omfattet av støttevilkåret. En skatte- eller avgiftsfordel utgjør ikke direkte støtte, slik som overføring av midler, men den utgjør støtte i form av en fordelaktig skatteposisjon. Det er avviket fra normalposisjonen som utgjør støtte i denne sammenheng, dette fordi avviket letter byrder som normalt ville belastet skattyters budsjett.²³

Problemstillingen blir da hvilke avvik fra normalposisjonen som kan karakteriseres som støtte, med andre ord hvilke avvik som fritar skattyter for utgifter som normalt skulle belastet skattyters budsjett. I skatte- og avgiftssammenheng avgjøres det ved å benytte den såkalte unntaksmetoden. Gjennom unntaksmetoden søker man å analysere hvorvidt det foreligger et avvik som resulterer i en lavere skatt enn den som foreskrives av det alminnelige skattesystem. Unntaksmetoden drøftes under punkt 2.2.

Et sikkert utgangspunkt er at fritak fra, eller reduksjon i, den alminnelige selskapsbeskatningen²⁴ vil fritta skattyter fra utgifter som normalt skulle vært båret over budsjettet. Men også reduksjon i skattegrunlaget, en fullstendig eller delvis reduksjon av skattebeløpet, utsettelse, ettergivelse eller ekstraordinær restrukturering av skattegjeld vil utgjøre støtte til skattyter.²⁵ Skatte- og avgiftsfordeler vil kunne forekomme på ulike stadier, slik som ved fastsettelse av skattegrunlaget, vurdering av skatteplikt og håndheving av

²¹ I enkelte fremstillinger benyttes en annen terminologi. De begreper som går igjen, er ”fordel” og ”fordelsbegrepet” eller ”fordelsvilkåret”. Jeg har valgt å bruke begrepene ”støtte” og ”støttevilkåret”, da disse sammenfaller med EØS-avtalens ordlyd.

²² Case C-200/97 Ecotrade Srl v. Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), premiss 34, se også Nicolaidis (2008) s. 18.

²³ Se bl.a. Case C-387/92 Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia, premiss 13 og Case C-200/97 Ecotrade Srl v. Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), premiss 34.

²⁴ Med den alminnelige selskapsbeskatningen menes i denne sammenheng skatteloven § 2-2 første ledd, jf. Stortingets skattevedtak 2012 § 3-3.

²⁵ EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation*. punkt 3 (2).



skattekrav.²⁶ Det har vært antatt at støtten ikke trenger å være ment for å finansiere en bestemt transaksjon eller investering som skattyter står for, det er tilstrekkelig at dette er støttens effekt.²⁷

Å avgjøre om det foreligger støtte, krever at det etableres et utgangspunkt; mottakeren må stilles bedre enn det han i medhold av gjeldende skatte- og avgiftsregler skulle ha vært. Spørsmålet blir dermed når en gunstig skatte- eller avgiftsregel representerer et slikt avvik fra utgangspunktet at det kvalifiserer som støtte.

I ESAs veiledning gis følgende beskrivelse av støttevilkåret:

“[T]he measure must confer on recipients an advantage which relieves them of charges that are normally borne from their budgets. The advantage may be provided through a reduction in the firm's tax burden in various ways”²⁸.

Veiledningen gjenspeiler EU-domstolens praksis fra Steenkolenmijnen-saken og frem til i dag.²⁹ Steenkolenmijnen-saken gjaldt støtte i form av fritak fra arbeidsgiveravgift, og i saken uttrykkes utgangspunktet som følger: “*The concept of aid ... mitigate the charges which are normally included in the budget of an undertaking*”³⁰.

Når det gjelder skatte- og avgiftsregler, blir det etter dette avgjørende hvorvidt den aktuelle skatte- eller avgiftsordningen fritar skattyter for utgifter som normalt måtte vært dekket over budsjettet. I Salzgitter-saken formulerer retten vurderingstemaet slik: “*[I]n order to identify what constitutes an advantage ..., it is imperative to determine the reference point in the scheme in question against which that advantage is to be compared*”³¹.

Retten angivelse av vurderingstema innebærer at man først må identifisere et referansepunkt som grunnlag for vurderingen. Deretter må det foretas en sammenligning mellom den skattebyrden som pålegges skattyter, og den skattebyrde som foreskrives av det alminnelige skattesystemet.³² Begrunnelsen for en slik tilnærming er at det vil avdekke om skattyter fritas for en økonomisk byrde som normalt skulle vært en del av budsjettet. Unntak fra det alminnelige skattesystem vil danne grunnlag for en presumsjon for at det er gitt støtte. Utgangspunktet for vurderingen er derfor hvorvidt det er en differanse mellom den skatt eller avgift som foreskrives av det alminnelige skattesystem, og det som faktisk betales av skattyter.

²⁶ Micheau (2011) s. 198.

²⁷ Case T-67/94 *Ladbroke Racing v. Commission*, premiss 57.

²⁸ EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation punkt 3 (2), tilsvarende i Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, premiss 9.

²⁹ Se som eksempel Case C-387/92 *Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia*, premiss 13 og Case C-295/97 *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA v. International Factors Italia SpA*, premiss 34.

³⁰ Case 30-59 *Steenkolenmijnen v. the European Coal and Steel Community*, side 19.

³¹ Case T-308/00, *Salzgitter AG v. Commission*, premises 81, denne delen av avgjørelsen var ikke omtvistet da saken ble behandlet av EU-domstolen, se Case C-408/04P *Commission v. Salzgitter AG*.

³² Micheau (2011) s. 198 og *Joined cases C-72/91 and C-73/91 Opinion of Mr Advocate General Darmon* delivered on 17 March 1992, premiss 50.



Skulle analysen vise at den skatt som pålegges, eller fravær av slik beskatning, er lavere enn hva det alminnelige skattesystem tilsier, kan det reises spørsmål ved om støtten er gitt på markedsmessige vilkår etter den såkalte markedsinvestortesten³³ (nærmere behandlet under punkt 2.3). Under markedsinvestortesten vil støtte gitt av myndighetene som investor ikke være å anse som ulovlig statsstøtte, forutsatt at en privat investor under samme eller sammenlignbare omstendigheter ville ha gitt den samme støtten.³⁴

Det kan også reises spørsmål ved om støtten som er gitt, kompenserer for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning (behandles under punkt 2.4). Tjenester av allmenn økonomisk betydning kan defineres som visse økonomiske tjenester myndighetene anser som særlig viktige for innbyggerne, og som ikke vil bli levert på en tilfredsstillende måte av markedet alene. Dersom støtten er gitt for å kompensere for en slik tjeneste, vil det ikke være støtte i strid med EØS-avtalen.

2.2 VURDERINGEN AV OM SKATTE- ELLER AVGIFTSREGELEN INNEBÆRER EN ØKONOMISK FORDEL

Problemstillingen som skal drøftes i det følgende, er hva som utgjør det alminnelige skattesystem. Formålet er å si noe mer generelt om hvilke kriterier det vurderes etter. Først når disse kriteriene er fastlagt, kan man begynne å trekke grensen for myndighetenes handlingsrom.

Unntaksmetoden har vært kritisert i litteraturen fordi man har ment at EU-domstolen ikke har lyktes i å angi hva som utgjør et avvik fra en fastsatt norm, eller hva som utgjør en norm eller et generelt system.³⁵ Det har også vært påpekt at det kan være vanskelig å fastslå hva som utgjør det alminnelige skattesystem, med det formål å avgjøre om skattleggingen utgjør et avvik.³⁶ Ulike metoder har vært foreslått.

Jeg mener praksis viser at det avgjørende for å fastlegge det alminnelige skattesystem er en tolkning av regelverket som gjelder i det enkelte tilfellet. Det ses først på de tilfellene hvor det er gjort *unntak fra en angitt hovedregel*. Illustrerende i denne sammenheng er et vedtak fra ESA som gjaldt spørsmålet om hvorvidt fritaket for dokumentavgiften ved opprettelsen av Entra Eiendom AS (heretter Entra) utgjorde støtte i strid med statsstøtteforbudet.³⁷ Bakgrunnen for saken var at Stortinget forut for overføringen av eiendommer fra Statsbygg til Entra vedtok en ny særlov, hvor det ble fastslått at omregistreringen av eiendommene i Grunnboken og andre offentlige registre skulle skje ved navneendring. Dette innebar at Entra ble oppført som eier i Grunnboken, uten å betale dokumentavgift – en besparelse for selskapet på ca. 81 mill. kr.³⁸

³³ Også betegnet ”prinsippet om normal markedsadferd” eller ”det markedsøkonomiske prinsipp”, på engelsk ”market investor principle”, ”market economy investor principle” eller ”the private investor test”.

³⁴ *European State Aid Law Handbook* (2010) s. 27.

³⁵ Bacon (1997) s. 298 og Schön (1999) s. 929-930.

³⁶ Schön (1999) s. 929-930.

³⁷ Vedtak nr. 318/05/COL.

³⁸ Dokumentavgiftsloven §§ 6 og 7, jf. stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70) § 1.



I medhold av særloven var det på det rene at Entra ikke skulle betale dokumentavgift. Særloven fungerte som et unntak fra Entras alminnelige skatteplikt. ESA konkluderte med at det var gitt støtte til Entra. Begrunnelsen var at loven kun fikk anvendelse på en særskilt transaksjon mellom Statsbygg og Entra. Så man bort fra særloven, måtte Entra ha betalt dokumentavgift for å bli oppført i Grunnboken. På den måten var Entra unntatt fra en byrde som normalt ville belastet foretakets budsjett. Tilsvarende tilnærming finner man i ESAs vedtak som gjaldt fritak fra dokumentavgiften for Mesta AS.³⁹

Konklusjonen til ESA viser at man for å besvare spørsmålet om det er et avvik fra det alminnelige skattesystem, må ta utgangspunkt i en vurdering av hvilke regler som skulle fått anvendelse dersom man tenker den fordelaktige skatteordningen bort. I Entra-saken var realiteten at dersom man så bort fra særlovgivningen, ville handlingen utløst dokumentavgift. Det alminnelige skattesystem må derfor ses i sammenheng med de regler som får anvendelse der hvor den fordelaktige skatteordningen tenkes bort. På den måten kan man avgjøre om skattleggingen er et avvik fra det alminnelige skattesystem. Det vil derimot ikke alltid være like iøynefallende hvilken ordning som ville vært anvendt dersom man tenker en særordning bort.

Der hvor skattyter *ikke er pålagt noen skatteplikt*, kan det også foreligge et avvik fra det alminnelige skattesystem. Det kan i slike tilfeller ikke tas utgangspunkt i noen hovedregel. Vurderingen vil måtte bero på om reglene er utformet slik at de representerer en særordning, og om det, sett bort fra særordningen, ville utløse skatteplikt.

Det var tilfellet i *Adria-Wien* saken.⁴⁰ En østerriksk skatteordning ga godtgjørelse for avgifter knyttet til naturgass og elektrisitet når de oversteg 35 pst. av verdien av konsumentens nettoproduksjon. Utgangspunktet for EU-domstolens avgjørelse var rettssetningen fra *Steenkolenmijnen*-saken: Det utgjør støtte når mottaker fritas for byrder som normalt belaster en virksomhets budsjett.⁴¹ Domstolen konstaterte deretter at en slik godtgjørelsesordning ville innebære støtte til de aktuelle virksomhetene: ”[T]he Court has held that a tariff charged ... at a lower level than that which would normally have been applied may be regarded as State aid”.⁴²

Det avgjørende for EU-domstolen var at skattyterne hadde hatt høyere energiutgifter dersom ordningen ikke hadde eksistert. Selv om domstolen ikke klart gir uttrykk for det, må det også her antas at domstolen la vekt på at det gjaldt en annen ordning for de foretak som ikke oversteg vilkåret om 35 pst. Ved å ta utgangspunkt i denne andre ordningen vil det kunne konstateres at det gis støtte som reduserer de utgifter som normalt bæres av budsjettet. I det ligger at en generell skatte- eller avgiftsreduksjon ikke i seg selv vil utgjøre støtte, fordi skattleggingen skjer i henhold til det alminnelige skattesystem. Det henger sammen med at den enkelte medlemsstat selv kan bestemme det generelle skatte- og avgiftsnivået i staten.

Når det i denne sammenheng tales om å se bort fra den fordelaktige skatteordningen, vil tilnærmingen etter dette bli ulik, ettersom man står overfor et unntak fra en hovedregel eller

³⁹ Vedtak nr. 350/07/COL.

⁴⁰ Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*.

⁴¹ Case 30-59 *Steenkolenmijnen v. the European Coal and Steel Community*, vist til i Case C-143/99 premiss 38.

⁴² Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, premiss 39.



man står overfor fravær av beskatning. Der hvor det er et unntak fra en hovedregel, vil hovedregelen, tenker man unntaket bort, kunne legges til grunn som det alminnelige skattesystem. Der hvor det imidlertid er fravær av beskatning, vil man derimot måtte stille spørsmål ved hvilke regler som normalt ville regulert forholdet.

2.3 MARKEDSINVESTORTESTEN SOM MÅLESTOKK

INNLEDNING

Viser en analyse etter unntaksmetoden at den innkrevde skatt eller avgift, eller mangel på sådan innkreving, er lavere enn hva det alminnelige skattesystem tilsier, er utgangspunktet at det foreligger støtte. EØS -avtalen artikkel 125 befester at avtalen ikke berører ”*avtalepartenes regler om eiendomsretten*”. Dette er tolket slik at myndighetene kan opptre som aktør i markedet uten at det støter an mot avtalen.⁴³ Artikkel 125 fastlegger et prinsipp om likebehandling av offentlig og privat virksomhet. I samsvar med dette prinsippet vil ikke enhver form for støtte være i strid med statsstøtteforbudet.

Det er den alminnelige lære at markedsinvestortesten kun får anvendelse hvor statens aktivitet er av økonomisk karakter, og ikke hvor staten utøver offentlig myndighet.⁴⁴ Dette er et naturlig utgangspunkt, ettersom utøvelse av offentlig myndighet ikke vil være utøvelse av virksomhet. Det faller således utenfor likebehandlingsprinsippet i artikkel 125. Det har vært omdiskutert hvorvidt markedsinvestortesten får anvendelse hvor støtten er gitt gjennom fordelaktige skatte- eller avgiftsregler.⁴⁵ En endelig avklaring kom imidlertid nylig med EU-domstolens avgjørelse i EDF-saken⁴⁶, hvor domstolen konkluderte med at markedsinvestortesten også skal gis anvendelse i en situasjon hvor støtten gis som reduksjon i beskatningen.

Domstolen trekker imidlertid et skille mellom den aktivitet som utøves av staten som offentlig myndighet, og dens aktivitet som aksjonær. Hvorvidt aktiviteten er utøvd som aksjonær, vil bero på om ordningen kommer som en følge av forhold som også en privat investor ville håndtert på tilsvarende måte. Der hvor staten opptrer som privat investor, vil derfor spørsmålet være om de vilkår som er satt av myndighetene, er i samsvar med de vilkår en privat part ville krevd. Der hvor markedsinvestortesten skulle vise at støtten er gitt på markedsmessige vilkår, vil det ligge innenfor myndighetenes handlingsrom å gi støtten.

Et eksempel er saken om Vinmonopolet AS, som gjaldt etableringen av Arcus-selskapene. På tidspunktet for inngåelsen av EØS-avtalen hadde det statseide Vinmonopolet enerett til import og eksport av alkohol med en nærmere angitt alkoholprosent. Som følge av en grunnlagt uttalelse fra ESA⁴⁷ besluttet norske myndigheter i 1995 å dele Vinmonopolet i to grupper.⁴⁸

⁴³ *Statsstøtte: EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 92.

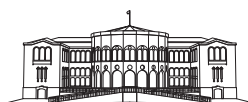
⁴⁴ Joined Cases C-278/92, C-279/92 and C-280/92 Spain v. Commission, premiss 22 og Case C-334/99 Germany v. Commission, premiss 134.

⁴⁵ Case C-280/00 Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003, premiss 22 og Case C-124/10P Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011.

⁴⁶ Case C-124/10P European Commission v. Électricité de France (EDF).

⁴⁷ Vedtak nr. 335/94/COL.

⁴⁸ St.prp. nr. 49 (1994-1995) og St.prp. nr. 11 (1995-1996).



Oppdelingen innebar at det skulle være en detaljvirksomhet, som skulle opprettholdes som et monopol under Vinmonopolet, og en virksomhet for eksport og import, som ble lagt til det nyopprettede Arcus AS.

Da oppsplittingen ble foretatt, ble eiendeler overført fra Vinmonopolet til Arcus. Spørsmålet ESA stilte, var om overføringen var foretatt på markedsmessige vilkår. ESA fant at eiendelene var overført på vilkår som var gunstigere enn det en privat investor ville godta overfor et foretak i en sammenlignbar finansiell og konkurransemessig situasjon. Dette innebar at eiendeler fra Vinmonopolet ble overført til Arcus uten at staten ble kompensert for den fulle verdi. ESA konkluderte på det grunnlag med at transaksjonen ble foretatt på vilkår som innebar støtte til Arcus tilsvarende 264 millioner norske kroner.

Problemstillingen er etter dette hvordan skatte- og avgiftsregler kan benyttes i en kommersiell sammenheng som aksepteres under markedsinvestortesten. Det ses i den relasjon først på hvilket vurderingstema som legges til grunn for markedsinvestortesten. Deretter gjøres det nærmere rede for om man i lys av markedsinvestortesten kan begrunne støtten i miljøpolitiske målsettinger.

MARKEDSINVESTORTESTENS VURDERINGSTEMA

Markedsinvestortesten innebærer at tildeling av offentlige midler til foretak må gjøres på vilkår som ville ha blitt godtatt av en privat investor. I analysen ser man på om en investering som er foretatt av myndighetene, er gjort på markedsmessige vilkår. Er den foretatt på markedsmessige vilkår, vil ikke investeringen utgjøre statsstøtte. Avgjørende her er om det er utsikter til en normalavkastning på den investerte kapitalen.

Markedsinvestortesten anvendes for å vurdere om det foreligger statsstøtte hvor det offentlige har tilført kapital – direkte eller indirekte – til en offentlig eller privat virksomhet.⁴⁹

Markedsinvestortesten er ment for de tilfeller hvor støtten er gjort tilgjengelig på *“terms which a private investor would find acceptable in providing funds to a comparable private enterprise when the private investor is operating under normal market economy conditions”*⁵⁰.

Markedsinvestortesten blir et analyseverktøy for å vurdere om vilkårene som det offentlige gir støtte på, svarer til de vilkår som en hypotetisk privat investor ville satt for tilsvarende støtte.⁵¹

Generelt formulert er problemstillingen om en privat investor ville ha gjennomført transaksjonen på samme vilkår, og om så ikke var tilfellet, hvilke vilkår som ville blitt akseptert.⁵² Når man foretar denne analysen, må man forutsette at den private investor har den samme informasjonen om den finansielle situasjonen til foretaket som det offentlige.⁵³ Endelig skal en offentlig og en privat investors atferd sammenlignes under hensyn til den holdning en

⁴⁹ Vesterdorf (2009) s. 408.

⁵⁰ EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines* Part VI: Rules on public service compensation, state ownership of enterprises and aid to public enterprises, Punkt 3 (1).

⁵¹ Köhler (2011) s. 21.

⁵² Case T-16/96 *Cityflyer Express v. Commission*, premiss 51.

⁵³ Case C-482/99 *France v. Commission*, premiss 70 og Case C-457/00 *Belgium v. Commission*, premiss 47.



privat investor ville ha inntatt i forbindelse med transaksjonen, på grunnlag av de foreliggende opplysninger og utsiktene på dette tidspunktet.⁵⁴

På bakgrunn av denne informasjonen blir det et spørsmål hva en privat investor ville gjort. Hvis alle private investorer kunne tenkes å handle likt, ville svaret på spørsmålet være enkelt. I noen tilfeller kan det identifiseres forutsigbare mønstre for investorenes atferd. Når slike mønstre finnes, kan det defineres et relevant marked. Eksempelvis vil det forholdsvis enkelt kunne identifiseres en markedspris på pengelån. Dette kompliseres imidlertid ved at det ofte ikke kan identifiseres noen klar markedsatferd, enn videre at selv der et marked eksisterer, kan en privat investor godt ha god grunn til ikke å følge den.⁵⁵

Når vurderingen foretas, er målestokken en investor av sammenlignbar størrelse som styres av langsiktige målsettinger om lønnsomhet, og som under tilsvarende omstendigheter kunne tenkes å ha skutt inn kapital av en størrelse tilsvarende det staten har investert.⁵⁶ Det er ikke nødvendigvis slik at det finnes en privat investor som lar seg sammenligne med staten, først og fremst fordi staten har flere midler tilgjengelig enn noen annen privat investor. Videre vil staten ha helt andre virkemidler enn hva en privat investor har til disposisjon. Til dette kan det innvendes at det alltid vil være visse ulikheter som må skjæres bort før man kan foreta en sammenligning, fordi ingen investorer er helt like. Hvis det ikke finnes en privat investor å sammenligne med, vil testen nødvendigvis måtte bli hypotetisk. Man er da avhengig av å finne så sammenlignbare omstendigheter som mulig.⁵⁷

MILJØPOLITISKE MÅLSETTINGER

Markedsinvestortesten anvendes for å vurdere om støtten er gitt på normale markedsvilkår. Det reiser spørsmål ved hvilke målsettinger som er relevante å ta i betraktning, ut fra en privat investors synsvinkel. Problemstillingen er hvorvidt markedsinvestortesten vil få anvendelse hvor det bakenforliggende formål er å fremme miljøpolitiske målsettinger. Utgangspunktet er at når det offentlige gir støtte, skal dette gjøres ut fra alminnelige forretningskriterier.⁵⁸

Markedsinvestortestens fokusering på økonomisk avkastning taler mot at myndighetene kan foreta investeringer med tanke på å ivareta sosiale, regionale eller sektorpolitiske hensyn. Følgende uttalelse fra EU-domstolen er illustrerende:

“In the case of an undertaking whose capital is almost entirely held by the public authorities, the test is, in particular, whether in similar circumstances a private shareholder, having regard to the foreseeability of obtaining a return and leaving aside all social, regional-policy and sectoral considerations, would have subscribed the capital in question.”⁵⁹

⁵⁴ Case C-482/99 France v. Commission, premiss 70, Case C-399/00 Italy v. Commission, premiss 38 og Joined cases T-228/99 and T-233/99 Westdeutsche Landesbank v. Commission, premiss 246

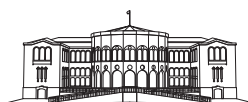
⁵⁵ Parish (2003) s. 72.

⁵⁶ Case C-205/89 Italia v. Commission, premiss 19 og 20.

⁵⁷ Case C-256/97 Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), premiss 25 og Joined cases T-228/99 and T-233/99 Westdeutsche Landesbank v. Commission, premiss 313.

⁵⁸ *Statsstøtte: EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 93.

⁵⁹ Case 40/85 Belgium v. Commission, premiss 13, se tilsvarende Joined Cases T-129/95, T-2/96 and T-97/96 Neue Maxhütte Stahlwerke and Lech-Stahlwerke v. Commission, premiss 120, Case T-20/03 Kahla/Thüringen



Det skulle tilsi at miljøpolitiske målsettinger ikke kan danne grunnlag – være begrunnelse – for investeringer under markedsinvestortesten. Begrunnelsen for at slike hensyn ikke aksepteres under markedsinvestortesten, har vært forklart, som følger, av Europakommisjonen i deres uttalelse i Hytasa-saken⁶⁰:

“If these costs were considered by the Commission, it would amount to granting Member States the power to rescue companies in difficulties on the basis of pure national interest. This situation, which could create serious distortions of competition contrary to the common interest, would be in contradiction with the principles of the EEC Treaty empowering the Commission to determine the compatibility of State assistance in the context of the Community as a whole and not in that of a single Member State. Putting the abovementioned costs together with those corresponding to the behaviour of the State as owner/shareholder of a company would amount to emptying the market-economic private-investor principle of its meaning.”⁶¹

Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt det at miljøformål ikke kan begrunnes i markedsinvestortesten, fortsatt er gjeldende rett. De refererte avgjørelsene er avsagt før vedtakelsen av Lisboa-traktaten, som i Treaty on European Union (TEU) artikkel 3 (3) og TFEU artiklene 7 og 11 fremhever at miljøhensynet skal være en integrert del av alle EUs politikkområder.⁶² Videre vil avgjørelser fra Europakommisjonen tillegges mindre rettskildemessig vekt, noe som svekker betydningen av uttalelsen i Hytasa-saken. Spørsmålet er om miljøpolitiske målsettinger nå må anses som en del av de formål som kan legges til grunn i lys av markedsinvestortesten.

Under Lisboa-traktaten i TEU artikkel 3 (3) artikuleres målsettingen om å beskytte og forbedre miljøkvaliteten. Lisboa-traktaten understreker på dette punkt behovet for bærekraftig utvikling som en overordnet målsetting.

“The Union shall ... work for the *sustainable development of Europe* based on balanced economic growth and price stability, a highly competitive social market economy, aiming at full employment and social progress, and a high level of protection and *improvement of the quality of the environment.*”⁶³ (Min uth.)

Bestemmelsen legger vekt på at EU skal være med på å utvikle et bærekraftig Europa, hvorav beskyttelse og forbedring av miljøet er en av målsettingene. Med på å styrke miljøformålets

Porzellan v. Commission, premiss 242 og EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines* Part IV: Sector specific rules Punkt 3.2.4 (36).

⁶⁰ 92/317/EEC Commission Decision.

⁶¹ *ibid.* premiss IV.

⁶² TFEU artikkel 11 er en videreføring av Roma-traktaten artikkel 6 og kan således ikke alene tas til inntekt for at miljøhensynet er styrket under Lisboa-traktaten. TEU artikkel 3(3) er i all hovedsak en videreføring av tidligere TEU artikkel 2 slik den lød ved vedtakelsen av Maastricht-traktaten (1992), men miljøhensynet er kommet sterkere til uttrykk i den nye bestemmelsen.

⁶³ TEU artikkel 3(3).



betydning som et relevant formål er også TFEU artikkel 11, som kan sies å implementere EUs internasjonale forpliktelser:

“Environmental protection requirements *must be integrated* into the definition and implementation of the Union’s policies and activities, in particular with a view to promoting sustainable development.”⁶⁴ (Min uth.)

TFEU artikkel 11 legger opp en forpliktelse til å integrere miljøvern i alle sektorer av EU-retten. På en noe tilsvarende måte søker TFEU artikkel 7 å sikre kontinuitet mellom unionens politikk og unionens aktivitet. Det har vært uttrykt slik at artikkel 11 vil være å anse som *lex specialis* i forhold til artikkel 7.⁶⁵

Sjåfjell mener kodifisering av prinsippet om bærekraftig utvikling i artikkel 11 har forbedret posisjonen til prinsippet som en overordnet målsetting.⁶⁶ Også statsstøttereglene skal således anvendes under hensyn til miljøvernkrav og de nevnte prinsipper, med særlig sikte på å fremme en bærekraftig utvikling. Sjåfjell argumenterer for at artikkel 11 innebærer direkte forpliktelser for institusjonene i EU på alle nivåer.⁶⁷ Betydningen for medlemsstatene er heller mer indirekte, mener hun, men likevel svært relevant for tolkning, implementering og anvendelse av EU-lovgivningen.⁶⁸

Lisboa-traktatens fremhevelse av slike konkrete målsettinger kan tenkes å angi hvilken retning EU-retten er ment å ta. Det kan derfor også tenkes å ha betydning for å belyse hvilket av flere aktuelle tolkningsalternativ som man skal falle ned på. Posisjonen til miljøvern og bærekraftig utvikling som en generell målsetting for EU kan derfor tenkes å ha betydning for tolkningen av markedsinvestortesten. EU-domstolen uttrykte i *British Aggregates*-saken at det ved tolkning av statsstøttereglene skal tas hensyn til kravet i TFEU artikkel 11.⁶⁹ EU-domstolen konkluderte i den aktuelle saken med at det var gitt statsstøtte.

Det er ikke til å overse at enkelte private investorer har en bevisst målsetting om å oppnå et bedre miljø. Det taler for at markedsinvestortesten også må åpne opp for slike formål. Videre har EU-domstolen uttalt at ivaretagelse av image eller omleggelse av virksomheten kan danne grunnlag for investering, såfremt ikke hensynet til profitt er ignorert.⁷⁰ Miljømålsettinger kan være med på å styrke en skattyters image, men den markedsføringsmessige gevinsten av et miljøvennlig image vil sannsynligvis ikke være proporsjonal med investeringskostnadene. Tar man videre i betraktning Lisboa-traktatens økte fokus på miljø som et uttrykk for at miljøformål vil stå sterkere i fellesskapsretten fremover, taler det for at markedsinvestortesten må åpne opp for miljøformål.

⁶⁴ TFEU artikkel 11.

⁶⁵ Kingston (2012) s. 107.

⁶⁶ Sjåfjell (2009), punkt 10.7.3.

⁶⁷ *ibid.* punkt 10.7.3.

⁶⁸ *ibid.* punkt 10.7.3.

⁶⁹ Case C-487/06P *British Aggregates v. Commission*, premiss 90.

⁷⁰ Case C-303/88 *Italia v. Commission*.



Det må fremholdes at selv om miljøbeskyttelse har fått en mer fremtredende rolle ved Lisboa-traktaten, kan det argumenteres for at vurderingstemaet for markedsinvestortesten ligger fast. Senere praksis fra EU-domstolen synes ikke å ha tatt inn over seg endringene i Lisboa-traktaten i en utstrekning som skulle medføre en utvidelse av formålene som er legitime å ta i lys av markedsinvestortesten. Myndighetene kan etter dette forfølge miljøpolitiske målsettinger i sine investeringer, men dersom hensynet skal vektlegges etter markedsinvestortesten, må det kunne internaliseres i økonomiske kalkyler som gir utslag på skattyters inntekt.

2.4 KOMPENSASJON FOR TJENESTER AV ALLMENN ØKONOMISK BETYDNING

PROBLEMSTILLING

Viser en analyse etter unntaksmetoden at det er gitt støtte, kan myndighetenes handlingsrom søkes utvidet ved å vise til at det er kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Unntaket for kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning har vært gjenstand for betydelig debatt. Et av spørsmålene har vært i hvilken utstrekning slik kompensasjon er statsstøtte etter EØS-avtalen artikkel 61 (1).⁷¹ Dersom kompensasjonen skal anses som statsstøtte, har det også vært diskutert hvorvidt en slik statsstøtte er omfattet av meldeplikten som følger av ODA protokoll 3, og hvordan unntaket i EØS-avtalen artikkel 59 (2) skal anvendes.⁷² Rettspraksis har ikke vært entydig, men en foreløpig avklaring kom med Altmark-saken.⁷³

Etter Altmark-saken er kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning ikke å anse som statsstøtte hvis den oppfyller fire kumulative vilkår, de såkalte Altmark-kriteriene, med andre ord må støtte gitt i medhold av Altmark-kriteriene ikke meldes ESA for godkjenning. Det ligger derfor innenfor myndighetenes handlingsrom å yte støtte til tjenester av allmenn økonomisk betydning, forutsatt at kriteriene er oppfylt.

Støtten til Hurtigruten er et eksempel på hvordan kjøp av tjenester av allmenn økonomisk betydning kan reise vanskelige spørsmål i praksis. Hurtigruten utfører allmenne, offentlige transporttjenester langs kysten som staten betaler vederlag for. Samtidig driver Hurtigruten også omfattende kommersiell cruisevirksomhet. I 2011 traff ESA vedtak om at en oppjustering i 2008 av det opprinnelig avtalte vederlaget for kontraktperioden 2004-2010, med til sammen 363 mill. kr, utgjorde ulovlig støtte.⁷⁴ Begrunnelsen var bl.a. at oppjusteringen (som skulle kompensere for bl.a. en ny miljøavgift) ble foretatt uten nytt anbud og uten en klar fordeling av kostnader mellom den offentlige tjenesten og Hurtigrutens kommersielle virksomhet. Hurtigruten har brakt vedtaket inn for EFTA-domstolen til prøving.⁷⁵

Denne delen av artikkelen vil redegjøre for tjenester av allmenn økonomisk betydning, i lys av at man søker å nå miljøpolitiske målsettinger ved å gi støtte i form av skatte- og avgiftsregler. Det knytter seg imidlertid ikke tvil i praksis til at tjenester av miljømessig betydning kan anses å være tjenester av allmenn økonomisk betydning, for så vidt som støtten som ytes, oppfyller

⁷¹ *Statsstøtte: EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 114.

⁷² *ibid.* s. 114.

⁷³ Case C-280/00 Altmark Trans.

⁷⁴ Vedtak nr. 205/11/COL.

⁷⁵ Case E-10/11 Hurtigruten ASA v. EFTA Surveillance Authority (påventer avgjørelse).



Altmark-kriteriene.⁷⁶ Det avgrenses i denne sammenheng mot en nærmere behandling av grensedragningen mot tjenester av ikke økonomisk betydning. Det nevnes således bare at enhver aktivitet som består av å tilby varer eller tjenester på et marked, er en økonomisk aktivitet.⁷⁷

Altmark-saken angikk en tillatelse til rutebildrift gitt av lokale myndigheter i Magdeburg i Tyskland. Myndighetene hadde gitt Altmark Trans tilskudd til driften i form av et fast beløp per kilometer. EU-domstolen slo fast at godtgjørelsen kompenserte for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, og derfor ikke var å anse som statsstøtte etter TFEU artikkel 107. Grunnen var at en ren kompensasjon fra det offentlige for de merutgifter utførelsen av en offentlig tjeneste påfører et foretak, ikke gir foretaket en økonomisk fordel som kvalifiserer som statsstøtte. I det følgende vil de fire Altmark-kriteriene gjennomgås.

ALTMARK-KRITERIENE

Første kriterium: Tjeneste av allmenn økonomisk betydning

Skattyter må rent faktisk ha en forpliktelse til å utøve en *tjeneste av allmenn økonomisk betydning*, og forpliktelsen må være klart definert.⁷⁸

Begrepet er verken definert i traktaten, i sekundærlovgivning eller i rettspraksis. Det kan imidlertid utledes fra ordlyden at tjenester av allmenn økonomisk betydning er visse økonomiske tjenester som myndighetene anser som særlig viktige for innbyggerne, og som ikke vil bli levert på en tilfredsstillende måte av markedet alene. Et eksempel i så måte er rutebusstjenester. ESA åpnet 28. mars 2012 formell undersøkelse av finansieringen av rutebusstjenester i Oslo fra 1994 til 2008.⁷⁹ ESA har anerkjent at de aktuelle transporttjenestene er å regne som tjenester av allmenn økonomisk betydning. Spørsmålet som skal vurderes av ESA, er om den årlige kompensasjonen som er gitt, har vært større enn hva som tillates under statsstøttereguleringen.

Det vil i stor grad være opp til EØS-statene selv å definere hva som er en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Myndighetene vil derfor ha en viss *skjønnsfrihet* med hensyn til å angi hvilke tjenester som skal anses å være av allmenn økonomisk betydning. Myndighetenes skjønnsmargin vil på den måten ha direkte betydning for hvilket handlingsrom myndighetene har til å gi støtte.

Rekkevidden av medlemsstatens skjønnsfrihet er vid. Medlemsstatens angivelse av hva den anser som en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, vil bare kunne settes til side av Europakommisjonen hvor det er gjort åpenbare feil.⁸⁰ Det kan allikevel oppstilles visse minstevilkår for når en tjeneste kan anses å være en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. EU-domstolen har fremholdt at det må kunne vises til at de aktuelle oppgavene er *pålagt i en*

⁷⁶ Se i den retning er Case C-209/98 Sydhavnens Sten & Grus.

⁷⁷ Joined cases C-180/98 to C-184/98 Pavel Pavlov and Others v. Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, premiss 75 og Case C-475/99 Firma Ambulanz Glöckner v. Landkreis Südwestpfalz, premiss 19.

⁷⁸ Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 89.

⁷⁹ Vedtak nr. 123/12/COL.

⁸⁰ Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 169.



offentlig myndighetsakt.⁸¹ Det må altså foreligge et grunnlag for forpliktelsen. Bakgrunnen for dette kravet er ønsket om etterprøvbarehet. At tjenesten må være pålagt i en offentlig myndighetsakt, betyr derimot ikke at det kreves et lovvedtak. En skattyter kan bli pålagt oppgaven ved instruks.⁸² Oppgaven kan også tenkes pålagt ved konsesjon.⁸³ Hvilke tjenester som er tillagt en skattyter, vil tolkes snevert og vil ikke kunne utstrekkes til andre tjenester som skattyter tilbyr.⁸⁴

Et annet spørsmål er hva som ligger i at tjenesten må være *klart definert*. Kravet til klarhet innebærer at grunnlaget for pålegget må gi en klar beskrivelse av den offentlige tjenesten og de plikter som pålegges det aktuelle foretaket i denne forbindelse. I EU-domstolens avgjørelser i Corbeau-saken fant domstolen at pålegg som beskrev ytelsens kvalitet, og som foreskrev hvilken pris foretaket skulle operere med, var tilstrekkelige til at tjenesten var klart definert.⁸⁵ I BUPA-saken ble det presisert at det må kunne vises til hvilke egenskaper ved tjenesten som gjør den til en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, og det må vises til at den aktuelle tjeneste oppfyller kriteriene.⁸⁶

Andre kriterium: Kriteriene for beregning av kompensasjon

Grunnlaget for beregningen av kompensasjonen skal være fastlagt på forhånd på en objektiv og åpen måte.⁸⁷ Med dette kriteriet ønsket domstolen å unngå en situasjon hvor skattyter oppsamler tap, for deretter å bli kompensert for tapet, uavhengig av om dette faktisk kunne knyttes til driften av tjenester av allmenn økonomisk betydning.⁸⁸ Det kreves ikke at kompensasjonens størrelse skal fastlegges i sin helhet. Det er tilstrekkelig at grunnlaget for beregningen av kompensasjonen fastlegges. Konsekvensen av at det i ettertid gis kompensasjon for forhold som på forhånd ikke var definert som kompensasjonsberettiget, vil være at kompensasjonen blir ansett som statsstøtte i strid med artikkel 61 (1).

Tredje kriterium: Kompensasjonens størrelse

Kompensasjonen kan ikke overstige det som er nødvendig for å dekke alle deler av kostnadene i forbindelse med forpliktelsen til å yte offentlig tjeneste, idet det tas hensyn til de aktuelle inntekter og en rimelig fortjeneste for å utføre forpliktelsen.⁸⁹ Vilkåret innebærer et forbud mot at skattyter overkompenseres. Oppdragsgiver må beregne hva tjenesten koster, under hensyntagen til utgifter og normal fortjeneste. Dersom den aktuelle skattyter har inntekter knyttet til utførelsen av tjenesten, skal disse legges til kompensasjonsbeløpet. Hva som er rimelig fortjeneste, vil trolig måtte bedømmes ut fra hva som er vanlig i markedet for den type tjeneste.⁹⁰

⁸¹ Se bl.a. Case jointes T-204/97 and T-270/97 EPAC v. Commission, premiss 126, Case T-17/02 Fred Olsen v. Commission, premiss 186, Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 181.

⁸² N 822/2006, premiss 37-38.

⁸³ Case C-393/92 Municipality of Almelo, premiss 47, og Case T-17/02 Fred Olsen v. Commission, premiss 188.

⁸⁴ Case C-320/91 Criminal proceedings against Paul Corbeau, premiss 19.

⁸⁵ *ibid.* premiss 15.

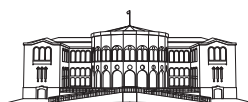
⁸⁶ Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 172.

⁸⁷ Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 90.

⁸⁸ *European State Aid Law Handbook* (2010) s. 516.

⁸⁹ Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 92.

⁹⁰ *Statsstøtte: EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 123.



Fjerde kriterium: Grunnlaget for fastleggelsen av størrelsen på kompensasjonen

Det fjerde kriteriet definerer hvordan størrelsen på kompensasjonen skal beregnes. Det oppstilles to fremgangsmåter som kan anvendes når man skal fastlegge grunnlaget for størrelsen på kompensasjonen.

Størrelsen på kompensasjonen kan være fastsatt på grunnlag av en offentlig anskaffelsesprosedyre.⁹¹ Der hvor en anskaffelsesprosedyre er benyttet, formodes det at det ikke er noe støtteelement i betalingen. Dersom kontrakten ikke er tildelt etter en offentlig anskaffelsesprosedyre, skal verdien av tjenesteytelsen fastsettes på bakgrunn av "*an analysis of the costs which a typical undertaking, well run and adequately provided with means of transport so as to be able to meet the necessary public service requirements, would have incurred in discharging those obligations*".⁹² Hva som er en markedskonform kompensasjon, skal etter dette fastsettes på bakgrunn av de kostnader en effektiv produsent av den aktuelle tjeneste hadde hatt ved å yte tilsvarende tjeneste. Samtidig skal det tas hensyn til at foretaket skal ha en rimelig fortjeneste ved oppfyllelsen av tjenesten.⁹³

Hva som imidlertid ligger i dette andre alternativet, er ikke gitt i premissene i Altmark-saken. Vurderingstemaet er blitt kritisert. Ankepunktet er at vurderingstemaet umulig lar seg gjennomføre i praksis, fordi det ikke finnes sammenlignbare skattytere som kan brukes som referansepunkt.⁹⁴

2.5 KONKLUSJON

Det kan etter dette konkluderes med at hvorvidt støttevilkåret er oppfylt, knytter seg til en vurdering av tre problemstillinger. *For det første* må det avgjøres hvorvidt det er gitt støtte. Det vil være tilfellet hvor det i en gitt situasjon er pålagt en skatt eller avgift som er lavere enn det skattesystemets normalløsning skulle tilsi. Det må med andre ord være et unntak fra det alminnelige skattesystem. Det innebærer at myndighetene vil stå fritt til å pålegge en skattebyrde, da det ikke utgjør et avvik fra det alminnelige skattesystem. På den annen side er myndighetenes handlingsrom til å gi skatte- eller avgiftsfritak begrenset, ettersom det ofte vil utgjøre statsstøtte.

For det andre vil det være en vurdering om skatte- eller avgiftsfordelen er gitt av myndighetene i deres opptreden som privat investor. For å avgjøre dette har EU-domstolen utviklet markedsinvestortesten. Spørsmålet etter markedsinvestortesten er hvorvidt den støtten som foreligger, ville eller kunne blitt innvunnet fra en privat investor. Vurderingen bygger på en sammenligning med en investor av sammenlignbar størrelse som styres av langsiktige målsettinger om lønnsomhet, og som under tilsvarende omstendigheter kunne tenkes å ha skutt inn kapital av en størrelse tilsvarende det staten har investert. Fokuseringen er på økonomisk avkastning.

⁹¹ Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 93.

⁹² *ibid.* premiss 93.

⁹³ *ibid.* premiss 93.

⁹⁴ Braun (2008) s. 475.



For det tredje er det et spørsmål om den støtten som er gitt, utgjør en kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. EU-domstolen slo i Altmark-saken fast at godtgjørelse som bare kompenserer for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, ikke er å anse som statsstøtte.⁹⁵ Domstolen oppstilte fire kumulative vilkår. For det første må foretaket være pålagt en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, og disse forpliktelsene må være klart definert. For det andre må kriteriene for beregningen av kompensasjonen være fastlagt på forhånd på en objektiv og gjennomiktig måte. Videre må kompensasjonen ikke overstige utgiftene til oppfyllelsen av forpliktelsene, og til slutt er det et vilkår at kompensasjonens størrelse bestemmes enten etter en offentlig anskaffelsesprosedyre eller på grunnlag av en analyse av omkostningene et gjennomsnittlig foretak vil ha ved oppfyllelsen av tjenesten.

⁹⁵ Case C-280/00 Altmark Trans.



3 OM STØTTEN TILKOMMER ENKELTE SKATTYTERE

3.1 INNLEDNING

BAKGRUNN OG PROBLEMSTILLING

Selektivitetsvilkåret kommer til uttrykk i EØS-avtalen ved at det er gitt støtte som begunstiger ”enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer”⁹⁶ (Min uth.)

På skatteområdet vil støtte som faktisk er tilgjengelig på like vilkår for alle markedsdeltakerne i staten, i alminnelighet være tilstrekkelig generell til at den ikke rammes av statsstøtteforbudet. Myndighetene står f.eks. fritt til å vedta en generelt lav selskapsbeskatning, selv om det vil trekke selskapsetableringer til Norge. Støtten er ikke å betrakte som selektiv, da den tilkommer alle selskaper på like vilkår. Myndighetene står derfor fritt til å utvikle det generelle økonomiske rammeverket, uten at det er i strid med EØS-avtalen. Med det menes at myndighetene kan utvikle skatteregler som gjelder alle skattytere i staten.

Myndighetene utformer normalt skattevedtakene i generelle ordlag. Det alminnelige utgangspunktet er at slike generelle vedtak ikke oppfyller selektivitetsvilkåret. Det kan imidlertid tenkes at myndighetene i sine skattevedtak spesifiserer at en bestemt bedriftsgruppe ikke skal omfattes av et ellers generelt skattevedtak. Videre vil man kunne tenke seg skattevedtak som unntar enkeltbedrifter fra beskatning. Det siste er klart nok en selektiv ordning, som vil kunne rammes av forbudet mot statstøtte.

Problemstillingen i det følgende er hvordan selektivitetsvilkåret påvirker myndighetenes mulighet til å forfølge spesielle miljøpolitiske målsettinger gjennom skatte- og avgiftsregler. Artikkelen har med andre ord som mål å belyse hvor grensen må trekkes mellom den lovlige, generelle støtten, og den selektive støtte som kan utgjøre ulovlig statstøtte.

SELEKTIVITETSVILKÅRET – EN TRETRINNSANALYSE

Isolert sett kan det ses slik at selektivitetsvilkåret har som mål å skille ulovlig statsstøtte fra generelle ordninger. Dermed kan en ordning som ansees å være generell, aldri utgjøre statsstøtte i strid med EØS-avtalen. Det ligger da innenfor myndighetenes handlingsrom å gi generelle ordninger med det formål å fremme miljøpolitiske målsettinger. Selv om ordningen er gitt en generell utforming, kan den falle inn under forbudet mot statstøtte dersom den har selektive effekter.⁹⁷ Hva utgjør så en generell ordning?

⁹⁶ EØS-avtalen artikkel 61(1).

⁹⁷ Bacon (1997) s. 291.



I *Adria-Wien saken*⁹⁸ ble det reist spørsmål ved hvorvidt regler som ga godtgjørelse for den nasjonale energiskatten, var å betrakte som en generell ordning. Godtgjørelsen tilkom hovedsakelig vareproduserende foretak. EU-domstolen fastholdt utgangspunktet, at en ordning som tilkommer alle skattyterne innen en stats territorium, uavhengig av deres virksomhet, utgjør en generell ordning som ikke er i strid med forbudet mot statsstøtte.⁹⁹ Domstolen fastslo videre at verken det store antallet kvalifiserte foretak eller mangfoldet av og størrelsen på de sektorene som disse foretakene hørte under, kunne gi grunnlag for å konkludere med at det var tale om en generell ordning.¹⁰⁰ Domstolen uttalte at vurderingen av om en ordning er generell, må ta utgangspunkt i ”*undertakings which are in a legal and factual situation that is comparable in the light of the objective pursued by the measure in question*”.¹⁰¹

EU-domstolens angivelse av vurderingstema tilsier at ikke bare ordninger som objektivt sett tilkommer alle skattytere i medlemsstaten, vil være å betrakte som generelle. Det relevante vurderingstema er hvorvidt støtten tilkommer alle skattytere som er sammenlignbare faktisk og rettslig, sett i lys av formålet med ordningen. Det er med andre ord en forestilling om at enkelte skattytere på en eller annen måte ”hører sammen” og/eller ”er like”. Dette bestemmer så avgrensningen av mottakerkretsen. Domstolen konkluderte i *Adria-Wien saken* med at støtten var selektiv fordi resultatet av ordningen var at foretak i vareproduserende sektor fikk tilførsel av energi på vilkår som favoriserte denne sektoren sammenlignet med tjensteproduserende sektor.¹⁰² Det må forstås slik at domstolen fant at vareproduserende sektor var faktisk og rettslig sammenlignbar med tjenesteytende sektor. At dette er vurderingstemaet, er bekreftet i en rekke avgjørelser.¹⁰³

Praksis fra EU-domstolen danner grunnlag for å hevde at en skatte- eller avgiftsordning er generell hvis den får anvendelse på alle skattytere som både rettslig og faktisk er sammenlignbare ut fra et formål som ordningen søker å oppnå. Det betyr at det må etableres en referanseramme før spørsmålet om selektivitet reises.

En referanseramme er nok spesielt betydningsfull ved vurderingen av skatte- og avgiftsregler, fordi reglene ofte er utformet for å gi et insentiv til en bestemt atferd. Videre synes en referanseramme hensiktsmessig sett i et konkurranserettslig perspektiv. Begrunnelsen er at støtte til en enkelt skattyter eller en gruppe skattytere først er skadelig når disse opererer i konkurranse med hverandre, dette fordi det er i et slikt klima man kan få en skadelig konkurransevridning mellom aktørene.

Hvorvidt man står overfor en selektiv ytelse, må etter dette vurderes med utgangspunkt i de skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare. Den nærmere avgrensningen av et relevant sammenligningsgrunnlag behandles under punkt 3.2. Deretter drøftes hva som utgjør

⁹⁸ Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*.

⁹⁹ *ibid.* premiss 35-36.

¹⁰⁰ *ibid.* premiss 48.

¹⁰¹ *ibid.* premiss 41.

¹⁰² *ibid.* premiss 55.

¹⁰³ *Joined cases E-4/10, E-6/10 and E-7/10 The Principality of Liechtenstein v. EFTA Surveillance Authority*, premiss 74, *Case C-409/00 Spain v. Commission*, premiss 47, *Case C-88/03 Portugal v. Commission*, premiss 54, *C-487/06P British Aggregates v. Commission*, premiss 82, *Joined Cases C-428/06 to C-434/06 UGT-Rioja and Others*, premiss 46, og *Case C-279/08P Commission v. Netherlands*.



en selektiv behandling innen den relevante referanseramme, under punkt 3.3. Til slutt drøftes muligheten for å legitimere en selektiv ordning begrunnet i miljøhensyn ut fra skattesystemets art eller generelle oppbygning, under punkt 3.4.

3.2 FAKTISK OG RETTSLIG SAMMENLIGNBARE SKATTYTERE

HVA SOM ER DEN AKTUELLE REFERANSERAMME

Hvorvidt en skatte- og avgiftsordning er selektiv, beror på om ordningen får lik anvendelse på alle skattytere som er sammenlignbare faktisk og rettslig, bedømt ut fra formålet med ordningen. Myndighetenes anledning til å differensiere en skatt eller avgift vil med andre ord avhenge av om den tilkommer alle skattyterne som er faktisk og rettslig sammenlignbare ut fra formålet med ordningen.

I det følgende reises det derfor først spørsmål ved hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare, med andre ord hva som er den aktuelle referanseramme for å avgjøre om det foreligger en selektiv ordning.¹⁰⁴

Dette trinnet av vurdering er av stor betydning for selektivitetsvurderingen og for vurderingen av myndighetenes handlingsrom. Hvis det ikke foretas et klart skille mellom sammenlignbare og ulike skattytere, risikerer man at rammene til selektivitetsvilkåret blir uforholdsmessig vide. Det blir derfor viktig å fastslå hvilke kriterier det er relevant å tillegge vekt ved fastleggelsen av hva som er faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere. Det er bare gjennom en slik vurdering det kan foretas en riktig bedømmelse av selektivitetsvilkåret.

En gjennomgang av en rekke dommer fra EU-domstolen, retten og EFTA-domstolen viser at det er få eksempler på at man konkluderer med at en ordning ikke er selektiv fordi skattyterne ikke er faktisk og rettslig sammenlignbare.¹⁰⁵ Det er derfor vanskelig for den enkelte stat å innføre en lovgivning som ikke er selektiv, ut fra den tilnærming at det er et skille mellom skattyterne. Rettspraksis har heller ikke gitt noe tydelig uttrykk for hva som ligger i at skattyterne er faktisk og rettslig sammenlignbare. ESAs avgjørelse om den norske tollforskriften,¹⁰⁶ som behandles nærmere nedenfor, viser at lovgivningen kan utformes slik at foretak som oppfattes som like, kan behandles ulikt. Fordi det vil ha betydning for myndighetenes handlingsrom, har jeg funnet det hensiktsmessig å forsøke å si noe nærmere om hvilke kriterier som legges til grunn for vurderingen av hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare.

FAKTISK SAMMENLIGNBARE

*Tridimas*¹⁰⁷ sin drøftelse av likhetsprinsippet kan tjene som veiledning for en vurdering av hva som er faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere. Ifølge *Tridimas* er kriteriet for om man

¹⁰⁴ I enkelte fremstillinger betegnet "the system of reference", se som eksempel *State aid* (2008) s. 252.

¹⁰⁵ Det eneste rene eksemplet er Case C-417/10 *3M Italia*. Nevnes skal også rRettsens avgjørelse i Case T-233/04 *Netherlands v. Commission*, men avgjørelsen ble senere omgjort av EU-domstolen i Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*.

¹⁰⁶ Vedtak nr. 326/10/COL.

¹⁰⁷ *Tridimas* (2006) s. 81-83.



står overfor sammenlignbare situasjoner, et spørsmål om det er en konkurranse mellom skattyterne. I forholdet mellom produkter fokuserer forfatteren på om produktet det er tale om, tjener samme funksjon og derfor kan utgjøre et substitutt til det konkurrerende produkt. Med dette utgangspunktet er produkter like, faktisk og rettslig sett, dersom de tjener samme formål og derfor kan utgjøre et alternativ til hverandre. Hva gjelder bedrifter, kan domstolen for å avgjøre spørsmålet se til deres produksjon, deres struktur eller hvilke konkurrenter de har i markedet.

ESA la til grunn et slikt substituttsynspunkt da det vurderte den norske ordningen med grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer.¹⁰⁸ Bakgrunnen var at glassemballasje var foreslått fritatt for grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer, dvs, emballasje som ikke kunne brukes mer enn én gang til samme formål uten å bli bearbeidet. ESA fant at et avgiftsfritak for glassbeholdere først og fremst ville være til fordel for PLM Moss Glassverk AS. Foretaket ville bli fritatt for grunnavgiften for sin produksjon av engangsemballasje av glass til drikkevarer. ESA mente at ettersom PLM Moss Glassverk AS sto overfor faktisk og potensiell konkurranse fra nære substitutter av annet emballasjemateriale enn glass, var det en fare for at støtten kunne vri konkurransen og påvirke samhandelen innenfor det området som omfattes av EØS-avtalen. Det kan stilles spørsmål ved hvorfor det at produkter er substitutter til hverandre, er avgjørende. Begrunnelsen ESA trekker frem for å vektlegge substituttsynspunktet, er at det er en faktisk og potensiell konkurranse mellom produktene. På linje med synspunktet til Tridimas kan det argumenteres for at produkter som utgjør substitutter, må anses sammenlignbare faktisk, men ikke nødvendigvis rettslig.

Utover denne avgjørelsen er ikke substituttsynspunktet eksplisitt nevnt i rettspraksis. Det kan tale mot betydningen av en slik innfallsvinkel. Man kan også spørre seg hvorfor det skulle være av betydning at produkter tjener samme funksjon, og hvorfor andre kriterier ikke skulle kunne tillegges vekt. Miljøhensyn kunne tenkes å være et slikt kriterium. Betydningen av produktene som substitutter for hverandre må trolig ses i sammenheng med formålet bak statsstøttereglene. I et slikt perspektiv blir konkurransesynspunktet sentralt. Produkter som tjener som substitutter til hverandre, vil nødvendigvis kunne være konkurrenter i markedet. Ved å hindre konkurransen risikerer man å påvirke den økonomiske effektiviteten.

López¹⁰⁹ reiser spørsmål ved hva som er sammenlignbart faktisk og rettslig innenfor statsstøtteren spesielt. Han mener at man for å kunne fastslå sammenlignbarhet må ta i betraktning konkurransesituasjonen mellom foretakene, enten sett i et internt eller i et nasjonalt perspektiv. Kun på denne måten oppnår man å se en sammenheng med formålet med statsstøtteforbudet, som er å hindre konkurranseforskyvninger som er skadelig for samhandelen. Derfor bør foretak som er favorisert av støtten, bli sammenlignet med dem de konkurrerer med. López synes derimot ikke å legge vekt på den rettslige sammenligningen av foretakene.

Hensynet bak statsstøttereglene taler derfor for å legge vekt på hvorvidt det er en konkurranse mellom foretakene, når man skal vurdere faktisk sammenlignbarhet. At også det rettslige må tillegges betydning, kan på sin side tenkes å ha sammenheng med at det skal opprettholdes et

¹⁰⁸ Vedtak nr. 106/95/COL.

¹⁰⁹ López (2010) s. 813.



visst spillerom for nasjonale variasjoner. Jeg skal i det følgende få frem noen flere kriterier av betydning for vurderingen og da særlig belyse betydningen av det rettslige.

RETTLIG SAMMENLIGNBARE

At de rettslige kriteriene ordningen trekker opp, er av sentral betydning, kommer tydelig til uttrykk i en nylig avsagt avgjørelse fra EU-domstolen som gjaldt italienske skatteregler.¹¹⁰ EU-domstolen uttaler følgende av generell betydning:

“The fact that only taxpayers satisfying those conditions can benefit from the measure cannot in itself make it into a selective measure. It is clear that persons unable to claim its benefit are not in a comparable factual and legal situation to those taxpayers from the point of view of the national legislature’s objective of ensuring compliance with the principle that judgment must be given within a reasonable time.”¹¹¹

Etter dette må ordningens rettslige avgrensninger tillegges betydning for skillet mellom hvem som er faktisk og rettslig sammenlignbare. Det er imidlertid få eksempler på at EU-domstolen kommer til en slik konklusjon. Jeg ønsker derfor å belyse hva som er avgjørende for at det rettslige rammeverket skal tillegges slik betydning for referanserammen.

EFTA-domstolens avgjørelse i den såkalte *el-avgiftsaken*¹¹² kan tjene som utgangspunkt for grensedragningen. Her fant EFTA-domstolen at ESAs vurdering¹¹³ var korrekt. ESA hadde i sin vurdering kommet til at industriens fritak fra elavgift var statsstøtte. Bakgrunnen var stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettårene 2001, 2002 og 2003 hvor det var gjort unntak for elektrisitetsavgift for industri, bergverk og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon, og veksthusnæringen. Fritaket var kun gitt anvendelse på elektrisk kraft som ble benyttet i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

I forskrift var det gitt nærmere retningslinjer for hvordan man skulle praktisere skattefritaket for produksjonsprosessen. Grensen var trukket ved ”administrasjonsbygg”.¹¹⁴ Administrasjonsbygg ble definert til lokaler hvor mer enn 80 pst. av arealet ble benyttet til administrative formål. Alt etter omstendighetene kunne derfor noen foretak betale avgift på hele sitt elektrisitetsforbruk, også elektrisitet knyttet til produksjonsformål. Andre foretak som hadde lokaler hvor mindre enn 80 pst. av lokalene ble benyttet til administrative formål, ville derimot være helt fritatt, dvs. at også de deler av et bygg som var administrasjon, ville være fritatt, selv om fritaket formelt kun var ment å gjelde produksjonsformål. Denne avgrensningen innebar med andre ord at fritaket ikke gjaldt alle former for produksjonsprosesser, noe som medførte at ikke alle foretak som hadde en produksjonsprosess, nøyte godt av fritaket. Dette var derimot i strid med ordningens formål, som var å fritta elektrisk kraft som var benyttet i produksjonsprosessen.

¹¹⁰ Case C-417/10 3M Italia. 3M Italia hadde et krav mot seg på å etterbetale skatt. Etter italiensk lovgivning hadde imidlertid 3M Italia anledning til å få ettergitt skattekrav som var eldre enn ti år, ved å betale 5 pst. av kravets størrelse. Spørsmålet var hvorvidt statsstøttereglene var til hinder for slik ettergivelse.

¹¹¹ Case C-417/10 3M Italia, premiss 42.

¹¹² Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

¹¹³ Vedtak nr. 148/04/COL.

¹¹⁴ Forskrift om særavgifter (2001) §§ 3-12-4 og 3-12-5 (slik bestemmelsene lød på tidspunkt for behandling av saken)



Spørsmålet ESA stilte seg, var om skatteordningen var tilstrekkelig generell til å falle innenfor nasjonalstatens handlingsrom. I merknad fra den norske regjeringen som var referert i vedtaket, ble det erkjent at det ikke kunne utelukkes at også næringer som ikke var fritatt for avgiften, kunne ha benyttet elektrisk kraft i produksjonen. Årsaken var at det ikke var noen klar definisjon for hva som skulle anses som produksjonsprosess, og hva som var et administrativt formål. ESA konkluderte med at avgiftsfritaket for elektrisk kraft til produksjon oppfylte selektivitetsvilkåret. Konklusjon ble opprettholdt av EFTA-domstolen.

Jeg tolker EFTA-domstolens konklusjon slik at domstolen la avgjørende vekt på at det ikke var en tilstrekkelig tydelig avgrensning mellom skattyterne som falt innenfor ordningen, og dem som ble holdt utenfor. Effekten av ordningen var at ikke bare elektrisitet fra produksjonsprosessen var gitt avgiftsfritak. Bygg hvor 79 pst. av arealet ble benyttet til administrative formål, ville etter ordningen være fritatt for elektrisitetsavgift. Til tross for at formålet med ordningen var å gi fritak for elektrisitetsavgift benyttet til produksjon, var realiteten at elektrisitet til administrasjon ville kunne være fritatt i stort omfang.

En annen sak som kan være med på å belyse hva man legger i faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere, er ESAs vedtak¹¹⁵ om *den norske tollforskriften*¹¹⁶ § 4-23-6 fjerde ledd. Saken gjaldt en klage fra det norske fergeselskapet Bastø Fosen AS, som hevdet at fergeselskapet Color Line AS hadde mottatt ulovlig statsstøtte.

Ifølge tollforskriften kan det på korte ruter mellom Norge og utlandet ikke som en del av det tollfrie utvalget selges alkoholholdig drikk, parfyme, kosmetikk og toalettartikler. Enkelte korte ruter kan innvilges en slik adgang, noe som i realiteten innebærer at de behandles som ”lange” ruter i henhold til reglene om tollfritak for varer. For å innvilges fritak må fire vilkår være oppfylt. Fartøyet må gå i helårs rutetrafikk etter en fast og regelmessig rutetabell. Det må ha kapasitet til å transportere gods og motorvogner i betydelig omfang. Det må være lagt til rette for tilfredsstillende tollkontroll. I tillegg kan dispensasjon bare gis i visse deler av landet. Problemstillingen som ble reist av ESA, var hvorvidt korte ruter som oppfylte vilkårene i tollforskriften, og de korte ruter som ikke oppfylte vilkårene, var i tilsvarende situasjon, faktisk og rettslig, i forhold til det formål som skulle forfølges med ordningen.

Ved ESAs behandling av tollforskriften ble det pekt på at den tok sikte på å begrense tollfrisalget til ruter som var ment å tjene et reelt transportbehov. Begrunnelsen var at varene på disse rutene normalt ville være gjenstand for eksport, og i så måte avgiftspliktig i mottakerlandet. Ved å utelukke at ferger på korttrutenettet solgte enkelte tollfrie varer, ville man hindre ulovlig innførsel til Norge. I lys av dette konkluderte ESA med at ruter som oppfylte kriteriene fastsatt i tollforskriften, ikke var i en situasjon faktisk og rettslig sammenlignbar med de fergeselskapene som ikke oppfylte alle vilkårene.

¹¹⁵ Vedtak nr. 326/10/COL.

¹¹⁶ Forskrift til lov om toll og vareførsel (2008).



Selv om selskapene saken gjaldt, hadde som formål å drive fergevirksomhet, er det en forskjell, i og med at de ruter som får unntak fra hovedregelen, også må oppfylle enkelte fastsatte, objektive vilkår. Isolert sett må fergevirksomhet være å anse som faktisk sammenlignbart. I denne saken var det derimot gitt rettslige reguleringer som hadde som formål å hindre ulovlig innførsel av alkohol. Faren for ulovlig innførsel var ansett å være større på ruter som ikke tjente et transportbehov. Ettersom det er fastsatt kriterier i tollforskriften som skiller dem, blir de da ikke å anse som rettslig sammenlignbare.

Når domstolen angir at skattyterne også må være rettslig sammenlignbare, må det først og fremst antas å vise til ordningens rettslige rammeverk i den enkelte nasjonalstat. Det er ESAs vurdering av den norske tollforskriften et godt eksempel på. ESA synes å legge vekt på at det er angitt klare kriterier for hvem som har rett til å ha bestemte tollfrie varer for salg. Det rettslige kriteriet knytter seg etter dette først og fremst til regelverkets avgrensning av ordningens rekkevidde. Hvordan lovgivningen angir hvem som faller innenfor en angitt ordning, og hvem som holdes utenfor, vil være av betydning for hvorvidt foretakene er rettslig sammenlignbare.

KONKLUSJON

Problemstillingen har vært hva som er faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere. Målsettingen har vært å fastlegge nærmere hvilke kriterier det er relevant å tillegge vekt ved vurderingen. Utgangspunktet er klart nok, at både de faktiske og de rettslige sidene vil være av betydning.

Hva gjelder de faktiske sidene ved skattyter, viser fremstillingen at det har vært lagt vekt på i hvilken utstrekning skattyterne inngår i en form for konkurranse med hverandre. Dette vil ofte kunne avgjøres ut fra en vurdering av om man står overfor produkter eller tjenester som utgjør substitutter til hverandre. For å kunne fastslå sammenlignbarhet må man da ta i betraktning konkurransesituasjonen mellom skattyterne, sett i et nasjonalt perspektiv. På denne måten oppnår man å se en sammenheng med formålet med statsstøtteforbudet, som er å hindre konkurranseforskyvninger som er skadelig for samhandelen. Selv om skattyterne har som formål å utøve virksomhet som tilsynelatende er sammenlignbar, vil vurderingen måtte være konkret. Det var tilfellet i ESAs vedtak om den norske tollforskriften.¹¹⁷ Fergeselskapene det var tale om, drev begge fergevirksomhet på den samme strekningen, men man anså det slik at kun ett av selskapene tjente et reelt transportbehov. Det var begrunnet i objektive kriterier som var fastsatt i lovgivningen.

Myndighetene er gitt et handlingsrom til å differensiere mellom foretak, med utgangspunkt i egne politiske ønsker. De vil i en viss grad kunne fastlegge den ordningen som skal tjene som den relevante referanseramme. En slik forståelse av avgrensningen synes å underbygges av den praksis det nå er vist til.¹¹⁸ Det har sammenheng med at skattyterne også må være rettslig sammenlignbare. Vurderingen vil bero på hvordan det rettslige rammeverket er utformet, med andre ord hvem som etter lovgivningen er ment å falle innenfor ordningen. Rettspraksis viser at myndighetene gjennom nasjonal lovgivning vil kunne definere hvilke skattytere som er rettslig sammenlignbare. Det avgjørende er at det er trukket et klart skille mellom dem som faller

¹¹⁷ Vedtak nr. 326/10/COL.

¹¹⁸ Se også Joined Cases C-106/09P and C-107/09P Commission v. Gibraltar and United Kingdom, premiss 96 og 98, og Vedtak nr. 342/09/COL s. 6.



innenfor en bestemt ordning, og dem som er ment å holdes utenfor. Dersom skattytere som holdes innenfor ordningen, skulle ha berøringspunkter med skattytere som ikke er inkludert i ordningen, vil derimot konklusjonen være at de er rettslig sammenlignbare.

Dette betyr at myndighetenes skatte- og avgiftsvedtak vil være av betydning for hva som anses sammenlignbart, faktisk og rettslig. Myndighetenes anledning til å differensiere mellom skattytere vil derimot være begrenset dersom de anses å konkurrere i et felles marked. Det får derfor betydning om de opererer innenfor det samme faktiske området, og om de er regulert av de samme regelsettene i nasjonalstaten.

3.3 SELEKTIVITET

INNLEDNING

Når det er fastslått hvilke skattytere som er sammenlignbare, er neste spørsmål om støtten er gitt til enkelte skattytere og derfor er selektiv. Det er to hovedkategorier av selektivitet. Først behandles det som karakteriseres som *materiell selektivitet*. Deretter ses det på det som betegnes som *regional/geografisk selektivitet*. Problemstillingen er hvor fritt myndighetene står til å definere anvendelsesområdet for en skatte- eller avgiftsregel.

MATERIELL SELEKTIVITET

Problemstilling

Materiell selektivitet omfatter *sektorbegrenset selektivitet*, dvs. støtte avgrenset til enkelte sektorer, og *de facto selektivitet*, dvs. støtte begrenset til enkelte kategorier av foretak, som f.eks. tiltak begrenset til små og mellomstore bedrifter eller til nyopprettede selskaper. Problemstillingen som skal drøftes i det følgende, er hvor snever anvendelse myndighetene kan gi en skatte- eller avgiftsregel, uten å utøve materiell selektivitet.

En analyse av materiell selektivitet som utelukkende tar stilling til hvorvidt en ordning innebærer at enkelte skattytere får en fordel i forhold til andre skattytere, er ikke ansett tilstrekkelig for å skille generelle og selektive ordninger på skatterettens område. Det faktum at en ordning gjelder uten hensyn til en klart definert gruppe av skattytere, er heller ikke i seg selv tilstrekkelig til å konkludere med at ordningen ikke er selektiv. Avgjørende er hvilken effekt den enkelte ordning har. Selv om generelt utformede skatteregler i utgangspunktet gjelder alle foretak, medfører foretakenes ulike karakteristika at de ikke rammes på samme måte.¹¹⁹ Det følger i alminnelighet av dette at om en bedrift benytter seg av en skatteposisjon som gir den en fordel, slik som f.eks. en avskrivningsregel, vil ikke det utgjøre en selektiv ordning, fordi det er en skatteposisjon som er tilgjengelig for alle. En ren støttebasert analyse vil ikke ta hensyn til dette.¹²⁰ Skattevedtak fattet av myndighetene som angir vilkårene for rett til en økonomisk støtte i generelle vendinger, kan innebære en selektiv ordning hvis den faktiske effekten av skattevedtaket er at det favoriserer enkelte foretak.¹²¹

¹¹⁹ Se som eksempel Joined Cases C-106/09P and C-107/09P *Commission v. Gibraltar and United Kingdom* og 80/932/EEC *Commission Decision*.

¹²⁰ Bacon (1997) s. 303 og 320.

¹²¹ *European State Aid Law Handbook* (2010) s. 46.



Effektdoktrinen

Utgangspunktet er at dersom effekten av en skatteordning er at det gis ulik støtte til en avgrenset gruppe skattytere som er sammenlignbare faktisk og rettslig, vil selektivitetsvilkåret være oppfylt. Dette følger av den såkalte *effektdoktrinen*¹²² (eller effektlæren), hvor det avgjørende er hvorvidt det faktiske resultatet av ordningen er en selektiv behandling av skattyterne. I henhold til effektdoktrinen ser man ikke til støttens formål, men kun til hvordan den faktisk tilkommer den enkelte aktør.

Illustrerende for betydningen av effekten av en ordning er saken mot *Gibraltar og Storbritannia*, hvor EU-domstolen fant at effekten av en foreslått ordning var selektiv.¹²³ Det var foreslått innført en årlig arbeidsgiveravgift per ansatt på Gibraltar. I tillegg skulle det betales skatt for eiendom brukt i virksomhetsøyemed på Gibraltar samt en årlig registreringsavgift. Avgiftene var pålagt alle selskaper på Gibraltar. Ordningen var generelt utformet, ettersom den formelt tilkom alle selskaper som hadde ansatte på Gibraltar, eller som hadde eiendom som ble benyttet i virksomhetsøyemed på Gibraltar.

Offshoreselskaper¹²⁴ hadde derimot verken ansatte på Gibraltar eller eiendom der. Konsekvensen av dette var at offshoreselskapene ikke var pålagt å betale skatt i henhold til den foreslåtte reformen. EU-domstolen konkluderte med at effekten av ordningen var en selektiv støtte, ettersom offshoreselskapene ikke var pålagt de nye skattesatsene.¹²⁵ Domstolen viste i denne sammenheng til at den aktuelle ordningen hadde samme effekt som om offshoreselskapene var eksplisitt unntatt fra skatteplikt. Det ble pekt på at offshoreselskapene var i en situasjon faktisk og rettslig sammenlignbar med de selskaper som var underlagt skatten, sett i forhold til det formål som skulle forfølges med ordningen.¹²⁶ Avgjørelsen viser at selv om en skatteordning er gitt generell anvendelse, vil den reelle effekten av ordningen være selektiv.

Økonomiske støttetiltak vil i enkelte tilfeller kunne gi fordeler til andre enn til dem som direkte mottar støtte, såkalt indirekte støttemottaker. Et særlig spørsmål i denne sammenheng er om avledet eller indirekte støtte er i strid med EØS-avtalen artikkel 61 (1). EU-domstolen og rRetten har i enkelte konkrete saker konkludert med at også støtte som tilfaller en indirekte støttemottaker, kan være i strid med statsstøtteforbudet.¹²⁷

Et konkret eksempel er EU-domstolens *avgjørelse mot Tyskland*, hvor investorer var gitt anledning til å kjøpe eierandeler i selskaper lokalisert i Vest-Berlin og i nye tyske delstater på vilkår som skattemessig var mer fordelaktige enn investeringer i andre deler av Tyskland.¹²⁸ Støtten var rettet mot investorene, og ordningen innebar en fordel for disse. Europakommisjonen fant at støtten også favoriserte de utvalgte selskapene, fordi etterspørselen

¹²² Effektdoktrinen ble benyttet allerede i Case 173/73 Italy v. Commission.

¹²³ Joined Cases C-106/09P and C-107/09P Commission v. Gibraltar and United Kingdom.

¹²⁴ Dvs. selskaper uten fysisk tilstedeværelse.

¹²⁵ Joined Cases C-106/09P and C-107/09P Commission v. Gibraltar and United Kingdom, premiss 106-108.

¹²⁶ ibid. premiss 96.

¹²⁷ Case C-156/98 Germany v. Commission and Case T-93/02 Confédération nationale du Crédit mutuel v. Commission.

¹²⁸ Case C-156/98 Germany v. Commission.



av aksjer fra disse selskapene ble større, slik at selskapene steg i verdi. Domstolen var enig med Europakommisjonen i at ordningen innebar offentlig støtte også til indirekte støttemottakere.¹²⁹ Dette må anses å ha sammenheng med den såkalte effektdoktrinen, hvor det avgjørende er at ordningen faktisk har selektive effekter.

Jeg finner det imidlertid usikkert hvor langt forbudet mot offentlig støtte rekker overfor såkalt indirekte støttemottakere. Det må f.eks. sies å være usikkert om ulike former for støtte til forbrukere som kan påvirke kjøp av enkelte varer eller tjenester, vil omfattes av forbudet dersom støtten også kan være fordelaktig for enkelte produsenter eller varegrupper.

Det foreligger etter dette materiell selektivitet hvor effekten av en ordning er at enkelte skattytere nyter godt av en støtte som ikke er tilgjengelig for skattytere de rettslig og faktisk er sammenlignbare med.

REGIONAL SELEKTIVITET

Det kan tenkes politisk ønskelig med en miljøavgift som er bestemt til å gjelde et fastsatt geografisk område. Regional (eller geografisk) selektivitet retter seg mot støtte som er gitt anvendelse kun på et bestemt geografisk område i nasjonalstaten.¹³⁰ Spørsmålet er hvor fritt myndighetene står til å definere det regionale anvendelsesområdet for en skatt eller avgift innenfor rammene av EØS-avtalen artikkel 61 (1).

I *arbeidsgiveravgiftsaken*¹³¹ opprettholdt EFTA-domstolen vedtaket¹³² som fastslo at den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften var å betrakte som ulovlig statsstøtte. EFTA-domstolen konkluderte med at den reduserte arbeidsgiveravgiften formelt var tilgjengelig for alle skattytere, fordi den lavere avgiften var betinget av arbeidstakernes registrerte bosted og ikke formelt av foretakets beliggenhet. Det ble derimot funnet å være stor grad av samsvar mellom sonen hvor et foretak hadde sin beliggenhet, og sonen der de ansatte hadde sitt faste bosted. EFTA-domstolen konkluderte på det grunnlag med at effekten av den reduserte arbeidsgiveravgiften var at enkelte foretak ble tilført støtte avhengig av deres lokalisering.¹³³ Dette begrunnet domstolen med at det var nær sammenheng mellom foretakets lokalisering og hvor arbeidskraften kunne hentes.

Avgjørelsen viser at ved å gi skatteordningen et geografisk anvendelsesområde gir man også skattyterne i denne regionen et konkurransefortrinn som ikke skattytere med annen geografisk lokalisering nyter godt av. Det bakenforliggende hensyn man ivaretar ved å betrakte slike geografisk bestemte ytelser som selektive, er at slik støtte kan forrykke konkurransen mellom aktørene i markedet.

Men ikke alle geografisk differensierte fordeler er selektive. Myndighetene kan velge å knytte fordelen til den enkelte arbeidstaker. Det har man gjort ved å fastsette en lavere inntektsskatt til

¹²⁹ *ibid.* premiss 85.

¹³⁰ Nord-Norge omfattet i denne loven Nordland, Troms og Finnmark fylker, jf. distriktsskatteloven § 9.

¹³¹ Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

¹³² Vedtak nr. 165/98/COL.

¹³³ Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority, premiss 37.



kommunen enn det som gjelder for resten av landet, for enkelte av de nordligste kommunene.¹³⁴ På den måten ønsker man å gjøre det attraktivt å bosette seg i de nordligste delene av landet. En lavere skattesats vil for den personlige skattyter oppleves som en fordel. Dette er derimot ikke støtte i strid med EØS-avtalen, ettersom støtten gis til en personlig skattyter. For at det skal foreligge statsstøtte, må den være gitt til foretak eller produksjonen av varer.

Fremstillingen har hittil vist at det er betydelige begrensninger i hvilken utstrekning myndighetene kan gi skatte- eller avgiftsreglene regionale begrensninger, med det formål å fremme miljøpolitiske målsettinger. Rettsavgjørelsene det er vist til, tar det utgangspunkt at alle regionale avgrensninger vil være selektive, fordi det knytter seg vilkår til skattyters lokalisering. Det kan tenkes at myndighetene ønsker å differensiere mellom skattytere med hensyn til de byrder som den enkelte pålegges som følge av sin geografiske beliggenhet. Dette vil nødvendigvis være en selektiv ordning, som kan komme i strid med statsstøttereguleringen.

Det finnes derimot en rekke eksempler på lokale skatter og avgifter som ikke oppfyller selektivitetsvilkåret. Gjennom vegtrafikkloven § 13 sjette ledd, som Stortinget vedtok høsten 1997, er kommuner gitt lovmessig hjemmel til å innføre gebyr for bruk av piggdekk på nærmere fastsatte områder. Bakgrunnen for avgiftshjemmelen var skadevirkningene av utstrakt bruk av piggdekk i større byområder, særlig i form av helsefarlig svevestøv, støy og slitasje på veiene.¹³⁵ Gebyrordningen innebærer, med enkelte unntak, at den som ønsker å benytte piggdekk innenfor et bestemt område, må kjøpe tillatelse i form av et oblat. Kommunene vil i utgangspunktet ha full frihet til å fastsette gebyrets størrelse, men det er forutsatt at nærmere retningslinjer gis i forskrift.¹³⁶

I en slik situasjon er kommunene gitt kompetanse til å gi skatter eller avgifter innenfor sitt geografiske område og begrenset til det nivå loven angir. Dette har EU-domstolen fastslått ikke vil være selektive ordninger.¹³⁷ Begrunnelsen er at det i slike situasjoner ikke vil være mulig å fastsette det normale skattenivå, som skal utgjøre referanserammen.

Det er også anledning til å gi lokale eller regionale myndigheter kompetanse til å gi skatter og avgifter som fraviker de skatte- eller avgiftsregler som gjelder på nasjonalt plan. I den såkalte *Azores-saken* åpnet domstolen for at lokale myndigheter kunne ha myndighet til å gi egne skattesatser i sine områder.¹³⁸ EU-domstolen identifiserte tre vilkår som alle må være oppfylt for at lokale skattemyndigheter skal kunne gi støtte gjennom skatte- og avgiftsregler med regionale anvisninger.¹³⁹ For det første må avgjørelsen tas av regional eller lokal myndighet med en politisk og administrativ status atskilt fra nasjonale myndigheter ("institusjonell autonomi"). For det andre må vedtaket fattes uten at nasjonale myndigheter er stand til direkte å gripe inn i fastsettelsen av innholdet ("prosessuell autonomi"). For det tredje må de

¹³⁴ Stortingets skattevedtak 2012 § 3-2.

¹³⁵ Ot.prp.nr.13 (1997-1998) s. 1.

¹³⁶ Forskrift om gebyr for bruk av piggdekk og tilleggsgebyr (1999).

¹³⁷ Case C-88/03 Portugal v. Commission, premiss 64, hvor domstolen uttalte: "The Commission has recognised, as have the Portuguese and United Kingdom Governments, that a measure taken by a local authority ... is not selective because it is impossible to determine a normal tax rate capable of constituting the reference framework."

¹³⁸ Case C-88/03 Portugal v. Commission.

¹³⁹ Case C-88/03 Portugal v. Commission, premiss 67. EU-domstolens identifisering av tre kumulative vilkår har vært kritisert i teorien, se Micheau (2011) s. 206.



økonomiske konsekvensene av tiltaket ikke avhjelpes med støtte fra andre regioner eller fra nasjonal myndighet ("økonomisk autonomi").

I denne situasjonen utgjør den regionale myndighets geografiske område den relevante referanserammen.¹⁴⁰ En kommunal skatt må således pålegges alle foretak som er rettslig og faktisk sammenlignbare. Det betyr at man ikke innenfor kommunens geografiske område vil kunne gi skattene selektiv anvendelse. Ileggelse av slike skatter utgjør isolert sett ikke å være selektiv støtte. Det er først når man ser alle kommuner samlet, at man kan tale om selektivitet, i den forstand at de kommuner som ikke har valgt å innføre en kommunal skatt, gir en fordel til sine innbyggere. Men EU-domstolen har uttrykkelig sagt at man ikke skal ta utgangspunkt i andre kommuner som referansepunkt for å avgjøre om det foreligger selektivitet. Dette har sammenheng med at man gjennom de vilkårene som er oppstilt, åpner for lokalt selvstyre på skatteområdet. Myndighetene kan derfor i større eller mindre utstrekning velge å gi lokale myndigheter kompetanse til å gi skatter eller avgifter. Ved å gi kommunene handlefrihet til å innføre lokale skatter får man geografisk ulik skattebelastning, landet sett under ett.

3.4 SKATTESYSTEMETS ART ELLER GENERELLE OPPBYGNING

INNLEDNING

Har en skatte- eller avgiftsordning selektive effekter, er den tredje problemstillingen om den kan tenkes legitimert ut fra skattesystemets art eller generelle oppbygning (heretter omtalt som skattesystemets logikk).¹⁴¹ Domstolen har sett det slik at en ordning som er begrunnet i skattesystemets logikk, er legitim og derfor ikke kan være selektiv.¹⁴² Bevisbyrden for at slike forutsetninger foreligger, påligger medlemsstaten.¹⁴³

At en selektiv ordning kan være lovlig dersom selektiviteten kan begrunnes i skattesystemets logikk, ble første gang fastslått av EU-domstolen i 1974, i den såkalte tekstilsaken.¹⁴⁴ Et av spørsmålene i saken var om støtten som var gitt til tekstilindustrien, var selektiv. Domstolene vurderte avgiftssystemet spesielt, men fant ikke at avgiftsreduksjonen var en følge av systemets logikk, men heller en ivaretagelse av politiske målsettinger (konkurrans- og likestillingshensyn). Domstolen konkluderte på det grunnlag at støtten var selektiv og ikke falt inn under skattesystemets logikk. At en selektiv ordning kan legitimeres av skattesystemets art og generelle oppbygning, er siden blitt fulgt i praksis.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Case C-88/03 Portugal v. Commission, premiss 65.

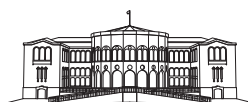
¹⁴¹ På engelsk betegnet som "nature or general scheme of the system" eller "nature or the overall structure of the system". Det er alminnelig antatt at de ulike formuleringene ikke medfører en ulik saklig vurdering.

¹⁴² Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline, premiss 42.

¹⁴³ Se bl.a. Case C-159/01 Netherlands v. Commission premiss 46 og Case C-88/03 Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 20 October 2005, premiss 75.

¹⁴⁴ Case 173/73 Italia v. Commission, premiss 15.

¹⁴⁵ Se bl.a.: Case C-75/97 Belgia v. Commission, premiss 33, Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline, premiss 42 og Case C-88/03 Portugal v. Commission, premiss 52.



NOEN UTGANGSPUNKTER

Problemstillingen som skal drøftes i det følgende, er hvorvidt en miljøpolitisk målsetting kan tenkes innbakt i skattesystemets logikk. Spørsmålet er om gunstige skatteregler som ivaretar denne målsettingen, ikke er å anse som selektive ordninger omfattet av forbudet i EØS-avtalen.

Hva som nærmere legges i skattesystemets art eller generelle oppbygning, synes noe nærmere presisert i *Azores-saken*¹⁴⁶. I denne saken henviser domstolen først til det alminnelige utgangspunkt, at en selektiv støtte kan aksepteres dersom den kan forklares ut fra skattesystemets logikk. Domstolen legger til at det må forstås slik at formålet må knyttes direkte til grunnleggende eller styrende prinsipper i skattesystemet.¹⁴⁷ Domstolen presiserer i den sammenheng at det må sondres mellom de formål som er tillagt et bestemt skattesystem, og som derfor ligger utenfor det alminnelige skattesystem, og de formål som er uatskillelig forbundet med skattesystemet, og som er nødvendig for å gjennomføre slike formål. Dette er uttrykt slik at skattesystemets logikk viser til en konkret skattemessig foranstaltningsoverensstemmelse med det generelle skattesystems art og innretning.¹⁴⁸

Selektive skatte- og avgiftsordninger som ikke er et resultat av et formål som er uatskillelig forbundet med skattesystemet det inngår i, er derfor ikke en del av skattesystemets logikk. Skillet mellom slike indre formål og mer utenforliggende hensyn kan ses i sammenheng med at en ordning skal vurderes etter dens effekter og ikke etter dens objektive formål. Hadde den enkelte nasjonalstat selv kunnet bestemme hvilke formål dens lovgivning skulle beskytte, ville den enkelt kunne fri seg fra forbudet mot statsstøtte.¹⁴⁹

Det kan etter dette identifiseres to relevante sider ved skattesystemets art og generelle oppbygning. Det er kun de formål som er uatskillelig forbundet med skattesystemet, som kan utgjøre grunnleggende eller styrende prinsipper. Videre må det være en direkte forbindelse mellom de grunnleggende prinsipper som begrunner tiltaket, og effektene av tiltaket. Det innebærer at hensyn som er uatskillelig forbundet med skattesystemet, og som er nødvendig for å gjennomføre dets formål, kan utgjøre den nødvendige begrunnelse. Kravet til nødvendighet ble av EU-domstolen i *Paint Graphos-saken* presisert til å være et krav om proporsjonalitet.¹⁵⁰ Medlemsstaten vil derfor måtte kunne vise til at det er forholdsmessighet mellom det mål den ønsker å oppnå, og de virkemidler som er tatt i bruk.

Skattesystemets art kan etter dette presiseres i to retninger, for det første hva som er det relevante systemet i denne sammenheng, for det andre hvorvidt miljøhensyn er et formål som kan tenkes uatskillelig forbundet med skattesystemet, og som er nødvendig for å gjennomføre dets formål.

¹⁴⁶ Case C-88/03 Portugal v. Commission.

¹⁴⁷ *ibid.* premiss 81.

¹⁴⁸ Joined cases T-127/99, T-129/99 and T-148/99 Territorio Histórico de Álava, premiss 164 og Joined cases T-92/00 and T-103/00 Territorio Histórico de Álava, premiss 60.

¹⁴⁹ Case T-55/99 CETM v. Commission, premiss 53.

¹⁵⁰ Joined cases C-78/08 to C-80/08 Paint Graphos, premises 75.



DET RELEVANTE SYSTEM

For å kunne avgjøre hvorvidt støtten som er gitt, er i samsvar med skattesystemets logikk, må det avgjøres hvilket system man skal vurdere opp mot. Det kan slås fast at det ikke er systemet som ordningen selv skaper, eller dens politiske begrunnelse, som utgjør den relevante referanseramme.¹⁵¹ Det ville åpnet for at tilnærmet alle begrunnelser måtte aksepteres, i og med at ordningen hadde legitimert seg selv. I ESAs veiledning er det relevante skattesystem angitt til ”*the tax system in the State concerned*”.¹⁵² Dette utgangspunktet er også lagt til grunn av EU-domstolen og Retten.¹⁵³ Det taler for å legge det nasjonale skattesystem til grunn som det relevante system i denne sammenheng.

Selv om formålene med det nasjonale skattesystemet vil kunne endres, bygger det nødvendigvis på noen grunnprinsipper. Hva som utgjør grunnprinsippene i det enkelte skattesystem, vil bero på en tolkning av det nasjonale regelverket. Det er disse grunnprinsippene som danner grunnlaget for skattesystemets logikk.

GRUNNLEGGENDE ELLER STYRENDE PRINSIPPER VED DET NORSKE SKATTESYSTEMET

Spørsmålet som reises i det følgende, er hvorvidt miljøpolitiske målsettinger som søkes oppnådd gjennom skatte- og avgiftsregler, kan legitimeres ut fra skattesystemets logikk.

Illustrerende i denne sammenheng er *el-avgiftsaken* fra EFTA-domstolen (omtalt tidligere under punkt 3.2).¹⁵⁴ I saken prøvde domstolen et vedtak fattet av ESA som gjaldt den norske elektrisitetsavgiften.¹⁵⁵ EFTA-domstolen fastslo at den norske ordningen med avgiftsfritak for strømforbruk til produksjon innen kraftkrevende industri utgjorde selektiv støtte i strid med forbudet i EØS-avtalen artikkel 61.

Spørsmålet var om ordningen kunne begrunnes ut fra skattesystemets logikk. Domstolen la til grunn at det overordnede formål med elektrisitetsavgiften var å dempe energiforbruket, et formål som igjen var begrunnet i et miljøhensyn. Domstolen mente imidlertid at virkningen av fritaket fra elektrisitetsavgiften ikke var konsistent med begrunnelsen. Domstolens fremgangsmåte tolker jeg slik at det ble lagt vekt på at hensynet bak regelen ikke hadde noen forbindelse med regelen som var innført. For at en ordning skal anses legitimert av skattesystemets logikk, må det med andre ord vurderes om det er en forbindelse mellom begrunnelsen og skattesystemets logikk.

Også i *the Dutch-case*, som gjaldt nederlandske myndigheters kvotesystem for utslipp av nitrogenoksider (NO_x) fra store industrielle anlegg, konkluderer EU-domstolen med at miljøbeskyttelse ikke er et grunnleggende prinsipp ved skattesystemet.¹⁵⁶ Domstolen uttrykker det som følger:

¹⁵¹ *European Community Law of State Aid* (2009) s. 92.

¹⁵² EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Punkt 3.1 (4).

¹⁵³ Joined Cases C-78/08 to C-80/08 *Amministrazione delle finanze Agenzia delle Entrate and others v. Commission*.

¹⁵⁴ Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 *Norway v. EFTA Surveillance Authority*.

¹⁵⁵ Vedtak nr. 148/04/COL.

¹⁵⁶ Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*.



“Even if environmental protection constitutes one of the essential objectives of the European Community, the need to take that objective into account does not justify the exclusion of selective measures from the scope of Article ... [107 (1) TFEU]”¹⁵⁷

Det rettslige grunnlaget for at miljøbeskyttelse ikke kunne anses som et grunnleggende prinsipp, synes å være at ordningen var knyttet til kvantitative mål på foretakets utslipp. En slik kvantitativ betraktning ligger utenfor det alminnelige skattesystem og kan derfor ikke utgjøre et legitimerende prinsipp. Ordningen knyttet seg med andre ord ikke til noe iboende ved det nederlandske skattesystemet.

Selv om miljøhensyn i flere saker er blitt avvist som en del av skattesystemets logikk, må det aksepteres nasjonale forskjeller – ettersom det nasjonale skattesystem skal legges til grunn. Spørsmålet er om man kan tenke seg å akseptere miljøhensyn som en del av det norske skattesystemets logikk.

Grunnloven § 110b inneholder en grunnlovfesting av flere viktige miljørettslige prinsipper. Som overordnet rettskilde stiller Grunnloven krav til norsk lovgivning og praksis. Det offentlige skal ikke bare avstå fra miljøødeleggende tiltak, Grunnloven pålegger myndighetene en plikt til aktivt å motvirke miljøødeleggelse.¹⁵⁸ Bestemmelsen pålegger også myndighetene en plikt til å gripe inn mot eksisterende miljøforhold som truer borgernes sunnhet eller naturens fremtidige produksjonsevne og mangfold.¹⁵⁹ Etter Grunnloven § 110b tredje ledd skal myndighetene gi nærmere bestemmelser for å gjennomføre grunnsetningene i første og annet ledd. De nærmere tiltak kan i denne sammenheng være skatte- og avgiftsregler.

Problemstillingen er om vedtakelsen av § 110b skal ha betydning for hvilke formål som anses innebygget i det norske skattesystemet. At bestemmelsen er en rettskilde ved tolkning av formelle lover, ble stadfestet av Høyesterett i Rt. 1993 s. 528, som gjaldt spørsmålet om statens plikt til å betale erstatning for et fredningsvedtak.¹⁶⁰ Førstvoterende fremhevet at Grunnloven § 110b er uttrykk for hvilken betydning et godt natur- og livsmiljø tillegges, noe førstvoterende mente ikke kunne være uten betydning ved avgjørelsen. At miljøhensynet etter Grunnloven er gjort til en viktig tolkningsfaktor, tilsier på den annen side ikke at det er å anse som uatskillelig forbundet med det norske skattesystemet. En gjennomgang av de dokumenter Stortinget har utarbeidet i lovsaker,¹⁶¹ foretatt av Fauchald,¹⁶² viser at § 110b bare har vært trukket frem i fire saker.¹⁶³ Ingen av disse var skattesaker. Det indikerer at kravet til miljø slik det er nedfelt i Grunnloven, ikke har stått sentralt hos lovgiver i skattesaker. Det er derfor få holdepunkter for at miljøhensynet skulle være *uatskillelig forbundet med* det norske skattesystemet.

¹⁵⁷ *ibid.* premiss 75.

¹⁵⁸ Andenæs (2006) s. 480.

¹⁵⁹ *ibid.* s. 480.

¹⁶⁰ Høyesterett ga sin tilsutning til dette standpunktet i Rt. 2005 s. 469.

¹⁶¹ Dvs. lovforslag som er foreslått i Stortinget av stortingsrepresentanter og i innstillinger til Odelstinget fra stortingskomiteene.

¹⁶² Fauchald (2007) s. 13.

¹⁶³ Se Innst.O. nr. 65 (1996-1997) s. 4-5, Innst.O. nr. 11 (2003-2004) s. 3, Innst.O. nr. 61 (2004-2005) og Innst.O. nr. 80 (2004-2005) s. 12.



Kravet til at formålet er uatskillelig forbundet med skattesystemet, fremstår som en streng norm. Det gir derfor lite rom for nasjonale myndigheter til å gi skattereglene et bestemt innhold. Det kan anføres mot et slikt synspunkt at det legger et stort hinder for den enkelte stats mulighet til å benytte skattesystemets logikk til å argumentere for nasjonale løsninger. På den annen side har jeg vanskelig for å se hvordan miljøhensyn kan sies å være uatskillelig forbundet med skattesystemet. Jeg finner derfor grunnlag for å konkludere med at miljøavgifter ikke kan unntas fra anvendelsesområdet til EØS-avtalen artikkel 61 (1) alene med en henvisning til at skatten eller avgiften har et miljømessig formål, dvs. at en avgift som bygger på et miljøhensyn, må kunne begrunnes i noe mer grunnleggende ved skattesystemet enn miljøhensynet selv.

Hvem er det så som bestemmer hva som er grunnleggende og styrende prinsipper ved det norske skattesystemet? Avgjørelsen om hvorvidt det foreligger ulovlig statsstøtte, fattes som vedtak av ESA eller som dom av EFTA-domstolen, bl.a. basert på grunnleggende prinsipper ved skattesystemet. De prinsippene som påberopes, må ikke være eksterne hensyn, men må bygge på prinsipper innbakt i skattesystemet selv. Det er Stortinget som innehar beskatningsmyndigheten i Norge, og som kan gi de skatter det selv måtte finne hensiktsmessig. Det er grunnleggende at beskatningsmyndigheten ikke er gjort til en del av EØS-avtalen, og det må derfor være Stortinget som bestemmer hva som er grunnleggende og styrende prinsipper ved det norske skattesystemet.

På dette området kan Stortinget ikke tenkes å ha ubegrenset kompetanse. Det er de iboende prinsipper Stortinget kan tenkes å identifisere for sin beskatning, som kan danne grunnlaget for skattesystemets logikk. Politiske målsettinger vil derimot, som den alt overhengende hovedregel, ikke kunne aksepteres som tilstrekkelig grunnleggende.

3.5 OPPSUMMERING

Formålet med selektivitetskravet er å trekke en grense mellom medlemsstatenes generelle økonomiske politikk og støtte som kan påvirke samhandelen mellom medlemslandene. For å vurdere hvorvidt en ordning er selektiv, må det foretas en treleddet analyse. *For det første* må det tas stilling til hva som utgjør skattesystemets relevante referanseramme. Den relevante referanserammen vil måtte bestemmes ut fra en vurdering av hvilke skattytere som kan sammenlignes, faktisk og rettslig. Praksis viser at vurderingen av om skattyterne er sammenlignbare, vil måtte bygge på i hvilken utstrekning de konkurrerer i et felles marked, har sammenlignbar struktur eller har et sammenlignbart formål. Det rettslige rammeverket vil også være av betydning ved fastleggelsen av referanserammen. Det innebærer at skattytere som ikke er sammenlignbare, kan behandles ulikt, uten at det vil være å betrakte som en selektiv behandling.

Selektivitetsvurderingen vil *for det andre* søke å identifisere en eventuell skattemessig forskjellsbehandling av de økonomiske aktørene innen den relevante referanseramme. Her skilles det mellom materiell og regional selektivitet. Fremstillingen har vist at myndighetene innenfor hovedregelen i EØS-avtalen artikkel 61 (1) ikke kan gi støtte til et regionalt avgrenset område uten at det vil anses som selektivt. En støtte må tilkomme hele nasjonalstaten og være tilgjengelig for alle skattyterne som faller inn under samme referanseramme. Praksis viser at vurderingen av om en støtte er selektiv, vil måtte bygge på dens effekter og ikke dens formål.



Kommer man til at skatte- eller avgiftsregelen innebærer en selektiv ordning, blir det *for det tredje* et spørsmål om det kan legitimeres ut fra skattesystemets art eller generelle oppbygning. Skattesystemets logikk gir rom for en balanse mellom beskyttelse av konkurransen og nasjonalstatens frihet til å fastlegge det politiske rammeverket gjennom skatte- og avgiftsregler. Avgjørende for hvorvidt støtten er begrunnet i skattesystemets logikk, beror på en vurdering av om begrunnelsen er forankret i det nasjonale skattesystemets grunnleggende eller styrende prinsipper. Det må være en direkte forbindelse mellom de grunnleggende prinsipper som begrunner tiltaket, og virkningene av tiltaket. Tiltaket må også kunne vises å være proporsjonalt. Det må med andre ord være en forholdsmessighet mellom det formål man søker å oppnå, og de midler man har tatt i bruk for å nå formålet.



4 AVSLUTNING

Hovedfokuset for denne artikkelen har vært hvilket handlingsrom nasjonale myndigheter har til å benytte fordelaktige skatte- og avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger. EØS-avtalen artikkel 61 (1) oppstiller fem vilkår som alle må være oppfylt for at man skal kunne tale om ulovlig statsstøtte. I denne artikkelen har jeg valgt å belyse to av disse vilkårene, selektivitetsvilkåret og støttevilkåret.

Artikkelen viser at hvorvidt det er gitt støtte, beror på en analyse av hva som er det alminnelige skattesystem, og hvorvidt man har fraveket dette. Fravik fra det alminnelige skattesystem til fordel for skattyter utgjør støtte. Hva som utgjør det alminnelige skattesystem, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Drøftelsen har vist at utgangspunktet for vurderingen i alle tilfeller vil bero på en vurdering av hvilke skatteregler som skulle vært anvendt dersom man tenker den særlige skatteordning bort. Enklest vil vurderingen være hvor det er gjort unntak fra en hovedregel. Da vil hovedregelen representere det alminnelige skattesystem. Der hvor man derimot står overfor fravær av beskatning, blir vurderingen mer abstrakt, men også her er utgangspunktet hvilken regel som skulle fått anvendelse.

Artikkelen har også belyst betydningen av at støtten er gitt på markedsmessige vilkår vurdert etter markedsinvestortesten. Som drøftet i punkt 2.3. kan imidlertid ikke miljøpolitiske målsettinger, i medhold av gjeldende rett, begrunnes i markedsinvestortesten.

Selv om det skulle foreligge støtte til et foretak, vil denne ikke være i strid med EØS-avtalen artikkel 61 (1) dersom den oppfylder de fire Altmark-kriteriene. Under artikkelens punkt 2.4 ble det vist til hvilke elementer som er av betydning for hvorvidt en tjeneste er av allmenn økonomisk betydning.

Anvendelsen av selektivitetsvilkåret på skatte- og avgiftsregler reiser flere intrikate spørsmål. For å kunne angi nasjonale myndigheters handlingsrom innen rammene av selektivitetsvilkåret må det foretas en tretrinnsanalyse. For det første må det fastlegges en referanseramme. Den består av en analyse av hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare. For det andre er det et spørsmål om ordningen materielt eller geografisk differensierer mellom skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare. Selektivitet konstateres der effekten av en ordning er at enkelte skattytere nyter godt av en ordning som ikke er tilgjengelig for skattytere de rettslig og faktisk sammenlignes med. For det tredje kan en ordning som er selektiv, tenkes legitim, og derfor lovlig, dersom den er i samsvar med skattesystemets art eller generelle oppbygning. Konklusjonen er at miljøpolitiske målsettinger er å anse som et utenforliggende hensyn og derfor ikke en iboende del av skattesystemet.



5 KILDER

LITTERATUR

Andenæs, Johs. og Arne Fliflet *Statsforfatningen i Norge*. 10. Utg. Oslo, 2006.

Bacon, Kelyn. *State Aids and General Measures*. I: Yearbook of European Law. Årg. 17 (1997), s.269-321.

Braun, Jens-Daniel og Jurgen Kuhling. *Article 87 EC and the Community Courts: From Revolution to Evolution*. Common Market Law Review. Årg. 45 (2008), s.465-498.

European Community Law of State Aid. Redigert av Kelyn Bacon. Oxford, 2009.

European State Aid Law Handbook. Redigert av Martin Heidenhain. München, 2010.

Fauchald, Ole Kristian. *Forfatning og miljøvern - en analyse av Grunnloven § 110 b*. I: Tidsskrift for rettsvitenskap. Årg. 120 (2007), s.1-84.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 4. utg. Oslo, 1999.

Kingston, Suzanne *Greening EU Competition Law and Policy*. Boken er del av serien The Cambridge Antitrust and Competition Law Series. Cambridge, 2012.

Köhler, Martin. *New Trends Concerning the Application of the Private Investor Test. The EDF-judgment of the General Court and its Consequences*. I: European State Aid Law Quarterly Årg. 10 (2011) s. 21-33

Lang, Michael. *State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ*. I: European State Aid Law Quarterly Årg. 11 (2012) s. 411-421

López, Hugo López. *General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*. I: European State Aid Law Quarterly Årg. 9 (2010), s.807-819.

Micheau, Claire. *State Aid and Taxation in EU Law*. I: Reasearch Handbook on European State Aid Law. Cheltenham, (2011), s. [193]-218.

Nicolaides, Phedon, Mihalis Kekelekis and Maria Kleis, *State Aid Policy in the European Community : Principles and Practice*. I: International Competition Law Series. 2. Utg. Årg. 16 (2008).

Opsahl, Torkel *Delegasjon av Stortingets myndighet*. Oslo, 1965.



Parish, Matthew. *On the Private Investor Principle*. I: *European Law Review*. Årg. 28 (2003) s.70-89

Schön, Wolfgang. *Taxation and State Aid Law in the European Union*. I: *Common Market Law Review*. Årg. 36 (1999), s.911-936.

Sjåfjell, Beate *Towards a Sustainable European Company Law. A Normative Analysis of the Objectives of EU Law, with the Takeover Directive as a Test Case*. Alphen aan den Rijn, 2009.

State Aid. Boken er del av serien EU Competition Law. Redigert av Wolfgang Mederer, Nicola Pesaresi og Marc van Hoof. Leuven, 2008.

Statsstøtte: EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Bjørnar Alterskjær ... [et al.]. Bergen, 2008.

Tridimas, Takis *The General Principles of EU Law*. 2. utg. New York, 2006.

Vesterdorf, Peter L. og Mogens Uhd Nielsen *EU-statsstøtteren*. København, 2009.

MEDDELELSER OG OPPLYSNINGER FRA EUROPAKOMMISJONEN

Tilgang: <http://eur-lex.europa.eu/>

Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation Official Journal 98/C 384/03, 10.12.1998.

VEILEDNINGER FRA EFTAS OVERVÅKNINGSORGAN

Tilgang: <http://www.eftasurv.int/>

EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*.

State Aid Scoreboard for 2010 for the European Economic Area EFTA States, EFTA Surveillance Authority, 2012.

REGELVERK

NORSKE LOVER

1814 Grunnloven

Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814

1969 distriktsskatteloven

Lov om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging av 19. juni 1969 nr. 72



1975 dokumentavgiftsloven Lov om dokumentavgift av 12. desember 1975 nr. 59

1999 skatteloven Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

FORSKRIFTER OG STORTINGSVEDTAK

Tilgang: <http://www.lovddata.no/>

1999 Forskrift om gebyr for bruk av piggdekk og tilleggsgebyr av 7. mai 1999 nr. 437

2000 Vedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2001 av 28. november 2000 nr. 1246

2001 Vedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2002 av 28. november 2001 nr. 1535

2001 Forskrift om særavgifter av 11. desember 2001 nr. 1451

2002 Vedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2003 av 2. desember 2002 nr. 1587.

2008 Forskrift til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) av 17. desember 2008 nr. 1502.

2011 Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012 av 24. november 2011 nr. 1157.

2011 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak)

TRAKTATER MED TILHØRENDE PROTOKOLLER

Tilgang: <http://eur-lex.eu/> og <http://www.lovddata.no>

1992 Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen)

1992 Treaty on European Union and of the Treaty establishing the European Community (TEC) (Maastricht-traktaten)

2009 Treaty on European Union (TEU) and Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) (Lisboa-traktaten)



OFFENTLIGE DOKUMENTER

NORSKE FORARBEIDER

- St.prp. nr. 49 (1994-1995) Om deling av A/S Vinmonopolet.
- St.prp. nr. 11 (1995-1996) Om endringer i statsbudsjettet for 1995 under enkelte kapitler under Sosial- og helsedepartementet.
- Innst.O. nr. 65 (1996-1997) Innstilling fra justiskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Arild Hiim, Jorunn Ringstad, Anita Apelthun Sæle, Jan Simonsen og Lars Sponheim om endringer i lov av 6. april 1984 nr. 17 om vederlag ved overføring av fast eiendom og endring i lov av 21. juni 1963 nr. 23 veglov.
- Ot.prp.nr.13 (1997-1998) Om lov om endring i vegtrafikklov 18. juni 1965 nr 4.
- St.meld. nr. 27 (2001-2002) Om EØS-samarbeidet 1994-2001.
- Innst.O. nr. 11 (2003-2004) Innstilling fra næringskomiteen om lov om konsesjon ved erverv av fast eiendom (konsesjonsloven) mv.
- Innst.O. nr. 61 (2004-2005) Innstilling fra næringskomiteen om lov om skogbruk (skogbrukslova).
- Innst.O. nr. 80 (2004-2005) Innstilling fra justiskomiteen om lov om rettsforhold og forvaltning av grunn og naturressurser i Finnmark fylke (finnmarksloven).
- St.meld. nr. 17 (2004-2005) Makt og demokrati.
- Meld. St. 1 (2011-2012) Nasjonalbudsjettet 2012.
- NOU 2012:2 Utenfor og innenfor. Norges avtaler med EU.

GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AVGJØRELSE

Tilgang: <http://eur-lex.eu/>

- Joined cases C-72/91 and C-73/91 Opinion of Mr Advocate General Darmon delivered on 17 March 1992. Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG v. Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG. Saml. 1993 I-00887



- Case C-280/00
Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003.
Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium
Magdeburg v. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH,
and Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht.
Saml. 2003 I-07747
- Case C-88/03
Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on
20 October 2005, Portuguese Republic v Commission of
the European Communities. Saml. 2006 I-07115
- Case C-124/10P
Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered on 20
October 2011, European Commission v. Électricité de
France (EDF) and Others. Ennå ikke publisert i samling
- RETTSPRAKSIS
- EU-DOMSTOLEN*
Tilgang: <http://eur-lex.eu/>
- Case 30-59
De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High
Authority of the European Coal and Steel Community.
English special edition 00001
- Case 173/73
Italian Republic v. Commission of the European
Communities. **Saml. 1974 00709**
- Case 730/79
Philip Morris Holland BV v. Commission of the European
Communities. Saml. 1980 02671
- Case C-303/88
Italian Republic v. Commission of the European
Communities. Saml. 1991 I-01433
- Case C-205/89
Italian Republic v. Commission of the European
Communities. Saml. 1991 I-01603
- Case C-320/91
Criminal proceedings against Paul Corbeau. Saml. 1993 I-
02533
- Joined Cases C-278/92, C-279/92
and C-280/92
Kingdom of Spain v. Commission of the European
Communities. Saml. 1994 I-04103



Case C-387/92	Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia. Saml. 1994 I-00877
Case C-393/92	Municipality of Almelo and others v. NV Energiebedrijf Ijsselmij. Saml. 1994 I-01477
Case C-75/97	Kingdom of Belgium v. Commission of the European Communities. Saml. 1999 I-03671
Case C-200/97	Ecotrade Srl v. Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS). Saml. 1998 I-7907
Case C-256/97	Déménagements-Manutention Transport SA (DMT). Saml. 1999 I-03913
Case C-295/97	Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA v. International Factors Italia SpA (Ifitalia), Dornier Luftfahrt GmbH and Ministero della Difesa. Saml. 1999 I-03735
Case C-156/98	Federal Republic of Germany v. Commission of the European Communities. Saml. 2000 I-06857
Joined cases C-180/98 to C-184/98	Pavel Pavlov and Others v. Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten. Saml. 2000 I-06451
Case C-209/98	Entrepreneurforeningens Affalds/Miljøsektion (FFAD) v. Københavns Kommune Saml. 2000 I-03743
Case C-143/99	Adria-Wien Pipeline GmbH and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten. Saml. 2001 I-08365
Case C-334/99	Federal Republic of Germany v. Commission of the European Communities. Saml. 2003 I-01139
Case C-475/99	Firma Ambulanz Glöckner v. Landkreis Südwestpfalz. Saml. 2001 I-08089
Case C-482/99	French Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 2002 I-04397



Case C-280/00	Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium Magdeburg v. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, and Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht. Saml. 2003 I-07747
Case C-399/00	Italian Republic and SIM 2 Multimedia SpA v. Commission of the European Communities. Saml. 2003 I-04035
Case C-409/00	Kingdom of Spain v. Commission of the European Communities. Saml. 2003 I-01487
Case C-457/00	Kingdom of Belgium v. Commission of the European Communities. Saml. 2003 I-06931
Case C-159/01	Kingdom of the Netherlands v. Commission of the European Communities. Saml. 2004 I-04461
Case C-88/03	Portuguese Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 2006 I-07115
Case C-148/04	Unicredito Italiano SpA v. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1. Saml. 2005 I-11137
Case C-408/04P	Commission of the European Communities v. Salzgitter AG. Saml. 2008 I-02767
Joined Cases C-428/06 to C-434/06	Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) and Others v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya and Others. 2008 I-06747
Case C-487/06P	British Aggregates Association v. Commission of the European Communities and United Kingdom. Saml. 2008 I-10515
Case C-279/08P	European Commission v. Kingdom of the Netherlands. Ennå ikke publisert i samling
Joined Cases C-78/08 to C-80/08	Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v. Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidation v. Agenzia delle Entrate and Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-



79/08) and Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto (C-80/08). Ennå ikke publisert i samling

Joined Cases C-106/09P
and C-107/09 P

European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v. Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Ennå ikke publisert i samling

Case C-124/10P

European Commission v. Électricité de France (EDF). Ennå ikke publisert i samling

Case C-417/10

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. 3M Italia SpA. Ennå ikke publisert i samling

RETTE

Tilgang: <http://eur-lex.eu/>

Case T-67/94

Ladbroke Racing Ltd v. Commission of the European Communities. Saml. 1998 II-00001

Joined Cases T-129/95, T-2/96
and T-97/96

Neue Maxhütte Stahlwerke GmbH and Lech-Stahlwerke GmbH v Commission of the European Communities. Saml. 1999 II-00017

Case T-14/96

Bretagne Angleterre Irlande (BAI) v. Commission of the European Communities. Saml. 1999 II-00139

Case T-16/96

Cityflyer Express Ltd v. Commission of the European Communities. Saml. 1998 II-00757

Case jointes T-204/97
and T-270/97

EPAC - Empresa para a Agroalimentação e Cereais, SA v. Commission of the European Communities. Saml. 2000 II-02267

Case T-55/99

Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) v. Commission of the European Communities. Saml. 2000 II-03207

Joined cases T-127/99, T-129/99



and T-148/99	Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-127/99), Comunidad Autónoma del País Vasco and Gasteizko Industria Lurra, SA (T-129/99) and Daewoo Electronics Manufacturing España, SA (T-148/99) v. Commission of the European Communities. Saml. 2002 II-01275
Joined cases T-228/99 and T-233/99	Westdeutsche Landesbank Girozentrale and Land Nordrhein-Westfalen v. Commission of the European Communities. Saml. 2003 II-00435
Joined cases T-92/00 and T-103/00	Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA and Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00) v. Commission of the European Communities. Saml. 2002 II-01385
Case T-308/00	Salzgitter AG v. Commission of the European Communities. Saml. 2004 II-01933
Case T-17/02	Fred Olsen, SA v. Commission of the European Communities. Saml. 2005 II-02031
Case T-93/02	Confédération nationale du Crédit mutuel v. Commission of the European Communities. Saml. 2005 II-00143
Case T-20/03	Kahla/Thüringen Porzellan GmbH v. Commission of the European Communities. Saml. 2008 II-02305
Case T-289/03	British United Provident Association Ltd (BUPA), BUPA Insurance Ltd and BUPA Ireland Ltd v. Commission of the European Communities. Saml. 2008 II-00081
Case T-233/04	Kingdom of the Netherlands v. Commission of the European Communities. Saml. 2008 II-00591

EUROPAKOMMISJONEN

Tilgang: <http://ec.europa.eu/> og <http://eur-lex.europa.eu/>

80/932/EEC	Commission Decision of 15 September 1980 concerning the partial taking-over by the State of employers' contributions to
------------	---



sickness insurance schemes in Italy, Official Journal 1980 L 264/28.

N 822/2006 European Commission of 17. March 2007 United Kingdom Debt payment funding to Post Office Limited (POL) for 2007-2008 C(2007) 653 final.

92/317/EEC Commission Decision of 21.X.2008 on the measure n° Case C 35/2004 which the Republic of Hungary implemented with regard to Postabank és Takarékpénztár Rt./ Erste Bank Hungary Nyrt. C (2008)6023 final

EFTA-DOMSTOLEN

Tilgang: <http://www.eftacourt.int/>

Case E-6/98 The Kingdom of Norway v. EFTA Surveillance Authority. EFTA Court Report 1999, p.74

Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 Fesil ASA and Finnfjord Smelteverk AS (Case E-5/04), Prosessindustriens Landsforening and others (Case E-6/04), The Kingdom of Norway (Case E-7/04) v. EFTA Surveillance Authority. EFTA Court Report 2005, p.117

Joined cases E-4/10, E-6/10 and E-7/10 The Principality of Liechtenstein, REASSUR Aktiengesellschaft and Swisscom RE Aktiengesellschaft v. EFTA Surveillance Authority. EFTA Court Report 2011, p.16

Case E-10/11 Hurtigruten ASA v. EFTA Surveillance Authority. Aventer avgjørelse

VEDTAK AV EFTAS OVERVÅKNINGSORGAN

Tilgang: <http://eur-lex.eu/> og <http://www.eftasurv.int/>

Vedtak nr. 335/94/COL EFTA Surveillance Authority decision of 3 December 1998 regarding the Norwegian Government's financing of the Arcus group of companies (State Aid No 95-021 (Norway))

Vedtak nr. 106/95/COL EFTA Surveillance Authority decision of 31. October 1995 on a tax exemption for glass packaging from a basic tax on non-reusable beverage packaging (Aid No 95-002 (Norway)).



- Vedtakk nr. 165/98/COL EFTA Surveillance Authority decision of 25. September 2002 to propose appropriate measures to Norway with regard to state aid in the form of regionally differentiated social security taxation (“geografisk differensiert arbeidsgiveravgift”)
- Vedtakk nr. 148/04/COL EFTA Surveillance Authority decision of 30. June 2004 regarding environmental tax measures (Norway).
- Vedtakk nr. 318/05/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 14. December 2005 to close the formal investigation procedure provided for in Article 1(2) in Part I of Protocol 3 to the Surveillance and Court Agreement with regard to the exemptions from document duties and registration fees in connection with the establishment of Entra Eiendom AS (Norway).
- Vedtakk nr. 350/07/COL EFTA surveillance authority decision of 18. July 2007 to initiate the procedure provided for in Article 1(2) in Part I of Protocol 3 to the Surveillance and Court Agreement with regard to the reorganisation of the Norwegian Public Road Administration and the establishment of Mesta AS.
- Vedtakk nr. 342/09/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 23. July 2009 on an exemption from the Norwegian CO₂ tax on gas and LPG on the use of gas for purposes other than the heating of buildings (Norway).
- Vedtakk nr. 326/10/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 14. July 2010 on Section 4-23-6(4) of the Norwegian Customs Regulation (Norway).
- Vedtakk nr. 205/11/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 29 June 2011 on the Supplementary Agreement on the Hurtigruten service (Norway).
- Vedtakk nr. 123/12/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 28 March 2012 on the Potential aid to AS Oslo Sporveier and AS Sporveisbussene (Norway).

NORSK RETSTIDENDE

Tilgang: <http://www.lovdato.no/>

Rt. 1993 s. 528

Rt. 2005 s. 469



ISBN 978-82-8196-059-6

ISSN 1890-2537