

# **STATSSTØTTEREGLENE OG MULIGHETEN TIL Å BENYTTE SKATTE- OG AVGIFTSREGLER SOM MILJØPOLITISK VIRKEMIDDEL**

Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 224  
Leveringsfrist: 1. juni 2012

Til sammen 38873 ord

DATO 29.05.2012

# Innholdsfortegnelse

|                      |  |                  |
|----------------------|--|------------------|
| <b><u>DEL I</u></b>  | <b><u>INNLEDNING .....</u></b>   | <b><u>1</u></b>  |
| <b>1</b>             | <b>Bakgrunn og problemstilling.....</b>  | <b>1</b>         |
| <b>2</b>             | <b>Rettskilder og metode .....</b>   | <b>3</b>         |
| 2.1                  | Materielle rettsregler .....   | 3                |
| 2.2                  | Homogenitetsmålsetningen og rettspraksis .....   | 3                |
| 2.3                  | Praksis fra Europakommisjonen og EFTAs Overvåkningsorgan (ESA) .....                     | 7                |
| 2.4                  | Generaladvokatens uttalelser .....   | 7                |
| 2.5                  | Miljørettslige prinsipper .....  | 8                |
| <b>3</b>             | <b>Avgrensninger og den videre fremstilling .....</b>                                    | <b>9</b>         |
| <b>4</b>             | <b>Kort om statsstøttereguleringene i EØS-avtalen .....</b>                              | <b>12</b>        |
| 4.1                  | Sentrale utgangspunkter .....  | 12               |
| 4.2                  | Skatteregulering og EØS-avtalen .....  | 13               |
| 4.3                  | Regelverket.....   | 15               |
| 4.3.1                | Bakgrunnen for statsstøtteforbudet .....   | 15               |
| 4.3.2                | Vilkår .....   | 16               |
| 4.4                  | Norsk rett.....  | 18               |
| <b><u>DEL II</u></b> | <b><u>STØTTEVILKÅRET – OM DET FORELIGGER EN ØKONOMISK FORDEL .....</u></b>               | <b><u>22</u></b> |
| <b>5</b>             | <b>Utgangspunkt og problemstilling.....</b>  | <b>22</b>        |
| <b>6</b>             | <b>Vurderingen av om skatte- eller avgiftsregelen innebærer en økonomisk fordel.....</b> | <b>26</b>        |
| 6.1                  | Innledning.....  | 26               |
| 6.2                  | Det alminnelige skattesystem .....   | 26               |
| 6.3                  | Grensedragning .....   | 32               |
| 6.4                  | Konkret om avtaler med skatteinsentiv som miljøpolitisk virkemiddel .....                | 36               |
| <b>7</b>             | <b>Markedsinvestortesten som målestokk.....</b>  | <b>38</b>        |
| 7.1                  | Innledning.....  | 38               |
| 7.2                  | Markedsinvestortestens anvendelse på skatte- og avgiftsregler .....                      | 40               |
| 7.2.1                | Rettspraksis frem mot EDF-saken .....  | 40               |

|   |  |            |
|---|--|------------|
| 7.2.2   | Domstolspraksis i lys av EDF-saken.....  | 42         |
| 7.2.3   | Om EDF-saken representerer en ny tilnærming hva gjelder anvendelsen av markedsinvestortesten. .... | 49         |
| 7.3   | Markedsinvestortestens vurderingstema.....   | 52         |
| 7.3.1   | Vurderingstema.....  | 52         |
| 7.3.2   | Miljøpolitiske målsettinger .....  | 55         |
| <b>8</b>  | <b>Kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning .....</b>                             | <b>61</b>  |
| 8.1   | Problemstilling .....  | 61         |
| 8.2   | Anvendelse på skatte- og avgiftsregler.....  | 63         |
| 8.3   | Altmark-saken og kriteriene .....  | 64         |
| 8.3.1   | Bakgrunn.....  | 64         |
| 8.3.2   | Første kriterium: Tjeneste av allmenn økonomisk betydning .....                                    | 65         |
| 8.3.3   | Andre kriterium: Kriteriene for beregning av kompensasjon.....                                     | 67         |
| 8.3.4   | Tredje kriterium: Kompensasjonens størrelse.....   | 68         |
| 8.3.5   | Fjerde kriterium: Grunnlaget for fastleggelsen av størrelsen på kompensasjonen .....               | 68         |
| 8.4   | Praktisering av Altmark-kriteriene .....   | 69         |
| 8.5   | Tjenester av allmenn økonomisk betydning begrunnet i miljøpolitiske målsetninger.....              | 71         |
| <b>9</b>  | <b>Konklusjon.....</b>   | <b>73</b>  |
| <br>  |  |            |
| <b><u>DEL III SELEKTIVITETSVILKÅRET – OM STØTTEN TILKOMMER ENKELTE SKATTYTERE .....</u></b> |  |            |
| <b><u>75</u></b>  |  |            |
| <b>10</b>   | <b>Innledning .....</b>  | <b>75</b>  |
| 10.1  | Bakgrunn og problemstilling .....  | 75         |
| 10.2  | Selektivitetsvilkåret og forholdet til støttevilkåret.....   | 76         |
| 10.3  | Hensynet bak selektivitetsvilkåret .....   | 77         |
| 10.4  | Selektivitetsvilkåret – en tretrinnsanalyse .....  | 78         |
| <b>11</b>   | <b>Trinn en: Faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere.....</b>                                | <b>83</b>  |
| 11.1  | Innledning.....  | 83         |
| 11.2  | Hva som er den aktuelle referanseramme .....   | 84         |
| 11.3  | Skatte- og avgiftsreglens betydning for hvilke skattytere som er rettslig sammenlignbare ..        | 92         |
| 11.4  | Konklusjon.....  | 99         |
| <b>12</b>   | <b>Trinn to: Selektivitet .....</b>  | <b>100</b> |
| 12.1  | Innledning.....  | 100        |
| 12.2  | Materiell selektivitet .....   | 101        |
| 12.2.1  | Problemstilling .....  | 101        |

|                      |  |                   |
|----------------------|--|-------------------|
| 12.2.2               | Effektdoktrinen .....  | 102               |
| 12.2.3               | Betydningen av myndighetenes skjønnfrihet.....                             | 108               |
| 12.2.4               | Oppsummering.....  | 109               |
| 12.3                 | Regional selektivitet .....  | 109               |
| <b>13</b>            | <b>Trinn tre: Skattesystemets art eller generelle oppbygning.....</b>      | <b>113</b>        |
| 13.1                 | Innledning.....  | 113               |
| 13.2                 | Noen utgangspunkter .....  | 114               |
| 13.3                 | Det relevante system.....  | 115               |
| 13.4                 | Grunnleggende eller styrende prinsipper ved det norske skattesystemet..... | 116               |
| <b>14</b>            | <b>Oppsummering.....</b>   | <b>122</b>        |
| <b><u>DEL IV</u></b> | <b><u>AVSLUTNING.....</u></b>  | <b><u>124</u></b> |
| <b><u>DEL V</u></b>  | <b><u>KILDER .....</u></b>   | <b><u>127</u></b> |
| <b>15</b>            | <b>Litteratur .....</b>  | <b>127</b>        |
| <b>16</b>            | <b>Meddelelser og opplysninger fra Europakommisjonen .....</b>             | <b>132</b>        |
| <b>17</b>            | <b>Veiledninger fra EFTAs Overvåkningsorgan.....</b>                       | <b>132</b>        |
| <b>18</b>            | <b>Regelverk .....</b>   | <b>133</b>        |
| 18.1                 | Norske lover .....   | 133               |
| 18.2                 | Forskrifter og stortingsvedtak .....                                       | 134               |
| 18.3                 | Traktater med tilhørende protokoller .....                                 | 135               |
| <b>19</b>            | <b>Offentlige dokumenter .....</b>   | <b>136</b>        |
| 19.1                 | Norske forarbeider.....  | 136               |
| 19.2                 | Generaladvokatens forslag til avgjørelse .....                             | 137               |
| <b>20</b>            | <b>Rettspraksis .....</b>  | <b>139</b>        |
| 20.1                 | EU-domstolen.....  | 139               |
| 20.2                 | Retten.....  | 146               |
| 20.3                 | Europakommisjonen .....  | 149               |
| 20.4                 | EFTA-domstolen .....   | 151               |
| 20.5                 | Vedtak av EFTAs Overvåkningsorgan. ....                                    | 152               |
| 20.6                 | Norsk Retstidende.....   | 154               |

## DEL I Innledning

### 1 Bakgrunn og problemstilling

Den 1. januar 1994 trådte avtalen om det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (heretter EØS-avtalen) i kraft. Hovedformålet med avtalen var å gjøre EFTA-statene<sup>1</sup> til en integrert del av det indre marked<sup>2</sup> med like konkurransevilkår.<sup>3</sup> Avtalen har siden inngåelsen hatt betydning for politiske og administrative prosesser på nasjonalt nivå. I NOU 2012:2 omtales statsstøttereglene som *”et av de praktisk viktigste områdene under EØS-avtalen i hele perioden 1994–2011”*<sup>4</sup> og som *”et av de politisk mest utfordrende”*.<sup>5</sup> 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 politikkutforming. I Makt- og demokratiutredningens kapittel om EØS-retten konkluderer utredningen med at konsekvensen av EØS-avtalen blant annet er mindre handlingsrom for nasjonale myndigheter.<sup>6</sup> I denne fremstillingen vil jeg se nærmere på det nasjonale handlingsrom i lys av EØS-avtalens statsstøtteforbud.

Den overordnede problemstillingen 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 statsstøtte og beskatning, men fremstillingen tar også opp generelle problemstillinger knyttet til anvendelsen av statsstøtteregelverket.

---

<sup>1</sup> EFTA er forkortelse for European Free Trade Association, og består av Island, Norge, Sveits og Liechtenstein.

<sup>2</sup> Begrepet ”indre marked” er nærmere forklart i Gulmann (1995) s. 331-333.

<sup>3</sup> *Statsstøtte EØS avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 18.

<sup>4</sup> NOU 2012:2 s. 384.

<sup>5</sup> NOU 2012:2 s. 384.

<sup>6</sup> St.meld. nr. 17 (2004-2005) s. 68.

Tildeling av støtte i form av gunstige skatte- og avgiftsregler utgjorde i 2010 60 prosent av total bistand fra EFTA-statene.<sup>7</sup> Omfanget av støtte gitt i form av skatte- og avgiftsfritak i Norge er oppgitt i nasjonalbudsjettet til å ligge på godt over 20 milliarder.<sup>8</sup> Dette viser at skatte- og avgiftsregler er et viktig grunnlag for å yte støtte.

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 eller fritak fra å svare en bestemt skatt eller avgift, taper staten inntekter samtidig som den enkelte skattyter sparer utgifter den normalt ville hatt. Slik reduksjon eller fritak kan innebære statsstøtte i strid med EØS-avtalen artikkel 61.

EFTAs Overvåkningsorgans (heretter ESA<sup>9</sup>) vedtak fra 23. juli 2009 er illustrativt.<sup>10</sup> I saken var det reist spørsmål om en ordning med skattefordeler for enkelte samvirkeforetak var i strid med EØS-avtalen artikkel 61. Bakgrunnen var at Stortinget i 2006 vedtok å gjeninnføre en ordning med et særlig fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital for enkelte samvirkeforetak. ESA konkluderte med at ordningen var i strid med EØS-avtalens statsstøtteregler. Avgjørelsen er også et eksempel på at EØS-avtalen kan gripe inn i de skattebeslutninger som Stortinget måtte treffe i medhold av Grunnloven § 75 litra a.

Temaet for fremstillingen 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

---

<sup>7</sup> *State Aid Scoreboard for 2010 for the European Economic Area EFTA States* (2012), punkt 1.9.

<sup>8</sup> Meld. St. 1 (2011-2012) s. 121.

<sup>9</sup> ESA er forkortelsen for EFTA Surveillance Authority. Det synes å være innarbeidet juridisk terminologi å benytte ESA som forkortelse for EFTAs Overvåkningsorgan i norske fremstillinger.

<sup>10</sup> Vedtak nr. 341/09/COL.

gi støtte i form av skatte- eller avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger<sup>11</sup>, uten å søke ESA om godkjenning.<sup>12</sup>

## 2 Rettskilder og metode

### 2.1 Materielle rettsregler

Utgangspunktet for en vurdering av myndighetenes handlingsrom til å benytte skatte og avgiftsregler for å nå miljøpolitiske målsettinger er i denne fremstillingen EØS-avtalens statsstøtteregler. De materielle bestemmelsene om statsstøtte reiser en rekke tolknings spørsmål. Rammene for myndighetenes handlingsrom vil måtte etableres gjennom en tolkning av ulike rettskilder.

Statsstøttereglene i EØS-avtalen har sine speilbilder i bestemmelser i EU-retten. Et relevant spørsmål er derfor hvilken betydning EU-retten har for tolkningen av EØS-avtalens statsstøtteregler. I den sammenheng kan det også nevnes at det ved vedtakelsen av Lisboa-traktaten er gjort endringer som kan tenkes å ha betydning for tolkningen av enkelte bestemmelser i the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) og EØS-avtalen.<sup>13</sup> Lisboa-traktaten anvender en annen nummerering enn de tidligere traktatene, men uten at det materielle innholdet er endret. I det følgende vil den nye nummereringen anvendes, også ved omtale av eldre avgjørelser.<sup>14</sup> Det tas også hensyn til at en rekke institusjoner har endret navn gjennom Lisboa-traktaten.

### 2.2 Homogenitetsmålsetningen og rettspraksis

Det er opp til både EFTA-domstolen og domstolene i EU å tolke EØS-avtalen. EU-domstolens tolkning av de tilsvarende bestemmelsene i TFEU vil også være en relevant rettskilde. Dette følger av formålsangivelsen i EØS-avtalen artikkel 1(1) hvor man skal

---

<sup>11</sup> Miljøpolitiske målsetninger er ment å forstås i vid forstand. Det betyr at det ikke vil trekkes noe skarpt skille mellom energi, klima og miljøpolitikk.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Det vises i til drøftelse under punkt 7.3.2.

<sup>14</sup> Det vises i den sammenheng til Lisboa-traktatens sammenligningstabeller som er vedlagt traktaten.

nå avtalens målsetning ved ”overholdelse av de samme regler”, som av fortalen punkt 16 hvor det heter at formålet ”er å nå frem til og opprettholde en lik fortolkning og anvendelse av denne avtale”. EØS-avtalen artikkel 6 bestemmer at ”så langt de i sitt materielle innhold er identiske med de tilsvarende regler” i traktaten ”fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser” som domstolen har truffet før EØS-avtalen ble undertegnet. De delene av traktaten som er tatt opp i EØS-avtalen skal ha det samme rettslige innholdet som tilsvarende bestemmelser i TFEU.<sup>15</sup> Dette er uttrykk for at man har ønsket ensartede regler i hele EØS, betegnet som homogenitetsmålsetningen.

Det følger av ODA-avtalen<sup>16</sup> artikkel 3(2) at EFTA-domstolen og ESA skal ta ”tilbørlig hensyn til” senere praksis fra domstolen. Det vil si at EØS-avtalen skal ha samme innhold hva enten den tolkes i EFTA-domstolen, EU-domstolen, nasjonale domstoler i en EFTA-stat eller nasjonale domstoler i en EU-stat.<sup>17</sup> Det betyr også at EØS-avtalen skal gi grunnlag for de samme regler som de EU-rettslige på det området avtalen dekker.<sup>18</sup>

En følge av homogenitetsmålsetningen har vært at det tas som et utgangspunkt at EU- og EØS-reglene gis lik tolkning. EFTA-domstolen har i sin praksis til nå i det vesentlige fulgt opp utviklingen i EU-retten.<sup>19</sup> På prinsipielt grunnlag må det imidlertid holdes åpent en mulighet for at EFTA-domstolen vil kunne fravike homogenitetsmålsetningen. Helt siden Herbert Rainford-Towning saken har EFTA-domstolen lagt til grunn at forskjeller i virkeområde og formål mellom EØS-avtalen og EU-retten, kun under særlige omstendigheter vil kunne lede til forskjeller i tolkningen.<sup>20</sup> I L’Oréal-saken presiserer EFTA-domstolen at det skal tvingende grunner til før et brudd med homogenitetsmålsetningen kan rettferdiggjøres.<sup>21</sup>

---

<sup>15</sup> Arnesen (1995) s. 145 .

<sup>16</sup> Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol (1994).

<sup>17</sup> EØS-rett (2011) s. 223.

<sup>18</sup> ibid. s. 223.

<sup>19</sup> Se som eksempel E-6/98 The Kingdom of Norway v. EFTA Surveillance Authority og Case E-1/01 Hörður Einarsson v. The Icelandic State.

<sup>20</sup> Case E-3/98 Herbert Rainford-Towning, premiss 21.

<sup>21</sup> Joined Cases E-9/07 and E-10/07 L’Oréal Norge AS v. Aarskog Per AS and Others, premiss 31 og 37.



Fredriksen mener derimot at det ikke er grunnlag for å hevde at EFTA-domstolen vil komme til en tolkning som fraviker EU-domstolens.<sup>22</sup> Han mener det klareste uttrykket for dette er L'Oréal-saken, hvor EFTA-domstolen fravek sitt opprinnelige standpunkt i Mag Instrument<sup>23</sup>. Fredriksen mener at selv om EFTA-domstolen gjennom sin dynamiske tolkningsstil har vunnet anerkjennelse fra EU-domstolen og faktisk også i noen grad påvirker sistnevntes oppfatning av EØS-avtalen,<sup>24</sup> så har EFTA-domstolen samtidig rent faktisk underordnet seg EU-domstolen. I L'Oréal-saken fravek EFTA-domstolen sitt tidligere standpunkt med henvisning til at denne *“was built on the premise that ‘to date’ there was no case law of the ECJ which ruled out international exhaustion of rights.”*<sup>25</sup>

Fredriksen anerkjenner at det klart nok er i strid med EFTA-statenes forutsetninger dersom EFTA-domstolen ender opp som en de facto underinstans under EU-domstolen, hvis eneste oppgave er å forutse hvordan EU-domstolen ville løst det aktuelle tolknings spørsmål.<sup>26</sup>

Rognstad mener snuoperasjonen i L'Oréal-saken må sees på bakgrunn av at Maglite-dommen var sterkt kritisert fordi begrunnelsen for hvorfor det skulle være ulike regler i EU og EØS var lite overbevisende.<sup>27</sup> Rognstad er av den oppfatning at L'Oréal-saken ikke kan tas til inntekt for at EFTA-domstolen underkaster seg EU-domstolen i spørsmål om homogenitetsprinsippets rekkevidde.<sup>28</sup>

Jeg slutter meg til Rognstads forståelse av L'Oréal-saken. I tillegg til Rognstads argument legger jeg også vekt på at en absolutt homogen tolkning klart nok vil være i

---

<sup>22</sup> Fredriksen (2010) s. 275.

<sup>23</sup> Case E-2/97 Mag Instrument gjaldt spørsmålet om varemerkedirektivet artikkel 7(1) var til hinder for at EFTA-statene ga nasjonale regler om internasjonal konsumpsjon. EFTA-domstolen signaliserte at bestemmelsen skulle tolkes ulikt i en EU- og en EØS-kontekst. Spørsmålet som var oppe gjaldt handel med tredjeland, og EFTA-domstolens begrunnelse for å fravike homogenitetsmålsetningen var at EØS-avtalen ikke regulerer dette forholdet.

<sup>24</sup> Fredriksen (2009) s. 558 .

<sup>25</sup> Joined Cases E-9/07 and E-10/07 L'Oréal Norge AS v. Aarskog Per AS and Others, premiss 35 .

<sup>26</sup> Fredriksen (2010) punkt 7.3.

<sup>27</sup> Rognstad (2011) s. 663.

<sup>28</sup> ibid. s. 664.

strid med EFTA-statenes forutsetninger. Man må derfor holde muligheten åpen for at EFTA-domstolen vil kunne ta en annen retning enn EU-domstolen i saker hvor EØS-avtalens særegenhet skulle tilsi en annen løsning.

Hva gjelder de relevante bestemmelser for denne fremstillingen har det derimot ikke vært funnet avvik. I store deler av fremstillingen benytter jeg derfor avgjørelser fra EU-domstolen som rettskilde for å tolke de relevante bestemmelsene i EØS-avtalen. Selv om EU-domstolen ikke ser seg bundet av sine tidligere avgjørelser, følger den normalt sin tidligere praksis, og i mange tilfeller vises det til tidligere praksis når den skal begrunne resultatet.<sup>29</sup> Domstolspraksis fra EU-domstolen, Retten og EFTA-domstolen blir derfor rettskilder med stor vekt ved tolkningen av EØS-avtalens statsstøtteregler.

For å fastlegge rettstilstanden for når skatt- og avgiftsregler med miljøpolitisk målsetning er forenlig med EØS-avtalen, har det vært nødvendig å basere den juridiske analysen på statsstøtteavgjørelser mer generelt. Bakgrunnen for dette er at det er få statsstøtteavgjørelser fra EFTA- og EU-domstolen som direkte gjelder skatte- og avgiftsregler som er ment å fremme miljøpolitiske målsettinger. Av samme grunn har det også vært nødvendig å trekke på avgjørelser fra Europakommisjonen og ESA.

EU-domstolens avgjørelser er bare ”autentiske” på prosessspråket. Jeg har derimot for denne fremstillingen konsekvent benyttet den engelske versjonen av dommene, uavhengig av deres prosessspråk. EU-domstolens arbeidsspråk er fransk. Jeg har imidlertid i arbeidet med fremstillingen funnet det nyttig å sammenholde flere språkversjoner, blant annet fordi dette har kunnet være med på å bedre forståelsen av meningsinnholdet til enkelte ord og uttrykk. EFTA-domstolen benytter engelsk som arbeidsspråk. EFTA-domstolens avgjørelser publiseres på prosessspråket, som er engelsk, og på foreleggende domstols språk. Jeg har derfor valgt å benytte den engelske språkversjonen i denne fremstillingen.

---

<sup>29</sup> Se for eksempel kan det vises til fremstillingens punkt 12.2.2 hvor EU-domstolen i Case C-487/06P, premiss 32, fraviker Rettens avgjørelser med henvisning til en rekke tidligere avgjørelser fra EU-domstolen.

Når det i fremstillingen vises til EFTA-domstolens eller EU-domstolens avgjørelser brukes oftest kortnavn i teksten, men da med videre henvisning i fotnote og kildeliste. Dette gjelder også Generaladvokatens forslag til avgjørelser.

### 2.3 Praksis fra Europakommisjonen og EFTAs Overvåkningsorgan (ESA)

Europakommisjonen (også kalt Kommisjonen) forvalter statsstøttereguleringen i relasjon til medlemsstatene i EU, mens ESA forvalter det samme regelverket i relasjon til EFTA-statene. Som en følge av homogenitetsmålsetningen og ODA-avtalen artikkel 3(2) vil ESA prøve å speile Europakommisjonens praksis i tilknytning til statsstøttereglene. ESAs avgjørelser vil være en relevant rettskilde, omtrent slik norsk forvaltningspraksis er i norsk rett,<sup>30</sup> og anvendes i fremstillingen med det forbehold.

Europakommisjonen har også vedtatt retningslinjer på statsstøtteområdet. Retningslinjene vedtas deretter normalt av ESA med mindre tilpasninger.<sup>31</sup> Ved å lese retningslinjene vil man få et relativt detaljert uttrykk for hvordan ESA vil praktisere statsstøttereglene. Retningslinjene er ikke rettslig bindende for EFTA-domstolen, men de er basert på domstolens praksis. Hensikten med retningslinjene er å sikre en homogen fortolkning og kontroll av statsstøttereguleringen i EØS-området. Det er derfor grunn til å tro at retningslinjene vil være uttrykk for gjeldende rett, uten å være en rettskilde med større vekt.

### 2.4 Generaladvokatens uttalelser.

En rekke steder i fremstillingen har jeg valgt å vise til forslag til avgjørelse fra Generaladvokaten. Betydningen av uttalelsene kan sees i to relasjoner.

For det første er det et spørsmål hvilken betydning Generaladvokatens uttalelse har i samme sak. Generaladvokaten bistår EU-domstolen ved å avgi et begrunnet forslag til

---

<sup>30</sup> *EØS-rett* (2011) s. 239.

<sup>31</sup> Se EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*.

avgjørelse i saker som er forelagt domstolen.<sup>32</sup> Forslagene er ikke bindende for EU-domstolen, og har derfor neppe stor betydning for avgjørelsen i konkrete saker. Denne relasjonen er også av mindre betydning ettersom det i det følgende er Generaladvokatens uttalelser som moment ved tolkningen av gjeldene rett som er av interesse.

For det andre er det et spørsmål om Generaladvokatens uttalelser kan kaste lys over gjeldende rett forut for EU-domstolens avgjørelse. Generaladvokatens forslag er ofte grundig begrunnet, og vil være et bidrag til forståelsen av EU-domstolens avgjørelser. Videre er forslagene mange ganger mer pedagogiske og informative, og har derfor en argumentasjonsverdi.<sup>33</sup> Det er imidlertid EU-domstolens avgjørelse i samme sak som i alle tilfeller vil være det sentrale. Generaladvokatens forslag til avgjørelse er i denne fremstillingen oftest benyttet hvor den begrunner et standpunkt domstolen har tatt, altså som et supplement til domstolens begrunnelse. I en slik sammenheng vil betydningen av Generaladvokatens forslag avhenge av hvordan forslaget forholder seg til EU-domstolens avgjørelse.<sup>34</sup>

## 2.5 Miljørettslige prinsipper

Hensynet til bestemmelsens formål tillegges stor vekt i domstolens praksis. Siktemålet er å velge det tolkningsalternativ som i størst mulig grad gjør at formålet realiseres.<sup>35</sup> På området for statsstøtte vil det imidlertid ofte være flere og motstridende formål. I denne fremstillingen vil de motstridende formål kunne være forholde mellom fri konkurranse og ønsket om å verne miljøet. Det blir da et spørsmål om hvilket formål som skal tillegges størst vekt. Det vil bero på en konkret vurdering, og det kan vanskelig oppstilles en fast regel for hvilke hensyn som skal tillegges størst vekt i en slik avveining i ulike saker.

---

<sup>32</sup> Man har ingen tilsvarende ordning ved EFTA-domstolen, men høsten 2011 tok EFTA-domstolen selv til orde for en viss institusjonell reform med sikte på å styrke domstolens stilling. Blant forslagene var å innføre en ordning med fast Generaladvokat.

<sup>33</sup> Arnesen (1995) s. 67-69.

<sup>34</sup> *ibid.* s. 69.

<sup>35</sup> *ibid.* s. 34.

Roma-traktaten inneholdt ingen bestemmelser som eksplisitt tok hensyn til beskyttelse av miljøet. Gjennom ulike handlingsprogram fra begynnelsen av 1970-tallet har likevel miljøpolitikk blitt en integrert del av EU-samarbeidet og statsstøttepolitikken.<sup>36</sup> Da Lisboa-traktaten trådte i kraft i 2009 inneholdt den endringer som i større grad enn tidligere fremhevet miljøprinsippenes betydning i EU-retten.

Med miljørettslige prinsipper siktes det først og fremst til prinsippene om bærekraftig utvikling, forurenseren skal betale, og integrasjonsprinsippet. Disse prinsippene kommer direkte eller indirekte til uttrykk i EØS-avtalens fortale, artikkel 1(2) litra f og artikkel 73-75. Statsstøttereglene skal således anvendes under hensyntagen til de nevnte prinsipper.

Prinsippene vil ikke være av stor direkte betydning i vurderingene. Dette har sammenheng med at formålet allerede har vært lagt grunn ved utformingen av regelverket, og dermed er innfortolket. Det blir derfor en vurdering i enkelte tilfeller hvorvidt slike formål kan tenkes å ha ført til endringer av reglene i en retning som skulle tilsi at man har fraveket det som tidligere har vært ansett som gjeldene rett.<sup>37</sup>

### 3 Avgrensninger og den videre fremstilling

Statsstøttereglene er gitt i EØS-avtalens del IV, artikkel 61 til 64. Bestemmelsene svarer til TFEU artikkel 107 til 109. Fremstillingen fokuserer på det handlingsrom myndighetene har, uten å måtte søke ESA om godkjenning. Det er da i første rekke artikkel 61(1) som er relevant. Det innebærer at spørsmålet om unntak etter artikkel 61(2) og (3) ikke vil bli behandlet nærmere. Videre vil regler i sekundærlovgivningen som er inntatt i vedlegg XV til EØS-avtalen ikke bli behandlet, da en grundig redegjørelse for disse vil gå ut over rammene for fremstillingen. De prosessuelle bestemmelsene i artikkel 62 og 64 og bestemmelsene i protokoll 26 og 27 til EØS-

---

<sup>36</sup> For en redegjørelse av fremveksten av miljøhensynet i EU vises det til blant andre: Jans (2008) og Bugge (1995).

<sup>37</sup> Se for eksempel diskusjonen om hvilke formål som kan tas med under markedsinvestortesten, fremstillingens punkt 7.3.2.

avtalen og ODA protokoll 3 vil av samme grunn ikke bli gjort til gjenstand for detaljert behandling.

Fremstillingene søker å fastlegge det nasjonale handlingsrom til å benytte skatte- og avgiftsregler innen rammen av EØS-avtalen artikkel 61(1). En fullstendig behandling av det nasjonale handlingsrom tilsier at alle vilkårene som oppstilles i artikkel 61(1) skulle vært behandlet. Det er imidlertid ikke alle vilkårene som reiser problemstillinger som er særskilte for støtte gitt gjennom skatte- og avgiftsregler. Jeg har med den begrunnelse valgt å avgrense fremstillingen til en behandling av støttevilkåret og selektivitetsvilkåret. Når støttevilkåret og selektivitetsvilkåret er gjort til tema for fremstillingen, har det også sammenheng med at vilkårene har enkelte fellesnevner som gjør det hensiktsmessig å behandle dem samlet. Med utgangspunkt i støttevilkåret og selektivitetsvilkåret vil fremstilling gi en redegjørelse for statens handlingsrom til å anvende skatte- og avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger. For oversiktens del gjennomgås imidlertid vilkårene under punkt 4.3.2.

Videre kunne det tenkes å være interessant å se på hvilke grenser EØS-avtalen artikkel 14 setter for myndighetens handlefrihet. Artikkel 14 utgjør et forbud mot proteksjonistiske interne avgifter. Formålet med bestemmelsen er å garantere for såkalt avgiftsnøytralitet, men ingen avgiftsharmonisering. Det er derfor forbudt å diskriminere varer fra andre EØS-land med ulike skatte- eller avgiftssatser sammenlignet med tilsvarende nasjonale varer. Det er også forbudt å operere med skatter eller avgifter som direkte eller indirekte beskytter nasjonal produksjon.

Artikkel 61(1) og artikkel 14 har det felles mål å beskytte konkurransen innen det felles markedet fra konkurranseforskyvning. Bestemmelsene varierer derimot i sine rettslige konsekvenser. Bestemmelsene vil dermed kunne anvendes uavhengig av hverandre.<sup>38</sup> En skatt eller avgift som er pålagt både på innenlandske og importerte varer, kan inneholde statsstøtte i henhold til artikkel 61(1), uavhengig av dens kompatibilitet med artikkel 14. Med andre ord kan en avgiftsordning som faller inn under artikkel 14,

---

<sup>38</sup> Case 73/79 Commission v. Italia, premiss 8 flg. og Case 277/83 Commission v Italia, premiss 16.

samtidig omfattes av statsstøttreglene i artikkel 61.<sup>39</sup> En forfølgelse av dette temaet reiser så mange problemstillinger at det ikke vil være rom for det innenfor rammene til denne fremstillingen.<sup>40</sup>

Jeg tar i det følgende ikke utgangspunkt i noen bestemt skattemessig ordning. Dette fordi et utgangspunkt i en konkret ordning fort vil gi et øyeblikksbilde. At en konkret ordning imidlertid ikke drøftes, har den konsekvens at fremstillingen ikke vil gi klare konklusjoner på alle de skatteordninger som brukes som eksempler. Målsetningen er imidlertid å få frem de vurderingstemaene som er avgjørende for å trekke grensene for myndighetenes handlingsrom, og da er en slik fremgangsmåte hensiktsmessig.

Skatte- og avgiftsreglenes primære funksjon er finansiering av statsbudsjettets utgiftsside. De kan samtidig brukes som styringsmiddel for å nå nærmere bestemte målsetninger. Når jeg i denne fremstillingen har valgt å begrense meg til de miljøpolitiske målsetningene, er det begrunnet i flere forhold. Jeg har blant annet lagt vekt på at miljømålsetningene er sterkt fremme på den politiske dagsorden. Videre har oppgavens omfang vært begrensende for i hvilken utstrekning man kan ta mål av seg å være uttømmende med hensyn til målsetningene som skulle ligge bak det enkelte skatte- og avgiftsvedtak. Ved å la miljøformål være det sentrale formål, ønsker jeg å oppnå en mer presis fremstilling av en målsetning alene.

---

<sup>39</sup> Case 73/79 Commission v. Italia, premiss 10.

<sup>40</sup> For mer om EØS-avtalen artikkel 14 se Paulsson (1996).

## 4 Kort om statsstøttereglene i EØS-avtalen

### 4.1 Sentrale utgangspunkter

Et av formålene med EØS-avtalen er å fremme en vedvarende og balansert styrking av handel og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene.<sup>41</sup> Et virkemiddel for å nå målsetningen er å opprette et system som sikrer at konkurransen ikke vrís, og at reglene overholdes på samme måte.<sup>42</sup> Statsstøttereglene er en del av dette systemet.

Gjennom regelverket har man søkt å forhindre at konkurransen i markedet vrís som en følge av at EU-stater eller EFTA-stater gir støtte til foretak som setter disse i en gunstig konkurranseposisjon i forhold til andre foretak. En slik vridning i konkurransen risikerer man hvor staten forskjellsbehandler markedsaktørene. En fri konkurranse antas å øke den økonomiske effektiviteten, ved at produksjonen utføres av de foretakene som har de beste økonomiske forutsetningene for dette. Det medfører en rasjonell arbeidsdeling og ressursbruk.

I State Aid Action Plan<sup>43</sup> som er utarbeidet av Europakommisjonen for perioden 2005-2009, uttales følgende:

”There is a particular need to be concerned with those state aid measures, which provide unwarranted selective advantages to some firms, preventing or delaying the market forces from rewarding the most competitive firms, thereby decreasing overall European competitiveness.”<sup>44</sup>

Bestemmelsene i EØS-avtalen regulerer imidlertid ikke alle områder. Eksempler på områder som ikke er omfattet av avtalen er landbruk, fiskeri, skattepolitikk, militært samarbeid og EUs pengeunion.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> EØS-avtalen artikkel 1(1) og fortalens punkt 4.

<sup>42</sup> EØS-avtalen artikkel 1(2) litra e.

<sup>43</sup> COM(2005) 107 final.

<sup>44</sup> *ibid.*, punkt 7.

<sup>45</sup> St.meld. nr. 27 (2001-2002), s. 17-18



## 4.2 Skatteregulering og EØS-avtalen

At skattepolitikken ikke er omfattet av EØS-avtalen har blant annet 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 den 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 for eksempel statsstøttereglene. På den måten kan avtalens regler om statsstøtte gripe begrensene inn i myndighetenes frihet til å gi skatte- og avgiftsregler. Hensynet bak en slik effektorientert tilnærming er i første rekke at medlemsstatene ellers ville kunne omgå EØS-avtalen alene ved å vise til at bestemmelsen eller ordningen det står tvist om er en skatteregel.<sup>46</sup>

En slik effektorientert tilnærming ble tatt av EFTA-domstolen i Arbeidsgiveravgiftssaken.<sup>47</sup> Saken gjaldt de norske reglene om geografisk differensierte satser for arbeidsgiveravgift, og deres forenlighet med statsstøttereglene i EØS-avtalen. Det hadde fra norsk side vært argumentert med at fordi skatteområdet som sådan faller utenfor EØS-avtalen, skulle hver medlemsstat ha rett til å utforme og anvende skattesystemet etter egne valg.<sup>48</sup>

EU-domstolen hadde tidligere lagt til grunn at en støtteordnings skatterettslige karakter ikke var til hinder for å anse den som statsstøtte i henhold til TFEU artikkel 107.<sup>49</sup> Argumentasjonen fra norske myndigheter kan i lys av EU-domstolens avgjørelse forstås slik at det i realiteten ble fremholdt at den likelydende bestemmelsen i EØS-avtalen

---

<sup>46</sup> *EØS-avtalen og norsk skatterett* (2003) s. 21.

<sup>47</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

<sup>48</sup> *ibid.*, premiss 26.

<sup>49</sup> Case 173/73 Italia v. Commission.

artikkel 61 måtte tolkes innskrenkende som en følge av forskjeller i bestemmelsenes virkeområde og formål.

EFTA-domstolen avviste imidlertid dette og anerkjente at 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:

”[A]s a general rule, a tax system of an EEA/EFTA State is not covered by the EEA Agreement. In certain cases, however, such a system may have consequences that would bring it within the scope of application of Article 61(1) EEA.”<sup>50</sup>

Domstolen henviste i denne sammenheng til rettspraksis fra EU-domstolen vedrørende den tilsvarende bestemmelsen i TFEU, hvor det er lagt til grunn at en lovbestemmelses skattemessige preg ikke beskytter den fra å måtte være forenlig med statsstøttereglene. Det ble videre påpekt at statsstøttereglene ikke sonderer mellom nasjonal støtte med hensyn til deres bakgrunn eller formål, men derimot med hensyn til deres effekter.

Arbeidsgiveravgiftsaken gjaldt konkret bare forholdet mellom geografisk differensierte arbeidsgiveravgifter og EØS-avtalens statsstøtteregler, men avgjørelsen har vært tatt til inntekt for å være utslag av et mer generelt prinsipp. Synspunktet er at selv om skatte- og avgiftspolitikken i utgangspunktet ikke er omfattet av EØS-avtalen, kan ikke skatte- og avgiftsregler ha effekter som er i strid med forpliktelsene etter avtalen. Hensynet til EØS-avtalens effektivitet trekker i denne retning. Forpliktelsene etter EØS-avtalen kunne ellers systematisk blitt omgått ved at støtten ble gitt i form av en skatte- eller avgiftsregel.<sup>51</sup> 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

---

<sup>50</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority, premiss 34.

<sup>51</sup> Tilsvarende synspunkt fremføres av Gjems-Onstad (1999) s. 1333-1334.

avgiftsreglernes effekt.<sup>52</sup> Disse reglene er en integrert og uløselig del av en større sammenheng som vil påvirkes av deres utforming.

Myndighetene har også måtte tilpasse skatte- og avgiftsreglene og fortolkningen av disse som følge av avgjørelser fra EFTAs Overvåkingsorgan uten at sakene er brakt inn for EFTA-domstolen. Et eksempel på dette er endringene i momskompensasjonen for kommunesektoren, som følge av ESAs vedtak<sup>53</sup> om at deler av ordningen var i strid med statsstøttereglene.

## 4.3 Regelverket

### 4.3.1 Bakgrunnen for statsstøtteforbudet

Bakgrunnen for EØS-avtalen artikkel 61 finner man ved å se til opprettelsen av The European Coal and Steel Community (ECSC), hvor man vedtok det som skulle bli forløperen til dagens konkurranserettslige regelverk. Paris-traktaten<sup>54</sup> artikkel 4c fastsatte et generelt forbud mot statsstøtte. Bestemmelsen ble tatt med i noe endret form da man vedtok Roma-traktaten<sup>55</sup> artikkel 92.

Forbudet mot statsstøtte er siden vedtakelsen av artikkel 92 blitt videreført i uendret form og har vært en integrert del av det konkurranserettslige regelverket innen EU. I dag finner man forbudet nedfelt i TFEU artikkel 107, som tilsvarende EØS-avtalen artikkel 61. Bakgrunnen for opprettelsen av et statsstøttesystem var frykten for et såkalt ”subsidiæringskappløp” hvor medlemsstatene kunne utkonkurrere hverandre både i forhold til mengde og type subsidier.

Selv om bestemmelsen ble vedtatt allerede i 1957, var det først i 1973 at domstolen fastslo at Europakommisjonen lovlig kunne kreve at medlemsstatene påla

---

<sup>52</sup> Gjems-Onstad (1999) s. 1333-1334.

<sup>53</sup> Vedtak nr. 155/07/COL.

<sup>54</sup> Treaty establishing the European Coal and Steel Community (1951).

<sup>55</sup> Treaty establishing the European Economic Community (1957), traktaten endret senere navn til Treaty establishing the European Community.

virksomhetene å tilbakebetale ulovlig statsstøtte.<sup>56</sup> Den praktiske betydning av statsstøttereglene forble derimot relativt begrenset inntil midten av 1980-tallet.<sup>57</sup> EU-domstolens senere praksis tilsier at statsstøtteforbudet er blitt høyst aktuelt.

#### 4.3.2 Vilkår

EØS-avtalen artikkel 61(1) oppstiller et generelt forbud mot tildeling av offentlig støtte, hvor fem kumulative vilkår er oppfylt.<sup>58</sup> 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 del II.

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. Hvor støtten er gitt i form av gunstige skatte- og avgiftsregler er tilsynelatende problemet at slik støtte ikke direkte innebærer noen byrde for staten.<sup>59</sup> Der det gis støtte i form av skatte- eller avgiftsregler, er det derimot tap av skatteproveny som svarer til et forbruk av statlige midler.<sup>60</sup> Vilkåret

---

<sup>56</sup> COM(2011) 328 final, jf. Case 70-72 Commission v. Germany.

<sup>57</sup> *European state aid law Handbook* (2010) s. 8.

<sup>58</sup> Hvor mange vilkår man deler det opp i tjener først og fremst et pedagogisk formål. Enkelte fremstillinger identifiserer seks vilkår, se blant andre *Statsstøtte EØS avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 29. Det finnes også fremstillinger som identifiserer fire kumulative vilkår for å fastslå statsstøtte, se blant andre 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).

<sup>59</sup> Indirekte vil man derimot kunne betegne det som en skatteutgift.

<sup>60</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation, punkt 3(3).

reiser utover dette ikke særlige problemstillinger som er av interesse for denne fremstillingen. Jeg velger derfor ikke å behandle vilkåret mer uttømmende.<sup>61</sup>

For det tredje må støtten være *selektiv*, det vil si at den er tildelt enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer. Selektivitetsvilkåret behandles nærmere under fremstillingens del III.

For det fjerde stilles det som vilkår at støtten er *konkurransesvridende* innen EØS-området. Den klassiske testen for konkurransevidning er om støtten styrker posisjonen til en skattyter i forhold til sine konkurrenter.<sup>62</sup> Det avgjørende er om skattyters økonomiske stilling som helhet er forbedret.<sup>63</sup> 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. Det vil si 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 konkurransevidning særlige problemstillinger utover det som kan sies om den generelle tolkningen av vilkåret. Jeg har derfor valgt å ikke la konkurransevidningsvilkåret 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.

---

<sup>61</sup> For mer om vilkåret ”statlige midler” se Kaasen (2001).

<sup>62</sup> Case 730/79 Philip Morris Holland BV v. Commission, premiss 11 og Case C-148/04 Unieredito Italiano, premiss 56.

<sup>63</sup> Case T-14/96 Bretagne Angleterre Irlande v. Commission, premiss 78.

Det er først og fremst vilkårene *støtte* og *selektivitet* som reiser særskilte problemstillinger knyttet til statsstøtte i form av skatt og avgift. Jeg har derfor i denne fremstillingen valgt å fokusere på disse to vilkårene og utelatt en behandling av de andre vilkårene.

#### 4.4 Norsk rett

Det følger av Grunnloven § 75 litra a at beskatningsmyndigheten tilkommer Stortinget. Skattebeslutningene er tidsbegrenset til *”31te December i det næst paafølgende Aar”*. Historisk var dette begrunnet i prinsippet om selvbeskatningsrett. Det skulle påligge borgerne eller deres representanter å konstatere behovet for skatter og avgifter, til frivillig å akseptere dem, og til å følge med på hvordan midlene brukes.<sup>64</sup> Tidsbegrensningen er også begrunnet i ønsket om sikkerhet for at senere Storting skal stå fritt med hensyn til nye skattepåklegg.

Stortingets årlige skattevedtak består kun i å fastsette skattesatsene. Grunnlaget for beregning av skattene følger av de formelle lover som regulerer skatteplikten. Tidsbegrensningen i Grunnloven § 75 litra a gjelder imidlertid formelt også lovene som fastsetter beregningsgrunnlaget, da disse utgjør en del av skattebeslutningen. Formelt skulle derfor også disse lovene vært vedtatt på nytt hvert år. I praksis nøyer Stortinget seg her med den stilltiende hensvisning som ligger i at lovene fortsatt står ved lag. Lover som ikke har direkte betydning for om skatt skal betales og omfanget av denne er ikke underlagt Grunnlovens tidsbegrensning. Grunnloven § 75 litra a gjelder for skatt til staten. Andre skatter må fastsettes ved lov. For disse gjelder det ikke noen tidsbegrensning. Dette vil blant annet gjelde inntekts- og formuesskatt til kommunene og fylkeskommunene.

---

<sup>64</sup> Smith (2008) s. 187.

Selv om Stortinget etter Grunnloven er tillagt beskatnings- og lovgivningsmyndighet vil det være anledning til å delegere<sup>65</sup> myndigheten. Det må i den sammenheng skilles mellom delegasjon av beskatningsmyndighet og lovgivningsmyndighet.

Det er alminnelig antatt at beskatningsmyndigheten kan delegeres i en viss utstrekning.<sup>66</sup> For slik delegasjon gjelder den samme tidsbegrensningen som skattebeslutninger ellers, og må altså gjentas hvert år.<sup>67</sup> Det er videre akseptert at Stortinget kan delegerer sin lovgivningsmyndighet, og dermed også skatt og avgift fastsatt i lov.<sup>68</sup> I så fall taler vi om forskrifter. Når det i denne fremstillingen sees på skatte- og avgiftsregler, kan det sondres mellom de regler som ligger innenfor grunnlovens skattebegrep og de som ligger utenfor. Når reglene faller utenfor skattebegrepet og er fastsatt med hjemmel i lov, er det i utgangspunktet de alminnelige reglene om delegasjon av lovgivningsmyndighet som gjelder.

Det antas at adgangen til å delegere lovgivningskompetanse eller beskatningsmyndighet ikke er ubegrenset, men at delegasjonsadgangen er vid.<sup>69</sup> Jeg velger for denne fremstillingen å behandle alle skatte og avgiftsregler som miljøpolitisk virkemiddel generelt. Det foretas derfor ikke noe skille i medhold av hvilken myndighet som har vedtatt skatte- eller avgiftsregelen.

Det skal også nevnes at det kan trekkes et skille mellom det man betegner som normative og økonomiske virkemidler.<sup>70</sup> Skatt er en vesentlig faktor i økonomien, som kan brukes både til å stimulere og til å redusere visse aktiviteter. Når det i denne sammenheng sees på skatt og avgift med miljøpolitiske målsettinger fremstår skattereglene som et økonomisk virkemiddel staten har til rådighet. Det kan blant annet

---

<sup>65</sup> Det kalles delegasjon fra Stortinget for det første når Stortinget ved formell lov eller plenarvedtak gir andre myndighet til å treffe vedtak av generell art, uansett innhold for øvrig. For det andre kalles det delegasjon når Stortinget gir andre myndighet til å treffe vedtak på et område som spesielt i grunnlov eller lov er lagt til Stortinget, jf. Opsahl (1965) s. 30.

<sup>66</sup> Andenæs (2006) s. 261 og Opsahl (1965) s. 169.

<sup>67</sup> Opsahl (1965) s. 169.

<sup>68</sup> *ibid.* s. 35.

<sup>69</sup> Andenæs (2006) s. 246-247.

<sup>70</sup> Dette skillet er hentet fra Eckhoff (1983).

tenkes benyttet til å fremme CO<sub>2</sub>-rensende foretak ved å vedta skattelettelser eller gunstige avskrivningsregler for denne type foretak. Det sentrale formål med skattlegging er imidlertid å skaffe rom i økonomien for offentlig aktivitet. Det kan derfor argumenteres for at skatte- og avgiftssystemet er et dårlig virkemiddel for å stimulere til en bestemt aktivitet.<sup>71</sup> Skatter og avgifter kan også treffe nokså tilfeldig, og lede til unødvendig kompliserte systemer med uoversiktlige virkninger som igjen kan åpne for skatteplanlegging, og medføre dødvektstap.<sup>72</sup> Normative virkemidler på sin side er mer direkte rettet mot å nedlegge et påbud eller et forbud, og på den måten å fremtvinge en bestemt adferd. Et eksempel er forurensningsloven § 7 som fastlegger en generell plikt til ikke å forurense uten at det er lovlig.<sup>73</sup>

Skatteregler, som et økonomisk virkemiddel, skiller seg på noen viktige punkter fra normers virkemåte. Det skal sees på noen forskjeller mellom disse virkemidlene som er av betydning for deres effektivitet som styringsmiddel, slik dette identifiseres av Eckhoff.<sup>74</sup> Grunnen til at disse forskjellene trekkes frem er fordi det sier noe om skatt og avgift som styringsmiddel. Eckhoff mener økonomiske virkemidler ikke appellerer til menneskers pliktfølelse slik en norm gjør.<sup>75</sup> Normer stiller krav til handling, i motsetning til økonomiske virkemidler. Skatte- og avgiftsreglers betydning for å fremme eller hindre bestemte handlinger beror på at de gjør enkelte aktiviteter mer lønnsomme enn andre. Lønnsomhetsbetrakningers betydning skal derimot ikke undervurderes i et økonomisk perspektiv.

En følge av at skatt og avgift appellerer til lønnsomhetsbetraktninger er at de har differensierte virkninger, ettersom hva som er lønnsomt kan stille seg ulikt for forskjellige skattytere. Slik forholder det seg ikke med normer. De stiller samme krav til alle som de gjelder for.

---

<sup>71</sup> Zimmer (2009)a s. 30.

<sup>72</sup> Eide (2008) kapittel 20.1.

<sup>73</sup> Plikt kan defineres som følger: Pliktnormer er normer som er bestemmende for hvilke plikter som foreligger. Normer som pålegger plikter har to hovedformer påbud og forbud. Slik ordet plikt er benyttet i forurensningsloven må det leses som et forbud mot å forurense, jf. Eng (2007) s. 71.

<sup>74</sup> Eckhoff (1983) s. 78.

<sup>75</sup> *ibid.* s. 79.



En annen forskjell Eckhoff peker på er at de normative virkemidler er dikotomiske, mens økonomiske er graderbare.<sup>76</sup> Med det sikter han til at forbudene og påbudene deler de foreliggende handlingsalternativer i to: i det som er forbudt og det som er tillatt, eller i det man påbys å gjøre og det man er fritatt for.<sup>77</sup> Økonomiske virkemidler kan derimot graderes. I dagens skattelovgivning har vi blant annet skatter som øker progressivt med inntekten.

Selv om det kan skilles mellom skatt som er fastsatt ved lov og skatt som er gitt ved plenarvedtak, altså et skille mellom normative og økonomiske virkemidler, har jeg i denne fremstillingen ikke valgt å følge et slikt skille. Dette fordi lover ofte er av så sentral betydning for skatteplikten at det vil være uhensiktsmessig når målet er å fremstille myndighetenes handlingsrom.

---

<sup>76</sup> *ibid.* s. 80.

<sup>77</sup> *ibid.* s. 80.

## DEL II            Støttevilkåret – om det foreligger en økonomisk fordel

### 5     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 støttevilkåret<sup>78</sup>.

EU-domstolen har vurdert støttevilkårets rekkevidde til å omfatte mer enn bare rene subsidier. Bakgrunnen er at domstolen har tillagt hensynene bak statsstøttereglene stor vekt – i første rekke å skape et effektivt, konkurransebasert marked.<sup>79</sup> Det fremgår blant annet av EU-domstolens uttalelse i Ecotrade-saken:

“As the Court has already held, the concept of aid is wider than that of a subsidy because it embraces not only positive benefits, such as subsidies themselves, but also measures which, in various forms, mitigate the charges which are normally included in the budget of an undertaking and which, without therefore being subsidies in the strict meaning of the word, are similar in character and have the same effect”<sup>80</sup>

Støtte som har de samme økonomiske effektene som rene pengeoverføringer er etter dette omfattet av støttevilkåret. Unntak fra forpliktelser som en virksomhet normalt vil være pålagt er dermed en del av begrepet.<sup>81</sup> En skatte- eller avgiftsfordel utgjør ikke direkte støtte, slik som overføring av midler, men den utgjør støtte i form av en

---

<sup>78</sup> 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.

<sup>79</sup> Nicolaidis (2008) s. 18.

<sup>80</sup> Case C-200/97 Ecotrade Srl v. Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), premiss 34.

<sup>81</sup> Se blant annet Case C-200/97 Ecotrade Srl v. Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS), premiss 34 og Case C-279/08P Commission v. Netherlands, premiss 86.

fordelaktig skatteposisjon. Det er dermed avviket fra normalposisjonen som utgjør støtte. Dette fordi avviket letter byrder som normalt ville belastet skattyters budsjett.<sup>82</sup>

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 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 6.

Et sikkert utgangspunkt er at fritak fra, eller reduksjon i, den alminnelige selskapsbeskatningen<sup>83</sup> vil fritar 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.<sup>84</sup> Skatte- og avgiftsfordeler vil kunne forekomme på ulike stadier, slik som ved fastsettelse av skattegrunlaget, vurdering av skatteplikt og håndheving av skattekrav.<sup>85</sup> 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.<sup>86</sup>

Å avgjøre om det foreligger støtte krever at det etableres et utgangspunkt; mottakeren må stilles bedre enn det han i medhold av gjeldene skatte- og avgiftsregler skulle ha gjort. Spørsmålet blir dermed når en gunstig skatte- eller avgiftsregel representerer et slikt avvik fra utgangspunktet at det kvalifiserer som støtte. For å belyse handlingsrommet vil jeg ta utgangspunkt i norske ordninger, så vel eksisterende som opphevede.

---

<sup>82</sup> 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.

<sup>83</sup> Med den alminnelige selskapsbeskatningen menes i denne sammenheng skatteloven § 2-2 første ledd, jf. Stortingets skattevedtak (2011) § 3-3.

<sup>84</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation*. punkt 3 (2).

<sup>85</sup> Micheau (2011) s. 198.

<sup>86</sup> Case T-67/94 Ladbroke Racing v. Commission, premiss 57.

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”<sup>87</sup>.

Veiledningen gjenspeiler EU-domstolens praksis fra Steenkolenmijnen-saken og frem til i dag.<sup>88</sup> 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*”<sup>89</sup>.

Når det gjelder skatte- og avgiftsregler blir det avgjørende etter dette 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*”<sup>90</sup>.

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.<sup>91</sup> Begrunnelsen for en slik tilnærming, er at det vil avdekke om skattyter fritas for en økonomisk byrde som

---

<sup>87</sup> 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.

<sup>88</sup> 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.

<sup>89</sup> Case 30-59 Steenkolenmijnen v. the European Coal and Steel Community, side 19.

<sup>90</sup> 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.

<sup>91</sup> 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.

normalt skulle vært en del av budsjettet. Unntak fra det alminnelige skattesystem vil danne grunnlag for en presumsjon for at det er gitt økonomisk 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.

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 markedsinvestortesten<sup>92</sup> (nærmere behandlet under punkt 7). 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.<sup>93</sup> Markedsinvestortesten er av interesse fordi den vil kunne utvide myndighetenes handlingsrom hvor det kan vises til at støtten er gitt på normale markedsvilkår. Det knytter seg imidlertid usikkerhet til hvorvidt markedsinvestortesten får anvendelse hvor skatte- eller avgiftsregler danner grunnlaget for støtten.<sup>94</sup> Hvorvidt markedsinvestortesten får anvendelse i slike tilfeller behandles nærmere under punkt 7.2.

Det kan også reises spørsmål ved om støtten som er gitt kompensierer for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning (behandles under punkt 8). 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.

---

<sup>92</sup> Også betegnet ”prinsippet om normal markedsadferd” eller ”det markedsøkonomiske prinsipp”, og på engelsk ”market investor principle”, ”market economy investor principle” eller ”the private investor test”.

<sup>93</sup> *European state aid law Handbook* (2010) s. 27.

<sup>94</sup> Köhler (2011) s. 21.

## 6 Vurderingen av om skatte- eller avgiftsregelen innebærer en økonomisk fordel

### 6.1 Innledning

Unntaksmetoden søker å avdekke hvorvidt det er gjort unntak fra det alminnelige skattesystem. Metoden er ofte satt i sammenheng med selektivitetsvilkåret.<sup>95</sup> Det kan skyldes at hvor unntaket er gitt anvendelse på enkelte mottakere vil støtten normalt også være selektiv.<sup>96</sup> Forutsetter man derimot at unntaket tilkommer alle skattytere i en stat er det derimot ikke en selektiv fordel. Det vil imidlertid fortsatt kunne betegnes som støtte fordi det fritar skattyterne fra utgifter som normalt skulle vært båret over budsjettet. Det kan innvendes mot dette at det ikke er støtte hvor det er tilgjengelig for alle. Synspunktet må derimot være at det ikke er noen korrelasjon mellom hvem som får støtten og hvorvidt det er støtte.

I likhet med Rubini<sup>97</sup> velger jeg å behandle unntaksmetoden som en del av støttevilkåret. Bakgrunnen er at jeg er av den oppfatning at unntaksmetoden ikke er av betydning for vurderingen av om det forekommer en selektiv behandling. Kjernen i støttevilkåret er ideen om et avvik fra en fastsatt norm, noe som igjen medfører at noen tilføres en økonomisk fordel. På skatte- og avgiftsområdet vil støtten bestå i en reduksjon i den skattebyrden som normalt påhviler den aktuelle skattyter. For å fastlegge hvorvidt det er støtte, må det identifiseres et avvik fra det alminnelige skattesystem.

### 6.2 Det alminnelige skattesystem

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.

---

<sup>95</sup> Betegnelsen unntaksmetoden (på engelsk "derogation method") ble første gang uttalt i Joined cases C-72/91 and C-73/91 Opinion of Mr Advocate General Darmon delivered on 17 March 1992. EU-domstolen brukte ikke terminologien til Generaladvokaten da den behandlet saken, men uten at vurderingen synes å være annerledes.

<sup>96</sup> Dette gjelder "normalt", fordi som drøftelsen av selektivitetsvilkåret (se del III) vil vise er antallet mottakere ikke avgjørende for hvorvidt en ordning er selektiv.

<sup>97</sup> Rubini (2009) kapittel 7.

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.<sup>98</sup> 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.<sup>99</sup> Ulike metoder har vært foreslått.

*Bucci*<sup>100</sup> tilnærmer seg spørsmålet ved å anta at det alminnelige skattesystem vil kunne fastlegges ved å se til hvorvidt enkelte foretak, som er faktisk og rettslig sammenlignbare, får en fordelaktig skattemessig behandling. Synspunktet tilsvarer definisjonen man finner i veiledningen utarbeidet av ESA, som anser det som avgjørende at skatteordningen er åpen for alle skattytere i staten.<sup>101</sup>

Slik jeg ser det er Buccis tilnærming rettet mot spørsmålet om selektivitet. Hvorvidt skattytere, som er sammenlignbare faktisk og rettslig, behandles ulikt, er avgjørende for vurderingen av hvorvidt det kan identifiseres en selektiv behandling. Rubini er av samme oppfatning, og mener at i hvilken utstrekning en ordning er åpen for noen eller alle skattytere i en stat er et spørsmål om selektivitet, og ikke kan være avgjørende for om det er tale om støtte.<sup>102</sup>

*Rubini*<sup>103</sup> tar til orde for at det alminnelige skattesystemet skal defineres slik Generaladvokat La Pergola foreslo i Maribel-saken: ”[A] measure is general when it is aimed at achieving equality between businesses”<sup>104</sup>. Rubini mener at hvorvidt det er gitt

---

<sup>98</sup> Bacon (1997) s. 298 og Schön (1999) s. 929-930.

<sup>99</sup> Schön (1999) s. 929-930.

<sup>100</sup> Bucci (2006) s. 77.

<sup>101</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation punkt 3.1 (1), tilsvarende definisjon er fastlagt i Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, premiss 13.

<sup>102</sup> Rubini (2009) s. 291.

<sup>103</sup> *ibid.* s. 291.

<sup>104</sup> Case C-75/97 Opinion of Mr Advocate General La Pergola delivered on 12 November, premiss 8.

støtte må avgjøres ut fra en slik betraktning om likebehandling. Også denne tilnærmingen har referanser til forskjellsbehandling av skattytere, noe jeg anser forbeholdt selektivitetsvilkåret. Generaladvokat La Pergolas definisjon ble fremsatt i sammenheng med behandlingen av selektivitetsvilkåret, og ikke støttevilkåret. Dette underbygger mitt standpunkt.

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 sees 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 fritaket for dokumentavgiften ved opprettelsen av Entra Eiendom AS (heretter Entra), utgjorde støtte i strid med statsstøtteforbudet.<sup>105</sup> 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 millioner kroner.<sup>106</sup>

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.<sup>107</sup>

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

---

<sup>105</sup> Vedtak nr. 318/05/COL.

<sup>106</sup> Dokumentavgiftsloven §§ 6 og 7, jf. Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70) § 1.

<sup>107</sup> Vedtak nr. 350/07/COL.



var realiteten at dersom man så bort fra særlovgivningen, ville handlingen utløst dokumentavgift. Det alminnelige skattesystem må derfor sees i sammenheng med de regler som får anvendelse 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.

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.<sup>108</sup> En østerriksk skatteordning ga godtgjørelse for avgifter knyttet til naturgass og elektrisitet når de oversteg 35 prosent av verdien av konsumentens nettoproduksjon. Utgangspunktet for EU-domstolens avgjørelse var rettsetningen fra Steenkolenmijnen-saken: Det utgjør støtte når mottaker fritas for byrder som normalt belaster en virksomhets budsjett.<sup>109</sup> 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”*.<sup>110</sup>

Det avgjørende for EU-domstolen var at skattyterne hadde hatt høyere energiutgifter dersom ordningen ikke hadde eksistert. Selv om ikke domstolen 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 prosent. 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

---

<sup>108</sup> Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline.

<sup>109</sup> Case 30-59 Steenkolenmijnen v. the European Coal and Steel Community, vist til i Case C-143/99 premiss 38.

<sup>110</sup> Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline, premiss 39.

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

Dette kan problematiseres ytterligere dersom man tenker seg at myndighetene fastsetter ulike skattesatser for ulike deler av landet. Det var tilfellet i saken om den norske arbeidsgiveravgiften.<sup>111</sup> I 1975 ble det innført en ordning med regionalt differensierte avgiftssatser av distriktpolitiske årsaker.<sup>112</sup> Norge ble inndelt i tre avgiftssoner. Tre avgiftssatser på henholdsvis 17, 16 og 14 prosent erstattet den tidligere flate satsen på 16,7 prosent. Ordningen hadde senere vært justert flere ganger, både når det gjaldt geografisk avgrensning og avgiftsnivået i den enkelte sone. På tidspunktet da ordningen ble vurdert av EFTA-domstolen, var det fem avgiftssatser. For å avgjøre hvorvidt det var gitt en fordel måtte man ta stilling til hva som utgjorde det alminnelige skattesystem.

ESA anga uten nærmere begrunnelse avgiftssatsen på 17 prosent som det alminnelige skattesystem. De avgiftssatsene som avvek fra denne satsen utgjorde dermed støtte. Denne tilnærmingen ble gitt sin tilslutning av EFTA-domstolen.

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift fremgår av folketrygdloven § 23-2. Reglene om hvordan avgiften skal beregnes med hensyn til soner og satser er gitt i Stortingets skattevedtak. Lovgivningen fremhever ingen av satsene som hovedregelen, men ser

---

<sup>111</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

<sup>112</sup> Ot.prp. nr. 12 (1974-1975).

man hen til at ordningens formål var å stimulere bosetting og sysselsetting i distriktene, fremstår den høyeste satsen som en hovedregel, og de lavere satsene som unntak. I lys av målsetningen fremstår derfor ikke den høyeste satsen som et pålegg. De lavere satsene fremstår på tilsvarende måte som et virkemiddel for å oppnå formålet med ordningen, og dermed som unntak fra det alminnelige skattesystem.

Det kan imidlertid ikke være slik at den høyeste skattesatsen alltid skal legges til grunn som det alminnelige skattesystem. Det kan illustreres ved at det i tillegg til arbeidsgiveravgiften, var beregnet en ekstra arbeidsgiveravgift på 12,5 prosent for arbeidstakere som mottok ytelser fra samme arbeidsgiver på mer enn 16G.<sup>113</sup> Tillegget på 12,5 prosent var gitt anvendelse uansett sone. Avgiften ble innført i 1993 for å dempe lønnsveksten for høyinntektsgrupper, og skulle bidra til å redusere lønnsforskjellene.<sup>114</sup> Den ekstra arbeidsgiveravgiften ble ikke nevnt i saken om den norske arbeidsgiveravgiften, noe som antakeligvis har sammenheng med at den ikke var relevant for vurderingen av om det var gitt støtte. Den ekstra arbeidsgiveravgiften utgjorde en ekstra skattebyrde. Avgiften representerte således et negativt avvik fra det alminnelige skattesystem og var derfor ikke å anse som støtte.

Hva som utgjør det alminnelige skattesystem må etter dette vurderes konkret gjennom en tolkning av lovverket. Det kan derfor tenkes tilfeller hvor en annen sats enn den høyeste må legges til grunn for vurderingen. I henhold til dette er det grunnlag for å konkludere med at det alminnelige skattesystem er den regel som gis anvendelse hvor den fordelaktige skatteordning tenkes bort. Gis det skatte- eller avgiftslette i situasjoner hvor det etter det generelle system skulle vært pålagt en skattebyrde, vil det utgjøre støtte.

---

<sup>113</sup> 16 ganger gjennomsnittet av grunnbeløpet i folketrygden.

<sup>114</sup> NOU 2003:9 s. 178, adgangen til å ilegge ekstra arbeidsgiveravgift ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2006.

### 6.3 Grensedragning

Som fremstillingen har vist, er det avgjørende hvorvidt det kan identifiseres en positiv økonomisk differanse mellom det et foretak betaler i skatt og det det normalt skulle betalt. Det er *effekten* av en skatte- eller avgiftsordning som er avgjørende for hvorvidt det foreligger støtte. I dette underkapitlet skal unntaksmetoden illustreres anvendt på en rekke norske skatteordninger. Formålet er å gi et tydeligere innblikk i hva som utgjør støtte i lys av skatte- og avgiftsregler.

Et eksempel finnes i dagens aksjeselskapsbeskatning. Utgangspunktet er etter skatteloven § 2-2 første ledd litra a at aksjeselskap hjemmehørende i riket plikter å betale skatt. I medhold av Stortingets skattevedtak § 3-3<sup>115</sup> pålegges slike selskaper 28 prosent skatt av inntekten til staten. I medhold av skatteloven § 2-30 første ledd litra g er Petoro AS unntatt fra skatteplikt etter hovedregelen i § 2-2 første ledd litra a. Dette representerer et fritak fra en utgift som normalt skulle vært båret av budsjettene til Petoro. Fritaket utgjør således støtte til foretaket.

Støtten oppfyller imidlertid ikke alle vilkårene som stilles for at det skal foreligge statsstøtte. Petoros formelle rolle er å opptre som rettighetshaver på statens vegne. Dette er en virksomhet Petoro er alene om. Den aktiviteten som utøves oppfyller derfor ikke konkurransevilkåret, selv om praksis viser at det skal svært lite til.<sup>116</sup> Virksomheten til Petoro oppfyller heller ikke samhandelsvilkåret, ettersom aktiviteten ikke kan karakteriseres som grenseoverskridende.<sup>117</sup> Det kan derimot tenkes at utgangspunktet endres dersom Petoro skulle tilføres andre oppgaver enn det selskapet har i dag.

Det må imidlertid være det klare utgangspunkt at myndighetene kan pålegge en ekstra skatte- eller avgiftsbyrde, uten at dette utgjør støtte.<sup>118</sup> I hvert fall ikke til de

---

<sup>115</sup> Sttingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak).

<sup>116</sup> Joined cases 62/87 and 72/87 Glaverbel v. Commission og Case C-142/87 Belgium v. Commission.

<sup>117</sup> Case C-148/04 Unicredito Italiano, premiss 54.

<sup>118</sup> Case C-308/01 Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 18 September 2003, premiss 65. EU-domstolen kom i saken til at ordningen ikke representerte et avvik fra det alminnelige skattesystem, jf. premiss 76. Domstolen gir derimot ikke uttrykk for om den kommer til denne konklusjonen ut fra det resonnement at det er en skattebyrde, slik Generaladvokaten gjør.

skattepliktige, ettersom det ikke fritar skattyter for utgifter som normalt ville vært en del av budsjettet. Med andre ord tenker man en ordning som pålegger en skattebyrde bort, vil pålegget ikke medføre at skattyter får redusert utgifter som normalt skulle vært båret over budsjettet.

Enkelte sektorer, eksempelvis petroleumsvirksomhet, er underlagt særlige og tyngende skatteregler basert på bransjens eller virksomhetens art. Av inntekt fra sokkelvirksomhet betales det alminnelig selskapsskatt med 28 prosent og en særskatt på 50 prosent.<sup>119</sup> Spørsmålet er om den ekstra skattebyrden særskatten utgjør på sokkelvirksomhet kan betraktes som støtte for de foretak som kun er pålagt å betale alminnelig selskapsskatt. Utgangspunktet er klart nok at de foretakene som betaler 28 prosent skatt, ikke er fritatt fra en avgift de ellers ville ha måttet bære over egne budsjetter.

Det kan argumenteres med at en skattebyrde må kunne utgjøre støtte fordi hva som vil måtte bæres over budsjettene er betinget av hvilken skattebyrde som pålegges av staten. Utgangspunktet må imidlertid være at staten står fritt til å bestemme det generelle skattenivået. Skattytere kan etter dette pålegges en skattebyrde utover det normale ut fra den betraktning at det utgjør en byrde og ingen fordel. Dette er en endring fra Paris-traktaten artikkel 4c, som inneholdt et forbud mot negativ støtte i form av å pålegge ”*special charges*”.

Det kan imidlertid, som allerede vist, by på problemer å fastlegge hva som utgjør det alminnelige skattesystem. Det var tilfellet i AEM-saken hvor en ekstra skattebyrde på elektrisitet fra hydroelektriske og geotermiske anlegg, ble ansett som støtte for de elektrisitetsproduserende anlegg som ikke var underlagt samme skattebyrde.<sup>120</sup> I lys av mitt syn på unntaksmetoden må avgjørelsen forstås slik at EU-domstolen fant at den ekstra skattebyrden måtte legges til grunn som det alminnelige skattesystem. Effekten er da at enkelte foretak nyter godt av fritaket fra en skattebyrde de i utgangspunkt skulle

---

<sup>119</sup> Petroleumsskatteloven § 3 litra d.

<sup>120</sup> Joined cases C-128/03 and C-129/03 AEM SpA v. Autorità per l'energia elettrica e per il gas and Others.

vært pålagt. Man vil da kunne opprettholde det synspunkt at en ekstra skattebyrde ikke kan utgjøre støtte.

Realiteten av å akseptere at ingen former for ekstraordinær skattebyrde utgjør støtte, ville kunne være at myndighetene vedtok en selskapsskatt på 1 prosent, og at all skatt utover dette ville representere en ekstra skattebyrde. Dette ville i realiteten være en omgåelse av regelverket. Hvor langt statsstøtteforbudet går i retning av å omfatte slik omgåelse må i lys av AEM-saken anses usikkert. Ettersom AEM-avgjørelsen står alene i rettspraksis om å karakterisere en skattebyrde som støtte, må den trolig gis en snever anvendelse. Avgjørelsen må forbeholdes de klare omgåelsestilfellene. Dette viser at grensedragningen mellom en ekstraordinær skattebyrde og en fordelaktig skatteordning kan by på problemer.

Et generelt utgangspunkt vil etter dette være at dersom myndighetene ønsker å innføre to ulike skattesatser for henholdsvis forurensende og ikke-forurensende fremstilling av plast, vil kun en av to tilnærminger utgjøre støtte. Dersom myndighetene innfører et skattemessig insentiv for å fremstille plast miljøvennlig, vil det utgjøre statsstøtte. Derimot vil et skattemessig disinsentiv til å fremstille plast via miljøfiendtlige prosesser være å pålegge en ekstra byrde, noe som ligger innenfor myndighetenes handlingsrom.

Det følger av ESAs veiledning at ikke bare direkte fritak for skatt kan utgjøre støtte, men også utsatt beskatning, såkalt skattekreditt.<sup>121</sup> En slik fordel hadde foretak i perioden fra ca. 1972 til 1991 gjennom at myndighetene i en viss utstrekning godtok direkte fradragsrett for betydelige og varige miljøinvesteringer.<sup>122</sup> Bakgrunnen var en endring av granelova<sup>123</sup> som skjerpet vilkåret om røykskadekonsesjon for eldre foretak, selv om foretaket ikke skulle utvide virksomheten. Foretaket kunne i medhold av lovendringen bli pålagt å investere i renseanlegg. Det var reist spørsmål ved om det burde innføres særlig gunstige avskrivningsregler for å redusere den økonomiske

---

<sup>121</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation punkt 3 (2).

<sup>122</sup> *Pro natura: festskrift til Hans Christian Bugge på 70-årsdagen* (2012) s. 639.

<sup>123</sup> Granelova §§ 19-23 (slik bestemmelsene lød før de ble opphevet i 1981).

byrden som slike pålegg ville medføre for de aktuelle foretakene. Til dette uttalte Finansdepartementet:<sup>124</sup>

”Finansdepartementet [vil] peke på at et offentlig tilbud om gjennomføring av tiltak til rensing av utslipp m.v. som vilkår for fortsatt drift, ikke har direkte til formål å fremme selve den næring eller virksomhet som tiltakene omfatter. For så vidt de utgifter som igangværende bedrifter må påta seg for å oppfylle slike skjerpede offentlige krav, bare har til formål å holde virksomheten i gang i det omfang den hadde inntil påbudet kom, uten å bidra til å utvide eller effektivisere virksomheten, ligger det nær å behandle utgiftene skattemessig på linje med reparasjons- og vedlikeholdskostnader. Slike omkostninger kan utgiftsføres direkte, uten mellomliggende aktivering og avskrivning.”

I tråd med dette ble direkte fradragsrett akseptert i praksis, innenfor de rammer som departementet trakk opp. Utgangspunktet er at investering i varige og betydelige driftsmidler må ”aktiveres”.<sup>125</sup> Etter dagens skatteregler kan det kreves fradrag for avskrivninger etter skatteloven § 6-1 første ledd 1. punkt. Et grunnleggende vilkår for at det skal kunne kreves avskrivninger etter denne bestemmelsen er at det foreligger en oppofrelse av verdier. Mest nærliggende er fysisk kapitalslit og økonomisk foreldelse, som er uttrykkelig nevnt i skatteloven § 6-10 første ledd. Det er ikke noe vilkår at gjenstanden faktisk er redusert i verdi det aktuelle året.<sup>126</sup> Retten til direkte fradragsrett for miljøinvesteringer avviker da fra det som følger av det alminnelige skattesystem, fordi man flyttet fradragsretten til et tidligere tidspunkt enn det som ville fulgt av hovedregelen. Direkte fradragsrett representerer derfor støtte, ettersom effekten av ordningen er at skattyter får lempet sin skatteplikt.<sup>127</sup>

Eksemplene har alle den fellesnevner at det er avviket fra det alminnelige skattenivå som representerer en økonomisk fordel for skattyter. Utgangspunktet er at hvor

---

<sup>124</sup> Ot.prp. nr. 46 (1971-1972) s. 3.

<sup>125</sup> Skatteloven § 14-30 tredje ledd.

<sup>126</sup> Rt. 1920 s. 884 (Continental I).

<sup>127</sup> I St.meld. nr. 44 (1975-1976) er det anslått at fradragsretten ”innebærer ... en reell støtte på i gjennomsnitt 8-10 prosent av investeringskostnadene”.

skattyter fritas for utgifter han normalt ville måtte båret over eget budsjett så representerer det støtte. Et slikt fritak vil finnes hvor det er et avvik til fordel for skattyter fra en fastsatt norm. Denne normen vil som utgangspunkt de nasjonale myndigheter stå fritt til å fastlegge. Det betyr derimot ikke at et hvert avvik fra denne normen oppfyller alle vilkårene etter statstøtteregelverket. Det vil måtte drøftes i det enkelte tilfellet.

#### 6.4 Konkret om avtaler med skatteinsentiv som miljøpolitisk virkemiddel

Staten kan inngå avtaler med bedrifter som forplikter dem til å gjennomføre utslippsreducerende tiltak eller konkrete utslippsreduksjoner. Slike avtaler kan inneholde visse gjenytelser fra myndighetenes side, f.eks. i form av lovnad om ikke å innføre en bestemt avgift, eller tilbud om skatte- eller avgiftsfritak. Stortinget kan i en viss utstrekning binde sin egen beskatningsmyndighet gjennom privatrettslige avtaler. Dette var spørsmålet i Høyesteretts plenumsdom inntatt i Rt. 1957 s. 522 (Glomfjorddommen) hvor Norsk Hydro fikk medhold i at staten var bundet til en avtale med skattemessige fordeler. Det har imidlertid vært diskutert hvor langt Stortingets adgang til å binde sin beskatningsmyndighet går. Dette er et omfattende og komplisert spørsmål, som jeg ikke tar mål av meg å drøfte.<sup>128</sup> Det nevnes således bare at Fleischer<sup>129</sup> vil trekke en snever grense, mens Bernt<sup>130</sup> mener at Stortinget kan binde sin beskatningskompetanse i nærmest like stor utstrekning som den kan inngå en privatrettslig avtale. Det er lite tenkelig at domstolen skulle underkjenne Stortingets skjønn og erklære staten ubundet av en kontrakt med den begrunnelse at Stortinget har gått utenfor sin forfatningsmessige myndighet.<sup>131</sup>

I denne fremstillingen er problemstillingen i hvilken utstrekning en avtale som binder Stortingets beskatningsmyndighet er i samsvar med statsstøtteregelverket. Dette vil avhenge av en tolkning av den enkelte avtale. I det følgende vil jeg se på miljøavtaler i lys av unntaksmetoden.

---

<sup>128</sup> For en utdypende drøftelse se Bernt (1981) kapittel 3.5.

<sup>129</sup> Fleischer (1975) s. 248.

<sup>130</sup> Bernt (1981) s. 327, se tilsvarende Andenæs (1977) s. 452.

<sup>131</sup> Andenæs (2006) s. 261.



Det er hensiktsmessig å skille mellom på den ene side de avtaler hvor myndighetene forplikter seg til ikke å innføre en ny skatt- eller avgift, og på den annen side avtaler hvor myndighetene forplikter seg til å innvilge et skatte- eller avgiftsfritak.

Hvor avtalen forplikter myndighetene til ikke å pålegge en bestemt skatt eller avgift, kan det ikke vises til at skattyter blir fritatt for utgifter som normalt skulle vært båret over eget budsjett.

Miljøverndepartementet inngikk i 2009 en avtale med Norsk Industri om reduserte klimagassutslipp i perioden 2008-2012 fra den ikke-kvotepliktige delen av prosessindustrien. Avtalen ble inngått med den delen av industrien som ikke var underlagt CO<sup>2</sup>-avgift. Bakgrunnen for avtalen var Klimaforliket hvor det ble åpnet for å vurdere virkemidler mot prosessindustrien.<sup>132</sup> Selv om myndighetene ikke gjennom avtalen forpliktet seg til å avstå fra å pålegge en CO<sup>2</sup>-avgift, kan et avgiftspålegg ha vært oppfattet som nærliggende for prosessindustrien dersom ikke andre virkemidler ble akseptert. Det at myndighetene unnlater å beskatte vil ikke utgjøre statsstøtte og kan fritt benyttes som et virkemiddel av staten. Det kan imidlertid reises spørsmål ved om også unnlatt beskatning i disse tilfellene kan utgjøre støtte sett i lys av AEM-saken<sup>133</sup>, se drøftelse under punkt 6.3. Hvorvidt det utgjør støtte vil bero på en vurdering av om den unnlatte beskatningen utgjør et unntak fra det alminnelige skattesystem.

Hvor myndighetene allerede har avgiftsbelagt en bestemt aktivitet, men tilbyr fritak dersom det inngås en avtale om bestemte miljøtiltak, vil spørsmålet være om skattyter er fritatt for utgifter som normalt skulle vært båret over eget budsjett. Det blir et spørsmål om de skatte- eller avgiftsfritakene som tilbys er å anse som en "motyelse", hvor skattyter på sin side påtar seg å tilpasse sin adferd til statens ønsker. Det staten oppnår kan imidlertid ikke karakteriseres som markedsmessig vederlag, men heller

---

<sup>132</sup> *Avtale om klimameldingen* (2008), punkt 7.2.

<sup>133</sup> Joined cases C-128/03 and C-129/03 *AEM SpA v. Autorità per l'energia elettrica e per il gas and Others*.

tilpasning til en rettsregel. Det foreligger da støtte ettersom skattyter blir fritatt for utgifter som normalt skulle vært båret over eget budsjettet.

Foretak innen treforedlingsindustrien kan søke Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) om å få delta i Program for energieffektivisering (PFE). For å få delta må bedriftene inngå avtale med NVE hvor de forplikter seg til å innføre energiledelse, og derigjennom vurdere potensialet for energieffektiviseringstiltak i bedriften, samt å gjennomføre de mest lønnsomme av de identifiserte tiltakene. Som kompensasjon slipper bedriften å betale el-avgift.<sup>134</sup> Ordningen utgjør støtte tilsvarende foretakenes plikt til å betale el-avgift. PFE-ordningen gir bedriftene som deltar et sterkt insentiv til å innføre energiledelse og til å gjennomføre energieffektiviseringstiltak. Tiltak som fritar foretak fra en allerede pålagt skatt, slik som PFE-ordningen, utgjør støtte. Det ligger derfor ikke innenfor myndighetenes handlingsrom å inngå slike avtaler. Ordninger som fritar foretak fra en allerede pålagt skatt må godkjennes av ESA. PFE-programmet er godkjent av ESA fram til 30. juni 2014.<sup>135</sup>

## 7 Markedsinvestortesten som målestokk

### 7.1 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.<sup>136</sup> 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. Hvor staten opptre som privat aktør, vil spørsmålet være om de vilkår som er satt av myndighetene er i samsvar med de vilkår en privat part ville krevd.

---

<sup>134</sup> Forskrift om særavgifter (2001) § 3-12-11.

<sup>135</sup> Vedtak nr. 151/05/COL.

<sup>136</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 92.

Spørsmålet besvares gjennom anvendelsen av markedsinvestortesten. 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 ESA<sup>137</sup> besluttet norske myndigheter i 1995 å dele Vinmonopolet i to grupper.<sup>138</sup> 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.

For å avgjøre om en tilførsel av offentlige midler til en skattyter inneholder støtte har praksis utviklet markedsinvestortesten. Markedsinvestortesten ble formulert som følger av Generaladvokat Gordon Slynn i Van der Kooy-saken:

“It is of the essence of a State aid that it is non-commercial in the sense that the State steps in where the market would not. The State may have its reasons for doing so but they are not commercial in the ordinary sense of the word. Thus the

---

<sup>137</sup> Vedtak nr. 335/94/COL.

<sup>138</sup> St.prp. nr. 49 (1994-1995) og St.prp. nr. 11 (1995-1996).

State may subscribe for shares in a company or lend money, but when it does so to an extent or on terms which would not be acceptable to the commercial investor, it is granting aid which falls within Article ... [107] if the tests of that provision are satisfied.”<sup>139</sup>

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. Det gjøres nærmere rede for testen under punkt 7.3.

Problemstillingen er etter dette hvordan skatte- og avgiftsregler kan benyttes i en kommersiell sammenheng som aksepteres under markedsinvestortesten. Dette reiser for det første spørsmålet om myndighetene kan gi skatte- eller avgiftsregler som faller inn under markedsinvestortesten. Det er omdiskutert hvorvidt markedsinvestortesten får anvendelse hvor staten benytter skatte- eller avgiftsregler for å gi støtte. Forutsatt at markedsinvestortesten får anvendelse, er det for det andre et spørsmål om man kan begrunne støtten i miljøpolitiske målsettinger.

## 7.2 Markedsinvestortestens anvendelse på skatte- og avgiftsregler

### 7.2.1 Rettspraksis frem mot EDF-saken

Det er den alminnelige lære at markedsinvestortesten kun får anvendelse hvor statens aktivitet er av økonomisk karakter, og ikke hvor den utøver offentlig myndighet.<sup>140</sup> 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 knytter seg imidlertid usikkerhet til hvorvidt markedsinvestortesten får

---

<sup>139</sup> Joined cases 67, 68 and 70/85 Opinion of Mr Advocate General Sir Gordon Slynn delivered on 2 April 1987.

<sup>140</sup> 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.

anvendelse hvor støtten er gitt gjennom fordelaktige skatte- eller avgiftsregler. Dette har vært begrunnet med at det ligger utenfor private investorers kompetanse å benytte et tilsvarende virkemiddel. I EDF-saken fant imidlertid Retten at markedsinvestortesten også skulle gis anvendelse i en situasjon hvor støtten besto i en reduksjon i selskapsbeskatningen.<sup>141</sup>

Generaladvokat Léger argumenterte i sitt forslag til avgjørelse i Altmark-saken<sup>142</sup> mot at markedsinvestortesten skulle få anvendelse hvor det offentlige hadde innvilget avgiftsfritak.<sup>143</sup> I slike tilfeller mente Generaladvokat Léger at rettspraksis har sett statens intervensjon som utøvelse av offentlig myndighet.<sup>144</sup> Hvor staten opptrer som offentlig myndighet vil tiltaket nødvendigvis mangle økonomisk karakter.

Generaladvokat Léger uttrykte seg slik at utøvelse av skatte- og avgiftspolitik i praksis har vært ansett for å være uten økonomisk karakter.<sup>145</sup> Markedsinvestortesten har derfor ikke vært relevant, fordi det per definisjon ikke har vært å anse som manglende likebehandling av offentlig og privat sektor.

Generaladvokat Léger viste til støtte for sitt standpunkt til sakene C-387/92<sup>146</sup> og C-6/97<sup>147</sup>. EU-domstolen reiste i disse sakene ikke spørsmål ved om markedsinvestortesten skulle gis anvendelse – mest sannsynlig fordi spørsmålet om anvendelsen av markedsinvestortesten ikke var reist. Dersom spørsmålet ikke var reist hadde ikke domstolen noen oppfordring til å drøfte markedsinvestortesten. En mulig begrunnelse for at partene ikke skulle ha valgt en slik argumentasjonslinje, kan være at støtten var gitt på vilkår som ikke lot seg forsvare i lys av markedsinvestortesten.

---

<sup>141</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*.

<sup>142</sup> Case C-280/00 *Altmark Trans*.

<sup>143</sup> Case C-280/00 *Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003*. EU-domstolen tok en annen innfallsvinkel enn det som var foreslått av Generaladvokat Léger. Domstolen konkluderte med at støtten utgjorde en kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, og derfor ikke utgjorde statsstøtte. Kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning blir behandlet under fremstillingens punkt 8.

<sup>144</sup> Case C-280/00 *Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003*, premiss 22, med henvisninger til Case C-387/92 *Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia*, premiss 14 og Case C-6/97 *Italy v. Commission*, premiss 16.

<sup>145</sup> Case C-280/00 *Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003*, premiss 22.

<sup>146</sup> Case C-387/92 *Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia*, premiss 14.

<sup>147</sup> Case C-6/97 *Italy v. Commission*, premiss 16.

Domstolen har imidlertid ikke avvist anvendelsen av markedsinvestortesten i disse sakene. EU-domstolens taushet må antas å ha liten vekt som rettskilde når man drøfter hvorvidt markedsinvestortesten skal få anvendelse på skatte- og avgiftsregler.

Generaladvokat Mazák argumenterer i sitt forslag til avgjørelse i EDF-saken for at statens skatteinnskriverfunksjon ikke kan sidestilles med utøvelse av økonomisk aktivitet.<sup>148</sup> Generaladvokat Mazák viser til følgende uttalelse fra EU-domstolen Altair-saken: *“In so far as ENEL's involvement is limited to the collection on behalf of the State of those surcharges, it must be considered to be a tax collector. Since in the exercise of that function ENEL does not act as an economic operator”*.<sup>149</sup> Standpunktet er konkret begrunnet i en skatteinnskriverfunksjon. Det blir da et spørsmål om det kan tenkes andre situasjoner hvor skatte- og avgiftsregler er av økonomisk karakter.

At markedsinvestortesten kan få anvendelse hvor det er gitt støtte gjennom skatte- eller avgiftsregler synes bekreftet gjennom Rettens avgjørelse Ryanair-saken<sup>150</sup> og EDF-saken<sup>151</sup>. Dette reiser spørsmål ved om Retten i disse to sakene trekker nye grenser for hva som utgjør offentlig myndighet, et spørsmål som vil drøftes særskilt under punkt 7.2.3. Det gis først en nærmere redegjørelse for innholdet av EDF-saken særskilt. Rettens avgjørelse i EDF-saken er anket av Europakommisjonen, og Generaladvokat Mazák har avgitt sitt forslag til avgjørelse.<sup>152</sup> Generaladvokat Mazáks forslag vil også bli kommentert fortløpende i det følgende.

## 7.2.2 Domstolspraksis i lys av EDF-saken

I EDF-saken var en av de sentrale problemstillingene hvorvidt markedsinvestortesten var anvendelig hvor medlemsstaten hadde gitt støtte i form av et skattefritak til et selskap hvor staten var eneaksjonær.

---

<sup>148</sup> Case C-124/10P Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011, premiss 85.

<sup>149</sup> Case C-207/01 Altair Chimica v. ENEL Distribuzione, premiss 35.

<sup>150</sup> Case T-196/04 Ryanair v. Commission.

<sup>151</sup> Case T-156/04 Électricité de France v. Commission.

<sup>152</sup> Case C-124/10P Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011.

Statsstøtteundersøkelsene, som hadde vært gjennomført av Europakommisjonen, knyttet seg til mulig støtte til strømprodusenten Electricité de France (EDF).

Europakommisjonen fastslo i sitt vedtak at EDF hadde fått ulovlig statsstøtte.<sup>153</sup> Denne støtten ble dels gitt gjennom manglende betaling av selskapsskatt ved omklassifisering av regnskapsmessige avsetninger.

EDF fikk i 1956 konsesjon for vedlikehold og fornyelse av høyspentforsyningsnettet. Etter etableringen av et felles elektrisitetmarked i 1997 ble det i medhold av en lovendring bestemt at den del av avsetningene som svarte til konsesjonsavgiften skulle bli omklassifisert til egenkapital uten at det skulle utløse selskapsskatt. Dette avvek fra ellers gjeldende regler i Frankrike, som ville utløst selskapsskatt på 41,66 prosent. Det var ikke tale om bestemmelser av skattemessig art isolert sett, men om regnskapsmessige bestemmelser med skattemessige virkninger.

Europakommisjonen fant at fritaket fra selskapsbeskatning ga EDF en skattefordel på anslagsvis 888,89 millioner euro. Dette ble ansett for å utgjøre statsstøtte i strid med TFEU artikkel 107(1). Den franske stat hevdet at det var tale om en investering fra deres side, og ikke støtte. Europakommisjonen avviste anførselen, og presiserte at markedsinvestortesten kun får anvendelse på utøvelse av økonomiske aktivitet og ikke i forbindelse med utøvelse av reguleringsbeføyelser. Europakommisjonens argumentasjon kan tolkes slik at utøvelse av skattemyndighet ubetinget faller inn under den offentlige myndighet.<sup>154</sup> Europakommisjonen begrunnet dette med at en slik løsning ikke ville utgjøre likebehandling mellom offentlige og private virksomheter. Dette til tross for at staten oppnådde økonomiske fordeler som eier av virksomheten.

Retten følger Europakommisjonens argumentasjon et stykke på vei ved at den slutter seg til den forståelse at rettspraksis har trukket et skille mellom statens intervensjon i form av offentlig myndighet og intervensjon av økonomisk karakter.<sup>155</sup> Retten presiserer videre at markedsinvestortesten kun får anvendelse ved intervensjon av

---

<sup>153</sup> 2005/145/EC Commission Decision.

<sup>154</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 208-212.

<sup>155</sup> *ibid.* premiss 223.

økonomisk karakter.<sup>156</sup> I *premiss 227 og 228* refererer Retten til det den mener er forpliktelser som oppfylles av staten som offentlig myndighet. Blant forpliktelser som nevnes er utbetaling av dagpenger under arbeidsledighet og andre sosiale tjenester. Det blir da viktig å trekke grensen mellom rollene til staten som offentlig myndighet og som utøver av økonomisk aktivitet.

Et slikt skille finner man også i den tilsynelatende sammenlignbare Ryanair-saken, som ble avsagt forut for EDF-saken, hvor dette uttrykkes som følger:<sup>157</sup>

“Before examining the merits of those grounds, the Court notes that, for the purposes of determining whether a measure of State aid constitutes an advantage within the meaning of Article ... [107(1) TFEU], a distinction must be drawn between the obligations which the State must assume as an undertaking exercising an *economic activity* and its obligations as a *public authority* (see, to that effect, as regards the distinction which must be made between the situation where the authority granting the aid acts as a shareholder in a company and the situation in which it acts as a public authority ...

While it is clearly necessary, when the State acts as an undertaking operating as a *private investor*, to analyse its conduct by reference to the private investor principle, application of that principle must be excluded in the event *that the State acts as a public authority*. In the latter event, the conduct of the State can never be compared to that of an operator or private investor in a market economy.”<sup>158</sup> (Min uth.)

Utdraget viser at Retten, på tilsvarende måte som i EDF-saken, tok utgangspunkt i skillet mellom den situasjon hvor staten opptrer som en privat investor og hvor den handler som offentlig myndighet.<sup>159</sup> Retten påpeker at det kun er hvor statens aktivitet

---

<sup>156</sup> *ibid.* premiss 224.

<sup>157</sup> Case T-196/04 Ryanair v. Commission.

<sup>158</sup> *ibid.* premiss 84 og 85.

<sup>159</sup> *ibid.* premiss 85.



har økonomisk karakter at markedsinvestortesten får anvendelse.<sup>160</sup> Problemstillingen blir da hva som utgjør økonomisk aktivitet, og derfor skiller det fra utøvelse av offentlig myndighet.

Bakgrunnen for Ryanair-saken var at myndighetene i den selvstyrte Vallonia-regionen i Belgia hadde inngått en privatrettslig avtale med Ryanair som ga flyselskapet rabatterte landingsavgift. Spørsmålet var om fastsettelse av landingsavgifter var utøvelse av offentlige myndighet, og ikke økonomisk aktivitet som kunne bli vurdert i lys av markedsinvestortesten.

Retten konkluderte med at fastsettelse av landingsavgiftens størrelse og den tilknyttede kompensasjonsgarantien utgjorde utøvelse av økonomisk aktivitet. Det hadde sammenheng med at aktiviteten var direkte knyttet til forvaltningen av lufthavnens infrastruktur. I den forbindelse måtte det ifølge Retten være slik at de landingsavgifter som var fastsatt av myndighetene i Vallonia-regionen, var å anse som vederlag for de tjenester som ble ytt av Charleroi-lufthavn.<sup>161</sup>

Den omstendighet at Vallonia-regionen hadde fastsatt landingsavgiften ved å benytte sin lovgivende kompetanse utelukket ifølge Retten ikke at ordningen kunne sees i lys av markedsinvestortesten.<sup>162</sup> Retten mente videre at den virksomhet som ble utøvd, ikke på grunn av sin karakter, sitt formål, eller de regler den var undergitt, kunne knyttes til utøvelse av offentlig myndighet.<sup>163</sup>

Samme synspunkt ga Retten uttrykk for i EDF-saken, ved uttrykkelig å fastslå at formen er uten betydning.<sup>164</sup> Retten fremholder i *premiss 229* av EDF-saken at for å vurdere om en stats aktivitet er av økonomisk karakter må man se til ordningens art, dens innhold og de bestemmelser den er omfattet av. Retten begrunnet standpunktet med at hvis det var tilfellet ville anvendelsen av markedsinvestortesten på statens adferd

---

<sup>160</sup> *ibid.* premiss 86.

<sup>161</sup> *ibid.* premiss 89.

<sup>162</sup> *ibid.* premiss 101.

<sup>163</sup> *ibid.* premiss 91.

<sup>164</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 229.

som aksjonær bli umuliggjort eller i de minste begrenset i urimelig grad. At tiltaket ble gjennomført ved å frita EDF fra enkelte deler av selskapsbeskatningen, ble ansett for å være uten betydning fordi det knyttet seg til den formen ordningen hadde fått.<sup>165</sup>

Skillet mellom offentlig myndighet og aktivitet av økonomisk karakter synes avgjørende for at Retten i begge sakene kommer til at markedsinvestortesten skulle vært gitt anvendelse. Dette skillet gir på den annen side ikke svar på hvorvidt en skattereduksjon eller avgiftslette vil utgjøre en økonomisk aktivitet hvor markedsinvestortesten får anvendelse.

Europakommisjonen hadde derimot tatt det prinsipielle standpunkt at det ikke var rom for anvendelse av markedsinvestortesten hvor støtten var gitt gjennom utforming av skatte- eller avgiftsregler. I Ryanair-saken fant imidlertid Retten at selv om støtten var en følge av et lovvedtak var det i saken tale om en økonomisk aktivitet og ikke utøvelse av offentlig myndighet:

“The mere fact that, in the present case, the Walloon Region has regulatory powers in relation to fixing airport charges does not mean that a scheme reducing those charges ought not to be examined by reference to the private investor principle, *since such a scheme could have been put in place by a private operator.*”<sup>166</sup> (Min uth.)

Rettens uttalelse må etter min mening forstås slik at utøvelse av reguleringsmyndighet ikke utelukker anvendelsen av markedsinvestortesten. Til støtte for et slikt synspunkt reiste Retten i EDF-saken spørsmål ved hva som ville være den økonomiske forskjellen mellom en situasjon A hvor staten innkrever ordinær skatt og deretter reinvesterer den innkrevde skatt i selskapet, og en situasjon B hvor det gis direkte fritak for beskatning.<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> *ibid.* premiss 259.

<sup>166</sup> Case T-196/04 Ryanair v. Commission, premiss 101.

<sup>167</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 272.

Selv om den praktiske forskjellen for støttemottaker antakelig er liten, vil det kunne vises til forskjeller. Støtte gjennom direkte overføringer kommer til uttrykk på statsbudsjettet som en utgiftspost, mens støtte gitt gjennom skatte- eller avgiftsregler kommer til uttrykk i statsbudsjettet som et lavere skatteproveny. Dette vil være et argument mot å la markedsinvestortesten få tilsvarende anvendelse på direkte overføringer og støtte gitt gjennom skatte- og avgiftsreglene. Enkelte stater operer med det de betegner ”tax expenditure” som budsjettbegrep. Det gir uttrykk for subsidieelementet som staten har lagt inn i skattesystemet.<sup>168</sup> Begrepet ble første gang offisielt benyttet i 1968 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett.<sup>169</sup> Fra og med 2011 har skatteutgiftene for Norges del blitt presentert som en del av statsbudsjettet.<sup>170</sup>

En argumentasjon med et annet fokus er at skattemessig støtte er et virkemiddel en privat investor ikke råder over.<sup>171</sup> Det kan innvendes mot dette at markedsinvestortesten har til formål å undersøke om en privat investor, til tross for at den ikke råder over liknende midler som staten, under de samme omstendigheter ville ha truffet en investeringsmessig beslutning som svarer til statens.<sup>172</sup>

Det har også vært anført at det ikke finnes noe marked for skattemessig støtte.<sup>173</sup> Argumentet kan være at kompetansen til å gi skatte- og avgiftsregler alene ligger hos offentlige myndigheter, og at private parter ikke disponerer over den muligheten dette utgjør. En annen måte å lese argumentet på er at man mangler sammenligningsgrunnlag for å anvende markedsinvestortesten. Mot dette kan det anføres at det ved avgjørelsen av om det eksisterer støtte, ikke er nødvendig med et slikt sammenligningsgrunnlag, fordi det man undersøker er den økonomiske effekten av tiltaket.

I *premiss 233* av EDF-saken anga Retten vurderingstemaet til å være et spørsmål om det offentliges inngrep i støttemottakerens kapital hadde et økonomisk formål som en

---

<sup>168</sup> For mer inngående behandling av temaet ”tax expenditures” se Surrey (1985).

<sup>169</sup> Prop. 1 LS (2010–2011) vedlegg 1 punkt 1.1.

<sup>170</sup> Prop. 1 LS (2010–2011) med en overordnet oversikt i kapittel 2 og en mer detaljert gjennomgang i vedlegg 1.

<sup>171</sup> Bartosch (2010)b s. 261.

<sup>172</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 261.

<sup>173</sup> Köhler (2011) s. 30.

privat investor også kunne fulgt, og om staten hadde foretatt tiltaket i egenskap av å være eier på linje med en privat part. Ved å se på substansen heller enn formen utelukker man at skatte- og avgiftsregler alene på grunn av deres form kan karakteriseres som utøvelse av offentlig myndighet. Retten mente den franske stat hadde fulgt en klar investeringsmålssetning.<sup>174</sup> Retten konkluderte derfor med at markedsinvestortesten skulle fått anvendelse.<sup>175</sup>

Generaladvokat Mazák har i sitt forslag til avgjørelse gitt uttrykk for at den gjeld som EDF hadde til den franske stat, ikke var av kommersiell art, men at det var et rent skattekrav. Generaladvokaten mener at skatt som er pålagt av staten, og som ikke baserer seg på en kontraktsforpliktelse, gjør at det må skilles fra de tilfeller hvor staten opptrer som en privat investor.<sup>176</sup> Generaladvokatens standpunkt er at når staten pålegger en skattebyrde utøver den offentlig myndighet. Begrunnelsen er at staten ikke har sin beskatningsmyndighet i kapasitet av å være en privat investor.<sup>177</sup> Denne argumentasjonslinjen trekker en grense mot Ryanair-saken.

Ryanair-saken<sup>178</sup>, skiller seg fra EDF-saken<sup>179</sup>, ettersom det sentrale i saken var et vederlag for bruken av en flyplass som det offentlige eide. Et vederlag også en privat part ville være berettiget til å kreve. Man kan enkelt tenke seg en situasjon hvor en avtalt pris ikke måtte fastsettes i lovgivningen. Med andre ord ser Retten det slik at loven kun utgjør en regulering av et gebyr. Dette kommer til uttrykk som følger i dommens premisser: *“it was appropriate to regard those charges as ‘fees’ and not as ‘taxes’”*.<sup>180</sup>

Köhler kritiserer skillet mellom støtte som er ytt via statens kompetanse som skattemyndighet og ytelser av kommersiell art.<sup>181</sup> Han mener det ikke er noen grunn for

---

<sup>174</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 256-259.

<sup>175</sup> *ibid.* premiss 278.

<sup>176</sup> Case C-124/10P *Opinion of Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011*, premiss 78.

<sup>177</sup> *ibid.* premiss 79.

<sup>178</sup> Case T-196/04 *Ryanair v. Commission*

<sup>179</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*

<sup>180</sup> Case T-196/04 *Ryanair v. Commission*, premiss 90.

<sup>181</sup> Köhler (2011) s. 28.

at en ordning som er truffet for å oppfylle forpliktelse som offentlig myndighet ikke kan sammenlignes med privatpersoners handlinger, og at det skal ha betydning for avgjørelsen av om hvorvidt markedsinvestortesten får anvendelse. Generaladvokat Mazák mener på sin side det kan fremføres gode grunner mot å tillate at staten gir støtte gjennom tiltak som ikke er tilgjengelig for private parter.<sup>182</sup>

Rettsens uttalelser i EDF-saken kan etter dette oppsummeres som følger:

I følge Retten er det faktum at en støtte er konsekvensen av reguleringer (for eksempel skatteregler) ikke tilstrekkelig grunn til å avvise anvende markedsinvestortesten. Markedsinvestortesten er imidlertid brukt i en bestemt situasjon, noe som gjør at Rettsens avgjørelse ikke kan tas til inntekt for hvorvidt testen får anvendelse på skattereguleringer mer generelt.

### 7.2.3 Om EDF-saken representerer en ny tilnærming hva gjelder anvendelsen av markedsinvestortesten.

Rettspraksis tilsier at markedsinvestortesten kun får anvendelse på støtte av økonomisk karakter, og ikke på støtte knyttet til utøvelse av offentlig myndighet. At skatte- og avgiftsvedtak utgjør utøvelse av offentlig myndighet, fremstår i lys av rettspraksis kun som et utgangspunkt og ikke som en absolutt regel. Statens skatteinnkreverfunksjon er blitt karakterisert som utøvelse av offentlig myndighet.<sup>183</sup> Domstolene har imidlertid ikke utelukket anvendelse av markedsinvestortesten hvor støtten er en følge av skatte- eller avgiftsregler mer generelt. Spørsmålet er etter dette om EDF-saken, og til dels Ryanair-saken, representerer en ny tilnærming hva gjelder anvendelsen av markedsinvestortesten.

Bakgrunnen for at Retten i EDF-saken fant at markedsinvestortesten skulle få anvendelse var skillet mellom økonomisk aktivitet og utøvelse av offentlig myndighet. Retten mente skillet ikke kunne trekkes på grunnlag av den form tiltaket hadde vært

---

<sup>182</sup> Case C-124/10P Opinion of Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011, premiss 76.

<sup>183</sup> Case C-207/01 Altair Chimica v. ENEL Distribuzione, premiss 35.

gitt.<sup>184</sup> Det var derfor et spørsmål om støtten til EDF var av økonomisk karakter. Retten la vekt på at den franske stat som eneaksjonær i virksomheten gjennomførte en forhøyelse av kapitalen med det formål å få balanse i virksomhetens regnskap.<sup>185</sup> Retten mente staten gjennom en slik handling handlet slik en privat investor kunne tenkes å ha gjort.<sup>186</sup> Rettens standpunkt bygger på at det avgjørende er hvorvidt myndighetene utøver økonomisk aktivitet. Dette kan sees i sammenheng med at målet med markedsinvestortesten er å avgjøre om en privat investor med samme økonomiske styrke ville ha foretatt en tilsvarende handling.

Hvorvidt Rettens standpunkt i EDF-saken er uttrykk for en ny rettsoppfatning beror på en tolkning av den rettspraksis som foreligger. Generaladvokat Mazák<sup>187</sup> og Generaladvokat Léger<sup>188</sup>, har som vist, uttrykt seg slik at tidligere praksis ikke åpner for å anvende markedsinvestortesten i et tilfelle som EDF-saken. Begrunnelsen er at innkrevning av skattepenger er utøvelse av offentlig myndighet. Det vil i den sammenheng være et argument mot å anvende markedsinvestortesten at skatte- og avgiftsregler ikke kan sammenlignes med virkemidler en privat part disponerer. Det kan også hevdes at når formålet med markedsinvestortesten er å oppnå likebehandling av offentlig og privat virksomhet, vil det ikke ha betydning hvor staten benytter skatte- eller avgiftskompetansen. Legger man en slik forståelse av tidligere praksis til grunn, går Retten i EDF-saken lenger enn hva tidligere praksis har åpnet for.

Jeg tror imidlertid ikke tidligere praksis kan tas til inntekt for å utelukke anvendelsen av markedsinvestortesten alene fordi støtten er gitt i form av skatte- eller avgiftsregler. Vurderingstema har i praksis vært angitt til å være en vurdering av hvorvidt staten utøver økonomisk aktivitet eller offentlig myndighet. Dette tilsier at man må foreta en konkret vurdering i det enkelte tilfellet uavhengig av fremgangsmåten som er valgt. Legger man en slik forståelse av rettspraksis til grunn, fremstår Rettens standpunkt i EDF-saken ikke som uttrykk for en ny rettsoppfatning. Dette presiseres ved å si at EDF-

---

<sup>184</sup> Case T-156/04 *Électricité de France v. Commission*, premiss 259.

<sup>185</sup> *ibid.* premiss 258.

<sup>186</sup> *ibid.* premiss 259.

<sup>187</sup> Case C-124/10P *Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered on 20 October 2011*, premiss 85.

<sup>188</sup> Case C-280/00 *Opinion of Advocate General Léger delivered on 14 January 2003*, premiss 22.

saken er å anse som en presisering av allerede gjeldende rett. Økonomisk karakter har ordningen, som vist ovenfor, når den kommer som en følge av forhold som også en privat investor ville håndtert på tilsvarende måte. At Retten i EDF-saken trakk et skille mellom økonomisk aktivitet og utøvelse av offentlig myndighet er således i samsvar med allerede gjeldende rett.

Legger man til grunn at Retten i EDF-saken gikk lengre enn hva rettspraksis har gitt anvisning på, er det av interesse å drøfte hvordan EDF-saken skiller seg fra Ryanair-saken, som ikke ble anket av Europakommisjonen. Det vil i det følgende gis en kort redegjørelse for noen av de argumenter som kan reises for at Ryanair-saken er i samsvar med gjeldende rett, mens Retten går for langt i EDF-saken.

Det første og mest nærliggende argumentet er at Vallonia-regionen inngikk en privatrettslig avtale med Ryanair, som påla dem å fatte et lovvedtak. Avgiften var med andre ord ikke pålagt av staten som skattemyndighet, den var derimot basert på en kontraktsforpliktelse. I EDF-saken sto man overfor en beslutning om å omorganisere elektrisitetssektoren, det forelå derfor ikke som i Ryanair-saken en avtale i forkant. Videre kan skillet mellom de to sakene begrunnes med at fastsettelsen av landingsavgiften var direkte forbundet med driften av flyplassen. Dette kan være et argument for å anse Ryanair-saken for å være i samsvar med gjeldende rett, mens EDF-saken representerer en ny rettsoppfatning.

Det kan sees slik at Retten i Ryanair-saken aksepterte at markedsinvestortesten får anvendelse hvor det offentlige har bundet sin beskatningsmyndighet på markedsmessige vilkår gjennom en avtale forut for vedtaket. Dette kan tenkes å åpne for en viss omgåelsesproblematikk. Dersom kravet til utøvelse av økonomisk aktivitet alene kan omgås ved inngåelsen av en bindende avtale, vil man enkelt kunne falle inn under markedsinvestortesten. På den annen side vil forskjellen mellom staten som privat investor bygget på en privatrettslig avtale være noe annet enn en ren kapitaltilførsel gjennom en gunstig skatte- eller avgiftsordning.

Ryanair-saken kan tenkes å gis en snevrere tolkning. Til tross for kravet til utforming i lovs form fremstår ikke landingsavgiften som noe annet enn et gebyr for en tjeneste. En slik innfallsvinkel åpner for et skille mellom den situasjon hvor det tas betalt i form av et gebyr for en tjeneste, og der hvor det er fastsatt en generell skatt eller avgift. Med andre ord ved å betale en indirekte skatt eller avgift, gis man ikke rett til en motytelse i form av en bestemt vare eller tjeneste. Dette til forskjell fra et gebyr, som er en betaling for en offentlig eller privat utført tjeneste. Kun det første vil være utøvelse av offentlig myndighet. Tolkes saken på denne måten er det derfor kun i situasjoner hvor myndighetene ved lov har fastsatt betalingen for bestemte tjenester, at det kan være aktuelt å inngå avtale som åpner for en lavere sats.

Min vurdering av EDF-saken er etter dette at den presiserer gjeldene rett, og ikke er uttrykk for en ny rettsstilstand. Standpunktet underbygges av at det ikke kan vises til at rettspraksis på generelt grunnlag har avvist anvendelsen av markedsinvestortesten hvor det er gitt støtte i form av skatte- eller avgiftsregler. Det avgjørende for konklusjonen er hvorvidt man står overfor utøvelse av offentlig myndighet eller utøvelse av økonomisk aktivitet. Slik jeg ser det kan ikke konklusjonen alene bygges på den formen en ordning har fått; det må foretas en konkret vurdering. Det kan derimot, som vist, fremholdes gode grunner de lege ferenda for et annet standpunkt. Å fastholde at formen alene er av betydning, finner jeg derfor ikke holdepunkter for i den rettspraksis som er gjennomgått.

### 7.3 Markedsinvestortestens vurderingstema

#### 7.3.1 Vurderingstema

Forutsatt at markedsinvestortesten får anvendelse på støtte gitt i form av skatt- eller avgiftsregler er problemstillingen om man kan begrunne støtten i miljøpolitiske målsettinger. Før problemstillingen drøftes vil det være relevant å kort redegjøre for markedsinvestortestens vurderingstema.

Vurderingen som foretas etter markedsinvestortesten er av EU-domstolen blitt formulert som følger: “[T]o assess whether, in similar circumstances, a private investor of a



*dimension comparable to that of the bodies managing the public sector could have been prevailed upon to make capital contributions of the same size, having regard in particular to the information available and foreseeable developments at the date of those contributions.*”<sup>189</sup>

Markedsinvestortesten anvendes for å vurdere om det foreligger statsstøtte hvor det offentlige har tilført kapital – direkte eller indirekte – til en offentlig eller privat virksomhet.<sup>190</sup> 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”*<sup>191</sup>. 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.<sup>192</sup>

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.<sup>193</sup> 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.<sup>194</sup> Endelig skal en offentlig og en privat investors atferd sammenlignes under hensyn til den holdning en privat investor ville ha inntatt i forbindelse med transaksjonen på grunnlag av de foreliggende opplysninger og utsiktene på dette tidspunktet.<sup>195</sup>

---

<sup>189</sup> Case C-482/99 France v. Commission, premiss 70, med videre henvisninger til Case C-261/89 Italy v. Commission, premiss 8, Joined Cases C-278/92, C-279/92 and C-280/92 Spain v. Commission, premiss 21 og Case C-42/93 Spain v. Commission premiss 13.

<sup>190</sup> Vesterdorf (2009) s. 408.

<sup>191</sup> 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).

<sup>192</sup> Köhler (2011) s. 21.

<sup>193</sup> Case T-16/96 Cityflyer Express v. Commission, premiss 51.

<sup>194</sup> Case C-482/99 France v. Commission, premiss 70 og Case C-457/00 Belgium v. Commission, premiss 47.

<sup>195</sup> 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

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 på investorenes adferd. 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 markedsadferd. Enn videre at selv der et marked eksisterer kan en privat investor godt ha god grunn til ikke å følge den.<sup>196</sup>

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 innskutt kapital av tilsvarende størrelse som den staten har investert.<sup>197</sup> Det er ikke nødvendigvis slik at det finnes en privat investor som lar seg sammenligne med staten. Først og fremst fordi staten har mer 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.<sup>198</sup>

Dette var tilfellet i Chronopost-saken.<sup>199</sup> Saken gjaldt riktignok spørsmålet om kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, men saken er illustrerende for det vurderingstema som må foretas. Det viser også at det er berøringspunkter mellom markedsinvestortesten og spørsmålet om kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning. I Chronopost-saken var spørsmålet om de omkostninger La Poste som offentlig virksomhet hadde brukt i til å yte logistisk og forretningsmessig bistand til datterselskapet, som drev virksomhet som var underlagt fri

---

<sup>196</sup> Parish (2003) s. 72.

<sup>197</sup> Case C-205/89 Italia v. Commission, premiss 19 og 20.

<sup>198</sup> 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.

<sup>199</sup> Joined cases C-83/01P, C-93/01P and C-94/01P Chronopost SA mfl.

konkurransen, kunne utgjøre statsstøtte. EU-domstolen fant at La Poste befant seg i en situasjon som var vesentlig forskjellig fra andre private virksomheter som opptrådte under normale markedsvilkår.<sup>200</sup> EU-domstolen betegnet situasjonen slik at *“in the absence of any possibility of comparing the situation of La Poste with that of a private group of undertakings not operating in a reserved sector, normal market conditions, which are necessarily hypothetical, must be assessed by reference to the objective and verifiable elements which are available”*.<sup>201</sup> EU-domstolen fastslo derfor at det ville utgjøre støtte dersom kostnaden som ble dekket av La Poste sine budsjetter ikke var dekket av prisen som ble betalt av datterselskapet.

Når prisen som ble krevd skulle vurderes kunne den ikke sammenlignes med den prisen som ville vært krevd av et privat holdingselskap eller et konsern, som opptrådte utenfor et monopolisert marked.<sup>202</sup> Hvorvidt prisen som var betalt var markedsmessig måtte ifølge EU-domstolen knyttes til objektive data. Vurderingen ble basert på de variable kostnader som påløp, inkludert et passende tillegg for faste omkostninger som følge av anvendelsen av postnettet, samt en normal avkastning på kapitalen som var investert.<sup>203</sup> EU-domstolen fant ikke at Retten i sin avgjørelse hadde vurdert noen av disse elementene tilfredsstillende.<sup>204</sup>

### 7.3.2 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.<sup>205</sup> Markedsinvestortestens fokus på

---

<sup>200</sup> *ibid.* premiss 33.

<sup>201</sup> *ibid.* premiss 38.

<sup>202</sup> *ibid.* premiss 32 og 33.

<sup>203</sup> *ibid.* premiss 40.

<sup>204</sup> *ibid.* premiss 41.

<sup>205</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 93.

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.”<sup>206</sup>

Det skulle tilsi at miljøpolitiske målsettinger ikke kan danne grunnlag som 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-saken<sup>207</sup>:

“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.”<sup>208</sup>

---

<sup>206</sup> 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 Porzellan v. Commission*, premiss 242 og EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines* Part IV: Sector specific rules Punkt 3.2.4 (36).

<sup>207</sup> 92/317/EEC Commission Decision.

<sup>208</sup> *ibid.* premiss IV.

At Europakommisjonen her taler om nasjonale interesser åpner for at det kan stilles spørsmål ved om det er annerledes for miljøproblemer som har en internasjonal karakter. Å åpne for et slikt prinsipielt skille vil kunne skape grensedragningsproblemer. Nasjonale miljøtiltak vil i de aller fleste tilfeller kunne sies å være til det bedre for det internasjonale miljøet. At Europakommisjonen uttrykker seg i retning av nasjonale interesser kan i denne sammenheng ikke tillegges betydning.

Parish uttrykker seg svært kritisk til markedsinvestortesten generelt, og til denne begrunnelsen spesielt.<sup>209</sup> Han mener nesten alt staten gjør er i nasjonalstatens interesse. Videre påpeker Parish at nasjonale interesser godt kan sammenfalle med de interesser en privat investor skulle legge til grunn, men at det andre ganger ikke vil være slikt sammenfall. Han mener det er problematisk at man forbyr hensyn som er motivert av nasjonale interesser alene, og som ikke kan sies å ha noen parallell til de hensyn en privat investor ville ta. Det kan legges til at miljøpolitiske målsettinger ofte er noe mer enn et nasjonalt anliggende. Det er en internasjonal konsensus for at man må søke å oppnå en bærekraftig utvikling av miljøet.

Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt det at miljøformål ikke kan begrunnes i markedsinvestortesten fortsatt er gjeldene 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.<sup>210</sup> Videre vil avgjørelser fra Europakommisjonens 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.

---

<sup>209</sup> Parish (2003) s. 77.

<sup>210</sup> 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.

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

“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*.”<sup>211</sup> (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 målsetningene. Med på å styrke miljøformålets 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.”<sup>212</sup> (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 aktivitet. Det har vært uttrykt slik at artikkel 11 vil være å anse som *lex specialis* i forhold til artikkel 7.<sup>213</sup>

Sjåfjell mener kodifisering av prinsippet om bærekraftig utvikling i artikkel 11 har forbedret posisjonen til prinsippet som en overordnet målsetting.<sup>214</sup> Også statsstøttereglene skal således anvendes under hensyn til miljøvernkrav og de nevnte prinsipper, med særlig sikte på å fremme en bærekraftig utvikling. Sjåfjell argumenterer

---

<sup>211</sup> TEU artikkel 3(3).

<sup>212</sup> TFEU artikkel 11.

<sup>213</sup> Kingston (2012) s. 107.

<sup>214</sup> Sjåfjell (2009) punkt 10.7.3.

for at artikkel 11 innebærer direkte forpliktelser for institusjonene i EU på alle nivåer.<sup>215</sup> Betydningen for medlemsstatene er heller mer indirekte, mener hun, men likevel svært relevant for tolkning, implementering og anvendelse av EU-lovgivningen.<sup>216</sup>

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 målsetning for EU kan derfor tenkes å ha betydning for tolkningen av markedsinvestortesten. EU-domstolen uttrykte i British Aggregates-saken at det ved tolkning av statsstøttereguleringene skal tas hensyn til kravet i TFEU artikkel 11.<sup>217</sup> 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 målsetning 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 omlegging av virksomheten kan danne grunnlag for investering, såfremt ikke hensynet til profitt er ignorert.<sup>218</sup> 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.

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

---

<sup>215</sup> ibid. punkt 10.7.3.

<sup>216</sup> ibid. punkt 10.7.3.

<sup>217</sup> Case C-487/06P British Aggregates v. Commission, premiss 90.

<sup>218</sup> Case C-303/88 Italia v. Commission.

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.

Det kan også reises spørsmål ved hvorvidt endringene i Lisboa-traktaten ville ha betydning for tolkningen av EØS-avtalen. En sentral avgjørelse i så måte er Ospelt-saken<sup>219</sup> hvor EU-domstolen gikk langt i å innfortolke endringer i EUs traktatgrunnlag i EØS-avtalens uforandrede hoveddel. Den østerrikske regjering argumenterte i dette tilfellet forgjeves for at EØS-avtalen artikkel 40 om fri kapitalflyt måtte tolkes i samsvar med den tidligere TEU artikkel 67(1),<sup>220</sup> med den følge at EU-domstolens senere praksis knyttet til den nye bestemmelsen i TFEU artikkel 63 ikke var relevant i en EØS-rettslig sammenheng.<sup>221</sup> Dommen tilsier at EU-domstolen deler EFTA-domstolens oppfatning av homogenitetsmålsetningen som et rettslig grunnlag for innfortolkning av nye bestemmelser i EØS-avtalens hoveddel. Det skulle tilsi at dersom EU-domstolen går i retning av å tillegge miljøhensynet større betydning, kan det åpne for en endret fortolkning også av EØS-avtalen. Dersom EFTA-domstolen skulle få seg forelagt spørsmålet vil det bli en vurdering i henhold til praksis om det representerer en slik forskjell i rettslig kontekst at tvingende grunner tilsier at homogenitetsmålsetningen må vike.<sup>222</sup>

Problemstillingen var om en kan begrunne støtte innefor rammene av markedsinvestortesten i miljøpolitiske målsettinger. Konklusjonen min er at til tross for endringene i Lisboa-traktaten synes det ikke å være en dreining i praksis i retning av å akseptere miljøhensyn under markedsinvestortesten. Markedsinvestortesten vurderingstema ligger etter dette fast. Miljøpolitiske målsettinger kan da bare tas i betraktning hvor det kan vises til positive økonomiske resultater. Markedsinvestortesten

---

<sup>219</sup> Case C-452/01 Margarethe Ospelt and Schlössle Weissenberg Familienstiftung.

<sup>220</sup> Bestemmelsen ble tatt ut ved vedtakelsen av Treaty of Amsterdam amending the Treaty of the European Union (1992).

<sup>221</sup> Case C-452/01 Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 10 April 2003, premiss 65, hvor Generaladvokaten gjengir de østerrikske anførslene.

<sup>222</sup> Se punkt 2.2 om homogenitetsmålsetningen.



innebærer på dette punkt en strengere vurdering av staten enn av private aktører. Det fordi en privat aktør står friere med hensyn til hvilke formål man ønsker å fremme.

## 8 Kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning

### 8.1 Problemstilling

Viser analysen 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).<sup>223</sup> 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.<sup>224</sup> Rettspraksis har ikke vært entydig, men en foreløpig avklaring kom i den såkalte Altmark-saken.<sup>225</sup>

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.

Det har blitt vedtatt gruppeunntak som vil komme til anvendelse dersom Altmark-kriteriene ikke er oppfylt.<sup>226</sup> Gruppeunntaket unntar en rekke tiltak fra meldeplikten til ESA. Ettersom jeg har avgrenset mot en nærmere behandling av regler som er inntatt i vedlegg til EØS-avtalen vil ikke gruppeunntaket bli nærmere behandlet. Hvor støtten verken oppfyller Altmark-kriteriene eller gruppeunntaket, vil det være et spørsmål om

---

<sup>223</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 114.

<sup>224</sup> *ibid.* s. 114.

<sup>225</sup> Case C-280/00 Altmark Trans.

<sup>226</sup> 2005/842/EC Commission Decision, inntatt i EØS-avtalen vedlegg XV 1 h.

den oppfyller vilkåret i EØS-avtalen artikkel 59(2). Støtte gitt i medhold av artikkel 59(2) må meldes ESA for godkjenning, og behandles derfor ikke i fremstillingen.

Det er klare likhetstrekk mellom vurderingene etter markedsinvestortesten og vurderingen av om man står overfor en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Under begge foretas en analyse av om vederlaget som er ytt utgjør støtte. Hvor man under markedsinvestortesten spør om støtten er gitt på markedsmessige vilkår, finnes det ikke et slikt marked for vurdering av vederlaget for tjenester av allmenn økonomisk betydning. Man reiser derfor spørsmål ved om vederlaget dekker alle eller deler av kostnadene ved utførelsen av tjenesten.

Støtten til Hurtigruten er et eksempel på hvordan kjøp av tjenester av allmenn økonomisk betydning kan reise vanskelige spørsmål i praksis. Støtte til selskapet har flere ganger vært gransket av ESA. 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 opprinnelige avtalte vederlaget for kontraktsperioden 2004-2010, med til sammen 363 millioner kroner, utgjorde ulovlig støtte.<sup>227</sup> Begrunnelsen var blant annet at oppjusteringen (som skulle kompensere blant annet for 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.<sup>228</sup>

Denne delen av fremstillingen 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. Fremstillingen befatter seg derfor i korthet med hva gjelder tjenester av allmenn økonomisk betydning mer generelt. Det avgrenses i denne sammenheng mot en nærmere behandling av grensedragningen mot tjenester av ikke

---

<sup>227</sup> Vedtak nr. 205/11/COL.

<sup>228</sup> Case E-10/11 Hurtigruten ASA v. EFTA Surveillance Authority (Påventer avgjørelse).

økonomisk betydning. Det nevnes således bare at enhver aktivitet som består av å tilby varer eller tjenester på et marked er en økonomisk aktivitet.<sup>229</sup>

## 8.2 Anvendelse på skatte- og avgiftsregler

Før det sees nærmere på hvilke vilkår som må være oppfylt for at man skal stå overfor kompensasjon og ikke støtte, behandles det hvordan skatte- og avgiftsregler kan benyttes for å kompensere for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning.

I *Ferring-saken*<sup>230</sup> var spørsmålet om avgiftsfritaket legemiddelgrossistene i Frankrike fikk representerte statsstøtte. Avgiftsfritaket ble gitt på grunn av at grossistene hadde kostnader med å oppfylle en lovpålagt plikt om til enhver tid å føre et bredt sortiment av legemidler for å tilfredsstille etterspørselen. EU-domstolen fastslo at avgiftsfritaket representerte en økonomisk fordel som kunne være statsstøtte omfattet av TFEU artikkel 107(1). Dette gjaldt imidlertid ikke dersom fordelene kun oppveide virkningene av de merutgifter foretaket hadde som følge av å utføre en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Fordelen var da å betrakte som et vederlag for de ytelsene det offentlige mottok. EU-domstolen presiserte at når det var balanse mellom ytelse og motytelse representerte ytelsen fra det offentlige ikke støtte i medhold av TFEU artikkel 107(1).<sup>231</sup>

Tilsvarende åpnet ESA for at refusjon av betalt merverdiavgift, som ble gitt i medhold av *lov om kompensasjon for merverdiavgift*, kunne være i samsvar med reglene om kompensasjon for tjenester av allmenn økonomisk betydning.<sup>232</sup> I den konkrete saken uttalte ESA at refusjonen av inngående merverdiavgift, som gis til et gitt foretak eller en bestemt gruppe av foretak, kan anses for å utgjøre statsstøtte som er forenlig med EØS-

---

<sup>229</sup> 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.

<sup>230</sup> Case C-53/00 Ferring SA v. ACOSS.

<sup>231</sup> *ibid.* premiss 27.

<sup>232</sup> Vedtak nr. 155/07/COL.

avtalen artikkel 59(2). ESA konkluderte imidlertid med at det i den konkrete saken var gitt ulovlig statsstøtte ettersom vilkårene ikke var oppfylt.

Avgjørelsene illustrerer at en motytelse ikke trenger å gis form av en direkte overføring for å anses som kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Motytelsen kan utformes som et avgiftsfritak eller en avgiftsrefusjon. Det kan derfor tenkes tilfeller hvor myndighetene gir fordelaktige skatte- eller avgiftsregler som motytelse for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. Det avgjørende er imidlertid om kompensasjonen oppfyller kriteriene som ble oppstilt i Altmark-saken.

### 8.3 Altmark-saken og kriteriene

#### 8.3.1 Bakgrunn

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.

EU-domstolen oppstilte fire kumulative vilkår for at kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning ikke skal anses som støtte. EU-domstolen uttaler i Altmark-saken at dersom disse vilkårene er oppfylt utgjør ikke tiltaket statsstøtte etter TFEU artikkel 107(1). I tråd med Altmark-saken har ESA fastsatt retningslinjer for EØS-forenelig statsstøtte i form av kompensasjon for offentlige tjenester.<sup>233</sup> I det følgende skal de fire Altmark-kriteriene gjennomgås.

---

<sup>233</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part VI Rules on public service compensation, state ownership of enterprises and aid to public enterprises.

### 8.3.2 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.<sup>234</sup>

Begrepet *tjeneste av allmenn økonomisk betydning* stammer fra TFEU artikkel 106(2), tilsvarende EØS-avtalen artikkel 59(2). Retten har uttalt at innholdet i begrepet er det samme i TFEU artikkel 106(2) og slik det anvendes i Altmark-saken.<sup>235</sup> Begrepet er verken definert i traktaten, 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.<sup>236</sup> 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 høyere enn hva som tillates under statsstøtteregelverket.

Det som er klart er at en tjeneste av allmenn økonomisk betydning må skilles fra vanlige næringsaktiviteter. I Husbank-saken uttalte EFTA-domstolen følgende om skillet:

“[T]he nature of the undertaking entrusted with the services is not of decisive importance, nor whether the undertaking is entrusted with exclusive rights, but rather the essence of the services deemed to be of general economic interest and the special characteristics of this interest that distinguish it from the general economic interest of other economic activities.”<sup>237</sup>

---

<sup>234</sup> Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 89.

<sup>235</sup> Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 162, 171, 181 og 208.

<sup>236</sup> Vedtak nr. 123/12/COL.

<sup>237</sup> Case E-4/97 Norwegian Bankers' Association v. EFTA Surveillance Authority.

Myndighetene overlater i et visst omfang til private og offentlige virksomheter å utføre tjenester i det offentliges interesse. Dette skjer så vel på basis av avtaler med virksomhetene, slik som innsamling og behandling av bestemte former for avfall, som på basis av lovgivningspålegg om å ivareta bestemte former for forsyningsforpliktelser, slik som energi.<sup>238</sup> Det kan oppstå statsstøttespørsmål dersom kompensasjonen overstiger det markedet normalt ville betalt. Det kan særlig komme på spissen dersom tjenestene kjøpes fra offentlig eide selskaper som konkurrerer i markedet, eller fra selskaper som både utfører offentlige tjenesteoppdrag og vanlige kommersielle oppdrag, og der det kan være mistanke om krysssubsidiering.

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 for å være av allmenn økonomisk betydning. Myndighetenes skjønnsmargin vil på den måten ha direkte betydning for hvilket handlingsrom myndighetene har til å gi støtte. Generaladvokat Léger har formulert handlingsrommet slik:

“[I]t falls to the Member States to define the content of their services of general economic interest and, in so doing, they enjoy considerable leeway since the Court and the Commission will intervene only in order to penalise manifest errors of assessment.”<sup>239</sup>

Rekkevidden av medlemsstatens skjønnsfrihet er etter dette 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 åpenbare feil.<sup>240</sup> Det kan allikevel oppstilles visse minstevilkår for når en tjeneste kan anses å være en tjeneste av

---

<sup>238</sup> Se for eksempel energiloven § 3-3 som pålegger nettselskapene en leveringsplikt.

<sup>239</sup> Case C-438/02 Opinion of Mr Advocate General Léger delivered on 25 May 2004, premiss 139.

Myndighetenes skjønnsmargin ble ikke omtalt av EU-domstolen i den aktuelle saken, men har støtte i rettspraksis, se blant annet Case C-159/94 Commission v. France, premiss 56 og Case T-106/95 FFSA and Others v. Commission, premiss 99.

<sup>240</sup> Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 169.

allmenn økonomisk betydning. EU-domstolen har fremholdt at det må kunne vises til at de aktuelle oppgavene er pålagt i en offentlig myndighetsakt.<sup>241</sup> 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.<sup>242</sup> Oppgaven kan også tenkes pålagt ved konsesjon.<sup>243</sup> Hvilke tjenester som er tillagt en skattyter vil tolkes snevert, og vil ikke kunne utstrekkes til andre tjenester som skattyter tilbyr.<sup>244</sup>

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.<sup>245</sup> 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.<sup>246</sup>

### 8.3.3 Andre kriterium: Kriteriene for beregning av kompensasjon

Grunnlaget for beregningen av kompensasjonen skal være fastlagt på forhånd på en objektiv og åpen måte.<sup>247</sup> 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.<sup>248</sup>

Det kreves ikke at kompensasjonens størrelse skal fastlegges i sin helhet. Det er tilstrekkelig at grunnlaget for beregningen av kompensasjonen fastlegges.

---

<sup>241</sup> Se blant annet 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.

<sup>242</sup> N 822/2006, premiss 37-38.

<sup>243</sup> Case C-393/92 Municipality of Almelo, premiss 47, og Case T-17/02 Fred Olsen v. Commission, premiss 188.

<sup>244</sup> Case C-320/91 Criminal proceedings against Paul Corbeau, premiss 19.

<sup>245</sup> *ibid.* premiss 15.

<sup>246</sup> Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 172.

<sup>247</sup> Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 90.

<sup>248</sup> *European state aid law Handbook* (2010) s. 516.

Konsekvensen av at det i ettertid gis kompensasjon for forhold, som ikke var definert som kompensasjonsberettiget på forhånd, vil være at kompensasjonen blir ansett som statsstøtte i strid med artikkel 61(1). Det kan bemerkes at det ikke oppstilles noe krav til at beregningen er foretatt på forhånd.

#### 8.3.4 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.<sup>249</sup> 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.<sup>250</sup>

#### 8.3.5 Fjerde kriterium: Grunnlaget for fastleggelsen av størrelsen på kompensasjonen

Det fjerde kriteriet definerer hvordan størrelsen på kompensasjonen skal beregnes. EU-domstolen har bemerket at det er et mål at de offentlige utgifter holdes på et lavt nivå.<sup>251</sup> 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.<sup>252</sup> 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

---

<sup>249</sup> Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 92.

<sup>250</sup> Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte (2008) s. 123.

<sup>251</sup> Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 93, hvor EU-domstolen uttrykker det slik: "at the least cost to the community".

<sup>252</sup> Case C-280/00 Altmark Trans, premiss 93.



*”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”.*<sup>253</sup> 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.<sup>254</sup>

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.<sup>255</sup>

#### 8.4 Praktisering av Altmark-kriteriene

Vilkårene som ble oppstilt i Altmark-saken er senere fulgt i rettspraksis<sup>256</sup>, men i BUPA-saken<sup>257</sup> gikk Retten inn for en mer fleksibel tolkning av vilkårene. Saken gjaldt et risikoutjevningsfond, som tilbydere av privat sykeforsikring i det irske markedet var pålagt å betale inn til, dersom de hadde en lavrisikoprofil. Innbetalingen subsidierte selskaper som hadde valgt en høyrisikoprofil.

Det *andre* Altmark-kriteriet krever at det er fastsatt kriterier for beregningen av kompensasjonen. I BUPA-saken var grunnlaget for beregningen fastlagt, men svært skjønnsmessig, slik at det var vanskelig å forutsi utfallet av disse vurderingene.<sup>258</sup>

---

<sup>253</sup> *ibid.* premiss 93.

<sup>254</sup> *ibid.* premiss 93.

<sup>255</sup> Braun (2008) s. 475.

<sup>256</sup> Se blant annet Joined cases C-34/01 to C-38/01 *Enirisorse SpA v. Ministero delle Finanze*, premiss 31 flg., Case C-451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, premiss 61 flg., Case C-526/04 *Laboratoires Boiron*, premiss 50 flg. og Case C-206/06 *Essent Netwerk Noord*, premiss 79 flg.

<sup>257</sup> Case T-289/03 *BUPA v. Commission*.

<sup>258</sup> *ibid.* premiss 209-219.

Dommen tyder på at dersom hovedprinsippene for beregning av kompensasjon er fastlagt på forhånd, vil det andre Altmark-kriteriet være oppfylt.<sup>259</sup>

Også i forhold til det *tredje* Altmark-kriteriet er det etter BUPA-dommen uklart hvor strengt dette vilkåret skal tolkes. Domstolen aksepterte at driften av risikoutjevningsfondet var radikalt forskjellig fra de kompensasjonssystemene som ble akseptert under Ferring- og Altmark-saken.<sup>260</sup> Retten var av den oppfatning at det tredje Altmark-kriteriet etter en streng fortolkning ikke kunne ansees oppfylt.<sup>261</sup>

I sin vurdering uttalte imidlertid Retten at situasjonen var i overensstemmelse med "*the purpose and the spirit of the third Altmark condition*"<sup>262</sup> og Retten konkluderte dermed med at vilkåret var oppfylt.

Det *fjerde* Altmark-kriteriet ble også meget liberalt tolket av Retten i BUPA-saken. Det var ikke foretatt en offentlig anskaffelsesprosedyre, eller en analyse av omkostningene hos et normalt veldrevet foretak, men Retten kom likevel til at det fjerde vilkåret var oppfylt. Retten mente det var i tråd med formålet til det fjerde Altmark-kriteriet.

Retten åpner for et nokså omfattende nasjonalt handlingsrom. Den enkelte nasjonalstat skal ikke bare definere hva den anser som en tjeneste av allmenn økonomisk betydning, men den skal også definere detaljene for kompensasjonen. I hovedsak bekrefter dommen at medlemsstatene har stor skjønnsmargin. En skjønnsmargin som bare er underlagt Europakommisjonens kontroll hvor det er gjort åpenbare feil.

BUPA-saken har fått blandet tilslutning i juridisk teori. Enkelte mener BUPA-saken er et kompromiss mellom "*the paucity of scrutiny of the Ferring approach and the possible rigidity of Altmark*".<sup>263</sup> Andre gir uttrykk for at Retten muligens går noe langt i sin tolkning av Altmark-kriteriene.<sup>264</sup> Det tas også til orde for at BUPA-saken har den

---

<sup>259</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 123.

<sup>260</sup> Case T-289/03 BUPA v. Commission, premiss 237.

<sup>261</sup> *ibid.* premiss 237.

<sup>262</sup> *ibid.* premiss 237.

<sup>263</sup> Biondi (2008) s. 406, se også Arhold (2008) s. 460.

<sup>264</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 121 fotnote 197.

konsekvens at det utvikler seg to parallelle tester.<sup>265</sup> Hvilke faktiske konsekvenser BUPA-saken vil ha for tolkningen av Altmark-kriteriene anser jeg som usikkert.

Det kan uttrykkes slik at det kan gis statsstøtte for å dekke nettokostnaden for en tjeneste, i tillegg til en rimelig fortjeneste, dersom Altmark-kriteriene er oppfylt. Støtte som overskrider dette innebærer en overkompensasjon som er i strid med EØS-avtalen. I tillegg må støtten gis på en transparent måte. Det må føres separate regnskap for kommersiell virksomhet, og de faste felleskostnadene må fordeles proporsjonalt. Når disse fire kriteriene er oppfylt utgjør det godtgjøring for offentlig tjenesteyting, og ikke støtte i strid med EØS-avtalen artikkel 61(1).

## 8.5 Tjenester av allmenn økonomisk betydning begrunnet i miljøpolitiske målsetninger

Problemstillingen er etter dette om miljøpolitiske målsettinger er et formål som kan søkes oppnådd gjennom å benytte tjenester av allmenn økonomisk betydning.

Tjenester av miljømessig betydning kan anses for å være tjenester av allmenn økonomisk betydning for så vidt tjenestene som ytes er økonomiske. En avgjørelse som klart går i den retning er *Sydhavnens-saken*.<sup>266</sup> Tjenesten saken gjaldt var forvaltningen av visse typer avfall og EU-domstolen uttalte i premiss 75 at: *“The management of particular waste may properly be considered to be capable of forming the subject of a service of general economic interest, particularly where the service is designed to deal with an environmental problem.”*

Et annet eksempel er Europakommisjonens avgjørelse i *AVR-saken*, hvor den fant at en ordning for behandling av farlig avfall<sup>267</sup> ikke utgjorde støtte ettersom det var kompensasjon for tjeneste av allmenn økonomisk betydning.<sup>268</sup> Europakommisjonen baserte sin avgjørelse på en rekke momenter: Det offentliges opplagte interesse av riktig

---

<sup>265</sup> Sauter (2009) s. 282.

<sup>266</sup> Case C-209/98 *Sydhavnens Sten & Grus*.

<sup>267</sup> Det fremkommer ikke av avgjørelsen hva nederlandske myndigheter hadde definert som farlig avfall.

<sup>268</sup> 2006/237/EC Commission Decision.

behandling av farlig avfall, at ordningen uten offentlig støtte måtte stenge ned og at ordningen ikke påvirket prinsippet om at forurenseren skal betale.

Enova SFs *Program for fjernvarme infrastruktur* er et eksempel på en støtteordning som er igangsatt som en tjeneste av allmenn økonomisk betydning i Norge. Programmet skal bidra til økt kapasitet på levering av fjernvarme til sluttbrukere, ved at det ytes kompensasjon til aktører som vil bygge ut infrastruktur for fjernvarme i Norge. Programmet gjennomføres som en anbudsprosedyre for kjøp av tjenester av allmenn økonomisk interesse.

For å konkretisere utgangspunktet kan det reises spørsmål ved hvorvidt det kan gis støtte til en skattyters investering i et renseanlegg. Ved endring av grannelova, som det ble vist til under punkt 6.3, kunne foretak bli pålagt å investere i renseanlegg.<sup>269</sup> Departementet åpnet i denne sammenheng for direkte fradragsrett. Spørsmålet er om en slik fradragsrett kunne tenkes akseptert som kompensasjon for en tjeneste av allmenn økonomisk betydning.

Avgjørende for om det ville vært akseptert er hvorvidt de fire Altmark-kriteriene er oppfylt. Myndighetene har stor skjønnsfrihet til å bestemme hva som vil være en tjeneste av allmenn økonomisk betydning. De vil således ha stor innflytelse på hva som er særlig viktige for innbyggerne, og hva som ikke vil bli levert på en tilfredsstillende måte av markedet alene. Det kan imidlertid innvendes at det ikke er tale om en tjenesteytelse til innbyggerne på linje med busstjenester. Konkretiseres eksemplet til å gjelde renseanlegg på vannverk er det tale om en tjenesteytelse. Selve utbedringen knytter seg derimot ikke til tjenesten selv, men det kan imidlertid ikke være avgjørende. Det vises i den sammenheng til FFSA-saken hvor vedlikehold av infrastruktur innen postsektoren ble akseptert som en del av en tjeneste av allmenn økonomisk betydning.<sup>270</sup>

---

<sup>269</sup> Grannelova §§ 19-23 (slik bestemmelsene lød før de ble opphevet i 1981).

<sup>270</sup> Case T-106/95 Fédération française des sociétés d'assurances (FFSA).

Det andre kriteriet er at grunnlaget for beregningen av kompensasjonen skal være fastlagt på forhånd på en objektiv og åpen måte. Skatte- og avgiftsregler som bygger på objektive kriterier fastsatt ved skattevedtak vil oppfylle vilkåret. Det tredje og fjerde Altmark-kriteriet må også anses oppfylt ettersom fradragrett ikke vil gi full kompensasjon for skattyters utgift, men kun redusert skattegrunnlag.

## 9 Konklusjon

Det kan etter dette konstateres at hvorvidt støttevilkåret er oppfylt knytter seg til en vurdering på tre nivåer. *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. Med andre ord må det 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 tilsvarende størrelse som den staten har investert. Fokuset er på økonomisk avkastning.

Som fremstillingen har vist er det usikkert hvorvidt markedsinvestortesten kan få anvendelse hvor støtten kommer som en følge av skatte- eller avgiftsregler. I Ryanair- og EDF-saken konkluderte Retten med at markedsinvestortesten ikke er utelukket alene av den grunn at myndighetene har benyttet sin regulatoriske myndighet.<sup>271</sup> Spørsmålet

---

<sup>271</sup> Case T-196/04 Ryanair v. Commission og Case T-156/04 Électricité de France v. Commission.

som har vært reist er hvorvidt disse sakene representerer en ny rettsstilstand, eller om det bekrefter gjeldende rett. Mitt standpunkt er at EDF-saken presiserer tidligere praksis. Det avgjørende er skillet mellom utøvelse av offentlig myndighet og utøvelse av økonomisk aktivitet.

Ryanair-saken er heller ikke uttrykk for en ny rettsoppfatning. Retten påpekte at man stod overfor et gebyr og ikke en skatt eller avgift i alminnelig forstand. Det underbygger at det var en økonomisk aktivitet å gi Ryanair en lavere landingsavgift. Det standpunkt EU-domstolen vil komme til i EDF-saken vil kunne bli avgjørende for anvendelsesområdet til markedsinvestortesten i fremtidige saker. Det vil også kunne få betydning for myndighetenes kompetanse til å benytte sin skatte- og avgiftsregler i lys av markedsinvestortesten.

*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.<sup>272</sup> 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 gjennomsnittelig foretak vil ha ved oppfyllelsen av tjenesten.

---

<sup>272</sup> Case C-280/00 Altmark Trans.

## **DEL III      Selektivitetsvilkåret – om støtten tilkommer enkelte skattytere**

### 10 Innledning

#### 10.1 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*”<sup>273</sup> (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 de ikke rammes av statsstøtteforbudet. Myndighetene står for eksempel 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 ordelag. Det alminnelige utgangspunktet er at slike generelle vedtak ikke tilfredsstiller 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. Med andre ord har fremstillingen som mål å belyse hvor

---

<sup>273</sup> EØS-avtalen artikkel 61(1).

grensen må trekkes mellom den lovlige generelle støtten, og den selektive støtte som kan utgjøre ulovlig statstøtte.

## 10.2 Selektivitetsvilkåret og forholdet til støttevilkåret

Så vel selektivitetsvilkåret, som støttevilkåret, søker å identifisere et avvik fra det normale. Det forutsetter at man fastsetter et referansepunkt for hva som er å betegne som normalt. Innenfor skatteområdet blir det et spørsmål om å identifisere en normalbeskatning. Kun etter fastleggelsen av et slikt referansepunkt vil det være mulig å tale om et avvik fra det normale. Dette er en likhet mellom vilkårene som gjør at de ikke alltid skilles helt klart fra hverandre. Det finnes flere eksempler fra administrativ praksis og i litteraturen på at statsstøttevilkåret ikke holdes klart adskilt fra selektivitetsvilkåret.<sup>274</sup> Det som skiller vilkårene er at de søker å identifisere ulike avvik fra det normale. Som fremstillingen under del II har vist, reiser støttevilkåret spørsmål ved om det forekommer avvik fra det alminnelige skattesystem. Selektivitetsvilkåret analyserer derimot hvorvidt skattyterne behandles ulikt.

Skillet mellom støtte og selektivitet er ikke godt definert, men det er viktig å holde de to nivåene av analysen adskilt da de retter seg mot ulike aspekter ved statsstøtten. Ved vurderingen av om det foreligger støtte er det relevante kun hvorvidt det foreligger et avvik fra normalbeskatningen. Det er derimot ikke slik at et avvik fra normalbeskatningen betyr at støtten er selektiv.<sup>275</sup> Hvorvidt avviket er selektivt beror på en analyse av om støtten tilkommer enkelte skattytere på en måte som representerer et unntak fra den beskatning som foretas av tilsvarende foretak eller produksjonsmidler.

Det er også viktig å holde de to begrepene adskilt av en annen grunn. Det er kun selektivitetsvilkåret som kan legitimeres ut fra skattesystemets art eller generelle oppbygning. Støttevilkåret er på sin side i seg selv et unntak fra det alminnelige skattesystem og derfor i seg selv illegitim.<sup>276</sup> Det kan presiseres slik at

---

<sup>274</sup> Rubini (2009) s. 289 med videre henvisninger.

<sup>275</sup> López (2010) s. 809.

<sup>276</sup> Rossi-Maccanico (2007) s. 94.



selektivitetsvilkåret søker å identifisere en forskjellsbehandling mellom ellers like skattytere, som ikke kan begrunnes i skattesystemets logikk. Mens støttevilkåret identifiserer avvik fra det alminnelige skattesystem.

Årsaken til denne overlappingen skyldes for det første at begge vilkårene søker å identifisere en normalbeskatning som man etterpå undersøker om det forekommer avvik fra. For det andre blir det ofte to sider av samme sak om det foreligger støtte og om denne er spesifikk, fordi det er klart at støtten tilfredsstiller begge vilkårene. Videre tillater ordlyden i EØS-avtalen artikkel 61(1) en bred tolkning, noe som innebærer at begrepene glir noe over i hverandre. Og endelig er det min påstand at det verken innen EU- eller EFTA-systemet er utarbeidet en doktrine som er tilstrekkelig presis til at vilkåret selektivitet blir riktig avgrenset. Denne påstanden vil bli utforsket videre i det følgende.

### 10.3 Hensynet bak selektivitetsvilkåret

Bakgrunnen for et krav om selektivitet finnes i det generelle grunnlaget for reglene om statsstøtte. Selektivitetsvilkåret har til formål å trekke grensen mellom generell økonomisk politikk som faller utenfor statsstøtteregulverket og selektiv støtte gitt av medlemsstatene, som kan utgjøre statsstøtte. Formålet er å hindre at konkurransen forrykkes ved at enkelte skattytere særbehandles.<sup>277</sup> En generell ordning vil ikke påvirke konkurransen mellom skattyterne i nasjonalstaten og utgjør derfor ingen trussel for konkurransen statsstøtteregulverket søker å beskytte. Det vil derimot kunne tenkes at en generell ordning kan komme i strid med reglene om de fire friheter, men dette er ikke tema for denne fremstillingen.

Hvorvidt en støtte i det enkelte tilfellet utgjør et konkurransefortrinn avgjøres ikke av selektivitetsvilkåret alene, men må drøftes særskilt. Selektivitetsvilkåret søker imidlertid å skille ut den støtten som er generell, og som derfor ikke utgjør noen trussel mot konkurransen. Videre søker selektivitetsvilkåret å identifisere forskjellsbehandling

---

<sup>277</sup> *Statsstøtte EØS-avtalens regler om offentlig støtte* (2008) s. 38 og *European state aid law Handbook* (2010) s. 43.

mellom skattyterne. Det er denne mangelen på likebehandling som i sin tur kan utgjøre et konkurransefortrinn som forrykker markedsbalansen.

Selektivitetsvilkåret er ikke et rent diskrimineringsforbud slik det er blitt definert av EU-domstolen.<sup>278</sup> Diskriminering har vært definert til å omfatte både ordninger hvor ulike tilfeller behandles likt og ordninger hvor like tilfeller behandles ulikt. Kun det siste rammes av selektivitetsvilkåret. Det har sammenheng med at det kun er konkurransefortrinn man har ment å ramme. Det vil ikke være et konkurransefortrinn om ulike bedrifter blir behandlet likt, selv om dette er å betegne som diskriminering. Det er derfor ikke et alminnelig diskrimineringsforbud som er fastlagt i selektivitetsvilkåret.

Som fremstillingen vil vise er likebehandling et sentralt prinsipp ved selektivitetsvilkåret. Prinsippet er et uttrykk for at like tilfeller skal behandles likt, med mindre det er saklig grunn til forskjellsbehandling. En viss forskjellsbehandling av skattytere kan ha saklig begrunnelse. Det antas å gjelde progressiv skattlegging med omfordelingsformål, og ulik behandling av inn- og utlendinger noe som er en naturlig konsekvens av at skattesystemene er nasjonale.<sup>279</sup>

#### 10.4 Selektivitetsvilkåret – en tretrinnsanalyse

Isolert sett kan det sees slik at selektivitetsvilkåret har som mål å skille ulovlig statsstøtte fra generelle ordninger. Dermed kan en ordning som ansees for 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 statsstøtte dersom den har selektive effekter.<sup>280</sup> Den overordnede problemstillingen for det følgende kapitlet er hva som utgjør en generell ordning, og som følge faller inn under myndighetenes handlingsrom å iverksette.

---

<sup>278</sup> Case 106/83 Sermide SpA v. Cassa Conguaglio Zucchero and others, premiss 28.

<sup>279</sup> Zimmer (2009)b s. 48.

<sup>280</sup> Bacon (1997) s. 291.

ESA har i sin melding om anvendelsen av statsstøttereglene utarbeidet en totrinnsprosess for å fastsette om skatte- eller avgiftsregler utgjør en generell ordning.<sup>281</sup> Veiledningen lyder på dette punkt som følger:

“The common system applicable should thus *first* be determined. It must *then* be examined whether the exception to the system or differentiations within that system are justified 'by the nature or general scheme' of the tax system”<sup>282</sup> (Min uth.).

Etter denne totrinnsvurderingen må det for det første tas stilling til om det foreligger en *generell ordning*. Er ordningen derimot selektiv må det for det andre tas stilling til om den kan legitimeres ut fra *skattesystemets art eller generelle oppbygning*. Det er imidlertid en diskusjon hvorvidt denne totrinnsmodellen må ansees erstattet av det jeg velger å betegne som en tretrinnsanalyse. Jeg ser i det følgende nærmere på tilnærmingen til hva som ligger i en generell skatteordning, og tar med det også stilling til hvorvidt man må anvende en to- eller tretrinnsanalyse.

Hva som utgjør en generell ordning har i ESAs veiledning om statstøtte blitt betegnet som følger:

”Tax measures, which are open to *all economic agents operating within an EFTA State*, are in principle general measures. They must be effectively open to all firms on an *equal access basis*, and they may not de facto be reduced in scope through, for example, the discretionary power of the State to grant them or through other factors that restrict their practical effect.”<sup>283</sup> (Min uth.).

---

<sup>281</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation.

<sup>282</sup> *ibid.* Punkt 3.1 (4).

<sup>283</sup> *ibid.* Punkt 3.1 (1).

Avgjørende er etter dette at skatteordningen faktisk er tilgjengelig for alle skattyterne i staten på like vilkår. Hvorvidt ordningen kan sies å tilkomme alle skattyterne i en stat vil bero på støttens effekter. Det er derimot ikke avgjørende hvordan den enkelte skattyter gjør seg nytte av fordelene.<sup>284</sup>

Den forståelse at ordningen må være tilgjengelig for alle landets skattytere er også lagt til grunn i andre fremstillinger av emnet. Bacon definerer en generell ordning som “*general legislative and regulatory measures affecting the economy as a whole within a given Member State*”.<sup>285</sup> Bacons definisjon legger også vekt på at ordningen omfatter medlemsstaten som et hele. En støtte som tilkommer enkelte, eller til og med en stor del av skattyterne, vil etter dette være å anse som selektiv.

Definisjonene legger vekt på at alle skattyterne – objektivt sett – får den samme støtten. Hvor det kan konstateres slik likebehandling gjelder det en presumsjon for at ordningen er generell, og ikke selektiv. Slik objektiv likebehandling har av domstolen ikke blitt praktisert absolutt. Dette fordi domstolen ved sin vurdering legger til grunn effekten av den konkrete ordningen. Hvor effekten er selektiv vil det være avgjørende.

Problemstillingen blir da hvor den nedre grensen for en generell ordning skal trekkes. Med andre ord hvor snever anvendelse kan en skatte- eller avgiftsregel gis, og fortsatt betraktes som generell. Det skal sees nærmere på to avgjørelser som begge ansees som sentrale i denne sammenheng.

I *Adria-Wien saken*<sup>286</sup> ble det reist spørsmål ved 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

---

<sup>284</sup> Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, premiss 14.

<sup>285</sup> Bacon (1997), s. 270.

<sup>286</sup> Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*.

statsstøtte.<sup>287</sup> Domstolen fastslo videre at verken det store antallet kvalifiserte foretak eller mangfoldet 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.<sup>288</sup> 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*”.<sup>289</sup>

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 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 tjenesteproduserende sektor.<sup>290</sup> 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.<sup>291</sup> Når man ser på miljømessige målsettinger er EU-domstolens avgjørelse i *The Dutch-case* et illustrerende eksempel.<sup>292</sup> Saken gjaldt nederlandske myndigheters kvotesystem for utslipp av nitrogenoksider (NO<sub>x</sub>) fra store industrielle anlegg. Et av spørsmålene i saken var om det forelå en generell ordning. Vurderingen måtte ifølge domstolen bedømmes ut fra de skattyterne som befant seg i en tilsvarende faktisk og rettslig situasjon sett i

---

<sup>287</sup> *ibid.* premiss 35-36.

<sup>288</sup> *ibid.* premiss 48.

<sup>289</sup> *ibid.* premiss 41.

<sup>290</sup> *ibid.* premiss 55.

<sup>291</sup> 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 og Joined Cases C-428/06 to C-434/06 *UGT-Rioja and Others*, premiss 46.

<sup>292</sup> Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*.

forhold til det formålet som skulle forfølges med ordningen. Domstolen konkluderte med at det forelå selektiv støtte fordi ordningen hadde selektive effekter.

Dommen følger linjen i *Adria-Wien* saken, hvor det angis en referanseramme som selektivitetsvilkåret må vurderes innenfor. Det er kun avvikende behandling av skattyterne innenfor denne referanserammen som kan utgjøre diskriminering, og derfor selektiv behandling. At foretak blir behandlet ulikt medfører derfor at man ikke kan presumere at selektivitetsvilkåret er oppfylt.

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. Denne konklusjonen har den implikasjon at det må etableres en referanseramme før spørsmålet om selektivitet reises. Det innebærer at tottrinnsmodellen må antas å være erstattet av en tretrinnsanalyse. Dette synspunktet er presentert i litteraturen av blant annet Bousin<sup>293</sup> og Bartosch<sup>294</sup>, som begge mener det første steget for å identifisere om det foreligger en selektiv ordning er å fastlegge en referanseramme. Med utgangspunkt i denne referanserammen mener de det er relevant å spørre hvorvidt det foreligger en selektiv behandling av de økonomiske aktørene.

Honoré<sup>295</sup> fastholder derimot at tottrinnsmodellen må være utgangspunktet. Han viser til *Maribel-saken*<sup>296</sup> som et eksempel på at tottrinnsmodellen brukes av domstolen. Saken gjaldt belgisk lovgivning som fastla generelle prinsipper for reduksjon i arbeidsgiveravgift for spesialarbeidere i enkelte sektorer av foredlingsindustrien, den såkalte ”Maribel-ordningen”. I premiss 28 og 29 i dommen mener Honoré domstolen begrunner støttens selektivitet med at den reduserte arbeidsgiveravgiften kun ble gitt anvendelse på spesialarbeidere som arbeidet i minimum 51 prosent stilling i en bestemt sektor. Honoré overser, slik jeg ser det, det faktum at domstolen i premiss 29 presiserer

---

<sup>293</sup> Bousin (2008) s. 640.

<sup>294</sup> Bartosch (2010)a s. 741.

<sup>295</sup> Honoré (2009) s. 531.

<sup>296</sup> Case C-75/97 *Belgium v. Commission*.

at ordningen kun tilkommer visse sektorer i foredlingsindustrien. Domstolen berører her første steg i tretrinnsanalysen som er å identifisere den relevante referanserammen.

Det kan argumenteres for at etableringen av en referanseramme inngår som en del av vurderingen av om det foreligger en selektiv ordning. På den annen side må det kunne fremholdes at domstolen har gjort det klart at en ordning kan være generell dersom den tilfaller alle de skattytere som sammenlignbare faktisk og rettslig. Dette taler i sterkere grad for å etablere en praksis hvor en relevant referanseramme trekkes opp. Domstolens praksis tilsier videre at det vanskelig kan reises spørsmål ved om en støtte er selektiv uten at man også reiser spørsmål ved hvilken referanseramme man skal vurdere mot. En ordning er ikke selektiv i seg selv, den er det når den behandler like tilfeller ulikt.

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. Jeg ser det derfor slik at det er etablert en tretrinnsanalyse, og det legges heretter til grunn for denne fremstillingen.

Den nærmere avgrensningen av et relevant sammenligningsgrunnlag behandles etter dette under punkt 11. Deretter drøftes hva som utgjør en selektiv behandling innen den relevante referanseramme under punkt 12. Til slutt drøftes muligheten for å legitimere en selektiv ordning begrunnet i miljøhensyn ut fra skattesystemets art eller generelle oppbygning under punkt 13.

## 11    Trinn en: Faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere

### 11.1   Innledning

Fremstillingen har vist at verken det store antallet kvalifiserte foretak eller mangfoldet og størrelsen på de sektorene som hører under en ordning, kan danne grunnlag for å

konkludere med at ordningen er generell. 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. Med andre ord vil myndighetenes anledning til å differensiere en skatt eller avgift 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.<sup>297</sup> Deretter reises det spørsmål ved om disse kriteriene henger sammen med, eller påvirkes av hvordan myndighetene formulerer skatte- og avgiftsreglene.

## 11.2 Hva som er den aktuelle referanseramme

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 som er relevante 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.<sup>298</sup> Det er derfor vanskelig for den enkelte stat å innføre en lovgivning som ikke er selektiv, ut fra en tilnærming om 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

---

<sup>297</sup> I enkelte fremstillinger betegnet "the system of reference", se som eksempel *State aid* (2008) s. 252.

<sup>298</sup> Det eneste rene eksemplet er Case C-417/10 *3M Italia*, nevnes skal også Rettens 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*.



avgjørelse om den norske tollforskriften,<sup>299</sup> som behandles nærmere under, viser derimot 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.

*Aldestam*<sup>300</sup> trekker frem Tridimas<sup>301</sup> sin drøftelse av likhetsprinsippet i sin vurdering av hva som er faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere. I følge Tridimas er kriteriet for om man står ovenfor 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 når den vurderte den norske ordningen med grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer.<sup>302</sup> Bakgrunnen var at glassemballasje var foreslått fritatt fra grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer, det vil si 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

---

<sup>299</sup> Vedtak nr. 326/10/COL.

<sup>300</sup> Aldestam (2005) s. 71.

<sup>301</sup> Tridimas (1997) s. 223, synspunktet er gjentatt i Tridimas (2006) s. 81-83.

<sup>302</sup> Vedtak nr. 106/95/COL.

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 ansees 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 ikke andre kriterier skulle kunne tillegges vekt. Miljøhensyn kunne tenkes å være et slikt kriterium. Betydningen av produktene som substitutter for hverandre må trolig sees 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.

López<sup>303</sup> reiser spørsmål ved hva som er sammenlignbart faktisk og rettslig innenfor statstøtteretten spesielt. Han mener at man for å kunne fastslå sammenlignbarhet, må ta i betraktning konkurransesituasjonen mellom foretakene, enten sett fra et internt eller nasjonalt perspektiv. Kun på denne måten oppnår man å se en sammenheng med formålet med statsstøtteforbudet, som er å hindre konkurranseforskyvninger som er skadelige for samhandelen. Derfor bør foretak som er favorisert av støtten bli sammenlignet med dem som 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 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.

---

<sup>303</sup> López (2010) s. 813.

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.<sup>304</sup> 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.”<sup>305</sup>

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.

EU-domstolens avgjørelse i *The Dutch-case*<sup>306</sup> kan tjene som utgangspunkt for grensedragningen. Nederlandske myndigheter hadde innført et kvotesystem for utslipp av nitrogenoksider (NO<sub>x</sub>) fra store industrielle anlegg. Store industrielle anlegg var definert etter et objektivt kriterium som var satt til anlegg med en produksjonskapasitet på mer enn 20 termiske megawatt (MWt). De berørte foretakene ble gitt mulighet til å overholde utslippsstandarden, ved å ta skritt for å redusere NO<sub>x</sub>-utslippene ved egne anlegg ved å kjøpe utslippskvoter fra andre foretak eller ved en kombinasjon av disse alternativene. De foretak som overholdt sine begrensninger var gitt fordelen av å kunne

---

<sup>304</sup> 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 10 år ved å betale 5 prosent av kravets størrelse. Spørsmålet var hvorvidt statsstøttereglene var til hinder for slik ettergivelse.

<sup>305</sup> Case C-417/10 3M Italia, premiss 42.

<sup>306</sup> Case C-279/08P Commission v. Netherlands.

selge sine utslippskvoter til andre foretak. Muligheten for salg av utslippskvoter ble betraktet som økonomisk støtte.

Problemstillingene var om de foretak det var tale om var i tilsvarende faktisk og rettslig situasjon sett i forhold til det formål som ordningen skulle forfølge. EU-domstolen konkluderte med at ordningen utgjorde en selektiv ordning til fordel for de store industrielle foretakene. Med andre ord ble det lagt til grunn at store og små industrielle foretak falt innenfor den samme referanserammen.

Ved vurderingen av hvorvidt foretakene kunne sammenlignes, er det slik jeg leser dommen, flere kriterier EU-domstolen tok i betraktning. EU-domstolen konkluderte med at det var en selektiv ordning til fordel for de store industrielle foretakene. Det objektive kriteriet ble funnet å være i samsvar med ordningens formål, hvilket var å beskytte miljøet. Videre utgjorde det objektive kriteriet en rettslig differanse mellom små og store industrielle foretak. Med andre ord var de foretak som var innlemmet og forpliktet etter ordningen så vel faktisk som rettslig sammenlignbare begrunnet i det formål ordningen søkte å oppnå. Utslippstaket som var en del av ordningen omfattet derimot så vel store som små industrielle foretak.<sup>307</sup>

Jeg tolker EU-domstolens konklusjon slik at de relevante kriteriene var hvordan ordningen på den ene siden hadde trukket et tydelig skille mellom de foretak som falt innenfor ordningen, og de som var ment å holdes utenfor. Ettersom de samme kravene til utslipp ble stilt både overfor små og store industrielle foretak, ble det ikke i tilstrekkelig grad skilt rettslig mellom foretakene. Dersom ordningen hadde vært utformet slik at de foretakene som var ment å holdes utenfor ordningen heller ikke ble pålagt et utslippstak, ville det ikke vært noe rettslig grunnlag for sammenligning. At foretakene er faktisk sammenlignbare må kunne utledes allerede fra det faktum at det er tale om industrielle foretaksom bedriver en viss form for konkurrerende virksomhet. Et system med omsettelige utslippskvoter for klimagasser vil derimot etter dette ikke i seg

---

<sup>307</sup> *ibid.* premiss 64.

selv være i strid med EØS-avtalen. Det avgjørende er hvordan systemet utformes, og da særlig om det medfører forskjellsbehandling.

Et eksempel på at man i norsk rett har forsøkt å differensiere ut fra objektive kriterier uten at det ble akseptert av EFTA-domstolen er *El-avgiftsaken*.<sup>308</sup> Her fant EFTA-domstolen at ESAs vurdering<sup>309</sup> var korrekt. ESA hadde i sin vurdering kommet til at industriens fritak fra el-avgift 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”.<sup>310</sup> Administrasjonsbygg ble definert til lokaler hvor mer enn 80 prosent 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 prosent av lokalene ble benyttet til administrative formål, ville derimot være helt fritatt. Det vil si 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 nøy godt av fritaket. Dette var derimot i strid med ordningens formål som var å fritta elektrisk kraft som var benyttet i produksjonsprosessen.

Spørsmålet ESA stilte seg var om skatteordningen var tilstrekkelig generell til å falle innenfor nasjonalstatens handlingsrom. I merknad fra den norske regjeringen, som var

---

<sup>308</sup> Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

<sup>309</sup> Vedtak nr. 148/04/COL.

<sup>310</sup> Forskrift om særavgifter (2001) §§ 3-12-4 og 3-12-5 (slik bestemmelsene lød på tidspunkt for behandling av saken).

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 senere opprettholdt av EFTA-domstolen.

Det fremstår som om ESA i sitt vedtak la avgjørende vekt på at det ikke var tilstrekkelig tydelig avgrensning mellom skattyterne som falt innenfor ordningen og de som ble holdt utenfor. Effekten av ordningen var at ikke bare elektrisitet fra produksjonsprosessen var gitt avgiftsfritak. Bygg hvor 79 prosent 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 vedtak<sup>311</sup> om *den norske tollforskriften*<sup>312</sup> § 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 på 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

---

<sup>311</sup> Vedtak nr. 326/10/COL.

<sup>312</sup> Forskrift til lov om toll og vareførsel (2008).

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 faktisk og rettslig situasjon 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 kortrutene 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 sammenlignbar faktisk og rettslig situasjon med de ferjeselskapene som ikke oppfylte alle vilkårene.

Selv om selskapene man diskuterer har til 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 til formål å hindre ulovlig innførsel av alkohol. Faren for ulovlig innførsel var ansett for å være høyere 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 antas først og fremst 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 faller innenfor den ordningen som gir anledning til å ha bestemte tollfrie varer for salg. Det rettslige kriteriet knytter seg etter det først og fremst til regelverkets avgrensning av ordningens rekkevidde. Den rettslige avgrensningen er ikke alene avgjørende. Rettspraksis har gjort det klart at den omstendighet at alle foretak som oppfyller de foreskrevne betingelser kan nyte godt av støtten ikke i seg selv betyr at ordningen kan betraktes som generell, og utelukke at den

er selektiv.<sup>313</sup> Begrunnelsen er at foretakene både faktisk og rettslig må være sammenlignbare. Med andre ord er vilkårene kumulative.

Ved vurderingen av hvem som er faktisk og rettslig sammenlignbare legges det etter dette først og fremst vekt på hvordan den enkelte ordning så vel faktisk som rettslig trekker grensene. Avgjørelsene viser at det vil måtte foretas en konkret vurdering av om skattyterne er faktisk og rettslig sammenlignbare i det enkelte tilfellet. Det er nok riktig at hvilke konkurranse det er mellom foretakene vil ha betydning i den faktiske vurderingen. 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. Videre viser praksis fra domstolen at det kreves en sammenheng mellom det formål som søkes oppnådd og det rettslige og faktiske rammeverket. Rettspraksis viser at det er svært lite rom for den enkelte stat til å differensiere sine ytelser ut fra synspunktet om at skattyterne er faktisk og rettslig sammenlignbare.

### 11.3 Skatte- og avgiftsreglenes betydning for hvilke skattytere som er rettslig sammenlignbare

Fremstillingen har vist at hva som er sammenlignbare skattytere dels beror på en vurdering av hvorvidt skattyterne er underlagt felles rettslig rammeverk, og dels hvorvidt det kan vises til faktiske likheter. Det er min tese at ettersom det rettslige rammeverket har betydning for angivelsen av hvilke skattytere som er sammenlignbare, så vil myndighetene kunne påvirke denne avgrensningen gjennom utformingen av skatte- og avgiftsreglene. I det følgende skal det sees nærmere på i hvilken utstrekning myndighetenes fastsettelse av skatte- og avgiftsregler vil ha betydning for hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare.

El-avgiftsaken er et eksempel på at dersom ordningen ikke tydelig angir hva eller hvem som er ment å falle inn under skatteordningen, er effekten av ordningen selektiv. Ordningen er selektiv fordi den forskjellsbehandler skattytere som er faktisk og rettslig

---

<sup>313</sup> Joined cases T-92/00 and T-103/00 Territorio Histórico de Álava v. Commission, premiss 58 og Case T-445/05 Associazione italiana del risparmio gestito v. Commission, premiss 152.



sammenlignbare. Dersom Stortinget hadde utformet el-avgiften med en klar differensiering mellom produksjon og administrasjon ville ordningen mest sannsynlig vært å betrakte som generell. Tilsvarende tror jeg avgjørelsen i the Dutch-case ikke ville vært den samme dersom utslipstaket hadde vært begrenset til å gjelde de foretakene som var tildelt omsettelige utgiftskvoter.

Begrunnelsen for mitt standpunkt er hvordan domstolene i de to sakene begrunnet resultatet. I *El-avgiftsaken* ble det fremhevet at intensjonen med lovverket var å avgiftsbelegge elektrisitet som ble benyttet til andre formål enn produksjonsformål. Domstolen mente derimot resultatet av ordningen var at avgiften kun ble pålagt en bestemt sektor.<sup>314</sup> Domstolen begrunner ikke dette noe nærmere, men som vist ovenfor, var ikke produksjonsformål klart definert. I *the Dutch-case* er tilnærmingen min noe tilsvarende. Hadde ikke utslippstaket vært av betydning ville domstolen antakelig ikke benyttet det som et moment ved avgjørelsen.<sup>315</sup> Det skal videre bemerkes at Retten ved behandlingen av saken kom til det motsatte resultat. Slik jeg forstår Rettens avgjørelse, vektla den at det kun var store industrielle foretak som var pålagt et utslippstak.<sup>316</sup> At rettspraksis i et overhengende flertall av saker konkluderer med at skattyterne er faktisk og rettslig sammenlignbare, taler mot at det rettslige rammeverket har betydning.

EU-domstolens avgjørelse i *3M Italia* gir derimot grunnlag for å hevde at det rettslige rammeverket ikke bare er et moment, men må anses som avgjørende.<sup>317</sup> I denne saken uttrykker domstolen seg tydelig i retning av at skattytere som er omfattet av en fordelaktig ordning ikke kan sammenlignes med andre skattytere.<sup>318</sup> *The Dutch-case*, som er gjennomgått overfor, tilsier derimot at man ikke alene kan se til det rettslige rammeverket. Domstolens angivelse av den relevante referanseramme tyder på at man står overfor kumulative vilkår.

---

<sup>314</sup> Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 *Norway v. EFTA Surveillance Authority*, premiss 80.

<sup>315</sup> Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*, premiss 64.

<sup>316</sup> Case T-233/04 *Netherlands v. Commission*, premiss 91.

<sup>317</sup> Case C-417/10 *3M Italia*.

<sup>318</sup> *ibid.* premiss 42.

ESAs konklusjon i saken om den norske tollforskriften taler for at myndighetene i en viss utstrekning vil kunne avgjøre hvor grensene skal trekkes. ESA så på sammenhengen mellom det man søkte å oppnå og hvordan man definerte de rettslige rammene. Man la vekt på at de som oppfylte vilkårene i forskriften ikke kunne sammenlignes faktisk og rettslig med de fergeselskapene som ikke oppfylte vilkårene.

Det å komme frem til en klar grensdragning volder naturligvis visse praktiske vanskeligheter. Myndighetene må beskrive formålet med skatteordningen så detaljert som mulig for å sikre at de aktuelle skattyterne blir å betrakte som unike så vel rettslig som faktisk, i forhold til andre skattytere. Myndighetene vil på den måten ha en viss definatorisk handlefrihet til å bestemme hvem som skal holdes innenfor en ordning og hvem som skal holdes utenfor. Myndighetenes handlefrihet begrenses derimot av at man må følge visse linjer som gjør at man ikke risikerer å påvirke konkurransen.

Etter byskatteloven § 21 første ledd var det gjort unntak fra formues- og inntektsskatt for ”*jernbaner som er til alminnelig avbenyttelse*”.<sup>319</sup> Bakgrunnen for loven var mer generelt interessen for jernbaneutbygging.<sup>320</sup> I dagens politiske klima kunne man tenke seg at det ville vært miljøargumentet som ble trukket frem for en slik særordning. Jernbaner ble i rettspraksis tolket svært vidt slik at det også omfattet slik som Holmenkollbanen og Ekebergbanen.<sup>321</sup> Spørsmålet er om det kan tenkes at myndighetene under EØS-avtalen ville kunne vedta en lov som gir jernbanevirksomhet et slikt skattefritak. Utgangspunktet er at verken den omstendighet at ordningen omfatter et stort antall foretak, eller at disse foretakene hører til i ulike og store sektorer, gjør det mulig å konkludere med at en ordning utgjør en generell støtte.<sup>322</sup> Ettersom fritaket bare gjelder jernbanevirksomheter er ikke tiltaket generelt i form av at det tilkommer alle skattyterne i staten. Det avgjørende vurderingstemaet er da hvorvidt jernbanesektoren ikke faktisk og rettslig lar seg sammenligne med skattytere som holdes utenfor ordningen formålet tatt i betraktning.

---

<sup>319</sup> Opphevet ved lov 14. mars 1975 nr. 5 III.

<sup>320</sup> Ot.prp. nr. 70 (1925) s. 37.

<sup>321</sup> Rt. 1907 s. 80 og Rt. 1921 s. 414.

<sup>322</sup> Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, premiss 48.

Det er for det første et spørsmål om jernbanesektoren kan sammenlignes faktisk med andre skattytere. Her er det nok mest nærliggende å ta i betraktning transportsektoren mer generelt. Lar man det avgjørende være hvorvidt det er en konkurranse mellom skattytere vil man se at jernbanevirksomhet er i konkurranse med transportnæringen mer generelt. Det er for det andre et spørsmål om jernbanesektoren rettslig sett er avgrenset fra andre skattytere. Slik loven var formulert omfattet den jernbane som var til alminnelig avbenyttelse. Lovens formulering mangler klare objektive avgrensningskriterier mellom de skattytere som faller innenfor ordningen, og de som er ment å falle utenfor. Jeg tenker da særlig på at Høyesterett kom til at også Holmenkollbanen og Ekebergbanen var å betegne som en del av jernbanesektoren. Det kan for eksempel reises spørsmål ved hvilke kriterier som er avgjørende for at man står overfor en jernbane og ikke et annet transportmiddel på skinner, slik som trikk eller bybane. Formålet med ordningen, å fremme jernbaneutbygging, står derimot i god sammenheng med den fordelaktige beskatningen. Uten at det har vært formålet å foreta en grundig drøftelse av den konkrete ordningen, er min konklusjon at ordningen utgjør selektiv støtte til fordel for jernbanesektoren.

En annen form for kategorisering fant man i den nå opphevede lov om skattefrie fondsavsetninger fra 1962. Loven åpnet blant annet for at eldre bedrifter kunne avsette midler til miljøtiltak.<sup>323</sup> Bakgrunnen var at man i 1973 tilføyde § 23a til grannelova, som påbød bedriftene å bringe forurensningene ned på et akseptabelt nivå innen fastsatte frister. For at bedriftene skulle klare dette, ble det åpnet for skattelettelse i form av fondsavsetninger. I lov om skattefrie fondsavsetninger var det, med utgangspunkt i bestemte årstall, regulert hvilke bedrifter som skulle ansees som eldre. Her kan man tale om et klart objektivt skille mellom de eldre foretakene og nyere foretak.

Legger man til grunn en konkurransebetragtning som avgjørende for hvorvidt foretakene er sammenlignbare vil ikke en slik avgrensning være tilstrekkelig. Er det

---

<sup>323</sup> Lov om skattefrie fondsavsetninger § 3 annet ledd.

derimot ordningen som er det relevante for grensedragningen vil det her være et tydelig skille mellom de som faller innenfor ordningen og de som holdes utenfor. Jeg er tilbøyelig til å være av den oppfatning at det er ordningen som må være den relevante referanseramme. Det synes å ha støtte i EU-domstolens avgjørelse 3M Italia hvor domstolen går langt i å tillegge ordningen selv betydning.<sup>324</sup> Et slikt synspunkt åpner for at myndighetene vil ha innflytelse på grensedragningen.

Jeg fremholdt i innledningen til dette underkapitlet den tese at myndighetene vil kunne påvirke angivelsen av referanserammen, forutsatt at det rettslige rammeverket har betydning for vurderingen av hvilke skattytere som er sammenlignbare. Min konklusjon er at skatteordningens rettslige rammeverk er av betydning for fastleggelsen av referanserammen. Myndighetene vil da gjennom vedtakelsen av skatte- og avgiftsreglene kunne øve innflytelse på hvilke skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare. I lys av det vil jeg reise spørsmål ved om myndighetene kan fastlegge et skattenivå som i større grad differensierer mellom selskapsformer.

I den såkalte *Samvirkeforetaksaken* konkluderte ESA med at Norge i henhold til en foreslått ordning ville gi enkelte forbrukersamvirker<sup>325</sup> en selektiv fordel.<sup>326</sup> Forslaget var at forbrukersamvirker skulle gis rett til et fradrag på opptil 15 prosent av inntekten fra omsetning med sine medlemmer. Formålet var å gi samvirkeforetakene bedre rammebetingelser for egenkapital.<sup>327</sup>

I sin begrunnelse la ESA blant annet vekt på at ordningen omfattet foretak som i stor grad hadde omsetning til andre kunder enn egne medlemmer. Det innebar at samvirkeforetakene som var omfattet av ordningen også konkurrerte med andre foretak som ikke falt inn under den fordelaktige skatteordningen. Det avgjørende i denne saken var at den selektive behandlingen kunne bidra til en forskyvning av konkurransen mellom aktørene.

---

<sup>324</sup> Case C-417/10 3M Italia, premiss 42.

<sup>325</sup> Ordningen omfattet forbrukersamvirker med virksomhet innenfor landbruk, fiskeri og skogbruk samt boligbyggelag.

<sup>326</sup> Vedtak nr. 341/09/COL.

<sup>327</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s.123.

ESA presiserer at den ikke utelukker at rene gjensidige samvirkeforetak og andre foretak må anses for å være forskjellige faktisk og rettslig når det gjelder formålet med skatt på foretaksinntekt.<sup>328</sup> ESA viser også til definisjonen av rent gjensidig samvirkeforetak i kommisjonsmeldingen om samvirkeforetak.<sup>329</sup> Et rent gjensidig samvirkeforetak defineres der av et bestemt forhold til medlemmene i samvirkeforetaket. Det vil si at medlemmene er aktivt involvert i driften av samvirkeforetakets virksomhet, og at det er en stor grad av samspill mellom medlemmene og samvirkeforetaket, langt utover et rent kommersielt forhold. Videre legger definisjonen vekt på at samvirkeforetakets eiendeler vanligvis innehas av medlemmene, og overskuddet fordeles utelukkende blant medlemmene av samvirkeforetaket på grunnlag av medlemmenes virksomhet med samvirkeforetaket.

Avgjørelsen trekker en grense for hvordan ulike selskapsformer kan behandles uten at det er å betegne som selektivt. Det tilsier at den skattefordelen som var gitt samvirkeforetak var knyttet til virksomhetens art, altså at det ble solgt til medlemmer og ikke bare vanlige konsumenter. Fordi realiteten var at samvirkeforetakene også konkurrerte om en andel vanlige konsumenter ble resultatet imidlertid at de oppnådde et konkurransefortrinn foran andre aktører. Tidligere har jeg påpekt at myndighetene gjennom det rettslige rammeverket vil kunne definere hvilke skattytere som skal omfattes av en bestemt ordning. For at det rettslige rammeverket ikke skal anses å ha selektive konsekvenser forutsetter det en tydelig angivelse av hvilke skattytere som er omfattet av ordningen, og at det ikke er berøringspunkter mellom de skattytere som er innenfor ordningen og de som er holdt utenfor. Det var med andre ord mulig å sammenligne samvirkeforetak med selskapsformer som var holdt utenfor ordningen ettersom de konkurrerte i et felles marked. Det vil si at dersom man hadde stått overfor et rent gjensidig samvirkeforetak, ville konklusjonen vært at ordningen ikke var selektiv.

---

<sup>328</sup> Vedtak nr. 341/09/COL, punkt 2.3.1.

<sup>329</sup> COM(2004) 18 final, punkt 1.1.

Man vil etter dette kunne gi ulike skatteregler begrunnet i virksomhetens art. Slik som samvirkeforetak. Det vil imidlertid stilles andre krav dersom man ønsker ulike skatteregler basert på selskapsform. Skattereglene for de ulike selskapsformene varierer i dag av praktiske årsaker i enkeltdeler, men forskjellene i den totale skattebyrden slik ordningen er liten. Overskuddet i selskapene skattlegges løpende som alminnelig inntekt med 28 prosent etter norsk skattelovgivning.<sup>330</sup> Foretaksmodellen, aksjonærmodellen og deltakermodellen er basert på det felles prinsippet om å ekstrabeskatte avkastning utover risikofri avkastning. I aksjonærmodellen og deltakermodellen skattlegges slik avkastning som alminnelig inntekt på eiernes hånd ved uttak, mens den i foretaksmodellen skattlegges løpende som beregnet personinntekt med trygdeavgift og eventuell toppskatt. Virksomhetsinntekten over risikofri avkastning på kapitalen i enkeltpersonforetaket vil også omfatte arbeidsavkastning, og på den måten er modellen også en løsning for å skattlegge næringsdrivende som gjennom sin virksomhet har inntekt fra både arbeid og kapital.

Reglene for beskatning av næringsvirksomhet virket før skattereformen av 1992 til dels svært forskjellig avhengig av hvilken eierform virksomheten ble drevet under. Særlig hva gjaldt forskjeller mellom de ulike selskapsformene. Forskjellene knyttet seg først og fremst til inntekts- og formuesbeskatningen, mens eierformene var mer likestilte i forhold til mange andre skatte- og avgiftsformer.

Valget mellom eierformene sto langt på vei åpen for skattyteren. Eierformen ville kunne få store konsekvenser for skattebelastningen, og dermed for avkastningen på investeringene regnet etter skatt. Dette ble av Aarbakkeutvalget betegnet som uheldig ettersom det ikke forelå gode grunner for å forskjellsbehandle eierformene.<sup>331</sup> Forskjellsbehandlingen var uheldig ettersom den oppfordret til disposisjoner som ikke hadde noe annet formål enn å spare skatt. Etter dagens skattesystem er forskjellene mellom ulike selskapsformer forsøkt eliminert. Overskuddet i virksomhetene

---

<sup>330</sup> Skatteloven § 2-2 første ledd, jf. Stortingets skattevedtak 2012 § 3-3. Det sees i den sammenheng bort fra primærnæringenes (fiskeri og landbruk) særskilte skattefordeler.

<sup>331</sup> NOU 1989:14.

skattlegges, som beskrevet, løpende som alminnelig inntekt med 28 prosent uavhengig av virksomhetsform og uttak.

Spørsmålet er om ulike selskapsformer gjør at foretakene ikke er rettslig og faktisk sammenlignbare. Den restriktive tolkningen i praksis tilsier at man ikke vil kunne skille ulike selskapsformer faktisk. Det avgjørende er da hvorvidt ordningen har selektive virkninger. Dersom man velger å beskatte ulike selskapsformer ulikt, vil det avgjørende være hvorvidt valg av selskapsform er åpen for alle, og derfor ikke kan utgjøre en selektiv ordning. En differensiert skattlegging bygget på pålagte selskapsformer vil derimot være å betrakte som selektiv.

#### 11.4 Konklusjon

Problemstillingen har vært hva som er faktisk og rettslig sammenlignbare skattytere. Målsetningen har vært å fastlegge nærmere hvilke kriterier som det er relevant å tillegge vekt ved vurderingen. Utgangspunktet er klart nok at både de faktiske og 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 fra et nasjonalt perspektiv. På denne måten oppnår man å se en sammenheng med formålet med statsstøtteforbudet, som er å hindre konkurranseforskyvninger som er skadelige for samhandelen. Selv om skattyterne har til formål å utøve virksomhet som tilsynelatende er sammenlignbar, vil vurderingen måtte være konkret. Det var tilfellet i ESAs vedtak om den norske tollforskriften.<sup>332</sup> Fergeselskapene det var tale om drev begge fergevirksomhet på den samme strekningen, men man anså det slik at kun et av

---

<sup>332</sup> Vedtak nr. 326/10/COL.

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.<sup>333</sup> 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 de som faller innenfor en bestemt ordning og de 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 ansees sammenlignbart faktisk og rettslig. Myndighetenes anledning til å differensiere mellom skattytere vil derimot være begrenset dersom de vil anses for 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.

## 12 Trinn to: Selektivitet

### 12.1 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 sees det på det som betegnes *regional/geografisk selektivitet*. Problemstillingen er hvor

---

<sup>333</sup> 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.



fritt myndighetene står til å definere anvendelsesområdet for en skatte- eller avgiftsregel.

Utgangspunktet er klart nok: Kun ordninger som dekker hele medlemsstatens geografiske område kan unngå å falle inn under statsstøtteforbudet. Det er videre et utgangspunkt at ordninger med regional eller lokal rekkevidde vil være selektive, da de begunstiger virksomheter i sitt område.<sup>334</sup> Praksis fra EU-domstolen viser at dette utgangspunktet må nyanseres.<sup>335</sup> Referanserammen for vurderingen av om en regional skattefordel er selektiv kan i prinsippet godt være avgrenset til en region i medlemsstaten. På dette grunnlaget er det funnet hensiktsmessig å skille ut regional selektivitet til særskilt behandling under punkt 12.3.

## 12.2 Materiell selektivitet

### 12.2.1 Problemstilling

Materiell selektivitet omfatter *sektorbegrenset selektivitet*, det vil si støtte avgrenset til enkelte sektorer, og *de facto* selektivitet, det vil si støtte begrenset til enkelte kategorier av foretak, som for eksempel 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. Dette fordi selv om generelt

---

<sup>334</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority (Arbeidsgiveravgiftssaken).

<sup>335</sup> Se blant annet Case C-88/03 Portugal v. Commission og Joined cases C-428/06 to C-434/06 UGT-Rioja and Others.

utformede skatteregler som utgangspunkt gjelder alle foretak, medfører foretakenes ulike karakteristika at de ikke rammes på samme måte.<sup>336</sup> Det følger i alminnelighet av dette at om en bedrift benytter seg av en skatteposisjon som gir dem en fordel, slik som for eksempel 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.<sup>337</sup> 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.<sup>338</sup>

### 12.2.2 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*<sup>339</sup> (eller effektlæren) hvor det avgjørende er hvorvidt faktiske resultatet av ordningen er en selektiv behandling av skattyterne. I henhold til effektdoktrinen ser man ikke til støttens formål, men kun på 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.<sup>340</sup> Det var foreslått innført en årlig i 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 eiendom som ble benyttet i virksomhetsøyemed på Gibraltar.

---

<sup>336</sup> Se som eksempel Joined Cases C-106/09P and C-107/09P Commission v. Gibraltar and United Kingdom og 80/932/EEC Commission Decision.

<sup>337</sup> Bacon (1997) s. 303 og 320.

<sup>338</sup> *European state aid law Handbook* (2010) s. 46.

<sup>339</sup> Effektdoktrinen ble benyttet allerede i Case 173/73 Italy v. Commission.

<sup>340</sup> Joined Cases C-106/09P and C-107/09P Commission v. Gibraltar and United Kingdom.

Offshoreselskaper<sup>341</sup> 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.<sup>342</sup> Domstolen viste i denne sammenheng til at den aktuelle ordningen hadde samme effekt som om offshoreselskapene var eksplisitt unntatt for skatteplikt. Det ble pekt på at offshoreselskapene var i en faktisk og rettslig sammenlignbar situasjon med de selskaper som var underlagt skatten, sett i forhold til det formål som skulle forfølges med ordningen.<sup>343</sup>

Økonomiske støttetiltak vil i enkelte tilfeller kunne gi fordeler til andre enn de 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 Retten har i enkelte konkrete saker konkludert med at også støtte som tilfaller en indirekte støttemottaker kan være i strid med statsstøtteforbudet.<sup>344</sup>

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.<sup>345</sup> Støtten var rettet mot investorene og ordningen innebar en fordel for disse. Europakommisjonen fant at støtten også favoriserte de utvalgte selskapene fordi etterspørselen 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.<sup>346</sup> Dette må anses å ha sammenheng med den såkalte effektdoktrinen hvor det avgjørende er at ordningen faktisk har selektive effekter.

---

<sup>341</sup> Det vil si selskaper uten fysisk tilstedeværelse.

<sup>342</sup> Joined Cases C-106/09P and C-107/09P *Commission v. Gibraltar and United Kingdom*, premiss 106-108.

<sup>343</sup> *ibid.* premiss 96.

<sup>344</sup> Case C-156/98 *Germany v. Commission* og Case T-93/02 *Confédération nationale du Crédit mutuel v. Commission*.

<sup>345</sup> Case C-156/98 *Germany v. Commission*.

<sup>346</sup> *ibid.* premiss 85.

Jeg finner det imidlertid usikkert hvor langt forbudet mot offentlig støtte rekker overfor såkalte indirekte støttemottakere. Det må for eksempel 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.

Retten trekker imidlertid den rene effektdoktrinen i tvil i *British Aggregates-saken*.<sup>347</sup> Storbritannia hadde innført en avgift på grusuttak fra naturen. Grus som var fremstilt som et biprodukt som følge av andre prosesser eller gjenbruk av allerede brukt grus var ikke pålagt avgiften. Formålet var å redusere uttaket av grus fra naturen, noe som igjen var begrunnet i miljøhensyn. Ifølge Retten kunne en miljøavgift defineres som en selvstendig avgiftsordning, som måtte kjennetegnes av dens miljømessige formål og sitt særlige skattegrunnlag. Retten viste til at miljøavgifter har til formål å beskatte visse skattytere med henblikk på å ta miljøomkostningene ved aktiviteten i betraktning. Retten anerkjente derfor at det lå innenfor en medlemsstats autonomi å innføre en miljøavgift på enkelte former for fremstilling av grus, mens andre former ble holdt utenfor.

Generaladvokat Mengozzi karakteriserte Rettens standpunkt, i sin innstilling til avgjørelse i ankesaken, som "*highly innovative as compared with the Community case-law on the application of the selectivity criterion and, more generally, of the concept of aid within the meaning of Article ... [107(1) TFEU]*".<sup>348</sup> EU-domstolen valgte da også i *British Aggregates-saken* å fravike Rettens standpunkt ved å gå tilbake til en ren effektlærebetraktning.<sup>349</sup>

Enda tydeligere er EU-domstolen i *The Dutch-case*, som ble avsagt et år etter *British Aggregates-saken*, hvor den igjen la til grunn at effektdoktrinen er utgangspunktet. EU-domstolen understreket at selv om "*environmental protection constitutes one of the*

---

<sup>347</sup> Case T-210/02 *British Aggregates Association v. Commission*, premiss 114 og 115.

<sup>348</sup> Case C-487/06P *Opinion of Mr Advocate General Mengozzi delivered on 17 July 2008*, premiss 95.

<sup>349</sup> Case C-487/06P *British Aggregates v. Commission*, premiss 85.

*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]*”<sup>350</sup>

López argumenterer for at EU-domstolen, til tross for avgjørelsen i British Aggregates-saken, har åpnet for en formålsbasert betraktning.<sup>351</sup> Han mener at dommen ikke nødvendigvis er et argument for at domstolen har opprettholdt effektdoktrinen. López tar det standpunkt at nasjonale retningslinjer ikke synes å være uvesentlig når det kommer til vurderingen av hvorvidt et konkret tiltak er selektivt eller ikke. Jeg er enig i utgangspunktet til López, at nasjonale retningslinjer er av betydning, men da i sammenheng med fastleggelsen av den relevante referanseramme. Det skal legges til at EU-domstolens avgjørelse i The Dutch-case ble avsagt etter López skrev artikkelen det nå vises til. López reiser allikevel en interessant problemstilling når han reiser tvil ved effektdoktrinen.

EU-domstolens uttalelser må etter min oppfatning forstås slik at man ønsker å beholde en effektbasert doktrine. Det er effektene av ordningen som er av interesse. Dette fordi det først er når ordningen får selektive effekter at den kan få konsekvenser for konkurransen. Et slikt synspunkt henger etter min mening sammen med at man ved vurderingen av hvorvidt en selektiv støtte kan legitimeres av skattesystemets art eller generelle oppbygning vil trekke på relevante sider ved skattesystemet. Jeg finner derfor ikke holdepunkter for å anta at EU-domstolen skulle ha ønsket å gi formålsbetraktninger betydning ved vurderingen av om selektivitetsvilkåret er oppfylt.

Honoré stiller også spørsmål ved effektdoktrinen.<sup>352</sup> Han er kritisk til om effektdoktrinen er relevant i sammenheng med vurderingen av skatte- og avgiftsreglers selektivitet. Honoré mener vurderingen av hvorvidt lignende situasjoner blir behandlet ulikt må vurderes ut fra formålet med støtten. Ved anvendelsen av selektivitetsvilkåret, må det ifølge Honoré tas hensyn til flere sider enn bare støttens effekter. Et argument

---

<sup>350</sup> Case C-279/08P Commission v. Netherlands, premiss 75.

<sup>351</sup> López (2010) s. 813-815.

<sup>352</sup> Honoré (2009) s. 534-535.

mot et slikt standpunkt er at andre hensyn ikke vil være relevante ved vurderingen av hvorvidt støtten er selektiv. Det kan videre innvendes at selektivitet kun kan konstateres hvor støtten har selektive effekter. Hvorvidt like tilfeller blir behandlet ulikt beror på hvilke reelle effekter ordningen har, og ikke på dens intensjoner eller formål.

Honoré mener at EU-domstolen i flere saker har vist at effektdoktrinen kun tjener som en generell introduksjon til hele eller deler av statsstøttevurderingen.<sup>353</sup> Honoré viser blant annet til avgjørelse i Tekstilsaken hvor effektdoktrinen fremsettes som en generell rettsetning.<sup>354</sup> At effektdoktrinen ble gitt en generell utforming hindret imidlertid ikke EU-domstolen å gi den konkret anvendelse i saken, ved at de sosiale formålene som lå bak støtten ikke var relevante ved vurderingen av hvorvidt støtten var selektiv. Et annet eksempel Honoré trekker frem er en sak mot Spania hvor EU-domstolen på tilsvarende måte som i Tekstilsaken gjentar den generelle rettsetningen.<sup>355</sup> Det kan derimot vanskelig tas til inntekt for at effektlæren ikke er gjeldende rett. Tvert imot vil domstolens konsekvente praksis tilsi at man står ovenfor en fast rettsetning som ikke kan ansees fraveket.

Hvis man følger resonnementene til López og Honoré skulle domstolen ved vurderingen av hvorvidt støtten er selektiv kunne legge vekt på de miljøformål som ligger bak den enkelte støtteordning. Det gjorde Retten i *British Aggregates-saken* hvor den fant at de miljøformål som var påberopt falt innenfor den enkelte medlemsstats autonomi å prioritere.<sup>356</sup> Storbritannia sto derfor fritt til å fastsette hvilke varer og foretak som skulle pålegges en miljøavgift. Begrunnelsen var at miljøavgiften var en selvstendig avgiftsmessig foranstaltning, som var kjennetegnet av sitt miljømessige formål.<sup>357</sup> Jeg ser ikke hvordan dette skulle tilsi at ordningen ikke var selektiv.

Videre kan det argumenteres med at selv om den selektive fordelingen av støtten er begrunnet i bestemte miljømessige formål, fratras den ikke sine selektive effekter. Skal

---

<sup>353</sup> *ibid.* s. 535.

<sup>354</sup> Case 173/73, *Italia v. Commission*, premiss 13.

<sup>355</sup> Case C-404/00, *Spain v. Commission*, premiss 46.

<sup>356</sup> Case T-210/02 *British Aggregates Association v. Commission*, premiss 115.

<sup>357</sup> *ibid.* premiss 114.

man kunne vurdere støttens negative konsekvenser må man nødvendigvis se hen til dens effekter. Dette fordi det er støttens reelle effekt som kommer til uttrykk i markedet, og ikke hvordan den er begrunnet av formålsbetraktninger lagt til grunn av nasjonale myndigheter. Å begrunne en skatteordnings selektive utforming i dens miljøformål fremstår for meg som en legitimering av ordningens selektive effekter. Man kan stille seg spørsmål ved hvilke formål som skal aksepteres som legitimerende, dersom slike enkeltformål aksepteres.

Et annet argument mot å tillate formålsbaserte elementer i selektivitetsvurderingen er at det er vanskelig å håndtere i praksis. Det kan være problematisk å vurdere om den selektive virkningen er tilsiktet fra myndighetenes side, eller om det er et tilfeldig utslag av generelle regler. Enn videre kan det i mange saker være usikkert hvilket hovedformål støtten skal tilgodese. Rettspraksis og hensynet til praktiserbare regler taler mot at det legges vekt på formålsbaserte vurderinger under selektivitetsvilkåret. Avgjørende for om det foreligger materiell selektivitet er etter dette hvorvidt virkningen av støtten er at en eller flere skattytere tilføres støtte som skattytere de sammenlignes med ikke nyter godt av. Det presiseres at i den utstrekning noen gjør seg større nytte av en ellers generell ordning enn andre, er ikke støtten å betrakte som selektiv, forutsatt at støtten er basert på objektive kriterier som alle aktører har faktisk mulighet til å oppfylle.

Som fremstillingen viser er det ikke rettskildemessig grunnlag for at formålsbaserte vurderinger, som Retten gikk inn på i *British Aggregates-saken*<sup>358</sup>, skal tillegges vekt etter EU-domstolens avgjørelser i *The Dutch-case*<sup>359</sup> og *British Aggregates-saken*<sup>360</sup>. Videre taler hensynet til praktiserbare regler mot at det åpnes for formålsbaserte vurderinger under selektivitetsvilkåret. Selektivitetsvurderingen vil etter gjeldende rett måtte vurderes opp mot støttens effekter.

---

<sup>358</sup> *ibid.*

<sup>359</sup> Case C-279/08P *Commission v. Netherlands.*

<sup>360</sup> Case C-487/06P *British Aggregates v. Commission.*

### 12.2.3 Betydningen av myndighetenes skjønnsfrihet

Lover kan være mer eller mindre spesifikke og presise med hensyn til hva forvaltningen skal gjøre under forskjellige betingelser. Slik skjønnsutøvelse kan gå ut på å bestemme om noe skal skje, når det skal skje, eller hva som skal skje. Et særspørsmål i vurderingen av om en ordning er selektiv er betydningen av myndighetenes skjønnsfrihet.

I den utstrekning kriteriene som er fastsatt av myndighetene ikke innebærer noen selektiv behandling, kan ordningen ikke sies å begunstige enkelte foretak fremfor andre. Dette kan tenkes å stille seg annerledes hvor forvaltningen har frihet til å uttøve skjønn<sup>361</sup>. Forvaltningen kan i slike tilfeller tenkes å være gitt en fullmakt (hjemmel/kompetanse) til å innvilge de skatte- eller avgiftsfordelene som forvaltningen måtte finne hensiktsmessig for å fremme et bestemt miljøformål. Skjønnsfriheten kan også knytte seg til størrelsen på støtten og de forhold den gis under. Støttmottakerne er da ikke identifisert i lovteksten selv. Støtten er derfor som utgangspunkt generell. På grunn av skjønns-elementet kan imidlertid ordningen gis selektive effekter ved at enkelte skattytere utestenges.

Skjønnsutøvelse har vært ansett tilstrekkelig til ”de facto” å utgjøre en selektiv ordning.<sup>362</sup> Et eksempel i denne sammenheng er vedtaket fra ESA i saken om *den norske NO<sub>x</sub>-avgiften*.<sup>363</sup> Bakgrunnen var en ordning hvor det kunne inngås en miljøavtale med den norske regjering om avgiftsfrihet for utslippskilder av NO<sub>x</sub>. Kravet var at foretakene som inngikk avtalen skulle iverksette tiltak for å redusere utslippende samsvar med nasjonale miljømål.<sup>364</sup> Det var derimot ikke bestemt i hvilken utstrekning staten hadde en plikt til å inngå en slik avtale. ESA konkluderte med at ordningen hadde selektive effekter ettersom staten var gitt en skjønnsfrihet til å inngå slike avtaler.

---

<sup>361</sup> Finnes igjen under mange navn, blant annet ”fritt skjønn”, ”forvaltningsskjønn” og ”kan-skjønnet”.

<sup>362</sup> Case C-241/94 France v. Commission, premiss 23-24, Case C-295/97 Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA v. International Factors Italia SpA, premiss 39 og Joined cases T-92/00 and T-103/00 Territorio Histórico de Álava v. Commission,.

<sup>363</sup> Vedtak nr. 144/11/COL side 8.

<sup>364</sup> Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2011.



Presiseringen finner man også i *ESAs veiledning* vedrørende statstøtte.<sup>365</sup> Det innebærer at det ikke er avgjørende om skattyterne, som gis en fordel, identifiseres i skatte- eller avgiftsvedtaket selv. Det avgjørende er i hvilken grad skjønnsutøvelsen resulterer i at reglene gir enkelte skattytere støtte. Hadde ikke slik støtte vært omfattet ville myndighetene enkelt kommet rundt statsstøtteforbudet ved å gi generelle regler med rom for skjønnsutøvelse.

#### 12.2.4 Oppsummering

Det foreligger 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. Hvorvidt EU-domstolen vil gå i retning av å akseptere formålsbetraktninger som et relevant moment ved vurderingen av om det er tale om en selektiv støtte er uavklart. Foreliggende rettspraksis gir ikke grunnlag for å hevde at det er åpnet for formålsbetraktninger. Gjeldende rett må derfor fortsatt sies å være effektdoktrinen.

#### 12.3 Regional selektivitet

Det kan tenkes politisk ønskelig med en miljøavgift som er bestemt til å gjelde et fastsatt geografisk område. Et eksempel på hvordan lovgivningen gis begrenset geografisk anvendelse er reglene om startavskrivning i den nå opphevede distriktsskatteloven.<sup>366</sup> Reglene om startavskrivning var i medhold av loven kun gitt anvendelse på investeringer i Nord-Norge. Regional (eller geografisk) selektivitet retter seg mot støtte som er gitt anvendelse kun på et bestemt geografisk område i nasjonalstaten.<sup>367</sup> Spørsmålet som skal drøftes i det følgende er hvor fritt myndighetene står til å definere det regionale anvendelsesområde for en skatt eller avgift innenfor rammene av EØS-avtalen artikkel 61(1).

---

<sup>365</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Punkt 3.1 (1) og tilsvarende Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, premiss 13.

<sup>366</sup> Distriktsskatteloven § 3.

<sup>367</sup> Nord-Norge omfattet i denne loven Nordland, Troms og Finnmark fylke, jf. distriktsskatteloven § 9.

I *Arbeidsgiveravgiftssaken*<sup>368</sup> opprettholdt EFTA-domstolen vedtaket<sup>369</sup> 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 skatteyttere, 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.<sup>370</sup> 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.

Ser man reglene om startavskrivninger i distriktsskatteloven i lys av arbeidsgiveravgiftssaken er det nærliggende å konkludere med at ordningen var regionalt selektiv. Startavskrivningen var betinget av en investering i et bestemt område. På den måten var det sammenheng mellom hvor investeringen måtte foretas og hvem som fikk nyte godt av avskrivningen. Begrunnelsen er at bedriftene i de områdene som omfattes av ordningen vil være mer tilbøyelige til å investere enn en bedrift som er lokalisert andre steder.

Myndighetene kan velge å knytte fordelen til den enkelte arbeidstaker. Det har man gjort ved å fastsette en lavere inntektsskatt til kommunen enn det som gjelder for resten

---

<sup>368</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

<sup>369</sup> Vedtak nr. 165/98/COL.

<sup>370</sup> Case E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance Authority, premiss 37.

av landet for enkelte av de nordligste kommunene.<sup>371</sup> 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 statsstøtteregelverket.

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.<sup>372</sup> 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.<sup>373</sup>

Et annet eksempel på en lokal skatt er eiendomsskatten, som er en frivillig kommunal skatteform.<sup>374</sup> Kommunestyret avgjør hvorvidt kommunen skal skrive ut eiendomsskatt.

---

<sup>371</sup> Stortingets skattevedtak 2012 § 3-2.

<sup>372</sup> Ot.prp.nr.13 (1997-1998) s. 1.

<sup>373</sup> Forskrift om gebyr for bruk av piggdekk og tilleggsgebyr (1999).

<sup>374</sup> Eignedomsskattelova.

Eiendomsskattens begrunnelse har utviklet seg fra å skulle dekke kommunens utgifter i tilknytning til grunneiendommene, til å være en fiskal skatt på linje med andre skatter.

I disse situasjonene er kommunene gitt kompetanse til å gi skatter eller avgifter innenfor deres geografiske område, og begrenset til det nivå loven angir. Dette har EU-domstolen fastslått at ikke vil være selektive ordninger.<sup>375</sup> 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.<sup>376</sup> EU-domstolen identifiserte tre kumulative vilkår for at lokale skattemyndigheter skulle kunne gi støtte gjennom skatte- og avgiftsregler med regionale anvisninger.<sup>377</sup> 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 å direkte gripe inn i fastsettelsen av innholdet ("prosessuelle autonomi"). For det tredje må de økonomiske konsekvensene av tiltaket ikke avhjelpes med støtte fra andre regioner eller nasjonal myndighet ("økonomisk autonomi").

I denne situasjonen utgjør den regionale myndighets geografiske område den relevante referanserammen.<sup>378</sup> 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

---

<sup>375</sup> 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."*

<sup>376</sup> Case C-88/03 Portugal v. Commission.

<sup>377</sup> 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.

<sup>378</sup> Case C-88/03 Portugal v. Commission, premiss 65.

sett ikke støtte. Det er først når man ser alle kommuner samlet at man kan tale om støtte, 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 støtte. 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.

### 13 Trinn tre: Skattesystemets art eller generelle oppbygning

#### 13.1 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).<sup>379</sup> Domstolen har sett det slik at en ordning, som er begrunnet i skattesystemets logikk, er legitim og kan derfor ikke være selektiv.<sup>380</sup> En slik legitimering av en ellers selektiv ordning er ikke et unntak, på linje med EØS-avtalen artikkel 61(2) og (3).<sup>381</sup> Bevisbyrden for at slike forutsetninger foreligger påligger medlemsstaten.<sup>382</sup>

At en selektiv ordning kan være lovlig, dersom selektiviteten kan begrunnes i skattesystemets logikk, ble første gang fastslått av EU-domstolen i den såkalte Tekstilsaken.<sup>383</sup> 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

---

<sup>379</sup> På engelsk betegnet "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.

<sup>380</sup> Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, premiss 42.

<sup>381</sup> *European community law of state aid* (2009) s. 90.

<sup>382</sup> Se blant annet 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.

<sup>383</sup> Case 173/73 *Italia v. Commission*, premiss 15.

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.<sup>384</sup>

### 13.2 Noen utgangspunkter

Problemstillingen som skal drøftes i det følgende er hvorvidt en miljøpolitisk målsetning kan tenkes innbakt i skattesystemets logikk. Spørsmålet er om gunstige skatteregler som ivaretar denne målsetningen 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*<sup>385</sup>. 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.<sup>386</sup>

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 på den annen side de formål som er uadskillelig forbundet med skattesystemet og som er nødvendig for at gjennomføre slike formål. Dette er uttrykt slik at skattesystemets logikk viser til en konkret skattemessig foranstaltning overensstemmelse med det generelle skattesystems art og innretning.<sup>387</sup>

Selektive skatte- og avgiftsordninger, som ikke er et resultat av et formål som er uadskillelig forbundet med skattesystemet det inngår i, er derfor ikke en del av skattesystemets logikk. Skillet mellom slike indre formål og mer utenforliggende

---

<sup>384</sup> Se blant annet: 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. Comission*, premiss 52.

<sup>385</sup> Case C-88/03 *Portugal v. Commission*.

<sup>386</sup> *ibid.* premiss 81.

<sup>387</sup> 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.

hensyn kan sees i sammenheng med at en ordning skal vurderes etter dens effekter og ikke 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.<sup>388</sup>

Det kan etter dette identifiseres to relevante sider ved skattesystemets art og generelle oppbygning. Det er kun de formål som er uadskillelig forbundet med skattesystemet 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 uadskillelig 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.<sup>389</sup> Medlemsstaten vil derfor måtte kunne vise til at det er forholdsmessighet mellom det mål 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 uadskillelig forbundet med skattesystemet og som er nødvendig for å gjennomføre dets formål.

### 13.3 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.<sup>390</sup> 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*

---

<sup>388</sup> Case T-55/99 CETM v. Commission, premiss 53.

<sup>389</sup> Joined cases C-78/08 to C-80/08 *Paint Graphos*, premises 75.

<sup>390</sup> *European community law of state aid* (2009) s. 92.

*concerned*".<sup>391</sup> Dette utgangspunktet er også lagt til grunn av EU-domstolen og Retten.<sup>392</sup> Det taler for å legge det nasjonale skattesystem til grunn som det relevante system i denne sammenheng.

Et annet syn på hva som er det relevante system er gitt av *Bacon*,<sup>393</sup> som mener at hvorvidt en støtte er legitim etter skattesystemets logikk må avgjøres ved å se til den bestemte kategori skattyter er en del av. Hvor støtten tilkommer ulike grupper mener Bacon man må se til formålet og effekten. Et slikt synspunkt har klare likhetstrekk med drøftelsen av hvorvidt skattytere faktisk og rettslig er sammenlignbare. Praksis viser derimot at man har valgt en annen terminologi for de to problemstillingene. Jeg velger derfor ikke å legge til grunn Bacons tilnærming for hva som utgjør det relevante system.

Rettspraksis legger til grunn at det er det nasjonale skattesystemet som er det relevante system å vurdere støtten opp mot, og ikke den kategori skattyter er en del av. 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.

**13.4 Grunnleggende eller styrende prinsipper ved det norske skattesystemet**  
Spørsmålet som reises i det følgende er hvorvidt myndighetenes miljøpolitiske målsettinger som søkes oppnådd gjennom skatte- og avgiftsregler kan legitimeres ut fra skattesystemets logikk.

Europakommisjonen har i flere beslutninger vurdert hvorvidt en ordning på miljøområdet kan tenkes begrunnet ut fra skattesystemets logikk. Se for eksempel beslutning *N 497/2003*, hvor Europakommisjonen anerkjente at utelukkelsen av

---

<sup>391</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Punkt 3.1 (4).

<sup>392</sup> Joined Cases C-78/08 to C-80/08 *Amministrazione delle finanze Agenzia delle Entrate and others v. Commission*.

<sup>393</sup> *European community law of state aid* (2009) s. 92.



mineralogiske prosesser fra en svensk energiskatt var i overensstemmelse med skattesystemets logikk.<sup>394</sup> Det kan også vises til vedtak 2002/676/EF fra Europakommisjonen, hvor den fant det i overensstemmelse med miljøavgiftssystemets logikk å gi avgiftsfritak for energiprodukter som primært ble benyttet til annet enn brennstoff.<sup>395</sup> Det har senere vært avsagt avgjørelser fra EFTA-domstolen og EU-domstolen som kan forstås slik at miljøhensyn ikke kan legitimere en selektiv støtte.

Illustrerende i denne sammenheng er *El-avgiftsaken* fra EFTA-domstolen (omtalt tidligere under punkt 11.3).<sup>396</sup> I saken prøvde domstolen et vedtak fattet av ESA som gjaldt den norske elektrisitetsavgiften.<sup>397</sup> 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 ansees legitimert av skattesystemets logikk, må det med andre ord vurderes om det er en forbindelse mellom begrunnelsen og skattesystemets logikk. Det vil på den annen side være grunnlag for å lese domstolens begrunnelse slik at det ikke kan argumenteres med at kun bestemt bruk av elektrisitet er ment unntatt når realiteten er at grensen ikke er tilstrekkelig klar. Kliemann har uttrykt seg slik at dersom kun den bestemte bruken hadde vært fritatt for beskatning, ville det kunne begrunnes i skattesystemets logikk.<sup>398</sup> Jeg er derimot av den oppfatning at hvor en slik tydelig

---

<sup>394</sup> N 497/2003 Europeiska Kommissionen, side 7-8.

<sup>395</sup> 2002/676/EC Commission Decision, premiss 46.

<sup>396</sup> Joined Cases E-5/04, E-6/04 and E-7/04 Norway v. EFTA Surveillance Authority.

<sup>397</sup> Vedtak nr. 148/04/COL.

<sup>398</sup> Kliemann (2006) s. 322.

grense hadde vært trukket, ville det ikke kunne vært konkludert med at støtten var selektiv.

Også i *the Dutch-case*<sup>399</sup> (behandlet tidligere under punkt 11.2) konkluderer EU-domstolen med at miljøbeskyttelse ikke er et grunnleggende prinsipp ved skattesystemet. Domstolen uttrykker det som følger:

“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]”<sup>400</sup>

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.

At det er en diskrepans mellom Europakommisjonens avgjørelser og EU-domstolens senere praksis reiser spørsmål ved om Europakommisjonens standpunkt kan opprettholdes som gjeldende rett. Flere grunnleggende avgjørelser er avsagt etter Europakommisjonens, slik som *British Aggregates-saken* og *the Dutch-case*.<sup>401</sup> Det tilsier at den rettsoppfatning Europakommisjonen ga uttrykk for ikke kan opprettholdes under dagens rettsstilstand. Årsaken til at man har fått en rettsutvikling i retning av å ikke akseptere miljøhensyn kan ha sammenheng med EU-domstolens presisering av vurderingstema i *Azores-saken*.<sup>402</sup> I *Azores-saken* presiserte EU-domstolen at det avgjørende er om formålet er uadskillelig forbundet med skattesystemet og om det er nødvendig for å gjennomføre formålet.

---

<sup>399</sup> Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*.

<sup>400</sup> *ibid.* premiss 75.

<sup>401</sup> Case C-487/06P *British Aggregates v. Commission* og Case C-279/08P *Commission v. Netherlands*.

<sup>402</sup> Case C-88/03 *Portugal v. Commission*.

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 grunnlovsfesting 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.<sup>403</sup> Bestemmelsen pålegger også myndighetene en plikt til å gripe inn mot eksisterende miljøforhold som truer borgernes sunnhet eller naturens fremtidige produksjonsevne og mangfold.<sup>404</sup> 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 ansees 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.<sup>405</sup> 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 uadskillelig forbundet med det norske skattesystemet. En gjennomgang av de dokumenter Stortinget har utarbeidet i lovsaker,<sup>406</sup> foretatt av Fauchald,<sup>407</sup> viser at § 110b bare har vært trukket

---

<sup>403</sup> Andenæs (2006) s. 480.

<sup>404</sup> *ibid.* s. 480.

<sup>405</sup> Høyesterett ga sin tilsutning til dette standpunktet i Rt. 2005 s. 469.

<sup>406</sup> Det vil si lovforslag som er foreslått til Stortinget av stortingsrepresentanter og i innstillinger til Odelstinget fra stortingskomiteene.

<sup>407</sup> Fauchald (2007) s. 13.

frem i fire saker.<sup>408</sup> 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 *uadskillelig forbundet med* det norske skattesystemet.

Kravet til at formålet er uadskillelig 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 for å argumentere for nasjonale løsninger. På den annen side har jeg vanskelig for å se hvordan miljøhensyn kan sies å være uadskillelig forbundet med skattesystemet. Jeg finner derfor grunnlag for å konkludere med at miljøavgifter ikke kan unntas fra anvendelsesområde til EØS-avtalen artikkel 61(1) alene med en henvisning til at skatten eller avgiften har et miljømessig formål. Det vil si at en avgift som bygger på et miljøhensyn må kunne begrunnes i noe mer grunnleggende ved skattesystemet enn miljøhensynet selv.

Det kan reises spørsmål ved om miljøformålet kan tenkes begrunnet indirekte gjennom et annet grunnleggende prinsipp. Det kan hevdes at en avgiftsbelegging av bestemte miljøfiendtlige aktiviteter sikrer formell rettferdighet. Like tilfelle behandles likt når en bestemt mengde utslipp av et forurensende stoff belastes med en gitt avgift. I mange tilfeller blir derimot avgifter problematisk på grunn av de sosiale konsekvensene. De kan stå i strid med målet om fordelingsrettferdighet. En miljøavgift på elektrisk strøm kan medføre at lavinnteksgrupper må redusere sitt forbruk. Høyinnteksgrupper tvinges imidlertid ikke å redusere sitt forbruk fordi de har råd til å betale den høyere prisen. Det blir da bare lavinnteksgruppene som sikrer at miljøeffekten av avgiften faktisk oppnås.

For å kompensere for denne urettferdigheten kan miljøavgifter ha stigende intervaller med økt utslipp av bestemte miljøgifter. Avgiften tilføres da et progressivt element.<sup>409</sup> Progressiv beskatning har ut fra en skatteomfordelingslogikk vært fremholdt som et

---

<sup>408</sup> 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.

<sup>409</sup> En progressiv skatt er en skatt der skattesatsen(e) øker for stigende intervaller av skattegrunnlaget.

grunnleggende prinsipp av ESA.<sup>410</sup> Et eksempel på en slik progressiv beskatning er engangsavgiften på nybil hvor CO<sub>2</sub>-utslipp er gjort til hovedkomponent for avgiftens størrelse.<sup>411</sup> Avgiften har først og fremst til hensikt å skaffe staten inntekter, men ivaretar også hensynet til miljø og sikkerhet.<sup>412</sup> Det er med andre ord ikke et omfordelingshensyn som ligger bak de progressive elementene i engangsavgiften. Det kan reises spørsmål ved om det kan opereres med progressiv beskatning som alene er begrunnet i miljøformål. Praksis rundt miljøhensyn som et grunnleggende prinsipp tilsier at det ikke vil aksepteres. Begrunnelsen for den progressive beskatningen kan etter dette ikke alene knyttes til et miljøhensyn.

Selv om en progressiv skatt vil ha selektive elementer, ettersom den pålegges enkelte skattytere, er det vanskelig å identifisere støtteelementet. Utgangspunktet for å identifisere støtten er et fordelaktig avvik fra det alminnelige skattesystem. Hva som utgjør støtteelementet i engangsavgiften er svært usikkert, og sannsynligvis er det ingen støtte. En innfallsvinkel kunne tenkes å være at det alminnelige skattesystem skulle tilsi en proporsjonal skattlegging, det vil si en skatt som beregnes som en viss prosent av skattegrunnlaget. Da ville de økte utslippene korrelere med økt avgift. Når man derimot knytter det til stigende intervaller får man en ujevn beskatning som ikke er proporsjonal. Den som pålegges en skatt eller avgift som er lavere enn hva den proporsjonale skattleggingen gir anvisning på gis en fordel.

Hvordan forholder så dette seg til regressiv beskatning, det vil si en skatt der skattesatsene avtar for stigende intervaller av skattegrunnlaget? Tar man utgangspunkt i en proporsjonal beskatning skulle det tilsi at de som betaler skatt på øvre skattesatser får en fordel i forhold til den som betaler mindre skatt. Det kan imidlertid synes som en urimelig slutning ettersom den faktiske skattebelastningen er høyere for den som betaler skatt på skalaens høyere intervaller. Det er rimelig å anta at domstolen vil legge til grunn at også regressiv beskatning er en del av skattesystemets logikk.

---

<sup>410</sup> EFTA Surveillance Authority, *State aid Guidelines*, Part V Application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Punkt 3.1 (2).

<sup>411</sup> Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2012 I. Engangsavgift (kap. 5536 post 71) § 2.

<sup>412</sup> Prop. 1 LS (2010–2011) s. 106.

Engangsavgiften, som det her sees på, er gitt med det formål å skaffe staten inntekter for å gi rom i økonomien til offentlig aktivitet – skattens fiskale formål – er en begrunnelse som er grunnleggende ved norsk skattelovgivning. Det antas å være det mest sentrale formålet med skattleggingen.<sup>413</sup> EU-domstolen har akseptert at det pålegges en skatt for å demme opp for en ordning hvor man utnytter systemet på en slik måte at det medfører et lavere proveny til staten. Det var tilfellet i den såkalte GIL Insurance-saken<sup>414</sup>. Det fiskale formål må betegnes som et selvstendig formål sidestilt miljøpolitiske målsetninger, hvorav kun det første vil aksepteres som en del av skattesystemets logikk

Hvem er det så som bestemmer hva som er grunnleggende og styrende prinsipper ved det norske skattesystemet? Avgjørelsen om det foreligger ulovlig statsstøtte fattes som vedtak av ESA eller som dom av EFTA-domstolen, blant annet 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 kan gi de skatter den 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.

## 14 Oppsummering

Formålet med selektivitetskravet er å trekke en grense mellom medlemsstatenes generelle økonomiske politikk og støtte som kan påvirke samhandelen mellom

---

<sup>413</sup> Zimmer (2009) s. 30.

<sup>414</sup> Case C-308/01 GIL Insurance and Others v. Commissioners of Customs & Excise.

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 mellom 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.

## **DEL IV      Avslutning**

Statens handlingsrom etter EØS-avtalens statsstøtteregler reiser en rekke problemstillinger. Med utgangspunkt i støttevilkåret og selektivitetsvilkåret har fremstillingen gitt en redegjørelse for statens handlingsrom til å anvende skatte- og avgiftsregler for å fremme miljøpolitiske målsettinger. Utgangspunktet er at EØS-avtalen ikke innebærer noen skatte- eller avgiftsharmonisering. Avtalens statsstøtteregler får derimot anvendelse også på skatte- og avgiftsregler dersom de oppfyller vilkårene i statsstøtteforbudet.

Under del II drøftet jeg hva som ligger i støttevilkåret. Fremstillingen har vist at det avgjørende er 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 utgangspunkt 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. Hvor man derimot står overfor fravær av beskatning blir vurderingen mer abstrakt, men også her er utgangspunktet hvilken regel som skulle fått anvendelse.

Det har vært reist spørsmål ved om markedsinvestortesten kan få anvendelse hvor staten benytter sin skatte- eller avgiftskompetanse til å gi en fordel. Drøftelsen av EDF-saken og Ryanair-saken har vist at det innenfor visse rammer har vært, og fortsatt vil være, rom for markedsinvestortesten. Konklusjonen er at markedsinvestortesten vil få anvendelse hvor staten utøver økonomisk aktivitet. EDF-saken er i så måte i samsvar med tidligere rettspraksis. Som drøftet i punkt 7.3.2, kan derimot ikke miljøpolitiske målsettinger etter gjeldende rett begrunnes i markedsinvestortesten. Det har sammenheng med at testen stiller krav til en viss avkastning innen rimelig tid og kun tar hensyn til økonomiske vurderinger.



Selv om det skulle foreligge støtte til et foretak vil denne ikke være i strid med EØS-avtalen artikkel 67(1) dersom den oppfyller de fire Altmark-kriteriene. Under fremstillingens punkt 8 ble det vist til hvilke elementer som er av betydning for hvorvidt en tjeneste er av allmenn økonomisk betydning. Myndighetene har stor skjønnsfrihet med hensyn til å definere hvilke tjenester som ansees for å være av allmenn økonomisk betydning. Det ligger derfor et betydelig handlingsrom for myndighetene til å gi støtte til foretak som utøver tjenester den anser har allmenn økonomisk betydning.

Anvendelsen av selektivitetsvilkåret på skatte- og avgiftsregler reiser flere intrikate spørsmål. Fremstillingen har vist at det er visse likhetstrekk mellom selektivitetsvilkåret og støttevilkåret, som gjør at de ofte sammenblandes. Det gjør det nødvendig å skille vurderingene tydelig fra hverandre. Den avgjørende forskjellen knytter seg til at støttevilkåret søker å angi et avvik fra det alminnelige skattesystem. Avgjørende for at selektivitetsvilkåret skal ansees oppfylt er en forskjellsbehandling av skattytere som er faktisk og rettslig sammenlignbare.

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. Som konklusjonen under punkt 11.4 viser er myndighetenes mulighet til å gi en ordning selektiv anvendelse begrenset, men ikke uten betydning.

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. Utgangspunktet er at man ved vurderingen av regional selektivitet ser nasjonalstaten under ett, men fremstillingen har vist at nasjonale myndigheter innenfor visse rammer kan gi kommunene lokalt spillerom.

En ordning som er selektiv kan tenkes legitim, og derfor lovlig, dersom ordningen 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. Miljøpolitiske målsetning kan imidlertid søkes oppnådd indirekte gjennom andre formål slik som progressiv beskatning med omfordelingsformål.

Det må etter dette på generelt grunnlag kunne konkluderes med at myndighetenes handlingsrom til å gi støtte i form av skatte og avgiftsregler er sterkt begrenset av EØS-avtalen artikkel 61(1).

## DEL VKilder

### 15 Litteratur

Aldestam, Mona. *EC State aid rules applied to taxes – An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala, 2005.

Andenæs, Johs. *Er staten som lovgiver bundet av sine egne kontrakter? I: Lov og Rett*. 1977, S.435-452

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

Arhold, Christoph. *The 2007/2008 Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aid*. I: *European State Aid Law Quarterly*. Årg. 7 (2008), S.441-494.

Arnesen, Finn. *Introduksjon til rettskildelæren i EF*. I: IUSEF nr. 2. 3. utg. (1995).

*Avtale om klimameldingen* undertegnet 17. januar 2008 av Sosialistisk venstreparti, Arbeiderpartiet, Senterpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti, og Venstre. Tilgang: [http://www.regjeringen.no/Upload/MD/Vedlegg/Klima/avtale\\_klimameldingen.pdf](http://www.regjeringen.no/Upload/MD/Vedlegg/Klima/avtale_klimameldingen.pdf)  
[Sisert 30. april 2012]

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

Bartosch, Andreas [a]. *Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?* I: *Common Market Law Review*. Årg. 47 (2010), S.729-752.

Bartosch, Andreas [b]. *The EdF ruling – an electrifying enlightening*. I: European State Aid Law Quarterly. Årg. 9 (2010), S.267-268.

Bernt, Jan Fridthjof *Avtaler med stat og kommune: forhåndstilsagn om utøving av skjønnsmessig forvaltningsmyndighet og av myndighet til å pålegge skatter og avgifter : kompetansespørsmål og rettsvirkninger*. Bergen, 1981.

Biondi, Andrea. *BUPA v. Commission: Annotation*. I: European State Aid Law Quarterly. Årg. 7 (2008), S.401-407.

Bousin, Julie og Jorge Piernas. *Developments in the Notion of Selectivity*. I: European State Aid Law Quarterly. Årg. 7 (2008), S.634-653.

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.

Bucci, Vittorio Di. *Direct taxation – state aid in form of fiscal measures*. I: The EC state aid regime: distortive effects of state aid on competition and trade. London, 2006, s. [73]-90.

Bugge, Hans Chr. og Robin Thrap-Meyer. *EØS-avtalen i miljørettslig perspektiv : med særlig vekt på adgangen til nasjonal regulering*. I: IUSEF nr. 7. 2. utg. (1995).

Eckhoff, Torstein. *Statens styringsmuligheter i ressurs- og miljøspørsmål*. Oslo, 1983.

Eide, Erling og Endre Stavang *Rettsøkonomi*. Oslo, 2008.

Eng, Svein *Rettsfilosofi*. Oslo, 2007.

*European community law of state aid*. Redigert av Kelyn Bacon. Oxford, 2009.

*European state aid law Handbook*. Redigert av Martin Heidenhain. München, 2010.

*EØS-avtalen og norsk skatterett.* Omar G. Dajani ... [et al.]. Oslo, 2003.

*EØS-rett.* Frederik Sejersted ... [et al.] 3. utg. Oslo, 2011.

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

Fleischer, Carl August. *Grunnloven § 97.* I: Jussens Venner. 1975, S.183-251.

Fredriksen, Halvard Haukeland. *Er EFTA-domstolen mer katolsk enn paven?* I: Tidsskrift for rettsvitenskap. Årg. 122 (2009), S.507-576.

Fredriksen, Halvard Haukeland. *Hvem avgjør tolkningen av EØS-avtalen?* I: Tidsskrift for rettsvitenskap. Årg. 123 (2010), S.247-287.

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

Gulmann, Claus og Karsten Hagel-Sørensen. *EU-ret.* 3. utg. København, 1995.

Honoré, Andreas. *Selectivity and Taxation – Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British Aggregates Association.* I: *European State Aid Law Quarterly.* Årg. 8 (2009), S.527-537.

Jans, Jan H. og Hans H.B. Vedder *European environmental law.* Brussel, 2008

Kaasen, Inge. *EØS artikkel 61 – støtte gitt av staten eller statlige midler – statlige reguleringer som ikke omfattes.* I: *Europarättslig tidskrift* Årg. 4 (2001), S.508-518

Kingston, Suzanne *Greening EU Competition Law and Policy.* Boken er del av serien: *The Cambridge antitrust and competition law series.* Cambridge, 2012.

Kliemann, Annette. *Aid for environmental protection*. I: The EC state aid regime: Distortive effects of state aid on competition and trade. London, 2006, s. [315]-347.

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: Research Handbook on European State Aid Law. Cheltenham, (2011), s. [193]-218.

Nicolaides, Phedon, Mihalis Kekelekis, og 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

Rognstad, Ole-Andreas. *EU-domstolen avgjør ikke alltid tolkningen av EØS-avtalen - en replikk til Halvard Haukeland Fredriksen*. I: Tidsskrift for Rettsvitenskap. Årg. 124 (2011), S.658-668

Rossi-Maccanico, Pierpaolo. *The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*. I: EC Tax Review. Årg. 16 (2007), S.90-103.

Rubini, Luca *The definition of subsidy and state aid*. Oxford, 2009.

Sauter, Wolf. *Case T-289/03 British United Provident Association Ltd BUPA BUPA Insurance Ltd BUPA Ireland Ltd v Commission of the European Communities Judgment of the Court of First Instance of 12 February 2008 nyr*. I: Common Market Law Review. Årg. 46 (2009), S.269-286.

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.

Smith, Eivind *Konstitusjonelt demokrati*. Foreløpig utgave. Bergen, 2008.

*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.

Surrey, Stanley S. og Paul R. McDaniel *Tax Expenditures*. Cambridge, 1985.

Tridimas, Takis. *The application of the principle of Equality to Community Measure*. I: The Principle of equal treatment in EC law: papers collected by the Centre for European Legal Studies (Cambridge). London, 1997, s. [214]-242.

Tridimas, Takis *The general principle of EU law*. 2. utg. New York, 2006.

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

Zimmer, Frederik [a] *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik [b] *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009.

Paulsson, Christian. *Frie varebevegelser og produktbeskatning*. I: IUSEF nr. 19 (1996).

*Pro natura: festskrift til Hans Christian Bugge på 70-årsdagen 2. mars 2012*. Redigert av Inge Lorange Backer, Ole Kristian Fauchald, og Christina Voigt. Oslo, 2012.

## 16 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.

COM(2004) 18 final, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of regions. On the promotion of co-operative societies in Europe. Brussels, 2004.

COM(2005) 107 final, State Aid Action Plan: Less and better targeted state aid: a roadmap for state aid reform 2005 – 2009. Brussels, 2005.

COM(2011) 328 final, Report on Competition Policy (2010).

## 17 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.

## 18 Regelverk

### 18.1 Norske lover

|   |  |
|---|--|
| 1814 Grunnloven                         | Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814   |
| 1911 Byskatteloven                      | Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9   |
| 1961 Grannelova                         | Lov om rettshøve mellom grannar av 16. juni 1961 nr. 15                                |
| 1962 Lov om skattefrie fondsavsetninger | Lov om skattefrie fondsavsetninger av 14. desember 1962 nr. 1                          |
| 1969 Distriktsskatteloven               | Lov om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging av 19. juni 1969 nr. 72   |
| 1975 Petroleumsskatteloven              | Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. av 13. juni 1975 nr. 35. |
| 1975 Eigedomsskattelova                 | Lov om eigedomsskatt til kommunane av 6. juli 1975 nr. 29                              |
| 1981 Forurensningsloven                 | Lov om vern mot forurensninger og om avfall av 13. juni 1981 nr. 6                     |

|  |   |
|--|---|
| 1975 Dokumentavgiftsloven                  | Lov om dokumentavgift av 12. desember 1975 nr. 59   |
| 1990 Energiloven                           | Lov om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. av 29. juni 1990 nr. 50 |
| 1997 Folketrygdloven                       | Lov om folketrygd av 28. februar 1997 nr. 19  |
| 1999 Skatteloven                           | Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14   |
| 2003 Lov om kompensasjon av merverdiavgift | Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108           |

## 18.2 Forskrifter og stortingsvedtak

Tilgang: <http://www.lovdatab.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 2002  
2. desember nr. 1587.
- 2008 Forskrift til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) av 17. desember  
2008 nr. 1502.
- 2010 Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2011 av  
25. november 2010 nr. 1535.
- 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)

### 18.3 Traktater med tilhørende protokoller

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

- 1951 Treaty establishing the European Coal and Steel Community (ECSC) (Paris-  
traktaten)
- 1957 Treaty establishing the European Economic Community (TEEC) (Roma-  
traktaten)
- 1992 Treaty of Amsterdam amending the Treaty of the European Union (Amsterdam-  
traktaten)
- 1992 Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen)
- 1992 Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en  
Domstol (ODA)

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

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

## 19 Offentlige dokumenter

### 19.1 Norske forarbeider

Ot.prp. nr. 70 (1925) Om utferdigelse av lover, inneholdende forandringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911.

Ot.prp. nr. 46 (1971-1972) Om endringer i lov om skattefrie fondsavsetninger av 14. desember 1962 nr. 1.

Ot.prp. nr. 12 (1974-1975) Om lov om endringer i lov av 17. juni 1966 nr. 12 om folketrygd.

St.meld. nr. 44 (1975-1976) Tiltak mot forurensninger.

NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen - en skisse til reform. (Aarbakkeutvalget).

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  
oreigning 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.

NOU 2003:9 Skatteutvalget - Forslag til endringer i skattesystemet.

Innst.O. nr. 11 (2003-2004) Innstilling fra næringskomiteen om lov om konsesjon ved  
erwerb 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.

Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.

Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

Meld. St. 1 (2011-2012) Nasjonalbudsjettet 2012.

NOU 2012:2 Utenfor og innenfor. Norges avtaler med EU.

## 19.2 Generaladvokatens forslag til avgjørelse

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

|                                  |  |
|----------------------------------|--|
| Joined cases 67, 68 and 70/85    | Opinion of Mr Advocate General Sir Gordon Slynn delivered on 2 April 1987. Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV and others v. Commission of the European Communities. Saml. 1988 00219  |
| 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-75/97                     | Opinion of Mr Advocate General La Pergola delivered on 12 November, Kingdom of Belgium v. Commission of the European Communities.. Saml. 1999 Page I-03671   |
| 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-308/01                    | Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 18 September 2003. GIL Insurance Ltd and Others v. Commissioners of Customs & Excise. Saml. 2004 I-04777  |
| Case C-452/01                    | Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 10 April 2003, Margarethe Ospelt and  |

Schlössle Weissenberg Familienstiftung. Saml.  
2003 I-09743

Case C-438/02

Opinion of Mr Advocate General Léger delivered  
on 25 May 2004. Criminal proceedings against  
Krister Hanner. Saml. 2005 I-04551

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-487/06P

Opinion of Mr Advocate General Mengozzi  
delivered on 17 July 2008. British Aggregates  
Association v. Commission of the European  
Communities and United Kingdom. Saml. 2008 I-  
10515

Case C-124/10P

Opinion of Mr Advocate General Mazák delivered  
on 20 October 2011, European Commission v.  
Électricité de France (EDF) and Others. Ikke enda  
publisert i samling

20 Rettspraksis

20.1 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 70-72                   | Commission of the European Communities v<br>Federal Republic of Germany. Saml. 1973 00813                   |
| Case 173/73                  | Italian Republic v. Commission of the European<br>Communities. Saml. 1974 00709                             |
| Case 73/79                   | Portuguese Republic v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 2001 I-03175                        |
| Case 730/79                  | Philip Morris Holland BV v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 1980 02671                     |
| Case 106/83                  | Sermide SpA v. Cassa Conguaglio Zuccheri and<br>others. Saml. 1984 04209                                    |
| Case 277/83                  | Commission of the European Communities v.<br>Italian Republic. Saml. 1985 02049                             |
| Case 40/85                   | Kingdom of Belgium v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 1986 02321                           |
| Joined cases 62/87 and 72/87 | Exécutif régional wallon and SA Glaverbel v.<br>Commission of the European Communities. Saml.<br>1988 01573 |
| Case C-142/87                | Kingdom of Belgium v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 1990 I-00959                         |
| Case C-303/88                | Italian Republic v. Commission of the European<br>Communities. Saml. 1991 I-01433                           |
| Case C-205/89                | Italian Republic v. Commission of the European<br>Communities. Saml. 1991 I-01603                           |



|   |   |
|---|---|
| Case C-261/89                                   | Italian Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 1991 I-04437                                  |
| Case C-320/91                                   | Criminal proceedings against Paul Corbeau. Saml. 1993 I-02533   |
| Joined Cases C-278/92, C-279/92<br>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-42/93                                    | Kingdom of Spain v. Commission of the European Communities. Saml. 1994 I-04175                                  |
| Case C-159/94                                   | Commission of the European Communities v. French Republic. Saml. 1997 I-05815                                   |
| Case C-241/94                                   | French Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 1996 I-04551                                   |
| Case C-6/97                                     | Italian Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 1999 I-02981                                  |
| 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-53/00                    | Ferring SA v Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS). Saml. 2001 I-09067  |
| 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-404/00                   | Commission of the European Communities v Kingdom of Spain. Saml. 2003 I-06695  |
| 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   |
| Joined cases C-34/01 to C-38/01 | Enirisorse SpA v. Ministero delle Finanze. Saml. 2003 I-14243  |
| Joined cases C-83/01P, C-93/01P |  |

|                                    |   |
|------------------------------------|---|
| and C-94/01P                       | Chronopost SA, La Poste and French Republic v. Union française de l'express (Ufex), DHL International, Federal express international (France) SNC and CRIE SA. Saml. 2003 I-06993 |
| Case C-159/01                      | Kingdom of the Netherlands v. Commission of the European Communities. Saml. 2004 I-04461  |
| Case C-207/01                      | Altair Chimica SpA v ENEL Distribuzione SpA. Saml. 2003 I-08875   |
| Case C-308/01                      | GIL Insurance Ltd and Others v. Commissioners of Customs & Excise. Saml. 2004 I-04777   |
| Case C-452/01                      | Margarethe Ospelt and Schlössle Weissenberg Familienstiftung. Saml. 2003 I-09743  |
| Case C-88/03                       | Portuguese Republic v. Commission of the European Communities. Saml. 2006 I-07115   |
| Joined cases C-128/03 and C-129/03 | AEM SpA (C-128/03) and AEM Torino SpA (C-129/03) v. Autorità per l'energia elettrica e per il gas and Others. Saml. 2005 I-02861  |
| Case C-451/03                      | Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl v. Giuseppe Calafiori. Saml. 2006 I-02941  |
| 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   |
| Case C-526/04                     | Laboratoires Boiron SA v Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon, assuming the rights and obligations of the Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS). Saml. 2006 I-07529  |
| Case C-206/06                     | Essent Netwerk Noord BV supported by Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV v. Aluminium Delfzijl BV, and in the indemnification proceedings Aluminium Delfzijl BV v. Staat der Nederlanden and in the indemnification proceedings Essent Netwerk Noord BV v. Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV and Saranne BV. Saml. 2008 I-05497 |
| 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. Ikke enda 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). Ikke enda i publisert 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. Ikke enda publisert i samling

Case C-417/10 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. 3M Italia SpA. Ikke enda publisert i samling

## 20.2 Retten

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

Case T-67/94 Ladbroke Racing Ltd v. Commission of the European Communities. Saml. 1998 II-00001

Case T-106/95 Fédération française des sociétés d'assurances (FFSA), Union des sociétés étrangères d'assurances (USEA), Groupe des assurances mutuelles agricoles (Groupama), Fédération nationale des syndicats d'agents généraux d'assurances (FNSAGA), Fédération française des courtiers d'assurances et de réassurances (FCA)

|  |   |
|--|---|
|  | and Bureau international des producteurs d'assurances et de réassurances (BIPAR) v Commission of the European Communities. Saml. 1997 II-00229  |
| 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-210/02                      | British Aggregates Association v. Commission of the European Communities. Saml. 2006 II-02789   |
| 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),<br>BUPA Insurance Ltd and BUPA Ireland Ltd v.<br>Commission of the European Communities. Saml.<br>2008 II-00081 |
| Case T-156/04 | Électricité de France (EDF) v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 2009 II-04503  |
| Case T-196/04 | Ryanair Ltd v. Commission of the European<br>Communities. Saml. 2008 II-03643  |
| Case T-233/04 | Kingdom of the Netherlands v. Commission of the<br>European Communities. Saml. 2008 II-00591   |
| Case T-445/05 | Associazione italiana del risparmio gestito and<br>Fineco Asset Management SpA v. Commission of<br>the European Communities. Saml. 2009 II-00289                 |

### 20.3 Europakommisjonen

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

|             |  |
|-------------|--|
| 80/932/EEC  | Commission Decision of 15 September 1980 concerning<br>the partial taking-over by the State of<br>employers' contributions to sickness insurance schemes in<br>Italy, Official Journal 1980 L 264/28.  |
| 2002/676/EC | Commission Decision of 3 April 2002 on the dual-use<br>exemption which the United Kingdom is planning to<br>implement under the Climate Change Levy and the<br>extended exemption for certain competing processes<br>(notified under document number C(2002) 1189) Official<br>Journal L 229 , 27/08/2002 P. 0015 – 0023 |

|             |   |
|-------------|---|
| 2005/145/EC | Commission Decision of 16 December 2003 on the State aid granted by France to EDF and the electricity and gas industries (notified under document number C(2003) 4637).   |
| N 497/2003  | Europeiska Kommissionen av 18. februar 2004<br>Förlängning av 1,2-procentsregeln och ändring av 0,8-procentsregeln C(2004) 316fin, Official Journal JOCE C/095/2004.  |
| 2005/842/EC | Commission Decision of 28 November 2005 on the application of Article 86(2) of the EC Treaty to State aid in the form of public service compensation granted to certain undertakings entrusted with the operation of services of general economic interest (notified under document number C(2005) 2673). |
| 2006/237/EC | Commission Decision of 22 June 2005 on the aid measures implemented by the Netherlands for AVR for dealing with hazardous waste (notified under document number C(2005) 1789).  |
| 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   |

## 20.4 EFTA-domstolen

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

- Case E-2/97                      Mag Instrument Inc. v. California Trading Company  
Norway, Ulsteen. EFTA Court Report 1997, p.127
- Case E-4/97                      Norwegian Bankers' Association v. EFTA Surveillance  
Authority. EFTA Court Report 1998, p.38 og  
EFTA Court Report 1999, p.1
- Case E-3/98                      Herbert Rainford-Towning. EFTA Court Report 1998,  
p.205
- Case E-6/98                      The Kingdom of Norway v. EFTA Surveillance Authority.  
EFTA Court Report 1999, p.74
- Case E-1/01                      Hörður Einarsson v. The Icelandic State. EFTA Court  
Report 2002, p.1
- 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-9/07  
and E-10/07                      Norge AS v. Aarskog Per AS and Others and Smart Club  
Norge. EFTA Court Report 2008, p.259
- 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

## 20.5 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)).

Vedtak 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”)

Vedtak nr. 148/04/COL           EFTA Surveillance Authority decision of 30. June 2004  
regarding environmental tax measures (Norway).

Vedtak nr. 151/05/COL           EFTA Surveillance Authority Decision of 22. June 2005  
regarding a notification of an electricity tax exemption for  
energy intensive industries participating in a programme  
for energy efficiency (Norway).

- Vedtak 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).
- Vedtak nr. 155/07/COL EFTA Surveillance Authority decision of 3. May 2007 on state aid granted in connection with Article 3 of the Norwegian Act on compensation for value added tax (VAT) (Norway).
- Vedtak 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.
- Vedtak nr. 341/09/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 23. July 2009 on the notified scheme concerning tax benefits for certain cooperatives.
- Vedtak nr. 342/09/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 23. July 2009 on an exemption from the Norwegian CO<sub>2</sub> tax on gas and LPG on the use of gas for purposes other than the heating of buildings (Norway).
- Vedtak nr. 326/10/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 14. July 2010 on Section 4-23-6(4) of the Norwegian Customs Regulation (Norway).

- Vedtak nr. 144/11/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 19 May 2011 on the notified scheme for the temporary NOx tax exemption for undertakings encompassed by an environmental agreement with the State on the implementation of measures to reduce emissions of NOx in accordance with a predetermined environmental target (Norway).
- Vedtak nr. 205/11/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 29 June 2011 on the Supplementary Agreement on the Hurtigruten service (Norway).
- Vedtak nr. 123/12/COL EFTA Surveillance Authority Decision of 28 March 2012 on the Potential aid to AS Oslo Sporveier and AS Sporveisbussene (Norway).

## 20.6 Norsk Retstidende

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

Rt. 1907 s. 80

Rt. 1920 s. 884 (Continental I)

Rt. 1921 s. 414

Rt. 1957 s. 522 (Glomfjord-dommen)

Rt. 1993 s. 528

Rt. 2005 s. 469