

## A VERSENYPOLITIKA VÉGREHAJTÁSÁRA VONATKOZÓ ELJÁRÁSOK

## BIZOTTSÁG

## ÁLLAMI TÁMOGATÁS – DÁNIA

**C 5/07 (ex N 469/05) állami támogatás – A dániai hajóúrtartalomadó-rendszerbe belépő tengerhajózási vállalatokra kiszabott tájékoztatási kötelezettségek enyhítése**

**Felhívás észrevételek benyújtására az EK-Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése alapján**

(EGT-vonatkozású szöveg)

(2007/C 135/06)

A Bizottság 2007. február 7-i levelében – amelynek hiteles nyelvű másolata ennek az összefoglalónak a végén található – értesítette a Dán Királyságot az EK-Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindítására vonatkozó határozatáról a fent említett támogatással kapcsolatosan.

Az érdekelt felek észrevételeiket az ezen összefoglaló és az azt követő levél közzétételét követő egy hónapon belül nyújthatják be az alábbi címre:

European Commission  
Directorate-General for Energy and Transport  
Directorate A – Unit 4  
B-1049 Brussels  
Fax: (32-2) 296 41 04

Ezeket az észrevételeket megküldik a Dán Királyságnak. Az észrevételt benyújtó fél személyazonosságának bizalmas kezelése a kérelem indokolásának megjelölésével írásban kérhető.

## ÖSSZEFOGLALÁS

## 1. ELJÁRÁS

1. Dánia 2005. szeptember 13-i levelében <sup>(1)</sup> értesítette a Bizottságot a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer módosításáról. Ezt a rendszert eredetileg a 2002. március 12-i határozattal engedélyezték <sup>(2)</sup> (az N 563/01 sz. ügy).
2. Ezt a módosítást 469/05. számon vették nyilvántartásba bejelentett támogatásként. A bejelentett módosítást a 2005. június 1-jei 408. számú törvény léptette hatályba.

<sup>(1)</sup> A bejelentés a TREN(2005) A/23228. számon történt.

<sup>(2)</sup> A határozat szövege annak hivatalos nyelvén a következő internetcímen érhető el:  
[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf).

A Bizottság 2004. december 1-jei határozatával (171/2004. számú ügy) hagyta jóvá a támogatható kiegészítő tevékenységek (a szállítási szolgáltatások nyújtásával szoros kapcsolatban álló vagy ahhoz közvetlenül kapcsolódó) típusai listájának a fedélzeti kereskedelmi létesítmények, úgymint üzletek vagy kioszkok bérbeadásával való kiegészítését, történjék ez akár harmadik vállalatok, akár a tengerhajózási vállalat független egységének javára, illetve függetlenül attól, hogy az ilyen kioszkokban végzett tevékenységek támogathatóak-e. E második határozat szövege annak hivatalos nyelvén a következő internetcímen érhető el:  
[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2004/n171-04.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf).

3. A Bizottság 2005. október 28-i, 2006. május 19-i és augusztus 29-i leveleiben <sup>(3)</sup> kérte a dán hatóságokat további tájékoztatás nyújtására, melyet azok 2005. november 22-i és 2006. június 30-i válaszaikban közöltek <sup>(4)</sup>.

## 2. AZ INTÉZKEDÉS LEÍRÁSA

### 2.1. Cím

4. A hajóúrtartalomadó-rendszerbe belépő tengerhajózási vállalatokra kiszabott tájékoztatási kötelezettségek enyhítése.

### 2.2. A bejelentett intézkedés leírása

5. A 2005. június 1-jei 408. számú törvény mentességet biztosít a dániai hajóúrtartalom-adó megfizetésével érintett dán tengerhajózási vállalatok számára <sup>(5)</sup> azon kötelezettségük alól, hogy az adóhatóságok számára biztosítsanak minden szükséges tájékoztatást az ugyanazon csoporthoz tartozó külföldi vállalatokkal folytatott pénzügyi tranzakcióikat illetően.
6. Ilyen esetekben két, ugyanazon csoporthoz tartozó vállalat közötti kereskedelmi tranzakciók ellenőrzése a szokásos piaci feltételek elve alapján történik. Ez az elv azt jelenti, hogy ellenőrzik, hogy az egyazon vállalatcsoporthoz tartozó kapcsolt vállalatok közötti tranzakciók során az árak összhangban vannak-e a piaci árakkal. Egy ilyen ellenőrzésre a következő két tényező miatt kerül sor:
- a transzferárképzési szabályok, melyek végrehajtására felkérlik az OECD-országokat az ugyanazon csoporthoz kapcsolt vállalatként tartozó és két eltérő országban megadózott vállalkozások közötti kereskedelmi tranzakciók útján történő adókiájtás elkerülése érdekében <sup>(6)</sup>,
  - a rendszerre vonatkozó elhatároló intézkedések <sup>(7)</sup> egyike. Az adott elhatároló intézkedést a fent említett, 2002. március 12-i határozat „Szokásos piaci feltételek elve” című, 2.11.1. szakaszában állapítják meg, és a hajóúrtartalom-adóval érintett vállalatok és kapcsolt vállalataik közötti kereskedelmi tranzakciók ellenőrzését foglalja magában.
7. A fenti 4. pontban említett tájékoztatási kötelezettség, mely alól a bejelentett intézkedések végrehajtása esetén a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint megadózott dán tengerhajózási vállalatok mentességet kapnak, nem csupán a hajóúrtartalom-adóval érintett vállalatokra vonatkozik. Az adórendszerben ennek célja, hogy lehetővé tegye az adóhatóságok számára annak ellenőrzését, hogy az egyazon vállalatcsoporthoz, ám két eltérő társaságiadó-rendszer hatálya alá tartozó két vállalat egyike nem élhet vissza a transzferárakkal abból a célból, hogy a haszon jelentős részét átengedje a kedvezőbb rendszerrel érintett másik vállalatnak. Ez a tájékoztatás tehát alapvető fontosságú a transzferárak egyazon vállalatcsoporthoz tartozó belüli ellenőrzése érdekében, mind a transzferárképzési szabályok szerint (határon átnyúló tranzakcióknál), mind a hajóúrtartalomadó-rendszerre vonatkozó elhatárolási kötelezettség értelmében (tekintet nélkül arra, hogy a tranzakciók határon átnyúló jellegűek-e).

<sup>(3)</sup> Hivatkozások: TREN (2005) D/122520, TREN (2006) D/209990 és D/ 217824.

<sup>(4)</sup> A bejelentés a TREN(2005) A/29975. számon történt.

<sup>(5)</sup> Az ezt követő 2.3. szakaszban leírtak szerint.

<sup>(6)</sup> A transzferárképzés szabályairól általában minden fejlett ország társaságiadó-törvényeiben rendelkeznek. Az OECD multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára kiadott transzferárképzési iránymutatásai felhívják az OECD-országokat arra, hogy ellenőrizzék a multinacionális vállalatcsoporthoz tartozó vállalatok külföldi kapcsolt vállalataikkal folytatott kereskedelmi tranzakcióit. Az ilyen szabályokat kétoldalú adózási együttműködési megállapodások alkalmazásánál is figyelembe kell venni. A transzferárképzés szabályainak részeként ellenőrizendő két olyan vállalkozás közötti tranzakciók árának megfelelősége, melyek a fent említett OECD-iránymutatások alkalmazásában kapcsoltnak tekinthetők. Az adóhatóságoknak az adókiájtás gyanújának felmerülése esetén lehetőségében áll az ilyen áraknak a piaci árakkal nagyobb összhangban lévő szinten történő meghatározása, továbbá az érintett vállalatra vonatkozó előnyök ennek megfelelően történő újraszámítása.

<sup>(7)</sup> A Bizottság az utóbbi öt év során jóváhagyott valamennyi rendszerben felszólított ilyen elhatároló intézkedések meghozatalára.

8. A dán hatóságok nézete szerint ha két ilyen vállalat közül az egyik a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint adózó dán tengerhajózási szállítóvállalat, a másik pedig külföldi székhelyű kapcsolt vállalat (az előbbivel együtt leányvállalat, az előbbi leányvállalata vagy anyavállalata), az említett dán vállalatnak nem fűződik érdeke ahhoz, hogy hasznát a transzferárak manipulálása útján átengedje külföldi kapcsolt vállalatának. Ezért ha két kapcsolt vállalat egyikét a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint adóztatják, a másik pedig másik országban adózik, a transzferárak útján történő esetleges visszaélések dán adóhatóságok által történő ellenőrzése a dán hatóságok szerint nem szolgálja a dán kincstár érdekeit. A dán hatóságok szerint az ilyen ellenőrzések csak más tagállamok és harmadik országok érdekeit szolgálhatják.

### 2.3. A hatályos rendszer leírása

9. A hajóúrtartalomadó-rendszert az N 563/01 sz. ügyben 2002. március 12-én hozott bizottsági határozatban írják le. Főbb sajátosságaira az alábbiakban emlékeztetünk.
10. A támogatható tevékenységekkel kapcsolatos és a hajóúrtartalomadó-rendszer szerint adóköteles jövedelem egy átalányösszeg, mely az egyes hajók tekintetében azok úrtartalma alapján megállapított, rögzített összegek összegével egyenlő, tekintet nélkül a hajózási vállalat által szerzett valódi haszonra, az alábbiak szerint:
- |                  |                                         |
|------------------|-----------------------------------------|
| 1 000 NT-ig      | 7 DKK (~ 0,90 EUR) 100 NT-nként naponta |
| 1 001–10 000 NT  | 5 DKK (~ 0,70 EUR) 100 NT-nként naponta |
| 10 001–25 000 NT | 3 DKK (~ 0,40 EUR) 100 NT-nként naponta |
| >25 000 NT       | 2 DKK (~ 0,30 EUR) 100 NT-nként naponta |
11. Az ilyen módon kiszámított jövedelmet a társasági adó rendes mértéke szerint adóztatják. A hajóúrtartalomadó-rendszerrel érintett minden egyes hajó esetében az adóköteles jövedelmet annak nettó úrtartalma alapján számítják, 100 nettó tonnánként (NT) és megkezdett 24 órás időszakonként, tekintet nélkül arra, hogy a hajó üzemel-e.
12. Ez a 2002. január 1-je óta végrehajtott rendszer a Dániában adóköteles (vagyis Dániában állandó telephellyel rendelkező) és tengeri szállítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokat érinti. A rendszer nyitva áll azon külföldi vállalatok előtt is, melyek Dániában kerültek nyilvántartásba vételre azért, hogy oda helyezték át üzleti székhelyüket. Csak a hajózási szállítási tevékenységből származó bevétel tartozik e rendszer hatálya alá.
13. A hajózási vállalatok szabadon eldönthetik, hogy a rendszer hatálya alá kívánnak-e tartozni. A döntést a hajóúrtartalomadó-rendszer első alkalommal történő alkalmazása szerinti évre vonatkozóan készített adóbevallás benyújtásáig meg kell hozni. A hajóúrtartalom-adózási rendszer hatálya alá tartozásra vonatkozó döntés 10 éves időszakra jelent kötelezettséget. Dánián belül az egyazon vállalatcsoporthoz tartozó hajózási vállalatoknak ugyanezt a döntést kell meghozniuk a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozásra vonatkozó döntés tekintetében. Amennyiben egy tengerhajózási vállalat a hajóúrtartalomadó-rendszer mellett dönt, az ennek feltételeit teljesítő valamennyi hajója és tevékenysége ezen adórendszer hatálya alá tartozik.

### 2.4. Időtartam

14. A dán hatóságok 2006. április 5-i levelükben kötelezettséget vállaltak amellyel, hogy tíz éven belül újból bejelentik a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó hajózási vállalatok tájékoztatási kötelezettségének enyhítésére vonatkozóan bejelentett intézkedést. A bejelentett intézkedés lejárt ezek szerint 2015 vége.

### 2.5. Költségvetés

15. Ezen módosítási rendszernek nincs költségvetési hatása a hatályos rendszerre. Az egyes támogatásokat a tervezett módosítás nem módosítja.

## 2.6. A Dániában a tengeri szállításban alkalmazandó egyéb állami támogatási rendszerek

16. A Bizottság tudomása szerint Dánia jelenleg a hajóúrtartalomadó-rendszeren kívül csak egy rendszert alkalmaz a tengeri szállítási gazdasági szereplők javára: ez a rendszer mentesíti a hajótulajdonosokat a jövedelemadó és a társadalombiztosítási járulékok megfizetése alól a támogatható hajók fedélzetén dolgozó tengerészek tekintetében <sup>(8)</sup>.

## 2.7. A dán hatóságok álláspontja

17. A dán hatóságok nézete szerint ha egy multinacionális vállalatot megkísérli a társasági adó egy, a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó dán kapcsolt vállalata és egyik nem dán kapcsolt vállalata közötti kereskedelmi tranzakció útján történő kijátszásának lehetősége, egy ilyen adókijátszás nem Dánia, hanem a másik érintett ország számára hátrányos.
18. Nem áll tehát a dán adóhatóságok érdekében a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó vállalatok és azok esetleges külföldi kapcsolt vállalatai közötti tranzakciók rendszeres megfigyelése, mivel egy ilyen megfigyelés nem járna a dán kincstár számára további jövedelem szerzésével. Ez az oka annak, amiért Dánia a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó vállalatok azon adminisztratív terheinek könnyítését javasolta, melyeket azok saját szempontjukból szükségtelennek ítélnék.
19. A fenti szempontok alapján a dán hatóságok nyilvánvalóan azt az álláspontot képviselik, hogy bármely, külföldi országban letelepedett vállalat által a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó, dániai székhellyel rendelkező vállalat javára történő esetleges adókijátszás ellenőrzése az említett külföldi ország adóhatóságainak a feladata. E feltevés azt teszi szükségessé, hogy e külföldi ország – akár tagállam, akár harmadik ország – adóhatóságai transzferárképzési szabályokat állapítsanak meg adójogszabályaikban, illetve hogy ezen szabályokat eredményesen végrehajtsák, különösen a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer előnyeit élvező vállalatokkal folytatott tranzakciók vonatkozásában.

## 3. A TÁMOGATÁS MEGLÉTÉNEK ELŐZETES VIZSGÁLATA

20. Felesleges annak meghatározása, hogy a bejelentett intézkedés önmagában állami támogatásnak minősül-e az EK 87. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel ez utóbbit a hajóúrtartalomadó-rendszer egészének összefüggésében kell vizsgálni. A Bizottságnak tehát abban a formában kell megvizsgálnia a hajóúrtartalomadó-rendszer egészét, amelyben az a bejelentett intézkedések végrehajtását követően lenne.
21. A Bizottság az elemzés e szakaszában úgy véli, hogy a bejelentett intézkedések nem változtatnak a hajóúrtartalomadó-rendszer támogatás jellegén.
22. Elsősorban tehát annak meghatározása a fő probléma, hogy a tervezett intézkedések módosítanak-e a fent említett, 2002. március 12-i bizottsági határozatban tett értékelést a rendszer közös piaccal való átfogó összeegyeztethetőségét tekintve.

## 4. AZ INTÉZKEDÉS KÖZÖS PIACCAL VALÓ ÖSSZEEGYEZTETHETŐSÉGÉVEL KAPCSOLATOS KÉTÉLYEK

### 4.1. A bejelentett intézkedéssel érintett elhatároló intézkedés

23. A hajóúrtartalomadó-rendszer közös piaccal való összeegyeztethetőségét illetően az egyik fő kritérium az annak biztosítására szánt elhatároló intézkedések megléte, hogy az adott tagállamban vagy bármely más tagállamban vagy harmadik országban a tengeri szállításra kívül más tevékenységre nézve a rendszer közvetetten nem jelent előnyt. A hajóúrtartalom-adó egyes tengeri tevékenységekre történő alkalmazásának lehetősége valóban egyértelműen szerepel az alkalmazandó tengerhajózási iránymutatásokban <sup>(9)</sup>, és ezen iránymutatások valóban csak a tengeri szállításra alkalmazandók. Amennyiben a módosított hajóúrtartalomadó-rendszer potenciálisan azt eredményezi, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszer előnyeit nem tengerhajózási tevékenységek is élvezhetik, a rendszer összeegyeztethetősége kérdésé válik, az alább részletezettek szerint is.

<sup>(8)</sup> A 2002. november 13-i bizottsági határozattal jóváhagyott, NN 116/98 sz. ügy. A határozat szövege annak hivatalos nyelvén a következő internetcímen érhető el:  
[http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids/transport-1998/nn116-98.pdf](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport-1998/nn116-98.pdf).

<sup>(9)</sup> A Bizottság C(2004) 43. számú közleménye – Közösségi iránymutatások a tengeri szállításnak nyújtott állami támogatásról, HL C 13., 2004.1.17., 3. o., lásd a 3.1. pontot. Lásd még az e tekintetben közzétett korábbi iránymutatásokat, HL C 205., 1997.7.5., 5. o.

24. A dániai hajóúrtartalomadó-rendszerrel kapcsolatos elhatároló intézkedéseket a fent említett, 2002. március 12-i bizottsági határozat 2.11. szakasza írja le.
25. A főbb elhatároló intézkedések egyike a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó vállalatok és lehetséges kapcsolt vállalataik (vagy a kérdéses vállalatok rendes társasági adó hatálya alá tartozó részei) közötti kereskedelmi tranzakciók – a szokásos piaci feltételek elve alapján történő – ellenőrzése, függetlenül attól, hogy a kapcsolt vállalatok belföldi vagy külföldi társaságok. Érdemes emlékeztetni arra, hogy egyéb elhatároló intézkedések is léteznek, például a „nehéz tőkésítés” (thick capitalization) <sup>(10)</sup>, vagy a költségek és jövedelmek olyan megosztása, hogy a vállalat tevékenységeinek egy része a hajóúrtartalomadó-rendszer szerint adózik, a maradék pedig rendes társasági adó szerint.
26. A Bizottság által az utóbbi öt évben jóváhagyott valamennyi hajóúrtartalomadó-rendszer <sup>(11)</sup> rendelkezik elhatároló intézkedésekről, ideértve a bejelentett intézkedésekkel érintetteket is, vagyis a hajóúrtartalomadó-rendszerrel érintett és az azzal nem érintett vállalkozások ellenőrzéséről.
27. A hajóúrtartalomadó-rendszert el kell határolni a tengeri szállításnak nem minősülő gazdasági tevékenységekre tolványozó hatás elkerülése érdekében. E célból a Bizottság általában különféle elhatároló intézkedések megtételére szólítja fel a tagállamokat, melyek a következők lehetnek:
- az elhatároláson átnyúló kereskedelmi tranzakciók ellenőrzése a szokásos piaci feltételek elve alapján,
  - a tőkekiadások költségének a támogatható és a nem támogatható tevékenységek közötti méltányos megosztására vonatkozó szabályok,
  - a jövedelmek támogatható és nem támogatható tevékenységek közötti méltányos megosztására vonatkozó szabályok,
  - hajózási vállalatcsoportok esetében a „mindegyik vagy egyik sem” választás lehetősége („egy csoport valamennyi támogatható vállalata a hajóúrtartalomadó-rendszer mellett dönt, ha legalább egyikük így tesz”).
28. Az ilyen intézkedések célja többek között a tengeri szállításhoz nem kapcsolódó tevékenységek javára történő adókijátszás megakadályozása. Ezen intézkedések végrehajtása fontos egy hajóúrtartalomadó-rendszer közös piaccal való összeegyeztethetőségének értékelésében, mivel többek között ezek révén biztosítható, hogy a tengeri szállításnak nyújtott állami támogatásról szóló közösségi iránymutatások hatálya alá nem tartozó tevékenységek nem részesülnek jogosulatlanul a rendszer előnyeiben. Az elhatároló intézkedéseket a hajóúrtartalomadó-rendszer szerves részének kell tekinteni.
29. Különösen a szokásos piaci feltételek elvére alapuló hajóúrtartalomadó-rendszer szerinti elhatároló intézkedés szerepel a hajóúrtartalomadó-rendszerek jóváhagyásáról szóló bizottsági határozatokban (lásd a 26. bekezdést), ideértve a most tárgyalt határozatot is, és biztosítja, hogy csak a Dániában adóköteles vállalatok által végzett tengeri szállítási tevékenységek részesülhetnek a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer előnyeiből.

#### 4.2. Az érintett elhatároló intézkedés hatékonyságának módosítása

30. Emlékeztetni kell arra, hogy az elhatároló intézkedések alapvető fontosságúak a hajóúrtartalomadó-rendszerek kijátszhatatlanságának biztosításában. A Bizottság az utóbbi öt év során jóváhagyott valamennyi rendszerben felszólított ilyen elhatároló intézkedések meghozatalára.

<sup>(10)</sup> A „nehéz tőkésítés” stratégiája azt jelenti, hogy a tőke nagyobb részét a vállalat hajóúrtartalom-adóval érintett része kapja, az adósság nagyobb részét pedig a rendes társasági adóval érintett vállalatrészt, és így adózási célból emelkednek a tőkekiadások.

<sup>(11)</sup> Lásd különösen a következő bizottsági határozatokat:

- 1) a 2000. augusztus 2-án jóváhagyott brit rendszer (az N 790/99 sz. ügy);
- 2) a 2002. február 27-én jóváhagyott spanyol rendszer (az N 736/01 sz. ügy);
- 3) a 2002. március 12-én jóváhagyott dán rendszer (az N 563/01 sz. ügy);
- 4) a 2002. október 16-án jóváhagyott finn rendszer (az N 195/02 sz. ügy);
- 5) a 2002. december 11-én jóváhagyott ír rendszer (az N 504/02 sz. ügy);
- 6) a vizcayai körzetre vonatkozó, 2003. február 5-én jóváhagyott spanyol rendszer (az N 572/02 sz. ügy);
- 7) a 2003. május 13-án jóváhagyott francia rendszer (az N 737/02 sz. ügy);
- 8) a 2003. március 19-én jóváhagyott belga rendszer (a C 20/03, ex N 433/02 sz. ügy);
- 9) a 2004. október 20-án jóváhagyott olasz rendszer (az N 114/04 sz. ügy).

31. Különösen, a kereskedelmi tranzakciókra vonatkozó elhatároló intézkedés eredményes végrehajtása hiányában, a tengeri szállítástól eltérő ágazatok számára – legyenek ezek akár a kérdéses tagállamban, akár más országokban – lehetőség nyílik a társasági adó kijátszására a kérdéses tagállam hajóúrtartalomadó-rendszere szerint adóztatott kapcsolt vállalattal folytatott kereskedelmi tranzakciók útján.
32. A Bizottság tudomása szerint a dán hatóságok szándéka az, hogy a két kapcsolt vállalat közötti tranzakciókat – a szokásos piaci feltételek elve alapján az elhatároló intézkedés alkalmazásában – olyan esetekben ellenőrizze, amikor az egyik ilyen vállalatra, ahogy korábban is, a hajóúrtartalomadó-rendszer vonatkozik, azonban csak akkor, ha mindkét ilyen vállalat Dániában adóköteles.
33. Ebből következően míg a hajóúrtartalomadóval érintett vállalattal folytatott országon belüli tranzakciók ellenőrzése továbbra is a dán adóhatóságok felügyelete alá és felelősségi körébe tartozik, a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó dániai vállalat és a külföldi kapcsolt vállalat közötti, határon átnyúló tranzakciók ellenőrzése az érintett külföldi ország feladata.
34. A Bizottságnak azonban az elemzés e szakaszában kételyei vannak azt illetően, hogy a bejelentett intézkedésekkel módosított, kiindulási hajóúrtartalomadó-rendszer továbbra is összeegyeztethető-e a közös piaccal, mivel a bejelentett intézkedések sérthetik a fent említett elhatároló intézkedést. Márpedig ez utóbbi alapvető fontosságú a rendszer összeegyeztethetőségét illetően <sup>(12)</sup>.
35. A Bizottság emellett attól is tart, hogy a bejelentett intézkedések más tagállamokban az ezen tagállamokban adóköteles vállalatok által elkövetett adókijátszáshoz vezethetnek, mivel a dán adóhatóságok kisebb valószínűséggel tudják majd feltárni az ilyen vállalatok és a dániai hajóúrtartalomadó-rendszerrel érintett kapcsolt vállalat közötti csalárd tranzakciókat, ha a dán adóhatóságok a továbbiakban nem kapnak rendszeresen tájékoztatást a dániai hajóúrtartalomadó-rendszerrel érintett vállalatok és külföldi kapcsolt vállalataik közötti kereskedelmi tranzakciókról.
36. Amennyiben az elhatároló intézkedések eredménytelennek bizonyulnak vagy eredménytelenségük valószínűsíthető, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszer a tengeri szállításon kívüli tevékenységek tekintetében származó előnyök útján a közös érdekekkel ellentétes mértékben érinti kedvezőtlenül a kereskedelmi feltételeket, és hogy ezen körülmények mellett egy ilyen rendszer tehát összeegyeztethetetlen a közös piaccal.
37. A Bizottság ebben az esetben attól tart, hogy a bejelentéssel érintett elhatároló intézkedés módosításának eredményeként olyan helyzet jöhet létre, ahol a más országokban adóköteles és ilyen módon a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá nem tartozó tevékenységek jogosulatlanul részesülnek az utóbbi előnyeiből a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint megadóztatott, dániai székhelyű kapcsolt vállalatokkal tisztességtelen áron folytatott tranzakciók útján.
38. A fentiekkel kapcsolatban és emellett a Bizottság szívesen fogadja bármely tagállamból származó harmadik felek véleményét a következő kérdéseket illetően.
39. Először is meg kell állapítani, hogyan biztosíthatja Dánia a bejelentett intézkedések végrehajtását követően is azt, hogy adóhatóságai továbbra is képesek legyenek a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint megadóztatott tengerhajózási vállalatok külföldi kapcsolt vállalatainak részéről az adókijátszásra tett kísérletek kiszűrésére, és hogy tájékoztassák a kísérlet által érintett külföldi országot. Ha ez nem jár sikerrel, a Bizottság kérdése az, hogy a külföldi országoknak – ideértve a Dániától eltérő tagállamokat – kell-e viselniük a dániai hajóúrtartalomadó-rendszer szerint megadóztatott vállalatok (melyek legtöbbje minden valószínűség szerint dániai székhellyel rendelkezik) valamennyi határon átnyúló tranzakciója ellenőrzésének terhet.

<sup>(12)</sup> Lásd különösen a 2002. március 12-i bizottsági határozat 3.3.5. szakaszának releváns bekezdését: „Emellett a »szokásos piaci feltételek elve«, a »pénzügyi jövedelmekről/kiadásokról szóló szabályok«, a »nehéz tőkésítés szabályai«, az elhatároláson átnyúló tevékenységekre vonatkozó szabályok és a vállalatcsoporton belüli tranzakciókra vonatkozó szabályok egyértelmű tájékoztatást adnak arról, hogy mely tevékenységek tekinthetők a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozónak, és így egyértelmű tájékoztatást adnak az »iránymutatók« által előírt átlátható elszámolást illetően”.

40. Másodszor a Bizottság kérdése az, hogy a tájékoztatási kötelezettség tekintetében a csak belföldi kapcsolt vállalatokkal rendelkező és hajóúrtartalom-adó szempontjából nem támogatható kedvezményezettek, illetve a csak külföldi kapcsolt vállalatokkal rendelkező kedvezményezettek közötti egyenlőtlen elbánás jogosnak tűnik-e. A Matra-ügyben hozott ítélet<sup>(13)</sup> alapján egy ilyen egyenlőtlen elbánás a rendszer összeegyeztethetőségére is kihathat.
41. Harmadszor a Bizottság kérdése az, hogy a tagállamok közötti, az alábbiakban ismertetett együttműködési mechanizmusok megfelelőek-e a meglévő hajóúrtartalomadó-rendszerek jobb elhatárolása céljából:
- kölcsönös segítségnyújtási kötelezettség az EK 10. cikke alapján<sup>(14)</sup> és a közöttük megkötött esetleges kétoldalú adóügyi együttműködési megállapodások követelményein és az OECD-iránymutatások ajánlásain túlmenően, a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó vállalattal folytatott, határon átnyúló tranzakciók tekintetében, a hajóúrtartalomadó-rendszerek esetleges – közösségi szinten érvényesülő –, nem támogatható tevékenységekre gyakorolt tovagyrűző hatásainak elkerülésére tekintettel,
  - a hajóúrtartalomadó-rendszert létrehozó tagállamok adóhatóságainak kötelezettsége arra vonatkozóan, hogy másik tagállambeli társhatóságait rendszeresen figyelmeztessék, ha gyanúik szerint a másik tagállam adóbevételeinek kárára és a saját területükön székhellyel rendelkező és a hajóúrtartalomadó-rendszer hatálya alá tartozó vállalatok javára szabálytalan tranzakciókat hajtanak végre.
42. A Bizottság kéri a bármely tagállamból származó harmadik feleket nézeteik kifejtésére a fenti kérdésekkel kapcsolatban.
43. Ez indokolja az állami támogatási eljárásokról szóló rendelet<sup>(15)</sup> 4. cikkének (4) bekezdése alapján lefolytatott vizsgálati eljárás szükségességét annak érdekében, hogy a Bizottság tisztázhassa a fenti kérdéseket és az általuk a rendszer összeegyeztethetőségére gyakorolt esetleges hatást, mielőtt véglegesen kialakítja álláspontját a bejelentett intézkedések közös piaccal való összeegyeztethetőségét illetően.

#### A LEVÉL SZÖVEGE

#### „1. SAGSFORLØB

1. Ved brev af 13. september 2005<sup>(16)</sup> anmeldte Danmark over for Kommissionen en ændring af den danske tonnageskatteordning, der oprindeligt blev godkendt ved beslutning af 12. marts 2002<sup>(17)</sup> (sag nr. N 563/01).

<sup>(13)</sup> Lásd a Bíróság által a C-225/91. számú, Matra kontra Bizottság ügyben 1993. június 15-én hozott Matra-ítéletet, és különösen ennek 41. pontját: „41. Ebben a vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy bár a Szerződés 92. és 93. cikkében előírt eljárás a Bizottságnak és – bizonyos feltételek esetében – a Tanácsnak is széles mérlegelési jogkört biztosít egy állami támogatási rendszer közös piaccal való összeegyeztethetőségének megítélésében, a Szerződés általános rendszeréből következik, hogy ez az eljárás soha sem vezethet a Szerződés meghatározott rendelkezéseivel ellentétes eredményre (C-73/79. sz. a Bizottság kontra Olaszország ügyben 1980. május 21-én hozott ítélet 11. pontja [EBHT 1980., 1533. o.]). A Bíróság ezen kívül kimondta, hogy a Szerződés – 92. és 93. cikkén kívüli – különös rendelkezéseivel ellentétes támogatás részletei e tekintetben elválaszthatatlanul a támogatás céljához kapcsolódnak, így önálló értékelésük nem lehetséges (a 74/76. sz. Iannelli-ügyben 1977. március 22-én hozott ítélet [EBHT 1977., 557. o.]).”

<sup>(14)</sup> 10. cikk

A tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését.

A tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását.

<sup>(15)</sup> A Tanács 1999. március 22-i 659/1999/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról. HL L 83., 1999.3.22., 1. o.

<sup>(16)</sup> Registeret under ref. TREN(2005) A/23228.

<sup>(17)</sup> Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf)

Kommissionen godkendte ved beslutning af 1. december 2004 (sag nr. 171/2004) en udvidelse af listen over de former for virksomhed, der kan beskattes efter tonnageskatteordningen (dvs. dem, der foregår i nær tilknytning til eller er direkte forbundet med levering af transportydelse), til at omfatte udlejning af lokaler om bord, f.eks. forretninger og kiosker, uanset om de drives af tredjemand eller af en uafhængig part i rederiet, og uanset om de pågældende aktiviteter kan være undergivet tonnageskatning eller ej. Denne beslutning findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2004/n171-04.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf)

2. Denne ændring blev registreret som anmeldt støtte under nr. N 469/05. Den anmeldte ændring blev indført ved lov nr. 408 af 1. juni 2005.
3. Ved breve af 28. oktober 2005, 19. maj og 29. august 2006 <sup>(18)</sup> anmodede Kommissionen de danske myndigheder om flere oplysninger, som de fremsendte i deres svar af 22. november 2005 og 30. juni 2006 <sup>(19)</sup>.

## 2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

### 2.1. Betegnelse

4. Lempelse af oplysningspligten for rederier, der er omfattet af tonnageskatteordningen.

### 2.2. Beskrivelse af den anmeldte ændring af foranstaltningerne

5. Lov nr. 408 af 1. juni 2005 fritager danske rederier, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning <sup>(20)</sup>, fra deres pligt til at forsyne skattemyndighederne med alle nødvendige oplysninger om deres finansielle transaktioner med koncernforbundne udenlandske virksomheder.
6. I sådanne tilfælde foretages kontrollen af kommercielle transaktioner mellem to koncernforbundne virksomheder på basis af armslængdeprincippet. Dette princip består i at kontrollere, at de priser, der benyttes i forbindelse med transaktioner mellem koncernforbundne virksomheder, er i overensstemmelse med markedspriserne. Denne kontrol er påkrævet i henhold til både:
  - de regler for interne afregningspriser, som OECD-landene opfordres til anvende for at forhindre skatteunddragelse via kommercielle transaktioner mellem koncernforbundne virksomheder, der beskattes i to forskellige lande <sup>(21)</sup>, og
  - en af de ring-fencing-foranstaltninger <sup>(22)</sup>, der er knyttet til ordningen. Den pågældende foranstaltning er beskrevet i punkt 2.11.1 i førnævnte beslutning af 12. marts 2002 under overskriften »armslængdeprincippet« og består i kontrollere kommercielle transaktioner mellem et tonnagebeskattet selskab og dets koncernforbundne selskaber.
7. Den oplysningspligt, der er nævnt i punkt 4 ovenfor, og som danske tonnagebeskattede rederier vil blive fritaget for, hvis den anmeldte foranstaltning gennemføres, er ikke kun specifik for selskaber, der er omfattet af tonnageskatteordningen. I et skattesystem tjener den til at give skattemyndighederne mulighed for at tjekke, at et af to selskaber, der tilhører samme koncern, men som henhører under to forskellige selskabsskatteordninger, ikke benytter de interne afregningspriser til at overføre hovedparten af sit overskud til det andet selskab, der beskattes efter den mest fordelagtige ordning. Disse oplysninger er derfor meget vigtige for kontrollen med de interne afregningspriser i en koncern af virksomheder under såvel reglerne for interne afregningspriser (når transaktionerne er grænseoverskridende) som ring-fencing-forpligtelsen (hvad enten transaktionerne er grænseoverskridende eller ej), som er specifik for tonnageskatteordningen.
8. De danske myndigheder mener, at når et af disse to selskaber er et dansk tonnagebeskattet rederi, og det andet selskab er et i udlandet baseret koncernforbundet selskab (søster-, datter- eller moderselskab), har dette danske selskab ingen interesse i at eksportere sit overskud til sine koncernforbundne selskaber i udlandet ved at manipulere med de interne afregningspriser. Når et af de to koncernforbundne selskaber beskattes efter den danske tonnageskatteordning, og det andet beskattes i et andet land, tjener de danske skattemyndigheders undersøgelse af eventuelle misbrug via de interne afregningspriser derfor ikke, ifølge de danske myndigheder, statskassens sag. Denne kontrol er efter de danske myndigheders opfattelse kun i andre medlemsstaters og i tredjelands interesse.

<sup>(18)</sup> Ref. TREN (2005) D/122520, TREN (2006) D/209990 og D/ 217824.

<sup>(19)</sup> Registeret under ref. TREN (2005) A/29975.

<sup>(20)</sup> Beskrevet i afsnit 2.3 nedenfor.

<sup>(21)</sup> Skattelovgivningen i alle udviklede lande indeholder normalt regler om interne afregningspriser. I OECD's »Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and for Tax Administrations« opfordres OECD-landene til at føre kontrol med kommercielle transaktioner mellem virksomheder tilhørende multinationale selskaber og deres udenlandske koncernbundne virksomheder. Sådanne regler kan også være påkrævet i bilaterale skattesamarbejdsaftaler. Ifølge reglerne om interne afregningspriser skal det kontrolleres, om der benyttes en korrekt prissætning ved transaktioner mellem to virksomheder, der er koncernforbundne som omhandlet i OECD-retningslinjerne. Skattemyndighederne har mulighed for at fastsætte priserne på et niveau, der er mere på linje med markedspriserne, hvis de nærer mistanke om skatteunddragelse, og de kan derefter genberegne den pågældende virksomheds overskud.

<sup>(22)</sup> Kommissionen har i forbindelse med godkendelsen af alle tonnageskatteordninger de sidste fem år stillet krav om sådanne ring-fencing-foranstaltninger.

### 2.3. Beskrivelse af den eksisterende ordning

9. Tonnageskatteordningen er beskrevet i førnævnte beslutning vedtaget af Kommissionen den 12. marts 2002 i sag nr. N 563/01. Her følger en kort beskrivelse af ordningens hovedtræk.
10. Den skattepligtige indkomst af virksomhed omfattet af tonnageskatteordningen fastsættes for hvert skib som et fast beløb i forhold til skibets tonnage uanset rederiets faktiske driftsresultat. Den beregnes således:
- |                     |                                          |
|---------------------|------------------------------------------|
| Til og med 1 000 NT | 7 DKK (ca. 0,90 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| 1 001-10 000 NT     | 5 DKK (ca. 0,70 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| 10 001-25 000 NT    | 3 DKK (ca. 0,40 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
| Over 25 000 NT      | 2 DKK (ca. 0,30 EUR) pr. 100 NT pr. døgn |
11. Den således beregnede skattepligtige indkomst beskattes efter den almindelige selskabsskattesats. For hvert skib, der tonnagebeskattes, beregnes den skattepligtige indkomst i forhold til skibets nettotonnage, pr. 100 nettoton (NT) og pr. påbegyndt døgn, uanset om skibet er i drift eller ej.
12. Ordningen, der har været anvendt siden 1. januar 2002, er åben for selskaber, der er skattepligtige i Danmark (dvs. som har fast driftssted i Danmark), og som leverer søtransportydelser. Ordningen kan også anvendes af udenlandske selskaber, som bliver hjemmehørende i Danmark ved flytning af ledelsens sæde til landet. Kun indkomst fra rederivirksomhed kan omfattes af ordningen.
13. Deltagelse i ordningen er frivillig. Valget skal træffes senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang vil kunne vælges. Valg eller fravalg af tonnagebeskatning er bindende for rederiet i en periode på ti år. Inden for Danmarks grænser skal koncernforbundne rederier træffe samme valg, for så vidt angår anvendelse af tonnageskatteordningen. Når tonnageskatteordningen vælges, skal samtlige skibe og andre aktiviteter, som opfylder betingelserne for tonnagebeskatning, indgå i tonnageskatteordningen.

### 2.4. Varighed

14. Ved brev af 5. april 2006 forpligtede de danske myndigheder sig til at genanmelde foranstaltningen vedrørende lempelse af oplysningspligten for rederier omfattet af den danske tonnageskatteordning inden for ti år. Den anmeldte foranstaltning anses derfor at udløbe ved udgangen af 2015.

### 2.5. Budget

15. Denne ændring af ordningen får ingen budgetmæssige følger for den eksisterende ordning. Individuelle støtteforanstaltninger vil ikke blive påvirket af den påtænkte ændring.

### 2.6. Andre statsstøtteordninger inden for søtransportsektoren i Danmark

16. Ud over tonnageskatteordningen anvender Danmark, så vidt Kommissionen ved, på nuværende tidspunkt kun én anden ordning til fordel for virksomheder inden for søtransportsektoren, nemlig den, der fritager rederierne for betaling af skat og socialsikringsafgifter for søfolk, der arbejder om bord på skibe, der opfylder de relevante regler <sup>(23)</sup>.

### 2.7. De danske myndigheders holdning

17. De danske myndigheder har den opfattelse, at hvis et multinationalt selskab skulle fristes til at unddrage sig selskabsskat via kommercielle transaktioner mellem et koncernforbundet dansk selskab, der er omfattet af tonnageskatteordningen, og et koncernforbundet udenlandsk selskab, vil en sådan skatteunddragelse være til skade for det andet land og ikke for Danmark.
18. Det er derfor ikke i de danske skattemyndigheders interesse at foretage en systematisk overvågning af transaktioner mellem selskaber, der er omfattet af den danske tonnageskatteordning, og deres koncernforbundne udenlandske selskaber, eftersom en sådan overvågning ikke vil resultere i ekstraindtægter for den danske statskasse. Det er grunden til, at Danmark foreslog at befri virksomheder, der er omfattet af tonnageskatteordningen, fra administrative byrder, som de set ud fra deres eget perspektiv finder unødvendige.

<sup>(23)</sup> Sag nr. NN 116/98, godkendt ved Kommissionens beslutning af 13. november 2002. Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:  
[http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids/transport-1998/nn116-98.pdf](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport-1998/nn116-98.pdf)

19. De danske myndigheder synes således implicit at mene, at ansvaret for at kontrollere en mulig skatteflugt fra et selskab, der er etableret i et andet land, til et selskab i Danmark, der er omfattet af den danske tonnageskatteordning, påhviler skattemyndighederne i det andet land. Denne formodning implicerer, at det andet land, uanset om det er en medlemsstat eller et tredjeland, har regler om interne afregningspriser i sin skattelovgivning, og at skattemyndighederne i det andet land anvender reglerne på en effektiv måde, navnlig på transaktioner med selskaber, der er omfattet af tonnageskatteordningen i Danmark. Ved brev af 13. september 2005 <sup>(24)</sup> anmeldte Danmark over for Kommissionen en ændring af den danske tonnageskatteordning. Ordningen blev oprindeligt blev godkendt ved beslutning af 12. marts 2002 <sup>(25)</sup> (sag nr. N 563/01).
20. Denne ændring blev registreret som anmeldt støtte under nr. N 469/05. Den anmeldte ændring blev indført ved lov nr. 408 af 1. juni 2005.
21. Ved breve af 28. oktober 2005, 19. maj og 29. august 2006 <sup>(26)</sup> anmodede Kommissionen de danske myndigheder om flere oplysninger, som de fremsendte i deres svar af 22. november 2005, 30. juni 2006 og 13. september 2006 <sup>(27)</sup>.

### 3. FORELØBIG VURDERING AF, OM DER OPTRÆDER STØTTE

22. I henhold til EF-traktatens artikel 87, stk. 1, er »statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.
23. Det giver ingen mening at undersøge, om de anmeldte foranstaltninger i sig selv udgør statsstøtte i henhold til EF-traktatens artikel 87, stk. 1, eftersom de er en del af den eksisterende tonnageskatteordning og derfor ikke kan betragtes isoleret, men må undersøges i sammenhæng med hele den tonnageskatteordning, som de medfører en ændring af. Kommissionen bør derfor undersøge hele tonnageskatteordningen i den form, den ville have haft, hvis de anmeldte foranstaltninger allerede var blevet gennemført.
24. På nuværende stadium af undersøgelsen mener Kommissionen, at den anmeldte foranstaltning ikke ændrer ved det forhold, at tonnageskatteordningen har karakter af støtte.
25. Det vigtigste spørgsmål drejer sig således om at afgøre, om de påtænkte foranstaltninger vil ændre vurderingen i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002 med hensyn til den samlede ordnings forenelighed med fællesmarkedet.

### 4. TVIVL MED HENSYN TIL FORANSTALTNINGENS FORENELIGHED MED FÆLLESMARKEDET

#### 4.1. Ring-fencing-foranstaltning berørt af de anmeldte foranstaltninger

26. En af hovedbetingelserne knyttet til erklæringen om, at tonnageskatteordningen er forenelig med fællesmarkedet, er, at der skal træffes en række ring-fencing-foranstaltninger for at sikre, at ingen andre aktiviteter end søtransport — det være sig i den pågældende medlemsstat eller i en anden medlemsstat eller et tredjeland — kan blive indirekte tilgodeset af ordningen. Retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren giver rent faktisk mulighed for at indføre en tonnageafgift <sup>(28)</sup>, men disse retningslinjer gælder kun for søtransport. Hvis tonnageskatteordningen i sin ændrede form kan resultere i, at ikke-maritime aktiviteter bliver tilgodeset af tonnageafgiften, kan der opstå tvivl med hensyn til ordningens forenelighed med fællesmarkedet, jf. beskrivelsen nedenfor.

<sup>(24)</sup> Registeret under ref. TREN(2005) A/23228.

<sup>(25)</sup> Beslutningen findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2001/n563-01.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2001/n563-01.pdf)

Kommissionen godkendte ved beslutning af 1. december 2004 (sag nr. 171/2004) en udvidelse af listen over de former for virksomhed, der kan beskattes efter tonnageskatteordningen (dvs. dem, der foregår i nær tilknytning til eller er direkte forbundet med levering af transportydelser), til at omfatte udlejning af lokaler om bord, f.eks. forretninger og kiosker, uanset om de drives af tredjemand eller af en uafhængig part i rederiet, og uanset om de pågældende aktiviteter kan være undergivet tonnagebeskatning eller ej. Denne beslutning findes på det officielle sprog på følgende internetadresse:

[http://ec.europa.eu/community\\_law/state\\_aids/transport-2004/n171-04.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2004/n171-04.pdf)

<sup>(26)</sup> Ref. TREN(2005) D/122520, TREN(2006) D/209990 og D/217824.

<sup>(27)</sup> Ref. TREN(2005) A/29975 og TREN(2006) A/33708.

<sup>(28)</sup> Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EUT C 13 af 17.1.2004, s. 3), punkt 3.1. Se også de forrige retningslinjer herfor (EFT C 205 af 5.7.1997, s. 5).

27. Ring-fencing-foreanstaltningerne knyttet til den danske tonnageskatteordning er beskrevet i punkt 2.11 i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002.
28. En af disse foranstaltninger består i, at der på basis af armslængdeprincippet skal føres kontrol med kommercielle transaktioner mellem tonnageskattede selskaber og deres eventuelle koncernforbundne selskaber (eller de af de pågældende selskaber, der selskabsbeskattes efter de normale regler), det være sig indenlandske eller udenlandske selskaber. Det er værd at erindre om, at der findes andre ring-fencing-foreanstaltninger mod »thick capitalization«<sup>(29)</sup> eller en fordeling af omkostninger og udgifter, hvor en del af rederiets virksomhed beskattes efter tonnageskatteordningen, mens resten beskattes efter de almindelige selskabsskatte regler.
29. Alle de tonnageskatteordninger, som Kommissionen har godkendt de sidste fem år<sup>(30)</sup>, herunder den her omhandlede, omfatter ring-fencing-foreanstaltninger, der indebærer kontrol med transaktioner mellem tonnageskattede virksomheder og virksomheder, der beskattes efter de almindelige regler.
30. Tonnageskatteordninger skal være afskærmede for at undgå, at deres virkninger smitter af på økonomiske aktiviteter, der ikke har med søtransport at gøre. Til dette formål anmoder Kommissionen normalt medlemsstaterne om at træffe en række ring fencing-foreanstaltninger, f.eks.:
- kontrollere kommercielle transaktioner på tværs af afskærmningen på basis af på armslængde-princippet,
  - indføre regler om fair fordeling af kapitaludgifter mellem tonnageskattede aktiviteter og almindeligt beskattede aktiviteter,
  - indføre regler om fair fordeling af indtægter mellem tonnageskattede aktiviteter og almindeligt beskattede aktiviteter,
  - benytte alt-eller-intet-løsningen for rederikoncerner (alle dele af koncernen, der opfylder betingelserne for tonnageskatning, skal vælge denne ordning, når mindst en af dem opfylder betingelserne).
31. Sådanne foranstaltninger tjener til bl.a. at forhindre skatteunddragelse til fordel for aktiviteter, der ikke har forbindelse til søtransport. Gennemførelsen af disse foranstaltninger er vigtig for vurderingen af, om tonnageskatteordningen er forenelig med fællesmarkedet, da de bidrager til at sikre, at aktiviteter, der ikke er omfattet af retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren, ikke får uretmæssig fordel af ordningen. Ring-fencing-foreanstaltninger skal betragtes som en integrerende del af en tonnageskatteordning.
32. Ring-fencing-foreanstaltningen baseret på armslængdeprincippet indgår i Kommissionens beslutninger om godkendelse af tonnageskatteordninger (se punkt 26), inkl. den her omhandlede, og sikrer, at kun søtransportydelse, der leveres af selskaber, der er skattepligtige i Danmark, kan henføres under den danske tonnageskatteordning.

#### 4.2. Ændret virkning af den pågældende ring-fencing-foreanstaltning

33. Der erindres om, at ring-fencing-foreanstaltninger er meget vigtige for at sikre, at tonnageskatteordninger er vandtætte. Kommissionen har i forbindelse med godkendelsen af alle tonnageskatteordninger de sidste fem år stillet krav om sådanne ring-fencing-foreanstaltninger.

<sup>(29)</sup> Strategien med »thick capitalization« består i at placere det meste af egenkapitalen i den tonnageskattede del af selskabet og det meste af gælden i den del af selskabet, der beskattes efter de normale regler, hvorved de fradragsberettigede renteudgifter forøges.

<sup>(30)</sup> Se navnlig Kommissionens beslutninger vedrørende:

1. den britiske ordning, der blev godkendt den 2. august 2000 (sag nr. N 790/99)
2. den spanske ordning, der blev godkendt den 27. februar 2002 (sag nr. N 736/01)
3. den danske ordning, der blev godkendt den 12. marts 2002 (sag nr. N 563/01)
4. den finske ordning, der blev godkendt den 16. oktober 2002 (sag nr. N 195/02)
5. den irske ordning, der blev godkendt den 11. december 2002 (sag nr. N 504/02)
6. den spanske ordning gældende for Biscayen-området, der blev godkendt den 5. februar 2003 (sag nr. N 572/02)
7. den franske ordning, der blev godkendt den 13. maj 2003 (sag nr. N 737/02)
8. den belgiske ordning, der blev godkendt den 19. marts 2003 (sag nr. N 433/02)
9. den italienske ordning, der blev godkendt den 20. oktober 2004 (sag nr. N 114/04).

34. Uden en effektiv gennemførelse af ring-fencing-foreanstaltningen vedrørende kommercielle transaktioner kan andre former for virksomhed end søtransport — det være sig i den pågældende medlemsstat selv eller i andre lande — nemlig får mulighed for at unddrage sig selskabsskat gennem kommercielle transaktioner med et koncernforbundet selskab, der beskattes efter tonnageskatteordningen i den pågældende medlemsstat.
35. Kommissionen har forstået det således, at de danske myndigheder fortsat agter at verificere transaktioner mellem to koncernforbundne selskaber med udgangspunkt i ring-fencing-foreanstaltningen baseret på armslængdeprincippet, når et af dem beskattes efter tonnageskatteordningen, men kun når de begge er skattepligtige i Danmark.
36. Det betyder, at verifikationen af indenlandske transaktioner med et selskab, der beskattes efter tonnageskatteordningen, vil forblive under de danske myndigheders tilsyn og ansvar, mens det andet land vil være ansvarlig for kontrollen med grænseoverskridende transaktioner mellem et tonnagebeskattet selskab i Danmark og et udenlandsk koncernforbundet selskab.
37. Imidlertid nærer Kommissionen på nuværende stadium af undersøgelsen tvivl med hensyn til, om den oprindelige tonnageskatteordning som ændret ved de anmeldte foranstaltninger fortsat vil være forenelig med fællesmarkedet, eftersom de anmeldte foranstaltninger kan svække førnævnte ring-fencing-foreanstaltning. Sidstnævnte er afgørende for ordningens forenelighed med fællesmarkedet <sup>(31)</sup>.
38. Kommissionen frygter også, at de anmeldte foranstaltninger kan gøre det lettere for selskaber, der er skattepligtige i andre medlemsstater, at unddrage sig beskatning i de pågældende medlemsstater, eftersom det vil være vanskeligere for de danske skattemyndigheder at afsløre svingagtige transaktioner mellem disse selskaber og et tonnagebeskattet koncernforbundet selskab i Danmark, hvis de danske myndigheder ikke længere får regelmæssige oplysninger om transaktioner mellem danske tonnagebeskattede og deres udenlandske koncernforbundne selskaber.
39. Når ring-fencing-foreanstaltninger viser sig at være virkningsløse eller kan forventes at være virkningsløse, finder Kommissionen, at tonnageskatteordningen — ved at tilgodesee anden virksomhed end søtransportvirksomhed — kan fordreje konkurrencevilkårene i et omfang, der strider mod den fælles interesse, og at en sådan ordning under de omstændigheder er uforenelig med fællesmarkedet.
40. I denne sag frygter Kommissionen, at ændringen af den ring-fencing-foreanstaltning, som anmeldelsen vedrører, vil føre til en situation, hvor virksomhed, der er skattepligtig i andre lande og således ikke omfattet af tonnageskatteordningen i Danmark, vil blive uretmæssigt tilgodeset af ordningen via en urimelig prissætning af transaktioner med koncernforbundne selskaber i Danmark, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning.
41. Hvad dette angår, ønsker Kommissionen at modtage samtlige medlemsstaters kommentarer til følgende punkter.
42. For det første er det nødvendigt at få fastslået, hvordan Danmark efter gennemførelsen af de anmeldte foranstaltninger fortsat vil kunne sikre, at landets skattemyndigheder vil være i stand til at afsløre eventuelle forsøg på skatteunddragelse begået af udenlandske selskaber, der er koncernforbundne med rederier, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning, og underrette det berørte land om dette forsøg. Hvis det ikke er tilfældet, spørger Kommissionen sig selv, om andre medlemsstater og tredjelande bør bebyrdes med at kontrollere alle grænseoverskridende transaktioner med selskaber, der beskattes efter den danske tonnageskatteordning (hvoraf de fleste sandsynligvis er selskaber registreret i Danmark).

<sup>(31)</sup> Se især afsnit 3.3.5 i Kommissionens beslutning af 12. marts 2002: »Desuden fremgår det klart af arms længde -princippet, bestemmelserne om finansielle indtægter og udgifter, bestemmelserne om værn mod overkapitalisering, bestemmelserne om aktiviteter, der går på tværs af afgrænsningen, og bestemmelserne om transaktioner, der udføres af koncernforbundne selskaber, hvilke aktiviteter der kan blive omfattet af tonnageskatteordningen, og ordningen indeholder dermed en klar reference til kravene i retningslinjerne til dokumentation og bogføring«.

43. For det andet spørger Kommissionen sig selv, om den uensartede behandling (med hensyn til oplysningspligt) af henholdsvis tonnageskattede selskaber, hvis koncernforbundne selskaber udelukkende er indenlandske selskaber, der ikke kan omfattes af tonnageskatteordningen, og tonnageskattede selskaber, hvis koncernforbundne selskaber udelukkende er udenlandske selskaber, kan betragtes som rimelig. Når henses til dommen i Matra-sagen <sup>(32)</sup>, kan en sådan uensartet behandling meget vel få indflydelse på ordningens forenelighed med fællesmarkedet.
44. For det tredje spørger Kommissionen sig selv, om f.eks. følgende samarbejds mekanismer aftalt mellem medlemsstater vil være bedre egnet som ring-fencing- foranstaltning i forbindelse med eksisterende tonnageskatteordninger:
- en forpligtelse til, i lyset af EF-traktatens artikel 10 <sup>(33)</sup>, at yde gensidig bistand, der går videre end kravene i en eventuel bilateral skattesamarbejdsaftale og videre end henstillingerne i OECD-retningslinjerne, i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner med et tonnageskattet selskab med henblik på at forhindre en spillover-effekt på Fællesskabsplan fra tonnageskatteordninger til aktiviteter, der ikke kan henføres under en sådan ordning,
  - en forpligtelse for skattemyndighederne i en medlemsstat, der har indført en tonnageskatteordning, til systematisk at underrette deres kolleger i en anden medlemsstat, hvis de får mistanke om uregelmæssige transaktioner, der er til skade for den anden medlemsstats skatteindtægter og til fordel for et tonnageskattet selskab i de to medlemsstater.

## 5. KONKLUSION

45. Der er med henvisning til ovenstående behov for at indlede en undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 4, stk. 4, i procedureforordningen vedrørende statsstøtte <sup>(34)</sup>, således at Kommissionen kan få afklaret disse punkter og deres mulige indflydelse på den ændrede ordnings forenelighed med fællesmarkedet, før den tager endelig stilling til, om de anmeldte foranstaltninger er forenelige med fællesmarkedet.
46. På basis af vurderingen i det foregående beslutter Kommissionen hermed at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 4, stk. 4 <sup>(35)</sup>, i ovennævnte forordning med hensyn til den foreslåede ændring.
47. I lyset af betragtningerne ovenfor anmoder Kommissionen, i overensstemmelse med artikel 6, stk. 1 <sup>(36)</sup>, i ovennævnte forordning Danmark om at fremsætte bemærkninger til ovenstående punkter og til at indsende alle sådanne oplysninger, der kan bidrage til vurderingen af de påtænkte støtteforanstaltninger senest en måned efter modtagelsen af dette brev. Den anmoder de danske myndigheder om straks at fremsende en kopi af dette brev til alle potentielle støttemodtagere.

<sup>(32)</sup> Se Domstolens dom af 15. juni 1993, sag 225/91, Matra mod Kommissionen, særlig præmis 41: »I denne henseende bemærkes, at selv om den i artikel 92 og 93 fastsatte procedure overlader et betydeligt skøn til Kommissionen og under visse betingelser til Rådet med henblik på vurderingen af, om en statsstøtteordning kan forenes med fællesmarkedets krav, følger det dog af traktatens almindelige opbygning, at denne procedure aldrig må føre til resultater, der er i strid med traktatens særlige bestemmelser (dom af 21.5.1980, sag 73/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1533, præmis 11). Domstolen har desuden fastslået, at gennemførelsesforanstaltninger til en støtte, som er i strid med andre særlige traktatbestemmelser end artikel 92 og 93, kan være så uløseligt forbundet med støttens formål, at det ikke er muligt at bedømme dem isoleret (dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli, Sml. s. 557).«

<sup>(33)</sup> Artikel 10

Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. De letter Fællesskabets gennemførelse af dets opgaver. De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare.

<sup>(34)</sup> Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1).

<sup>(35)</sup> Konstaterer Kommissionen efter en foreløbig undersøgelse, at en anmeldt foranstaltning giver anledning til tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet, beslutter den at indlede proceduren efter traktatens artikel 93, stk. 2, i det følgende benævnt »beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure«.

<sup>(36)</sup> Beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure skal sammenfatte de relevante faktiske og retlige spørgsmål, indeholde en foreløbig vurdering fra Kommissionens side med hensyn til støttekarakteren af den påtænkte foranstaltning og anføre, om der er tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet. I beslutningen skal den pågældende medlemsstat og andre interesserede parter opfordres til at fremsætte bemærkninger inden for en nærmere fastsat frist, der normalt ikke må overstige en måned. I behørigt begrundede tilfælde kan Kommissionen forlænge denne frist.

48. Kommissionen ønsker at erindre de danske myndigheder om, at EF-traktatens artikel 88, stk. 3, har opsættende virkning. Den henleder også de danske myndigheders opmærksomhed på artikel 14 i førnævnte forordning, der foreskriver, at al ulovlig støtte kan kræves tilbagebetalt fra støttemodtagerne.
  49. Kommissionen gør Danmark opmærksom på, at den vil underrette interesserede parter ved at offentliggøre dette brev og et resumé heraf i *Den Europæiske Unions Tidende*. Den vil også underrette interesserede parter i de EFTA-lande, der har undertegnet EØS-aftalen, ved at indrykke en meddelelse i EØS-tillægget i *Den Europæiske Unions Tidende* og underrette EFTA-Tilsynsmyndigheden ved at fremsende en kopi af dette brev. Alle interesserede parter vil blive opfordret til at fremsætte deres bemærkninger senest en måned efter offentliggørelsen af dette brev.”
-