



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Anette Austeng Hokstad

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Kan skattefritak etter skattelovens § 2-32 være uforenelig med statstøtteforbudet i EØS-avtalen artikkel 61?

Navn på veileder *: Eivind Furuseth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 39
**Andre medlemmer i
gruppen:** Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Internasjonal skatterett prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

Kan skattefritak etter skattelovens § 2-32
være uforenelig med statstøtteforbudet i
EØS-avtalen artikkel 61?

Eksamenskode og navn:

MAN 29201 – Internasjonal skatterett

Utleveringsdato:

08.09.2020

Innleveringsdato:

10.12.2021

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

1. INNLEDNING	1
2. SKATTELOVEN § 2-32 OG EØS-AVTALEN ART. 61 (1).....	2
2.1 INNLEDNING.....	2
2.2 STAMMER STØTTEN FRA OFFENTLIGE MIDLER?	3
2.3 FÅR STØTTEMOTTAKER EN ØKONOMISK FORDEL?	4
2.4 ER STØTTEMOTTAKER ET FORETAK?	5
2.5 SELEKTIVITETSKRITERIET	7
2.6 KONKURRANSEVRIDNING OG PÅVIRKNING AV SAMHANDELEN	9
3. BAGATELLMESSIG STØTTE, GBER OG SGEI.....	11
3.1 BAGATELLMESSIG STØTTE OG GBER	11
3.2 SGEI.....	12
4. EKSISTERENDE STØTTE	13
5. FORSLAG OM STØTTEPROSESSLOV.....	14
6. KONKLUSJON OG AVSLUTNING	14
REFERANSELISTE.....	17

1. Innledning

I mitt valg av problemstilling har jeg valgt å se nærmere på noe jeg kan ha bruk for i min arbeidshverdag. Jeg har derfor valgt å se nærmere på følgende spørsmål:

«Kan skattefritak etter skatteloven (1999) § 2-32 være uforenelig med statstøtteforbudet i EØS-avtalen art. 61?»

I utgangspunktet står EØS-stater fritt til å bestemme hvilken økonomisk politikk som anses for å være best egnet og hvordan den vil fordele skattebyrden innad i staten. Det er ikke felles regler for skatt i EØS-avtalen, men en EØS-stat kan ikke innføre eller bevare lovgivning som er i strid med avtalens regler om statsstøtte, forskjellsbehandler eller er i strid med de fire friheter.

Norge som EØS stat må derfor likevel forholde seg til EØS-avtalen når det gjelder skattelovgivningen. Jf. Guidelines on the notion of state aid as referred to in article 61(1) of the EEA Agreement¹ Heretter omtalt som NoA, art. 156

EØS-avtalens artikkel 61 om statsstøtte begrenser medlemsstatenes mulighet til å gi offentlig støtte som kan true med å vri konkurransen i det indre marked.

Offentlig støtte er som hovedregel ikke forenelig med EØS-avtalens konkurranseregelverk, likevel må spørsmålet om det foreligger ulovlig statsstøtte i EØS-avtalens forstand vurderes ut fra 6 kriterier som kommer fram av avtalens artikkel 61 (1):

«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 uforenelig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene»

¹ Jf. ESAs beslutning No 3/17/COL, 18. januar 2017

Skatteloven § 2-32 er en unntaksregel som fritar innretninger som ikke har erverv til formål skatteplikt. Jf. første ledd, likevel kan en innretning som er ansett som skattefri bli skattepliktig for økonomisk aktivitet etter andre ledd.

I lov om offentlig støtte er det ikke noe som spesifikt omhandler støtte som gjelder skattefritak, eller andre ordninger som gjelder skatt og avgift, reglene er generelle og gjenspeiler mye som kommer fram av EØS-avtalen jeg vil derfor ikke se mye på den loven videre oppgaven.

For å finne svar på problemstillingen vil jeg først ta for meg innholdet i de seks vilkårene i EØS-avtalen art. 61 (1) og se de opp i mot skattefritaket i sktl. § 2-32. Videre vil jeg se på noen av de mest kjente unntakene fra forbudet i art. 61(1) men her vil jeg ikke foreta fulle vurderinger kun prima facie vurderinger. I siste kapittel før avslutningen vil jeg veldig kort redegjøre for forslag til ny støtteprosesslov.

2. Skatteloven § 2-32 og EØS-avtalen art. 61 (1)

2.1 Innledning

Det kommer fram av avtaleteksten i EØS-avtalen art. 61 (1) at det er følgende seks vilkår som må være oppfylt for at offentlig støtte skal anses som uforenelig med avtalen:

1. Støtten må være gitt av staten
2. Mottakeren må oppnå en fordel som følge av støtten
3. Mottakeren må være et foretak
4. Støtten må være selektiv
5. Støtten må vri eller true med å vri konkurransen
6. Støtten må påvirke samhandelen

Alle kriteriene må være oppfylt for at art. 61 (1) skal komme til anvendelse.

Jeg vil gå nærmere inn på de ulike vilkårene og prøve å finne ut av om det er mulig at sktl. § 2-32 i seg selv eller den faktiske virkningen av et skattefritak kan være omfattet av forbudet mot statsstøtte

2.2 Stammer støtten fra offentlige midler?

Som nevnt i avtaleteksten er statsmidler i enhver form som gis til et foretak å anse som statsstøtte. Støtten må direkte, indirekte eller potensielt belaste offentlige budsjetter, dette kan også være i form av tapte inntekter.

For at art. 61(1) skal komme til anvendelse må støtten være tildelt av staten, det vil si at det er det offentlige som må beslutte eller minst være med å påvirke hvilken støtte som skal gis. (Nærings- og fiskeridepartementet, heretter omtalt som NFD, 2019 s. 40-42)

Støtte fra det offentlige i form av redusert skatt er ikke noen direkte utdeling, for å finne svaret på om støtten stammer fra offentlige midler vil det i tilfellet om skattefritak være viktig å se nærmere på om støtteordningen er besluttet av staten, eller om staten har påvirkningskraft når det gjelder tildelingen.

Skatt er naturligvis skattemyndighetenes forvaltningsområde, men Skatteetaten innvilger ikke skattefritak, etter egenfastsettingsmodellen er det i dag opp til innretningene selv og foreta vurderingen om de oppfyller vilkårene for skattefritak eller ikke, de fastsetter ikke skatten selv, men grunnlaget for beregninga av skatt. Hvis de ikke er skattepliktige for noen del av virksomheten sin er de heller ikke pliktige til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2, noe som betyr at Skatteetaten heller ikke foretar seg noe for å tildele støtten. Skattekontoret kan myndighetsfastsette skattepliktig inntekt etter varsel om kontroll, men i det tilfellet vil det naturligvis ikke være spørsmål om støtte.

Hvis vi ser hen til praksis så sendes det i dag en god del anmodninger om veiledende uttalelser til skatteetaten som gjelder skatteloven § 2-32, man kan også si at skattemyndighetene til en viss grad kan påvirke skattyters egenvurdering i spørsmålet om en innretning er skattepliktig eller ikke. Selv om det momentet i seg selv muligens ikke holder til å si at tildeling av støtten påvirkes av staten i EØS-avtalens forstand. En ting som er sikkert er det at i de tilfellene Skatteetaten

vurderer at det er sannsynlig at en innretning er skattefri, så vil nok de innretningene i større grad være enig i skatteetatens vurdering enn i de tilfellene hvor etatens veiledning trekker i motsatt retning.

Likevel, som følge av at skattefritaket for visse organisasjoner er nedfelt i lov, er det faktisk staten som må anses som støttegiver og som har mulighet til å påvirke eventuelle endringer i ordningen. Støtten må derfor anses som gitt av staten.

2.3 Får støttemottaker en økonomisk fordel?

For å finne svar på dette spørsmålet må jeg først ta for meg hva en fordel faktisk innebærer i EØS-avtalens forstand og for det andre om en skattefri institusjon faktisk mottar en fordel som følge av skattefritaket.

Hva en fordel er står beskrevet i NoA art. 66. En fordel i EØS-avtalens forstand er en økonomisk fordel som en virksomhet ikke kunne ha oppnådd på normale markedsbetingelser. I følge NFDs veileder s. 44 er skattelettelse eller fritak et eksempel på en slik fordel.

Det at en innretning anses som skattefri vil i seg selv ikke føre til at innretningen får en økonomisk fordel, den økonomiske fordelen får innretningen først hvis den faktisk går med overskudd eller har formue som kunne ha vært gjenstand for beskatning. Det er den faktiske effekten av støtten som er avgjørende for å kunne si at kriteriet er oppfylt i følge sak C-173/73 Italia ved kommisjonen om godtgjørelser i tekstilindustrien premiss 13.

“The aim of article 92² is to prevent trade between member states from being affected by benefits granted by the public authorities which, in various forms distort or threaten to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods.

Accordingly, article 92 does not distinguish between the measures of state intervention concerned by reference to their causes or aims but defines them in relation to their effects.”

² Art. 92 tilsvarer i dag TEUV art. 107 som er identisk med art 61 i EØS avtalen.

Det er lite tvil om at vilkåret om økonomisk fordel er oppfylt hvis en skattefri institusjon driver med overskudd som kunne ha vært beskattet. Selv om et skattefritak ikke er direkte overføring av penger fra staten på lik linje med en utbetaling som er gjort fra et offentlig organ fører det til en høyere likviditet hos den innretningen som anser seg selv som skattefri, innretningen vil derfor ha en fordel sammenlignet med skattepliktige institusjoner.

2.4 Er støttemottaker et foretak?

For å svare på dette spørsmålet må det for det første fastslås hva et foretak er i EØS-avtalens forstand og for det andre hva som menes med økonomisk aktivitet, for det tredje må det vurderes om en skattefri institusjon kan anses som et foretak som driver økonomisk aktivitet.

I EU-domstolens dom i forente saker med saksnummer C 180/98 – C 184/98 premiss 74. uttales det at:

“The Court has consistently held that, in the context of competition law, the concept of an undertaking covers any entity engaged in an economic activity, regardless of the legal status of the entity or the way in which it is financed”

Domstolen viser til flere saker som understøtter det at det er liten tvil om at dette er fast rettspraksis.³

Med andre ord er enhver enhet, som driver økonomisk aktivitet å anse som et foretak i EØS-avtalens forstand, uavhengig av rettslig status eller finansieringsmåte.

Videre i dommens premiss 75 beskrives økonomisk aktivitet slik:

³ Case C-41/90 Höfner and Elser [1991] ECR I-1979, paragraph 21, Joined Cases C-159/91 and C-160/91 Poucet and Fistre [1993] ECR I-637, paragraph 17, Case C-244/94 Federation Française des Sociétés d'Assurance [1995] ECR I-4013, paragraph 14, Albany, paragraph 77, Brentjens', paragraph 77, and Drijvende Bokken, paragraph 67.

«It has also been consistently held that any activity consisting in offering goods and services on a given market is an economic activity (Case 118/85 Commission v Italy [1987] ECR 2599, paragraph 7, and Case C-35/96 Commission v Italy [1998] ECR I-3851, paragraph 36).

Det er kun aktiviteten i en enhet som avgjør om den anses som et foretak etter EØS-avtalen, organisasjonsform har ingen betydning, det gjelder også kommuner og andre offentlige instanser.

Det er heller ikke relevant for foretaksvurderingen om en innretning driver med erverv til formål så lenge de tilbyr varer eller tjenester i et marked.

Om en innretning er å anse som et foretak gjelder det kun for den økonomiske aktiviteten og ikke en institusjons aktiviteter ellers. (NoA, 2017 art.7-10).

Dette kan ved første øyeblikk minne om skatteloven § 2-32 andre ledd, men i internretten har det vært praksis for at det er høy terskel for å anse en aktivitet som «økonomisk virksomhet» som er begrepet som er brukt i loven.

Hvis vi ser nærmere på virksomhetsbegrepet i skatteretten så avhenger da skatteplikten av om kravene til omfang, varighet, om virksomheten er egnet til å gå med overskudd og om virksomheten drives for skattyters egen regning og risiko. Dette i tillegg til at terskelen vanligvis er noe høyere enn i den alminnelige virksomhetsregelen, da spesielt på omfang og varighet. (Skatte-ABC, skattefrie institusjoner mv. punkt 4.1)

I EØS-retten ser vi tydelig at terskelen er lav for å si at en innretning er et foretak som driver økonomisk aktivitet, Og det er ingen tvil om at enkelte skattefrie institusjoner både med og uten skatteplikt, kan bli ansett som et foretak i EØS avtalens forstand.

2.5 Selektivitetskriteriet

Selektivitetskriteriet går ut på at et støttetiltak ikke skal begunstige enkelte varer, tjenester eller foretak, for å finne ut om vilkåret kan være oppfylt må det vurderes om skattefritak etter § 2-32 kan være selektivt.

Det følger av NoA art. 117 at støtte som på en selektiv måte begunstiger enkelte foretak, visse typer av virksomheter eller til enkelte økonomiske sektorer oppfyller vilkåret om selektivitet. Begrepet kan avklares ytterligere ved å skille mellom materiell eller regional selektivitet jf. NoA Art 119. Materiell selektivitet er når støtten kun begunstiger visse foretak, grupper av foretak eller visse sektorer.

Videre i art 121 om de jure-selektivitet står det «De jure selectivity results directly from the legal criteria for granting a measure that is formally reserved for certain undertakings only». Det er mulig at man allerede her kan si at skattefritak kan være selektivt da skattefritaket kun gjelder selvstendige skattesubjekter. Selskap med deltakerfastsetting og enkeltpersonforetak kan bli ansett som foretak i EØS-avtalens forstand.

Hvis vi ser NoA art 121 opp mot NoA art 127 hvor ordlyden er som følger

«The situation is usually less clear when EEA States adopt broader measures applicable to all undertakings fulfilling certain criteria, which mitigate the charges that those undertakings would normally have to bear (for instance, tax or social security exemptions for undertakings fulfilling certain criteria) »

(situasjonen det sammenlignes med er ad-hoc utdelinger til visse virksomheter)

Spørsmålet er om selektiviteten bestemmes av de-jure selektivitet eller om vilkåret om selvstendig skattesubjekt er ansett som et kriterium.

Videre i NoA art 128 står det «In such cases, the selectivity of the measures should normally be assessed by means of a three-step analysis.»

Det står ikke at testen må foretas, men at den normalt bør foretas, det er mulig at selektiviteten kan fastslås uten å gjennomføre testen. Jeg velger å se nærmere på testen i dette tilfellet.

For det første må det identifiseres et alminnelig referansesystem, for det andre må det undersøkes om støtten avviker fra referansesystemet i form av å skille mellom

foretak som er i samme faktiske og rettslige situasjon. Det spesifiseres vel og merke i NoA at et unntak vil føre til at støtten anses som selektiv.

Hvis man kan fastslå at støtten avviker fra referansesystemet må det for det tredje vurderes om avviket er rettferdiggjort i referansesystemets oppbygging og karakter. Jf. NoA art.127 og 128.

For å foreta testen må vi se for oss at alle andre vilkår for at støtte skal anses som statsstøtte etter EØS-regelverket er oppfylt.

I følge NoA art. 133 Består et referansesystem av et samlet sett med regler – som på grunn av deres objektive kriterier gjelder for alle foretak som omfattes av regelsettet i henhold til dets formål.

Det alminnelige referansesystem kan være reglene for plikt til å svare skatt av inntekt og formue som har til formål å skattlegge inntekt og formue for å sikre statens inntekter. Dette underbygges av NoA art. 134. likevel så er de tilfellene som nevnes i art. 134 bare eksempler som kan anses som et referansesystem.

Det er ikke lett å fastslå referansesystemet, da det i utgangspunktet kan baseres på en skjønnsvurdering. Man kan nok finne referansesystemer som taler både for og i mot at støtten er selektiv.

Det følger av NoA art 128 at et unntak umiddelbart vil anses som selektivt, hvis det skiller mellom mottakere som er i samme faktiske og rettslige situasjon.

Jeg har ikke klart å finne kilder som sier spesifikt hva som menes med «faktisk og rettslig situasjon», men hvis det med samme faktiske og rettslige situasjon menes for eksempel alle foretak som er i samme marked i EØS-avtalens forstand eller alle selskap med samme juridiske form, kan skattefritak anses som selektivt i de tilfellene alle andre vilkår er oppfylt, en skattefri institusjon kan ha alle former av selskapstyper som anses som selvstendige skattesubjekt.

Hvis det med samme faktiske og rettslige situasjon menes alle skattepliktige etter hovedregelen i sktl. § 2-2 vil støtten også ansees som selektiv på grunn av at unntaket kun er forbeholdt selvstendige skattesubjekter og ikke alle foretak.

For å vurdere om støtten er rettferdiggjort i systemets oppbygging og karakter må det ses hen til hva som er formålet med det aktuelle referansesystemet, og dersom skattefritaket ikke kan begrunnes i de hensyn som ligger bak formålet, vil ikke støtteordningen anses for å være rettferdiggjort. (Sejersted et al., 2011 s. 595)

Jeg kan ikke med sikkerhet si at skattefritaket kan være selektivt, men jeg mener også at det ikke kan utelukkes og vil begrunne dette med at mye av det som forutsettes for å foreta vurderingen framstår for meg som litt uklart.

2.6 Konkurransesvridning og påvirkning av samhandelen

Vilkårene om konkurransevidning og samhandelspåvirkning vil ofte henge tett sammen, siden hovedformålet til statsstøttereglene er å sikre like konkurransevilkår i det indre marked. (Hjelmeng E. 2021 s.10). For å fastslå om vilkårene er oppfylt må begge vurderes opp i mot virkningene av skattefritaket i skatteloven § 2-32.

Når det gjelder konkurransevilkåret ligger det i ordlyden i art. 61 (1) det skal lite til for at vilkåret er oppfylt, da det holder med at tiltaket truer med å vri konkurransen. Hvis vilkåret om at en skattefri institusjon anses som et foretak er oppfylt, er det allerede fastslått at de driver med salg av varer eller tjenester i et marked. Et skattefritak vil da gi foretaket et konkurransefortrinn med det at de slipper skattekostnaden hvis de går med overskudd som kunne ha vært beskattet. Hvis et foretak anses som skattepliktig kan de senke prisen på sine tjenester og det kan derfor oppleves som vanskelig for eventuelle konkurrerende foretak å etablere seg på markedet.

I følge skatte-ABC skattefrie institusjoner mv. punkt 3.3.1 – 3.3.2 er hensynet til konkurransesituasjonen kun et støttemoment i vurderingen av om en innretning kan anses som skattepliktig. Støttemomentet brukes ikke mer enn nødvendig, og bærer preg av å være et subsidiært tolkningsmoment.

Hvis en innretning driver i konkurranse med andre skattepliktige vil det momentet selvfølgelig trekke i retning skatteplikt.

Likevel er det bare et av flere momenter som vurderes, det som er avgjørende for skatteplikten er hvilke momenter som veier tyngst. Det vil kanskje ikke være konkurransemomentet da forutsetningen for skattefritak i henhold til loven er at en innretning ikke skal ha erverv til formål. Likevel finnes det praksis på at konkurransehensynet har vært avgjørende for skatteplikten jf. Skatte-ABC punkt 3.32 som videre viser til SKD 5. juli 2011, i Utv. 2011/1226.

I følge NFDs veileder om offentlig støtte s. 50 kan samhandelen påvirkes på flere måter og det er kanskje et av tilfellene som er nevnt som kan ha størst betydning når det gjelder skattefritak, og det er at det blir vanskelig for leverandører fra andre EØS-land å yte tjenester eller etablere seg i Norge. NFD henviser til SGEI-meddelelse 2012/C 8/02 para 38, C-280/00 Altmark og advokatfirmaet ALTs rapport til KMD 2013

Likevel er det enkelte av de innretningene som kan falle inn under skattefritaket hvor det uansett ikke vil bli ansett som at støtten kan påvirke samhandelen på fordi at aktiviteten deres kun anses for å være lokal. (NoA. Art 196-197)

I NoA art. 197 listes det opp eksempler på dette, noen av eksemplene er typiske virksomhetstyper som kan være skattefrie, for eksempel:

- sports- og fritidsanlegg som primært betjener et lokalt publikum og som sannsynligvis ikke vil tiltrekke seg kunder eller investorer fra andre EØS-stater.
- kulturelle arrangement og innretninger som utfører økonomisk aktivitet, men som sannsynligvis ikke vil trekke seg kunder bort fra andre EØS-stater og derfor ikke vil stille i konkurranse med lignende tilbud i andre EØS-stater.
- Nyhetsmedier og/eller kulturprodukter som av språklige eller geografiske årsaker begrenser seg til et lokalt publikum.
- Små flyplasser eller havner som primært er til lokal bruk.

De fleste skattefrie institusjoner vil nok ikke påvirke samhandelen eller være konkurransevridende, fordi de fleste ikke selger varer eller tjenester i et marked. Likevel er det ikke utenkelig at det kan forekomme.

3. Bagatellmessig støtte, GBER⁴ og SGEI⁵

3.1 Bagatellmessig støtte og GBER

Hovedregelen er at statsstøtte skal notifiseres til ESA, likevel finnes det unntak. Jeg har vært inne på tanken på om det kan være mulig at skattefrie institusjoner som eventuelt oppfyller alle vilkårene etter EØS-avtalen art 61 (1) kan falle inn under unntak fra notifikasjonskravet for bagatellmessig støtte, gruppeunntaket GBER eller gruppeunntaket SGEI.

Reglene om unntak for notifisering av bagatellmessig støtte følger av kommisjonsforordning nr. 1407/2013, forordningen er gjort til norsk lov gjennom forskrift til lov om offentlig støtte § 2. Støttebeløpet kan ikke være høyere enn 200.000 euro i løpet av en treårs periode. Det stilles visse krav til at unntaket om Bagatellmessig støtte kan komme til anvendelse. Støtten må blant annet være transparent (NFD, 2019 s. 54)

Når det gjelder GBER Er det også gitt unntak fra notifikasjonskravet for visse støtteordninger, som det ved første øyekast ser ut til at innretningene som ofte er ansett som skattefrie, kan falle inn under med tanke på type formål som kan støttes. Noen eksempler på formål som kan komme inn under unntaket er støtte til beskyttelse av miljøet, støtte til opplæring, støtte til forskning, støtte til utvikling og innovasjon med flere. (NFD, 2019 s. 63) Likevel så er det her også et krav om at støtten må være transparent.

Med transparent støtte menes det at det på tildelingstidspunktet må være klart hvor stort det faktiske støttebeløpet er. (NFD, 2019 s 66) videre i veilederen på side 67 forklares det at støtte i form av skatte- eller avgiftsfordel må ha et tak for hvor mye støtte hver mottager kan motta, for at støtten skal ansees for å være transparent. Årsaken er at den som gir støtten må forsikre seg om at støttebeløpet ikke overstiger beløpsgrensene som er satt.

⁴ Gruppeuntaksforordningen for unntak av notifikasjonsplikten for offentlig støtte etter artikkel 61. Kommisjonsforordning (EU) no. 651/2014

⁵ Gruppeunntak for støtte til tjenester av almen økonomisk betydning

Når det gjelder skattefritaket etter sktl. § 2-32 første ledd finnes det ikke noe tak for hvor stort beløp det gis fritak for. Selv om en innretning er skattefri vil ikke overskudd som kommer av virksomhet som realiserer et ikke ervervsmessig formål føre til skatteplikt.

Man kan kanskje tenke seg at det settes et tak på hvor mye støtte som gis hvis en innretning blir vurdert som skattepliktig etter § 2-32 andre ledd hvor man ikke er pliktig til å betale skatt før man når en omsetning på 70.000 eller 140.000 for allmenntilgjengelige institusjoner, men sktl § 2-32 tredje ledd åpner opp for ytterligere støtte i form av redusert skatt ved salg av driftsmidler der gevinstbeskatningen begrenses til skatt av det beløpet som driftsmiddelet er avskrevet med.

Dette vil selvfølgelig ikke gjelde alle institusjoner som driver økonomisk virksomhet, men det er likevel ikke et makstak for støtte i loven. Min mening er da at skattefritak etter skatteloven § 2-32 ikke kan anses som transparent støtte. Jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på de andre vilkårene for at støtte skal anses som bagatellmessig eller for å falle inn under unntaket i GBER, selv om flere av institusjonene som er å anse som skattefrie vil falle inn under unntaket i GBER og høyst sannsynlig også under unntaket for bagatellmessig støtte, for annen støtte enn skattefritak.

3.2 SGEI

Spørsmålet her er om det er en mulighet for at skattefritak etter sktl. § 2-32 kan falle inn under gruppeunntaket for støtte til tjenester av allmenn økonomisk betydning. Gruppeunntaket kommer inn under bestemmelsen i EØS-avtalens artikkel 59 (2).

Norske myndigheter er pliktig til å levere en rapport annethvert år for støtte som er gitt som følge av Kommisjonsbeslutning 2012/21/EU (SGEI-gruppeunntaket) eller SGEI-retningslinjene. Kommisjonsbeslutningen er gjort til norsk rett gjennom forskrift til lov om offentlig støtte om unntak for notifikasjonsplikt for offentlig støtte jf. § 3 i forskriften. (NFD, 2019, s 91-92)

Det er altså en forpliktelse om rapportering som oppstår i etterkant av tildelingen hvis man har tildelt støtte etter SGEI-veiledninger noe som betyr at støttegiver må ha oversikt over alt av støtte som er gitt etter ordningen.

Ved første øyekast ser det ikke ut som at skattefritaket kan falle inn under denne ordningen, på grunn av at det gjelder støtte til tjenester av almen økonomisk betydning. Skattefrie institusjoner er ikke pliktig til å levere skattemelding og tallgrunnlaget for eventuell rapportering vil ikke automatisk være tilgjengelig hos Skatteetaten. Om EØS-avtalen art. 59 (2) åpner opp for andre muligheter til unntak fra notifikeringsplikten har jeg ikke undersøkt nærmere.

4. Eksisterende støtte

Støttereglene skiller mellom ny og eksisterende støtte, ny støtte skal notifiseres til ESA, bortsett fra visse unntak som for eksempel eksemplene i kapittel 3. Litt enkelt forklart vil alle eksisterende støtteordninger være lovlige inntil ESA eventuelt griper inn. (Hjelmeng, 2021 s. 23)

Her vil jeg undersøke om skattefritaket etter sktl. § 2-32 i sin helhet kan anses som eksisterende støtte. For å trekke en konklusjon må jeg først finne ut hva som ligger i begrepet eksisterende støtte for så å foreta vurderingen videre.

Begrepet eksisterende støtte er definert i ODA-avtalen protokoll 3 del II artikkel 1b;

- støtte som eksisterte før EØS-avtalen trådte i kraft
- støtte som er godkjent av ESA
- støtte som ikke har vært ansett som statsstøtte i EØS-avtalens forstand da den ble innført, men per i dag anses som statsstøtte som følge av utvikling i markedet.

Begrepet støtte er definert i ODA-avtalen art. 1a, og med støtte menes statsstøtte som oppfyller alle vilkårene i EØS-avtalens art. 61 (1).

Det må derfor forstås slik at skattefritaket faktisk må anses som statsstøtte i EØS-avtalens forstand før det trekkes en konklusjon om ordningen er å anse som eksisterende støtte, noe som må vurderes fra sak til sak i flere av vilkårene. Ettersom at dette er noe som må vurderes individuelt så kan man ikke etter min mening si at skattefritaket i sin helhet kan anses som eksisterende støtte.

5. Forslag om støtteprosesslov

Det foreligger en stortingsproposisjon Prop. 212 L (2020–2021) med forslag om at lov om offentlig støtte oppheves og erstattes med en «Lov om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte», hvor det fremgår av lovforslagets § 1 at lovens formål er «å sikre etterlevelse av Norges EØS-rettslige og andre folkerettslige forpliktelser på området for offentlig støtte. Loven skal også bidra til en effektiv og betryggende behandling av saker om offentlig støtte.»

Lovforslagets § 3 gjelder offentlig støtte gjennom skatte- og avgiftssystemet. I tillegg foreslås det en endring i skatteforvaltningsloven som gjelder notifikasjonspliktig statsstøtte.

I følge proposisjonens kapittel 12 er det ment at «lovforslaget skal rydde opp i lovverket, slik at de ulike partene i støttesaker lettere kan få oversikt over sine plikter og rettigheter»

6. Konklusjon og avslutning

Om skattefritak etter sktl. § 2-32 kan være uforenelig med EØS-avtalens art. 61 (1), er et spørsmål det ikke er enkelt å svare på, likevel er det ikke utenkelig. Svaret vil derfor være at det er mulig at kan være tilfeller der skattefritak kan være uforenelig med statsstøttereglene i EØS-avtalen gitt at alle vilkårene er oppfylt. Noe som er helt klart er at det må foretas en individuell vurdering i hvert enkelt tilfelle av skattefritak for å fastslå at støtten faktisk er ulovlig, fordi at vilkårene ikke kan vurderes ut i fra lovteksten alene, men at vurderingene må tas ut i fra materielle forhold hos hver enkelt institusjon.

Med tanke på kriteriene for hva som anses som statsstøtte er det tidligere nevnt at et av kriteriene som reiser spørsmål er kriteriet om økonomisk fordel.

Innretninger som er skattefrie vil sjelden drive sin virksomhet med overskudd eller ha formue, kriteriet om økonomisk fordel vil derfor ikke være oppfylt og EØS-avtalen art. 61 (1) vil ikke komme til anvendelse.

I tillegg til at flere av de skattefrie institusjonene mest sannsynlig ikke vil bli ansett som foretak fordi de ikke driver økonomisk aktivitet, selv om terskelen er lav for å si at en aktivitet er økonomisk. Det er også sannsynlig at de fleste ikke påvirker samhandelen, da flertallet av skattefrie institusjoner driver veldig lokalt.

Likevel så vil situasjonen være annerledes for noen av innretningene som vurderes som delvis skattepliktige etter § 2-32 andre ledd. Da er det fastslått at de driver økonomisk aktivitet som de naturligvis vil bli beskattet for, men hva da med fritaket for gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom for skattefrie institusjoner. Jf. § 2-32 tredje ledd.

Man kan tenke seg en skattefri institusjon som eier flere boligblokker og driver skattefritt med utleie til en gruppe vanskeligstilte og har det som hovedformål, leilighetene leies ut til selvkost. For å fylle opp tomme leiligheter leies disse ut på ordinære markedsvilkår. Institusjonen vil da bli skattepliktig for den utleien når de når beløpsgrensen på 70.000 eller 140.000. Ved salg av eiendommen vil ikke institusjonen bli skattepliktig for gevinsten som følge av fritaket i § 2-32 tredje ledd. Institusjonen vil da få en fordel som følge av manglende gevinstbeskatning og stiller sterkere i konkurransen om å erverve ny eiendom. Noe som kan gjøre det vanskelig for andre skattepliktige aktører i samme marked å etablere seg fordi de ikke har de samme forutsetningene for å konkurrere på kjøpspris. Vil den tenkte situasjonen være forenelig med EØS-avtalens statsstøtteregelverk?

Jeg stiller også spørsmål til terskelen for å vurdere at en aktivitet er økonomisk etter § 2-32 andre ledd hvis man ser på det i EØS-rettslig forstand, det at det er praksis for at det skal en del til før en skattefri institusjon blir skattepliktig etter andre ledd mens det skal lite til for å si at en innretning er et foretak som driver økonomisk aktivitet i EØS-avtalens forstand. Hvis man tenker seg at alle de andre vilkårene er oppfylt, vil ikke da skattefritaket kunne være uforenelig med EØS-avtalen?

Dette er selvfølgelig ikke spørsmål jeg har svar på eller har hatt mulighet til å se nærmere på i denne oppgaven, så jeg stiller spørsmålene med forsiktighet, men det er ingen tvil om at konklusjonen for min del åpner opp for flere spørsmål.

Kanskje vil en lovendring med tilhørende forarbeider og eventuelle framtidige forskrifter gjøre det lettere å foreta en vurdering av om statsstøtte i form av fordelaktige skatte- og avgiftsregler er forenelig med EØS-avtalens statsstøtteregelverk i de tilfellene en vurdering kan være aktuell.

Referanseliste

ESA. (2017) Guidelines to the notion of state aid

[EUR-Lex - E2017C0003 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

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

[EØS-avtalen \(konsolidert\) - Lovdata Pro](#)

F. Sejersted, F. Arnesen, O. Rognstad, S. Foyen og O. Kolstad (2011) EØS-rett (3. utgave), Universitetsforlaget

[EØS-rett | Fagbøker | Juridika](#)

Hjelmeng E. (2021) Lastet ned fra Juridika 17.11.2021, Reglene om offentlig støtte: sniktitt på kapittel 17 i Oversikt over EØS-retten, [kommende utgivelse] Universitetsforlaget

[Reglene om offentlig støtte | Fagbøker | Juridika](#)

Lov om offentlig støtte (1992) Lov om offentlig støtte. (LOV-1992-11-27-117). Lovdata.

[Lov om offentlig støtte - Lovdata Pro](#)

Nærings- og fiskeridepartementets (2019) veileder om offentlig støtte

https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/nfd/dokumenter/veiledninger/veileder_offentlig-stotte.pdf

Oda-avtalen (1992), Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol, protokoll 3 del 2

[PROTOCOL 3 \(efta.int\)](#)

Prop.212 L (2020–2021) Lov om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte (støtteprosessloven). Nærings- og fiskeridepartementet

[Prop. 212 L \(2020–2021\) - regjeringen.no](#)

Skattedirektoratet, (2020/2021), Skatte-ABC kapittel om skattefrie institusjoner mv.

[Skattefrie institusjoner mv. - Skatteetaten](#)

Skatteforvaltningsloven (2016) Lov om skatteforvaltning. (LOV-2016-05-27-14).

Lovdata.

[Skatteforvaltningsloven - sktfvl - Lovdata Pro](#)

Skatteloven (1999) lov om skatt av inntekt og formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14). Lovdata.

[Skatteloven - sktl - Lovdata Pro](#)