

# KOMMISSIONEN

## KOMMISSIONENS BESLUTNING

af 30. marts 2004

### om Det Forenede Kongeriges støtteordning til fordel for skattebegunstigede selskaber (Qualifying Companies) i Gibraltar

(meddelt under nummer K(2004) 928)

(Kun den engelske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

(2005/77/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 88, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger i overensstemmelse med disse artikler<sup>(1)</sup>, og

ud fra følgende betragtninger:

om en række skatteforanstaltninger, herunder Gibraltars ordning for skattebegunstigede selskaber. Det Forenede Kongerige svarede ved brev af 22. juli 1999. Den 23. maj 2000 udbad Kommissionen sig supplerende oplysninger, hvorefter Kommissionen den 28. juni 2000 sendte en erindringskrivelse til Det Forenede Kongerige. Det Forenede Kongerige svarede ved brev af 3. juli 2000. Ved brev af 12. september 2000 fremsendte Det Forenede Kongerige oplysninger om ordningen for skattefritagne selskaber (Exempt Companies regime) (A/37430). Den 19. oktober 2000 blev der afholdt et møde med Det Forenede Kongeriges og Gibraltars myndigheder for at drøfte Gibraltars offshorebeskatningsordning, ordningen for skattebegunstigede selskaber og ordningen for skattefritagne selskaber. Den 8. januar 2001 fremsendte Det Forenede Kongerige supplerende oplysninger i besvarelse af de spørgsmål, der var blevet rejst på ovennævnte møde (A/30254).

- (2) Ved brev af 11. juli 2001 (D/289757) meddelte Kommissionen Det Forenede Kongerige sin beslutning om at indlede proceduren efter EF-traktatens artikel 88, stk. 2, vedrørende Gibraltars ordning for skattebegunstigede selskaber. Efter at svarfristen på en måned var blevet forlænget, svarede Det Forenede Kongerige ved brev af 21. september 2001 (A/37407).

## I. SAGSFORLØB

- (1) Ved brev af 12. februar 1999 (D/50716) anmodede Kommissionen Det Forenede Kongerige om oplysninger

- (3) Ved stævning indleveret til Justitskontoret for Retten i Første Instans den 7. september 2001, registreret under nr. T-207/01, har Gibraltars regering anlagt sag med påstand om, at beslutning SG(2001) D/289755 om at

<sup>(1)</sup> EFT C 26 af 30.1.2002, s. 9.

indlede en formel undersøgelsesprocedure vedrørende Gibraltars ordning for skattebegunstigede selskaber annulleres. Ved særskilt dokument, indleveret samme dag, har Gibraltars regering fremsat en begæring, registreret under nummer T-207/01 R, om udsættelse af gennemførelsen af beslutning SG(2001) D/289755 om at indlede en formel undersøgelsesprocedure og om foreløbige forholdsregler i form af påbud om, at Kommissionen skal undlade at offentliggøre beslutningen. Ved kendelse af 19. december 2001 tog Rettens Præsident ikke begæringen om foreløbige forholdsregler til følge<sup>(2)</sup>. Ved dom af 30. april 2002 frifandt Retten Kommissionen<sup>(3)</sup>.

(4) Den 21. november 2001 anmodede Kommissionen om oplysninger om den gældende skattesats for skattebegunstigede selskaber. I mangel af svar sendte Kommissionen en formel erindringskrivelse til Det Forenede Kongerige den 21. marts 2002 (D/51275). Det Forenede Kongerige svarede den 10. april 2002 (A/32681). Den 28. oktober 2002 udbad Kommissionen sig yderligere oplysninger (D/56088). Det Forenede Kongerige svarede ved brev af 11. november 2002 (A/38454) og fremsendte yderligere bemærkninger ved brev af 13. december 2002 (A/39209).

(5) Kommissionens beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure blev offentliggjort i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*, og interesserede parter blev opfordret til at fremsætte bemærkninger<sup>(4)</sup>. Charles A. Gomez & Co. Barristers and Acting Solicitors og Gibraltars regering fremsatte deres bemærkninger i breve af henholdsvis 27. februar 2002 (A/31518) og 28. februar 2002 (A/31557). Bemærkningerne blev videregivet til Det Forenede Kongerige, som svarede ved brev af 25. april 2002 (A/33257).

## II. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

(6) Definitionen på et skattebegunstiget selskab er indeholdt i Gibraltars Income Tax (Amendment) Ordinance (lov om ændring af lov om indkomstskat) af 14. juli 1983. De detaljerede regler for gennemførelsen af ordningen for skattebegunstigede selskaber blev vedtaget ved Income Tax (Qualifying Companies) Rules (regler for indkomstskat (skattebegunstigede selskaber)) af 22. september 1983. I nærværende beslutning henvises der til disse regler under ét som »lovgivningen om skattebegunstigede selskaber«.

(7) For at få status som skattebegunstiget selskab skal et selskab bl.a. opfylde følgende betingelser:

— Det skal være registreret i Gibraltar i henhold til Companies Ordinance (selskabsloven).

— Det skal have en indbetalt aktiekapital på 1 000 GBP (eller et tilsvarende beløb i fremmedvaluta).

— Det skal deponere 1 000 GBP hos Gibraltars regering som sikkerhed for fremtidige skatter.

— Det skal betale en afgift på 250 GBP for et certifikat, der bekræfter dets status som skattebegunstiget selskab.

— Ingen gibraltarer eller personer hjemmehørende i Gibraltar må være indehavere af selskabet eller opnå fordele ved deltagelsen i selskabet.

— Selskabet må ikke opretholde noget aktieregister uden for Gibraltar, og dette skal fremgå af dets stiftelsesoverenskomst eller vedtægter.

— Selskabet må ikke uden forhåndssamtykke fra direktøren for Gibraltar Finance Centre drive forretning i Gibraltar, med gibraltarer eller med personer hjemmehørende i Gibraltar. Det er dog tilladt selskabet at drive forretning med andre skattefritagne eller skattebegunstigede selskaber.

(8) Et selskab, som opfylder ovennævnte betingelser, får udstedt et certifikat, der bekræfter dets status som skattebegunstiget selskab. Certifikatet er gyldigt i 25 år fra udstedelsen.

(9) Et skattebegunstiget selskab beskattes af overskuddet, men satsen skal være lavere end den sædvanlige sats for selskabsskatten, som p.t. er fastsat til 35 %. Den anvendte skattesats er genstand for forhandlinger mellem det pågældende selskab og Finance Centre Division under Gibraltars Ministerium for Handel, Industri og Telekommunikation. Lovgivningen indeholder ingen retningslinjer for forhandlingernes forløb. Langt den overvejende del af de skattebegunstigede selskaber beskattes med en sats på mellem 2 % og 10 %, og Gibraltars myndigheders politik i den seneste tid har været at sikre, at alle skattebegunstigede selskaber betaler mellem 2 % og 10 %. Inden for dette interval fastsættes skattesatsen på et niveau, der kan sikre konsekvens i behandlingen af alle selskaber i samme sektor<sup>(5)</sup>. Skattesatserne er fastsat som følger.

<sup>(2)</sup> Forenede sager T-195/01 R og T-207/01 R, Gibraltar mod Kommissionen R, Sml. 2001 II, s. 3915.

<sup>(3)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, Gibraltar mod Kommissionen, Sml. 2002 II, s. 2309.

<sup>(4)</sup> Jf. fodnote 1.

<sup>(5)</sup> Omkring 12 selskaber falder uden for dette 2-10 %-interval. I disse tilfælde er der blevet forhandlet om satsen fra sag til sag. Satserne for disse selskaber ligger mellem 0,5 % og 1,5 % og mellem 21 % og 34 %. Der er ingen sammenhæng mellem den anvendte skattesats og selskabets virkefelt. Selskaberne virker inden for forskellige sektorer, herunder virksomhed som privat investeringsholdingselskab, markedsføring og salg af ferieboliger, offshorebankvirksomhed, skibsreparationer og marketingkonsulentvirksomhed.

Sektor	Skattesats (%)
Private investeringer	5
Finansielle tjenesteydelser	5
Spil	5
Satellitdrift	2
Skibsfartstjenester, herunder reparation og ombygning	2
Almindelig handelsvirksomhed	5
Konsulenttjenester	5
Andre (f.eks. filatelistiske tjenester, agenturvirksomhed)	2-10

- (10) Af andre fordele forbundet med status som skattebegunstiget selskab kan nævnes, at

— de beløb, der skal betales til ikke-hjemmehørende personer (herunder direktører), tillige med udbytte, der udbetales til aktionærer, pålægges kildeskat til samme skattesats, som anvendes for beskatning af det pågældende selskab

— der ikke betales stempelafgift af aktieoverførsler i et skattebegunstiget selskab.

- (11) Hvis den påtænkte virksomhed kræver »a bricks and mortar presence« (et forretningssted) i Gibraltar, vil det selskab, der vil udøve en sådan virksomhed, ifølge oplysninger fra Det Forenede Kongerige normalt få status som skattebegunstiget selskab og ikke som skattefritaget selskab<sup>(6)</sup>. Status som skattebegunstiget selskab er også en særlig fordel i situationer, hvor et datterselskab ønsker at overføre overskud til et udenlandsk moderselskab, og hvor datterselskabet skal have betalt en vis skat, for at der kan opnås fordele i hjemlandet.

### III. BEGRUNDELSER FOR AT INDLEDE PROCEDUREN

- (12) Ved sin vurdering af de oplysninger, Det Forenede Kongerige fremlagde under den foreløbige undersøgelse, fandt Kommissionen, at fritagelsen fra forpligtelsen til at betale selskabsskat til den fulde sats gav skattebegunstigede selskaber en fordel. Efter Kommissionens opfattelse var denne fordel indrømmet ved hjælp af statsmidler, ligesom den påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne og var selektiv. Ifølge Kommissionen var ingen af undtagelserne fra det generelle forbud mod statsstøtte, jf. traktatens artikel 87, stk. 2 og 3, anvendelige. Derfor

<sup>(6)</sup> Skattefritagne selskaber beskattes ikke af deres overskud, men betaler i stedet en fast årlig afgift på 225-300 GBP.

tvivlede Kommissionen på foranstaltningens forenelighed med fællesmarkedet og besluttede at indlede den formelle undersøgelsesprocedure.

### IV. BEMÆRKNINGER FRA GIBRALTARS REGERING

- (13) Bemærkningerne fra Gibraltars regering kan inddeles i fire hovedgrupper under følgende overskrifter:

— Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber udgør ikke støtte som defineret i traktatens artikel 87.

— Hvis lovgivningen om skattebegunstigede selskaber udgør støtte, er der tale om eksisterende støtte og ikke om ny, ulovlig støtte.

— Hvis lovgivningen om skattebegunstigede selskaber udgør støtte, er denne støtte forenelig med fællesmarkedet i henhold til undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra b).

— Hvis lovgivningen om skattebegunstigede selskaber udgør ulovlig og uforenelig støtte, vil et krav om inddrivelse af støtten være i strid med de almindelige fællesskabsretlige principper.

- (14) Bemærkningerne kan sammenfattes således:

### Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber udgør ikke støtte

- (15) Traktatens artikel 87, stk. 1, finder ikke anvendelse på skatteordninger som f.eks. lovgivningen om skattebegunstigede selskaber, som skal ses i en international sammenhæng. Da en af betingelserne for at opnå status som skattebegunstiget selskab er, at selskaberne ikke driver forretning i Gibraltar, er der ikke tale om nogen fordel i form af fritagelse fra de normalt gældende skattesatser, idet Gibraltar ikke har kompetence til at indrømme en fordel, der vedrører et andet land.

- (16) Selv om Gibraltars regering anerkender, at de fordele, der er forbundet med ordningen for skattebegunstigede selskaber, er fuldstændig adskilt fra landets egen økonomi i den forstand, hvori udtrykket anvendes i punkt B i den adfærdskodeks for erhvervsbeskatning<sup>(7)</sup>, der blev fastlagt ved resolutionen vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1. december 1997, er ingen statsmidler involveret. Foranstaltningen belaster ikke Gibraltars budget.

<sup>(7)</sup> EFT C 2 af 6.1.1998, s. 2.

- (17) Foranstaltningen er ikke selektiv, idet et skattebegünstiget selskab kan oprettes af enhver fysisk eller juridisk person uanset nationalitet og erhvervsaktivitet. Gibraltars regering erkender, at et selskab, der driver forretning i Gibraltar, eller hvortil gibraltarer eller personer, der er hjemmehørende i Gibraltar, har ejendoms- eller nydelsesretten, ikke kan opnå status som skattebegünstiget selskab. Men dette kan højst siges at være et tilfælde af omvendt diskrimination, som ikke berører konkurrencen.
- (18) Foranstaltningen er ikke omfattet af traktatens artikel 87, stk. 1, idet nogle af de skattebegünstigede selskaber er oprettet af enkeltpersoner af hensyn til deres skatteplanlægning, med henblik på at besidde aktiver eller ejendomme eller som led i deres formuepleje. Sådanne selskaber driver ikke forretning, har ingen produktion og udøver ikke konkurrence på markedet.
- (19) Gibraltar er ikke en del af Fællesskabets fælles toldområde og behandles som tredjeland i forbindelse med varehandel. Traktatens artikel 87 kan derfor ikke anvendes på nogen støtte, der opfattes som støtte til virksomheder, som deltager i varehandelen, idet varer produceret i Gibraltar ikke cirkulerer frit i fællesmarkedet, men er underlagt toldformaliteter. Under disse omstændigheder kan samhandelen mellem medlemsstaterne ikke blive berørt.
- (20) Argumenterne i Kommissionens beslutning 2000/394/EF af 25. november 1999 om fritagelse for og nedsættelse af sociale bidrag i Venedig og Chioggia i henhold til lov nr. 30/1997 og 206/1995<sup>(8)</sup>, hvori Kommissionen fandt, at den fordel, der blev indrømmet visse virksomheder, ikke udgjorde statsstøtte som defineret i traktatens artikel 87, stk. 1, gælder ligeledes for skattebegünstigede selskaber, der er oprettet af skatteplanlægningshensyn, eller som beskæftiger sig med varehandel.
- (21) En lang række selskaber, der har status som skattebegünstigede selskaber, er omfattet af de gældende de minimis-regler.

#### **Lovgivningen om skattebegünstigede selskaber udgør eksisterende støtte og ikke ulovlig støtte**

- (22) Lovgivningen om skattebegünstigede selskaber stammer fra 1983, hvor det ikke var klart for hverken Kommissionen, medlemsstaterne eller de erhvervsdrivende, hvorvidt, og i hvilket omfang, statsstøttereglerne skulle finde systematisk anvendelse på en national lovgivning om selskabsbeskatning. Der er kun få om nogen eksempler fra tiden før 90'erne på, at Kommissionen har rejst stats-

støttesager til prøvelse af generelle foranstaltninger vedrørende selskabsbeskatning. Lovgivningen eksisterede altså ti år, før liberaliseringen af kapitalbevægelserne fandt sted, og 15 år, inden Kommissionen klarlagde statsstøttebegrebet i sin meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne<sup>(9)</sup> (herefter »meddelelsen«). Lovgivningen om skattebegünstigede selskaber havde lovgivningen af 1967 om skattefritagne selskaber, som blev vedtaget før Gibraltars tiltrædelse af EU i 1973, som model.

- (23) Lovgivningen om skattebegünstigede selskaber blev anmeldt til den såkaldte »Primarolo-gruppe«, som Det Forenede Kongeriges regering havde nedsat i henhold til punkt H i adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning endog før offentliggørelsen af meddelelsen af 1998. På det tidspunkt var der intet, der indikerede, at Kommissionen ville behandle foranstaltninger, der blev anset for skadelige i henhold til adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning, som nye, uanmeldte støtteforanstaltninger.
- (24) Meddelelsen indeholder den første samlede, men ikke udtømmende, definition på »statsstøtte af skattemæssig art«. Meddelelsen er en administrativ nyskabelse, som kan betragtes mere som en politisk erklæring om Kommissionens fremtidige adfærd på dette område end som en »klarlægelse« af de bestemmelser, der finder anvendelse.
- (25) Artikel 1, litra b), nr. v), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93<sup>(10)</sup> bestemmer, at foranstaltninger kan blive til en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet og som følge af liberalisering af visse aktiviteter. Lovgivningen om skattebegünstigede selskaber er en foranstaltning som omhandlet i denne bestemmelse, der først efterfølgende er blevet en støtte. Da Kommissionen ikke har kvalificeret lovgivningen om støttebegünstigede selskaber som en eksisterende støtte, har den med tilbagevirkende kraft anvendt de kriterier, der er udarbejdet i dette øjemed, og som skulle tjene som definition på statsstøtte i 2001, på den retligt og økonomisk forskellige situation, der forelå i 1983. F.eks. blev den skattemæssige ordning for irske selskaber i begyndelsen ikke betragtet som en støtte, selv om Kommissionen efterfølgende ændrede synspunkt<sup>(11)</sup> med henblik på at afspejle den progressive udvikling i de fællesskabsretlige bestemmelser mod det mere restriktive for så vidt angår ordninger med et skattemæssigt incitament.

<sup>(9)</sup> EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.

<sup>(10)</sup> EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1. Som ændret ved tiltrædelsesakten af 2003.

<sup>(11)</sup> EFT C 395 af 18.12.1998, s. 19.

<sup>(8)</sup> EFT L 150 af 23.6.2000, s. 50, betragtning 90, 91 og 93.

(26) Kommissionen har ved skønsmæssigt at behandle lovgivningen om skattebegunstigede selskaber som ny, ulovlig støtte tilsidesat proportionalitetsprincippet. En sådan behandling får alvorlige økonomiske konsekvenser. Det betydelige tab, denne behandling vil medføre, står ikke i rimeligt forhold til interessen i at indlede en procedure vedrørende ulovlig støtte, henset til bl.a. det ringe omfang af Gibraltars økonomi og den omhandlede lovgivnings ubetydelige virkning for konkurrencen og den internationale samhandel. En lempeligere fremgangsmåde fra Kommissionens side kunne have bestået i udelukkende at behandle lovgivningen om skattebegunstigede selskaber i henhold til adfærdskodeksens synsvinkel på området for virksomhedsbeskatning, på grundlag af traktatens artikel 96 og 97 eller efter den procedure, der finder anvendelse på eksisterende støtteordninger.

(27) Endelig har Kommissionen tilsidesat retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet den har ventet 18 år med at rejse tvivl vedrørende lovgivningen om skattebegunstigede selskaber, og idet den ikke inden for en rimelig frist har gennemført sin undersøgelse af lovgivningen. Kommissionen har først rejst tvivl om lovgivningens forenelighed med fællesskabsretten i februar 1999. I analogi med Defrenne-sagen<sup>(12)</sup> har denne langvarige passivitet fra Kommissionens side givet Gibraltar en berettiget forventning.

(28) Forældelsesreglerne bør finde anvendelse på Kommissionens undersøgelser. I henhold til artikel 15 i forordning (EF) nr. 659/1999 skal enhver individuel støtte, som er tildelt i medfør af en støtteordning ti år før, Kommissionen træffer foranstaltninger, betragtes som eksisterende støtte. I medfør af denne bestemmelse burde Kommissionen have anset lovgivningen om skattebegunstigede selskaber for en eksisterende støtteordning. Kommissionen har under alle omstændigheder tilsidesat princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet ved at lade et alt for langt tidsrum hengå, efter at den indledte sin undersøgelse af lovgivningen. Den foreløbige undersøgelse blev påbegyndt den 12. februar 1999, men den formelle undersøgelsesprocedure blev imidlertid først indledt to og et halvt år efter. Under den foreløbige undersøgelse forholdt Kommissionen sig tavs i lange perioder. I betragtning af, at Kommissionen så sent som i november 2000 var i tvivl om nytten af at indlede statsstøtteproceduren over for de skadelige foranstaltninger, der var blevet påvist af adfærdskodeksgruppen, ville det have været rimeligt at anvende den procedure, der gælder for eksisterende støtte.

#### **Forenelighed med fællesmarkedet i medfør af traktatens artikel 87, stk. 3, litra b)**

(29) Ifølge traktatens artikel 87, stk. 3, litra b), kan støtte, der kan afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats

økonomi, anses for forenelig med fællesmarkedet. Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber blev vedtaget ét år før lukningen af Royal Navy-skibsværftet (bebudet i 1981) og på et tidspunkt, hvor den britiske militære tilstedeværelse i Gibraltar var under nedtrapning. Skibsværftet var Gibraltars vigtigste kilde til beskæftigelse og indkomst, idet det tegnede sig for 25 % af beskæftigelsen og 35 % af bruttonationalproduktet (BNP). Lukningen af skibsværftet medførte alvorlige forstyrrelser i Gibraltars økonomi, herunder strukturændringer og økonomiske problemer i form af arbejdsløshed, stigende socialomkostninger og udvandrings af faglært arbejdskraft. Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber var en reaktion på disse alvorlige forstyrrelser.

(30) Selv om Kommissionen og Domstolen har fortolket traktatens artikel 87, stk. 3, litra b), strengt i den forstand, at den pågældende forstyrrelse skal påvirke hele økonomien i den pågældende medlemsstat og ikke blot i en af dennes regioner eller en del af dens territorium<sup>(13)</sup>, er det berettiget at anvende fritagelsen i henhold til artikel 87, stk. 3, litra b), i Gibraltar. I modsætning til en region eller et område i en medlemsstat er Gibraltar i alle relevante henseender fuldstændig adskilt fra Det Forenede Kongerige hvad angår bl.a. forfatning, politik, lovgivning, økonomi, skatteanliggender og geografi. Gibraltar er det eneste område, hvor fællesskabslovgivningen finder anvendelse i henhold til traktatens artikel 299, stk. 4. Gibraltars og Det Forenede Kongeriges økonomier er fuldstændig adskilte. Gibraltar modtager ingen økonomisk støtte fra Det Forenede Kongerige og genererer selv de nødvendige indtægter for at opfylde sine udgiftsforpligtelser. Forstyrrelser, som berører den ene af økonomierne, berører normalt ikke den anden, jf. koyal-skabskrisen, som påvirkede Det Forenede Kongerige, men ikke Gibraltar, og som blev behandlet som en usædvanlig begivenhed i traktatens artikel 87, stk. 2, litra b)'s forstand.

#### **Et krav om inddrivelse af støtten vil være i strid med de almindelige fællesskabsretlige principper**

(31) De argumenter vedrørende eksisterende støtte, der er sammenfattet i betragtning 22-28, kan stort set gentages til støtte for anvendelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning på inddrivelsesaspektet. Blandt argumenterne kan nævnes usikkerheden med hensyn til statsstøttereglernes rækkevidde, det nye i, at Kommissionen griber ind over for foranstaltninger vedrørende selskabsbeskatning, meddelelsens betydning som politisk erklæring, foranstaltningens alder, anmeldelsen til Primarolo-gruppen, udviklingen af fællesmarkedet og liberaliseringen, proportionalitetsprincippet, Kommissionens langvarige passivitet samt forsinkelserne i den foreløbige undersøgelse. Den herved skabte berettigede

<sup>(12)</sup> Sag 43/75, Defrenne mod Sabena, Sml. 1976, s. 455, præmis 72, 73 og 74.

<sup>(13)</sup> Forenede sager T-132/96 og T-143/96, Freistaat Sachsen m.fl. mod Kommissionen, Sml. 1999 II, s. 3663, præmis 167 ff.

forventning er således til hinder for et krav om inddrivelse. Især har såvel Gibraltars regering som de begunstigede hele tiden været i god tro.

(32) Punkt 26 i beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure<sup>(14)</sup> indeholdt en specifik opfordring til at fremsætte bemærkninger om en eventuel berettiget forventning, der vil være til hinder for et krav om støtteinddrivelse. Kommissionen bekræftede i sit forsvar i sag T-207/01 og T-207/01 R sine tvivl med hensyn til muligheden for at kræve støtten inddrevet og fremhævede, at opfordringen til at fremsætte specifikke bemærkninger var usædvanlig. Kommissionen udtalte tillige, at den usikkerhed, der måtte have bestået, og muligheden for, at foranstaltningen befandt sig i en »gråzone« præget af retlig usikkerhed, højst kunne give anledning til en berettiget forventning og til en diskussion om inddrivelsen af allerede udbetalt støtte. I sin kendelse af 19. december 2001 bemærkede præsidenten for Retten i Første Instans, at denne usædvanlige opfordring måske kunne overbevise mange selskaber om, at de skulle blive i Gibraltar, og at den umiddelbart må have fjernet mange af de begunstigedes eventuelle betænkkeligheder<sup>(15)</sup>. Kommissionen har således fået Gibraltars regering og de begunstigede til at tro, at støtten ikke ville blive krævet inddrevet.

(33) Anvendelsen af traktatens artikel 87 på en klassisk »offshoreordning« er noget nyt og giver endnu vanskeligheder med afgrænsningen af begreberne »bestemmelse af en fordel«, »økonomisk byrde for landet« samt »selektivitet«.

(34) Ved indledningen af den formelle undersøgelse var Kommissionen undtagelsesvis ikke selv i stand til at afgøre spørgsmålet, om der var tale om eksisterende støtte.

(35) Inddrivelse vil være i strid med proportionalitetsprincippet. Ifølge fællesskabsretten skal man, hvis der er et valg mellem flere handlemåder, vælge den mindst bebyrdende. De forårsagede ulemper må ikke stå i misforhold til de forfulgte mål.

(36) Inddrivelse af støtte ydet gennem de ti foregående år vil lægge en urimelig stor byrde på Gibraltars myndigheder. Gibraltar er et lille område med begrænsede administrative ressourcer — i et givet år bliver kun ca. 2 000 selskaber sat i skat. En inddrivelse vil bl.a. indebære krav om, at de skattebegunstigede selskaber (inklusive

dem, der ikke længere er aktive) skal fremlægge de nødvendige regnskaber, beregning af det årlige skatte tilsvær, skatteopkrævning, behandling af anker og kontraanker samt forfølgelse af skatteskyldnere. Den administrative byrde, de gibraltarske skattemyndigheders begrænsede undersøgelsesbeføjelser, umuligheden af at opspore selskaber, der har indstillet virksomheden, og manglende selskabsaktiver i Gibraltar vil lamme centralforvaltningen uden nogen garanti for tilbagebetaling af støtten.

(37) Inddrivelsens følger for Gibraltars økonomi vil være uforholdsmæssigt belastende og udgøre en urimelig sanktion i betragtning af de omstændigheder, der førte til vedtagelsen af lovgivningen om skattebegunstigede selskaber, de begrænsede virkninger for konkurrencen og samhandelen og de begunstigedes ringe størrelse. Finansielle tjenesteydelser tegner sig for ca. 30 % af Gibraltars BNP, og den beskæftigelse, der direkte skabes af de skattebegunstigede selskaber, anslås til 1 400 personer (af en samlet arbejdsstyrke på ca. 14 000 personer). Den finansielle sektor påvirker stort set alle andre erhvervssektorer mærkbart. Et krav om inddrivelse vil føre til de skattebegunstigede selskabers likvidation, konkurs eller fraflytning, en destabilisering af sektoren for finansielle tjenesteydelser og en alvorlig arbejdsløshedskrise, som igen vil medføre politisk, social og økonomisk ustabilitet.

(38) Mange af de skattebegunstigede selskaber vil ikke kunne beskattes i Gibraltar, idet deres indtægter ikke stammer fra og ikke er opstået eller modtaget i Gibraltar. Som følge af betingelserne for at opnå status som skattebegünstiget selskab vil de begunstigede i mange tilfælde ikke besidde aktiver i Gibraltar. Andre begunstigede, som har indstillet deres handelsvirksomhed, vil være umulige at opspore.

(39) En lang række af de begunstigede vil modtage støtte, som er lavere end de minimis-grænsen.

#### V. BEMÆRKNINGER FRA CHARLES A. GOMEZ & CO.

(40) Bemærkningerne fra Charles A. Gomez & Co. kan sammenfattes som følger.

(41) Gibraltars advokatstand er meget afhængig af arbejdet fra Finance Centre, hvoraf de skattebegünstigede selskaber tegner sig for en betydelig del. Ca. 130 advokater har flere hundrede ansatte og bidrager indirekte væsentligt til beskæftigelsen i Gibraltar og i Spanien.

<sup>(14)</sup> Jf. fodnote 1.

<sup>(15)</sup> Forenede sager T-195/01 R og T-207/01, præmis 104 og 113.

- (42) Anvendelsen af traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), kan ikke begrænses til områder, hvor levestandarden allerede er lav, eller hvor der allerede er alvorlig arbejdsløshed. Princippet i artikel 87, stk. 3, litra a), må også anvendes for at forebygge arbejdsløshed og fattigdom. Da lovgivningen om skattebegunstigede selskaber blev vedtaget, kunne Gibraltar imødesee 20 års økonomiske sanktioner fra Spaniens side og en umiddelbart forestående lukning af Royal Navy-skibsværftet. Med udsigt til fattigdom, arbejdsløshed og udvandring fandt Gibraltar en alternativ kilde til velstand ved at oprette Gibraltar Finance Centre, hvis arbejde for en stor dels vedkommende kan tilskrives lovgivningen om skattebegunstigede selskaber. Det kan ikke være i Europas interesse at acceptere fattigdom og arbejdsløshed og forhindre anvendelsen af traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), på denne situation, når der foreligger et levedygtigt alternativ. I modsætning til andre større finanscentre blev Gibraltar-centeret oprettet af nød. Denne omstændighed, nødvendigheden af at forsvare egne interesser og pligten til at råde bod på skader forvoldt af andre kan alle begrunde lovgivningen om skattebegunstigede selskaber.
- (43) Siden tiltrædelsen i 1973 har EU-institutionerne undladt at forsvare de i Gibraltar bosiddende EU-borgeres rettigheder og interesser. Trods en dom afsagt af Domstolen er EU-borgerne i Gibraltar ikke repræsenteret i Europa-Parlamentet. I betragtning af Kommissionens fuldstændige mangel på engagement i Gibraltar, som er en del af EU-området, synes dens insistensen på, at Gibraltar anmelder sine nødværgeforanstaltninger, at være urimelig.

#### VI. DET FORENEDE KONGERIGES BEMÆRKNINGER

- (44) Det Forenede Kongerige begrænsede sine oprindelige bemærkninger til spørgsmålene om inddrivelse af støtten og regional selektivitet og kommenterede derefter bemærkningerne fra Gibraltars regering. Det Forenede Kongeriges bemærkninger kan sammenfattes som følger.

#### Inddrivelse af støtte

- (45) Hvis lovgivningen om skattebegunstigede selskaber findes at være ulovlig støtte, som er uforenelig med fællesmarkedet, er der et almindeligt fællesskabsretligt princip, nemlig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som udelukker krav om inddrivelse af allerede udbetalt støtte. Selv om en berettiget forventning kun opstår under usædvanlige omstændigheder, hvor en støttemodtager med god ret kan formode, at støtten er lovlig<sup>(16)</sup>, er der i den foreliggende sag netop tale om sådanne omstændigheder, og et krav fra Kommissionen om inddrivelse af støtten vil derfor være urimelig og ulovlig.
- (46) Denne procedure i henhold til traktatens artikel 88, stk. 2, udspringer af vedtagelsen af adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning i 1997, hvori Kommissionen forpligtede sig til nøje at anvende statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte erhvervsbeskatning. Det fremgår implicit af denne erklæring, at statsstøttereg-

lerne tidligere ikke var blevet anvendt så strengt over for skatteordninger af den type, der er omhandlet i adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning.

- (47) Det er højst usandsynligt, at Gibraltars og Det Forenede Kongeriges regering i 1984 overhovedet overvejede muligheden af, at de pågældende regler var i strid med Det Forenede Kongeriges statsstøtteforpligtelser. Selv om det på det tidspunkt stod klart, at en yderst specifik eller sektorbestemt skattefordel kunne være statsstøtte, havde anvendelsen af statsstøttereglerne på mere generelle ordninger for selskabsbeskatning som f.eks. ordningen for skattebegunstigede selskaber aldrig været en mulighed, som de retslærde for alvor overvejede, eller som Kommissionen havde udtalt sig om. Det vil være urimeligt at forvente af selv de mest forudseende og påpasselige erhvervsdrivende, at de rejser spørgsmålet om foranstaltningens forenelighed med statsstøttereglerne. Deres forretningsplaner og økonomiske dispositioner bygger på lovgivningen om skattebegunstigede selskaber, og de er i deres gode ret til at antage, at skattefordelene er lovlige.
- (48) I meddelelsens punkt 26 nævnes udtrykkeligt omstændigheder, hvor virksomheder uden skattemæssigt domicil behandles mere gunstigt end virksomheder med skattemæssigt domicil. Dette er første gang, Kommissionen har anerkendt, at en differentieret skattemæssig behandling af skattemæssigt hjemmehørende og ikke-skattemæssigt hjemmehørende selskaber er en selektiv handling eller en »specificitet«, der kan begrunde anvendelsen af statsstøttereglerne. Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber blev vedtaget mange år før meddelelsen og havde aldrig været genstand for kritik eller kommentarer fra Kommissionens side.

#### Regional specificitet

- (49) Den blotte omstændighed, at ordningen for skattebegunstigede selskaber er en del af Gibraltars lovgivning, der ikke finder anvendelse i resten af Det Forenede Kongerige, kan ikke påberåbes som begrundelse for en påstand om selektivitet som omhandlet i traktatens artikel 87, stk. 1. Gibraltar er i skattemæssig henseende adskilt fra resten af Det Forenede Kongerige og kan føre en uafhængig skattepolitik. Eventuelle forskelle mellem den skattelovgivning, der finder anvendelse i Gibraltar, og den skattelovgivning, der finder anvendelse i resten af Det Forenede Kongerige, vil ikke automatisk indebære statsstøtte. At et særligt aspekt af skattesystemet i et skattemæssigt uafhængigt område i en medlemsstat medfører lavere (eller højere) beskatning i dette område end i resten af medlemsstaten, er ikke ensbetydende med statsstøtte. Hvis en skatteforanstaltning er generel for det pågældende områdes skattesystem, er den ikke omfattet af traktatens artikel 87, stk. 1. Enhver anden konklusion vil sætte spørgsmålstegn ved de beføjelser til at udskrive og ændre skatter, der er tillagt selvstyrende, decentrale forvaltninger i hele EU. Dette ville være et alvorligt indgreb i medlemsstaternes forfatningsmæssige systemer.

<sup>(16)</sup> Sag 223/85, Rijn-Schelde-Verolme mod Kommissionen, Sml. 1987, s. 4617.

### Bemærkninger fra Gibraltars regering

- (50) Det Forenede Kongerige støtter påstanden fra Gibraltars regering om, at lovgivningen om skattebegunstigede selskaber i henhold til artikel 1, litra b), nr. v), i forordning (EF) nr. 659/1999 bør behandles som eksisterende støtte. I 70'erne og 80'erne var det den almindelige antagelse, at medlemsstaternes skattemæssige suverænitet hvad angår hele selskabsbeskatningen ikke var begrænset af statsstøttereglerne. Kommissionen gjorde intet forsøg på at anvende statsstøttereglerne på Gibraltars skatteordning eller på nogen anden skatteordning i EU, som behandlede visse virksomhedskategorier gunstigere i skattemæssig henseende end andre. Det var først efter aftalen om fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelser og finansielle tjenesteydelser i 80'erne og begyndelsen af 90'erne og efter indførelsen af en fælles valuta i 90'erne, at der for alvor blev lagt vægt på at begrænse skadelig konkurrence forårsaget af medlemsstaternes skatteordninger. Først inden for de seneste fire år er man begyndt at vedtage skattepolitiske foranstaltninger under henvisning til traktatens statsstøttebestemmelser. Fællesmarkedet har udviklet sig gennem de seneste tre årtier, og mange af nutidens statsstøtteinstrumenter ville ikke være blevet betragtet som statsstøtte for 30, 20 eller blot 10 år siden.
- (51) Selv om Kommissionen på baggrund af fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin har ret i, at lovgivningen om skattebegunstigede selskaber må anses for en statsstøtteforanstaltning, der ville kræve anmeldelse, hvis den blev vedtaget i dag, ville hverken Kommissionen eller Domstolen på det tidspunkt, hvor lovgivningen blev vedtaget, have anset den for at udgøre en anmeldelsespligtig statsstøtte. I 1984 var Spanien endnu ikke en medlemsstat, og mange medlemsstater opretholdt en banklovgivning og valutakontrol, der forhindrede anvendelsen af skattefordele som f.eks. de gibraltarske. Det er langtfra åbenbart, at Gibraltars foranstaltninger på det pågældende tidspunkt var i stand til at fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (52) Dengang tog Kommissionen selv, når det var muligt, stilling til sager om differentieret skattemæssig behandling med udgangspunkt i traktatens artikel 95 (nu artikel 90) i stedet for statsstøttereglerne. De retslærde og advokater med speciale i skattelovgivning fandt ikke, at statsstøtteprincipperne kunne anvendes på andre sager end dem, hvor der af erhvervspolitiske årsager blev indrømmet enkeltsselskaber eller grupper af selskaber specifikke skattefritagelser. Først efter offentliggørelsen af meddelelsen den 10. december 1998 er der grundlag for at påstå, at foranstaltninger som f.eks. Gibraltars lovgivning om skattebegunstigede selskaber kan anses for statsstøtte.
- (53) Hvad angår inddrivelse støtter Det Forenede Kongerige især Gibraltars argument om, at det er noget nyt, at

Kommissionen har forpligtet sig til systematisk at anvende statsstøttereglerne på direkte skatteforanstaltninger, og at det vil være umuligt at inddrive støtten. Et krav om inddrivelse vil lægge en urimelig byrde på Gibraltars myndigheder, mange skattebegunstigede selskaber vil ikke have nogen selskabsskattepligt i Gibraltar, det vil i mange tilfælde være umuligt at beregne og/eller inddrive støtten, og mange af de begunstigede vil kunne påberåbe sig de minimis-reglerne.

### VII. VURDERING AF STØTTEFORANSTALTNINGEN

- (54) Efter at have overvejet bemærkningerne fra Det Forenede Kongeriges myndigheder samt fra Gibraltars regering og Charles A. Gomez & Co. fastholder Kommissionen sin holdning, således som denne kommer til udtryk i dens beslutning af 11. juli 2001<sup>(17)</sup> — rettet til Det Forenede Kongeriges myndigheder — om at indlede proceduren efter traktatens artikel 88, stk. 2, nemlig at den undersøgte ordning udgør ulovlig, statslig driftsstøtte, som er omfattet af traktatens artikel 87, stk. 1.

### Støttens eksistens

- (55) For at blive anset for statsstøtte som defineret i traktatens artikel 87, stk. 1, skal en foranstaltning opfylde følgende fire kriterier.
- (56) For det første skal foranstaltningen give de begunstigede en fordel, som mindsker de byrder, der normalt belaster deres budget. Ifølge meddelelsens punkt 9 kan skattefordelen bestå i en reduktion af virksomhedens skattebyrde på forskellige vis, herunder navnlig gennem en reduktion af skattebeløbet. Ordningen for skattebegunstigede selskaber opfylder fuldt ud dette kriterium. I stedet for at være pålagt indkomstskat til Gibraltars normale sats for selskabsskat på 35 %, forhandler skattebegunstigede selskaber om deres skattesats med Gibraltars myndigheder, jf. betragtning 9 ovenfor.
- (57) Bemærkningen om, at lovgivningen om skattebegunstigede selskaber er en skatteordning, der skal ses i en international sammenhæng, har ingen betydning for lovgivningens kvalificering som statsstøtteforanstaltning. Selv om Kommissionen godtager argumentet om, at Gibraltar ikke er kompetent til at yde skattefordele, der vedrører andre lande, viser den omstændighed, at skattebegunstigede selskaber forhandler om deres skattesats, klart, at de oppebærer en indtægt, som uden denne særbehandling ville være pålagt selskabsbeskatning til den normale sats. Uanset hvilke erhvervssektorer de skattebegunstigede selskaber er aktive i, er deres status som skattebegunstigede selskaber betinget af, at de er registreret i Gibraltar eller er registrerede filialer af udenlandske selskaber. Følgelig får skattebegunstigede selskaber en særlig og mere gunstig skattebehandling i Gibraltar end andre selskaber registreret i Gibraltar.

<sup>(17)</sup> Jf. fodnote 1.



- (58) For det andet skal fordelene være ydet af staten eller ved hjælp af statsmidler. Indrømmelsen af en skattnedsættelse som den, et skattebegünstiget selskab forhandler om med Gibraltars myndigheder, indebærer et tab af skatteprovenu, som i henhold til meddelelsens punkt 10 svarer til et forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter.
- (59) Argumentet fra Gibraltars regering om, at foranstaltningen på grund af den fuldstændige adskillelse fra Gibraltars egen økonomi ikke belaster Gibraltars budget, må forkastes. Kommissionen finder, at skattefordelen, hvis den bedømmes på baggrund af traktatens artikel 87, stk. 1, ydes ved hjælp af statsmidler, idet fordelene opstår som følge af medlemsstatens opgivelse af et skatteprovenu, som den normalt ville have opkrævet<sup>(18)</sup>. Havde der ikke bestået den fra Gibraltars økonomi adskilte skattefordel, ville de skattebegünstigede selskabers aktiviteter i den udstrækning, de udføres i Gibraltar, være beskattet til den fulde sats i Gibraltar. Denne forskel mellem skattesatserne repræsenterer det skatteprovenu, der er givet afkald på.
- (60) For det tredje skal foranstaltningen påvirke konkurrencevilkårene og samhandelen mellem medlemsstaterne. Dette kriterium er opfyldt, idet skattebegünstigede selskaber aktuelt eller potentielt kan handle med virksomheder beliggende i andre medlemsstater eller virke på markeder i tredjelande, som virksomheder fra andre medlemsstater har adgang til. Dette er især tilfældet, fordi skattebegünstigede selskaber under normale omstændigheder ikke må drive forretning i Gibraltar, med gibraltarer eller med personer, der er hjemmehørende i Gibraltar.
- (61) Selv om en række skattebegünstigede selskaber er oprettet af enkeltpersoner af hensyn til deres skatteplanlægning og ikke driver forretning, ikke har nogen produktion og ikke udøver konkurrence på markedet, er de ikke afskåret fra at gøre det. Men den omstændighed, at skattebegünstigede selskaber normalt har et forretningssted i Gibraltar og skaber indtægter, der er underlagt selskabsbeskatning, om end til en reduceret sats, indikerer, at selskaberne faktisk udøver erhvervsvirksomhed. Dette bekræftes af, at skattebegünstigede selskaber er repræsenteret i en lang række sektorer (jf. betragtning 9 ovenfor).
- (62) Kommissionen noterer, at Gibraltar ikke er en del af EU's fælles toldområde. Dette berører imidlertid ikke anvendelsen af statsstøttereglerne på virksomheder i Gibraltar, der beskæftiger sig med varehandel. Sådanne virksomheder er ikke udelukket fra at handle med virksomheder inden for det fælles toldområde eller fra at konkurrere på tredjelandes markeder, hvor andre EU-virksomheder aktuelt eller potentielt udøver virksomhed. I det omfang, skattefordelen for de skattebegünstigede selskaber, som beskæftiger sig med varehandel, styrker disses stilling, er handelen og konkurrencen påvirket.
- (63) De paralleller, der er trukket til Kommissionens argumentation i beslutning 2000/394/EF om støtte til virksomheder i Venedig og Chioggia, må ligeledes forkastes. Omstændighederne i de to sager er vidt forskellige. Især var konklusionen om, at handelen ikke blev påvirket, og at der derfor ikke var tale om støtte til tre bestemte virksomheder, bl.a. baseret på tjenesteydelsernes lokale karakter. Det er helt klart ikke muligt at drage samme konklusion hvad angår skattebegünstigede selskaber, der, som Gibraltars regering selv påpeger, virker i en international sammenhæng.
- (64) De minimis-reglen kan ikke begrunde anvendelsen af ordningen for skattebegünstigede selskaber. Ordningen er ikke forsynet med nogen mekanisme, der kan forhindre, at der ydes støtte ud over det niveau, der er tilladt i henhold til de minimis-reglen, ligesom foranstaltningen ikke udelukker de sektorer, hvor de minimis-reglen ikke finder anvendelse.
- (65) Endelig skal foranstaltningen være specifik og selektiv, forstået således, at den begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner«. De begunstigede er selskaber i Gibraltar, hvortil ingen gibraltarer eller personer, der er hjemmehørende i Gibraltar, må have ejendoms- eller nydelsesretten. Hertil kommer, at skattebegünstigede selskaber under normale omstændigheder ikke må drive forretning i Gibraltar med gibraltarer eller personer, der er hjemmehørende i Gibraltar. Foranstaltningen er således selektiv, idet den giver selskaber, der ikke ejes af gibraltarer eller i Gibraltar hjemmehørende personer, og som udøver virksomhed i eller fra Gibraltar, en særlig gunstig skattemæssig behandling.
- (66) Argumentet om, at foranstaltningen ikke er selektiv, fordi enhver kan oprette et skattebegünstiget selskab, og om, at den begrænsede mulighed for at opnå status som skattebegünstiget selskab er et eksempel på omvendt diskrimination mod personer, der er hjemmehørende i Gibraltar, er ikke egnet til at godtgøre, at foranstaltningen ikke er selektiv. Når Kommissionen undersøger en foranstaltning, skal den foretage sammenligninger med det almindeligt anvendte system, i dette tilfælde Gibraltars normale ordning for selskabsbeskatning. Ordningen for skattebegünstigede selskaber er klart en undtagelse fra det almindelige system.

<sup>(18)</sup> Jf. f.eks. sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. 2000 I, s. 6857, præmis 26.

(67) Kommissionen noterer Det Forenede Kongeriges bemærkninger om regional specificitet, og at Det Forenede Kongerige ikke har hævdet, at ordningen for skattebegunstigede selskaber er en generel foranstaltning inden for Gibraltars skattesystem. Kommissionen fastholder derfor den konklusion, at foranstaltningen er materielt selektiv i Gibraltar. Det er således i den foreliggende sag ikke fornødent at undersøge spørgsmålet om regional selektivitet, som gennemgås i detaljer i Kommissionens beslutning af 30. marts 2004 om Gibraltars reform af selskabsbeskatningen<sup>(19)</sup>.

### Eksisterende støtte eller ulovlig støtte

(68) Retten har taget stilling til dette spørgsmål og forkastet Gibraltars argumenter mod Kommissionens foreløbige vurdering, nemlig at ordningen for skattebegunstigede selskaber udgør ulovlig støtte<sup>(20)</sup>. Uanset om lovgivningen om skattebegunstigede selskaber havde ordningen for skattefritagne selskaber af 1967 som model, blev den vedtaget i 1983 efter Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af Fællesskabet. Lovgivningen kan derfor ikke anses for at være »eksisterende støtte« som omhandlet i artikel 1, litra b), nr. i) i forordning (EF) nr. 659/1999. Retten har selv konkluderet, at Kommissionen havde tilstrækkelige grunde til at indledte den formelle undersøgelsesprocedure.

(69) Så tidligt som i 1973 bekræftede Domstolen udtrykkeligt, at statsstøtteregeleer kunne anvendes på skatteforanstaltninger<sup>(21)</sup>. Selv om der kun har været få eksempler på kommissionsindgreb over for generelle foranstaltninger om selskabsskat, påvirker dette ikke støtteforanstaltningens kvalificering som eksisterende eller ulovlig støtte. I den foreliggende sag er lovgivningen om skattebegunstigede selskaber ikke en generel foranstaltning om selskabsbeskatning, men derimod en foranstaltning med en helt specifik rækkevidde. Under alle omstændigheder kan det forhold, at en traktatbestemmelse anvendes på en bestemt situation for første gang, ikke siges at være en anvendelse med tilbagevirkende kraft af en ny regel.

(70) Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber blev ikke anmeldt til Kommissionen i overensstemmelse med traktatens artikel 88, stk. 3. At lovgivningen blev anmeldt til Primarolo-gruppen, kan ikke anses for at være en formel anmeldelse til Kommissionen i henhold til statsstøtteregeleer.

(71) Hvad angår argumentet om, at meddelelsen er en administrativ nyskabelse eller en politisk erklæring, har Retten allerede bekræftet<sup>(22)</sup>, at »i meddelelsen giver Kommissionen ikke udtryk for, at den skulle have ændret sin beslutningspraksis vedrørende bedømmelsen af skatteforanstaltninger i forhold til artikel 87 EF og 88 EF«. Det Forenede Kongerige har derfor ikke ret i, at foranstaltninger som f.eks. ordningen for skattebegunstigede selskaber ikke kunne klassificeres som statsstøtte før efter meddelelsens offentliggørelse.

(72) Til støtte for sin påstand om, at lovgivningen om skattebegunstigede selskaber først blev en støtte, efter at den var blevet indført i 1983, jf. artikel 1, litra b), nr. v), i forordning (EF) nr. 659/1999, gør Gibraltars regering med støtte fra Det Forenede Kongerige gældende, at foranstaltningen er vedtaget ti år før liberaliseringen af kapitalbevægelserne. Denne generelle betragtning er imidlertid ikke blevet støttet af specifikke argumenter vedrørende skattebegunstigede selskaber og kan derfor ikke i sig selv godtgøre, at foranstaltningen i 1983 ikke udgjorde en støtte. Det fremgår klart af selve lovgivningen, at skattebegunstigede selskaber kan virke i alle erhvervssektorer. Det er derfor ikke klart, om og i givet fald i hvilket omfang uspecificerede begrænsninger i kapitalbevægelserne i 1983 påvirkede selskaber, som var omfattet af foranstaltningens skattefordele.

(73) Selv om en række medlemsstaters banklovgivninger og valutakontrolforanstaltninger som hævdet af Det Forenede Kongerige på det pågældende tidspunkt forhindrede anvendelse af sådanne offshore-skattefordele, ville eksistensen af skattefordelene ikke desto mindre have styrket de skattebegunstigede selskabers stilling på markeder uden sådanne restriktioner i forhold til konkurrenterne i andre medlemsstater. På dette punkt har Gibraltars regering stort set fremført de samme argumenter som i retsforhandlingerne for Retten. Retten kunne ikke tiltræde disse argumenter mod Kommissionens foreløbige klassificering af lovgivningen om skattebegunstigede selskaber og konkluderede, at denne »generelle argumentation ikke kan godtgøre, at beskatningsordningen af 1983, som følge af dens grundlæggende kendetegn, skal kvalificeres som en eksisterende støtteordning«<sup>(23)</sup>. Retten kunne ej heller tiltræde, at der blev trukket paralleler til sagen vedrørende den irske ordning om selskabsskat<sup>(24)</sup>, og anførte som begrundelse, at den faktiske og retlige situation var en helt anden<sup>(25)</sup>. Kommissionen kan derfor ikke se nogen grund til at ændre synspunkt.

<sup>(19)</sup> Kommissionens beslutning af 30. marts 2004, endnu ikke offentliggjort.

<sup>(20)</sup> Jf. forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 117-131.

<sup>(21)</sup> Sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. 1974, s. 709, præmis 13.

<sup>(22)</sup> Forenede sager T-269/99, T-271/99 og T-272/99, Diputación Foral de Guipúzcoa m.fl. mod Kommissionen, Sml. 2002 II, s. 4217, præmis 79.

<sup>(23)</sup> Jf. forenede sager T-195/01 og T-207/01.

<sup>(24)</sup> EFT C 395 af 18.12.1998, s. 14.

<sup>(25)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 120 og 123.

- (74) Hvad angår den påståede tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning forudsætter Gibraltar-regeringens argumenter, at Kommissionen kan udøve et skøn, hvilket ikke er tilfældet. I Piaggio-sagen<sup>(26)</sup> fastslog Domstolen, at det ikke kunne godtages, at Kommissionen af hensigtsmæssighedsgrunde definerede den pågældende ordning som eksisterende støtteforanstaltning, selv om ordningen ikke var blevet meddelt den i overensstemmelse med bestemmelserne i traktatens artikel 88, stk. 3. Klassificeringen af en foranstaltning som ny eller eksisterende støtte skal således som bekræftet af Retten<sup>(27)</sup> afgøres uden hensyntagen til den tid, der er forløbet, siden den pågældende foranstaltning blev indført, og uafhængigt af enhver tidligere administrativ praksis, uanset hvilke økonomiske konsekvenser der måtte blive påberåbt. Derfor må Charles A. Gomez & Co.s og Det Forenede Kongeriges påstand om, at Kommissionen ikke er berettiget til at kræve anmeldelse af foranstaltningen, tilbagevises. Forældelsesfristen i artikel 15 i forordning (EF) nr. 659/1999 kan ej heller opfattes som et almindeligt princip, hvorefter ulovlig støtte omdannes til eksisterende støtte, idet forældelsesfristen blot udelukker inddrivelse af støtte, der er tilkendt støttemodtageren over ti år før Kommissionens første indgreb.
- (75) Kommissionen bemærker, at proceduren i henhold til traktatens artikel 96 og 97 vedrører forskelle mellem medlemsstaternes generelle bestemmelser<sup>(28)</sup>. Lovgivningen om skattebegunstigede selskaber er derimod ikke en sådan generel bestemmelse, men en snæver, selektiv foranstaltning, der helt klart er omfattet af statsstøttereglerne. Kommissionen bemærker tillige, at dens handlemåde er helt i overensstemmelse med punkt J i adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning.
- (78) Især kan lukningen af Royal Navy-værftet ikke anses for at være en usædvanlig begivenhed i traktatens artikel 87, stk. 2, litra b)'s forstand. Ifølge Kommissionens beslutningspraksis finder denne undtagelse alene anvendelse i situationer, hvor den usædvanlige begivenhed er uforudsigelig og uden for de nationale myndigheders kontrol. Det Forenede Kongeriges myndigheder bebudede lukningen af skibsværftet i 1981, dvs. tre år før det lukkede i 1984.
- (79) Undtagelsen i artikel 87, stk. 3, litra a), giver mulighed for at tillade støtte til fremme af den økonomiske udvikling i områder, hvor levestandarden er usædvanlig lav, eller hvor der hersker en alvorlig underbeskæftigelse. Kommissionen har i punkt 3.5 i sine retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte<sup>(29)</sup> fastlagt, hvorledes afgrænsningen af områder, der anses for at være omfattet af undtagelsen i traktatens artikel 87, stk. 3, litra a), skal ske. Afgrænsningen af områderne skal finde sted på grundlag af historiske data. I modsætning til hvad Charles A. Gomez & Co. har påstået, kan denne bestemmelse ikke anvendes under henvisning til fremtidige forhold, men finder alene anvendelse på områder, hvor der allerede er en lav levestandard eller alvorlig underbeskæftigelse. Disse områder er defineret i Det Forenede Kongeriges regionalstøttekort<sup>(30)</sup>. Det Forenede Kongeriges myndigheder foreslog ikke Gibraltar som støtteberettiget område og accepterede, at der ikke kunne ydes regionalstøtte til Gibraltar for perioden 2000-2006. Da Gibraltar ikke er og aldrig har været et støtteberettiget område, finder artikel 87, stk. 3, litra a), ikke anvendelse. Under alle omstændigheder er det ikke blevet hævdet, at Gibraltar har et bruttonationalprodukt pr. indbygger, der ligger under den tærskel, der er fastsat i punkt 3.5 i Kommissionens retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte. Artikel 87, stk. 3, litra a), kan ikke anvendes til at afhjælpe usikre og ukvantificerbare fremtidige virkninger, som de nationale myndigheder kan forhindre eller mildne ved brug af andre politikinstrumenter.

### Forenelighed

- (76) For så vidt ordningen for skattebegunstigede selskaber udgør statsstøtte som defineret i traktatens artikel 87, stk. 1, skal ordningens forenelighed med fællesmarkedet vurderes under hensyntagen til undtagelserne i artikel 87, stk. 2 og 3.
- (77) Undtagelserne i traktatens artikel 87, stk. 2, som vedrører støtte af social karakter til enkelte forbrugere, støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder, samt støtte til visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder, finder ikke anvendelse i den foreliggende sag.
- (80) Ordningen for skattebegunstigede selskaber kan hverken anses for at være et projekt af fælleseuropæisk interesse eller for at være et middel til at afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats økonomi som omhandlet i traktatens artikel 87, stk. 3, litra b). Som Gibaltars regering har bemærket, fortolker Kommissionen og Domstolen artikel 87, stk. 3, litra b), snævert i den forstand, at en alvorlig forstyrrelse skal påvirke hele økonomien i den pågældende medlemsstat<sup>(31)</sup>. Den pågældende forstyrrelse, nemlig lukningen af Royal Navy-værftet, forstyrrede ikke hele Det Forenede Kongeriges økonomi. Kommissionen har ganske vist noteret sig

<sup>(29)</sup> EFT C 74 af 10.3.1998, s. 9.

<sup>(30)</sup> EFT C 272 af 23.9.2000, s. 43, samt Kommissionens godkendelseskrivelse nr. SG(2000) D/106293 af 17.8.2000.

<sup>(31)</sup> Jf. forenede sager T-132/96 og T-143/96, Freistaat m.fl. mod Kommissionen, Sml. 1999 II, s. 3663, præmis 166, 167 og 168.

<sup>(26)</sup> Sag C-295/97, Piaggio mod Ifitalia m.fl., Sml. 1999 I, s. 3735.

<sup>(27)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 121.

<sup>(28)</sup> Jf. meddelelsens punkt 6.

Gibraltars regeringens argument om, at Gibraltar er adskilt fra Det Forenede Kongerige både forfatningsmæssigt, politisk, lovgivningsmæssigt, økonomisk, skattemæssigt og geografisk, men dette ændrer ikke ved den kendsgerning, at Gibraltar fra en statsstøttesynsvinkel udgør en del af Det Forenede Kongerige, uanset traktatens artikel 299, stk. 4, der kun angiver ét anvendelsesområde. Under alle omstændigheder er der andre områder i EU, som også er kendetegnet ved en varierende type og grad af adskillelse fra den medlemsstat, de udgør en del af. Ingen af disse områder behandles som en selvstændig medlemsstat ved anvendelsen af artikel 87, stk. 3, litra b). De paralleller, Gibraltars regering drager til de foranstaltninger, der blev vedtaget som reaktion på kogalskabskrisen i Det Forenede Kongerige, er irrelevante. Kogalskabskrisen blev anset for at være en usædvanlig begivenhed, hvorfor disse foranstaltninger var omfattet af traktatens artikel 87, stk. 2, litra b). Anvendelse af artikel 87, stk. 2, litra b), forudsætter ikke, at den usædvanlige begivenhed skal berøre hele den pågældende medlemsstat.

(81) Ordningen for skattebegunstigede selskaber har ikke til formål at fremme kulturen og bevare kulturarven som omhandlet i traktatens artikel 87, stk. 3, litra d).

(82) Endelig skal ordningen for skattebegunstigede selskaber undersøges på baggrund af traktatens artikel 87, stk. 3, litra c), som tillader støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsregioner eller økonomiske regioner, når støtten ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse. Skattefordelene i henhold til ordningen for skattebegunstigede selskaber har ikke relation til investeringer, jobskabelse eller specifikke projekter. Skattefordelene mindsker blot de byrder, der normalt belaster virksomhedernes budget, og må derfor anses for at være en statslig driftsstøtte, hvis gunstige virkninger ophører, når den trækkes tilbage. Ifølge Kommissionens faste praksis kan en sådan støtte ikke anses for at fremme udviklingen af visse erhvervsregioner eller økonomiske regioner som omhandlet i traktatens artikel 87, stk. 3, litra c). I henhold til punkt 4.15 og 4.16 i Kommissionens retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte må driftsstøtte kun ydes under usædvanlige omstændigheder og på særlige betingelser. Hertil kommer, at Gibraltar ikke er medtaget på Det Forenede Kongeriges regionalstøttekort for perioden 2000-2006, således som kortet blev godkendt af Kommissionen under statsstøttenummer N 265/00<sup>(32)</sup>.

## Inddrivelse

(83) Domstolen har gentagne gange fastslået, at hvis ulovligt ydet statsstøtte findes uforenelig med fællesmarkedet, er den logiske følge heraf, at støtten skal tilbagesøges<sup>(33)</sup>. Ved tilbagesøgning af støtten genoprettes så vidt muligt den konkurrencesituation, der bestod, før støtten blev ydet. Imidlertid bestemmer artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999, at »Kommissionen [ikke kræver] tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen«.

(84) De af Gibraltars regering fremførte argumenter om, at usikkerheden om statsstøttereglernes rækkevidde og den omstændighed, at Kommissionen aldrig før eller kun sjældent har grebet ind over for skatteforanstaltninger, det være sig offshore- eller ikke-offshoreforanstaltninger, har skabt en berettiget forventning, kan ikke tiltrædes. Modtageren af ulovlig støtte kan kun under ekstraordinære omstændigheder fritages fra forpligtelsen til at tilbagebetale støtten, og det tilkommer udelukkende de nationale retsinstanser at vurdere omstændighederne i de enkelte sager<sup>(34)</sup>. Da offentliggørelsen af meddelelsen hverken kan anses for en politisk erklæring fra Kommissionens side eller, som antydtes af Det Forenede Kongerige, en stramning af anvendelsen af statsstøttereglerne, kan dette ej heller have skabt en berettiget forventning<sup>(35)</sup>. Når en traktatbestemmelse anvendes på en specifik situation for første gang, kan dette ikke skabe en retroaktiv berettiget forventning. Under alle omstændigheder har den differentierede skattemæssige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber spillet en hovedrolle i tidligere statsstøttebeslutninger truffet af Kommissionen<sup>(36)</sup>.

(85) Langt fra at skabe en berettiget forventning bevirkede anmeldelsen af lovgivningen om skattebegunstigede selskaber til Primarolo-gruppen, at foranstaltningen klart blev omfattet af Kommissionens forpligtelse til at vurdere og foretage en fornyet vurdering af medlemsstaternes gældende skatteordninger med alle de konsekvenser, som statsstøtteundersøgelser har, jf. punkt J i adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning.

<sup>(32)</sup> Jf. f.eks. sag C-169/95, Spanien mod Kommissionen, Sml. 1997 I, s. 135, præmis 47.

<sup>(34)</sup> Jf. f.eks. sag C-5/89, Kommissionen mod Tyskland, Sml. 1990 I, s. 3437, sag T-67/94, Ladbroke Racing mod Kommissionen, Sml. 1998 II, s. 1, og sag T-459/93, Siemens mod Kommissionen, Sml. 1995 II, s. 1675.

<sup>(35)</sup> Jf. fodnote 23.

<sup>(36)</sup> Jf. f.eks. Kommissionens beslutning 95/452/EF af 12. april 1995 om de i artikel 3 i den italienske lov nr. 19 af 9. januar 1991 omhandlede støtteforanstaltninger i form af skattefordele for virksomheder, der arbejder i Centret for Finansielle Ydelser og Forsikringsydelser i Trieste (EFT L 264 af 7.11.1995, s. 30, betragtnings 10).

<sup>(32)</sup> Forenede sager T-132/96 og T-143/96.

- (86) Med hensyn til fællesmarkedets udvikling og liberaliseringen af kapitalbevægelserne og de finansielle tjenesteydelser har Gibraltars regering kun fremført generelle argumenter, der ikke er tilstrækkelige til at godtgøre, at der består en berettiget forventning. Især noterer Kommissionen, at der ikke er fremført specifikke argumenter, der viser, hvorledes udviklingen af fællesmarkedet har kunnet skabe en sådan forventning, ligesom der ej heller er fremført noget argument vedrørende virkningerne af specifikke liberaliseringsforanstaltninger. Hertil kommer, at lovgivningen om skattebegunstigede selskaber klart omfatter flere sektorer end dem, der eventuelt er blevet påvirket af begrænsningerne af kapitalbevægelserne og de finansielle tjenesteydelser.
- (87) Gibraltars regering henviser til Defrenne-sagen som støtte for sit argument om, at forsinkelserne såvel før som under undersøgelsen af ordningen for skattebegunstigede selskaber har skabt en berettiget forventning. Den faktiske og retlige situation i Defrenne-sagen var imidlertid en helt anden. Især bestyrkede medlemsstaternes opfattelse af virkningerne af traktatens artikel 119 (nu artikel 141), at Kommissionen ventede så længe med at anlægge traktatbrudssager mod en række medlemsstater, selv om den selv havde undersøgt de pågældende overtrædelser og gentagne gange havde advaret om, at den ville anlægge sag. Derimod er spørgsmålet om ordningen for skattebegunstigede selskaber ikke igen og igen blevet rejst over for Kommissionen, ligesom det først var ved vedtagelsen af adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning, at Kommissionen begyndte systematisk at undersøge medlemsstaternes skatteordninger.
- (88) De påståede forsinkelser under den foreløbige undersøgelse kan ej heller skabe en berettiget forventning. Det Forenede Kongerige bidrog selv til forsinkelserne, hvis der overhovedet var nogen forsinkelse, ved ikke at overholde de frister, der var fastsat i begæringerne om oplysninger. Den foreløbige undersøgelse skal endvidere ses i en bredere kontekst, nemlig Kommissionens opfølgning af vedtagelsen af adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning, hvorunder den udbad sig oplysninger fra medlemsstaterne om ca. 50 skatteforanstaltninger. Ordningen for skattebegunstigede selskaber var blot én af disse foranstaltninger. Kommissionen var ikke passiv under den foreløbige undersøgelse, men måtte undersøge ordningen om skattebegunstigede selskaber sideløbende med sin foreløbige undersøgelse af de øvrige foranstaltninger.
- (89) En del af tiden blev brugt på undersøgelsen af lovgivningen om skattefritagne selskaber, som ordningen for skattebegunstigede selskaber ifølge Gibraltars regering var en næsten ordret gengivelse af. I nærværende sag har Gibraltars regering selv henvist til sine udtalelser om skattefritagne selskaber (f.eks. den udtalelse, Det Forenede Kongerige fremlagde i sit brev af 12.9.2000) og bemærket, at udtalelserne om skattefritagne selskaber med de fornødne ændringer også gælder for skattebegunstigede selskaber. Så vidt Kommissionen er orienteret, holdt Det Forenede Kongeriges myndigheder løbende Gibraltars regering underrettet om undersøgelsens forløb. Gibraltars regering fik også lejlighed til at drøfte undersøgelsen af Gibraltars offshore-skatteordninger på mødet den 19. oktober 2000, ligesom Gibraltars regering under hele undersøgelsen havde lejlighed til at forhøre sig om fremskridtene i undersøgelsen, tidsfrister og undersøgelsens sandsynlige resultater.
- (90) Det er muligt, at Kommissionen stillede sig noget tvivlende med hensyn til nytten af at indlede statsstøtteproceduren over for visse skatteforanstaltninger, mens »tilbagebetalingen« af skadelige foranstaltninger var i gang. Tvivlen gjaldt dog til dels eksisterende støtteforanstaltninger, som det, hvis de blev »rullet tilbage« i overensstemmelse med adfærdskodeksen for erhvervsbeskatningen, ikke længere ville have nogen mening at undersøge på baggrund af statsstøttereglerne. Kommissionen var endvidere af den opfattelse, at det af ligebehandlingshensyn ville være bedre at undersøge mange foranstaltninger vedrørende mange af medlemsstaterne på én gang end at splitte undersøgelse op.
- (91) Med hensyn til påstanden om, at der bør være en forældelsesfrist, er der faktisk fastsat en sådan i artikel 15 i forordning (EF) nr. 659/1999. Den udelukker krav om tilbagebetaling af støtte, der er tilkendt støttemodtageren over ti år før Kommissionens første indgreb, i den foreliggende sag ti år før Kommissionens brev af 12. februar 1999.
- (92) Kommissionen noterer Gibraltar-regeringens bemærkninger om betydningen af Kommissionens specifikke opfordring til at kommentere støtteinddrivelsesaspektet. Selv om opfordringen klart viste Kommissionens usikkerhed på dette punkt, signalerede den også udtrykkeligt over for de begunstigede, at såfremt konklusionen blev, at foranstaltningen var en ulovlig støtte, der var uforenelig med fællesmarkedet, var et krav om inddrivelse en udtalt mulighed og i princippet også den logiske konsekvens. Selv om Rettens præsident bemærkede, at »[opfordringen umiddelbart må antages] at formindske eventuelle bekymringer hos dem, der på nuværende tidspunkt drager fordel af de omtvistede ordninger«, konkluderede han ikke, at bekymringerne var blevet fjernet<sup>(37)</sup>. Havde han gjort det, ville Kommissionen have været stillet i den absurde situation, at en opfordring til at kommentere en fremgangsmåde får den urimelige konsekvens, at Kommissionen afskæres fra at anvende fremgangsmåden.
- (93) Enhver tvivl om støtteforanstaltningens eksistens eller ulovlighed, som Kommissionen måtte have givet udtryk for offentligt, ville tillige understrege, at det var en klar mulighed, at Kommissionen ville finde støtten ulovlig, med alle de konsekvenser, dette indebærer.

<sup>(37)</sup> Forenede sager T-195/01 R og T-207/01, Gibraltar mod Kommissionen, præmis 113.

- (94) Påstanden om, at et krav om inddrivelse er en tilside-sættelse af proportionalitetsprincippet, må ligeledes forkastes. Domstolen har konsekvent fastslået<sup>(38)</sup>, at tilbagesøgning af en ulovligt udbetalt statsstøtte for herved at genoprette den oprindelige situation principielt ikke kan betragtes som urimelig.
- (95) Kommissionen afviser påstanden om, at et krav om inddrivelse vil lægge en urimelig administrativ byrde på Gibraltars myndigheder. Ifølge Det Forenede Kongerige findes der ca. 140 skattebegunstigede selskaber. Dette er mindre end 10 % af de selskaber, der hvert år lignes i Gibraltar. Selv om de fleste, om ikke alle, skattebegunstigede selskaber betaler nogen indkomstskat, om end til reduceret sats, og da sådanne selskaber oftest har et forretningssted i Gibraltar, konkluderer Kommissionen, at den administrative byrde ikke vil være urimelig. Hvad angår udtalelsen om, at Gibraltars skatteministerium har begrænsede undersøgelsesbeføjelser, har Domstolen fastslået, at nationale bestemmelser ikke må anvendes på en sådan måde, at tilbagesøgningen gøres praktisk umulig<sup>(39)</sup>.
- (96) Argumenter, der svarer til argumenterne i betragtning 37 ovenfor om inddrivelsens følger for Gibraltars økonomi, blev anvendt af Gibraltars regering i et forsøg på at forhindre offentliggørelsen af beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure<sup>(40)</sup>. De varslede følger er imidlertid udeblevet. Det er langt fra sikkert, at et krav om inddrivelse i den foreliggende sag ville have haft disse følger. Kommissionen noterer tillige, at argumenterne om inddrivelsens følger for Gibraltars økonomi omfattede både ordningen for skattebegunstigede selskaber og ordningen for skattefritagne selskaber. Men siden Gibraltars regering fremsatte sine bemærkninger, er truslen om inddrivelse svundet så meget ind, at den originale lovgivning af 1967 om skattefritagne selskaber efter annullationen af Kommissionens beslutning om indledning af den formelle procedure for undersøgelse af statsstøtte<sup>(41)</sup> nu undersøges som en eksisterende støtteordning. Der kan ikke blive tale om noget krav om inddrivelse for så vidt angår denne lovgivning, og de af Gibraltars regering forudsatte følger vil derfor, hvis de overhovedet opstår, blive mindsket. Under alle omstændigheder kan Kommissionen ikke lade sådanne hypotetiske overvejelser forhindre den i så vidt muligt at genoprette den konkurrencesituation, der bestod før gennemførelsen af en ulovlig støtteforanstaltning.
- (97) Kommissionen noterer Gibraltar-regeringens bemærkninger om, at en række skattebegunstigede selskaber ikke vil blive beskattet i Gibraltar, at nogle af selskaberne ikke vil besidde nogen aktiver i Gibraltar, at nogle af dem vil have indstillet handelsvirksomheden, og at nogle vil modtage en støtte, der ligger under de minimis-tærskelen. Sådanne betragtninger kan dog ikke i sig selv udelukke et krav om inddrivelse. De kan ej heller fritage en medlemsstats myndigheder fra forpligtelsen til at foretage det nødvendige for at opfylde et krav om inddrivelse fuldt ud, idet betragtningerne alene har betydning for undersøgelsen af enkeltsager. I denne forbindelse noterer Kommissionen, at fordelene ved at have status som skattebegünstiget selskab ikke er begrænset til de minimisstøtte, ligesom det ikke kun er virksomheder, der er skattepligtige i Gibraltar, eller som ikke besidder aktiver i Gibraltar, der har disse fordele.
- (98) Kommissionen har ingen bemærkninger til spørgsmålet om Gibraltar-myndighedernes gode eller onde tro. Men det fremgår af Domstolens praksis<sup>(42)</sup>, at i tilfælde af, at en eksisterende støtteforanstaltning ændres, er det en forudsætning for, at foranstaltningen i kraft af ændringen bliver en ny støtte, eller for at selve ændringen bliver en ny støtte, at ændringen udvider foranstaltningens anvendelsesområde og/eller gør fordelene ved foranstaltningen større.
- (99) I den foreliggende sag noterer Kommissionen Rettens konstatering af, at Gibraltars lovgivning af 1967 om skattefritagne selskaber skal anses for at være eksisterende støtteforanstaltning<sup>(43)</sup>. Kommissionen noterer tillige, at lovgivningen om skattebegünstigede selskaber havde lovgivningen om skattefritagne selskaber som model. Kriterierne for at opnå status som det ene eller det andet er stort set identiske. De materielle forskelle vedrører fastlæggelsen af den årlige afgift/skat, der skal betales. I stedet for kun at betale en meget lav, fast årlig afgift, betaler skattebegünstigede selskaber en procentdel af deres årlige overskud. Skattebegünstigede selskaber betaler således en højere skat af deres overskud end skattefritagne selskaber. Den mere restriktive ordning for skattebegünstigede selskaber kan derfor anses for at give en mindre fordel i traktatens artikel 87, stk. 1's forstand end ordningen for skattefritagne selskaber. Kommissionen noterer tillige, at skulle det usandsynlige ske, at den af et skattebegünstiget selskab betalte skat er lavere end den faste årlige afgift, der betales af et tilsvarende skattefritaget selskab, ville forskellen ligge under de minimis-tærskelen. Ifølge lovgivningen er minimumsskattesatsen for et skattebegünstiget selskab 0 %, mens skattefritagne selskaber betaler en fast årlig afgift på mellem 225 GBP og 300 GBP.

<sup>(38)</sup> Jf. f.eks. forenede sager C-278/92, C-279/92 og C-280/92, Spanien mod Kommissionen, Sml. 1994 I, s. 4103.

<sup>(39)</sup> Jf. f.eks. sag C-24/95, Rheinland-Pfalz mod Alcan, Sml. 1997 I, s. 1591.

<sup>(40)</sup> Forenede sager T-195/01 R og T-207/01, Gibraltar mod Kommissionen, præmis 94-105.

<sup>(41)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 115.

<sup>(42)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 111.

<sup>(43)</sup> Forenede sager T-195/01 og T-207/01, præmis 113.

(100) Det fremgår af Domstolens faste praksis, at når forudseende og påpasselige erhvervsdrivende kan påregne gennemførelsen af en fællesskabsforanstaltning, der kan påvirke deres interesser, kan de ikke påberåbe sig princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning, når foranstaltningen gennemføres<sup>(44)</sup>. I betragtning af lighederne mellem ordningen for skattefritagne selskaber og ordningen for skattebegunstigede selskaber er det vanskeligt at se, hvorledes en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende kunne have forudset, at de to ordninger ville blive genstand for forskellige statsstøtteprocedurer. Forskellene mellem de to ordninger er ikke forskelle, der kan tilskrives ordningernes udformning, men derimod en afspejling af de gibraltarske myndigheders praksis, der går ud på at kræve, at offshoreselskaber med et forretningssted i Gibraltar skal betale skat, om end til en lav sats. Det er derfor rimeligt at antage, at en samvittighedsfuld erhvervsdrivende, der handler i god tro, har været berettiget til at tro, at han ved at vælge den mindre gunstige ordning for skattebegunstigede selskaber frem for den åbenbart lovlige (og i statsstøtteterminologi eksisterende) ordning for skattefritagne selskaber har valgt en ordning, hvis lovlighed ikke kan drages i tvivl. Kommissionen konkluderer derfor, at et krav om inddrivelse under de ekstraordinære omstændigheder, der er tale om i denne sag, vil være i strid med et almindeligt fællesskabsretligt princip.

#### VIII. KONKLUSIONER

(101) Det konkluderes, at Gibraltars ordning for skattebegunstigede selskaber udgør statsstøtte som defineret i traktatens artikel 87, stk. 1, og at ingen af undtagelserne i artikel 87, stk. 2 og 3, finder anvendelse. Det konkluderes tillige, at Det Forenede Kongerige ulovligt har gennemført den pågældende ordning i strid med traktatens artikel 88, stk. 3. De af ordningen begunstigede kunne dog have en berettiget forventning om, at der ikke var tvivl om ordningens lovlighed. Der bør derfor

ikke kræves inddrivelse af støtte ydet i henhold til lovgivningen om skattebegunstigede selskaber —

VEDTAGET FØLGENDE BESLUTNING:

#### Artikel 1

Den statsstøtte, Det Forenede Kongerige har ydet i henhold til ordningen for skattebegunstigede selskaber, og som er fastsat i Gibraltars Income Tax (Amendment) Ordinance af 14. juli 1983 og Income Tax (Qualifying Companies) Rules af 22. september 1983, er uforenelig med fællesmarkedet.

#### Artikel 2

Det Forenede Kongerige skal ophæve den i artikel 1 omhandlede ordning.

#### Artikel 3

Det Forenede Kongerige underretter senest to måneder efter meddelelsen af denne beslutning Kommissionen om, hvilke foranstaltninger der er truffet for at efterkomme beslutningen.

#### Artikel 4

Denne beslutning er rettet til Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland.

Udfærdiget i Bruxelles, den 30. marts 2004.

På Kommissionens vegne

Mario MONTI

Medlem af Kommissionen

<sup>(44)</sup> Jf. f.eks. sag 265/85, Van den Bergh og Jurgens mod Kommissionen, Sml. 1987, s. 1155, præmis 44.