

AFGØRELSER

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2019/700

af 19. december 2018

om statsstøtte SA.34914 (2013/C) gennemført af Det Forenede Kongerige for så vidt angår
Gibraltars selskabsbeskatningsordning

(meddelt under nummer C(2018) 7848)

(Kun den engelske udgave er autentisk)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, 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 ⁽¹⁾, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

- (1) Den 1. juni 2012 modtog Kommissionen en klage fra de spanske myndigheder om den nye indkomstskattelov i Gibraltar, indkomstskatteloven af 2010 (i det følgende benævnt »indkomstskatteloven af 2010«).
- (2) Den 16. oktober 2013 indledte Kommissionen en formel undersøgelsesprocedure for at verificere, om skattefritagelse for passive indtægter fra renter og royalties i indkomstskatteloven af 2010 selektivt begunstiger visse virksomheder i strid med EU's statsstøtteregler (afgørelsen, der blev truffet for at indlede den procedure, er i denne afgørelse benævnt »den første åbningsafgørelse«) ⁽²⁾.
- (3) Den 4. december 2013 indsendte Det Forenede Kongerige en meddelelse til Kommissionen om skattefritagelse i forbindelse med indtægter fra royalties, sammen med et lovgivningsudkast, der var udarbejdet af regeringen i Gibraltar om ændring af indkomstskatteloven af 2010 med henblik på beskatning af royalties i Gibraltar. Myndighederne i Gibraltar indsendte efter anmodning disse oplysninger ved e-mail af den 6., 12. og 16. december 2013.
- (4) Den 16. december 2013 anmodede Gibraltar om en forlængelse af fristen for at fremsætte bemærkninger til den første åbningsafgørelse indtil den 17. januar 2014. Denne anmodning blev imødekommet af Kommissionen samme dag.
- (5) Den 20. december 2013 fremsatte Det Forenede Kongerige bemærkninger til indledningen af proceduren i henhold til traktatens artikel 108, stk. 2. Der blev modtaget bemærkninger fra tredjeparter til proceduren fra det spanske arbejdsgiverforbund (C.E.O.E ⁽³⁾), Tyskland, Spanien og regeringen i Gibraltar henholdsvis den 27. december 2013, den 27. december 2013, den 6. januar 2014 og den 17. januar 2014.
- (6) Ved e-mail af den 7. januar 2014 fremsendte myndighederne i Gibraltar til Kommissionen en kopi af (ændringen) af indkomstskatteloven af 2013 af den 24. december 2013, hvorved der blev indført en ændring af indkomstskatteloven af 2010 med hensyn til beskatning af royalties.
- (7) Ved brev af 16. april 2014 opfordrede Kommissionen Det Forenede Kongerige til at fremsætte sine bemærkninger til observationer fra tredjeparter vedrørende indledningen af den formelle procedure. Det Forenede Kongerige svarede ved brev af 2. juni 2014 inden for den forlængede frist.

⁽¹⁾ EUT C 348 af 28.11.2013, s. 184, og EUT C 369 af 7.10.2016, s. 55.

⁽²⁾ EUT C 348 af 28.11.2013, s. 184.

⁽³⁾ Den spanske sammenslutning af erhvervsorganisationer (Confederación Española de Organizaciones Empresariales).

- (8) Den 1. oktober 2014 meddelte Kommissionen Det Forenede Kongerige sin beslutning ⁽⁴⁾ om at forlænge proceduren efter traktatens artikel 108, stk. 2, til at omfatte afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar (denne beslutning benævnes i nærværende afgørelse »beslutningen om at udvide proceduren«).
- (9) Den 10. november 2014 anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger vedrørende Gibraltars afgørelsespraksis på skatteområdet. Det Forenede Kongerige indsendte disse oplysninger den 8. december 2014.
- (10) Den 4. marts 2015 blev en berigtigelse til afgørelsen om at udvide proceduren meddelt Det Forenede Kongerige.
- (11) Den 23. marts 2015 anmodede Kommissionen om supplerende oplysninger vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet. Det Forenede Kongerige forelagde disse oplysninger den 23. april 2015.
- (12) Den 31. marts 2015 indsendte Det Forenede Kongerige sine bemærkninger til beslutningen om at udvide proceduren.
- (13) På grundlag af en e-mail fra Det Forenede Kongerige af 9. marts 2015 med forslag til lovgivningsudkast og vejledning til både territorialitetsprincippet og afgørelsespraksis på skatteområdet, gav Kommissionen Det Forenede Kongerige en række forslag til lovgivningsudkastet samt vejledning ved brev af 3. september 2015.
- (14) Den 19. oktober 2015 indsendte Det Forenede Kongerige et revideret lovgivningsudkast og vejledende til afgørelsespraksis på skatteområdet samt 20 revisioner af skatteafgørelser. Den 11. november 2015 anmodede Kommissionen om oplysninger om 2 299 selskaber med indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Det Forenede Kongerige forelagde de anmodede oplysninger den 24. november 2015. Der blev sendt yderligere revisioner af skatteafgørelser til Kommissionen den 3. december 2015, den 19. februar 2016 og den 31. august 2016.
- (15) Den 14. juli 2016 blev der sendt en ny anmodning om oplysninger vedrørende både afgørelsespraksis på skatteområdet og om skattefritagelse for passive indtægter fra renter og royalties til Det Forenede Kongerige. Det Forenede Kongerige svarede ved brev af 31. august 2016.
- (16) Den 7. oktober 2016 blev beslutningen om at udvide proceduren offentliggjort i Den Europæiske Unions Tidende ⁽⁵⁾.
- (17) I oktober og november 2016 indgav seks interesserede parter, herunder Gibraltar og Spanien, deres bemærkninger til beslutningen om at udvide proceduren.
- (18) Den 9. november 2016 indgav Gibraltar en påstand om annullation af beslutningen om at udvide proceduren for Den Europæiske Unions Ret ⁽⁶⁾.
- (19) Den 7. december 2016 opfordrede Kommissionen Det Forenede Kongerige til at fremsætte bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger. Det Forenede Kongerige fremsatte sine bemærkninger den 31. januar 2017.
- (20) Den 16. februar 2017 anmodede Kommissionen om yderligere redegørelser fra Det Forenede Kongerige vedrørende Gibraltars skatteafgørelser. Myndighederne i Det Forenede Kongerige svarede den 31. marts 2017 og fremsendte yderligere oplysninger den 3. maj 2017 inden den forlængede frist.
- (21) Den 29. november 2017 indsendte Det Forenede Kongerige en kopi af alle rapporter, der var udarbejdet af skattemyndighederne i Gibraltar som følge af de revisioner, der blev udført i forbindelse med de 165 skatteafgørelser, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren.
- (22) I forlængelse af yderligere bemærkninger fra Kommissionen den 7. december 2017 indsendte Det Forenede Kongerige den 18. januar 2018 yderligere vejledning, herunder lovgivningsudkast og vejledende bemærkninger.
- (23) Den 9. februar 2018 anmodede Kommissionen Det Forenede Kongerige om yderligere redegørelser vedrørende lovgivningsudkastet. Den anmodede også om yderligere redegørelser af faktiske eller retlige aspekter i nogle af de revisioner af skatteafgørelser, som Det Forenede Kongerige indsendte i november 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ EUT C 369 af 7.10.2016, s. 55.

⁽⁶⁾ Sag T-783/16, Government of Gibraltar mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2019:127.

- (24) Ved brev af 21. februar 2018 svarede Det Forenede Kongerige på denne anmodning om oplysninger. Ved e-mail af 1. marts 2018 opfordrede Kommissionen Det Forenede Kongerige til at redegøre for visse specifikke skatteafgørelser. Det Forenede Kongerige besvarede denne anmodning den 15. marts 2018. Det Forenede Kongerige indsendte yderligere redegørelser vedrørende de samme spørgsmål den 24. maj 2018, efter anmodning fra Kommissionen af 3. maj 2018.
- (25) Der blev afholdt møder den 5. december 2013, den 12. marts 2015, den 28. maj 2015, den 29. november 2017 og den 5. oktober 2018 med Det Forenede Kongerige samt med repræsentanter for de gibraltariske myndigheder.

2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGERNE

- (26) Gibraltar er et britisk oversøisk territorium. Det har fuldt internt selvstyre for så vidt angår skattespørgsmål, og Det Forenede Kongeriges regering er ansvarlig for dets internationale relationer, som f.eks. forhandling af skatteaftaler.

2.1. Generel beskrivelse af Gibraltars selskabsbeskatningsordning

- (27) Indkomstskatteloven af 2010 ⁽⁷⁾ trådte i kraft den 1. januar 2011 og erstattede den tidligere indkomstskattelov af 1952. Den indførte en ordinær skatteprocent på 10 % for virksomheder i hele Gibraltars økonomi, med undtagelse af forsyningsselskaber, telekommunikationstjenester og virksomheder, der drager fordel af og misbruger en dominerende stilling på markedet, der beskattes med en sats på 20 %.

a) Selskabsskattepligtige

- (28) Både en virksomhed ⁽⁸⁾, der normalt er hjemmehørende ⁽⁹⁾ i Gibraltar, og en virksomhed, der ikke normalt er hjemmehørende i Gibraltar, kan være skattepligtig i Gibraltar, sidstnævnte tilfælde dog kun hvis virksomheden udøver et erhverv i Gibraltar gennem en filial eller et agentur ⁽¹⁰⁾.

b) Skattegrundlag

Der er en udtømmende angivelse af den skattepligtige indkomst i tabel A, B og C i skema 1 til indkomstskatteloven af 2010. Dette gælder både for juridiske og fysiske personer. Da indkomstskatteloven af 2010 trådte i kraft, blev følgende indkomstkategorier specificeret i tabel A, B og C:

— Tabel A: handel, virksomhed, erhverv, arbejde og fast ejendom

— Tabel B: beskæftigelse og selvstændig virksomhed

— Tabel C: anden indkomst (udbytte ⁽¹¹⁾), indkomst fra fonde, indtægter fra rettigheder, pensioner og en generel »opsamlingskategori« med hensyn til indkomsttyper, der er omfattet af bestemmelserne i afsnit 40 og bilag 4 til indkomstskatteloven af 2010 til at forhindre skatteundgåelse.

- (29) Med henblik på at beregne virksomheders skattegrundlag fastslås det i afsnit 16 i indkomstskatteloven af 2010, at en virksomheds skattepligtige overskud eller indtægter med visse undtagelser er virksomhedens samlede overskud eller alle indtægter i en regnskabsperiode, idet det territoriale skattegrundlag som omtalt i betragtning 30 til 32 finder anvendelse.

⁽⁷⁾ Indkomstskatteloven af 2010 beskatter en »persons« indtægter (der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar). Definitionen af begrebet »person« er fastsat i afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010 som følger: »person« omfatter ethvert selskab enten et aggregat eller et individuelt selskab samt enhver klub, forening eller andet organ eller en eller flere personer uanset alder og køn og omfatter ethvert selskab og sammenslutning af personer«.

⁽⁸⁾ »Virksomhed« er defineret i afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010 og er enhver virksomhed, der er etableret eller registreret i medfør af enhver gældende lov i Gibraltar eller andetsteds.

⁽⁹⁾ »Normalt hjemmehørende« er i relation til en virksomhed defineret i afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010 som enten et selskab, hvis administration og styring foregår i Gibraltar, eller en virksomhed hvis administration og styring udøves uden for Gibraltar af personer, der for så vidt angår indkomstskatteloven af 2010 har sædvanligt ophold i Gibraltar.

⁽¹⁰⁾ I henhold til afsnit 11, stk. 4, i indkomstskatteloven af 2010 beregnes det skattepligtige overskud på grundlag af alle indtægter fra handel, der er optjent i eller hidrører fra en virksomheds filial eller agentur, hvis virksomheden ikke normalt er hjemmehørende i Gibraltar udfører en handel gennem denne branche eller dette agentur, og i det omfang de er skattepligtige, alle indtægter fra ejendom eller rettigheder, som filialen eller agenturet benytter eller er indehaver af.

⁽¹¹⁾ Udbytte, der udbetales til, eller som udbetales fra en virksomhed til en anden, beskattes imidlertid ikke.

c) Territorialt grundlag

- (30) Indkomstskatteloven af 2010 er baseret på et territorielt beskatningssystem, hvilket betyder, at overskud eller indtægter kun beskattes, hvis indtægterne er »indtjent i eller hidrører fra« Gibraltar. I henhold til afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010 defineres »indtjent i eller hidrører fra« ved henvisning til stedet for de aktiviteter⁽¹²⁾, der afstedkommer fortjenesten, hvilket normalt fastlægges fra sag til sag. Denne bestemmelse omfatter også aktiviteter, som i henhold til lovgivningen i Gibraltar kræver en licens og skal finde sted i Gibraltar.
- (31) De gibraltariske skattemyndigheders anvendelse af koncepterne »indtjent i og hidrører fra« stammer også fra principper, der er afledt af retspraksis fra Judicial Committee of the Privy Council⁽¹³⁾ i flere principielle sager såsom *Hang Seng*⁽¹⁴⁾ og *HK-TVB*⁽¹⁵⁾, der begge vedrører anvendelsen af territorialprincippet i Hongkong. Dommene fra Judicial Committee of the Privy Council vedrørende andre jurisdiktioner end Gibraltar er ikke bindende for Gibraltar, men domstolene i Gibraltar kan henholde sig til dem, såfremt de anses for relevante. Det Forenede Kongerige mener, at dette klart gør sig gældende for de afgørelser, der er omhandlet i denne betragtning på grund af ligheden i lovgivningen i de to jurisdiktioner⁽¹⁶⁾.
- (32) Ifølge den i betragtning 31 omtalte retspraksis skal skattemyndighederne i Gibraltar, når de skal afgøre, om en persons fortjeneste er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, se på, hvad personen har gjort eller agter at gøre for at opnå den pågældende fortjeneste, og hvor personen har gjort det eller agter at gøre det. Fokus er derfor på fastlæggelse af den geografiske placering af den aktivitet, der afstedkommer overskuddet for de pågældende transaktioner. Med hensyn til en virksomheds levering af tjenesteydelser, har de gibraltariske myndigheder anført, at de navnlig vil henholde sig til den geografiske placering, hvor alle indkomstskabende aktiviteter (og ikke kun kontorfunktioner eller administrative støttefunktioner) finder sted med henblik på at fastslå det sted, hvor de tjenester, der giver anledning honorarer, bliver udført.

2.2. Skattefritagelse for passive indtægter fra renter og royalties

- (33) I henhold til den oprindelige indkomstskattelov af 2010 blev indtægter fra passive indtægter fra renter og royalties ikke beskattet⁽¹⁷⁾, uanset indtægtskilden eller anvendelsen af territorialitetsprincippet. Begrebet passive indtægter fra renter henviser især til renter på koncerninterne lån. Derimod beskattes renter, hvis de anses for at være driftsindtægt, dvs. når renterne udgør en væsentlig del af virksomhedens indtægtsstrøm⁽¹⁸⁾.
- (34) Indkomstskatteloven af 2010 blev ændret i juni 2013, med virkning fra den 1. juli 2013, for at gøre renter af koncerninterne lån (både af indenlandsk og udenlandsk oprindelse) skattepligtige med en skatteprocent på 10 %, hvis hver oprindelsesvirksomheds modtagne eller tilgodehavende renter overstiger 100 000 GBP om året⁽¹⁹⁾. Med hensyn til indtægter fra royalties trådte yderligere lovgivning i kraft den 24. december 2013, hvormed royalties (tilgodehavender i eller beløb modtaget af et selskab registreret i Gibraltar) fra den 1. januar 2014 beskattes med en skatteprocent på 10 %⁽²⁰⁾.
- (35) I medfør af tabel C i bilag 1 til indkomstskatteloven af 2010 beskattes udbytte, der udbetales til eller fra en virksomhed til en anden, ikke. Dette er den generelle regel, uanset virksomhedens placering og uanset de involverede virksomheders aktiviteter (holdingselskaber eller aktive handelsvirksomheder). Det samme gælder for udbytte modtaget af en fast filial (beliggende i Gibraltar) af et ikke-hjemmehørende selskab.

2.3. Afgørelsespraksis på skatteområdet

- (36) Gibraltars Commissioner for Income Tax er berettiget til at udstede skatteafgørelser i medfør af sin generelle pligt til at sikre god forvaltning af indkomstskatteloven og sit ansvar for vurdering og opkrævning af indkomstskat i Gibraltar. Sådanne generelle beføjelser følger af afsnit 2, stk. 1 og 2, i indkomstskatteloven af 2010.

⁽¹²⁾ Afsnit 74 henviste oprindeligt til det sted, hvor aktiviteterne eller hovedparten af aktiviteterne fandt sted, imidlertid blev denne henvisning til hovedparten af aktiviteterne slettet med (ændringen af) indkomstskatteloven af 2013.

⁽¹³⁾ Judicial Committee of the Privy Council er placeret i London og er Højesteret i Gibraltar. Dens afgørelser om lovgivningen i Gibraltar er bindende for Gibraltars skattekontor og de øvrige domstole i Gibraltar.

⁽¹⁴⁾ Commissioner for Inland Revenue mod *Hang Seng Bank Ltd* [1991] 1 AC 306.

⁽¹⁵⁾ Commissioner for Inland Revenue v *HK-TVB International Ltd* [1992] 2 AC 397.

⁽¹⁶⁾ Det Forenede Kongeriges indgivelse, 14.11.2013, s. 2.

⁽¹⁷⁾ Tabel C i bilag 1 i den oprindelige indkomstskattelov af 2010 omfattede ikke denne kategori af indtægter.

⁽¹⁸⁾ Dette gælder virksomheder, der beskæftiger sig med udlån af penge til offentligheden, og virksomheder, der modtager renter af midler, der hidrører fra indskud.

⁽¹⁹⁾ (Ændring) af indkomstskatteforskrifterne i 2013, der blev offentliggjort i *Second Supplement to the Gibraltar Gazette No 4006* af 6.6.2013.

⁽²⁰⁾ (Ændring) af indkomstskatteloven i 2013, der blev offentliggjort i *First Supplement to the Gibraltar Gazette No 4049* af 24.12.2013.

- (37) Med hensyn til de skatteafgørelser, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, omhandler de fleste anmodninger om skatteafgørelser bekræftelse af, hvorvidt et hjemmehørende selskab er skattepligtigt i Gibraltar som følge af de grundlæggende retlige beskatningsprincipper, dvs. om indtægter er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar i henhold til det territoriale system.
- (38) Derudover omhandler afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010 en særlig procedure for forhåndstilsagn i forbindelse med bekæmpelse af skatteunddragelse. Sådanne afgørelser kan kun udstedes med henblik på at fastslå, hvorvidt bestemte transaktioner eller ordninger er skattepligtige i henhold til afsnit 40 eller bilag 4 til indkomstskatteloven af 2010, dvs. med henblik på at afgøre, om en ordning er kunstig eller fiktiv med hensyn til at opfylde formålet om at fjerne eller nedsætte det skattepligtige beløb.

3. GRUNDENE TIL INDLEDNINGEN AF DEN FORMELLE UNDERSØGELSESPROCEDURE

3.1. Skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og i form af royalties

- (39) I sin første åbningsafgørelse indtog Kommissionen det foreløbige standpunkt, at skattefritagelsen for passive indtægter fra renter (koncerninterne lån) og royalties i medfør af indkomstskatteloven af 2010 udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, og den stillede spørgsmålstegn ved dens forenelighed med det indre marked.
- (40) Med hensyn til foranstaltningens materielle selektivitet fandt Kommissionen, at skattefritagelsen for indtægter fra passive indtægter (renter, royalties og udbytte) umiddelbart var selektiv. Med hensyn til udbytte konkluderede Kommissionen imidlertid, at fritagelsen var begrundet i hensigten om at forhindre dobbeltbeskatning. Derimod har Kommissionen ikke kunnet påvise nogen begrundelse for skattefritagelsen for passive indtægter fra renter eller royalties. Den er navnlig ikke enig i, at fritagelsen for indtægter af udenlandsk oprindelse fra passive indtægter fra renter kan udledes af logikken i det territoriale skattesystem. Den accepterede heller ikke argumentet om, at fritagelsen for passive indtægter fra renter af indenlandsk oprindelse kan begrundes med forvaltningsmæssige hensyn (uforholdsmæssigt store omkostninger ved skatteopkrævning). Endelig, med hensyn til fritagelsen for indtægter fra royalties, accepterede Kommissionen ikke behovet for at gøre Gibraltars skattesystem enkelt og effektivt som en gyldig begrundelse for fritagelsen.
- (41) Kommissionen konkluderede indledningsvist, at foranstaltningen blev finansieret med statsmidler, at den gav virksomheder en økonomisk fordel, at den påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne, og at den risikerede at fordreje konkurrencen ved at begunstige visse virksomheder. På denne baggrund antog Kommissionen den holdning, at skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties udgjorde statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.
- (42) Kommissionen konkluderede også, at denne støtte udgjorde »ny støtte«, eftersom undtagelsen for passive indtægter fra renter i medfør af indkomstskatteloven af 1952 ikke blev indrømmet automatisk og forudsatte en territorialitetsvurdering. Desuden blev der med indkomstskatteloven af 2010 indført en skattefritagelse for royalties, som ikke tidligere fandtes i indkomstskatteloven af 1952. I den forbindelse påpegede Kommissionen, at anvendelsen af det territoriale system betød, at alle indtægter fra royalties, som en virksomhed i Gibraltar modtager, er indtjent i og hidrører fra Gibraltar.
- (43) Endelig udtrykte Kommissionen tvivl om foreneligheden af fritagelsen for passive indtægter fra renter (koncerninterne lån) og royalties med det indre marked. Navnlig fandt Kommissionen ikke nogen mulige grunde til forenelighed i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3.

3.2. Afgørelsespraksis på skatteområdet

- (44) Med afgørelsen om at udvide proceduren besluttede Kommissionen at udvide den formelle undersøgelsesprocedure til at omfatte 165 skatteafgørelser, der blev udstedt af de gibraltariske skattemyndigheder i perioden fra 2011 til august 2013 (ud af i alt 340 afgørelser, der blev udstedt i denne periode).
- (45) Kommissionen fandt, at de fire betingelser for, at en foranstaltning kategoriseres som statsstøtte, i princippet var opfyldt. Den konkluderede indledningsvist især, at skatteafgørelsesforanstaltningerne var materielt selektive, da de gibraltariske skattemyndigheder i udøvelsen af deres skønsmæssige beføjelser generelt afstod fra at foretage en korrekt vurdering af virksomhedens skattemæssige forpligtelser. Efter Kommissionens opfattelse var en sådan adfærd mulig, fordi de retlige bestemmelser var vagt formuleret. Kommissionen indtog også det foreløbige standpunkt, at de gibraltariske skattemyndigheder i nogle tilfælde udstedte skatteafgørelser, som ikke var i overensstemmelse med de gældende skattebestemmelser.

- (46) Til støtte for sit foreløbige standpunkt vedrørende skatteafgørelsesforanstaltningernes selektive karakter, der følger af den skønmæssige praksis, den forkerte anvendelse af bestemmelserne eller manglen på korrekt verifikation af, hvor aktiviteterne faktisk blev udført, har Kommissionen beskrevet syv typiske kategorier af tilfælde på grundlag af forskellige typer afgørelser, aktiviteter eller indtægter.
- (47) Indledningsvist fandt Kommissionen, at skattemyndighederne ved kun at udstede sådanne skatteafgørelser til visse multinationale virksomheder, i modsætning til andre rent nationale virksomheder, som ikke anmoder om en skatteafgørelse, behandler virksomheder i en tilsvarende retlig og faktisk situation forskelligt. Følgelig var konklusionen, at foranstaltningerne umiddelbart var selektive. Desuden fandt Kommissionen ikke en acceptabel begrundelse på grundlag af referenceordningens karakter eller generelle ordning (jf. betragtning 57 i beslutningen om at udvide proceduren). I den forbindelse anførte Kommissionen også, at en eventuel begrundelse ville kræve, at der foreligger passende kontrol- og overvågningsprocedurer ⁽²¹⁾ (med henblik på at sikre en sammenhængende anvendelse af skattesystemet), hvilket synes at mangle i den foreliggende sag.
- (48) Kommissionen kom også med den foreløbige konklusion, at skatteafgørelsesforanstaltningerne blev finansieret med statsmidler, at de gav virksomheder en økonomisk fordel, at de påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne, og at de risikerede at forvride konkurrencen ved at begunstige visse virksomheder. Den stillede spørgsmålstejn ved disse foranstaltningers forenelighed med det indre marked. På denne baggrund indtog Kommissionen det foreløbige standpunkt, at skatteafgørelsesforanstaltningerne udgjorde statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1. Den fandt endvidere, at en sådan statsstøtte udgør »ny støtte«.
- (49) Den udvidede procedure vedrørte ikke alene 165 individuelle afgørelser men også mere generel afgørelsespraksis på skatteområdet i henhold til indkomstskatteloven af 2010, hvor bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010 tilsyneladende i flere tilfælde ikke blev anvendt korrekt.
- (50) Med hensyn til foreneligheden af de 165 skatteafgørelser og den generelle afgørelsespraksis på skatteområdet med det indre marked, har Kommissionen ikke har kunnet påvise nogen mulige grunde til forenelighed i medfør af undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2 og 3.
- (51) Afslutningsvis indtog Kommissionen det foreløbige standpunkt, at de 165 skatteafgørelser, der er anført i bilaget til beslutningen om at udvide proceduren, og afgørelsespraksissen på skatteområdet i Gibraltar udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, og den stillede spørgsmålstejn ved deres forenelighed med det indre marked. Den opfordrede desuden Det Forenede Kongeriges og Gibaltars myndigheder til at fremsende dokumentation for de efterfølgende kontroller. Endelig opfordrede den Det Forenede Kongerige til at redegøre for, om og på hvilket grundlag afgørelsespraksis på skatteområdet og enhver af de 165 vurderede skatteafgørelser kan betragtes som forenelige.

4. BEMÆRKNINGER FRA DET FORENEDE KONGERIGE

4.1. Bemærkninger til skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties

- (52) De bemærkninger, som Det Forenede Kongerige indsendte den 20. december 2013, kan opsummeres som følger:
- 1) I indkomstskatteloven af 2010 anvendes territorialprincippet, i henhold til hvilket virksomheders overskud kun beskattes i Gibraltar, hvis indtægterne er »indtjent i eller hidrører fra« Gibraltar. Dette var også situationen i henhold til indkomstskatteloven af 1952.
 - 2) Fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties kan ikke betragtes som selektiv, da disse bestemmelser gælder for alle virksomheder og finder generel anvendelse på alle erhvervs-, finans- og handelssektorer. Fritagelsens anvendelighed er ikke på nogen måde begrænset til hverken en bestemt kategori af virksomheder eller til nogen form for aktivitet. Det forhold, at visse virksomheder i højere grad end andre nyder godt af en skattebestemmelse, gør ikke foranstaltningen selektiv. Desuden er det ikke muligt at afgrænse en bestemt gruppe af virksomheder, der drager fordel af foranstaltningen. Der findes ingen andre virksomheder i samme faktuelle eller retlige situation i Gibraltar, som disse foranstaltninger ikke ville finde anvendelse på.
 - 3) Det er forkert at sige, at fritagelsen selektivt begunstiger bestemte virksomheder, der modtager royalties for intellektuel ejendomsret og koncerninterne renter betalt af virksomheder, der ikke er hjemmehørende i Gibraltar. Der er intet i skattesystemet, som medfører, at en bestemt andel af virksomheder, der ikke er hjemmehørende i Gibraltar, eller som på nogen måder begunstiger virksomheder, der udlåner til udenlandske virksomheder.

⁽²¹⁾ Jf. forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, præmis 73 ff.

- 4) Henvisningen til »offshore-selskaber« i betragtning 37 i den første åbningsafgørelse er for uklar og vedrører ikke den skattemæssige behandling af passive indtægter fra renter. Påstanden om, at foranstaltningen genopretter den tidligere ordning med skattefritagne selskaber, er desuden irrelevant, da den ikke påvirker selektivtetsvurderingen af fritagelsen.
- 5) For så vidt angår den faktiske selektivitet var det ikke muligt at udpege nogen gruppe eller kategori af virksomheder som støttemodtagere. Hvordan en given bestemmelse fungerer i praksis på forskellige tidspunkter, gør den ikke selektiv, medmindre vilkårene for foranstaltningen eller en identificerbar og stabil del af de særlige omstændigheder, som den finder anvendelse på, betyder, at den kun er til fordel for en begrænset kategori af virksomheder. I den foreliggende sag er det antal virksomheder, der reelt eller potentielt nyder godt af bestemmelserne, ikke begrænset på nogen måde, hverken retligt eller faktisk. Bestemmelsen er derfor ikke selektiv.
- 6) Skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties er begrundet i Gibraltars skattesystems karakter og generelle ordning. For det første er fritagelsen for beskatning af passive indtægter fra renter af udenlandsk oprindelse en logisk følge af territorialitetsprincippet, som er baseret på målet om at undgå dobbeltbeskatning. For det andet er fritagelsen for indtægter fra renter og royalties af gibraltarisk oprindelse begrundet i logikken i ethvert skattesystem, eftersom omkostningerne ved inddrivelse ikke må overstige de forventede indtægter.
- 7) Hvis Kommissionen konkluderer, at behandlingen af lånerenter af udenlandsk oprindelse er selektiv, skulle den betragtes som »eksisterende« støtte. Elementet ny støtte kunne alene vedrøre passive indtægter fra renter, »som var skattepligtige før ikrafttrædelsen af indkomstskatteloven af 2010«, hvorimod lånerenter af udenlandsk oprindelse i henhold til indkomstskatteloven af 1952 ikke var skattepligtige i medfør af bestemmelsen om »lånestedet«⁽²²⁾. Det betyder faktisk, at »stedet« for koncerninterne lånerenter af udenlandsk oprindelse ikke har ændret sig i forhold til den tidligere lovgivning. Det var derfor ikke juridisk korrekt af Kommissionen at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende dette konkrete aspekt ved Gibraltars skattesystem.
- 8) Regeringen i Gibraltar indførte en lovgivning med virkning fra den 1. juli 2013 der indførte beskatning af alle koncerninterne lånerenter over 100 000 GBP pr. år, både af indenlandsk og udenlandsk oprindelse. Der blev også henvist til yderligere lovgivning vedtaget den 24. december 2013 med virkning fra den 1. januar 2014 om beskatning af indtægter fra royalties.
- 9) Hvis Kommissionen konkluderede, at beskatningen af indtægter fra renter og royalties var »ny« støtte, ville Det Forenede Kongerige desuden forstå Gibraltars holdning som, at tilbagesøgning for de pågældende perioder ville være vanskelig eller umulig af praktiske årsager.
- 10) Endelig har Kommissionen fraveget normal praksis i henhold til Rådets forordning (EU) 2015/1589⁽²³⁾ (»procedureforordningen«), da den har indledt en formel undersøgelsesprocedure vedrørende et særligt aspekt ved Gibraltars skattesystem parallelt med en indledende undersøgelse vedrørende det samme skattesystem.

4.2. Bemærkninger vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet

- (53) De argumenter, som Det Forenede Kongerige fremførte den 31. marts 2015 mod beslutningen om at udvide proceduren, kan opsummeres som følger:
- 1) Der er ingen dokumentation for, at nogen skatteafgørelse vil være selektiv. Afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar har aldrig omfattet af nogen form for individuel eller særlig behandling eller nogen form for forhandling, den har heller ikke omfattet nogen indflydelse eller hensyn med undtagelse af de afgørelser, der er begrundet i ordlyden af den skattelovgivning, der gælder i Gibraltar. En skatteafgørelse er blot en erklæring fra Kommissioner for Income Tax i Gibraltar om, at den pågældende virksomhed på grundlag af de kendsgerninger, der er forelagt Kommissioner for Income Tax, og den almindelige og korrekte fortolkning af gældende lovgivning, de beskrevne indtægter ikke skal beskattes som indkomstskat. Der er ingen dokumentation for, at nogen af afgørelserne på nogen måde afviger fra den almindelige og korrekte fortolkning af skattelovgivningen. Desuden udøver skattemyndighederne ingen skønsmålinger, og der er

⁽²²⁾ Denne bestemmelse blev anvendt med henblik på at fastslå, om indtægter fra renter var skattepligtige som følge af territorialitetsprincippet. Vurderingen er baseret på følgende kumulative kriterier: a) betalerens bopæl; b) kilden, hvorfra renterne betales; c) stedet, hvor renterne betales; samt d) arten og beliggenheden af sikkerhedsstillelsen.

⁽²³⁾ Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9).

ingen dokumentation for, at de på noget tidspunkt bevidst eller forsætligt har afholdt sig fra at foretage korrekte vurderinger eller bevidst afveg fra at anvende gældende national skattelovgivning. De syv kategorier af afgørelser, som Kommissionen udpegede i sin første åbningsafgørelse, er ikke selektive, når man sammenligner dem med andre skatteafgørelser, da ingen af afgørelserne afviger fra de gældende nationale skattebestemmelser.

- 2) Der er ingen dokumentation for, at nogen af skatteafgørelserne var konkurrenceforvridende. En foranstaltning kan kun forvride konkurrencen i den sektor, som den gælder for eller i visse nært beslægtede sektorer. De skatteafgørelser, som afgørelsen vedrører, gælder for en lang række forskellige sektorer. Kommissionen har ikke antydnet, at nogen individuel afgørelse var konkurrenceforvridende i den sektor, hvor den blev anvendt, men har blot anført, at samhandelen mellem medlemsstaterne påvirkes på en måde, der truer med at forvride konkurrencen, uden at den tager stilling til, om nogen afgørelse har haft en sådan virkning.
- 3) Der foreligger klare beviser for, at de afgørelser, der er omhandlet i beslutningen om at udvide proceduren, udelukkende var del af fast praksis, som startede længe før Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af Unionen. Denne praksis var i medfør af afsnit 3, stk. 1, i indkomstskatteloven af 1952, der nu er gengivet stort set i identisk form i afsnit 2, stk. 1 og 2, i indkomstskatteloven af 2010. Hvis der blev konstateret noget element af statsstøtte, ville det nødvendigvis være »eksisterende« støtte, og ikke »ny« støtte.
- 4) Beslutningen om at udvide proceduren er baseret på en fejlagtig forståelse af de væsentlige kendsgerninger. Kommissionen blev desværre informeret forkert af myndighederne i Det Forenede Kongerige på vegne af regeringen i Gibraltar, om at den procedure, der gør det muligt for Commissioner for Income Tax i Gibraltar at træffe skatteafgørelser, der bekræfter, om en virksomhed, der er hjemmehørende i Gibraltar, skal beskattes i Gibraltar, er fastsat i afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010, og at den ikke fandtes i indkomstskatteloven af 1952, i stedet for at blive informeret om, at afsnit 42 blot indførte et eksplicit retsgrundlag for en bestemt type afgørelse, der ikke er relevant i den foreliggende sag, og at afgørelser om anvendelse af det territoriale system er blevet udstedt siden 1952 i medfør af afsnit 3, stk. 1, i indkomstskatteloven af 1952 eller afsnit 2, stk. 1 og 2, i indkomstskatteloven af 2010. Selv om denne misforståelse skyldes ukorrekte oplysninger fra de britiske myndigheder, mener Det Forenede Kongerige, at det tilsyneladende var disse forkerte oplysninger, der ledte Kommissionen til at antage, at skatteafgørelser, der er truffet siden 2010, kan anses for at være »ny« støtte.
- 5) Beslutningen om at udvide proceduren, tyder på, at Kommissionen finder, at denne praksis kan være en »støtteordning«, og at den indebærer en eller flere typer af individuel statsstøtte. Der er ingen dokumentation til støtte for nogen af synspunkterne. Denne usikkerhed skaber tvivl om proceduren i beslutningen, i det mindste delvist, da afgørelsespraksissens ordning har en sådan karakter, der ikke kan håndteres ved den valgte procedure, fordi der tydeligvis er tale om eksisterende støtte, hvis det overhovedet kan konkluderes, at der er tale om støtte. Desuden er der ingen dokumentation for, at formålet med skatteafgørelserne var andet end almindelig og korrekt fortolkning og anvendelse af den gældende skattelovgivning.
- 6) Beslutningen om at udvide proceduren blev vedtaget, før Kommissionen havde alle oplysningerne til fuldt ud at kunne vurdere positionen med hensyn til skatteafgørelser. Navnlig havde der kun været to udvekslinger mellem Kommissionen og Det Forenede Kongerige om afgørelsespraksis på skatteområdet, før Kommissionen traf beslutningen om at udvide proceduren. I den periode antydede Kommissionen aldrig, på hvilket grundlag en skatteafgørelse kunne anses for at forvride konkurrencen på nogen måde.

5. BEMÆRKNINGER FRA INTERESSEREDE PARTER

5.1. Bemærkninger til skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties

- (54) Kommissionen modtog bemærkninger fra fire interesserede parter — Gibraltar, Spanien, Tyskland og den spanske sammenslutning af erhvervsorganisationer (CEOE).

5.1.1. Bemærkninger fra Gibraltar

- (55) I sine bemærkninger bakkede Gibraltar op om Det Forenede Kongeriges argumentation om, at foranstaltningen ikke er selektiv, da den anvendes generelt og er åben for alle typer varer, tjenesteydelser og virksomheder, og fordi den, hvis den blev anset for at være selektiv, som følge af territorialitetsprincippet bør betragtes som begrundet i skattesystemets logik og generelle karakter. Gibraltar påpegede endvidere, at fritagelsen af passive indtægter fra renter og royalties kan begrundes i forvaltningsmæssig håndtering, idet omkostningerne ved skatteoprævningen forventes at være større end det faktiske udbytte.

- (56) Med hensyn til fritagelsen for indtægter fra royalties påpegede Gibraltar desuden, at fritagelsen ikke kan betragtes som selektiv, da de virksomheder, der modtog royalties i den treårige periode, hvor denne skattefritagelse var gældende, var aktive i sektorer så forskellige som fødevarerbutikker, modebutikker, spil og forsikring. Desuden var den pågældende type af royalties lige så forskellig og omfattede ophavsrettigheder, varemærker, knowhow og patenter.
- (57) Gibraltar fastholdt desuden, at hvis konklusionen alligevel var, at foranstaltningen var selektiv, bør den anses for at være »eksisterende støtte«, fordi den reelt er en videreførelse af den gamle ordning, hvorefter udenlandske interesser var fritaget for beskatning på grundlag af en analyse af »lånestedet«. Derfor kan foranstaltningen kun betragtes som »ny støtte« i det omfang, den vedrørte indtægter fra renter af indenlandsk oprindelse.
- (58) Med hensyn til eventuel tilbagesøgning fremførte Gibraltar også, at beløbene for tabt skat ville være under de minimis-grænsen, der er fastsat i Kommissionens forordning (EU) nr. 1407/2013 ⁽²⁴⁾. Gibraltar fremførte især, at oplysninger indhentet fra 18 selskaber om indtægter fra royalties, der tilsammen tegnede sig for 90 mio. GBP i form af bruttoindtægter fra royalties, viste, at den samlede nettoindtægt fra royalties, som følge af fradragsberettigede omkostninger, ikke udgjorde mere end 18 mio. GBP. Hvad angår passive indtægter fra renter med oprindelse i Gibraltar, ville det maksimale udbytte desuden være ca. 250 000 GBP, fordelt over mindst 17 virksomheder. Derudover er Gibraltar af den opfattelse, at tilbagesøgning sandsynligvis er umulig af praktiske årsager, og at vanskelighederne ville være uoverstigelige på grund af den mobile karakter af de pågældende virksomheders midler og i lyset af det folkeretlige princip om, at domstolene i en stat ikke vil tillade eller håndhæve skattekrav på vegne af en anden stat.
- (59) Med hensyn til proceduren hævdede Gibraltar, at Kommissionen havde fraveget den normale praksis i henhold til procedureforordningen på grundlag af argumenter, der svarer til dem, som de britiske myndigheder fremlagde.

5.1.2. Bemærkninger fra Spanien, Tyskland og CEOE

- (60) I sine bemærkninger støttede Spanien, Tyskland og CEOE Kommissionens analyse om, at foranstaltningen udgjorde statsstøtte, da den selektivt fritog bestemte typer af indkomst fra beskatning, havde en negativ indvirkning på samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejede konkurrencen.
- (61) Desuden gav Spanien udtryk for betænkeligheder med hensyn til effektiviteten af ændringen af 7. juni 2013 om beskatningen af passive indtægter fra renter, fordi de fritagede virksomheder i Gibraltar, som havde modtaget renteindtægter, ikke havde nogen pligt til at indberette skat. Efter Spaniens opfattelse ville dette hindre identifikation af potentielle modtagere af foranstaltningen og efterfølgende kontrol af indberetning og beskatning af renteindtægter.
- (62) Spanien fastholdt også, at den nye grænse på 100 000 GBP, der blev indført med ændringen i 2013, er høj. Bestemmelsen om bekæmpelse af misbrug, der kræver, at modtagne renter fra tilknyttede virksomheder skal lægges sammen, ikke finder anvendelse på de modtagende selskaber. Bestemmelsen om grænsen kan derfor let omgås ved hjælp af en simpel omstrukturering af en koncern, hvorved der oprettes flere selskaber i Gibraltar, og de modtagne renter fordeles blandt disse selskaber.
- (63) Med hensyn til fritagelse for udbytte gjorde Spanien indsigelse mod begrundelsen om forebyggelse af dobbelt beskatning, som Kommissionen fremførte. Efter Spaniens opfattelse havde Gibraltar i modsætning til Gruppen vedrørende Adfærdskodeksens arbejdsplan 2011 om vejledning til erhvervsbeskatning ikke vedtaget en effektiv bestemmelse til bekæmpelse af misbrug for at sikre beskatning. Landet fandt navnlig, at Gibraltors lovgivning ikke kræver, at den pågældende virksomhed skal beskattes (enten i Gibraltar eller i et andet land) for at være drage fordel af fritagelsen. Denne undladelse førte efter Spaniens opfattelse til en risiko for dobbelt ikke-beskatning.
- (64) Vedrørende beskatning af indtægter fra royalties mente de spanske myndigheder, at fritagelsen selektivt begunstigede virksomheder, der har indtægter fra royalties, og at en sådan fritagelse ikke kunne retfærdiggøres med at undgå dobbeltbeskatning.

⁽²⁴⁾ Kommissionens forordning (EU) nr. 1407/2013 af 18. december 2013 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på de minimis-støtte (EUT L 352 af 24.12.2013, s. 1).

- (65) Både de spanske myndigheder og CEOE henviste desuden til, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties skal undersøges i lyset af de generelle virkninger af indkomstskatteloven af 2010. De mener, at hensigten med indkomstskatteloven af 2010 var at videreføre virkningerne af det forudgående skattesystem (som Domstolen allerede har afgjort er statsstøtte), der begunstiger offshore-selskaber i forhold til dem, der er hjemmehørende i Gibraltar.
- (66) Endelig anfægtede Spanien også Kommissionens vurdering med hensyn til regional selektivitet, idet der sondres mellem Azorerens status (som Kommissionen henviste til i sin analyse i den første åbningsafgørelse) og Gibraltars status. De spanske myndigheder mente især, at det implicite kriterium om harmonisering af beskatning (som ifølge de spanske myndigheder tydeligvis ikke forekommer i Gibraltar) udover at undersøge de tre kriterier for institutionel, proceduremæssig og finansiell autonomi også bør undersøges. Spanien henviste også til en række andre beskatningsspørgsmål, f.eks. antallet af skuffeselskaber, der er placeret i Gibraltar uden at være skattepligtige.

5.2. Bemærkninger vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet

- (67) Kommissionen modtog bemærkninger fra seks interesserede parter — Gibraltar, Spanien, den gibraltariske sammenslutning af revisorer (Gibraltar Society of Accountants) og tre selskaber, der er opført som mulige modtagere af skatteafgørelser, i beslutningen om at udvide proceduren.

5.2.1. Bemærkninger fra Gibraltar

- (68) Bemærkningerne fra Gibraltar vedrører både proceduren og indholdet. Bemærkningerne er i tråd med argumenterne, der er fremsat af Det Forenede Kongerige og kan sammenfattes som følger:
- 1) Der bør ikke indledes en procedure om statsstøtte, medmindre der foreligger tilstrækkeligt konkrete beviser for, at den pågældende foranstaltning giver en økonomisk fordel, og at fordelene er selektive og fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen. I dette tilfælde er der ingen dokumentation for nogen af disse punkter. Kommissionens bemærkninger om afgørelserne angiver alene, at Kommissionen mener, at der burde være blevet indhentet yderligere oplysninger. Denne mening er ikke dokumentation for en fordel, selektivitet eller fordrejning af konkurrencen.
 - 2) Kommissionen begik en stor fejl, da den i beslutningen om at udvide proceduren slog fast, at afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar blev indført ved afsnit 42 i indkomstskatteloven 2010.
 - 3) Afgørelsespraksis på skatteområdet har været gældende siden 1960'erne, og den bør derfor som sådan, hvis det konstateres, at den udgør statsstøtte, betragtes som »eksisterende støtte«.
 - 4) Der er ingen dokumentation for, at nogen af skatteafgørelserne er selektive eller fordrejer konkurrencen. Hver afgørelse er et spørgsmål om fortolkning af de faktiske omstændigheder i anmodningen. Den manglende detaljerede analyse kan ikke i sig selv anses for tegn på selektivitet.
 - 5) Afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar har aldrig omfattet nogen form for individuel eller særlig behandling eller nogen form for forhandling, indflydelse eller hensyn, undtagen i det omfang de er begrundet i ordlyden af den gældende skattelovgivning i Gibraltar.
 - 6) De pågældende virksomheders skatteforpligtelser ville være identiske, uanset om de havde anmodet om en skatteafgørelse eller ej.
 - 7) Når skattemyndighederne anvender territorialprøven, har de ikke nogen skønsbeføjelser og er bundet af gældende lovgivning og retspraksis i denne henseende.
 - 8) Kommissionens bestræbelse på at samle de 165 afgørelser i syv forskellige kategorier for at fastslå gruppevis selektivitet er ikke underbygget, eftersom der ikke er noget, der tyder på, at disse grupper har nogen særlige karakteristika sammenlignet med andre afgørelser i samme periode eller før, som ikke anfægtes.

5.2.2. Bemærkninger fra Spanien

(69) Bemærkningerne fra de spanske myndigheder af den 30. november 2016 kan opsummeres som følger:

- 1) De spanske myndigheder anfægter ikke selve territorialitetsprincippet, men snarere den måde, hvorpå det er fortolket af de gibraltariske myndigheder. Denne generelle regel i kombination med fraværet af en korrekt vurdering, overvågning og retshåndhævelse af beskatningsbestemmelserne fra de gibraltariske skattemyndigheder (enten forudgående eller efterfølgende), resulterer i en vilkårlig gunstig skattemæssig behandling af et stort antal virksomheder i området.
- 2) Ud over de 165 virksomheder, der er opført i bilaget til beslutningen om at udvide proceduren, nyder også mæglingsselskaber, der er aktive i Gibraltar såsom konsulentfirmaer, forvaltningsselskaber og advokatfirmaer med speciale i skatteplanlægning og skatteforvaltning, også indirekte godt af støtten.
- 3) Spanien gentog endnu engang sin opfattelse af, at spørgsmålet også burde analyseres i lyset af regional selektivitet, som efter dets opfattelse også ville besvare argumentet om, at foranstaltningen udgør eksisterende støtte.

5.2.3. Bemærkninger fra Gibraltar Society of Accountants

(70) Den 3. november 2016 fremsatte Gibraltar Society of Accountants, den største repræsentative gruppe for professionelle revisorer, der arbejder i Gibraltar, sine bemærkninger til beslutningen om at udvide proceduren. Bemærkningerne kan sammenfattes således:

- 1) De opførte afgørelser var hverken blevet anmodet om eller udstedt i henhold til afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010.
- 2) De udvalgte afgørelser omfatter en lang række forskellige forhold og emner og har ikke det »fælles« aspekt, der henvises til i beslutningen om at udvide proceduren.
- 3) Der er blevet anmodet om denne type skatteafgørelser, og de er blevet udstedt, så langt tilbage som 1950'erne, og ordningen, hvis det konstateres, at den udgør statsstøtte, bør betragtes som eksisterende støtte.
- 4) Afgørelserne er fortolkninger af Gibraltars skattelovgivning. De er ikke forhandlede »aftaler« eller koncessioner. Udstedelsen af en afgørelse giver ikke en favorabel behandling. Beslutningen om at udvide proceduren indeholder ikke nogen dokumentation for, at fortolkningen ville være anderledes, hvis der ikke blev anmodet om en afgørelse.
- 5) Der er ikke nogen dokumentation for, at nogen af de kriterier, der er en forudsætning for statsstøtte, er opfyldt. Foranstaltningen ydes ikke ved hjælp af statsmidler og giver ikke nogen økonomisk fordel til virksomheder, fordi der ikke er noget tab af skatteindtægter, eftersom skattebehandlingen uden en afgørelse ville være den samme. Foranstaltningen er ikke selektiv, og der er ingen dokumentation for, at foranstaltningen fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen, eller at den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.
- 6) Alle 165 afgørelser, undtagen seks, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, blev udstedt på et tidspunkt, hvor passive indtægter fra renter ikke blev beskattet i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Langt størstedelen af afgørelserne ville derfor ikke føre til nogen skattepligtige indtægter fra renter.

5.2.4. Bemærkninger fra eller på vegne af virksomheder, der i beslutningen om at udvide proceduren er opført som modtagere af skatteafgørelser

(71) Kommissionen modtog også bemærkninger fra eller på vegne af tre virksomheder, der modtog en skatteafgørelse, som er anført i beslutningen om at udvide proceduren — International Power Ltd., en repræsentant for et potentielt selskab på tidspunktet for anmodningen om en afgørelse; og Hastings Insurance Group Ltd. Deres bemærkninger kan sammenfattes som følger:

- 1) Formålet med afgørelserne var at søge bekræftelse af det gældende skattesystem og ikke at opnå en skattefordel. Den vigtigste årsag til at anmode om afgørelserne var at sikre retssikkerheden med hensyn til anvendelsen af de almindelige skatteregler, og ikke at aftale en bestemt alternativ beskatning af virksomheden.

- 2) Skatteafgørelser giver medlemsstaterne mulighed for at sikre skatteborgerens retssikkerhed og forudsigelighed vedrørende de almindelige skattereglers anvendelse. Hvis Gibraltars afgørelsespraksis på skatteområdet betragtes som en statsstøtteordning, ville det forhindre de gibraltariske skattemyndigheder i at sikre retssikkerheden, og det ville skade skatteydere, der søger retssikkerhed, og samtidig ignorere de skatteydere, der er omfattet af samme behandling, men som beslutter ikke at anmode om bekræftelse af den præcise anvendelse af lovgivningen.
- 3) Anmodningerne om afgørelser var ikke i medfør af afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010, formålet var derimod en generel bekræftelse af gældende beskatning i henhold til lovgivningen.
- 4) Afgørelserne udgør ikke en fordel for virksomhederne, idet de kun bekræftede den beskatning, der ville være blevet anvendt i henhold til lovgivningen i Gibraltar.
- 5) Indholdet af anmodningerne om en afgørelse og selve afgørelserne indikerer, at de gibraltariske skattemyndigheder tog passende hensyn til alle relevante faktorer, før de traf afgørelserne.

6. DET FORENEDE KONGERIGES SVAR PÅ BEMÆRKNINGERNE FRA TREDJEPARTER

6.1. Bemærkninger til skattefritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties

- (72) Kommissionen videresendte bemærkningerne fra interesserede parter om fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties til Det Forenede Kongerige den 16. april 2014. Det Forenede Kongeriges svar på disse bemærkninger kan sammenfattes som følger:
- 1) der er ikke fremlagt dokumentation, der viser konkurrencefordrejning eller påvirkning af samhandelen
 - 2) fritagelsen for udbytte er berettiget for at undgå dobbelt beskatning og er en direkte følge af territorialitetsprincippet
 - 3) i medfør af ændringen af juni 2013 beskattes alle virksomheder, der er registreret i Gibraltar, og som modtager passive indtægter fra renter, og de er forpligtede til at indgive en selvangivelse
 - 4) med hensyn til grænsen på 100 000 GBP, der blev indført ved lovgivningen, har de gibraltariske skattemyndigheder foretaget en analyse, som har vist, at kun 1 % af renteindtægterne fra koncerninterne lån vil være under grænsen og vil dermed ikke blive beskattet resultaterne af analysen blev forelagt Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen og Kommissionen før vedtagelsen af ændringen af 2013 med henblik på at redegøre for grundene til at indføre grænsen og for at kvantificere eventuelle skattelæk
 - 5) med hensyn til bemærkningerne fra Spanien om, at fritagelsen for indtægter fra royalties selektivt favoriserer en gruppe af virksomheder, der modtager royalties, findes en sådan sektor eller gruppe ikke alle virksomheder, der modtager royalties, behandles ens
 - 6) der er ingen forskel eller skønsbeføjelse med hensyn til begrebet territorial, der i henhold til indkomstskatteloven af 2010 anvendes konsekvent for alle virksomheder
 - 7) Spaniens bemærkninger vedrørende dele af Gibraltars skattelovgivning, for hvilke Kommissionen ikke har indledt en undersøgelsesprocedure, er irrelevante, og Kommissionens undersøgelse burde begrænses til de forhold, for hvilke proceduren blev indledt
 - 8) endelig blev der fremsat bemærkninger om Gibraltars status som britisk oversøisk territorium, dets uafhængige forvaltning af den udøvende, lovgivende og dømmende magt hvilket viser, at foranstaltningen ikke kan betragtes som regionalstøtte.

6.2. Bemærkninger vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet

- (73) Kommissionen videresendte bemærkningerne fra interesserede parter vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet som fastlagt i beslutningen om at udvide proceduren til Det Forenede Kongerige den 7. december 2016. Det Forenede Kongeriges svar på disse bemærkninger kan sammenfattes som følger:
- 1) Bemærkningerne fra de tre adressater for skatteafgørelser støtter bemærkningerne, som de britiske myndigheder indgav til Kommissionen i løbet af undersøgelsesproceduren og udgør et yderligere bevis, der understøtter lovligheden af afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar og det forhold, at denne praksis ikke udgør statsstøtte.
 - 2) Den gibraltariske regering gennemførte en omfattende gennemgang af alle 165 afgørelser, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, som efter Det Forenede Kongeriges opfattelse bekræfter, at ingen af de 165 afgørelser har fritaget modtageren for skat, som modtageren ellers skulle have betalt, eller at de har ført til et tab af skatteindtægter for Gibraltar.
 - 3) De gennemførte revisioner bekræfter, at ingen af de afgørelser, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, er selektive og derfor, at ingen af dem udgør statsstøtte på dette grundlag.
 - 4) 14 af de afgørelser, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, vedrørte transaktioner, der aldrig blev gennemført, og yderligere tre afgørelser vedrørte beskatning af medarbejderes indtægter og/eller naturalydelse, og ingen af disse kategorier giver anledning til bekymring om statsstøtte.
 - 5) Den holdning, som Gibraltar gav udtryk for om, at dets skattemyndigheder ikke har vide skønsbeføjelser ved udstedelsen af afgørelser, og at de ikke udsteder afgørelser uden at kontrollere eller evaluere anmodningerne, er korrekt. Afgørelserne fører ikke til en selektiv anvendelse af skattesystemet, eftersom de kun anvender de bestemmelser, som er fastsat i indkomstskatteloven af 2010.

7. VURDERING AF SKATTEFRITAGELSEN FOR PASSIVE INDTÆGTER FRA RENTER OG I FORM AF ROYALTIES

- (74) I sin første åbningsafgørelse konkluderede Kommissionen indledningsvist, at skattefritagelsen for passive indtægter fra renter (koncerninterne lån) og royalties udgør statsstøtte, og den stillede spørgsmålstegn ved dens forenelighed med det indre marked.
- (75) Fra den 1. juli 2013 er passive indtægter fra renter blevet beskattet (i det omfang de modtagne eller tilgodehavende renter, der skulle udbetales pr. virksomhed, oversteg 100 000 GBP om året). Fra den 1. januar 2014 er indtægter fra royalties (tilgodehavender i eller beløb modtaget af en virksomhed registreret i Gibraltar) blevet beskattet.
- (76) Anvendelsesområdet for denne beslutning (i henhold til punkt 7) er begrænset til en vurdering af modtagne eller tilgodehavende passive indtægter fra renter og royalties fra ikrafttrædelsen af indkomstskatteloven af 2010 (den 1. januar 2011) og den 30. juni 2013 (for så vidt angår renter) eller den 31. december 2013 (for så vidt angår royalties) ⁽²⁵⁾.

7.1. Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om statsstøtte

- (77) Klassificeringen af en national foranstaltning som statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1, forudsætter, at følgende betingelser er opfyldt. For det første skal der være en intervention fra staten eller ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give den begunstigede en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Statsmidler og tilregnelser til staten

- (78) For at udgøre statsstøtte skal en foranstaltning både kunne tilregnes staten og være finansieret med statsmidler.

⁽²⁵⁾ De af Det Forenede Kongerige og de interesserede parter fremsatte argumenter vedrørende anden passiv indkomst eller vedrørende en periode efter ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013 behandles derfor ikke i denne afgørelse.

⁽²⁶⁾ Jf. bl.a. dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, præmis 53.

- (79) Da fritagelsen hidrører fra en lov vedtaget af Gibraltars parlament, kan den anses for at kunne tilregnes Gibraltar.
- (80) For så vidt angår finansieringen af fritagelsen med statsmidler, har Domstolen konsekvent fastholdt, at en foranstaltning, hvorved de offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en skattefritagelse, som stiller disse virksomheder økonomisk gunstigere end andre skatteydere, udgør statsstøtte, også selv om den ikke er forbundet med en positiv overførsel af statsmidler ⁽²⁷⁾. Den foreliggende skatteforanstaltning medfører, at Gibraltar giver afkald på skatteindtægter, den ellers ville have været berettiget til at opkræve fra virksomheder hjemmehørende i Gibraltar, der har passive indtægter fra renter eller royalties. Ved at give afkald på disse indtægter medfører dette et tab af statslige midler for skatteforanstaltningen i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1 ⁽²⁸⁾.

7.1.2. Fordel

- (81) Ifølge EU-domstolens retspraksis omfatter begrebet støtte ikke kun fordele, men også foranstaltninger, som på forskellig måde letter de byrder, der normalt medregnes i en virksomheds budget ⁽²⁹⁾. En fordel kan indrømmes ved hjælp af forskellige former for skattelettelse for selskabet og navnlig ved hjælp af en nedsættelse af den gældende skattesats, beskatningsgrundlaget eller det forfaldne skattebeløb ⁽³⁰⁾. En foranstaltning som omfatter en skattelettelse giver en fordel, fordi den placerer virksomheder, som skattelettelsen gælder for, i en gunstigere finansiel stilling end andre skatteydere og resulterer i mistede indtægter for staten ⁽³¹⁾.
- (82) I den foreliggende sag er foranstaltningen i modstrid med det generelle princip om, at der opkræves selskabsskat fra alle skattepligtige personer, som har indtægter, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar. I overensstemmelse med dette princip vil passive indtægter fra renter og royalties normalt blive beskattet i overensstemmelse med anvendelsen af territorialitetsprincippet. Med hensyn til royalties skal det bemærkes, at en virksomhed i Gibraltar, der har modtaget indtægter fra royalties i henhold til territorialitetsprincippet anses for at være indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Med hensyn til passive indtægter fra renter afhænger beskatning af disse i henhold til det territoriale system af anvendelsen af bestemmelsen om »lånestedet«, som er baseret på de fire kumulative kriterier ⁽³²⁾, der fokuserer på indtægternes oprindelse. I en række tilfælde vil passive indtægter fra renter af udenlandsk oprindelse, selv uden den anfægtede skattefritagelse, således ikke blive beskattet i Gibraltar i medfør af det territoriale system. Skattefritagelse i medfør af territorialitetsprincippet er imidlertid ikke automatisk, og andre kriterier end renternes oprindelse (f.eks. stedet for sikkerhedsstillelsen) skal også tages i betragtning for at fastslå, om renterne var indtjent i eller hidrører fra Gibraltar i overensstemmelse med bestemmelsen om »lånestedet«.
- (83) Resultatet er, at fritagelsen indfører en lempelse af en omkostning, som virksomheder, der nyder godt af fritagelsen, ellers skulle afholde. Dette medfører en fordel, fordi virksomhederne fritages for omkostninger i tilknytning til deres økonomiske aktiviteter, og de bliver derfor stillet i en mere gunstig finansiel stilling end andre skatteydere (der har aktiv indkomst).

7.1.3. Selektivitet

- (84) For at blive betragtet som statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1, skal en foranstaltning være selektiv i den forstand, at den favoriserer visse virksomheder eller produktionen af visse varer.

⁽²⁷⁾ Jf. forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis.

⁽²⁸⁾ Jf. sag C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, præmis 58.

⁽²⁹⁾ Sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, præmis 38.

⁽³⁰⁾ Jf. sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768, præmis 78, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., ECLI:EU:C:2006:8, præmis 132, og sag C-522/13, Ministerio de Defensa og Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, præmis 21-31.

⁽³¹⁾ Forenede sager C-393/04 og C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, præmis 30, og sag C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, præmis 14.

⁽³²⁾ Vurderingen er baseret på følgende kumulative kriterier: a) betalerens bopæl, b) kilden, hvorfra renterne betales, c) stedet, hvor renterne betales, samt d) arten og beliggenheden af sikkerhedsstillelsen (hvis der er nogen).

- (85) Indledningsvist skal det for så vidt angår bemærkningerne fremsat af Spanien vedrørende regional selektivitet bemærkes, at Kommissionen i den første åbningsafgørelse ikke stillede spørgsmålstegn vedrørende regional selektivitet, og at den anså referencerammen for vurderingen af fritagelsen for udelukkende at være begrænset til Gibraltars geografiske område⁽³³⁾. Kommissionen fastholder sit standpunkt om, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties ikke omfatter regional selektivitet. Navnlig er de tre kumulative betingelser om uafhængighed (institutionel, procedurmæssig og finansiel uafhængighed), som fastslået af Domstolen i Azorerne⁽³⁴⁾ og Union General de Trabajadores de la Rioja⁽³⁵⁾, opfyldt. Følgelig anses de gibraltariske myndigheder for at være tilstrækkeligt uafhængige af den centrale regering i Det Forenede Kongerige, og referencerammen svarer derfor til Gibraltars geografiske område⁽³⁶⁾.
- (86) Med henblik på fastsættelsen af materiel selektivitet, og i henhold til fast retspraksis, skal den fælles eller almindelige gældende beskatningsordning i den relevante skattejurisdiktion (»referenceordningen«) fastslås som et første skridt. Dernæst skal det fastlægges, om en bestemt foranstaltning skelner mellem økonomiske aktører, som i lyset af systemets iboende formål er i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Hvis den gør, betragtes foranstaltningen herefter umiddelbart som værende selektiv⁽³⁷⁾. Det skal dernæst i analysens tredje fase fastslås, om undtagelsen, der umiddelbart lader til at være selektiv, er begrundet i (reference)-ordningens karakter eller generelle opbygning⁽³⁸⁾. Hvis en foranstaltning, der *umiddelbart* lader til at være selektiv, er begrundet i systemets karakter eller generelle ordning, vil den ikke blive anset for at være selektiv og dermed ikke være omfattet af traktatens artikel 107, stk. 1.
- (87) Det er i denne forbindelse også vigtigt at bemærke, at for at en skatteforanstaltning kan betragtes som selektiv, behøver skattesystemet ikke nødvendigvis at være opbygget således, at virksomheder, der nyder godt af en selektiv fordel, generelt er underlagt samme beskatning som andre virksomheder, men at de nyder godt af fritagelser, således at den selektive fordel svarer til forskellen mellem den normale beskatning og beskatningen af disse virksomheder⁽³⁹⁾.
- (88) En sådan forståelse af selektivitet ville bestemt betyde, at kun et skattesystem, der er konstrueret efter en bestemt lovgivningsteknik, kan betragtes som selektiv, og at de nationale beskatningsregler, der er udformet forskelligt, ville unddrage sig statsstøttekontrollen, selv om de har samme retlige og faktiske virkninger. Dette ville være i strid med fast retspraksis, der fastslår, at traktatens artikel 107, stk. 1, ikke skelner mellem foranstaltninger med henvisning til deres begrundelse eller formål, men at de skal defineres i henhold til deres virkninger og dermed uafhængigt af de anvendte teknikker⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Referenceordning

- (89) Referenceordningen udgør det sammenligningsgrundlag, i forhold til hvilket en foranstaltnings selektivitet skal vurderes. Den består af et konsekvent regelsæt, der — på grundlag af objektive kriterier — anvendes på alle selskaber, der er omfattet af ordningen i henhold til dets formål. Disse regler definerer ikke blot ordningens anvendelsesområde, men også betingelserne for ordningens anvendelse, rettigheder og forpligtelser for de selskaber, der er omfattet af ordningen, og de tekniske aspekter i forbindelse med ordningens funktionsmåde⁽⁴¹⁾. I forbindelse med skatter er referenceordningen baseret på elementer såsom beskatningsgrundlaget, de skattepligtige personer, skattepligtens indtræden og skattesatserne⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Første åbningsafgørelse, betragtning 48 til 57.

⁽³⁴⁾ Sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, præmis 57 ff.

⁽³⁵⁾ Sag C-428/06 til C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, præmis 47 ff.

⁽³⁶⁾ En sådan vurdering af regional selektivitet blev bekræftet af Den Europæiske Unions Ret i de forenede sager T-211/04 og T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, præmis 76 til 116. Selv om dommen blev anket, blev vurderingen af regional selektivitet ikke behandlet af Domstolen.

⁽³⁷⁾ Jf. forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P, Kommissionen mod World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, præmis 57, og den deri nævnte retspraksis.

⁽³⁸⁾ Jf. forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 65.

⁽³⁹⁾ Sag C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 91; sag C-219/16 P, Lowell Financial Services GmbH mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2018:508, præmis 92.

⁽⁴⁰⁾ Sag C-487/06 P, British Aggregates mod Kommissionen ECLI:EU:C:2008:757, præmis 85 og 89 og den nævnte retspraksis, og sag C-279/08 P, Kommissionen mod Nederlandene (NO₂), ECLI:EU:C:2011:551, præmis 51.

⁽⁴¹⁾ Jf. Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte (EUT C 262, af 19.7.2016, s. 1, punkt 133).

⁽⁴²⁾ Meddelelse om begrebet statsstøtte — punkt 134.

- (90) I den foreliggende sag er referenceordningen indkomstskatteloven af 2010. Lovens lange titel beskriver den som »en lov om beskatning af indtægter og regulering af skatteopkrævning«⁽⁴³⁾. Med hensyn til virksomheders beskatningsgrundlag fastslår afsnit 16 i indkomstskatteloven af 2010, at »medmindre andet er fastsat i det følgende, er en virksomheds skattepligtige overskud eller gevinster, det fulde beløb af virksomhedens overskud eller indtægter for enhver regnskabsperiode i den pågældende periode«. Som følge heraf udgør regnskabsmæssige overskud, med forbehold af op- eller nedjusteringer i henhold til indkomstskatteloven af 2010, grundlaget for beregningen af selskabsskat i Gibraltar.
- (91) På den anden side er det, som de britiske myndigheder påpegede⁽⁴⁴⁾, i tråd med den indre logik i det territoriale beskatningssystem i Gibraltar, at indtægter, uanset om de aktive eller passive, med oprindelse uden for Gibraltar, ikke beskattes i Gibraltar, og at de fortsat skal beskattes i den jurisdiktion, hvor indtægterne er indtjent, eller hvor de hidrører fra.
- (92) At definere den generelle selskabsbeskatningsordning i Gibraltar som »referencerammen« er i overensstemmelse med Domstolens retspraksis, hvor det konsekvent er blevet fastlagt, at referenceordningen med hensyn til foranstaltninger vedrørende fastsættelsen af selskabsbeskatningspligt er selskabsbeskatningsordningen i den pågældende medlemsstat, der gælder for selskaber i almindelighed, og ikke de særlige bestemmelser i denne ordning, som kun gælder for visse typer skatteydere eller visse transaktioner. I Word Duty Free, en sag vedrørende de regler, der regulerer investeringer i aktieselskaber, stadfæstede Domstolen for eksempel Kommissionens standpunkt om, at referenceordningen var det spanske selskabsbeskatningssystem og ikke de særlige regler for beskatning af disse investeringer⁽⁴⁵⁾.
- (93) Formålet med indkomstskatteloven af 2010 er at indsamle skatteindtægter fra skatteydere, der er skattepligtige i Gibraltar (dvs. skattepligtige, der har indtægter, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar)⁽⁴⁶⁾, bilag 1 til den lov medtog ikke i de kategorier af indtægter, der beskattes i Gibraltar, visse kategorier af indkomst⁽⁴⁷⁾. Fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties var således ikke i medfør af en formel undtagelse fra skattesystemet, men snarere i medfør af, at denne indtægt ikke var medtaget i de indkomstkategorier, der falder ind under anvendelsesområdet for Gibaltars skattesystem (en implicit fritagelse).

7.1.3.2. Forskellig beskatning af virksomheder i sammenlignelige situationer

- (94) I overensstemmelse med det territoriale beskatningssystem, der generelt finder anvendelse i Gibraltar⁽⁴⁸⁾, opkræves selskabsskat kun af indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Indkomstskatteloven af 2010 indførte imidlertid ved sin ikrafttrædelse en automatisk fritagelse for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, uden at der er behov for at overveje de elementer, der normalt er relevante med hensyn til at fastsætte det territoriale anvendelsesområde for beskatning i Gibraltar i overensstemmelse med territorialitetsprincippet. I denne forbindelse er det navnlig relevant at bemærke, at en gibraltarisk virksomheds indtægter fra royalties efter det territoriale beskatningssystem uden fritagelsen for indtægter fra royalties altid betragtes som indtægter, der er indtjent i og hidrører fra Gibraltar⁽⁴⁹⁾. Med hensyn til passive indtægter fra renter vil der være behov for en vurdering i det enkelte tilfælde af territorialitetsprincippet for at fastslå stedet for de aktiviteter, der afstedkommer indtægten, og dermed om der er tale om skattepligtig indkomst.

⁽⁴³⁾ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-21o.pdf>, se s. 16.

⁽⁴⁴⁾ Det Forenede Kongeriges indgivelse af 14. september 2012.

⁽⁴⁵⁾ Se i denne forbindelse også forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P, Kommissionen mod World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, præmis 92. »I den omtvistede beslutning og den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen med henblik på at kvalificere den omtvistede foranstaltning som selektiv således den omstændighed, at den skattemæssige fordel, som denne foranstaltning afføder, ikke uden forskel omfattede alle erhvervsdrivende, der objektivt befandt sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfulgtes med den fælles spanske skatteordning, eftersom hjemmehørende virksomheder, der erhvervede kapitalandele af den samme type i selskaber, der var skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, ikke kunne opnå denne fordel« (fremhævelse tilføjet af Kommissionen); jf. i samme tråd, præmis 22 og 68. Jf. i samme tråd også sag C-217/03, Forum 187 mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2005:266, præmis 95; sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, præmis 56; sag C-519/07 P, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, præmis 2 til 7; og forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 50. Se også meddelelse om begrebet statsstøtte, punkt 134.

⁽⁴⁶⁾ I sin indgivelse af 18. april 2013 bekræftede de britiske myndigheder, at referenceordningen i henhold til indkomstskatteloven af 2010 er det territoriale beskatningssystem i henhold til hvilket, indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, beskattes i Gibraltar. De anførte også, at denne ordning gælder for alle virksomheder i alle sektorer inden for industri, økonomi og handel, og at anvendelsen dermed er universel.

⁽⁴⁷⁾ Før ændringerne trådte i kraft, hvorved indtægter fra koncerninterne lånerenter og royalties skulle beskattes, var renter og royalties ikke medtaget i nogen af de indtægtstyper, der er beskrevet i bilag 1 til indkomstskatteloven af 2010, og de blev dermed ikke beskattet i Gibraltar.

⁽⁴⁸⁾ Afsnit 11, stk. 1, og afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010.

⁽⁴⁹⁾ Indgivelse fra de britiske myndigheder den 14. september 2012.

- (95) I sin første åbningsafgørelse konstaterede Kommissionen, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, eftersom der blev sondret mellem selskaber i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, bør betragtes som umiddelbart selektive i lyset af målet for indkomstskatteloven af 2010, der er at beskatte indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar.
- (96) Kommissionen bemærkede endvidere i sin første åbningsafgørelse, at fritagelsen i høj grad synes at favorisere en gruppe på 529 virksomheder, der modtager passive indtægter fra renter eller royalties, navnlig renter fra andre selskaber i samme koncern eller indtægter fra royalties. Kommissionen bemærkede også, at den største del af lånerenterne, som virksomheder i Gibraltar modtog, hidrørte fra koncerninterne lån ydet til udenlandske koncernfilialer ⁽⁵⁰⁾.
- (97) I et tilfælde som dette, hvor foranstaltningen ikke hidrører fra en formel undtagelse fra skattesystemet, er Kommissionen af den holdning, at det ved vurderingen af selektivitet er særlig relevant at undersøge virkningerne af foranstaltningen for at vurdere, om foranstaltningen i betydelig grad favoriserer bestemte virksomheder.
- (98) Med hensyn til royalties viser Kommissionens analyse af virkningerne af foranstaltningen ⁽⁵¹⁾, at den kun favoriserede ti virksomheder (ud af 8 003 aktive virksomheder i Gibraltar), der alle indgår i multinationale koncerner. Det forekommer desuden, at mindst otte af dem tilhører store multinationale selskaber, der opererer på verdensplan. Derimod var der ingen selvstændig virksomhed, der modtog indtægter fra royalties i Gibraltar.
- (99) Hvad angår renter, viser oplysningerne fra de britiske myndigheder, at af de samlede indtægter fra renter fra koncerninterne lån, som virksomheder i Gibraltar modtog (1,4 mia. GBP), hidrører 99,8 % fra lån ydet til (koncern)selskaber i udlandet. Omvendt var det kun to virksomheder i Gibraltar, der tegnede sig for 3 256 834 GBP i alt (222 169 GBP i form af tabt skat) (svarende til 0,2 % af det samlede beløb for koncerninterne lån), der modtog renter af indenlandsk oprindelse.
- (100) Disse tal viser, at foranstaltningen i væsentlig grad begunstigede virksomheder, der tilhører multinationale koncerner, som har fået overdraget visse funktioner (ydelse af koncerninterne lån og/eller ret til at udnytte intellektuelle ejendomsrettigheder). Foranstaltningen favoriserede navnlig i) et lille antal multinationale virksomheder, hvoraf de fleste indgår i store multinationale koncerner, der opererer på verdensplan (og modtager indtægter fra royalties); og ii) selskaber, som indgår i multinationale koncerner og yder lån til udenlandske virksomheder, som er en del af koncernen. I lyset af formålet med indkomstskatteloven af 2010 (dvs. at beskatte indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar) er disse virksomheder i en tilsvarende retlig og faktisk situation i forhold til alle andre virksomheder i Gibraltar, der genererer indtægter, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar (eller som udfører aktiviteter, der kræver en tilladelse i henhold til lovgivningen i Gibraltar, som f. eks. bankvirksomheder, forsikringsselskaber eller spil).
- (101) Myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar mener, at fritagelsen udgør en generel foranstaltning, der finder anvendelse på alle virksomheder i en lignende situation uanset sektor. De anfører endvidere, at den omstændighed, at det er muligt at udpege en række virksomheder, der i højere grad end andre drager fordel af en skattebestemmelse, ikke er ensbetydende med, at reglen per se er selektiv. Reglen ville kun være selektiv, hvis den i sagens natur sandsynligvis ville være til fordel for en identificerbar kategori af virksomheder. Myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar mener ikke, dette er tilfældet med den foreliggende foranstaltning, eftersom der ikke er andre virksomheder i en tilsvarende faktisk eller retlig situation i Gibraltar, som fritagelsen ikke finder anvendelse på.
- (102) Kommissionen mener, at Det Forenede Kongeriges påstand om, at foranstaltningen umiddelbart gælder for alle virksomheder uanset branche eller aktivitet, ikke er relevant for vurderingen af selektivitet. Det er fast retspraksis, at det forhold, at der er mange selskaber, som er berettigede til ydelser i henhold til en national foranstaltning, eller at disse selskaber tilhører forskellige økonomiske sektorer, ikke er tilstrækkeligt til at rejse tvivl om den pågældende foranstaltnings selektive natur ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Jf. Kommissionens afgørelse af 16. oktober 2013 i statsstøttesag SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) — Gibaltars selskabsbeskatningsordning (EUT C 348 af 18.11.2013, s. 184, se s. 189-190).

⁽⁵¹⁾ På baggrund af de årsager, der er beskrevet i afsnit 8.3.1.2, omfatter analysen af de virksomheder, der modtager indtægter fra royalties, de fem selskaber i Gibraltar, som fik udstedt skatteafgørelser, der er medtaget i de 165 afgørelser, der er omfattet af den udvidede procedure, som blev indledt i oktober 2014, og som via deres interesse i hollandske partnerskaber modtog indtægter fra royalties og renter.

⁽⁵²⁾ Jf. forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, præmis 80.

- (103) En foranstaltning, som differentierer mellem selskaber, der med hensyn til formålet med den pågældende retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, er a priori selektiv. I den foreliggende sag er det blevet fastslået, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, hovedsageligt tilgodeser multinationale koncerner. Som omtalt i betragtning 100 er multinationale koncerner i lyset af formålet med referenceskattesystemet (indkomstskatteloven af 2010), nemlig at beskatte indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, der er i en tilsvarende retlig og faktisk situation i forhold til alle andre virksomheder i Gibraltar, som genererer indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Derfor er fritagelsen for selskabsskat for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat umiddelbart selektiv.
- (104) Det skal desuden bemærkes, at det forhold, at fritagelsen hovedsageligt tilgodeser multinationale koncerner, ikke er en vilkårlig konsekvens⁽⁵³⁾. I en lille skattejurisdiktion som Gibraltar, når der ikke blev taget højde for, hvor FoU-aktiviteter blev udført, gav fritagelsen pr. definition flere muligheder for internationale koncerner, som på grund af deres internationale struktur og størrelse nemt kan flytte immaterielle aktiver og kapital (og derefter yde lån og/eller give ret til at udnytte intellektuel ejendomsret) inden for koncernen. Sådanne konklusioner påviser i tilstrækkelig grad, at foranstaltningen havde til formål at tiltrække eller favorisere koncerner og navnlig multinationale koncerner, der har fået overdraget visse aktiviteter (ydelse af koncerninterne lån og/eller ret til at udnytte intellektuelle ejendomsrettigheder). På dette grundlag konkluderer Kommissionen, at foranstaltningen umiddelbart er selektiv, da virkningerne af den, som i væsentlig grad begunstigede en bestemt kategori af virksomheder, er den uundgåelige konsekvens af udformningen af foranstaltningen.

7.1.3.3. Manglende begrundelser for foranstaltningen

- (105) En foranstaltning, som umiddelbart er selektiv, kan være begrundet i skattesystemets karakter eller generelle ordning, hvis den udspringer direkte fra dets iboende grundlæggende eller vejledende principper eller er resultatet af iboende mekanismer, der er nødvendige for dens virkemåde og effektivitet. Dette kan være tilfældet ved neutralitetsprincippet, målet om at optimere tilbagesøgningen af skattegæld eller administrativ forvaltning.
- (106) De britiske myndigheder har anført, at fritagelsen er en logisk følge af territorialitetsprincippet, som er baseret på målet om at undgå dobbeltbeskatning. Kommissionen påpeger i denne forbindelse, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, der blev indført med indkomstskatteloven af 2010, ikke kan betragtes som blot en anvendelse af territorialitetsprincippet. Som det allerede er forklaret i afsnit 7.1.3.2, skal det især bemærkes, at indtægter fra royalties modtaget af en virksomhed i Gibraltar i henhold til det territoriale beskatningssystem anses for at være indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Hvad angår indtægter fra renter, er en vurdering i det enkelte tilfælde af territorialitetsprincippet nødvendig for at fastslå stedet for de aktiviteter, der afstedkommer indtægten, og dermed om der er tale om skattepligtig indkomst. Fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, der blev indført med indkomstskatteloven af 2010, kan derfor ikke blot anses for at afspejle anvendelsen af territorialitetsprincippet.
- (107) Påstanden om, at anvendelsen af territorialitetsprincippet ville være baseret på behovet for at undgå dobbeltbeskatning, holder desuden ikke, eftersom den (udenlandske) betalende enhed generelt kan trække renterne eller royalties fra i forbindelse med beskatning⁽⁵⁴⁾. Inden for rammerne af Rådets direktivet 2003/49/EF⁽⁵⁵⁾ (om renter og royalties) kan betaling af visse koncerninterne renter og royalties fritages for kildeskat (for den udenlandske betalende enhed) på grundlag af nationale regler, der gennemfører førnævnte direktiv 2003/49/EF i national ret. I betragtning af den begrænsede risiko for dobbeltbeskatning er en fuldstændig og automatisk fritagelse således uforholdsmæssig, og forebyggelse af dobbeltbeskatning kan ikke betragtes som en acceptabel begrundelse.
- (108) I forbindelse med den formelle undersøgelsesprocedure har de britiske myndigheder desuden gjort gældende, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties er berettiget af hensyn til administrativ forvaltning, da skatteindtægterne ikke ville være tilstrækkelig til at retfærdiggøre den administrative byrde ved at håndhæve beskatning af passive indtægter fra renter og royalties. De påpegede i denne henseende, at renter af udenlandsk oprindelse under alle omstændigheder ville være fritaget i henhold til det almindelige territorialitetsprincip i Gibraltar. For så vidt angår indtægter fra renter og royalties med oprindelse i Gibraltar mener de, at skattefritagelsen er begrundet med, at omkostningerne ved inddrivelse ville være større end forventede indtægter.

⁽⁵³⁾ Jf. forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 106.

⁽⁵⁴⁾ I visse situationer, afhængigt af de gældende beskatningsregler, kan fradrag af renter eller royalties begrænses for den betalende virksomhed i medfør af regler om begrænsning af renter, regler om interne afregningspriser eller andre regler om forebyggelse af misbrug.

⁽⁵⁵⁾ Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, senest ændret ved Rådets direktiv 2013/13/EU af 13. maj 2013 (EUT L 157 af 26.6.2003, s. 49).

- (109) Kommissionen opfordrede de britiske myndigheder til, med specifikke elementer, at påvise påstanden om, at de administrative omkostninger til håndhævelse af selskabsskat pålagt passive indtægter fra renter og royalties ville opveje de deraf følgende indtægter. De britiske myndigheder har imidlertid ikke fremsat nogen specifikke elementer til støtte for deres påstand. Uden nogen beviser kan Kommissionen ikke godtage påstanden om, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties er berettiget af hensyn til administrativ forvaltning.

7.1.3.4. Konklusion med hensyn til selektivitet

- (110) I lyset af de overvejelser, der er beskrevet i dette afsnit, finder Kommissionen, at foranstaltningen er selektiv, fordi den væsentligt begunstiger en bestemt gruppe af virksomheder, der tilhører multinationale koncerner, som har fået overdraget visse funktioner (ydelse af koncerninterne lån eller retten til at udnytte intellektuelle ejendomsrettigheder) sammenlignet med andre virksomheder, der er i en tilsvarende faktisk og retlig situation i betragtning af det iboende formål med indkomstskatteloven af 2010.

7.1.4. *Potentiel konkurrencefordrejning og indvirkning på samhandelen i EU*

- (111) I henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, skal en foranstaltning for at udgøre statsstøtte fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, og den skal påvirke samhandlen i EU.
- (112) I løbet af undersøgelsen blev det fastslået, at de fleste af de virksomheder, der har draget fordel af fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, indgår i internationale koncerner, der er aktive i sektorer, hvor der forekommer samhandel mellem medlemsstaterne ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Selv om de virksomheder i Gibraltar, der er omfattet af undtagelsen, ikke var direkte involveret i handel, har Domstolen fastslået, at når der ydes støtte til et selskab, og den dermed yderligere styrker virksomhedens position sammenlignet med andre virksomheder, der deltager i samhandlen i EU, bør foranstaltningen anses for at påvirke samhandelen og fordreje konkurrencen ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Det skal desuden bemærkes, at fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, ikke vedrører nogen specifik investering og blot fritager de begunstigede for omkostninger, som de normalt skulle have afholdt som led i deres daglige forretninger. Hvis det konstateres, at fritagelsen udgør statsstøtte, vil den således være driftsstøtte. Det er mere sandsynligt, at driftsstøtte fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen, da den ikke afhjælper et bestemt markedssvigt og ikke er tidsbegrænset.
- (115) Det Forenede Kongeriges og Gibraltars myndigheder fremførte også, at enhver støtte, der følger af fritagelsen for indtægter fra royalties, vil være de minimis og ville falde uden for anvendelsesområdet for reglerne om statsstøtte i henhold til forordning (EU) nr. 1407/2013. Inden for rammerne af den formelle undersøgelse blev de britiske myndigheder opfordret til at påvise, at betingelserne for at betragte denne foranstaltning som de minimis og derfor som ikke at være omfattet af statsstøttereglerne, ville være opfyldt for alle berørte virksomheder. De fremlagte oplysninger vedrørte dog kun et mindre antal virksomheder, og de britiske myndigheder underbyggede ikke deres påstand om, at betingelserne for at være de minimis ville være opfyldt for alle de begunstigede. Kommissionen kan derfor ikke acceptere argumentet om, at fritagelsen ikke indebar nogen støtte, fordi den opnåede fordel altid vil være de minimis.

⁽⁵⁶⁾ Det Forenede Kongerige gjorde gældende, at fritagelsen gælder generelt for alle industri-, finans- og handelssektorer og ikke begunstiger en bestemt sektor i økonomien. Navnlig hvad angår fritagelsen for indtægter fra royalties, anførte Gibraltar desuden, at de virksomheder, der modtog royalties i den treårige periode, hvor denne skattefritagelse var gældende, var aktive i sektorer så forskellige som fødevarerbutikker, modebutikker, spil og forsikring. Sådanne sektorer er liberaliserede sektorer, der er genstand for konkurrence og samhandel inden for EU. Offentligt tilgængelige oplysninger om modtagerne af fritagelsen for indtægter fra royalties viser også, at de begunstigede virksomheder indgår i koncerner, der opererer på EU-markederne.

⁽⁵⁷⁾ Sag C-518/13, Eventech mod The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, præmis 66; forenede sager C-197/11 og C-203/11, Libert m. fl., ECLI:EU:C:2013:288, præmis 77, og sag C-128/16 P Kommissionen mod Lico Leasing SA m.fl., ECLI:EU:C:2018:591, præmis 84.

- (116) Følgelig konkluderer Kommissionen, at foranstaltningen fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen, og at den påvirker samhandlen i EU.

7.1.5. Konklusion vedrørende spørgsmålet om statsstøtte

- (117) Da alle betingelserne i traktatens artikel 107, stk. 1, er opfyldt, konkluderer Kommissionen, at fritagelsesordningen for passive indtægter fra renter og royalties, som den forelå før ikrafttrædelsen af de relevante ændringer i 2013, udgør statsstøtte i henhold til nævnte artikel.

7.2. Foranstaltningens karakter af ny støtte

- (118) I henhold til artikel 1, litra c), i procedureforordningen forstås ved »ny støtte« enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte. »Eksisterende støtte« betegner godkendt støtte eller støtte, som anses for at være godkendt i henhold til procedureforordningens artikel 1, litra d).
- (119) Det Forenede Kongeriges og Gibraltars myndigheder hævder, at hvis fritagelsen for renter af udenlandsk oprindelse udgør statsstøtte, ville det være eksisterende støtte, da status for sådanne renter med hensyn til fritagelsen ikke faktisk har ændret sig i forhold til den foregående lovgivning fra 1952 (som følge af territorialitetsprincippet).
- (120) I den forbindelse bemærker Kommissionen, at det under det territoriale skattesystem er nødvendigt at foretage en vurdering af indtægter fra renter fra sag til sag for at fastslå, om der forelå nogen skattepligtig indkomst. Dette vil ikke medføre en automatisk fritagelse for de relevante indtægter. Derfor er fritagelsen for passive indtægter fra renter (før den 1. juli 2013), som blev indført ved indkomstskatteloven af 2010, væsentligt forskellig fra beskatningen af passive indtægter fra renter før indkomstskatteloven af 2010 og kan ikke anses for at have samme virkning som anvendelsen af territorialitetsprincippet havde.
- (121) Hvis territorialitetsprincippet skulle vise sig effektivt ved fritagelsen for renter af udenlandsk oprindelse, ville det desuden ikke være tilstrækkeligt til at fastslå foranstaltningens status som »eksisterende støtte«, da den tidligere fritagelse ikke var begrænset til indtægter fra renter af udenlandsk oprindelse (den dækkede både renter af udenlandsk og indenlandsk oprindelse). Enhver eventuel begrundelse for fritagelsen (og dens overensstemmelse med territorialitetsprincippet) skal være baseret på en begrundelse, der gælder for alle renteindtægter, og ikke kun for en bestemt del (renter af udenlandsk oprindelse).

7.3. Støttens forenelighed med det indre marked

- (122) Statsstøtte anses for at være forenelig med det indre marked, hvis den falder ind under en af kategorierne, der er anført i traktatens artikel 107, stk. 2 ⁽⁵⁸⁾, og den kan anses for forenelig med det indre marked, hvis den falder under en af kategorierne, der er anført i traktatens artikel 107, stk. 3 ⁽⁵⁹⁾. Det påhviler imidlertid den medlemsstat, der tildeler støtten, at påvise, at den statsstøtte, som den har tildelt, er forenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3 ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Kommissionen bemærker, at de britiske myndigheder ikke har fremlagt nogen argumenter for, hvorfor fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, bør betragtes som forenelig med det indre marked. Det Forenede Kongerige kommenterede navnlig ikke på de betænkeligheder, der blev fremlagt i den første åbningsafgørelse vedrørende foranstaltningens forenelighed.

⁽⁵⁸⁾ Undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2, vedrører: a) støtte af social karakter til enkelte forbrugere; b) støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder; og c) støtte ydet til visse af områder af Forbundsrepublikken Tyskland.

⁽⁵⁹⁾ Undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 3, vedrører: a) støtte til fremme af den økonomiske udvikling i bestemte områder; b) støtte, der kan fremme virkeliggørelsen af vigtige projekter af fælleseuropæisk interesse eller afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats økonomi; c) støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrøner eller økonomiske regioner; d) støtte til fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven; og e) støtte omfattet af en afgørelse truffet af Rådet.

⁽⁶⁰⁾ Sag T-68/03, Olympiaki Aeroporía Ypiresies mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2007:253, præmis 34.

- (124) Kommissionen selv har ikke registreret nogen mulige grunde til forenelighed, og den konkluderer, at ingen af undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3, finder anvendelse, da formålet med foranstaltningen ikke synes at være at nå nogen af målene, der er anført i disse bestemmelser. Eftersom fritagelsen for indtægter passive fra renter og royalties, hvad angår selskabsskat, desuden ikke vedrører nogen specifik investering og blot fritager de begunstigede for omkostninger, som de normalt skulle have afholdt som led i deres daglige forretninger, anses den for at udgøre driftsstøtte. Som hovedregel kan en sådan støtte ikke betragtes som forenelig med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 3, fordi den ikke fremmer udviklingen af visse erhvervsgrøner eller af visse økonomiske områder. Skattefordelene i dette tilfælde er derudover ikke tidsbegrænsede, aftagende eller står i forhold til, hvad der er strengt nødvendigt for at afhjælpe et bestemt markedssvigt eller for at opfylde et mål af almen interesse i de pågældende områder. Foranstaltningen kan derfor ikke betragtes som forenelig med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3.

8. VURDERING AF AFGØRELSESPRAKSIS PÅ SKATTEOMRÅDET I GIBALTAR

- (125) Indledningsvis skal det erindres, at »fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området henhører under medlemsstaterne eller de indenstatslige enheder, der har skattemæssig selvbestemmelse«⁽⁶¹⁾. Samtidig og i overensstemmelse med fast retspraksis er det »ved udøvelsen af den forbeholdte kompetence ikke tilladt at træffe ensidige foranstaltninger, som er forbudt ifølge traktaten«⁽⁶²⁾.
- (126) Kommissionen sætter især ikke spørgsmålstegn ved skattemyndighederne i medlemsstaternes udstedelse af skatteafgørelser. Den anerkender betydningen af skatteafgørelser som et middel til at sikre skatteyderens retssikkerhed. Forudsat at de ikke giver bestemte økonomiske aktører en selektiv fordel, medfører skatteafgørelser ikke problemer i henhold til EU's statsstøtteregler⁽⁶³⁾.
- (127) Hvis en skatteafgørelse uden begrundelse godkender et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejler, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, kan denne afgørelse give afgørelsens adressat en selektiv fordel, hvis den selektive behandling resulterer i en nedsættelse af skatteyderens beskatningsgrundlag i medlemsstaten sammenlignet med andre selskaber i en tilsvarende faktisk og retlig situation⁽⁶⁴⁾.

8.1. Indledning

- (128) I beslutningen om at udvide proceduren for så vidt angår de 165 skatteafgørelser, der er udstedt af de gibraltariske skattemyndigheder fra januar 2011 til august 2013, konkluderede Kommissionen foreløbigt, at skatteafgørelserne var materielt selektive, fordi de gibraltariske skattemyndigheder generelt ved udøvelsen af sine skønsmæssige beføjelser afholdt sig fra at udføre en korrekt vurdering af virksomhedernes skatteforpligtelser. Kommissionen indtog også det foreløbige standpunkt, at de gibraltariske skattemyndigheder i nogle tilfælde udstedte skatteafgørelser, som ikke var i overensstemmelse med de gældende skattebestemmelser⁽⁶⁵⁾.
- (129) Kommissionen indtog det foreløbige standpunkt, at skattemyndighederne ved kun at udstede sådanne skatteafgørelser til visse multinationale virksomheder, i modsætning til andre rent nationale virksomheder, som ikke anmoder om en skatteafgørelse, behandler virksomheder i en tilsvarende retlig og faktisk situation forskelligt. Følgelig var konklusionen, at foranstaltningerne umiddelbart var selektive. Desuden fandt Kommissionen ikke nogen acceptabel begrundelse som følge af karakteren eller den generelle ordning vedrørende indkomstskatteloven af 2010.

⁽⁶¹⁾ Jf. forenede sager C-236/16 og C-237/16 ANGED mod Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291 præmis 38, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 97.

⁽⁶²⁾ Jf. forenede sager 6/69 og 11/69, Kommissionen mod Frankrig, ECLI:EU:C:1969:68, præmis 17, og sag 173/73, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1974:71, præmis 13. Jf. også forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, præmis 81; forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732; sag C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, præmis 25, og kendelse i sag C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, præmis 18; jf. også sag T-538/11, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2015:188, præmis 66.

⁽⁶³⁾ Jf. det interne arbejdsdokument udarbejdet af GD for Konkurrence vedrørende statsstøtte og skatteafgørelser, punkt 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf.

⁽⁶⁴⁾ Se Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte (EUT C 262, af 19.7.2016, s. 1), punkt 170.

⁽⁶⁵⁾ Disse spørgsmål er beskrevet indgående i betragtning 32 i nævnte afgørelse.

- (130) Som en del af den formelle undersøgelse analyserede Kommissionen den relevante dokumentation fremlagt af de britiske myndigheder med hensyn til de 165 afgørelser, der er omfattet af undersøgelsen, med henblik på at identificere en eventuel skønmæssig praksis, uretmæssig anvendelse af reglerne eller manglende passende kontroller af, hvor aktiviteterne faktisk blev gennemført. Den dokumentation, som Kommissionen vurderede, omfattede:
- 1) de 165 afgørelser og anmodningerne om disse afgørelser
 - 2) efterfølgende revisionsrapporter, der blev udarbejdet af de gibraltariske myndigheder i 2015 for alle begunstigede af de 165 afgørelser. Sådanne revisioner (eller gennemgange) blev gennemført med henblik på at vurdere, om nogen af bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010 var blevet anvendt forkert. Revisionsrapporterne omfatter baggrundsinformation om de pågældende virksomheder og deres aktiviteter, samt eventuelle ændringer i deres organisation, aktiviteter og funktioner, der havde fundet sted, efter afgørelsen blev udstedt, og også visse faktuelle oplysninger om virksomhedernes aktiviteter samt en juridisk vurdering af, om virksomhederne og/eller aktiviteterne skulle beskattes i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Det primære spørgsmål, der blev behandlet i revisionerne, var, om indtægter fra aktiviteterne opfyldte betingelserne for at blive betragtet som indtægter, der er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. Revisionerne var baseret på omfattende søgninger efter de dokumenter, som de reviderede virksomheder havde indsendt, svar på spørgeskemaer, besøg på stedet og møder med virksomhederne eller deres repræsentanter. Der blev endda indsendt mere detaljerede finansielle oplysninger vedrørende 25 virksomheder, herunder finansielle konti og, for nogle af dem, kopier af deres selvangivelser.
 - 3) faktuelle oplysninger om alle 165 virksomheder med henblik på at vurdere, om påstanden om, at disse virksomheder ikke udøver aktiviteter i Gibraltar, er tilstrækkeligt dokumenteret, herunder oplysninger om antallet af medarbejdere og direktører, personaleudgifter, omkostninger til afskrivning, andre driftsudgifter i tilknytning til operationer og driftsudgifter i Gibraltar, som ikke kan henføres til aktiviteter i Gibraltar.
- (131) Analyse af disse oplysninger gav Kommissionen mulighed for at vurdere, om de pågældende virksomheder genererede overskud, der skal beskattes i Gibraltar i henhold til det territoriale beskatningssystem, og/eller hvorvidt der var udstedt eller gennemført en skatteafgørelse, der var i strid med de gældende beskatningsbestemmelser.

8.2. De uproblematisk skatteafgørelser

- (132) I langt de fleste sager (160 ud af de 165 afgørelser, der undersøges) viste analysen ikke, at afgørelserne var blevet udstedt på en måde, der var i strid med de gældende almindelige skatteregler. I de fleste tilfælde opfyldte indtægterne genereret af de pågældende virksomheder ikke territorialkravene til at være skattepligtige i Gibraltar. Navnlig revisionsrapporterne og de øvrige dokumenter, som de britiske myndigheder indsendte, viste, at virksomhedernes aktiviteter i Gibraltar var begrænsede og generelt ikke kunne give skattemyndighederne anledning til at konkludere, at der faktisk havde fundet indkomstskabende aktiviteter sted i Gibraltar. Der var med andre ord tilstrækkelig dokumentation for, at de aktiviteter, der førte til fortjenesten, ikke fandt sted i Gibraltar. Flere afgørelser bekræftede, at passive indtægter fra renter, royalties og/eller udbytte ikke skulle beskattes, hvilket var i overensstemmelse med de gældende bestemmelser, da de gældende skatteregler, på det tidspunkt hvor skatteafgørelserne blev udstedt, ikke omfattede beskatning af passive indtægter fra royalties og renter. Som anført i betragtning 145 til 147 er der fremført passende begrundelser i forbindelse med de øvrige tilfælde. Ovenstående konklusioner er illustreret ved følgende eksempler, som afspejler de forskellige kategorier af virksomhedsaktiviteter (omfattet af de 165 skatteafgørelser), der er registreret i beslutningen om at udvide proceduren ⁽⁶⁶⁾.
- (133) Det første eksempel omhandler en afgørelse, der blev udstedt til en virksomhed, som leverer ledelses- og konsulenttjenester til hoteller og kasinoer i Afrika. Revisionsrapporten konkluderede, at tjenesterne blev leveret i Afrika gennem personale ansat af virksomheden i Afrika. Revisionen viste, at virksomheden ikke udøvede nogen handelsaktiviteter i eller fra Gibraltar. Virksomhedens aktivitet i Gibraltar var begrænset til grundlæggende administrativ støtte fra en enkelt medarbejder, der fungerede som administrativ sekretær, uden at der blev udført nogen væsentlig aktivitet i Gibraltar. Konklusionen var, at disse grundlæggende sekretæropgaver ikke var

⁽⁶⁶⁾ Se navnlig betragtning 53 i beslutningen om at udvide proceduren.

indkomstskabende aktiviteter i Gibraltar. Dette blev bekræftet ved et besøg i virksomhedens lokaler i Gibraltar, som bestod af en kontorfacilitet, der udelukkende blev anvendt til bestyrelsesmøderne. Skattemyndighedernes overvågning af lokalerne på andre dage viste, at lokalerne ikke blev anvendt til andre formål. På dette grundlag var konklusionen i rapporten, at virksomheden ikke skulle beskattes i Gibraltar på grund af det forhold, at ingen indtægter blev indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar (eftersom virksomheden ikke udøvede nogen indkomstskabende aktiviteter i Gibraltar).

- (134) I det andet eksempel blev der udstedt en afgørelse til en virksomhed, som tilbyder skibsmæglingstjenester til kunder på vegne af skibsredere. Revisionen bekræftede, at tjenesterne blev udført i eller fra koncernens forskellige lokaliteter i London, Singapore, Australien eller Monaco, uden at der var indkomstskabende aktiviteter i Gibraltar. Revisionen fandt ingen beviser, der indikerer, at virksomheden var involveret i nogen aktiviteter i Gibraltar. På dette grundlag blev det i rapporten konkluderet, at virksomheden hverken var til stede eller havde et fast forretningssted i Gibraltar bortset fra sin server. Konklusionen i rapporten var derfor, at virksomheden ikke skulle beskattes i Gibraltar på grund af det forhold, at ingen indtægter blev indtjent eller hidrører fra Gibraltar (eftersom virksomheden ikke udøvede nogen indkomstskabende aktiviteter i Gibraltar).
- (135) Det tredje eksempel omhandler en afgørelse, der blev udstedt til en virksomhed, som yder administrative tjenester og støttetjenester i forbindelse med en tilknyttet virksomhed i Luxembourg. Tjenesterne blev udøvet af to af virksomhedens direktører, der var bosiddende i Gibraltar. Virksomheden havde også lån, der var ydet til forskellige virksomheder i koncernen, primært i Nederlandene. Sikkerhed og sikkerhedsstillelse for disse lån blev holdt uden for Gibraltar⁽⁶⁷⁾. Den fornyede undersøgelse, der blev udført i 2015, konkluderede, at virksomheden var fysisk til stede i Gibraltar i medfør af de erhvervs-mæssige ledelsestjenester, der blev udøvet af virksomhedens direktører, som var bosiddende i Gibraltar, og som traf ledelsesmæssige beslutninger. Indtil den 30. juni 2013 blev virksomheden alene beskattet af sin indtægt fra administrative tjenester og støttetjenester, fordi renterne på det koncerninterne lån ikke skulle beskattes i Gibraltar⁽⁶⁸⁾ (i overensstemmelse med fritagelsen for passive indtægter fra renter i henhold til indkomstskatteloven af 2010). Siden den 1. juli 2013 har virksomheden også været skattepligtig for renteindtægter (kategori 1A, tabel C i bilag 1 til indkomstskatteloven af 2010) som følge af ændringen, hvormed indkomstskatteloven af 2010 også omfattede renter af koncerninterne lån. Virksomheden har været fuldstændig reguleret i forbindelse med alle former for beskatning i Gibraltar siden den 1. juli 2013.
- (136) Som et fjerde eksempel blev der udstedt en afgørelse til en virksomhed, der i henhold til en joint venture-aftale, indgik et samarbejde med tredjepart, der var etableret uden for Gibraltar, om levering af reklame-, markedsførings- og pr-tjenester i forbindelse med fjerntliggende spilaktiviteter, herunder anerkendelse og udvikling af mærket. Virksomheden modtog en andel af indtægterne fra driften af den fjerntliggende spilvirksomhed, som modparten i joint venture-aftalen udførte i Malta. Undersøgelsen, som omfattede et besøg på stedet og en undersøgelse foretaget af Gibaltars skatteembedsmænd inden for Gibaltars finansverden, bankvæsen og kontorlokaler, viste, at virksomheden ikke var fysisk til stede og ikke have noget fast forretningssted i Gibraltar, og at dens direktører ikke udførte indkomstskabende aktiviteter i eller fra Gibraltar. I rapporten blev det konkluderet, at virksomheden ikke var omfattet af beskatning, fordi ingen indtægter var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar. Afgørelsen blev tilbagekaldt af de gibraltarske skattemyndigheder den 17. juli 2015, da virksomhedens repræsentanter under mødet på stedet bekræftede, at de ikke længere havde nogen relation med virksomheden.
- (137) I det femte eksempel blev der udstedt en afgørelse til en virksomhed, der er aktiv inden for køb af mineralolie-produkter direkte fra raffinaderier i Asien og den efterfølgende lagring, transport og levering af disse produkter fra virksomhedens lagerfaciliteter beliggende i Asien til kunder i Italien, Grækenland, Israel og Tyrkiet. Gennemgangen viste, at virksomheden ikke var fysisk til stede og ikke havde noget fast forretningssted i Gibraltar, og at virksomhedens eneste direktør ikke havde udført nogen indkomstskabende aktiviteter i eller fra Gibraltar. I undersøgelsen blev det også konkluderet, at handelsaktiviteten, som i henhold til webstedet for den koncern, som virksomheden indgik i, fandt sted på forskellige geografiske lokaliteter via kontorer beliggende i Hongkong, Det Forenede Kongerige, Dubai, Oman og Afghanistan. På den baggrund blev det i undersøgelsen konkluderet, at virksomheden ikke skulle beskattes efter afsnit 11 i indkomstskatteloven af 2010, fordi ingen indtægter var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- (138) I sjette eksempel blev der udstedt en afgørelse til en virksomhed, der beskæftiger sig med handel med ikke-farmaceutiske lægemidler og sundhedsrelaterede produkter fra Sydkorea til Tyskland. Revisionen viste, at ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger blev outsourcet til en person med bopæl i Namibia. Revisionen viste også, at selskabets eneste direktør, der var bosiddende i Gibraltar, ydede generelle konsulent-tjenester til virksomheden, og at han ikke var aktivt involveret i de daglige handelsaktiviteter, som virksomheden udførte. Der kunne ikke påpeges nogen fysisk tilstedeværelse i Gibraltar på grundlag af et besøg på stedet, et

⁽⁶⁷⁾ Indtægternes oprindelse og placeringen af sikkerhedsstillelsen er særligt relevante for fastlæggelsen af, hvorvidt renteindtægter er optjent i eller hidrører fra Gibraltar (anvendelse af bestemmelsen om »lånestedet«).

⁽⁶⁸⁾ Eftersom passive indtægter fra renter ikke var fritaget efter indkomstskatteloven af 2010, ville indtægterne have været omfattet af territorialitetsprincippet og dermed af bestemmelsen om »lånestedet«. I medfør af renternes udenlandske oprindelse og placeringen af sikkerhedsstillelsen for lånet, ville renterne sandsynligvis være blevet anset for at være indtjent i eller hidrører fra et sted uden for Gibraltar.

møde med virksomheden, svar på supplerende skriftlige spørgsmål og systematiske kontroller udført på internettet. I den fornyede undersøgelse blev det konstateret, at virksomheden ikke leverer nogen tjenester i eller fra Gibraltar, og konklusionen var derfor, at virksomheden ikke havde nogen indtægter, der var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar.

- (139) I det syvende eksempel var virksomheden beskæftiget med driften af internetspil via et websted. Virksomhedens indtægter omfattede afgifter, den modtog fra slutbrugerne for ikke-basale funktioner og rettigheder, provisioner, den modtog fra licenseret handel med væddemål til tredjepart og salg af spilrelaterede produkter. Analyse af de foreliggende oplysninger viste, at alle aktiviteterne indtil den 1. januar 2014 blev udført uden for Gibraltar. Navnlig softwareudvikling blev udført af virksomhedens datterselskab i en anden medlemsstat, og værtsserveren var placeret i Schweiz. Kundenservicefunktionen blev udført af tre freelancere i en anden medlemsstat og i et tredjeland. Abonnementsafgifterne blev behandlet i Nederlandene. Konklusionen i den fornyede undersøgelse var i denne forbindelse, at virksomhedens indtægter, der blev genereret før den 1. januar 2014, ikke skulle beskattes⁽⁶⁹⁾. Virksomheden har siden den 2. januar 2014 været fysisk til stede i Gibraltar, og den har indtægter, der er indtjent i og hidrører fra Gibraltar, den udfylder og indgiver selvangivelser og er fuldstændig reguleret i forbindelse med alle former for beskatning i Gibraltar. Skatteafgørelsen blev tilbagekaldt i januar 2014.
- (140) I det ottende eksempel bekræftede revisionen, at virksomheden udførte handel med landbrugs-kemikalier fra Ungarn, Belgien og Israel til kunder i Den Tidligere Jugoslaviske Republik Makedonien, Bosnien-Hercegovina og Slovakiet. Efter at have undersøgt alle de dokumenter, som virksomheden havde indgivet, og de yderligere oplysninger, som virksomheden havde indgivet skriftligt, og på grundlag af et møde med virksomhedens repræsentanter (samt på baggrund af andre undersøgelsesaktiviteter) var konklusionen i revisionen, at der ikke havde været nogen indkomsts-kabende aktiviteter sted i Gibraltar (der blev ikke ydet nogen tjenesteydelser i eller fra Gibraltar), og der blev ikke udført nogen aktiviteter i eller fra Gibraltar), og konklusionen var derfor, at virksomheden ikke skulle beskattes i medfør af afsnit 11 i indkomtskatteloven af 2010.
- (141) Det niende og endelige eksempel vedrører en afgørelse, der blev udstedt til en virksomhed, som charter en luksusyacht (der er registreret i Det Forenede Kongerige) på de Britiske Jomfruøer. Virksomheden havde et websted, hvoraf det fremgik, at chartringen fandt sted i Vestindien. De gibraltariske skattemyndigheders undersøgelse viste, at virksomheden ikke udførte nogen handelsaktiviteter i Gibraltar, og at den ikke var fysisk tilstede i og ikke havde noget fast forretningssted i Gibraltar. Konklusionen var derfor, at der ikke var nogen indkomsts-kabende aktiviteter, som betød, at virksomheden skulle beskattes i henhold til territorialitetsprincippet. Afgørelsen udløb i oktober 2015, fordi virksomheden var blevet afmeldt handelsregistret af Registrar of Companies i Gibraltar.
- (142) Disse ni eksempler er kun vejledende. Kommissionen vurderede de foreliggende oplysninger og dokumenter i forbindelse med alle 160 afgørelser for at sikre, at afgørelserne var udstedt i overensstemmelse med de gældende skatteregler i Gibraltar, og at de aktiviteter, som de pågældende virksomheder udførte, nogenlunde afspejlede de aktiviteter, der var beskrevet i anmodningen om en afgørelse.
- (143) Af de 160 skatteafgørelser vedrørte 98 reelt territorialitetsprincippet (og de gibraltariske skattemyndigheders undersøgelser konkluderede, at der ikke blev udført nogen indkomsts-kabende aktiviteter i Gibraltar). De indtægter, som de pågældende virksomheder havde genereret, var i ingen af tilfældene omfattet af det territoriale beskatningssystem i Gibraltar.
- (144) I 34 tilfælde modtog adressaterne passive indtægter fra renter, royalties og/eller udbytte⁽⁷⁰⁾, og det forekommer, at deres situation enten var reguleret, eller at deres aktiviteter var ophørt efter ændringerne af 2013. I det omfang den skattemæssige behandling af disse virksomheder er resultatet af gennemførelsen af den støtteordning, der er gennemgået i punkt 7 i denne afgørelse, henviser Kommissionen dog til det pågældende afsnit. Al støtte, der ydes på grundlag af disse afgørelser (i perioden før ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013), behandles derfor i den dispositive del af denne afgørelse som en del af den støtteordning, der er beskrevet i afsnit 7.

⁽⁶⁹⁾ Det Forenede Kongeriges indgivelse af 21.2.2018.

⁽⁷⁰⁾ Afgørelser vedrørende beskatning af sådanne indtægter er eventuelt omfattet af undersøgelsesproceduren vedrørende fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties (navnlig med hensyn til passive indtægter fra renter og royalties, der blev genereret før henholdsvis den 1. juli 2013 og den 1. januar 2014) og al tabt skat, der skyldes fritagelsen for sådanne indtægter, kan blive genstand for et krav om tilbagesøgning i overensstemmelse med afsnit 10 i denne afgørelse. Disse 34 afgørelser er i bilaget omhandlet som afgørelse nr. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 og 158.

- (145) I 19 tilfælde var virksomheden enten ikke registreret, de aktiviteter, der var beskrevet i anmodningerne om skatteafgørelse, blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale. Der var derfor ikke noget at beskatte i de tilfælde, og afgørelserne kunne, uanset skattemyndighedernes holdning, ikke omfatte udstedelsen af nogen fordel til de pågældende virksomheder.
- (146) I fire andre tilfælde var konklusionen i afgørelserne, at de pågældende indtægter var optjent i og hidrørte fra Gibraltar, og de skulle derfor beskattes i medfør af afsnit 11 i indkomstskatteloven af 2010. Det er i denne forbindelse relevant at bemærke, at revisionsrapporterne fra skattemyndighederne i Gibraltar i sådanne tilfælde fremhævede, at skatteafgørelserne var blevet trukket tilbage som følge af lovgivningsmæssige eller væsentlige ændringer. Det forekommer også, at tilbagekaldelserne ikke var et resultat af revisioner foretaget i 2015, men af tidligere undersøgelser, f.eks. da ændringerne af 2013 vedrørende indtægter fra renter og royalties trådte i kraft. I disse fire tilfælde skulle de pågældende virksomheder med andre ord beskattes af deres indtægter, der var optjent i eller hidrørte fra Gibraltar.
- (147) De resterende fem afgørelser omhandler forhold vedrørende indkomstskat såsom beskatning af ansatte. Disse afgørelser berører ikke de pågældende virksomheders beskatningsniveau og falder derfor ikke inden for anvendelsesområdet for selskabsbeskatning.
- (148) Tabellen i bilaget giver et overblik over Kommissionens konklusioner vedrørende 160 uproblematisk skatteafgørelser, der vedrører de kategorier, der er beskrevet i dette afsnit. Den viser, at der ikke er registreret noget tilfælde, hvor nogen af afgørelserne ikke var i overensstemmelse med det almindelige skattesystem i Gibraltar ⁽⁷¹⁾.
- (149) Selv om konklusionen havde været, at Gibaltars myndigheder havde udstedt 160 skatteafgørelser uden at følge nogen relevant procedure eller uden at foretage nogen væsentlig analyse på det tidspunkt, hvor afgørelserne blev truffet, havde det ikke haft nogen betydning i praksis, og det ville ikke have resulteret i udstedelsen af nogen fordel, eftersom den pågældende virksomheds aktiviteter (eller fraværet af aktiviteter) ikke genererede nogen indkomst, der skulle beskattes i medfør af reglerne for indkomstbeskatning i Gibraltar ⁽⁷²⁾.
- (150) Efter en nøje gennemgang af den dokumentation, som de britiske myndigheder indsendte, har Kommissionen draget den konklusion, at de 160 skatteafgørelser på pålidelig vis afspejler resultatet af en normal anvendelse af Gibaltars almindelige skattesystem, uden at det omfatter nogen uretmæssig anvendelse af loven eller andre tegn på forekomst af statsstøtte. Følgelig giver udstedelse og gennemførelse af sådanne afgørelser ikke anledning til nogen spørgsmål om statsstøtte ⁽⁷³⁾.

8.3. De anfægtede skatteafgørelser

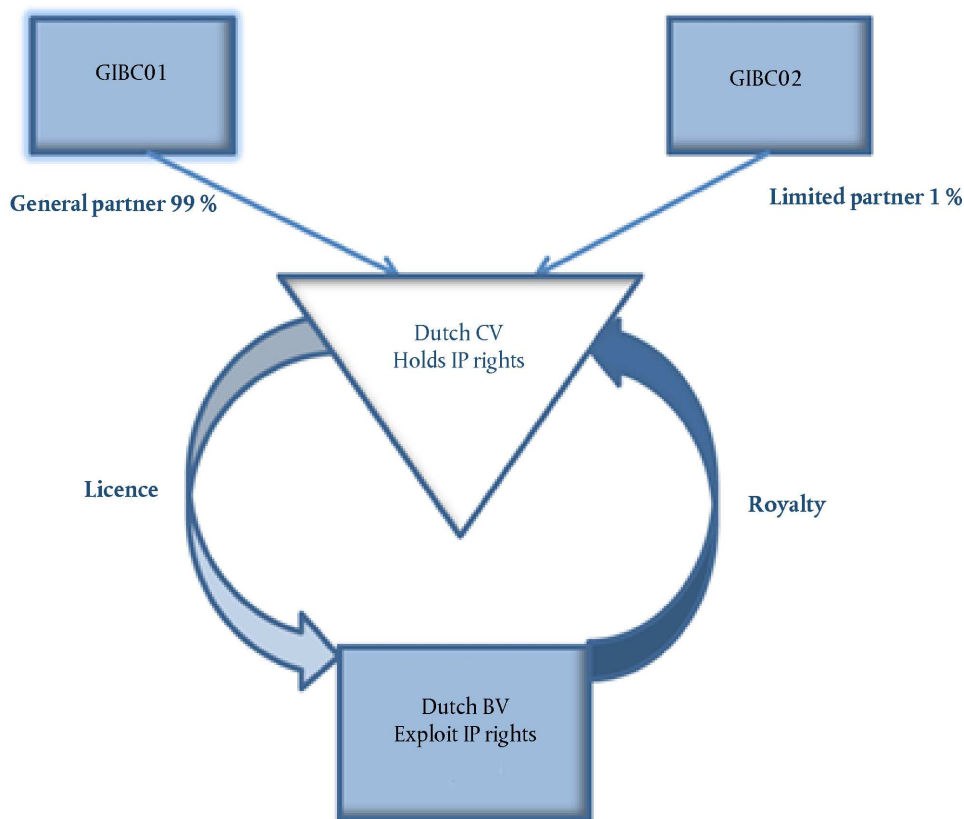
- (151) Kommissionens undersøgelse har vist, at fem afgørelser, der blev udstedt til virksomhedspartnere i Gibraltar til nederlandske kommanditselskaber (Commanditaire vennootschap eller »CV«), gav anledning til spørgsmål med hensyn til statsstøttereglerne.
- (152) De relevante afgørelser blev udstedt i 2011 eller 2012 og bekræftede, at indtægter fra royalties (og i mindre omfang passive indtægter fra renter), der blev genereret i de nederlandske CV'er, ikke skulle beskattes i medfør af indkomstskatteloven af 2010. Disse afgørelser forblev gyldige og blev ikke tilbagekaldt af skattemyndighederne, hverken som følge af ændringerne i 2013 af indkomstskatteloven af 2010, hvormed indtægter fra renter og royalties blev skattepligtige, eller som følge af de revisioner, der blev udført i 2015.

⁽⁷¹⁾ I overensstemmelse med betragtning 144 vedrører dette ikke støtte, der er ydet i forbindelse med de 34 afgørelser, der omfatter passive indtægter som følge af gennemførelsen af den støtteordning, der blev gennemgået i afsnit 7 i denne afgørelse.

⁽⁷²⁾ I overensstemmelse med betragtning 144 vedrører dette ikke støtte, der er ydet i forbindelse med de 34 afgørelser, der omfatter passive indtægter som følge af gennemførelsen af den støtteordning, der blev gennemgået i afsnit 7 i denne afgørelse.

⁽⁷³⁾ I overensstemmelse med betragtning 144 vedrører dette ikke støtte, der er ydet i forbindelse med de 34 afgørelser, der omfatter passiv indkomst som følge af gennemførelsen af den støtteordning, der blev gennemgået i afsnit 7 i denne afgørelse.

(153) De situationer, der er nævnt i anmodningerne om en afgørelse, omfattede normalt følgende struktur:



(154) I henhold til nederlandsk lovgivning, er et CV et kommanditselskab, der generelt anses for at være en skattemæssigt transparent enhed, og som derfor ikke er selskabsskattepligtig i Nederlandene ⁽⁷⁴⁾. CV'ets indtægter beskattes således ikke i Nederlandene for CV'et, men for deltagerne i CV'et i henhold til deres andel i CV'et. Sådanne CV'ers indtægter bliver således først skattepligtige i Nederlandene, når en eller flere deltagere i CV'et er personer bosiddende i eller virksomheder hjemmehørende i Nederlandene.

(155) Med hensyn til skattebehandlingen i Gibraltar fremgår det af Det Forenede Kongeriges indgivelser, at Gibraltar, eftersom indkomstskatteloven af 2010 ikke indeholder nogen særlige regler, anvender almindelige retsprincipper og derfor anser nederlandske CV'er som transparente enheder i overensstemmelse med reglerne og gældende retspraksis i Det Forenede Kongerige ⁽⁷⁵⁾. Den relevante andel af CV'ets indtægter vil derfor blive anset for at være modtaget direkte af de virksomheder i Gibraltar, der har en interesse i det nederlandske CV.

(156) Eftersom der ikke foreligger nogen bilateral beskatningsaftale mellem Gibraltar og Nederlandene, vil skattepligten i Gibraltar som udgangspunkt afhænge af, om den andel af de relevante indtægter, der blev genereret af det nederlandske CV, skulle beskattes i medfør af indkomstskatteloven af 2010. Eftersom passive indtægter fra renter og royalties ikke skulle beskattes før juni 2013 (hvad angår renter) og januar 2014 (hvad angår indtægter fra royalties), skulle partnerne i Gibraltar ikke beskattes af sådanne indtægter i det nederlandske CV. Efter ændringerne af indkomstskatteloven af 2010, hvormed passive indtægter fra royalties og renter blev skattepligtige uanset deres oprindelse (kategori 1A og 3A, tabel C i bilag 1 til indkomstskatteloven af 2010), burde en korrekt anvendelse af Gibaltars skatteregler have medført, at de gibraltariske skattemyndigheder anser partnerne i Gibraltar for skattepligtige for de pågældende passive indtægter fra royalties (modtaget efter den 1. januar 2014) og renter (modtaget efter den 1. juli 2013) ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ I praksis skal der efter nederlandsk ret skelnes mellem åbne og lukkede CV'er. En sådan sondring afhænger af, om adgang for nye partnere og overførsel af andele er underlagt tilladelse fra alle de andre partnere. Et åbent CV betragtes i sig selv som en skattepligtig enhed (uigennemsigtig), og et lukket CV anses for at være en transparent enhed og er derfor ikke selskabsskattepligtig. I den foreliggende sag er de relevante CV'er lukkede CV'er. Denne klassificering er dog irrelevant for skattebehandlingen af CV'et i Gibraltar (i overensstemmelse med almindelige retsprincipper).

⁽⁷⁵⁾ Se navnlig den interne vejledning, som er offentliggjort af HM Revenues & Customs on Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes, som senest blev opdateret den 9. januar 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

⁽⁷⁶⁾ Med hensyn til passive indtægter fra renter ville dette kun være gældende i det omfang, de indtægter fra modtagne eller tilgodehavende renter fra en enkelt virksomhed, overstiger 100 000 GBP.

- (157) I sin indgivelse af 21. februar 2018 bekræftede de britiske myndigheder, at Gibraltars skattekontor anså de nederlandske CV'er for skattemæssigt transparente enheder. De konkluderede imidlertid, at det ikke medfører beskatning i Gibraltar, da der ikke er nogen specifik bestemmelse i indkomstskatteloven af 2010, som definerer og fastsætter, hvordan partneren i Gibraltar skal beskattes. Grunden hertil er, at definitionen af »person« i afsnit 74 i indkomstskatteloven af 2010 ikke udtrykkeligt henviser til nederlandske kommanditselskaber, og at der derfor ikke er nogen specifik mekanisme for, hvordan indtægter fra andele i et CV skal beskattes.
- (158) Kommissionen forstår ikke Det Forenede Kongeriges og Gibraltars skattemyndigheders begrundelser af følgende årsager. For det første er det relevante spørgsmål ikke, hvorvidt nederlandske CV'er skal beskattes i Gibraltar, men om virksomhedspartnere (der er hjemmehørende i Gibraltar) i sådanne CV'er skal beskattes af deres andel af de indtægter, der genereres af sådanne CV'er. Eftersom CV'er betragtes som skattemæssigt transparente i Gibraltar (i medfør af almindelige retsprincipper), bør virksomhedspartnere, der er hjemmehørende i Gibraltar, beskattes af deres andel af CV'ets indtægter i det omfang, at indtægterne er omfattet af indkomstskatteloven af 2010 (for indtægter af renter vil det sige siden den 1. juli 2013 og for indtægter af royalties siden den 1. januar 2014) ⁽⁷⁷⁾. Kommissionen satte spørgsmålstegn ved Det Forenede Kongeriges begrundelse men modtog ingen overbevisende argumenter til støtte for argumentationen.
- (159) For det andet, selv hvis definitionen af »person« i afsnit 74 var relevant i de foreliggende tilfælde (efter Kommissionens opfattelse er dette kun tilfældet for de selskaber i Gibraltar, der har en interesse i nederlandske CV'er, ikke for nederlandske CV'er som sådan), skal det bemærkes, at definitionen i afsnit 74 ⁽⁷⁸⁾ er meget generisk og tilstrækkeligt bred til at omfatte et nederlandsk CV.
- (160) Modtagerne af de fem anfægtede skatteafgørelser er som følger:
- 1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (afgørelse nr. 144, udstedt den 11. september 2012)
 - 2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (afgørelse nr. 83, udstedt den 2. juni 2011)
 - 3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (afgørelse nr. 84, udstedt den 2. juni 2011)
 - 4) Ash (Gibraltar) One Limited (afgørelse nr. 139, udstedt den 8. maj 2012)
 - 5) Ash (Gibraltar) Two Limited (afgørelse nr. 140, udstedt den 8. maj 2012).
- (161) De enkelte CV'ers overskud og de pågældende andele af det overskud, der kan vurderes for hver af de fem modtagere (i overensstemmelse med deres respektive interesser i CV'erne) for perioden 2014-2016 ⁽⁸¹⁾, er som følger: ⁽⁸²⁾

	Interesse i CV (%)	2014		2015		2016	
		CV'ets overskud (renter og royalties) (USD)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %) (USD)	CV'ets overskud (renter og royalties) (USD)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %) (USD)	CV'ets overskud (renter og royalties)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ I henhold til kategori 3A, (b), tabel C i bilag 1, skal royalties anses for at være indtægter, der er optjent og hidrører fra Gibraltar, hvis virksomheden, der modtager indtægter fra de pågældende royalties, er registreret i Gibraltar. Denne bestemmelse berører ikke den konklusion, at de pågældende virksomheder, der er registreret i Gibraltar, skal beskattes af deres andel af indtægterne fra royalties, der er genereret af de nederlandske CV'er, fordi den relevante andel af enhver indtægt, som CV'erne modtager, anses for at være modtaget direkte af de virksomheder i Gibraltar, der har en interesse i de nederlandske CV'er.

⁽⁷⁸⁾ Afsnit 74 definerer begrebet personer som »ethvert selskab enten en sammenlægning eller et individuelt selskab samt enhver klub, forening eller andet organ eller en eller flere personer uanset alder og køn og omfatter ethvert selskab og sammenslutning af personer samt alle andre enheder i henhold til bestemmelserne i denne lov«.

⁽⁷⁹⁾ Den er benævnt »fremtidig virksomhed« i afgørelsen om at udvide proceduren.

⁽⁸⁰⁾ Den er benævnt »fremtidig virksomhed« i afgørelsen om at udvide proceduren.

⁽⁸¹⁾ De pågældende CV'ers overskud for regnskabsårene 2012, 2013 og 2017 kendes ikke.

⁽⁸²⁾ Årsregnskabet for det relevante CV'er er denomineret i USD. Regnskabsperioden for MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. og Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. slutter den 31. december. Regnskabsperioden for Ash (Gibraltar) One Ltd. og Ash (Gibraltar) Two Ltd. slutter derimod den 30. september.

	Interesse i CV (%)	2014		2015		2016	
		CV'ets overskud (renter og royalties) (USD)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %) (USD)	CV'ets overskud (renter og royalties) (USD)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %) (USD)	CV'ets overskud (renter og royalties)	Andel-of-CV's-overskud (overskud × rente i %)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	- 3 053 497,00	- 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	- 1 785 671,00 EUR	- 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	- 3 053 497,00	- 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	- 1 785 671,00 EUR	- 21 606,62 EUR

(162) Beregningen af det skattepligtige beløb burde have omfattet den relevante andel af overskuddet i ovenstående tabel for de fem virksomheder i Gibraltar, og det burde være blevet beskattet i henhold til de almindelige skattebestemmelser i Gibraltar.

8.3.1. Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om statsstøtte

8.3.1.1. Betingelserne for vurdering af statsstøtte

(163) Som allerede beskrevet i betragtning 77 skal en foranstaltning for at kunne klassificeres som statsstøtte for det første være statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal dette indgreb kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, for det tredje skal den give en virksomhed en selektiv fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen ⁽⁸³⁾.

(164) For så vidt angår statsstøtte eller ved hjælp af statsmidler blev de anfægtede skatteafgørelser udstedt af de gibraltariske skattemyndigheder, som er en del af Gibraltars regering. Skatteafgørelserne udgjorde en accept af disse myndigheder af en særlig skattemæssig behandling. På grundlag af disse afgørelser har modtagerne fastsat deres skattepligt for så vidt angår selskabsskat i Gibraltar (for hvert skatteår). Hvis modtageren var forpligtet til at indgive en selvangivelse ⁽⁸⁴⁾, anvendte modtageren efterfølgende skatteafgørelsen til at udfylde sin selvangivelse, og disse selvangivelser er af de gibraltariske skattemyndigheder blevet accepteret som svarende til modtagerens skattepligt for så vidt angår selskabsskat i Gibraltar. Hvis der ikke var noget krav om at indgive en selvangivelse, fordi der ikke var nogen indtægt, der kunne vurderes som følge af afgørelsen, var der følgelig heller ikke nogen skattepligt. Alle skattefordele, der er tildelt som følge af de anfægtede skatteafgørelser, kan derfor tilregnes Gibraltar.

(165) For så vidt angår støttens finansiering ved hjælp af statsmidler, har Domstolen konsekvent fastholdt, at en foranstaltning, hvorved de offentlige myndigheder giver visse virksomheder en skattefritagelse, som stiller disse virksomheder økonomisk gunstigere end andre skatteydere, udgør statsstøtte, også selv om den ikke er forbundet med en positiv overførsel af statsmidler ⁽⁸⁵⁾. I dette tilfælde bekræfter de anfægtede skatteafgørelser, at virksomhederne, der er hjemmehørende i Gibraltar, og som har interesser i disse partnerskaber, ikke skal beskattes af den relevante andel af indtægter fra royalties og renter, der er genereret af nederlandske

⁽⁸³⁾ Jf. sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁸⁴⁾ Indtil den 31. december 2015 var der ikke noget krav om, at en virksomhed, der ikke havde nogen skattepligtig indtægt, f.eks. fordi den kun modtager udbytte fra en anden virksomhed, skulle indgive en selvangivelse.

⁽⁸⁵⁾ Jf. forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis.

partnerskaber. Den skattebehandling, der er følger af de anfægtede skatteafgørelser, kan derfor siges at lempe modtagernes skattepligt, hvad angår selskabsskat, i Gibraltar og dermed medføre tab af statsmidler. Dette skyldes, at en eventuel fritagelse som følge af de anfægtede skatteafgørelser medfører et tab af skatteindtægter, der uden fritagelsen ville have været til rådighed for Gibraltar ⁽⁸⁶⁾. Det betyder, at alle foranstaltningerne er finansieret med statsmidler.

- (166) Med hensyn til kravet om påvirkning af samhandelen indgår de fem virksomheder, der drager fordel af de anfægtede skatteafgørelser, i multinationale koncerner, der opererer på forskellige markeder i flere medlemsstater, dvs. at enhver støtte til deres fordel vil kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. I samme tråd har Gibraltar ved at give de pågældende multinationale koncerner en gunstig skattebehandling potentielt trukket investeringer væk fra medlemsstater, der ikke kan eller ikke vil tilbyde en tilsvarende gunstig skattebehandling. Eftersom de anfægtede skatteafgørelser styrker modtagernes konkurrencemæssige stilling i forhold til andre konkurrerende virksomheder på EU's indre marked, bør de anses for at kunne påvirke denne samhandel ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Ligeledes, med hensyn til kravet om konkurrencefordrejning, anses en foranstaltning, der ydes af en stat, for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis den kan forbedre modtageren af den pågældende foranstaltnings konkurrencemæssige stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med ⁽⁸⁸⁾.
- (168) De britiske myndigheder fremfører, at der ikke er nogen dokumentation for, at nogen af skatteafgørelserne fordrejede konkurrencen. Efter deres opfattelse kan en foranstaltning kun fordreje konkurrencen i den sektor, som den gælder for eller i visse nært beslægtede sektorer. En sådan fordrejning fremgår ikke klart af afgørelsen om at udvide proceduren, da skatteafgørelserne gælder i en lang række forskellige sektorer.
- (169) Undersøgelsen har vist, at modtagerne af de fem anfægtede skatteafgørelser alle er aktive på de globale markeder såsom pædiatrisk ernæring, rekruttering af ledere, kemiske produkter til forbrugere og industrielle anvendelser, både i flere medlemsstater og i tredjelande. Det er alle markeder, hvor disse modtagere er i konkurrence med andre virksomheder. Den skattebehandling, der følger af de anfægtede skatteafgørelser, fritager modtagerne fra en skattepligt, som de ellers havde været forpligtet til at afholde i deres daglige drift af normale aktiviteter. Derfor skal den støtte, der ydes som følge af skatteafgørelserne, anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene ved at styrke modtagernes finansielle stilling på de markeder, hvor de er aktive. Ved at fritage dem for en skattepligt, som de ellers skulle have afholdt, og som konkurrerende virksomheder skal afholde, frigør skattebehandlingen, der følger af de anfægtede skatteafgørelser, midler, som virksomhederne kunne anvende til f. eks. at investere i deres forretningstransaktioner, til at foretage yderligere investeringer eller forbedre aflønningen af aktionærer og derved fordreje konkurrencen på de markeder, hvor de opererer. Derfor er den fjerde betingelse for at fastslå statsstøtte også opfyldt i dette tilfælde.

8.3.1.2. Selektiv fordel

- (170) For så vidt angår den tredje betingelse — eksistensen af en selektiv fordel — skal det erindres, at formålet med en skatteafgørelse er forudgående at bekræfte, hvordan det almindelige skattesystem finder anvendelse i en bestemt sag på baggrund af de særlige forhold og omstændigheder. Som enhver anden beskatningsforanstaltning skal skattebehandling i medfør af en skatteafgørelse dog overholde reglerne om statsstøtte. Som allerede forklaret i betragtning 127, hvor en skatteafgørelse støtter en skattebehandling, som ikke afspejler, hvad der ville følge af en normal anvendelse af det almindelige skattesystem, uden begrundelse, giver foranstaltningen modtageren en selektiv fordel i det omfang, at skattebehandlingen forbedrer selskabets finansielle stilling i medlemsstaten sammenlignet med andre virksomheder i en tilsvarende faktisk og retlig situation, under hensyntagen til formålet med skattesystemet.
- (171) Hver gang en foranstaltning vedtaget af en medlemsstat forbedrer en virksomheds finansielle nettostilling, er der under henvisning til artikel 107, stk. 1, i traktaten tale om en fordel ⁽⁸⁹⁾. For at fastslå forekomsten af en fordel, skal der tages hensyn til virkningerne af selve foranstaltningen ⁽⁹⁰⁾. Med hensyn til skatteforanstaltninger kan en økonomisk fordel gives ved på forskellig vis at nedsætte en virksomheds skattebyrde og især ved at nedsætte beskatningsgrundlaget eller reducere skattebeløbet ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Jf. forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁸⁷⁾ Sag C-126/01, GEMO, ECLI:EU:C:2003:622, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁸⁸⁾ Jf. sag 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, præmis 11, og forenede sager T-298/97, T-312/97 Alzetta m.fl. mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2000:151, præmis 80.

⁽⁸⁹⁾ Jf. Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (meddelelse om begrebet statsstøtte), EUT C 262 af 19.7.2016, s. 1, punkt 67 og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁹⁰⁾ Sag 173/73, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1974:71, præmis 13.

⁽⁹¹⁾ Jf. sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768, præmis 78, jf. C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., ECLI:EU:C:2006:8, præmis 132, og sag C-522/13, Ministerio de Defensa og Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, præmis 21-31.

- (172) De anfægtede skatteafgørelser, der blev udstedt i 2011 eller 2012, bekræftede, at de passive indtægter fra royalties og renter, som virksomheder i Gibraltar modtog via deres interesser i de pågældende CV'er, ikke skal beskattes i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Denne skattebehandling afgjorde deres selskabsskattepligt i Gibraltar i den periode, der var omfattet af de anfægtede skatteafgørelser ⁽⁹²⁾ og gav dermed en selektiv fordel.
- (173) Traktatens artikel 107, stk. 1, forbyder kun støtte »ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. at den forbyder foranstaltninger, der giver en selektiv fordel ⁽⁹³⁾. Med henblik på at vurdere selektivitet, er det, som omtalt i betragtning 86, nødvendigt at fastlægge en referenceramme og en undtagelse herfra, som ikke er begrundet i skattesystemets logik.
- (174) Analysen af forekomsten af en selektiv fordel skal derfor begynde med at fastlægge den referenceordning, som er gældende i medlemsstaten, eller som i den foreliggende sag, i det pågældende oversøiske område. Det er derefter nødvendigt at fastslå, om foranstaltningen udgør en undtagelse fra denne referenceordning, der medfører en gunstigere behandling i forhold til andre virksomheder i en tilsvarende faktisk og retlig situation, under hensyntagen til formålene med ordningen (prima facie-selektivitet) ⁽⁹⁴⁾. Endelig kan en skatteforanstaltning, der udgør en undtagelse til referenceordningen, alligevel være begrundet, hvis medlemsstaten kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller vejledende principper i medlemsstatens skattesystem ⁽⁹⁵⁾. I så fald er skatteforanstaltningen ikke selektiv.

Referenceordning

- (175) Som allerede anført i betragtning 89 består en referenceordning generelt af et sammenhængende regelsæt, som på grundlag af objektive kriterier finder anvendelse på alle virksomheder inden for dens anvendelsesområde som defineret i dens målsætning.
- (176) Med hensyn til anvendelsen af reglerne for selskabsskat i Gibraltar er referenceordningen, som allerede nævnt i betragtning 90, indkomstskatteloven af 2010, hvis formål er at indsamle indtægter fra skatteydere, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar. I afsnit 7.1.3.1 er referenceordningen beskrevet mere uddybende.
- (177) I afsnit 16, stk. 1, i indkomstskatteloven af 2010 fastlægges det, at medmindre andet er fastsat i andre bestemmelser i indkomstskatteloven af 2010, er en virksomheds skattepligtige overskud eller indtægter i Gibraltar i løbet af en regnskabsperiode det fulde beløb af virksomhedens overskud eller indtægter for den pågældende regnskabsperiode. I overensstemmelse med bestemmelser i common law ⁽⁹⁶⁾, er det i forbindelse med overskud eller indtægter, der hidrører fra et partnerskab (hvor en virksomhed i Gibraltar er partner), nødvendigt at vurdere hvilken andel af partnerskabets overskud eller indtægter, virksomheden i Gibraltar ret til, og at vurdere et sådant overskud eller sådanne indtægter i overensstemmelse med bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010, som var overskud eller indtægter tilhørende virksomheden i Gibraltar.

Undtagelse fra referenceordningen

- (178) I andet trin er det nødvendigt at fastlægge, om en foranstaltning er en undtagelse fra den normale anvendelse af reglerne i referenceordningen til fordel for visse virksomheder, som er i en tilsvarende faktisk og retlig situation som andre virksomheder, idet der tages højde for referenceordningens iboende formål.
- (179) I sine bemærkninger til afgørelsen om at udvide proceduren fremførte Gibraltar Society of Accountants, at de fleste af de afgørelser, der er anført i den beslutning, blev udstedt på et tidspunkt, hvor passive indtægter fra renter ikke blev beskattet efter indkomstskatteloven af 2010, og at de fleste afgørelser derfor ikke kan medføre beskatning af indtægter fra renter.

⁽⁹²⁾ Sådanne afgørelser var stadig gældende på det tidspunkt, hvor revisionerne blev gennemført.

⁽⁹³⁾ Jf. sag C-6/12, P, ECLI:EU:C:2013:525, præmis 17; sag C-522/13, Ministerio de Defensa og Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, præmis 32.

⁽⁹⁴⁾ Jf. forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, præmis 57, og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁹⁵⁾ Jf. forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 65.

⁽⁹⁶⁾ Se navnlig den interne vejledning, som er offentliggjort af HM Revenues & Customs on Foreign Entity Classification for UK Tax Purposes, som senest blev opdateret den 9. januar 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

- (180) Som allerede forklaret i betragtning 156, var de, da skatteafgørelserne blev udstedt i overensstemmelse med de gældende skattebestemmelser, eftersom de gældende skattebestemmelser ikke omfattede beskatning af passive indtægter fra royalties og renter.
- (181) Som anført i afsnit 7 i denne afgørelse, var denne undtagelse, der følger af lovgivningen i Gibraltar, en statsstøtteordning. Argumentet, der blev fremført af Gibraltar Society of Accountants, viser således, at skattebehandlingen i medfør af disse afgørelser var statsstøtte. Anvendelsen i enkelte tilfælde af en støtteordning er en individuel støtteforanstaltning.
- (182) Idet de gibraltariske skattemyndigheder tillod modtagerne af afgørelserne fortsat at drage fordel af afgørelserne efter ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013 vedrørende indtægter fra renter og royalties, forlængede myndighederne forekomsten af denne ordning i fem individuelle sager. Desuden har de end ikke overholdt de nationale regler. Forlængelsen af denne gunstige beskatningsordning er helt klart en undtagelse fra det almindelige skattesystem.
- (183) Med hensyn til perioden mellem den 1. januar 2011 (ikrafttrædelsen af indkomstskatteloven af 2010) og dagen før ikrafttrædelsen af ændringerne vedrørende passive indtægter fra renter og royalties (henholdsvis den 30. juni 2013 og den 31. december 2013), bekræftede den del af skatteafgørelserne, der vedrørte fritagelsen for renter og royalties, alene anvendelsen af de gældende skattebestemmelser på det tidspunkt⁽⁹⁷⁾, dvs. at sådanne indtægter ikke skal beskattes i Gibraltar. Fritagelsen, der indrømmes i henhold til de relevante skatteafgørelser (i perioden forud for ændringerne af 2013), bør derfor betragtes som en del af den statsstøtte, der er angivet i afsnit 7.
- (184) Fra henholdsvis den 1. juli 2013 og den 1. januar 2014 har de indtægtskategorier, der beskattes i Gibraltar, omfattet passive indtægter fra renter og royalties⁽⁹⁸⁾. Enhver fritagelse, som de fem virksomheder i Gibraltar indrømmes for deres andel af de indtægter, der genereres af de nederlandske CV'er, afspejlede således ikke den normale anvendelse af det almindelige skattesystem. Den fortsatte anvendelse af skatteafgørelserne, selv efter de ændringer, hvormed indtægter fra renter og royalties skulle beskattes, trådte i kraft, og selv efter de gibraltariske myndigheders gennemførelse af revisioner i 2015 for at vurdere, om skattebehandlingen af de pågældende virksomheder var i overensstemmelse med gældende skatteregler, medførte en selektiv fordel til disse fem virksomheder.
- (185) Selv om de pågældende fritagelser blot skyldes en forkert anvendelse af lovgivningen i form af en faktisk videreførelse af de tidligere fritagelsesordninger og ikke som sådan var en direkte følge af de fem skatteafgørelser, ville det ikke ændre denne konklusion, da virkningerne af foranstaltningen ville være de samme.
- (186) I lyset af formålet med Gibraltars selskabsskattesystem (beskatning af indtægter, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar) er de pågældende fem virksomheder i en retlig og faktisk situation, som er sammenlignelig med alle skattepligtige virksomheder (der har indtægter, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar), og som skal betale selskabsskat i Gibraltar. De foreliggende skatteafgørelser vedrører virksomheder, der modtager passive indtægter fra royalties og renter, som under alle omstændigheder skulle beskattes (med forbehold af grænsen på 100 000 GBP for så vidt angår renter) efter ikrafttrædelsen af de relevante lovgivningsmæssige ændringer. Der kan i den forbindelse ikke skelnes mellem virksomheder, der modtager indtægter i samme kategorier eller modtager indtægter i andre kategorier, der beskattes (herunder når disse indtægter modtages gennem en skattemæssigt transparent struktur). Det forhold, at indtægterne blev modtaget via interesser i nederlandske CV'er, gør ingen forskel, eftersom de gibraltariske skatteregler, der bygger på common law-principper, når der ikke er nogen særlige regler for beskatning af partnerskaber, indeholder bestemmelser om beskatning af partnere i Gibraltar for sådanne indtægter. Derfor giver den skattebehandling, som blev indrømmet på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser, disse fem virksomheder en fordel i forhold til alle andre skattepligtige virksomheder, der modtager indtægter, som er indtjent i eller hidrører fra Gibraltar, da sidstnævnte er i en tilsvarende retlig og faktisk situation i lyset af formålet med Gibraltars selskabsskatteordning.
- (187) I lyset af ovenstående konkluderer Kommissionen, at de fordele, der tildeles på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser, umiddelbart er selektive.

⁽⁹⁷⁾ Selv om de er meget kortfattede, synes de pågældende fem afgørelser kun at bero på det forhold, at passive indtægter fra renter (inkl. royalties) ikke beskattes i henhold til indkomstskatteloven af 2010.

⁽⁹⁸⁾ Siden den 1. juli 2013 skal passive indtægter fra renter beskattes, hvis det modtagne eller tilgodehavende beløb fra enhver kilde, er lig med eller overstiger 100 000 GBP om året.

Manglende begrundelser for foranstaltningen

- (188) Ifølge fast retspraksis omfatter begrebet statsstøtte imidlertid ikke de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor umiddelbart er selektive, når denne sondring følger af systemets karakter og logik, hvilket den pågældende medlemsstat skal bevise ⁽⁹⁹⁾.
- (189) En foranstaltning, der skaber en undtagelse fra anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan være begrundet i skattesystemets karakter og generelle ordning, hvis den pågældende medlemsstat kan påvise, at foranstaltningen er en direkte følge af grundlæggende eller vejledende principper i medlemsstatens skattesystem, eller hvis den er resultatet af iboende mekanismer, der er nødvendige for systemets virkemåde og effektivitet ⁽¹⁰⁰⁾. Der skal i den forbindelse sondres mellem de formål, som er tillagt et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundne med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) I det omfang at skattebehandlingen af de fem virksomheder i Gibraltar med interesse i nederlandske CV'er er et resultat af gennemførelsen af den støtteordning, der blev gennemgået i afsnit 7 i denne afgørelse, henviser Kommissionen til den del af afsnittet, der omhandler påståede begrundelser for denne ordning.
- (191) Desuden har hverken Det Forenede Kongerige eller nogen tredjeparter fremført nogen mulig begrundelse for den gunstige behandling, der blev godkendt af de anfægtede skatteafgørelser til fordel for de fem virksomheder i Gibraltar med interesse i nederlandske CV'er. Kommissionen minder i den forbindelse om, at bevisbyrden for en sådan begrundelse påhviler medlemsstaten. Eftersom Det Forenede Kongerige ikke har fremført nogen begrundelse, må Kommissionen konkludere, at skattefordelen, der er tildelt de fem modtagere af de pågældende skatteafgørelser, ikke kan begrundes i Gibaltars selskabsskattesystems karakter eller generelle ordning.
- (192) Under alle omstændigheder har Kommissionen ikke været i stand til at identificere nogen mulig begrundelse for særbehandlingen af de pågældende fem virksomheder, der kan siges at stamme direkte fra de iboende grundlæggende eller vejledende principper i referenceordningen, eller som er resultatet af iboende mekanismer, der er nødvendige for ordningens virkemåde og effektivitet ⁽¹⁰²⁾.
- (193) De begrundelser, som de britiske myndigheder har påberåbt sig for ikke at beskatte indtægter, som de nederlandske CV'er genererede (dvs. at der ikke er nogen specifik bestemmelse i indkomstskatteloven af 2010, som definerer og fastsætter, hvordan en gibraltarisk partner i et nederlandsk CV bør beskattes), er ikke i overensstemmelse med de gældende skatteregler i Gibraltar (og de gældende common law-principper), og de kan ikke betragtes som en begrundelse, der direkte beror på de iboende, grundlæggende eller vejledende principper i referenceordningen.
- (194) Kort sagt kan skattefordelen til de fem modtagere af skatteafgørelserne ikke begrundes i systemets karakter og logik.

8.3.1.3. Konklusion vedrørende forekomsten af en selektiv fordel

- (195) I lyset af ovenstående konkluderer Kommissionen, at de skattefordele, der blev tildelt de fem virksomheder, der er identificeret i betragtning 160 på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser, er af selektiv art.

8.3.1.4. Konklusion vedrørende forekomsten af statsstøtte

- (196) Da skattebehandlingen, der blev tildelt som følge af de fem anfægtede skatteafgørelser, opfylder alle betingelserne i traktatens artikel 107, stk. 1, må det antages, at den manglende beskatning af indtægter fra royalties og renter, der er indrømmet modtagerne af de fem skatteafgørelser (der indgår i de 165 afgørelser som beskrevet i beslutningen om at udvide proceduren), og som har sådanne indtægter via deres interesse i nederlandske CV'er,

⁽⁹⁹⁾ Sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, præmis 52 og 80, og den deri nævne retspraksis.

⁽¹⁰⁰⁾ Forenede sager C-78/08 — C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 69.

⁽¹⁰¹⁾ Sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, præmis 81.

⁽¹⁰²⁾ Forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 69.

udgør statsstøtte i henhold til nævnte bestemmelse, enten på grundlag af vurderingen i afsnit 7 i denne afgørelse (med hensyn til fordele opnået af modtagerne af de problematiske skatteafgørelser inden ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013) eller på grundlag af afsnit 8 (med hensyn til de fordele, der er tildelt efter ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013).

8.3.2. Støttemodtagere

- (197) Kommissionen bemærker, at alle fem virksomheder i Gibraltar, der nyder godt af de anfægtede skatteafgørelser, indgår i store multinationale koncerner. Kommissionen bemærker endvidere, at strukturen i de koncerner, som det nederlandske CV, det nederlandske BV og de gibraltariske partnere indgår i, og som er beskrevet i betragtning 153, er til fordel for ejeren af de gibraltariske partnerselskaber (»moderselskabet«). I stedet for selv at udnytte selve de intellektuelle ejendomsrettigheder anbringer moderselskabet de intellektuelle ejendomsrettigheder i en kompleks virksomhedsstruktur (der omfatter en nederlandsk virksomhed, et nederlandsk partnerskab og et eller to gibraltariske holdingselskaber), hvilket giver moderselskabet mulighed for at generere overskud fra disse intellektuelle ejendomsrettigheder, uden at dette overskud beskattes. I betragtning af den (skattemæssigt) transparente karakter af det nederlandske CV og det forhold, at de gibraltariske virksomheder ikke udøver andre aktiviteter end at indehave deltagelse i det nederlandske CV, er den endelige modtager af det ubeskattede overskud, der hidrører fra udnyttelsen af de intellektuelle ejendomsrettigheder, moderselskabet.
- (198) Med henblik på anvendelse af statsstøttereglerne kan særskilte juridiske enheder anses for at udgøre én økonomisk enhed. Denne økonomiske enhed betragtes derefter som den relevante virksomhed, der drager fordel af støtten. Som domstolen tidligere har fastholdt, »[s]kal udtrykket »virksomhed« i konkurrencelovgivningen forstås som betegnelsen for en økonomisk enhed [...] selv hvis denne økonomiske enhed ifølge loven består af flere personer, naturlige eller juridiske«⁽¹⁰³⁾. For at afgøre om flere enheder udgør en økonomisk enhed, ser Domstolen på eksistensen af en kontrollerende andel eller funktionelle, økonomiske eller organisatoriske forbindelser⁽¹⁰⁴⁾. I den foreliggende sag var den organisatoriske struktur af de nederlandske og gibraltariske enheder etableret og fuldstændig kontrolleret af moderselskabet med henblik på udnyttelse af intellektuelle ejendomsrettigheder og skatteoptimering. Hele denne virksomhedsstruktur, dvs. det nederlandske BV, det nederlandske CV, de gibraltariske partnere og moderselskabet, udgør således en økonomisk enhed og bør alle betragtes som virksomheder, der drager fordel af støtteforanstaltningen.
- (199) Udover de gibraltariske virksomhedspartnere til de nederlandske CV'er, der er modtagere af støtten, betragter Kommissionen dermed også de nederlandske BV'er, de nederlandske CV'er og moderselskaberne til de gibraltariske partnere som modtagere af den statsstøtte, der ydes som følge af de anfægtede skatteafgørelser i henhold til artikel 107, stk. 1.

8.3.3. Foranstaltningernes karakter af ny støtte

- (200) Det Forenede Kongeriges myndigheder, Gibraltar, Gibraltar Society of Accountants og tredjeparter, der repræsenterer nogle af de virksomheder, der er anført i beslutningen om at udvide proceduren, har fremført, at beslutningen om at udvide proceduren er baseret på en fejlagtig forståelse af den gældende retlige ramme hvad angår afgørelsespraksis på skatteområdet. Selv om de anerkender, at denne misforståelse skyldes ukorrekte oplysninger fra de britiske myndigheder (den forkerte henvisning til afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010), mener de britiske myndigheder og Gibraltar, at det var disse forkerte oplysninger, der fik Kommissionen til at antage, at skatteafgørelser, der er truffet siden 2010, kan anses for at være »ny« støtte.
- (201) Det skal i denne henseende bemærkes, at Det Forenede Kongerige og Gibraltar først efter vedtagelsen af beslutningen om at udvide proceduren meddelte Kommissionen, at afgørelsespraksis var baseret på afsnit 2 i indkomstskatteloven af 2010. Eftersom afsnit 2 ikke udtrykkeligt giver Kommissioner for Income Tax beføjelser til at træffe afgørelser, var det ikke klart for Kommissionen, at denne beføjelse fulgte af de overordnede beføjelser til at forvalte indkomstskatteloven af 2010, der er fastsat i nævnte bestemmelse.
- (202) For det andet er Kommissionen af den opfattelse, at det i forbindelse med undersøgelsesproceduren i dette tilfælde er irrelevant, om afgørelsespraksis på skatteområdet var begrundet i afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010 eller under Gibraltar Tax Commissioner's generelle beføjelser til at forvalte denne lov. I beslutningen var afgørelsespraksis på skatteområdet og de 165 individuelle skatteafgørelser, som beslutningen omhandlede, tydeligt beskrevet. Henvisningen til afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010 kan derfor ikke have skabt misforståelser blandt parterne med hensyn til de foranstaltninger, der ville blive undersøgt i den formelle undersøgelsesprocedure.

⁽¹⁰³⁾ Sag C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, præmis 11. Jf. også sag T-137/02, Pollmeier Malchow mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2004:304, præmis 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Sag C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2010:787, præmis 47-55; sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., ECLI:EU:C:2006:8, præmis 112.

- (203) Som et mere væsentligt aspekt bliver der i den pågældende afgørelse ikke henvist til, at der ikke er nogen bestemmelse i indkomstskatteloven af 1952, der svarer til afsnit 42 i indkomstskatteloven af 2010, som begrundelse for at konkludere, at afgørelsespraksis på skatteområdet og de 165 individuelle skatteafgørelser udgjorde »ny støtte«.
- (204) De britiske myndigheder hævder endvidere, at afgørelserne kun er en del af fast praksis, som startede længe før, Det Forenede Kongerige tiltrådte De Europæiske Fællesskaber i 1973. Denne praksis var baseret på afsnit 3, stk. 1, i indkomstskatteloven af 1952, hvis ordlyd nu er gengivet stort set identisk form i afsnit 2, stk. 1 og 2, i indkomstskatteloven af 2010, som giver Kommissioner for Income Tax beføjelse til at sikre en korrekt forvaltning af lovene med henblik på vurdering og opkrævning af selskabsskat i Gibraltar. Det Forenede Kongeriges er derfor af den holdning, at hvis der blev konstateret statsstøtte af nogen art, ville det dermed nødvendigvis være »eksisterende« støtte, og ikke »ny« støtte. Desuden ville de økonomiske, juridiske og finansielle virkninger af afgørelserne altid være baseret på Kommissioner for Income Tax's fortolkning af gældende ret, og afgørelserne inden 2010 var stort set identiske inden for alle aspekter med afgørelserne, der blev truffet efter ikrafttrædelsen af indkomstskatteloven af 2010. De gibraltariske myndigheder og Gibraltar Society of Accountants fremsatte lignende bemærkninger.
- (205) Argumenterne fra Det Forenede Kongeriges og nogle interesserede parter antager, at beslutningen om at udvide proceduren vedrører som sådan afgørelsespraksis på skatteområdet. Kommissionen er uenig i denne antagelse, fordi det af ordlyden i beslutningen tydeligt fremgår, at den vedrører de 165 skatteafgørelser, der blev udstedt i perioden 2011-2013, og som er nævnt i bilaget til denne beslutning, samt afgørelsespraksis på skatteområdet i medfør af indkomstskatteloven af 2010, som det fremgår af disse afgørelser. I beslutningen om at udvide proceduren indtog Kommissionen det foreløbige standpunkt, at skatteafgørelserne udgjorde statsstøtte, fordi i) de blev truffet, uden at der var nogen særlig procedure for anmodning om oplysninger fra de gibraltariske myndigheder, og ii) de gibraltariske skattemyndigheder ikke udførte en korrekt vurdering af virksomhedens skatteforpligtelser, da de udøvede sine skønsmæssige beføjelser. Kommissionen indtog også det foreløbige standpunkt, at de gibraltariske skattemyndigheder i nogle tilfælde udstedte skatteafgørelser, som ikke var i overensstemmelse med de gældende skattebestemmelser.
- (206) For at få medhold i sin påstand om, at praksis udgør »eksisterende støtte«, skulle Det Forenede Kongeriges myndigheder eller interesserede parter godtgøre, at der eksisterede en praksis før den 1. januar 1973, der faktisk udgjorde en støtteordning, og hvorved der blev truffet skatteafgørelser, der ikke anvendte indkomstskatteloven af 1952 korrekt. De britiske myndigheder har ikke tilkendegivet, at en sådan praksis, eksisterede forud for Det Forenede Kongeriges tiltrædelse.
- (207) Selv om afgørelserne før tiltrædelsen var baseret på de generelle beføjelser, der er tildelt Kommissioner for Income Tax i Gibaltars til at forvalte indkomstskatteloven, der har eksisteret siden 1953, er de følgelig tydeligvis ikke en del af de foranstaltninger, der er beskrevet i beslutningen om at udvide proceduren. Det skal i denne forbindelse understreges, at de retlige rammer for ydelsen af støtten (indkomstskatteloven af 2010) adskiller sig væsentligt fra indkomstskatteloven af 1952. Ændringerne omfatter, at passive indtægter fra renter ikke beskattes i henhold til indkomstskatteloven af 2010, samt ophævelsen af foranstaltningerne til fordel for »skattefritagne selskaber« og »skattebegunstigede selskaber«, som fandtes i henhold til indkomstskatteloven af 1952.

8.3.4. Støttens forenelighed med det indre marked

- (208) Statsstøtte anses for forenelig med det indre marked, hvis den falder ind under en af kategorierne, der er anført i traktatens artikel 107, stk. 2, og den kan anses for forenelig med det indre marked, hvis Kommissionen konkluderer, at den falder ind under en af de nævnte kategorier i traktatens artikel 107, stk. 3. Det påhviler imidlertid den medlemsstat, der tildeler støtten, at påvise, at den tildelte statsstøtte er forenelig med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3.
- (209) Det Forenede Kongerige har ikke påberåbt sig begrundelser for forenelighed i henhold til nogen af disse bestemmelser for den statsstøtte, der er ydet på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser. Tredjeparterne har heller ikke påberåbt sig sådanne begrundelser.
- (210) Eftersom skattebehandlingen, der følger af de anfægtede skatteafgørelser, fritager de pågældende virksomheder fra en skattepligt, som de ellers havde været forpligtet til at afholde i deres daglige drift af normale aktiviteter, udgør den støtte, der tildeles på grundlag af disse skatteafgørelser, desuden driftsstøtte. Som hovedregel betragtes en sådan støtte ikke som forenelig med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 3, litra c), fordi den ikke fremmer udviklingen af visse erhvervsgrøner eller af visse økonomiske områder. De pågældende skattefordele er desuden ikke tidsbegrænsede, aftagende eller står i forhold til, hvad der er strengt nødvendigt for at afhjælpe et bestemt markedssvigt eller for at opfylde et mål af almen interesse i de pågældende områder. De kan derfor ikke betragtes som forenelige med det indre marked.

- (211) Derfor er den statsstøtte, som de gibraltariske skattemyndigheder tildeler de pågældende fem selskaber uforenelig med det indre marked.

8.4. Fravær af en støtteordning

- (212) I beslutningen om at udvide proceduren satte Kommissionen ikke kun spørgsmålstegn ved de 165 individuelle afgørelser, der er beskrevet i bilaget til nævnte beslutning, men også mere overordnet vedrørende afgørelsespraksis på skatteområdet i henhold til indkomstskatteloven af 2010. Dette skyldtes, at de gibraltariske skattemyndigheder tilsyneladende konsekvent ikke anvendte bestemmelserne i indkomstskatteloven af 2010 korrekt. I denne henseende indtog Kommissionen det foreløbige standpunkt, at de 165 skatteafgørelser og afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar udgjorde statsstøtteforanstaltninger i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, og den stillede spørgsmålstegn ved deres forenelighed med det indre marked.
- (213) Selv om Kommissionens spørgsmål, da den indledte den formelle undersøgelsesprocedure, var begrundede, skal det bemærkes, at de konklusioner, der er omhandlet i afsnit 8.3.1 og 8.3.2, ikke er tilstrækkelige til at påvise eksistensen af en støtteordning baseret på afgørelsespraksis på skatteområdet i Gibraltar. Disse konklusioner peger navnlig ikke på en konsekvent forkert anvendelse af indkomstskatteloven af 2010 gennem udstedelse af skatteafgørelser.
- (214) De lovgivningsmæssige og forskriftsmæssige ændringer foretaget i Gibraltar med hensyn til afgørelsespraksis på skatteområdet, territorialitetsprincippet og bestemmelsen til at forhindre skatteundgåelse (jf. afsnit 11 i denne afgørelse), indskrænker desuden de gibraltariske skattemyndigheders skønsbeføjelser med hensyn til at udstede skatteafgørelser og håndhæve selskabsskatte reglerne.
- (215) Derfor konkluderer Kommissionen, at afgørelsespraksis på skatteområdet, som er genstanden for denne undersøgelse, ikke omfatter forekomsten af en støtteordning.

9. STØTTENS ULOVLIGHED

- (216) I henhold til traktatens artikel 108, stk. 3, er medlemsstaterne forpligtede til at underrette Kommissionen om enhver påtænkt støtteforanstaltning (anmeldelsespligt) og må ikke gennemføre de påtænkte støtteforanstaltninger, før Kommissionen har truffet en endelig afgørelse om den pågældende støtte (suspensionspligt).
- (217) Kommissionen bemærker, at Det Forenede Kongerige ikke underrettede Kommissionen om eventuelle planer om at indrømme fritagelse for passive indtægter fra renter og royalties eller de anfægtede skatteafgørelser og heller ikke overholdt standstill-forpligtelsen, der er fastsat i traktatens artikel 108, stk. 3. I henhold til artikel 1, litra f), i forordning (EU) 2015/1589 udgør fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties, der eksisterede i henhold til indkomstskatteloven af 2010, og skattebehandlingen på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser derfor ulovlig støtte, der er gennemført i strid med traktatens artikel 108, stk. 3.

10. TILBAGESØGNING AF STØTTEN

- (218) I henhold til traktaten og Domstolens faste retspraksis skal Kommissionen, når den har fundet støtte uforenelig med det indre marked, beslutte, at den pågældende medlemsstat skal ophæve støtten eller ændre den ⁽¹⁰⁵⁾. Ifølge Domstolens faste retspraksis har en medlemsstats forpligtelse til at ophæve den støtte, som Kommissionen anser for at være uforenelig med det indre marked, til formål at genetablere den tidligere situation ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Domstolen har slået fast, at dette formål opfyldes, når støttemodtageren har tilbagebetalt den ulovligt tildelte støtte og dermed mister den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen før ydelsen af støtte genoprettes ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Jf. sag C-70/72, Kommissionen mod Tyskland, ECLI:EU:C:1973:87, præmis 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Jf. forenede sager C-278/92, C-279/92 og C-280/92, Spanien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1994:325, præmis 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Jf. sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1999:311, præmis 64 og 65.

- (220) I overensstemmelse med retspraksis fastsættes det i procedureforordningens artikel 16, stk. 1, at Kommissionen i »negative afgørelser om ulovlig støtte bestemmer Kommissionen, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren«.
- (221) Eftersom den pågældende foranstaltning blev gennemført i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og at den betragtes som ulovlig og uforenelig støtte, skal medlemsstaten pålægges at tilbagesøge støtten for at genoprette den situation, der herskede på markedet, før den pågældende støtte blev ydet. Tilbagesøgning skal finde sted fra det tidspunkt, hvor støttemodtageren opnåede fordelene, dvs. da støtten blev stillet til rådighed for støttemodtageren, og der bør betales renter af de tilbagesøgte beløb, indtil beløbene er tilbagesøgt.
- (222) Ingen bestemmelser i EU-retten kræver, at Kommissionen, når den pålægger tilbagesøgning af den støtte, der er erklæret uforenelig med det indre marked, skal fastsætte den nøjagtige størrelse af det støttebeløb, der skal tilbagesøges. Det er derimod tilstrækkeligt, at Kommissionens afgørelse indeholder anvisninger, hvorved afgørelsens adressat uden store vanskeligheder selv kan fastslå beløbet ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) I tilfælde af statsstøtte i form af en skatteforanstaltning skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalte skat og den skat, der skulle være betalt, hvis den gunstige skattebehandling ikke havde fundet sted.
- (224) For at kunne fastsætte en skat, som skulle have været betalt, hvis den gunstige skattebehandling ikke havde fundet sted, skulle de britiske myndigheder i dette tilfælde genoverveje skattepligten for de virksomheder, der blev begunstiget af de pågældende foranstaltninger for hvert skatteår, hvor de nød godt af foranstaltningerne.
- (225) Den enkelte støtte skal anses for at være stillet til rådighed for modtageren den dag, den tabte skat forfaldt, hvis de pågældende foranstaltninger ikke havde eksisteret.
- (226) Den tabte skat for et bestemt skatteår bør beregnes som følger:
- for det første skal de britiske myndigheder fastlægge det overordnede overskud for den pågældende virksomhed for det pågældende skatteår (herunder passive indtægter fra royalties og/eller renter)
 - på grundlag af dette overskud bør de britiske myndigheder beregne den pågældende virksomheds beskatningsgrundlag for det pågældende skatteår
 - beskatningsgrundlaget bør ganges med den skattesats, der var gældende for selskabsskat det pågældende år
 - endelig bør de britiske myndigheder fradrage den selskabsskat, som virksomheden allerede har betalt for det pågældende skatteår (hvis den har betalt nogen).
- (227) Med hensyn til den støtte, der er ydet gennem fritagelse for passive indtægter fra renter og royalties, har myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar fremført, at tilbagesøgning sandsynligvis er umulig af praktiske årsager på grund af den mobile karakter af de pågældende virksomheders midler og som følge af princippet i folkeretten om, at domstolene i en stat ikke vil tillade eller håndhæve skattekrav på vegne af en anden stat. Hverken myndighederne i Det Forenede Kongerige eller i Gibraltar har dog fremlagt nogen dokumentation for konkrete problemer i praksis, som kunne føre til den konklusion, at det er absolut umuligt at tilbagesøge støtten. Det er fast retspraksis, at betingelsen om, at det er »absolut umuligt« at gennemføre afgørelsen, ikke er opfyldt, når medlemsstaten blot har meddelt Kommissionen de retlige, politiske og praktiske problemer, som en gennemførelse af afgørelsen indebærer, uden at træffe nogen egentlige foranstaltninger over for de omhandlede virksomheder med henblik på at tilbagesøge støtten og uden at foreslå Kommissionen alternative måder at gennemføre afgørelsen på, som kunne overvinde vanskelighederne ⁽¹⁰⁹⁾. Kommissionen konkluderer derfor, at myndighederne i Det Forenede Kongerige og Gibraltar ikke har påvist, at det ville være absolut umuligt at tilbagesøge den støtte, som blev ydet gennem fritagelsen.

⁽¹⁰⁸⁾ Jf. sag C-441/06, Kommissionen mod Frankrig, ECLI:EU:C:2007:616, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

⁽¹⁰⁹⁾ Jf. sag C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2018:873, præmis 91, C-37/14, Kommissionen mod Frankrig, ECLI:EU:C:2015:90, præmis 66, og C-411/12, Kommissionen mod Italien, ECLI:EU:C:2013:832, præmis 37.

10.1. Tilbagesøgning af støtten, der er ydet gennem fritagelsen

- (228) Enhver skat, der er tabt som følge af fritagelsen af passive indtægter fra renter og royalties mellem den 1. januar 2011 og dagen forud for ikrafttrædelsen af de respektive ændringer, hvormed passive indtægter fra renter og royalties skulle beskattes, bør tilbagesøges i det omfang, at indtægterne var optjent i eller hidrørte fra Gibraltar ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Som forklaret i betragtning 82 anses *indtægter fra royalties*, som en virksomhed i Gibraltar modtager, for at være indtjent i og hidrøre fra Gibraltar. De britiske myndigheder bør derfor pålægges at tilbagesøge ubetalt skat fra virksomheder i Gibraltar, der modtog indtægter fra royalties i perioden mellem den 1. januar 2011 til 31. december 2013.
- (230) Hvad angår *passive indtægter fra renter*, som virksomheder i Gibraltar modtog i perioden fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2013, skal de britiske myndigheder med henblik på at fastslå, om disse indtægter var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, anvende bestemmelsen om »lånestedet«, jf. betragtning 82, i overensstemmelse med territorialitetsprincippet.
- (231) Hvis de britiske myndigheder konkluderer, at de passive indtægter fra renter var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, skal den tabte skat som følge af den manglende beskatning af disse indtægter, tilbagesøges fra den pågældende virksomhed.

10.2. Tilbagesøgning af støtten, der blev ydet til de fem virksomheder i Gibraltar i forbindelse med deres deltagelse i nederlandske CV'er

- (232) De britiske myndigheder bør pålægges at afskaffe deres praksis med ikke at beskatte den andel af hver virksomhed i Gibraltar, der er nævnt i betragtning 160, for passive indtægter fra renter, der er genereret af det nederlandske CV, som virksomheden deltager i.
- (233) De britiske myndigheder bør desuden pålægges at tilbagesøge den skat, som de pågældende fem selskaber i Gibraltar er blevet fritaget for som følge af den manglende beskatning af deres andele af passive indtægter fra renter og royalties, der er genereret af de pågældende nederlandske CV'er.
- (234) Tilbagesøgningen bør omfatte skattetabet i perioden fra den 1. januar 2011 til den dato, hvor de britiske myndigheder afskaffer praksis med ikke at beskatte virksomheder i Gibraltar for indtægter, der stammer fra deres deltagelse i de nederlandske CV'er, jf. betragtning 232.
- (235) Med hensyn til *indtægter fra royalties*, som virksomheder i Gibraltar har modtaget som følge af deres deltagelse i de nederlandske CV'er, bør de britiske myndigheder tilbagesøge de beløb, der svarer til de mistede skatteindtægter fra sådanne indtægter i løbet af hele den periode, der er fastlagt i foregående betragtning.
- (236) For så vidt angår virksomheder i Gibraltar, der har modtaget *passive indtægter fra renter* som følge af deres deltagelse i de nederlandske CV'er, skal støtten tilbagesøges fra de pågældende virksomheder i Gibraltar, som følger:
- for perioden fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2013 skal de britiske myndigheder først fastslå, om indtægterne fra renter er optjent i eller hidrører fra Gibraltar. Til denne vurdering bør bestemmelsen om »lånestedet«, der er beskrevet i betragtning 82, anvendes. I det omfang at de passive indtægter fra renter var indtjent i eller hidrørte fra Gibraltar, skal de britiske myndigheder tilbagesøge den tabte skat, som følger af den manglende beskatning af disse indtægter
 - for perioden fra den 1. januar 2014 skal de britiske myndigheder tilbagesøge det skattetaab, som følger af den manglende beskatning af disse indtægter, hvis de beløber sig til mindst 100 000 GBP om året pr. oprindelsesvirksomhed.

⁽¹¹⁰⁾ Som forklaret i betragtning 144 i denne afgørelse bliver enhver støtte, som ydes på grundlag af de 34 afgørelser vedrørende skattebehandling af passiv indkomst (i perioden før ikrafttrædelsen af ændringerne i 2013), behandlet som en del af den støtte, der er anført under afsnit 7, og kan omfatte støtte, der skal tilbagesøges i overensstemmelse med betragtning 229 og 230.

- (237) I lyset af bemærkningerne i betragtningerne i punkt 8.3.2, mener Kommissionen, at Det Forenede Kongerige i første omgang bør tilbagesøge den ulovlige og uforenelige støtte, der er ydet til virksomheder i Gibraltar fra disse virksomheder i Gibraltar. Skulle det ikke være muligt at tilbagesøge det fulde støttebeløb fra den pågældende virksomhed i Gibraltar, bør Det Forenede Kongerige tilbagesøge den resterende del af støtten fra andre enheder, der udgør en enkelt økonomisk enhed med den pågældende virksomhed i Gibraltar, dvs. det pågældende nederlandske BV, nederlandske CV eller moderselskabet for virksomheden i Gibraltar, for at sikre, at den fordel, der blev tildelt, er fjernet, og at den tidligere eksisterende situation på markedet genoprettes gennem tilbagesøgningen.

11. LOVGIVNINGSMÆSSIGE OG FORSKRIFTMÆSSIGE ÆNDRINGER, DER ER VEDTAGET AF GIBRALTAR

- (238) Selv om udstedelsen af skatteafgørelser, der er omfattet af den formelle undersøgelse, i de fleste tilfælde ikke førte til ydelse af statsstøtte, afslørede Kommissionens undersøgelse visse svagheder i det skattesystem, der benyttes i Gibraltar, som kan udnyttes af multinationale selskaber til skatteplanlægning. Konklusionen var navnlig, at det territoriale skattesystem, der bliver anvendt i Gibraltar, kan skabe muligheder for grænseoverskridende skatteplanlægning (med en betydelig risiko for manglende beskatning af overskud i de pågældende virksomheder både i Gibraltar og de lande, hvor aktiviteterne faktisk bliver udført). Kommissionen konstaterede desuden, at det territoriale system potentielt kan give skattemyndighederne for store skønsmæssige afgørelser, hvis der ikke foreligger nogen klare retningslinjer for, hvordan territorialitetsprincippet bør anvendes i praksis.
- (239) Desuden har undersøgelsen også afsløret nogle svagheder ved procedurerne for udstedelse af skatteafgørelser, navnlig fraværet af en specifik procedure med en klar beskrivelse af krav til både ansøger og skattemyndigheder og fraværet af passende forudgående og efterfølgende kontrolprocedurer.
- (240) Endelig blev der også konstateret svagheder med hensyn til den generelle bestemmelse til at forhindre skatteundgåelse, herunder bestemmelserne om fastsættelse af interne afregningspriser i afsnit 40 i indkomstskatteloven af 2010, eftersom anvendelsen af bestemmelsen er betinget af, at der foreligger en »kunstig ordning«.
- (241) Ingen af disse svagheder udgør imidlertid i sig selv statsstøtte. Eftersom der ikke er nogen passende foranstaltninger til at afhjælpe disse svagheder, kan skattemyndighederne dog benytte sig af en overdreven skønsmæssig afgørelse i forbindelse med håndhævelsen af reglerne, hvilket kan øge risikoen for, at der ydes statsstøtte. Disse svagheder har desuden bidraget til de spørgsmål, som Kommissionen stillede i beslutningen om at udvide proceduren.
- (242) Med henblik på at imødekomme disse svagheder har Gibraltars regering vedtaget at indføre lovgivningsmæssige og forskriftsmæssige ændringer i forbindelse med deres afgørelsespraksis på skatteområdet, territorialitetsprincippet og bestemmelser til at forhindre skatteundgåelse/fastsættelse af interne afregningspriser. Efter Kommissionens opfattelse, er de ændringer, der blev vedtaget i oktober 2018, et væsentligt skridt frem mod at forbedre gennemsigtigheden og begrænse skønsmæssige afgørelser i forbindelse med anvendelsen af Gibraltars beskatningsregler.
- (243) De ændringer, som blev offentliggjort og vedtaget den 25. oktober 2018, kan sammenfattes som følger:
- vedtagelse af en vejledning ⁽¹¹¹⁾ til anvendelse af territorialitetsprincippet med konkrete eksempler på en bred vifte af aktiviteter og med indførelse af eksplicite tilsynskrav med hensyn til virksomheder, der ikke beskattes i Gibraltar
 - vedtagelse af lovgivning og forskrifter ⁽¹¹²⁾ om de proceduremæssige aspekter i skatteafgørelser, der omfatter følgende krav: 1) ansøgningen om en skatteafgørelse skal indeholde en detaljeret beskrivelse af forretningsaktiviteterne med en tydelig angivelse af, hvor aktiviteterne finder sted; 2) afgørelsen må kun udstedes for en periode på højst tre år og skal omfatte en fuldstændig redegørelse for grundlaget for udstedelsen, herunder i givet fald en omfattende analyse af interne afregningspriser; 3) indførelse af et kontrolsystem af både forudgående og efterfølgende verifikationer af skatteafgørelser; og 4) skattemyndighedernes offentliggørelse mindst en gang om året af anonymiserede indsamlinger af skatteafgørelser eller resuméer

⁽¹¹¹⁾ Jf. Guidance Accrued and Derived 2018. Hele teksten kan hentes her: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

⁽¹¹²⁾ Jf. Income Tax (Tax Rulings) Rules 2018. Hele teksten kan hentes her: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Jf. også Guidance on Tax Rulings (Procedure) 2018. Hele teksten kan hentes her: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

— vedtagelse af lovgivning med henblik på at ændre indkomstskatteloven af 2010 ⁽¹¹³⁾ for at sikre, at bestemmelsen til at forhindre skatteundgåelse og interne afregningspriser gælder, uanset om den pågældende ordning er kunstig eller ej.

(244) Endelig er det også relevant at bemærke, at Gibraltar vedtog en ændring af afsnit 29 i indkomstskatteloven af 2010 ⁽¹¹⁴⁾ for at pålægge alle virksomheder, der er registreret i Gibraltar, at indgive en selvangivelse med henblik på at angive om virksomhederne har indtægter, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar, og uanset om de anmoder om en skatteafgørelse. Ændringen trådte i kraft den 1. januar 2016.

12. KONKLUSION

(245) Kommissionen konkluderer, at Det Forenede Kongerige ulovligt har gennemført fritagelsesordningen for passive indtægter fra renter og royalties i Gibraltar i strid med traktatens artikel 108, stk. 3. Kommissionen konkluderer desuden, at ordningen udgør statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 1.

(246) Kommissionen finder, at den skattebehandling, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af skatteafgørelserne til fordel for fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske kommanditselskaber (Commanditaire Vennootschappen), som modtager passive indtægter fra renter og royalties, udgør individuelle statsstøtteforanstaltninger, der blev gennemført i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og som er uforenelige med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

(247) Det Forenede Kongerige bør pålægges at tilbagesøge den pågældende statsstøtte fra modtagerne i medfør af artikel 16 i procedureforordningen. Det Forenede Kongerige bør desuden sikre, at der ikke i fremtiden tildeles yderligere støtte til modtagerne eller til nogen af virksomhederne i deres koncern som følge af fritagelsen for passive indtægter fra renter og royalties eller den skattebehandling, der er fastsat i de anfægtede skatteafgørelser.

(248) Da Det Forenede Kongerige den 29. marts 2017 meddelte sin hensigt om at udtræde af Den Europæiske Union i henhold til artikel 50 i traktaten om Den Europæiske Union, ophører traktaterne med at finde anvendelse på Det Forenede Kongerige fra ikrafttrædelsesdatoen for udtrædelsesaftalen eller, hvis en sådan aftale udebliver, to år efter meddelelsen, medmindre Det Europæiske Råd efter aftale med Det Forenede Kongerige beslutter at forlænge denne periode. Som følge deraf og uanset eventuelle bestemmelser i udtrædelsesaftalen finder denne afgørelse kun anvendelse, indtil Det Forenede Kongerige ophører med at være en medlemsstat —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

1. Statsstøtteordningen i form af fritagelse for passive indtægter fra renter, der i henhold til indkomstskatteloven af 2010 var gældende i Gibraltar fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2013, og som Gibraltar ulovligt gennemførte i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, er uforenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 1.

2. Statsstøtteordningen i form af fritagelse for indtægter fra royalties, der i henhold til indkomstskatteloven af 2010 var gældende i Gibraltar fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2013, og som Gibraltar ulovligt gennemførte i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, er uforenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 1.

Artikel 2

Den individuelle statsstøtte, som regeringen i Gibraltar indrømmede på grundlag af skatteafgørelserne (omtalt i bilag 1 som afgørelse nr. 83, 84, 139, 140 og 144) til fem virksomheder i Gibraltar med interesser i nederlandske kommanditselskaber (Commanditaire Vennootschappen), der modtager passive indtægter fra renter og royalties, og som blev ulovligt gennemført af Det Forenede Kongerige i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, er uforenelige med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 1.

⁽¹¹³⁾ Jf. Income Tax (Amendment) Regulations 2018. Hele teksten kan hentes her: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>.

⁽¹¹⁴⁾ Income Tax (Amendment) Act 2015 af 6. august 2015.

Artikel 3

1. Afgørelsespraksis på skatteområdet i medfør af indkomstskatteloven af 2010 udgør ikke statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1.
2. De 126 afgørelser, der er opført i bilag 1 til denne afgørelse, bortset fra de fem afgørelser, der er omfattet af artikel 2, og de 34 afgørelser, der er omtalt i betragtning 144 ⁽¹¹⁵⁾, udgør ikke individuel statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

Artikel 4

1. Artikel 1 og 2 i denne afgørelse finder ikke anvendelse på individuel støtte, der er tildelt på grundlag af de i artikel 1 omhandlede støtteordninger eller på grundlag af de i artikel 2 omhandlede skatteafgørelser, hvis den individuelle statsstøtte på støttetidspunktet opfyldte de betingelser, der er fastlagt i den forordning, som blev vedtaget i medfør af artikel 2 i Rådets forordning (EU) nr. 994/98 ⁽¹¹⁶⁾, der var gældende på tidspunktet for støttens tildeling.
2. I medfør af denne artikel og artikel 5 anses individuel støtte for at være stillet til en modtagers rådighed hvert skatteår fra den dato, den tabte skat for det pågældende skatteår, der følger af de i artikel 1 omhandlede støtteordninger eller de i artikel 2 omhandlede skatteafgørelser, skulle være betalt, hvis ordningen eller afgørelsen ikke havde eksisteret.

Artikel 5

1. Det Forenede Kongerige tilbagesøger al uforenelig støtte, der er ydet på grundlag af de i artikel 1 omhandlede støtteordninger eller på grundlag af de i artikel 2 omhandlede skatteafgørelser fra støttemodtagerne.
2. Al individuel støtte, der er ydet på grundlag af de i artikel 2 omtalte skatteafgørelser, som ikke kan tilbagesøges fra den pågældende virksomhed i Gibraltar, tilbagesøges fra andre enheder, der udgør en enkelt økonomisk enhed med den pågældende virksomhed i Gibraltar, dvs. det relevante nederlandske BV, nederlandske CV eller moderselskab for virksomheden i Gibraltar.
3. Den støtte, der tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor den blev udbetalt til støttemodtageren, og indtil den er blevet tilbagesøgt.
4. Beløbet beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾.
5. Det Forenede Kongerige ophører med at yde støtten på grundlag af de i artikel 1 omhandlede støtteordninger eller de i artikel 2 omhandlede skatteafgørelser med virkning fra datoen for meddelelsen af denne afgørelse.

Artikel 6

1. Tilbagesøgningen af støtten i overensstemmelse med artikel 5 iværksættes øjeblikkeligt og effektivt.
2. Det Forenede Kongerige sikrer, at denne afgørelse gennemføres senest fire måneder efter dens meddelelse.

Artikel 7

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Det Forenede Kongerige følgende oplysninger til Kommissionen:
 - a) for hver virksomhed i Gibraltar, der genererede passive indtægter fra renter i perioden fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2013, en vurdering af, om indtægter fra sådanne renter blev optjent i eller hidrører fra Gibraltar baseret på bestemmelsen om »lånestedet«

⁽¹¹⁵⁾ De 34 afgørelser (der er omtalt i bilag 1 som afgørelse nr. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 og 158) vedrører skattebehandling af passive indtægter fra renter. Støtten i forbindelse med disse afgørelser (i perioden før ikrafttrædelsen af ændringerne af 2013) er behandlet i artikel 1 i denne afgørelse.

⁽¹¹⁶⁾ Rådets forordning (EF) nr. 994/98 af 7. maj 1998 om anvendelse af artikel 92 og 93 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på visse former for horisontal statsstøtte (EFT L 142 af 14.5.1998, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1).

- b) en liste over modtagere, der modtog støtte på grundlag af de i artikel 1 omtalte støtteordninger, sammen med følgende oplysninger for hver af dem og for hvert relevant skatteår:
- det genererede overskud (med udspecificering af overskud fra indtægter fra royalties og overskud fra passive indtægter fra renter), beskatningsgrundlaget, den gældende indkomstkattesats, den betalte indkomstskat og skattetabet
 - modtaget støtte i alt
- c) følgende oplysninger for hver af de fem virksomheder i Gibraltar, der modtog støtte på grundlag af de i artikel 2 omtalte skatteafgørelser, og for hvert relevant skatteår:
- det genererede overskud (med udspecificering af overskud fra indtægter fra royalties og overskud fra passive indtægter fra renter), beskatningsgrundlaget, den gældende indkomstkattesats, den betalte indkomstskat og skattetabet
 - modtaget støtte i alt
- d) det samlede beløb (hovedstol og renter), som skal tilbagesøges fra hver støttemodtager (for alle skatteår, der er genstand for tilbagesøgningen)
- e) en detaljeret beskrivelse af de foranstaltninger, der allerede er truffet og planlagt for at efterkomme afgørelsen
- f) dokumentation for, at støttemodtagerne har fået påbud om at tilbagebetale støtten.

2. Det Forenede Kongerige underretter Kommissionen om udviklingen i de foranstaltninger, der træffes for at gennemføre denne afgørelse, indtil den i artikel 5 omhandlede støtte er fuldt tilbagesøgt. Efter anmodning fra Kommissionen forelægger Det Forenede Kongerige for Kommissionen enhver oplysning om de nationale foranstaltninger, der allerede er truffet og planlagt for at efterkomme denne afgørelse.

Artikel 8

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

Udfærdiget i Bruxelles, den 19. december 2018.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen

BILAG

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Tjenesteydelser, rådgivning i virksomhedsledelse	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Tjenesteydelser, shippingmægler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Handel, salg af mineralolieprodukter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Handel, salg af mineralolieprodukter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, import af møbler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, import af møbler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdingselskab, udstedelse af licens til intellektuelle ejendomsrettigheder	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Handel, produktion og salg af CD'er	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
9. Potentiel virksomhed	12.1.2011	Holdingselskab, udstedelse af licens til intellektuelle ejendomsrettigheder	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Handel, indtægter fra udlejning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Handel, videresendelse af post	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Besiddelse af aktiver, ejendom (fly)	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
13. Potentiel virksomhed	4.2.2011	Modtager i en trustfond	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
14. Potentiel virksomhed	7.2.2011	Tilvejebringelse af lån	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
15. Zartello Limited	7.2.2011	Handel, markedsføring tjenesteydelser	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Handels, sportsagent	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Handel, tilvejebringelse af forvaltning af aktiver	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Handel, salg af lægemidler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Handel, markedsføring	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
22. Akasha Charterer Limited	25.2.2011	Handel, chartring af yachter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Besiddelse af ejendom og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Investeringsholdingselskab	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Handel, forvaltning af rederi	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Handel, markedsføring	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Handel, markedsføring og salg, uddannelse	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Handel, distribution af varer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Handel, markedsføring og salg, uddannelse	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Handel, markedsføring	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Investeringsholdingselskab	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Handel, forvaltningstjenester	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Besiddelse af intellektuelle ejendomsrettigheder	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Aktivholdningsselskab, motordrevne yachter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Handel, oplagring og håndtering af mineralolie	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Handel, motorer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Tilvejebringelse af lån	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
42. Potentiel virksomhed	28.3.2011	Handel, markedsføringsydelse	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Handel, markedsføringsydelse	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Holding, intellektuel ejendom	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investeringsholdingselskab	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
46. Potentiel virksomhed	1.4.2011	Handel, reklame	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Besiddelse af patenter og varemærker	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Group Holding	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
51. AMD Limited	1.4.2011	Handel, salg af landbrugsprodukter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Holding, virksomhedsaktier	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Handel, chartring af skib uden besætning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Handel, markedsføringsydelser	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Handel, markedsføringsydelser	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Handel, salg af landbrugsprodukter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Tjenester, forvaltning og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Tjenesteydelser, administratorer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Tjenesteydelser, administratorer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investeringsholdingselskab	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investeringsholdingselskab	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Handel, levering af olie- og gas udstyr	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Holdingselskab, ejendom og investeringer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Handel, spil	Afgørelse vedrørte personlig indkomstskat og vedrører ikke en virksomhed, der er underlagt selskabsskat
76. Orios Limited	23.5.2011	Handel, og online blomster- og gavebutik	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Aktivbeholdning, motordrevne yachter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Aktivbeholdning, motordrevne yachter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
80. Repset Limited	1.6.2011	Group Holding	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Anfægtet afgørelse
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited, GibCo2)	2.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Anfægtet afgørelse
85. Walstead Limited	8.6.2011	Handel, markedsføring, salg og forskning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Handel i Gibraltar	Afgørelse vedrørte personlig indkomstskat og vedrører ikke en virksomhed, der er underlagt selskabsskat
88. Loksyst (International) Limited	15.6.2011	Handel i Gibraltar	Afgørelse vedrørte personlig indkomstskat og vedrører ikke en virksomhed, der er underlagt selskabsskat
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Handel, køb og salg af beklædning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og markedsføring	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Tjenesteydelser, rådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Aktivbeholdning, motordrevne yachter	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
96. Potentiel virksomhed	12.7.2011	Handel, valutaomregning	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investeringsholdingselskab	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Tjenester, konsulentvirksomhed og markedsføring	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
99. Potentiel virksomhed (Advisory Limited)	14.7.2011	Tilvejebringelse af lån	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
100. Potentiel virksomhed	22.7.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
101. Potentiel virksomhed	5.8.2011	Handel, markedsføring	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Group Holding	Afgørelse vedrørte personlig indkomstskat og vedrører ikke en virksomhed, der er underlagt selskabsskat
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Holding, intellektuel ejendom	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Tjenesteydelser, rådgivning og lånerenter	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Tjenesteydelser, ledelsesrådgivning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
113. Potentiel virksomhed (International Law Firm)	16.11.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Handel, salg af materialer til jordarbejder	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Tjenesteydelser, administrativ støtte	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Tjenesteydelser, rådgivning som fodboldagent	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Handel, sejlundervisning og chartring af yachter	Skal beskattes. Indtægter indtjent i og hidrører fra Gibraltar og skal derfor beskattes i Gibraltar
119. Potentiel virksomhed	16.12.2011	Tjenesteydelser, administrativ støtte	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Datterselskab	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	03.1.2012	Handel, udlejning af lastbiler og påhængsvogne	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Handel, salg af it-materialer	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Tilvejebringelse af lån	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Handel, gebyrer og provisioner for betalinger	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, olieplatform (charteret)	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, olieplatform (charteret)	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Handel, olieplatform (charteret)	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, olieplatform (charteret)	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Handel, olieplatform (charteret)	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Tjenesteydelser, levering af ingeniørarbejde	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Datterselskab til en kemikalievirksomhed	Anfægtet afgørelse
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Datterselskab til en kemikalievirksomhed	Anfægtet afgørelse
141. Potentiel virksomhed	12.6.2012	Holding, intellektuel ejendom	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, selskabsstiftelse	Skal beskattes. Indtægter indtjent i og hidrører fra Gibraltar og skal derfor beskattes i Gibraltar
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, selskabsstiftelse	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Datterselskab i koncernstruktur	Anfægtet afgørelse
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Handel, tilvejebringelse af midler	Skal beskattes. Indtægter indtjent i og hidrører fra Gibraltar og skal derfor beskattes i Gibraltar
146. OED Limited	4.1.2013	Handel, software udvikling	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Handel, onlinemægler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
148. Potentiel virksomhed	12.4.2013	Holding, intellektuel ejendom	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Handel, markedsføring og reklame	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Handel, webstedsportaler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Holding, virksomhedsaktier	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Handel, webstedsportaler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Handel, webstedsportaler	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
154. Potentiel virksomhed	10.5.2013	Holding, intellektuel ejendom	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Handel, køb, import og eksport	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Handel, omfatter forsikringsdækning	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Holding, intellektuel ejendom	Fritagelse for passive indtægter fra renter. Situationen er legaliseret efter lovændringer eller ophør af aktiviteter.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Tilvejebringelse af lån	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Handel, industrielle fremstillingsprocesser	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Tjenesteydelser, levering af koncerninterne rådgivningstjenester	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.

Virksomhedens navn	Tildelingsdato	Beskrivelse af aktiviteterne	Klassifikation af afgørelse (i lyset af afsnit 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Tjenesteydelser, forvaltning af salg af domæner	Anvendelse af territorialitetsprincippet. Ingen indtægt, der er optjent i eller hidrører fra Gibraltar.
163. Potentiel virksomhed	23.12.2013	Handel, levering af varer	Virksomheden var ikke registreret, aktiviteterne blev ikke udført, eller virksomheden var i dvale
164. Potentiel indvandrer	23.12.2013	Lønmodtager	Afgørelse vedrørte personlig indkomstskat og vedrører ikke en virksomhed, der er underlagt selskabsskat
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Handel, levering af digitale produkter såsom online uddannelseskurser	Skal beskattes. Indtægter indtjent i og hidrører fra Gibraltar og skal derfor beskattes i Gibraltar

Bemærk: nummereringen af virksomhederne følger nummereringen i bilag 1 til beslutningen om at udvide proceduren. For fuldstændighedens skyld omfatter tabellen de fem anfægtede skatteafgørelser, der har nummer 83, 84, 139, 140 og 144.