Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Anden Udvidede Afdeling)

8. juni 2022 *

»Statsstøtte – støtteordning gennemført af Det Forenede Kongerige til fordel for bestemte multinationale koncerner – afgørelse, der erklærer støtteordningen uforenelig med det indre marked og ulovlig og pålægger tilbagesøgning af den udbetalte støtte – forhåndsafgørelser på skatteområdet (tax rulings) – beskatningssystem vedrørende finansiering af selskaber, navnlig kontrollerede udenlandske selskaber – selektive skattefordele«

I sagerne T-363/19 og T-456/19,

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved F. Shibli og S. McCrory, som befuldmægtigede, bistået af P. Baker, KC, og barrister T. Johnston,

sagsøger i sag T-363/19,

ITV plc, London (Det Forenede Kongerige), ved solicitor J. Lesar og K. Beal, KC,

sagsøger i sag T-456/19,

støttet af

Det Forenede Kongerige ved F. Shibli og S. McCrory, som befuldmægtigede, bistået af P. Baker, KC, og barrister T. Johnston,

og af

LSEGH (Luxembourg) Ltd, London,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd, London,

ved advokaterne A. von Bonin, O. Brouwer og A. Pliego Selie,

intervenienter i sag T-456/19,

mod

Europa-Kommissionen ved L. Flynn, S. Noë og B. Stromsky, som befuldmægtigede, bistået i sag T-456/19 af advokaterne M. Clayton og M. Segura Catalán,

sagsøgt,

* Processprog: engelsk.

angående søgsmål anlagt i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2019/1352 af 2. april 2019 om Det Forenede Kongeriges statsstøtte (SA.44896) vedrørende skattefritagelse for koncernintern finansiering for kontrollerede udenlandske selskaber (EUT 2019, L 216, s. 1),

har

RETTEN (Anden Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Papasavvas, og dommerne V. Tomljenović (refererende dommer), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl og I. Nõmm,

justitssekretær: fuldmægtig P. Cullen,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. oktober 2021,

afsagt følgende

Dom

I. Tvistens baggrund

A. ITV-koncernen

1 ITV plc, der er skattemæssigt hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, er et holdingselskab, der står i spidsen for ITV-koncernen, som driver virksomhed inden for skabelse, produktion og distribution af audiovisuelt indhold via forskellige platforme verden over. Koncernen omfatter bl.a. kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-selskaber), såsom ITV Entreprises BV og ITV (Finance) Europe BV, to selskaber, der er oprettet efter nederlandsk ret, og som bevilgede flere lån til andre selskaber inden for ITV-koncernen.

2 I flere regnskabsperioder og mindst indtil regnskabsperioden for 2016 blev de overskud fra renter, der af CFC-selskaber blev opnået for visse af lånene, og som blev tilregnet ITV, genstand for en anmodning om skattefritagelse i henhold til kapitel 9 i del 9A i Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (skatteloven af 2010, internationale bestemmelser og øvrige bestemmelser, herefter »TIOPA«).

B. CFC-ordningen

3 I henhold til selskabsskattesystemet i Det Forenede Kongerige beskattes selskaber af deres overskud fra aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige. I overensstemmelse med territorialprincippet beskattes overskud i udenlandske selskaber, som føres tilbage til Det Forenede Kongerige, ikke. På samme måde opkræves der ikke selskabsskat i Det Forenede Kongerige af overskud, der kan henføres til udenlandske faste driftssteder.

4 Der foretages ved brug af CFC-reglerne en generel vurdering af, om et CFC-selskabs overskud kan anses for at være blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige og således skal beskattes i Det Forenede Kongerige gennem en særlig afgift af disse overskud.

5 Denne afgift defineres i kapitel 2 i del 9A i TIOPA, i artikel 371BA heri, generelt som den skat, der for en regnskabsperiode skal opkræves af et CFC-selskabs skattepligtige overskud, som i artikel 371BB defineres som det overskud, der skal beskattes i henhold til kapitel 4-8 i del 9A i TIOPA (herefter »CFC-afgift«), medmindre andet fremgår af navnlig anvendelsen af samme dels kapitel 9, hvori der fastsættes en række skattefritagelser.

6 I kapitel 5 i del 9A i TIOPA fastsættes det, i artikel 371EA heri, at et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter skal beskattes i Det Forenede Kongerige, for så vidt som de kan henføres til følgende situationer:

– ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra aktiviteter, hvor nøglepersonfunktionerne udføres i Det Forenede Kongerige, er omhandlet i artikel 371EB i del 9A i TIOPA under overskriften »Aktiviteter i Det Forenede Kongerige«

– ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra midler eller aktiver, der hidrører fra Det Forenede Kongerige, er omhandlet i artikel 371EC i del 9A i TIOPA under overskriften »Kapitalinvesteringer fra Det Forenede Kongerige«

– ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra ordninger, der er oprettet af et CFC-selskab som et alternativ til udlodning af udbytter eller andre midler til et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller et fast driftssted i Det Forenede Kongerige, er omhandlet i artikel 371ED i del 9A i TIOPA

– ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra visse aftaler om finansiel leasing, som et CFC-selskab har indgået med selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller faste driftssteder i Det Forenede Kongerige, er omhandlet i artikel 371EE i del 9A i TIOPA.

7 De foreliggende sager vedrører alene situationer, der henhører under artikel 371EB og 371EC i del 9A i TIOPA.

8 Kapitel 9 i del 9A i TIOPA bestemmer, at de afgiftspligtige enheder kan indgive en anmodning om fritagelse for den CFC-afgift, som de skulle have betalt i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA, i forbindelse med ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, hvis det pågældende CFC-selskab råder over lokaler i værtslandet, som anvendes forholdsvis permanent, og hvorfra CFC-selskabets aktiviteter udelukkende eller hovedsageligt udøves. Fritagelsesberettigede lån er i medfør af artikel 371IG i del 9A i TIOPA nærmere bestemt koncerninterne lån, som CFC-selskabet bevilger til andre selskaber inden for den multinationale koncern, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

9 Der fastsættes i kapitel 9 i del 9A i TIOPA tre typer fritagelser, nærmere bestemt en fritagelse, der kan være fuldstændig, når og for så vidt som de fritagelsesberettigede lån finansieres med CFC-selskabets midler, en anden fritagelse, der kan omfatte 75% af de afgiftspligtige ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, og en tredje fritagelse, den såkaldte »matched interest«-fritagelse, som under visse omstændigheder kan anvendes på den resterende del af de afgiftspligtige ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter.

C. Den administrative procedure og den anfægtede afgørelse

10 Europa-Kommissionen anmodede indledningsvis Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands myndigheder om at fremsende oplysninger om reformen af CFC-skattereglerne, og dernæst indledte den ved afgørelse (EU) 2019/1352 af 2. april 2019 om Det Forenede Kongeriges statsstøtte (SA.44896) vedrørende skattefritagelse for koncernintern finansiering for kontrollerede udenlandske selskaber (EUT 2019, L 216, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«) den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF, hvorefter den konstaterede, at ordningen med skattefritagelse for koncernintern finansiering som følge af de fritagelser, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA, udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som den fandt anvendelse på ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, som henhørte under artikel 371EB (aktiviteter i Det Forenede Kongerige) i TIOPA (herefter »den anfægtede ordning« eller »de omhandlede fritagelser«).

11 Kommissionen konkluderede imidlertid, at den anfægtede ordning ikke udgjorde støtte, når den fandt anvendelse på ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, der henhørte under artikel 371EC (kapitalinvesteringer fra Det Forenede Kongerige) i del 9A i TIOPA, og som ikke henhørte under artikel 371EB (aktiviteter i Det Forenede Kongerige) i del 9A i TIOPA.

12 For at nå frem til de konklusioner, der redegøres for i præmis 10 og 11 ovenfor, undersøgte Kommissionen, hvilke betingelser der skulle være opfyldt, for at de omhandlede fritagelser kunne kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

13 For det første gjorde Kommissionen gældende, at skattefritagelsen for koncernintern finansiering, idet den byggede på kapitel 9 i del 9A i TIOPA, som var en retsakt, der nødvendigvis hidrørte fra staten, og som medførte en nedsættelse af selskabsskattetilsvaret for virksomheder, der havde påberåbt sig nævnte fritagelse, udgjorde en foranstaltning, der kunne tilregnes Det Forenede Kongerige, og som var finansieret ved hjælp af den nævnte stats midler.

14 For det andet anførte Kommissionen, at de omhandlede fritagelser begunstigede selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som var en del af en multinational koncern, der opererede i flere medlemsstater, således at enhver fordel for disse selskaber kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

15 For det tredje påpegede Kommissionen, at de omhandlede fritagelser ville kunne forbedre de begunstigedes konkurrencemæssige stilling i forhold til andre virksomheder, som de konkurrerede med, og at de således fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencen.

16 For det fjerde henviste Kommissionen til, at de omhandlede fritagelser udgjorde en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 TEUF (EUT 2015, L 248, s. 9).

17 Med hensyn til, hvorvidt der forelå en fordel, noterede Kommissionen, at de omhandlede fritagelser gjorde det muligt for et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som i modsat fald ville have været underlagt en CFC-afgift i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA, i henhold til kapitel 9 i samme lovgivning at anmode om, at CFC-afgiften blev lagt på blot 25% af CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, hvilket

førte til en delvis fritagelse vedrørende 75% af de pågældende indtægter. Under visse betingelser kunne der lægges afgift på en endnu lavere procentandel, hvilket førte til en fritagelse, der kunne omfatte op til 100% af det pågældende CFC-selskabs indtægter.

18 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede fritagelser var selektive, fremhævede Kommissionen, at referencesystemet i de foreliggende sager bestod af CFC-reglerne, der bestemte genstanden for eller afgiftsgrundlaget for CFC-afgiften.

19 I den anfægtede afgørelses afsnit 6.4.2 fandt Kommissionen, at skattefritagelsen for koncernintern finansiering udgjorde en undtagelse fra referencesystemet.

20 Kommissionen anførte således, at kapitel 9 i del 9A i TIOPA sikrede fritagelse for CFC-afgiften for så vidt angik en bestemt kategori af ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, nemlig dem, der hidrørte fra fritagelsesberettigede lån, når der normalt skulle være betalt en sådan CFC-afgift i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA.

21 Kommissionen gjorde i så henseende gældende, at en situation, hvor en afgiftspligtig enhed, der kontrollerede et CFC-selskab, som havde ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra et fritagelsesberettiget låneforhold, kunne sammenlignes med en afgiftspligtig enhed, som kontrollerede et CFC-selskab, der havde andre ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, særligt i forbindelse med lån, som CFC-selskaber havde bevilget til tilknyttede selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige – de såkaldte »upstream loans« – og lån, som CFC-selskaber havde bevilget til tredjeparter, og som Det Forenede Kongerige betegnede som »money boxes«.

22 Kommissionen mindede om, at en foranstaltning, der udgjorde en undtagelse fra referencesystemet, ikke desto mindre kunne være begrundet i det nævnte systems karakter eller opbygning, og at det påhvilede den pågældende medlemsstat at bevise en sådan begrundelse. Det Forenede Kongerige gjorde gældende dels, at de omhandlede fritagelser havde til formål at sikre, at systemet kunne håndteres og administreres, dels, at de skulle sikre udøvelsen af etableringsfriheden inden for Unionen.

23 Kommissionen anerkendte, at den fritagelse, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA, for så vidt som den blev anvendt på situationer, der faldt ind under anvendelsesområdet for de foranstaltninger, der er fastsat i kapitel 5 i del 9A i TIOPA, i medfør af kriteriet om »kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige« kunne anses for at have til formål at sikre, at CFC-reglerne kunne anvendes på en måde, som var overkommelig at administrere. En sådan fritagelse sikrede nemlig, at der kun blev lagt en CFC-afgift på overskud fra aktiver i Det Forenede Kongerige, der med rimelighed kunne siges at have været kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, vel at mærke uden at virksomhederne og skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige blev pålagt at foretage uforholdsmæssig byrdefuld sporing af midlernes oprindelse, under hensyntagen til kapitalens ombyttelighed. Af disse grunde anså Kommissionen, at den omhandlede fritagelse til trods for sin umiddelbart selektive karakter var begrundet og derfor ikke selektiv.

24 Kommissionen anså derimod, at den anfægtede ordning havde givet en umiddelbart selektiv fordel for selskaber, der var skattepligtige i Det Forenede Kongerige, og som kontrollerede et CFC-selskab, der havde ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån i situationer, hvor de relevante nøglepersonfunktioner blev varetaget i Det Forenede Kongerige. Disse indtægter var underlagt en CFC-afgift i henhold til artikel 371EB i del 9A i

TIOPA (aktiviteter i Det Forenede Kongerige). Kommissionen konkluderede, at en sådan umiddelbart selektiv fordel hverken kunne begrundes med behovet for administrative og håndterbare regler til bekæmpelse af skatteundgåelse eller med behovet for at overholde traktaternes bestemmelser om fri bevægelighed.

25 Kommissionen angav, at de enheder, der modtog støtte efter den anfægtede ordning, var enheder i Det Forenede Kongerige, der kontrollerede et CFC-selskab, som havde ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, der henhørte under artikel 371EB i del 9A i TIOPA (aktiviteter i Det Forenede Kongerige), og som havde påberåbt sig de omhandlede fritagelser.

26 Kommissionen gjorde gældende, at den anfægtede ordning skulle betragtes som ulovlig statsstøtte som omhandlet i artikel 1, litra f), i forordning 2015/1589, eftersom den var blevet gennemført den 1. januar 2013 uden at være blevet meddelt. Kommissionen præciserede imidlertid, at ordningen efter de ændringer, der blev foretaget af CFC-reglerne med virkning fra den 1. januar 2019, og hvorefter det ikke længere var muligt at indgive en anmodning med henblik på at opnå de fritagelser, der var genstand for den anfægtede ordning, nu var i overensstemmelse med statsstøttereglerne.

27 Derudover anførte Kommissionen, at støtte, der var blevet tildelt under den anfægtede ordning, og som ikke fremmede udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, ikke kunne betragtes som forenelige med det indre marked i henhold til artikel 107, stk. 3, TEUF.

28 Endelig pålagde Kommissionen, at den støtte, der var blevet ydet ved anvendelse af den anfægtede ordning, skulle tilbagesøges hos støttemodtagerne, da der ikke forelå tilsidesættelse af de grundlæggende principper i EU-retten.

II. Retsforhandlinger og parternes påstande

A. Retsforhandlingernes skriftlige del i sag T-363/19

29 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 12. juni 2019 har Det Forenede Kongerige anlagt søgsmålet i sag T-363/19.

30 Den 8. juni 2021 har formanden for Rettens Anden Afdeling i medfør af artikel 67, stk. 2, i Rettens procesreglement truffet bestemmelse om, at sagen skal pådømmes forud for andre.

31 Den 16. juni 2021 har Retten i plenarmøde besluttet at henvise sagen til en afdeling med fem dommere i medfør af procesreglementets artikel 28, stk. 3.

32 Det Forenede Kongerige har nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Europa-Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

33 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

B. Retsforhandlingernes skriftlige del i sag T-456/19

34 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 4. juli 2019 har ITV anlagt søgsmålet i sag T-456/19.

35 Den 8. juni 2021 har formanden for Rettens Anden Afdeling i medfør af artikel 67, stk. 2, i Rettens procesreglement truffet bestemmelse om, at sagen skal pådømmes forud for andre.

36 Den 16. juni 2021 har Retten i plenarmøde besluttet at henvise sagen til en afdeling med fem dommere i medfør af procesreglementets artikel 28, stk. 3.

1. Om anmodningerne om intervention

37 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 4. november 2019 har Det Forenede Kongerige anmodet om at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande. Ved afgørelse af 29. januar 2020 har formanden for Rettens Anden Afdeling taget Det Forenede Kongeriges anmodning om intervention til følge.

38 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 15. oktober 2019 har Compass Overseas Holdings Ltd, Compass Overseas Holdings No.2 Ltd og Hospitality Holdings Ltd (herefter under ét »Compass Overseas«) anmodet om at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande. Ved kendelse af 24. november 2020, ITV mod Kommissionen (T-456/19, ikke trykt i Sml., EU:T:2020:659), har Retten taget Compass Overseas' anmodning om intervention til følge. Ved processkrift indleveret til Justitskontoret den 24. marts 2021 har Compass Overseas trukket sin anmodning om intervention tilbage.

39 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 30. oktober 2019 har LSEGH (Luxembourg) Ltd og London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (herefter under ét »LSEGH«) anmodet om at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande. Ved kendelse af 24. november 2020, ITV mod Kommissionen (T-456/19, ikke trykt i Sml., EU:T:2020:640), har Retten taget LSEGH's anmodning om intervention til følge.

40 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 23. oktober 2019 har Eland Oil & Gas plc anmodet om at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande. Ved kendelse af 24. november 2020, ITV mod Kommissionen (T-456/19, ikke trykt i Sml., EU:T:2020:641), har Retten taget Eland Oil & Gas' anmodning om intervention til følge. Ved processkrift indleveret til Justitskontoret den 1. marts 2021 har Eland Oil & Gas trukket sin anmodning om intervention tilbage.

41 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 7. november 2019 har WPP Jubilee Ltd anmodet om at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande. Ved kendelse af 24. november 2020, ITV mod Kommissionen (T-456/19, ikke trykt i Sml.), har Retten taget WPP Jubilees anmodning om intervention til følge. Ved processkrift indleveret til Justitskontoret den 1. marts 2021 har WPP Jubilee trukket sin anmodning om intervention tilbage.

42 Ved kendelse af 8. juli 2021 har Retten fastslået, at Compass Overseas, Eland Oil & Gas og WPP Jubilee har trukket deres anmodninger om intervention tilbage.

43 Under sagens behandling har ITV indgivet anmodninger om fortrolig behandling af visse af sagens akter navnlig i forhold til LSEGH.

2. Om parternes påstande

44 ITV har, støttet af LSEGH, nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Europa-Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

45 Det Forenede Kongerige har nedlagt påstand om, at den anfægtede afgørelse annulleres, i overensstemmelse med ITV's påstande.

46 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– ITV tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

– Det Forenede Kongerige og LSEGH tilpligtes at bære deres egne omkostninger.

C. Retsforhandlingernes mundtlige del

47 Efter forslag fra den refererende dommer har Retten besluttet at indlede retsforhandlingernes mundtlige del i sagerne T-363/19 og T-456/19 og at høre parterne om en eventuel forening af de nævnte sager med henblik på den mundtlige del og med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

48 Derudover har Retten som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 89 anmodet parterne om at besvare en række skriftlige spørgsmål. Parterne har fremsat deres bemærkninger til en eventuel forening af sagerne T-363/19 og T-456/19 og har efterkommet foranstaltningen med henblik på sagens tilrettelæggelse inden for de fastsatte frister.

49 Ved beslutning truffet af formanden for Rettens Anden Udvidede Afdeling den 21. juli 2021 og efter at have hørt parterne er sagerne T-363/19 og T-456/19 blevet forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del i overensstemmelse med procesreglementets artikel 68.

50 Det retsmøde, der var planlagt den 20. september 2021, måtte afbrydes på grund af, at ét af medlemmerne af Rettens Anden Udvidede Afdeling havde forfald.

51 Ved beslutning af 13. oktober 2021 udpegede Rettens præsident som følge af nævnte forfald Rettens vicepræsident til at supplere Anden Udvidede Afdeling. Vicepræsidenten har ligeledes i overensstemmelse med procesreglementets artikel 11, stk. 4, overtaget forsædet i dommerkollegiet.

52 Der blev den 18. oktober 2021 blevet afholdt et nyt retsmøde, i hvilket parterne afgav indlæg og efterkom en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 89 samt besvarede Rettens mundtlige spørgsmål. Det Forenede Kongerige fremsatte i retsmødet visse bemærkninger til retsmøderapporten, hvilket Retten har indført i protokollatet fra retsmødet.

III. Retlige bemærkninger

A. Foreningen af sagerne T-363/19 og T-456/19 med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes

53 Formanden for Rettens Anden Udvidede Afdeling har i medfør af procesreglementets artikel 19, stk. 2, henvist afgørelsen om foreningen af sagerne T-363/19 og T-456/19 med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes, som henhørte under dennes beføjelser, til Rettens Anden Udvidede Afdeling.

54 Efter at parterne er blevet hørt vedrørende en eventuel forening, har Retten besluttet, at sagerne T-363/19 og T-456/19 som følge af deres forbindelse med hinanden skal forenes med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

B. Realiteten

55 Det Forenede Kongerige i sag T-363/19 og ITV i sag T-456/19 har til støtte for deres søgsmål påberåbt sig fire henholdsvis elleve anbringender, som er delvis sammenfaldende.

56 Det Forenede Kongerige og ITV har med deres anbringender i det væsentlige foreholdt Kommissionen at have begået retlige fejl og foretaget urigtige skøn samt at have tilsidesat princippet om forbud mod forskelsbehandling, idet den kvalificerede de omhandlede fritagelser som en statsstøtteordning og efterfølgende pålagde, at den pågældende støtte skulle tilbagesøges hos støttemodtagerne.

57 Det bemærkes i denne henseende, at kvalifikationen som statsstøtte forudsætter, at samtlige betingelser i artikel 107 TEUF er opfyldt. For at en foranstaltning kan anses for statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse, skal der således for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, for det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

58 Først undersøges herefter Det Forenede Kongeriges og ITV's anbringender om urigtige skøn i forbindelse med, at Kommissionen fastslog, at der i de foreliggende sager var tale om en selektiv fordel, dernæst undersøges anbringenderne om urigtige skøn med hensyn til, at samhandelen mellem medlemsstaterne ikke var påvirket, om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling og om en retlig fejl som følge af en fejlagtig analog anvendelse af Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1), og endelig undersøges

anbringenderne om urigtige skøn i forbindelse med identifikationen af modtagerne af støtte efter den anfægtede ordning og den tilbagesøgning af støtten, som Kommissionen pålagde i den anfægtede afgørelse.

59 Hvad mere specifikt angår spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om en selektiv fordel, bemærkes, at det i forbindelse med en undersøgelse af skatteforanstaltningerne i henseende til artikel 107, stk. 1, TEUF såvel for undersøgelsen af kriteriet om en fordel som for undersøgelsen af selektivitet kræves, at det først fastlægges, hvilke normale beskatningsregler der udgør den relevante referenceramme for en sådan undersøgelse.

60 Dels kan for så vidt angår skatteforanstaltninger selve tilstedeværelsen af en fordel nemlig kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver nemlig modtageren en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22). Referencerammen godtgør således netop den beskatning, der betegnes »normal«.

61 Dels kræves det i henhold til retspraksis på skatteområdet, at en undersøgelse af selektivitet finder sted i tre etaper. Denne undersøgelse indebærer, at det først identificeres, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og som udgør referencerammen, og at det derefter godtgøres, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra referencerammen, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats referenceramme, befinder sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57). Endelig tilkommer det medlemsstaten at godtgøre, at den differentiering, der indføres med den omhandlede foranstaltning – som er »umiddelbart selektiv« – er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ramme, som foranstaltningen er en del af (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58).

62 Med henblik på bedømmelsen af de anbringender, hvormed det bestrides, at der i de foreliggende sager var tale om en selektiv fordel, undersøges herefter først Det Forenede Kongeriges og ITV's anbringender om et urigtigt skøn i forbindelse med fastlæggelsen af det referencesystem, som Kommissionen anvendte, og dernæst undersøges i rækkefølge de forskellige anbringender om urigtige skøn i forbindelse med, at Kommissionen fastslog en sådan fordel.

1. Om anbringendet om et urigtigt skøn i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet (første anbringende i sag T-363/19 og første anbringende i sag T-456/19)

63 Det Forenede Kongerige og ITV har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen foretog et urigtigt skøn, da den fastslog, at referencesystemet alene bestod af CFC-reglerne, og har anført, at det korrekte referencesystem med henblik på at bedømme, hvorvidt den anfægtede ordning var selektiv, udgøres af Det Forenede Kongeriges selskabsskattesystem.

64 Kommissionen har bestridt Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter og har gjort gældende, at CFC-reglerne udgør et komplet regelsæt, der er adskilt fra den generelle selskabsskatteordning i Det Forenede Kongerige, selv om de udgør en forlængelse af denne og ikke en undtagelse.

65 Det skal i denne henseende påpeges, at fastlæggelsen af referencerammen er af særlig betydning i forbindelse med skattemæssige foranstaltninger, eftersom der kun kan godtgøres en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i forhold til en såkaldt »normal« beskatning. Det skal desuden bemærkes, at for så vidt som det uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, er den berørte medlemsstat, der under udøvelsen af sin enekompetence inden for direkte beskatning fastlægger de grundlæggende kendetegn ved beskatningen, skal fastlæggelsen af det referencesystem eller den »normale« skatteordning, som betingelsen vedrørende selektivitet skal undersøges på grundlag af, tage hensyn til nævnte kendetegn (jf. i denne retning dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39).

66 Det er således nødvendigt at fastlægge de »normale« beskatningsregler, der gælder for modtageren af den foranstaltning, som anses for at udgøre statsstøtte. Hvad endvidere angår en generel skatteforanstaltning skal den fælles beskatningsordning eller det referencesystem, som finder anvendelse i den pågældende medlemsstat, identificeres, for så vidt som dette referencesystem er udgangspunkt for den komparative undersøgelse, der skal foretages som led i bedømmelsen af en støtteordnings selektive karakter (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 61).

67 Det følger i øvrigt af retspraksis, at i tilfælde, hvor der findes en generel skatteregel, der gælder for alle selskabsskattepligtige virksomheder, kan der ikke som relevant referencesystem med henblik på undersøgelsen af selektivitet anvendes en regel, der udgør en undtagelse til den generelle regel, til trods for, at en helhedsundersøgelse af alle disse bestemmelsers indhold burde have givet grundlag for at fastslå, at den omhandlede skatteforanstaltning bevirkede, at der blev defineret en situation, der var omfattet af den generelle regel (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 99-101).

68 Det skal endvidere bemærkes, at en skatteforanstaltnings selektivitet ikke kan vurderes ud fra en referenceramme bestående af nogle bestemmelser i den berørte medlemsstats nationale ret, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme. Når den pågældende skatteforanstaltning fremstår som en uadskillelig del af den almindelige skatteordning i den pågældende medlemsstat, er det dette system, der skal tjene som reference. Når en sådan foranstaltning klart kan adskilles fra nævnte almindelige system, kan det derimod ikke udelukkes, at den referenceramme, der skal tages i betragtning, er mere begrænset end dette almindelige system eller er identisk med selve foranstaltningen, når denne fremstår som en norm med en selvstændig juridisk logik, og det ikke er muligt at identificere et sammenhængende regelsæt uden for denne foranstaltning (jf. dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 62 og 63 og den deri nævnte retspraksis).

69 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. dom af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

70 Det følger af denne retspraksis, at når anvendelsen af en given lovgivningsteknik ikke kan give mulighed for, at de nationale skatteregler fra starten undslipper den i EUF-traktaten fastsatte statsstøttekontrol, er brugen af den anvendte lovgivningsteknik heller ikke tilstrækkelig til at

definere den relevante referenceramme med henblik på analysen af betingelsen om selektivitet, medmindre de statslige indgrebs form på afgørende vis skal have forrang for deres virkninger. Den anvendte lovgivningsteknik kan følgelig ikke være et afgørende element ved fastlæggelsen af referencerammen (dom af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 89-91).

71 Kommissionen har selv præciseret sin fortolkning af begrebet referencesystem i meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, TEUF (EUT 2016, C 262, s. 1, herefter »meddelelsen fra 2016«). Selv om denne meddelelse ikke vil kunne forpligte Retten, kan den i denne henseende ikke desto mindre udgøre en tjenlig inspirationskilde (jf. i denne retning og analogt dom af 26.7.2017, Tjekkiet mod Kommissionen, C-696/15 P, EU:C:2017:595, præmis 53).

72 Det angives bl.a. i punkt 133 i meddelelsen fra 2016, at referencesystemet består af et samlet sæt regler, der generelt – på grundlag af objektive kriterier – gælder for alle virksomheder, der falder ind under systemets anvendelsesområde, således som dette er afgrænset ved systemets formål. Typisk definerer reglerne ikke blot systemets anvendelsesområde, men også betingelserne for systemets anvendelse, rettigheder og forpligtelser for de virksomheder, der er omfattet af systemet, og tekniske aspekter for, at systemet kan fungere.

73 Det præciseres endvidere i punkt 134 i meddelelsen fra 2016, at referencesystemet i forbindelse med skatter er baseret på elementer som beskatningsgrundlaget, de skattepligtige personer, skattepligtens indtræden og skatteprocenterne. Det fremgår i denne henseende af retspraksis, at navnlig afgiftssatsen såvel som fastsættelsen af dens beskatningsgrundlag og skattepligtens indtræden er grundlæggende kendetegn, der definerer det referencesystem eller den »normale« skatteordning, som betingelsen vedrørende selektivitet skal undersøges på grundlag af (jf. i denne retning dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39).

74 Det skal på baggrund af disse betragtninger vurderes, om Kommissionen fastlagde referencesystemet korrekt i de foreliggende sager.

75 Som det fremgår af bl.a. 107. betragtning til den anfægtede afgørelse, angav Kommissionen, at referencesystemet bestod af CFC-reglerne, der samlet set bestemte genstanden for eller afgiftsgrundlaget for CFC-afgiften.

76 I de foreliggende sager er de omhandlede foranstaltninger de fritagelser, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA for visse typer overskud i CFC-selskaber, som i modsat fald ville have været underlagt en CFC-afgift i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA. Foranstaltningerne er således en del af CFC-reglerne, som er kodificeret i del 9A i TIOPA.

77 CFC-reglerne fastsætter nærmere bestemt, at overskud i et CFC-selskab, der reelt skal tilskrives det tilknyttede selskab, som er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, skal beskattes i Det Forenede Kongerige, for så vidt som det tilknyttede selskab danner grundlag for de aktiviteter eller aktiver, som har genereret disse overskud, eller for så vidt som CFC-selskabets overskud kan henføres til ordninger, som har til formål at overføre midler, der i modsat fald ville have været skattepligtige i Det Forenede Kongerige.

78 CFC-reglerne indgår for deres vedkommende i Det Forenede Kongeriges generelle selskabsskattesystem.

79 Det skal undersøges, i hvilket omfang disse regler kan adskilles fra det generelle selskabsskattesystem, for så vidt som de fremstår som en norm med en selvstændig juridisk logik som omhandlet i den i præmis 68 ovenfor anførte retspraksis, særligt med hensyn til elementer som beskatningsgrundlaget, de skattepligtige personer, skattepligtens indtræden og skatteprocenterne.

80 Hvad for det første angår den underliggende logik bag CFC-reglerne mindes der om, at Det Forenede Kongeriges generelle selskabsskattesystem, således som denne stat med rette har fremhævet, er baseret på territorialprincippet, i medfør af hvilket det alene er overskud i Det Forenede Kongerige, der skal beskattes, dvs. overskud i selskaber, som er etableret i Det Forenede Kongerige, eller overskud i udenlandske selskaber, der genereres ved disse selskabers aktiviteter i Det Forenede Kongerige gennem et fast driftssted i denne stat.

81 I medfør af CFC-reglerne kan visse overskud i CFC-selskaber, der ifølge territorialprincippet normalt ikke ville blive beskattet i Det Forenede Kongerige, imidlertid beskattes, når de anses for at have været kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige.

82 CFC-reglerne er således baseret på en anden logik end den, der gælder for det generelle skattesystem i Det Forenede Kongerige. Denne logik er ganske vist et supplement til eller, som Kommissionen angav i 105. betragtning til den anfægtede afgørelse, en nødvendig følge af det generelle skattesystem, som er baseret på territorialprincippet, men den kan ikke desto mindre adskilles fra sidstnævnte.

83 Disse regler udgør nemlig ikke en undtagelse fra det generelle skattesystem, for så vidt som de tværtimod kan betragtes som en forlængelse heraf. Formålet med CFC-reglerne er at beskatte overskud, der er blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, og som derved kunstigt har øget overskuddet i CFC-selskabet, som efterfølgende udlodder udbytter, der ikke er skattepligtige i Det Forenede Kongerige. Logikken bag CFC-reglerne er således knyttet til overførsel af overskud til CFC-selskaber, således at disse overskud i praksis opnås uden for Det Forenede Kongerige. Denne logik adskiller sig således fra den, der ligger til grund for det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige, som er baseret på overskud, der opnås i Det Forenede Kongerige.

84 Det skal for det andet efterprøves, om CFC-reglerne under henvisning til de grundlæggende kendetegn, der definerer den »normale« skatteordning, kan anses for at udgøre et komplet regelsæt, der adskiller sig fra den generelle selskabsskatteordning i Det Forenede Kongerige.

85 Hvad angår beskatningsgrundlaget skal det bemærkes, at CFC-reglerne tager sigte på overskud i CFC-selskaber, der overføres kunstigt og akkumuleres i datterselskaber, som er etableret uden for Det Forenede Kongerige. Der er således tale om regnskabsmæssige overskud, der opnås af CFC-selskaber uden for Det Forenede Kongerige, og beskatningen af disse overskud i henhold til kapitel 4-8 i del 9A i TIOPA er baseret på den forudsætning, at de er blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige. Selskabsbeskatningen i Det Forenede Kongerige gælder derimod for overskud, der opnås i Det Forenede Kongerige enten af selskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, eller af faste driftssteder for selskaber, der er etableret i udlandet.

86 Hvad angår de skattepligtige personer finder CFC-reglerne anvendelse, når selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har visse interesser i datterselskaber uden for Det Forenede Kongerige. Denne særlige omstændighed kendetegner disse skattepligtige personer fra skattepligtige personer efter det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige, dvs.

selskaber, der opnår overskud i Det Forenede Kongerige enten direkte eller, når der er tale om udenlandske selskaber, gennem et fast driftssted i Det Forenede Kongerige. Når endvidere et selskab i Det Forenede Kongerige pålægges en CFC-afgift, sker dette netop på grundlag af de overskud, der opnås i CFC-selskabet, mens et selskab, der er etableret i Det Forenede Kongerige, i medfør af det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige er skattepligtigt på grundlag af dets egne overskud, som det opnår enten selv eller gennem et fast driftssted i Det Forenede Kongerige.

87 Hvad angår skattepligtens indtræden skal det bemærkes, at pålæggelse af en CFC-afgift i henhold til CFC-reglerne sker, når CFC-selskaber opnår overskud uden for Det Forenede Kongerige, og disse overskud anses for at hidrøre fra kunstige ordninger eller overførsler vedrørende midler eller overskud, som skulle have været beskattet i Det Forenede Kongerige. Når det gælder selskabsskat i Det Forenede Kongerige, indtræder skattepligten derimod ved overskud, der opnås i Det Forenede Kongerige. For så vidt som overskud, der opnås i CFC-selskaber, er blevet kunstigt overført, burde de nemlig efter deres karakter have været beskattet i Det Forenede Kongerige. Den afgørende faktor for pålæggelse af en CFC-afgift er således, at der er sket kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige.

88 Hvad angår skatteprocenten skal det anføres, at CFC-reglerne i artikel 371BC i del 9A i TIOPA foreskriver, at den skatteprocent, der skal anvendes ved beregningen af CFC-afgiften, er den, der er fastsat i selskabsskatteordningen for overskud i det tilknyttede selskab, som er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, og i tilfælde af, at der er flere gældende skatteprocenter, skal der anvendes en skatteprocent, der opnås ved en gennemsnitsværdi af disse forskellige skatteprocenter i den relevante beskatningsperiode. CFC-reglerne indeholder ganske vist ikke specifikke skatteprocenter, der gælder for CFC-selskabers overskud, og der henvises til den skatteprocent, som er fastsat i det generelle selskabsskattesystem. CFC-afgiften fastsættes imidlertid i det hele ved en særlig beregningsmekanisme, som efter omstændighederne indebærer, at der beregnes en gennemsnitsværdi af flere skatteprocenter, der kan anvendes på det tilknyttede selskab, som er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige.

89 Endelig indeholder CFC-reglerne, navnlig i kapitel 15-21 i del 9A i TIOPA, særlige bestemmelser vedrørende beregning af CFC-afgiften, forvaltning og opkrævning af denne afgift samt, mere specifikt, sammenhængen mellem denne afgift og de skatter, som det selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skal betale, og de skatter, som CFC-selskabet skal betale i det land, hvor det er hjemmehørende. Disse bestemmelser gør det muligt at anvende del 9A i TIOPA ved beskatningen af CFC-selskaber sideløbende med anvendelsen af det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige. CFC-reglerne bygger ganske vist på det generelle selskabsskattesystem, som de henviser til. Dette forhindrer imidlertid ikke, at de kan betragtes som et selvstændigt regelsæt med specifikke regler for beskatning i Det Forenede Kongerige af overskud, der opnås i CFC-selskaber.

90 Det skal endvidere bemærkes, at der ved beregningen af skatten for det hjemmehørende selskab, som er skattepligtigt på grundlag af overskud, der opnås i CFC-selskabet, er fastsat et fradrag i form af en nedsættelse for eventuelle skatter, der måtte være blevet betalt i CFC-selskabets værtsland. Denne mekanisme, som ikke er relevant ved beregning af skat på grundlag af det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige, er af afgørende betydning ved beskatning af CFC-selskabers overskud med det formål at undgå dobbeltbeskatning. Alene den omstændighed, at denne mekanisme findes, vidner om CFC-reglernes særlige karakter.

91 Det skal under disse omstændigheder fastslås, at Kommissionen ikke foretog et urigtigt skøn, da den antog, at CFC-reglerne udgjorde et særskilt sæt skatteregler inden for det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige, og anvendte disse regler som referencesystem ved sin undersøgelse.

92 Følgelig skal dette anbringende om et urigtigt skøn i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet forkastes.

2. Om anbringenderne om et urigtigt skøn i forbindelse med, at Kommissionen fastslog, at der forelå en fordel, og at den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv som følge af en undtagelse fra referencesystemet (andet anbringende i sag T-363/19 og andet og tredje anbringende i sag T-456/19)

93 Det Forenede Kongerige og ITV har i det væsentlige gjort gældende, at anvendelsen af kapitel 9 i del 9A i TIOPA, selv hvis det forudsættes, at CFC-ordningen er det korrekte referencesystem, ikke fører til tildeling af en fordel og ikke udgør en undtagelse fra dette system.

94 Kommissionen har bestridt Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter.

95 Der skal i de foreliggende sager foretages en successiv undersøgelse af de argumenter, som Det Forenede Kongerige og ITV – idet sidstnævnte selv er støttet af Det Forenede Kongerige og af LSEGH – har fremført for at bestride for det første Kommissionens konklusion med hensyn til, at der forelå en fordel, for det andet formålet med det referencesystem, som Kommissionen anvendte ved den sammenligning, der indgik som led i undersøgelsen af selektivitet, og for det tredje Kommissionens konklusion med hensyn til, at den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv som følge af en undtagelse fra referencesystemet.

a) Hvorvidt der forelå en fordel

96 Ifølge Det Forenede Kongerige og ITV kunne bestemmelserne i kapitel 9 i del 9A i TIOPA ikke betragtes adskilt fra bestemmelserne i kapitel 3 og 5 heri, for så vidt som disse bestemmelser udgør et sammenhængende hele, som fastlægger beskatningsomfanget i Det Forenede Kongerige af overskud, der opnås i CFC-selskaber. Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder kunne således ikke tildele nogen fordel som følge af anvendelsen af kapitel 9 i del 9A i TIOPA.

97 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ifølge fast retspraksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår (jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21).

98 En statslig foranstaltning giver således modtageren en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22). En foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør statsstøtte som omhandlet i

artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14; jf. ligeledes dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

99 For at fastslå, om der foreligger en skattefordel, skal den begunstigedes situation, der følger af anvendelsen af den pågældende foranstaltning, følgelig sammenlignes med den pågældendes situation uden denne foranstaltning og under anvendelse af de normale skatteregler (jf. dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 147 og den deri nævnte retspraksis).

100 I de foreliggende sager fandt Kommissionen i 96.-101. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de omhandlede fritagelser gjorde det muligt for et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og ville have været underlagt en CFC-afgift i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA, at anmode om, at CFC-afgiften blev fastsat til 25% af CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån eller en endnu lavere sats på ned til 0%, når disse indtægter var finansieret med »fritagelsesberettigede midler«, eller når »matched interest«-reglen fandt anvendelse. De omhandlede fritagelser gav således de begunstigede virksomheder en fordel, for så vidt som de indtægter, der var fritaget, i modsat fald ville være blevet underlagt en CFC-afgift i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA.

101 Det fremgår i denne henseende af del 9A i TIOPA, således som denne del er fremstillet i præmis 3-9 ovenfor, at de deri fastlagte regler foreskriver en række situationer, der anses for at kunne henføres til kunstig overførsel af overskud, såsom navnlig de situationer, der er omfattet af kapitel 5, der vedrører aktiviteter, som udøves gennem nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, og som fører til, at CFC-selskaber opnår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter uden for Det Forenede Kongerige.

102 Når ét af de i de ovennævnte regler fastsatte kriterier for at fastslå, at der er tale om kunstig overførsel, er opfyldt, foreskriver disse regler således, at overskud, der opnås i de pågældende CFC-selskaber, skal beskattes i Det Forenede Kongerige gennem en CFC-afgift.

103 Systemet er dermed opbygget således, at det beror på beskatning af situationer, der er udryk for kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige, hvad enten dette sker for at medregne disse overskud i det beskatningsgrundlag i Det Forenede Kongerige, som var blevet udhulet, eller for at afskrække fra at oprette ordninger, der fører til en sådan overførsel.

104 Fastsættelse af en fritagelse vedrørende 75%, endog 100%, af disse overskud i CFC-selskabet, som måtte være blevet anset for at være blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, og som følgelig burde have været beskattet på dette grundlag, letter under disse omstændigheder de byrder, der som følge af de nævnte overskud normalt belaster budgettet for det selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige.

105 I modsætning til, hvad ITV har hævdet, kan de omhandlede fritagelser nemlig ikke betragtes som en tilpasning af beskatningen af CFC-selskabernes overskud. For så vidt som disse fritagelser er i strid med selve kernen i CFC-reglerne, dvs. beskatning af overskud, der er kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, kan de nemlig ikke betragtes som en tilpasning, der sker i forbindelse med anvendelsen af de nævnte regler.

106 Det argument, hvorefter kapitel 3 og 5 i del 9A i TIOPA er bestanddele i én og samme lovtekst, der fastlægger beskatningsomfanget i Det Forenede Kongerige af overskud, der opnås i CFC-selskaber, kan ligeledes ikke tiltrædes. Den omstændighed, at begge kapitler er en del af én og samme lovtekst, og at de nødvendigvis begge finder anvendelse i henhold til nævnte nugældende lovtekst, ændrer nemlig ikke på, at de foranstaltninger, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA, for så vidt som de fritager overskud, der er blevet anset for at være blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, fra beskatning, ikke svarer til karakteren og opbygningen af det system, hvori de indgår. De fritagelser, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA, snarere end de afgrænser beskatningsomfanget af CFC-selskabernes overskud, fritager således overskud, der burde have været beskattet som kunstigt overført overskud fra Det Forenede Kongerige, fra beskatning.

107 Hvis det blev godtaget, at en undtagelse fra en beskatningsordning alene ved at indgå i én og samme lovtekst ikke udgjorde en sådan undtagelse, men derimod en tilpasning, der afgrænsede omfanget af den nævnte skatteordning, ville det være særdeles enkelt for medlemsstaterne at skjule undtagelser fra den normale beskatning gennem en sådan lovgivningsteknik og derved undgå anvendelsen af reglerne om kontrol med statsstøtte.

108 Under disse omstændigheder skal Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter, hvormed Kommissionens konstatering af, at der forelå en fordel som følge af de omhandlede fritagelser, bestrides, forkastes.

b) Formålet med CFC-reglerne

109 Det Forenede Kongerige og ITV har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen med urette antog, at formålet med CFC-reglerne var afgrænset til beskatning af kunstigt overførte overskud, alt imens de nævnte regler har til formål at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsskattegrundlag, som kan blive udhulet gennem kunstige overførsler af overskud, men også gennem nedsættelser i Det Forenede Kongerige som følge af cirkulære ordninger.

110 Kommissionen har gjort gældende, at formålet med CFC-reglerne er at beskatte overskud fra aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige, der overføres kunstigt til et CFC-selskab.

111 Med henblik på den sammenlignelighedsanalyse, der indgår i undersøgelsen af selektivitet i forbindelse med anden etape af den undersøgelse, der fremgår af den i præmis 61 ovenfor beskrevne retspraksis, er det af afgørende betydning at fastlægge formålet med det pågældende skattesystem, eftersom det er under hensyntagen til dette formål, at de berørte erhvervsdrivendes retlige og faktiske situation skal sammenlignes.

112 Det fremgår nemlig af retspraksis, at betingelsen om, at fordelen skal være selektiv, der er uadskilleligt forbundet med kvalificeringen af en foranstaltning som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som »forskelsbehandling« (jf. dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

113 I 105. betragtning til den anfægtede afgørelse angives det, at »[f]ormålet med Det Forenede Kongeriges CFC-regler er at beskytte [Det Forenede Kongeriges] selskabsbeskatningsgrundlag og dermed sikre, at [Det Forenede Kongeriges] [selskabs]skattesystem opfylder sit formål«, og at dette system opfylder »dette formål ved at medregne [overskud] fra aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige, som anses for at være blevet *kunstigt overført* fra landet til tilknyttede selskaber, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige«. Der mindes i 114. betragtning til den anfægtede afgørelse om dette formål med en formulering, der er en anelse anderledes.

114 I de foreliggende sager er parterne i det væsentlige uenige om, hvorvidt CFC-reglerne har til formål at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag, således som Det Forenede Kongerige og ITV har gjort gældende, eller at beskatte overskud, der overføres kunstigt fra Det Forenede Kongerige, således som Kommissionen har gjort gældende.

115 Det bemærkes i denne henseende indledningsvis, at de to synspunkter, der er sammenfattet i præmis 114 ovenfor, i virkeligheden ikke er modstridende synspunkter, for så vidt som beskyttelsen af Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag udgør et bredere formål, som det mere specifikke formål, der består i at beskatte overskud, som overføres kunstigt fra Det Forenede Kongerige, indgår i.

116 Som anført i præmis 3 ovenfor er selskabsskattesystemet i Det Forenede Kongerige nemlig baseret på territorialprincippet, hvorefter alene overskud, der genereres gennem aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige enten af selskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, eller af faste driftssteder for udenlandske selskaber, beskattes. I henhold til territorialprincippet beskattes udbytter, der udloddes af kontrollerede udenlandske selskaber som f.eks. CFC-selskaber, derfor ikke i Det Forenede Kongerige. Som Det Forenede Kongerige gjorde gældende under den administrative procedure, navnlig som svar på afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, blev der iværksat flere foranstaltninger, såsom foranstaltninger til fastsættelse af et loft for rentefradrag i Det Forenede Kongerige, restriktioner for rentesatser, der anvendes i koncerninterne forhold, eller CFC-reglerne, med henblik på i den sammenhæng, der udgøres af det territoriale skattesystem, at undgå, at Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag blev udhulet bl.a. til fordel for CFC-selskaber med lave skatteprocenter uden for Det Forenede Kongerige.

117 Disse foranstaltninger bidrager ganske vist alle til det almene formål om at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag.

118 Desuagtet er det med henblik på undersøgelsen af de omhandlede skatteforanstaltningers selektivitet nødvendigt at fastlægge det specifikke formål med CFC-reglerne, som udgør det relevante referencesystem i de foreliggende sager.

119 Det fremgår imidlertid af de forskellige dokumenter fra den høring, der blev foretaget forud for vedtagelsen af CFC-reglerne i Det Forenede Kongerige, at reglerne havde til formål at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag mod den udhuling, som kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige skaber. Det fremgår ligeledes af de svar, som Det Forenede Kongerige afgav under den administrative procedure, og af dets skriftlige indlæg under det foreliggende søgsmål, at CFC-reglerne specifikt har til formål at beskatte overskud i CFC-selskaber, der overføres kunstigt fra Det Forenede Kongerige.

120 Under disse omstændigheder skal de argumenter, som Det Forenede Kongerige og ITV har fremført for at bestride det formål for CFC-reglerne, som Kommissionen lagde til grund ved sin sammenlignelighedsanalyse i de foreliggende sager, nemlig at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag ved at beskatte overskud fra aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige, der overføres kunstigt fra denne stat til CFC-selskaber, forkastes.

c) Hvorvidt den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv som følge af en undtagelse fra referencesystemet

121 Ifølge Det Forenede Kongerige og ITV, idet sidstnævnte i denne henseende er støttet af LSEGH, foretog Kommissionen et urigtigt skøn, da den i den anfægtede afgørelse fastslog, at den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv, for så vidt som nævnte institution ikke tog tilstrækkeligt hensyn til den omstændighed, at CFC-reglerne havde til formål at pålægge en skattemæssig forpligtelse alene i tilfælde, hvor risikoen for misbrug eller kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige var høj. Fritagelsen i kapitel 9 i del 9A i TIOPA finder derimod kun anvendelse i tilfælde, hvor risikoen for udhuling af Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag er lav.

122 Det Forenede Kongerige, ITV og LSEGH har således gjort gældende, at CFC-selskaber, der har opnået overskud på baggrund af ikkefritagelsesberettigede lån, dvs. lån, der er bevilget til tilknyttede selskaber i Det Forenede Kongerige eller til tredjepartsselskaber, befinder sig i en anden faktisk og retlig situation end CFC-selskaber, der har opnået overskud på baggrund af fritagelsesberettigede lån. På denne måde udgør lån, som CFC-selskaber bevilger til tilknyttede selskaber i Det Forenede Kongerige, cirkulære ordninger, der har til formål at nedsætte beskatningsgrundlaget for selskabsskatten i Det Forenede Kongerige, mens lån, som CFC-selskaber bevilger til tredjeparter, sædvanligvis udgør ordninger, der ikke har noget økonomisk formål, og som derfor kan sidestilles med »money boxes«, hvilket ikke er tilfældet for situationer, der kan henføres til fritagelsesberettigede lån, bl.a. på grund af den dertil knyttede betingelse om udøvelse af en økonomisk aktivitet i den stat, hvor CFC-selskabet er hjemmehørende.

123 Kommissionen har bestridt disse argumenter og har i det væsentlige gjort gældende, at situationer, der kan henføres til »upstream loans« og »money boxes«, på den ene side, og situationer, der kan henføres til fritagelsesberettigede lån, på den anden side, er sammenlignelige, for så vidt som begge typer lån kan have genereret ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter som følge af nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige. Det kriterium, der er knyttet til disse funktioner, er nemlig et af de kriterier, der er fastsat i kapitel 5 i del 9A i TIOPA med henblik på at identificere situationer, hvor der er sket kunstig overførsel af overskud, og hvor der skal pålægges en CFC-afgift. Desuden kan såvel fritagelsesberettigede som ikkefritagelsesberettigede lån begrundes i gyldige forretningsmæssige hensyn.

124 Der mindes i denne henseende om, at Kommissionen i forbindelse med anden etape af den undersøgelse af skatteforanstaltningers selektivitet, således som det fremgår af den i præmis 61 ovenfor anførte retspraksis, skal godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra det referencesystem, der er blevet fastlagt i forbindelse med første etape, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til formålet med nævnte referencesystem befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

125 I 124.-151. betragtning til den anfægtede afgørelse sammenlignede Kommissionen for at godtgøre, at der forelå en selektiv fordel, situationen for selskaber, der kunne påberåbe sig de omhandlede fritagelser, dvs. selskaber, hvis CFC-selskaber havde opnået ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, med situationen for selskaber, for hvilke der ikke gjaldt en sådan fritagelse, dvs. selskaber, hvis CFC-selskaber havde opnået indtægter fra ikkefritagelsesberettigede lån.

126 I denne henseende undersøges herefter først betingelserne for bevilling af de omhandlede fritagelser, særligt de betingelser, der knytter sig til, om lånene er fritagelsesberettigede, dernæst undersøges de kendetegn, der er uadskilleligt forbundet med ikkefritagelsesberettigede lån, og endelig undersøges, hvorvidt Kommissionen på dette grundlag med rette fastslog, at de anfægtede foranstaltninger havde indført en differentiering mellem erhvervsdrivende, der befandt sig i en sammenlignelig situation.

1) Om betingelserne for bevilling af de omhandlede fritagelser

127 I den anfægtede afgørelse fandt Kommissionen, at tre fritagelser, der er fastsat i kapitel 9 i del 9A i TIOPA, og som vedrører overskud fra CFC-selskaber, der kan underlægges en CFC-afgift i henhold til kapitel 5, gav de begunstigede en selektiv fordel.

128 Det drejer sig for det første om den fritagelse, der er fastsat i artikel 371IB i del 9A i TIOPA, og som kan omfatte op til 100% af et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, for så vidt som disse indtægter er blevet finansieret med fritagelsesberettigede midler, dvs. i det væsentlige midler, der hidrører fra CFC-selskabets overskud eller andre egne midler.

129 For det andet drejer det sig om den fritagelse på 75% af et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der er fastsat i artikel 371ID i del 9A i TIOPA. I medfør af denne fritagelse kan 75% af indtægterne fra fritagelsesberettigede lån omfattes af en fritagelse, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at midlerne har været knyttet til CFC-selskabet, og uafhængigt af, hvilke nøglepersonfunktioner der måtte være blevet udøvet i forbindelse med de pågældende lån. Det antages derfor, at denne fritagelse bevilges automatisk, når der er tale om fritagelsesberettigede lån.

130 For det tredje drejer det sig om den fritagelse, der er fastsat i artikel 371IE i del 9A i TIOPA, den såkaldte »matched interest«-fritagelse. Denne fritagelse kan påberåbes for restbeløbet vedrørende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, der ikke har været omfattet af de to øvrige fritagelser, for så vidt som de skattepligtige indtægter fra indkomne renter for den pågældende koncern som helhed er højere end de udgående renter, og koncernen således har fradraget disse indtægter i sit beskatningsgrundlag i Det Forenede Kongerige. For så vidt som denne fritagelse kan påberåbes for det berørte CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån i deres helhed, behandlede Kommissionen den som en fuldstændig fritagelse på niveau med den, der er fastsat i artikel 371IB.

131 Det skal for det første erindres, at de omhandlede fritagelser vedrører ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, dvs. i det væsentlige indtægter fra lån, der er bevilget af et CFC-selskab, som ikke er aktivt i banksektoren, idet disse indtægter er blevet betragtet som skattepligtige i Det Forenede Kongerige og således har kunnet underlægges en CFC-afgift i henhold til nævnte kapitel 5 i del 9A i TIOPA. Disse indtægter er således blevet anset for skattepligtige i Det Forenede Kongerige, for så vidt som de aktiviteter, der er af størst betydning for oprettelsen og forvaltningen

af de pågældende lån, nemlig nøglepersonfunktionerne, er blevet udført i Det Forenede Kongerige (denne situation svarer til det, der benævnes »kriteriet om aktiviteter i Det Forenede Kongerige«, og som fremgår af artikel 371EB i del 9A i TIOPA), eller lånene er blevet finansieret med midler eller aktiver som følge af kapitaltilførsler fra Det Forenede Kongerige (denne situation svarer til det, der benævnes »kriteriet om kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige«, og som fremgår af artikel 371EC i del 9A i TIOPA).

132 For det andet skal den betingelse, der er knyttet til CFC-selskabets etableringssted, være opfyldt, for at de tre omhandlede fritagelser kan bevilges. I henhold til denne betingelse, som er fastsat i artikel 371IA i del 9A i TIOPA, sammenholdt med artikel 371DG i samme lovtekst, kræves, at det pågældende CFC-selskab – i det mindste hovedsageligt – udøver sine aktiviteter i etableringslandet i lokaler, som det råder over og anvender permanent. Det Forenede Kongerige har i sine skriftlige indlæg fremstillet denne betingelse som et krav om CFC-selskabets faktiske eksistens, hvilket udelukker såkaldte »postkasse«- eller »skærm«-selskaber. Det må imidlertid konstateres, at rækkevidden af denne betingelse, som fortolket af Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, fortsat er relativt begrænset. Det fremgår nemlig af punkt INTM200810 i håndbog i international skatteret for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder vedrørende CFC-selskaber (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), at det for at opfylde betingelsen er tilstrækkeligt, at lokalerne anvendes »forholdsvis permanent« – dvs. i en periode på mindst 12 måneder, eller at der foreligger en »hensigt« i så henseende. Desuden er der ikke til dette etableringskrav knyttet yderligere betingelser, der kan godtgøre en faktisk aktivitet i etableringslandet, i modsætning til, hvad der er fastsat i artikel 371DF, stk. 1, i del 9A i TIOPA i forhold til handelsrelaterede indtægter.

133 Som Det Forenede Kongerige har anerkendt i sine svar på Rettens spørgsmål i retsmødet, indebærer den omstændighed, at et CFC-selskab opfylder betingelsen om etableringssted desuden ikke, at de nøglepersonfunktioner, der er relevante for CFC-selskabets aktivitet – i særdeleshed funktioner i forbindelse med lån, som CFC-selskabet bevilger (og som kan generere ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter) – udøves i det land, hvor CFC-selskabet er hjemmehørende. Kommissionen anførte i denne henseende i 165. og 166. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder var af den opfattelse, at det i forbindelse med større mellem- og langfristede lån, der blev finansieret ved hjælp af egenkapital, forventedes, at forvaltningen af lånet i de fleste tilfælde blev varetaget af koncernens finansieringsfunktion og ikke af CFC-selskaberne selv.

134 Det er som følge heraf muligt, at et CFC-selskab, der opfylder betingelsen om etableringssted, kan have ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra låneaktiviteter, i forbindelse med hvilke nøglepersonfunktionerne er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige.

135 Den omstændighed, at en sådan betingelse er opfyldt, indebærer desuden heller ikke, at de øvrige betingelser for bevilling af de omhandlede fritagelser er opfyldt. Det kan derfor ikke udelukkes, at et CFC-selskab, der opfylder betingelsen om etableringssted, opnår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra ikkefritagelsesberettigede lån, og at disse indtægter følgelig ikke kan omfattes af de omhandlede fritagelser.

136 Under disse omstændigheder er betingelsen om etableringssted, således som Kommissionen i bl.a. 149. betragtning til den anfægtede afgørelse med rette anførte, ikke afgørende for den sammenlignelighedsvurdering, der skal udarbejdes i forbindelse med undersøgelsen af selektivitet, for så vidt som denne betingelse vil kunne opfyldes både af selskaber, der kan omfattes af de omhandlede fritagelser, og selskaber, der er udelukket herfra.

137 For det tredje skal de pågældende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter være fra fritagelsesberettigede lån, for at de omhandlede fritagelser kan bevilges. Fritagelsesberettigede lån er i henhold til artikel 371IG i del 9A i TIOPA lån, som et CFC-selskab bevilger til andre selskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som kontrolleres af det eller de samme selskaber, som det eller de selskaber, der kontrollerer CFC-selskabet. Følgelig er fritagelsesberettigede lån, således som det fremgår af punkt INTM216450 i håndbog i international skatteret for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder vedrørende CFC-selskaber (*HMRC International Manual/INTM 190000 Controlled Foreign Companies*), i det væsentlige lån, som CFC-selskabet bevilger til selskaber i samme koncern, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

138 Betingelsen om, at lånene skal være fritagelsesberettigede, er relevant for de tre omhandlede fritagelser. Hvad imidlertid angår den fritagelse, der er fastsat i artikel 371ID i del 9A i TIOPA, er denne betingelse i det væsentlige den eneste – ud over betingelsen om etableringssted – som skal finde anvendelse, for at skattepligtige selskaber kan påberåbe sig en fritagelse på 75% af de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, som deres CFC-selskaber opnår som følge af fritagelsesberettigede lån, vel at mærke navnlig uafhængigt af, om der i forbindelse med de pågældende lån er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

139 For det fjerde er det for at blive omfattet af den fritagelse, der er fastsat i artikel 371IB i del 9A i TIOPA, og som kan vedrøre op til 100% af et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, ligeledes nødvendigt at godtgøre, at de midler, der danner grundlag for det pågældende fritagelsesberettigede lån, er »fritagelsesberettigede« midler. Det fremgår nemlig af artikel 371IB i del 9A i TIOPA, at skattepligtige selskaber kan anmode om fritagelse for CFC-afgiften af ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, hvis og for så vidt som de er i stand til at godtgøre, at disse indtægter hidrører fra fritagelsesberettigede midler. I henhold til artikel 371IB i del 9A i TIOPA svarer fritagelsesberettigede midler nærmere bestemt til midler, der hidrører fra CFC-selskabets overskud eller fra midler og øvrige aktiver, som CFC-selskabet har modtaget i forbindelse med de aktier, som det besidder i selskaber inden for den koncern, som det indgår i, eller som det har udstedt til disse selskaber. Denne fritagelse kan således omfatte op til 100% af de skattepligtige ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, hvis de fritagelsesberettigede lån i deres helhed er blevet finansieret med fritagelsesberettigede midler.

140 Som Det Forenede Kongerige og ITV har anført i deres svar på Rettens spørgsmål, kan det i denne forbindelse ikke udelukkes, at et lån er blevet finansieret med fritagelsesberettigede midler, og således med CFC-selskabets egne midler, mens nøglepersonfunktionerne i forbindelse med det pågældende lån er blevet udøvet centralt i Det Forenede Kongerige. Heraf følger, at den fritagelse, der er fastsat i artikel 371IB i del 9A i TIOPA, ligesom den, der er fastsat i artikel 371ID i del 9A i TIOPA, bevilges uafhængigt af, om der i forbindelse med det pågældende lån er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

141 For det femte kan den fritagelse, der er fastsat i artikel 371IE i del 9A i TIOPA, den såkaldte »matched interest«-fritagelse, påberåbes for restbeløbet vedrørende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, der ikke har været omfattet af de to øvrige fritagelser, for så vidt som de skattepligtige indtægter fra indkomne renter for den pågældende koncern som helhed er højere end de udgående renter, og koncernen således har fradraget disse indtægter i sit beskatningsgrundlag i Det Forenede Kongerige.

142 Der er således tale om en supplerende fritagelse i forhold til de to øvrige fritagelser, idet denne fritagelse dog ligeledes bevilges uafhængigt af, om der i forbindelse med de lån, der ligger til grund for de pågældende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

143 Det skal på baggrund af ovenstående betragtninger fastslås, at de omhandlede fritagelser, når bortses fra de forskellige betingelser, der er relevante for hver enkelt af disse fritagelser, bevilges uafhængigt af, om der for så vidt angår de lån, gennem hvilke de pågældende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter er blevet genereret, er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

2) Om undtagelserne fra bevilling af de omhandlede fritagelser

144 Som det fremgår af præmis 127-143 ovenfor, er den betingelse, der er fælles for de tre omhandlede fritagelser, betingelsen om, at lånene skal være fritagelsesberettigede. Følgelig er ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra ikkefritagelsesberettigede lån udelukket fra de nævnte fritagelser.

145 I medfør af artikel 371IH i del 9A i TIOPA er lån, der bevilges til et selskab, der er etableret i Det Forenede Kongerige, eller til et fast driftssted i denne stat for et selskab, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udelukket fra definitionen af fritagelsesberettigede lån. Ligeledes er lån, der bevilges til et andet CFC-selskab, og som gør det muligt for et selskab i Det Forenede Kongerige at fradrage renter, der betales i forbindelse med lånet, ved beregningen af en CFC-afgift, udelukket. Endelig er lån, der bevilges til en modtager, som bruger disse midler til at bevilge andre lån, udelukket.

146 For så vidt som fritagelsesberettigede lån i medfør af artikel 371IG, stk. 8, i del 9A i TIOPA skal bevilges til fritagelsesberettigede selskaber, dvs. selskaber, der er tilknyttet CFC-selskabet, og som kontrolleres af det eller de samme selskaber som dem, der kontrollerer CFC-selskabet, er lån til selskaber uden for koncernen udelukket fra definitionen af fritagelsesberettigede lån.

147 Lån, som CFC-selskaber bevilger til selskaber inden for koncernen, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige – de såkaldte »upstream loans« – og lån, som CFC-selskaber bevilger til tredjepartsselskaber – de såkaldte »money boxes« – samt lån, fra hvilke renterne bliver brugt som fradrag for en anden CFC-afgift eller tjener til at finansiere andre lån, betragtes således nærmere bestemt som ikkefritagelsesberettigede lån.

148 Hvad indledningsvis angår »upstream loans« har Det Forenede Kongerige for at forklare, hvorfor disse lån er udelukket fra de omhandlede fritagelser, fremhævet den særlige omstændighed, at denne type lån indebærer en ekstra risiko for beskatningsgrundlaget som følge af, at det selskab i Det Forenede Kongerige, som har modtaget lånet, kan fradrage renter, der er blevet betalt i henhold til det pågældende lån.

149 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selv om »upstream loans« er kendetegnet ved, at der i Det Forenede Kongerige kan fradrages renter, som er blevet betalt i forbindelse med de pågældende lån, indebærer den omstændighed, at de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra de pågældende lån underlægges en CFC-afgift i henhold til artikel 371EB i kapitel 5 i del 9A i TIOPA, at der er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige i forbindelse med selvsamme lån.

150 Hvad dernæst angår lån til tredjeparter mindes der om, at disse lån, for så vidt som de ikke er fritagelsesberettigede, ikke kan omfattes af de omhandlede fritagelser. For at et lån kan være fritagelsesberettiget, skal modtageren af det pågældende lån ligeledes være et fritagelsesberettiget selskab, dvs. i det væsentlige et selskab, der indgår i samme koncern som det pågældende CFC-selskab.

151 Det Forenede Kongerige har ganske vist under hele proceduren betegnet lån, som CFC-selskaber bevilger til tredjepartsselskaber, som »money boxes« eller »sparebøsse«-selskaber. Når et CFC-selskab bevilger et lån til en tredjepart, udgøres dette lån nemlig ifølge Det Forenede Kongerige og ITV af overskydende monetære aktiver, der er deponeret hos tredjeparter i form af bankindskud eller anden sikker anbringelse.

152 Det skal imidlertid fremhæves, at disse betragtninger ikke i sig selv er dem, der gør, at lånet ikke er fritagelsesberettiget. I medfør af artikel 371IG, stk. 8, i del 9A i TIOPA, er et lån nemlig ikke fritagelsesberettiget, når modtageren af det pågældende lån ikke indgår i den koncern, som det CFC-selskab, der bevilger det, tilhører.

153 Det skal under alle omstændigheder påpeges, at den pågældende udelukkelse ikke tager sigter på en situation med kunstig overførsel af overskud, som er knyttet til den omstændighed, at modtageren af det lån, der danner grundlag for de pågældende overskud, ikke tilhører samme koncern som CFC-selskabet, hvorimod en sådan situation med kunstig overførsel ikke vil kunne finde sted i tilfælde, hvor modtageren af det pågældende lån tilhører samme koncern som CFC-selskabet.

154 Uagtet om modtageren af lånet tilhører eller ikke tilhører samme koncern som det CFC-selskab, der bevilger lånet, vil der nemlig kunne have været udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige i forbindelse med lånet, selv om det er CFC-selskabet, der har opnået de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra lånet. Det har således ingen indflydelse på CFC-selskabets opnåelse af sådanne indtægter, om modtageren af det pågældende lån tilhører eller ikke tilhører samme koncern som CFC-selskabet.

155 Endelig har Det Forenede Kongerige og ITV henledt opmærksomheden på andre udelukkelser fra definitionen af fritagelsesberettigede lån, som er fastsat i artikel 371IH i del 9A i TIOPA.

156 I henhold til artikel 371IH, stk. 3, i del 9A i TIOPA er således navnlig situationer, hvor renter, der er blevet betalt i forbindelse med det pågældende lån, tjener til at nedsætte de overskud, som danner grundlag for en CFC-afgift, udelukket fra definitionen af fritagelsesberettigede lån. Denne udelukkelse supplerer udelukkelsen vedrørende »upstream loans«, for så vidt som den i det væsentlige tager sigte på, at de omhandlede fritagelser ikke kombineres med fradrag eller andre fritagelser, der anvendes i Det Forenede Kongerige.

157 Endvidere er i henhold til artikel 371IH, stk. 5, i del 9A i TIOPA situationer, hvor det lån, som CFC-selskabet bevilger, efterfølgende gør det muligt for det selskab, der modtager lånet, at bevilge andre lån, ligeledes udelukket. Som Det Forenede Kongerige og ITV har anført, er formålet med denne udelukkelse i det væsentlige at sikre, at de lån, som CFC-selskabet bevilger, anvendes til at finansiere koncernens forretningsmæssige aktiviteter uden for Det Forenede Kongerige.

158 Som Kommissionen med rette har gjort gældende, skal det i denne forbindelse påpeges, at selv om det kan være legitimt, at der bevilges en fritagelse for ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra lån, der har tjent til at finansiere koncernens aktiviteter i udlandet, forholder det sig således, at et afkast, der opnås med udgangspunkt i midler, der hidrører fra Det Forenede Kongerige, eller nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige, skal anses for at være opnået af CFC-selskabet og således i medfør af kapitel 5 i TIOPA for at være blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige.

159 Det skal med hensyn til de forskellige udelukkelser, der er beskrevet i præmis 147-157 ovenfor, bemærkes, at disse udelukkelser tager sigte på situationer, hvor der ganske vist ville kunne foretages yderligere fradrag i Det Forenede Kongerige, eller hvor den finansiering, som CFC-selskabet har ydet, er kommet selskaber uden for koncernen til gode, hvis midler eller nøglepersonfunktioner, der hidrører fra Det Forenede Kongerige, er blevet stillet til rådighed med henblik på oprettelse og forvaltning af de pågældende lån. I alle disse tilfælde var udelukkelserne fra fritagelserne imidlertid ikke forbundet med kunstig overførsel af overskud som følge af nøglepersonfunktioner, der måtte være blevet udøvet i Det Forenede Kongerige.

160 Under disse omstændigheder skal Det Forenede Kongeriges, ITV's og LSEGH's argumenter, hvorefter disse udelukkelser havde til formål at forhindre, at de omhandlede fritagelser blev bevilget i særlige situationer, hvor der fandt kunstig overførsel af overskud sted, forkastes.

3) Om, hvorvidt der var tale om en undtagelse fra referencesystemet, og om sammenligneligheden af de berørte erhvervsdrivende i lyset af formålet med referencesystemet

161 Der erindres indledningsvis om, at det referencesystem, som de omhandlede fritagelser skal undersøges i forhold til, i de foreliggende sager udgøres af CFC-reglerne, som har til formål at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag ved at beskatte overskud, der genereres gennem aktiviteter og aktiver i Det Forenede Kongerige, og som overføres kunstigt fra Det Forenede Kongerige til CFC-selskaber.

162 Det skal endvidere erindres, at ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der opnås af CFC-selskaber, og som har forbindelse til nøglepersonfunktioner, der udøves i Det Forenede Kongerige, i CFC-reglerne er blevet betragtet som overskud, der overføres kunstigt fra Det Forenede Kongerige, og som følgelig er skattepligtige i henhold til kapitel 5 i del 9A i TIOPA.

163 Den omstændighed, at der er tale om nøglepersonfunktioner, der udøves i Det Forenede Kongerige, er nemlig én af de fire situationer, der er omhandlet i kapitel 5 i del 9A i TIOPA og sammenfattet i præmis 6 ovenfor, og som anses for at kunne henføres til kunstig overførsel af overskud og dermed for at være skattepligtige i Det Forenede Kongerige.

164 Det Forenede Kongeriges lovgiver har med andre ord lagt til grund, at CFC-selskabers overskud, for så vidt som de genereres gennem nøglepersonfunktioner, der udøves i Det Forenede Kongerige, skal beskattes i Det Forenede Kongerige. Af denne grund vil ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der genereres i forbindelse med såvel ikkefritagelsesberettigede lån som fritagelsesberettigede lån, kunne underlægges en CFC-afgift i henhold til artikel 371EB i kapitel 5 i del 9A i TIOPA.

165 Som fastslået i præmis 143 ovenfor må det imidlertid konstateres, at det ved anvendelsen af de omhandlede fritagelser ikke er udelukket, at situationer, hvor der er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, og som således anses for at kunne henføres til kunstig overførsel af overskud, helt eller delvis fritages for beskatning i Det Forenede Kongerige.

166 Under disse omstændigheder ville den omstændighed alene at fritage CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån kunne føre til en forskellig behandling i forhold til CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter i forbindelse med ikkefritagelsesberettigede lån, idet disse indtægter, eftersom de ikke er omfattet af de omhandlede fritagelser, ville blive beskattet i henhold til CFC-reglerne, forudsat at disse to situationer i lyset af formålet med CFC-reglerne måtte være sammenlignelige.

167 Det skal således undersøges, om selskaber, der er skattepligtige i Det Forenede Kongerige, og som kan omfattes af de omhandlede fritagelser med hensyn til deres CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, befinder sig i samme situation som selskaber, hvis CFC-selskaber opnår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra ikkefritagelsesberettigede lån, vel at mærke i lyset af formålet med referencesystemet, dvs. at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag ved at beskatte overskud, der overføres kunstigt.

168 For det første kan såvel »upstream loans« som fritagelsesberettigede lån underlægges en CFC-afgift i henhold til artikel 371EB i del 9A i TIOPA som følge af nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige i forbindelse med de nævnte lån. Det anses nemlig i forbindelse med begge disse situationer, at der har fundet kunstig overførsel af overskud sted som følge af aktiviteterne i Det Forenede Kongerige, alt imens det alene er overskud fra fritagelsesberettigede lån, der er fritaget.

169 Som Det Forenede Kongerige har anført, udgør CFC-reglerne nemlig en imødegåelse af den kunstige overførsel, der følger af den flytning af midler til CFC-selskabet, som det selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, i første omgang foretager, idet disse midler i givet fald kun bliver ført tilbage til Det Forenede Kongerige i form af udbytter, som ikke beskattes. Dette ræsonnement gælder bl.a. også for situationer, hvor der udøves nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige i forbindelse med lån, der bevilges af CFC-selskabet, som efterfølgende opnår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter takket være disse lån. Overskud, der genereres gennem disse lån med udgangspunkt i aktiviteter, der udøves i Det Forenede Kongerige, bliver kun ført tilbage til Det Forenede Kongerige i form af udbytter, som ikke beskattes, vel at mærke uafhængigt af, om modtagerne af de pågældende lån er etableret i Det Forenede Kongerige eller i en anden stat.

170 For så vidt angår overskud, der overføres kunstigt på grundlag af aktiviteter, som udøves i Det Forenede Kongerige, idet beskatningen af disse overskud er omhandlet i CFC-reglerne, er situationerne for fritagelsesberettigede lån og for »upstream loans« således ligeværdige, uafhængigt af den omstændighed, at når det gælder »upstream loans«, indebærer muligheden for i Det Forenede Kongerige at fradrage renter, der betales i forbindelse med disse lån, yderligere udhuling af Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag.

171 Det skal i denne henseende påpeges, at den udhuling, der sker af beskatningsgrundlaget for det selskab, der modtager lånet i Det Forenede Kongerige, som følge af, at dette selskab kan fradrage de renter, som det betaler til CFC-selskabet, er et særskilt problem i forhold til den udhuling, der

sker i forbindelse med den kunstige overførsel af overskud fra det selskab i Det Forenede Kongerige, som udgør kilden til de midler, der er blevet betalt, og de nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet for så vidt angår det pågældende lån.

172 Som Kommissionen med rette har anført, kan risikoen for udhuling af Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag i forbindelse med fradraget for lånerenter desuden håndteres i forhold til et selskab, der måtte gøre brug af dette fradrag i urimeligt omfang, f.eks. ved at begrænse de mulige fradrag. En sådan begrænsning kan i givet fald fastsættes på koncernniveau. Det Forenede Kongeriges skattelovgivning indeholder nemlig, således som denne stat selv har erkendt, en hel række foranstaltninger, der supplerer hinanden, og som har til formål at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag. Blandt de foranstaltninger, som Det Forenede Kongerige har henvist til, er foranstaltninger, der sætter loft over fradraget for lånerenter, eller som forhindrer, at visse fradrag, som er begrundet i rent skattemæssige hensyn, kan foretages. Denne type foranstaltninger kan derfor anvendes til at imødegå fradrag i forbindelse med »upstream loans«, for så vidt som Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder anser disse lån for at være cirkulære ordninger, der er oprettet alene med det formål at kunne foretage skattefradrag.

173 Hvad for det andet angår lån til tredjeparter skal det bemærkes, at den afgørende faktor, som gør, at denne type lån ikke er fritagelsesberettigede, under henvisning til artikel 371IG, stk. 8, i del 9A i TIOPA, er, at modtagerne af de lån, som CFC-selskabet bevilger, og som danner grundlag for de pågældende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, er tredjeparter, der ikke er knyttet til CFC-selskabet.

174 Det Forenede Kongerige og ITV har fremhævet den omstændighed, at de midler, som gjorde det muligt at finansiere det pågældende lån, kunne være blevet i Det Forenede Kongerige og have været investeret gennem selskaber, der tilhører samme koncern, og som er etableret i Det Forenede Kongerige, for at sikre, at afkastet fra de overskydende midler ville tilfalde selskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, hvorimod lån til tredjeparter er fiktive ordninger, der ikke har noget økonomisk formål, med henblik på at generere ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter i det pågældende CFC-selskab og følgelig uden for Det Forenede Kongerige.

175 Som anført i præmis 152 ovenfor fremgår det imidlertid ikke af bestemmelserne om de omhandlede fritagelser, at den fiktive karakter eller det manglende økonomiske formål, der angiveligt kendetegner lån til tredjeparter, udelukker disse lån fra at være fritaget. Desuden har Det Forenede Kongerige og ITV, således som Kommissionen med rette har påpeget, ikke fremlagt bevismateriale, der godtgør, at de lån, som CFC-selskaber bevilger til tredjepartsselskaber, nødvendigvis er fiktive ordninger, der ikke kan være begrundet i legitime økonomiske hensyn.

176 Hvorvidt modtageren er et selskab uden for eller inden for den koncern, som CFC-selskabet tilhører, ændrer desuden ikke ved den omstændighed, at en flytning af midler fra det selskab, der er etableret i Det Forenede Kongerige, til CFC-selskabet ikke genererer overskud, der er skattepligtige i Det Forenede Kongerige, eftersom afkastet fra disse midler i begge tilfælde kun bliver ført tilbage til Det Forenede Kongerige i form af udbytter, der ikke beskattes. Sidstnævnte omstændighed gør sig gældende i begge situationer. Det er således hensigten, at CFC-afgiften skal anvendes for at imødegå en sådan overførsel.

177 Det samme ræsonnement gør sig gældende, når ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der hidrører fra et lån, er blevet opnået af et CFC-selskab ved at gøre brug af nøglepersonfunktioner, som er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige. Ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der hidrører fra et lån, som CFC-selskabet har bevilget – uagtet om det er til en tredjepart eller til et selskab inden for samme koncern – og i forbindelse med hvilket der er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, anses nemlig for at være blevet kunstigt overført og kan af denne grund underlægges en CFC-afgift i henhold til artikel 371EB i kapitel 5 i del 9A i TIOPA.

178 For så vidt angår overskud, der er blevet kunstigt overført som følge af nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet i Det Forenede Kongerige, idet beskatningen af disse overskud er omhandlet i CFC-reglerne, er situationerne for fritagelsesberettigede lån og lån til tredjeparter derfor ligeværdige, uafhængigt af den omstændighed, at når det gælder lån til tredjeparter, er CFC-selskabets overskud opnået gennem renter, der er betalt af en tredjepart, og ikke af et selskab, der tilhører samme koncern.

179 Hvad for det tredje angår de udelukkelser fra definitionen af fritagelsesberettigede lån, der ifølge Det Forenede Kongerige har til formål at skabe incitament til at anvende fritagelsesberettigede lån til finansiering af aktiviteter i den koncern, som CFC-selskabet tilhører, uden for Det Forenede Kongerige, skal det erindres, at sådanne udelukkelser som fastslået i præmis 158 ovenfor ikke har nogen sammenhæng med den omstændighed, at der i forbindelse med de pågældende lån er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

180 Hvorvidt de lån, som et CFC-selskab har bevilget, har eller ikke har tjent til at finansiere koncernens aktiviteter uden for Det Forenede Kongerige, ændrer således ikke ved den omstændighed, at fra det øjeblik, der i forbindelse med lånene er blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, anses de deraf følgende overskud i medfør af CFC-reglerne for at være blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige. I lyset af formålet med de nævnte regler, dvs. at beskytte Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningsgrundlag ved at beskatte overskud, der overføres kunstigt, er de to situationer således sammenlignelige.

181 Det følger af det ovenstående, at de omhandlede fritagelser, for så vidt som de alene omfatter CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån og ikke sådanne indtægter fra ikkefritagelsesberettigede lån, i lyset af formålet med de nævnte regler, som er at beskytte selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige ved at beskatte overskud, der overføres kunstigt, fører til, at de to situationer behandles forskelligt, selv om de er sammenlignelige.

d) Konklusion vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel og var tale om en undtagelse fra referencesystemet

182 Henset til de i præmis 108, 120, 143, 160 og 181 ovenfor anførte betragtninger skal det konstateres, at Kommissionen ikke foretog urigtige skøn, da den fastslog, at der i de foreliggende sager forelå en fordel, og at denne fordel var umiddelbart selektiv, for så vidt som de omhandlede fritagelser udgjorde en afvigelse fra Det Forenede Kongeriges CFC-regler, eftersom de i lyset af formålet med de nævnte regler indførte en forskelsbehandling mellem skattepligtige selskaber, der befandt sig i en sammenlignelig situation. Følgelig skal disse anbringender, der er støttet på sådanne urigtige skøn, forkastes.

3. Om anbringenderne om urigtige skøn i forhold til, hvorvidt der forelå begrundelser for de omhandlede fritagelser (tredje anbringende i sag T-363/19 og fjerde til sjette anbringende i sag T-456/19)

183 Inden for rammerne af disse anbringender, der er støttet på argumenter, som kan inddeles i to led, har Det Forenede Kongerige og ITV gjort gældende, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse foretog urigtige skøn, da den forkastede de begrundelser, som Det Forenede Kongerige havde fremført for de omhandlede fritagelser, dvs. dels begrundelserne om hensyn til den administrative gennemførlighed (første led), dels begrundelserne om overholdelsen af etableringsfriheden (andet led).

a) Det første led om et urigtigt skøn i forhold til, hvorvidt de omhandlede foranstaltninger kunne begrundes i hensyn til den administrative gennemførlighed

184 Det Forenede Kongerige og ITV har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen, forudsat at de omhandlede fritagelser kan anses for at have givet de selskaber, der havde påberåbt sig dem, en umiddelbart selektiv fordel, i den anfægtede afgørelse foretog et urigtigt skøn, da den afslog at antage, at disse fritagelser var blevet begrundet i hensyn, der hang sammen med behovene for at gøre systemet til beskatning af CFC-selskabers overskud administrerbart, i betragtning af, hvor kompliceret en opgave det er at fastlægge de nøglepersonfunktioner, der udføres i forbindelse med koncerninterne lån, og at lokalisere disse funktioner.

185 Kommissionen har bestridt disse argumenter og har navnlig gjort gældende, at begrundelsen om, at det var vanskeligt at fastlægge, hvilke nøglepersonfunktioner der blev udført i forbindelse med de koncerninterne lån, ikke blev fremført under den administrative procedure, og at Det Forenede Kongerige under alle omstændigheder med sine argumenter ikke fremførte overbevisende grunde for at godtgøre, at der bestod en sådan vanskelighed ved fastlæggelsen af nøglepersonfunktioner i forbindelse med fritagelsesberettigede lån, alt imens en sådan fastlæggelse under normale forhold kunne foretages og blev foretaget i forbindelse med ikkefritagelsesberettigede lån. Desuden fremgår det endog af retningslinjerne for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, at nøglepersonfunktioner i forbindelse med koncerninterne lån i almindelighed udøves centralt på koncernniveau.

186 Der erindres i denne henseende om, at det fremgår af retspraksis, at en foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan være berettiget af det almindelige skattesystems karakter og opbygning, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem og bl.a. de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre disse formål (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 81, af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 69, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 48).

187 Det har således været anset for rimeligt, at de formål, som var uadskilleligt forbundet med det pågældende almindelige afgiftssystem, kunne begrunde en umiddelbart selektiv afgiftsordning (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 74-76, og af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 64-76), navnlig formål, der er knyttet til selve funktionen af den pågældende afgiftsordning (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 50-53).

188 Det skal for det første anføres, at Det Forenede Kongerige i de bemærkninger, som det fremsatte den 15. januar 2018 på baggrund af Kommissionens afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, gjorde gældende, at selv forudsat, at CFC-reglerne indeholdt undtagelsesbestemmelser til referencesystemet, var disse bestemmelser begrundede, navnlig ud fra behovet om at indføre regler, der ville være nemme at anvende, uden at det var nødvendigt at udføre et kompliceret stykke arbejde med hensyn til at fastlægge, hvilke nøglepersonfunktioner der blev udøvet i forbindelse med de pågældende lån.

189 For det andet fremgår det ganske vist af svarene på den høring, som Det Forenede Kongeriges myndigheder foretog inden vedtagelsen af CFC-reglerne, at navnlig forslaget om en delvis fritagelse på 75% blev støttet af et flertal på grund af, at en sådan fritagelse var enkel og var nem at anvende, men Det Forenede Kongerige fremlagde ikke beviser, som gjorde det muligt at opgøre de administrative omkostninger svarende til at fastlægge og lokalisere nøglepersonfunktionerne i forbindelse med koncerninterne lån.

190 Det Forenede Kongerige begrænsede sig nemlig under den administrative procedure til at hævde, at fastsættelsen af automatiske mekanismer, såsom en fritagelsesandel på 75%, gjorde det nemmere at anvende CFC-reglerne. Hvad specifikt angår fastlæggelse og lokalisering af de nøglepersonfunktioner, der udøves i forbindelse med koncerninterne lån, begrænsede Det Forenede Kongerige sig imidlertid til at angive, at der var tale om en bebyrdende opgave, uden at fremlægge andre konkrete beviser til støtte for sit argument.

191 Selv om den dokumentation fra den forudgående høring inden vedtagelsen af CFC-reglerne, som er blevet tilført de foreliggende sagers akter, indeholder svar til fordel for den foreslåede automatiske fritagelse, er disse svar endvidere baseret på generelle udtalelser. Deres rækkevidde er desuden begrænset, for så vidt som det er åbenbart, at det såvel for skattemyndighederne som for de skattepligtige er nemmere at håndtere en automatisk fritagelse end en situation, hvor det er nødvendigt at godtgøre og kontrollere forudsætningerne for en sådan fritagelse. Sådanne argumenter er ikke tilstrækkelige til at bevise, at et krav om, at der, for at fastslå, om der er sket kunstig overførsel af CFC-selskabers overskud fra Det Forenede Kongerige som følge af nøglepersonfunktioner, der er blevet udøvet i denne stat, skulle foretages en undersøgelse i hvert enkelt tilfælde, ville indebære så komplicerede, kostbare og bindende formkrav, at systemet ville blive administrativt uoverskueligt.

192 Som det fremgår af præmis 186 ovenfor, påhviler det imidlertid en medlemsstat, som gør gældende, at foranstaltninger, der er umiddelbart selektive, er begrundede, at godtgøre, at disse foranstaltninger er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem.

193 Som anført i præmis 133 ovenfor har Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder desuden selv anerkendt, at det i forbindelse med større mellem- og langfristede lån, der blev finansieret ved hjælp af egenkapital, i almindelighed forventedes, at forvaltningen af de nævnte lån i de fleste tilfælde blev varetaget af koncernens finansieringsfunktion, og at erfaringen havde vist, at denne type lån blev planlagt og forvaltet centralt på koncernniveau. En sådan betragtning viser nemlig, at for en stor del af de koncerninterne låns vedkommende rejser spørgsmålet om fastlæggelse og lokalisering af nøglepersonfunktioner sig slet ikke, idet disse funktioner kan formodes at være blevet udøvet centralt i Det Forenede Kongerige.

194 For det tredje er det for så vidt mere specifikt angår den delvise fritagelse på 75% af de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, således som Kommissionen med rette har anført, ikke blevet beviseligt godtgjort, i hvilket omfang procentandelen på 75% fritagelse var nødvendig eller passende i tilfælde, hvor der skulle have været betalt en CFC-afgift med udgangspunkt i det almene kriterium om, hvilke nøglepersonfunktioner der var blevet udøvet i Det Forenede Kongerige. Der blev desuden ikke fremlagt bevismateriale med henblik på at godtgøre, at det forhold mellem gæld og egenkapital, som angiveligt lå til grund for en sådan procentandel, var relevant for at besvare spørgsmålet om vanskeligheden ved at fastlægge og lokalisere de nøglepersonfunktioner, der blev udøvet i forbindelse med de koncerninterne lån, som genererede de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter.

195 Selv hvis det kunne godtages, at der i forbindelse med CFC-selskaber består en risiko for overkapitalisering, og at en beskatning i Det Forenede Kongerige på 25% af disse selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter ville være en effektiv måde at imødegå en sådan risiko på, har Det Forenede Kongerige og ITV selv i deres svar på Rettens spørgsmål erkendt, at der bestod en risiko for overkapitalisering, uafhængigt af, om der forelå koncerninterne lån, som dannede grundlag for de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, som CFC-selskaberne opnåede.

196 Under disse omstændigheder skal disse anbringenders første led om urigtige skøn i forhold til, hvorvidt de omhandlede foranstaltninger kunne begrundes i hensyn til den administrative gennemførlighed, forkastes.

b) Det andet led om et urigtigt skøn i forhold til begrundelsen vedrørende kravet om at overholde etableringsfriheden

197 Det Forenede Kongerige og ITV har gjort gældende, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse foretog et urigtigt skøn, da den afviste at fastslå, at de omhandlede fritagelser tillige var begrundede, for så vidt som de tog sigte på overholdelse af etableringsfriheden. Det Forenede Kongerige er af den opfattelse, at det anlagde en rimelig tilgang for at efterkomme dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), idet sondringen mellem fritagelsesberettigede og ikkefritagelsesberettigede lån netop er baseret på den kunstige karakter, der kendetegner sidstnævnte lån, navnlig for så vidt angår de ordninger, der benævnes »sparebøsse-transaktioner«, og »upstream loans«.

198 Kommissionen har bestridt Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter.

199 Der mindes om, at Det Forenede Kongeriges skattesystem er baseret på territorialprincippet, og at CFC-selskabers overskud ifølge dette princip ikke beskattes i denne stat. I tilfælde, hvor disse overskud i virkeligheden er overskud, som kan tilregnes en enhed, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har dannet grundlag for midler eller nøglepersonfunktioner i forbindelse med de lån, der har genereret disse overskud, anses de imidlertid for at være blevet kunstigt overført og dermed for at skulle beskattes i Det Forenede Kongerige gennem en CFC-afgift. Ud fra denne beskrivelse kan dette system ikke anses for at udgøre en hindring for etableringsfriheden.

200 I præmis 72 og 73 i dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), fastslog Domstolen nemlig, at CFC-lovgivningen, for så vidt som den begrænsede anvendelsen af beskatningen til rent kunstige arrangementer, var forenelig med artikel 49 TEUF og 54 TEUF, som sikrer etableringsfriheden.

201 Selv om der i henhold til artikel 371EB i del 9A i TIOPA foreskrives en CFC-afgift for overskud, der hidrører fra lån, i forbindelse med hvilke det er blevet fastlagt, at der var blevet udøvet nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, og disse overskud derfor skal anses for at være blevet kunstigt overført, kan pålæggelse af en sådan afgift under disse omstændigheder, i henhold til den i præmis 200 ovenfor anførte retspraksis, ikke anses for at udgøre en hindring for etableringsfriheden. En fritagelse for en sådan beskatning kan følgelig ikke begrundes for at sikre etableringsfriheden.

202 Under disse omstændigheder skal disse anbringenders andet led om et urigtigt skøn i forhold til begrundelsen vedrørende kravet om at overholde etableringsfriheden, og følgelig de nævnte anbringender i det hele, forkastes.

203 Det skal følgelig fastslås, at Kommissionen ikke foretog urigtige skøn, da den fastslog, at de omhandlede fritagelser gav modtagerne en selektiv fordel, og samtlige anbringender, der er anført i denne forbindelse, skal derfor forkastes.

4. Om anbringendet om et urigtigt skøn hvad angår påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne (fjerde anbringende i sag T-363/19)

204 Det Forenede Kongerige har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen foretog et urigtigt skøn, for så vidt som den ikke godtgjorde, at de multinationale koncerner i de foreliggende sager havde et incitament til at omorganisere koncernens finansieringsfunktioner som følge af de omhandlede fritagelser, og at de omhandlede foranstaltninger således påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne.

205 Hvad angår betingelsen om en påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal det i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen ifølge fast retspraksis hverken er forpligtet til at godtgøre, at en statslig foranstaltning reelt påvirker samhandelen, eller i øvrigt at den skaber en egentlig konkurrencefordrejning. Kommissionen skal alene godtgøre, at denne foranstaltning kan skabe disse virkninger (jf. dom af 5.3.2015, Banco Privado Português og Massa Insolvente do Banco Privado Português, C-667/13, EU:C:2015:151, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

206 Det er således blevet fastslået, at det forholder sig således, at når en støtte, der er ydet af en medlemsstat, styrker visse virksomheders stilling i forhold til andre virksomheder, som de konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstater, må det antages, at denne samhandel har været påvirket af støtten (dom af 14.1.2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 66).

207 Det fremgår i denne henseende af præmis 182 ovenfor, at Kommissionen med rette fastslog, at de omhandlede fritagelser udgjorde en selektiv fordel, som begunstigede de selskaber, der havde påberåbt sig disse fritagelser. Under disse omstændigheder skal Kommissionens skøn, hvorefter denne fordel kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne som følge af, at den styrkede de begunstigede selskabers stilling, ligeledes godtages. Denne selektive fordel kan desuden påvirke beslutninger om omfordeling af kapital og aktiviteter i multinationale koncerner, der er etableret inden for Den Europæiske Union, og nærmere bestemt likviditetsstyringsfunktioner.

208 Desuden er Kommissionen, i modsætning til, hvad Det Forenede Kongerige har hævdet, hverken forpligtet til at påvise konkrete strømme eller bevægelser i internationale koncerner eller til at sammenligne de forskellige skattesystemer inden for Den Europæiske Union, fra det øjeblik den er i stand til at godtgøre, at der foreligger en fordel, der kan styrke de begunstigede selskabers konkurrencemæssige stilling som omhandlet i den i præmis 205 ovenfor nævnte retspraksis.

209 Under disse omstændigheder skal dette anbringende om et urigtigt skøn hvad angår påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne forkastes.

5. Om anbringendet om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling (syvende anbringende i sag T-456/19)

210 ITV har foreholdt Kommissionen at have tilsidesat princippet om forbud mod forskelsbehandling, for så vidt som den navnlig i forbindelse med to tidligere afgørelser behandlede andre koncerninterne finansieringstransaktioner mere fordelagtigt i henseende til spørgsmålet om statsstøtte end den behandling, der følger af dens stillingtagen i de foreliggende sager.

211 Kommissionen har bestridt disse argumenter og har gjort gældende, at den i de foreliggende sager på passende vis godtgjorde, at der forelå en tilsidesættelse af statsstøttereglerne, og at de afgørelser, som ITV har henvist til, i alle tilfælde vedrørte situationer, der er forskellige fra de her foreliggende.

212 I henhold til fast retspraksis indebærer princippet om forbud mod forskelsbehandling, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt og forskellige situationer ikke behandles ens, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet (jf. dom af 14.4.2005, Belgien mod Kommissionen, C-110/03, EU:C:2005:223, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

213 Det skal ligeledes bemærkes, at det kun er på grundlag af artikel 107 TEUF, at lovligheden af en kommissionsafgørelse, hvorved det fastslås, at en statslig foranstaltning udgør statsstøtte, skal vurderes, og ikke på grundlag af dens tidligere afgørelsespraksis. Begrebet statsstøtte vedrører nemlig en objektiv situation, som skal bedømmes på det tidspunkt, hvor Kommissionen træffer sin afgørelse. Årsagerne til, at Kommissionen foretog en anderledes vurdering af situationen i en tidligere afgørelse, er således uden betydning for vurderingen af den anfægtede afgørelses lovlighed (dom af 17.7.2014, Westfälisch-Lippischer Sparkassen- und Giroverband mod Kommissionen, T-457/09, EU:T:2014:683, præmis 368, og af 11.12.2014, Østrig mod Kommissionen, T-251/11, EU:T:2014:1060, præmis 125).

214 Den omstændighed, at Kommissionen i andre afgørelser har anerkendt, at der er forskelle mellem koncerninterne lån og lån mellem tredjepartsselskaber, indebærer således ikke i sig selv, at det ikke i de foreliggende sager kan fastslås, at der er tale om en selektiv fordel.

215 En sådan konklusion skal nemlig være støttet på en udførlig analyse af den beskatning, der anses for normal i den pågældende stat, og på, hvorvidt der som følge af den pågældende statslige foranstaltning har fundet en undtagelse fra denne beskatning sted, som har indført en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der er angivet for det relevante skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

216 Desuden skal sammenligneligheden mellem erhvervsdrivende, således som Kommissionen med rette har gjort gældende, analyseres netop i forhold til formålet med det pågældende system. Følgelig kan der ikke drages nogen konklusion af de forskelle, der måtte være mellem

Kommissionens vurdering i de afgørelser, som ITV har henvist til, og i de foreliggende sager, navnlig henset til den omstændighed, at de systemer, der var omhandlet i hver enkelt af Kommissionens afgørelser, havde forskellige formål.

217 Heraf følger, at ITV ikke med føje kan støtte sig på en løsning, som Kommissionen er nået frem til i andre afgørelser, for at udlede, at princippet om forbud mod forskelsbehandling er blevet tilsidesat i de foreliggende sager.

218 Anbringendet om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling skal følgelig forkastes.

6. Om anbringendet om en retlig fejl som følge af en analog anvendelse af bestemmelserne i direktiv 2016/1164 (ottende anbringende i sag T-456/19)

219 ITV har gjort gældende, at Kommissionen fejlagtigt, om end kun analogt, støttede sig på direktiv 2016/1164. Dette direktiv trådte nemlig først i kraft den 1. januar 2019 og finder således ikke anvendelse ratione temporis i de foreliggende sager. Nævnte direktiv behandler desuden ikke specifikt spørgsmålet om fastlæggelse af nøglepersonfunktioner i forbindelse med koncernintern finansiering.

220 Kommissionen henviste ganske vist i den anfægtede afgørelse, navnlig i 38. betragtning, til direktiv 2016/1164, da den angav, at det i forbindelse med den ændring af CFC-reglerne, som fandt sted i 2019, var blevet meddelt, at ændringen skete med henblik på at gennemføre direktiv 2016/1164. I forbindelse med den beskrivelse af den internationale og EU-retlige lovgivningsmæssige sammenhæng, som fremgår af kapitel 2.4 i den anfægtede afgørelse, beskrev Kommissionen desuden i generelle vendinger rækkevidden af direktiv 2016/1164 for at illustrere, at mange stater, herunder i Den Europæiske Union, havde indført CFC-regler for at forhindre, at overskud blev flyttet til udenlandske lavtbeskattede datterselskaber. Endelig indføjede Kommissionen et udtrykkeligt citat fra nævnte direktivs artikel 7 og henviste efterfølgende, i fodnote 86 til den anfægtede afgørelse, til denne bestemmelse.

221 Disse henvisninger til direktiv 2016/1164 skal imidlertid ses i forhold til sammenhængen og har alene til formål at beskrive kriteriet om, at indtægter skal tilregnes nøglepersonfunktioner, generelt. Derimod støttede Kommissionen sig med henblik på konklusionerne i den anfægtede afgørelse på Det Forenede Kongeriges CFC-regler, som selv, navnlig i artikel 371EB i del 9A i TIOPA, fastsætter et sådant kriterium om nøglepersonfunktioner.

222 Følgelig kan der ikke rejses tvivl om lovligheden af denne afgørelse på grundlag af direktiv 2016/1164, eftersom Kommissionen, i modsætning til, hvad ITV har gjort gældende, ikke støttede den anfægtede afgørelse på nævnte direktiv.

223 Under disse omstændigheder skal anbringendet om en retlig fejl som følge af en analog anvendelse af bestemmelserne i direktiv 2016/1164 forkastes.

7. Om det anbringende, der i det væsentlige vedrører urigtige skøn hvad angår identifikationen af ITV som modtager af den anfægtede ordning og den forpligtelse, som Kommissionen i den anfægtede afgørelse pålagde til at tilbagesøge den støtte, der var bevilget inden for rammerne af ordningen (niende anbringende i sag T-456/19).

224 ITV har i det væsentlige foreholdt Kommissionen fejlagtigt at have identificeret en klasse af modtagere, som dette selskab var indbefattet i, alene af den grund, at disse modtagere havde påberåbt sig de omhandlede fritagelser, og at have pålagt tilbagesøgning af støtten hos en sådan klasse af modtagere uden at fastsætte en undtagelse fra tilbagesøgning for de tilfælde, hvor der ikke var modtaget nogen selektiv fordel, således som det var tilfældet for dette selskab. Den koncern, som ITV tilhører, havde nemlig tilpasset sin finansieringsstruktur for at kunne påberåbe sig de omhandlede fritagelser, vel at mærke alene af hensyn til den administrative forenkling. Det afgiftsbeløb, som ITV skulle betale, var imidlertid ikke lavere end det, som selskabet ville være blevet pålagt, hvis det ikke havde foretaget en sådan tilpasning af sin struktur og ikke havde påberåbt sig de omhandlede fritagelser.

225 Det skal i denne henseende påpeges, at det følger af fast retspraksis, at Kommissionen i forbindelse med en støtteordning i afgørelsens begrundelse kan nøjes med at studere den omhandlede ordnings egenskaber ved bedømmelsen af, om den, på grund af ordninger i henhold til ordningen, medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne i forhold til deres konkurrenter og især vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er dermed ikke i en afgørelse vedrørende en sådan ordning forpligtet til at foretage en undersøgelse af støtten, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til sådan en ordning. Det er alene ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation (jf. dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

226 I de foreliggende sager var Kommissionen, idet den identificerede en støtteordning, ikke forpligtet til for hver enkelt modtager at fastlægge omfanget af den modtagne fordel.

227 ITV kunne følgelig ikke ved at gøre de særlige omstændigheder for dette selskabs egen situation gældende bestride lovligheden af den anfægtede afgørelse, for så vidt som afgørelsen pålagde tilbagesøgning hos modtagerne af den omhandlede støtteordning. Det er nemlig alene i forbindelse med proceduren for tilbagesøgning i forlængelse af den anfægtede afgørelse, at Det Forenede Kongerige skulle indlede undersøgelsen af hver enkelt individuelle situation og, hvor det var relevant, beregningen af den fordel, som hvert enkelt selskab måtte have modtaget, vel at mærke med udgangspunkt i Kommissionens angivelser i den anfægtede afgørelse.

228 Under alle omstændigheder kan ITV ikke påberåbe sig den omstændighed, at selskabet alene indgav anmodningerne om fritagelse af hensyn til den administrative forenkling. Det skal nemlig erindres, at statsstøttebegrebet er et objektivt begreb, og at den pågældende støtte skal tilbagesøges, for så vidt som Kommissionen er i stand til at godtgøre, at der er blevet tildelt en selektiv fordel til støttemodtagere, der befinder sig i en situation, som er sammenlignelig med den, der gælder for andre selskaber under sammenlignelige faktiske og retlige omstændigheder. Følgelig er de grunde, der har foranlediget et selskab til at påberåbe sig den pågældende støtte, ligesom den omstændighed, at dette selskab kunne have påberåbt sig andre bestemmelser inden for det gældende skattesystem, uden betydning ved undersøgelsen af lovligheden af en afgørelse, der pålægger tilbagesøgning af den pågældende støtte.

229 Under disse omstændigheder skal det af ITV fremsatte anbringende om et urigtigt skøn hvad angår identifikationen af dette selskab som modtager af den anfægtede støtteordning og den forpligtelse til tilbagesøgning, som Kommissionen pålagde i den anfægtede afgørelse, forkastes.

8. Generel konklusion

230 Da samtlige anbringender, som parterne har påberåbt sig, er blevet forkastet, skal Europa-Kommissionen frifindes i det hele.

Sagsomkostninger

231 I henhold til procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Det Forenede Kongerige og ITV i henholdsvis sag T-363/19 og sag T-456/19 har tabt sagen, bør det pålægges dem at bære deres egne omkostninger vedrørende disse sager og derudover betale de af Kommissionen afholdte omkostninger, i overensstemmelse med denne parts påstand.

232 Desuden kan Retten i henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 3, anordne, at andre intervenienter end de i denne artikels stk. 1 og 2 nævnte skal bære deres egne omkostninger. Der bør i den foreliggende sag træffes afgørelse om, at LSEGH bærer sine egne omkostninger.

233 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer Det Forenede Kongerige sine egne omkostninger vedrørende sag T-456/19.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Anden Udvidede Afdeling):

1) Sagerne T-363/19 og T-456/19 forenes med henblik på denne dom.

2) Europa-Kommissionen frifindes.

3) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger og betaler de af Kommissionen afholdte omkostninger i sag T-363/19.

4) ITV plc bærer sine egne omkostninger og betaler de af Kommissionen afholdte omkostninger i sag T-456/19.

5) LSEGH (Luxembourg) Ltd og London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd bærer hver deres egne omkostninger.

6) Det Forenede Kongerige bærer sine egne omkostninger i sag T-456/19.

Papasavvas Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juni 2022.

Underskrifter

Indhold

I. Tvistens baggrund . . . 2

A. ITV-koncernen . . . 2

B. CFC-ordningen . . . 2

C. Den administrative procedure og den anfægtede afgørelse . . . 4

II. Retsforhandlinger og parternes påstande . . . 6

A. Retsforhandlingernes skriftlige del i sag T-363/19 . . . 6

B. Retsforhandlingernes skriftlige del i sag T-456/19 . . . 7

1. Om anmodningerne om intervention . . . 7

2. Om parternes påstande . . . 8

C. Retsforhandlingernes mundtlige del . . . 8

III. Retlige bemærkninger . . . 9

A. Foreningen af sagerne T-363/19 og T-456/19 med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes . . . 9

B. Realiteten . . . 9

1. Om anbringendet om et urigtigt skøn i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet (første anbringende i sag T-363/19 og første anbringende i sag T-456/19) . . . 10

2. Om anbringenderne om et urigtigt skøn i forbindelse med, at Kommissionen fastslog, at der forelå en fordel, og at den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv som følge af en undtagelse fra referencesystemet (andet anbringende i sag T-363/19 og andet og tredje anbringende i sag T-456/19) . . . 15

a) Hvorvidt der forelå en fordel . . . 15

b) Formålet med CFC-reglerne . . . 17

c) Hvorvidt den anfægtede ordning var umiddelbart selektiv som følge af en undtagelse fra referencesystemet . . . 19

1) Om betingelserne for bevilling af de omhandlede fritagelser . . . 20

2) Om undtagelserne fra bevilling af de omhandlede fritagelser . . . 23

3) Om, hvorvidt der var tale om en undtagelse fra referencesystemet, og om sammenligneligheden af de berørte erhvervsdrivende i lyset af formålet med referencesystemet . . . 25

d) Konklusion vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel og var tale om en undtagelse fra referencesystemet 28

3. Om anbringenderne om urigtige skøn i forhold til, hvorvidt der forelå begrundelser for de omhandlede fritagelser (tredje anbringende i sag T-363/19 og fjerde til sjette anbringende i sag T-456/19) 29

a) Det første led om et urigtigt skøn i forhold til, hvorvidt de omhandlede foranstaltninger kunne begrundes i hensyn til den administrative gennemførlighed 29

b) Det andet led om et urigtigt skøn i forhold til begrundelsen vedrørende kravet om at overholde etableringsfriheden 31

4. Om anbringendet om et urigtigt skøn hvad angår påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne (fjerde anbringende i sag T-363/19) 32

5. Om anbringendet om tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling (syvende anbringende i sag T-456/19) 33

6. Om anbringendet om en retlig fejl som følge af en analog anvendelse af bestemmelserne i direktiv 2016/1164 (ottende anbringende i sag T-456/19) 34

7. Om det anbringende, der i det væsentlige vedrører urigtige skøn hvad angår identifikationen af ITV som modtager af den anfægtede ordning og den forpligtelse, som Kommissionen i den anfægtede afgørelse pålagde til at tilbagesøge den støtte, der var bevilget inden for rammerne af ordningen (niende anbringende i sag T-456/19). . . . 35

8. Generel konklusion 36

Sagsomkostninger 36