Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. september 2024*

»Appel – statsstøtte – støtteordning iværksat af Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til fordel for visse multinationale koncerner – beskatning af kontrollerede udenlandske selskabers (CFC-selskaber) ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter – fritagelser – nøglepersonfunktioner – kunstig overførsel af overskud – udhuling af beskatningsgrundlaget – afgørelse, der erklærer støtteordningen uforenelig med det indre marked og pålægger tilbagesøgning af den udbetalte støtte – referenceramme – gældende national ret – »normal« beskatning«

I de forenede sager C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P,

angående tre appeller i henhold til artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat henholdsvis den 16., den 17. og den 25. august 2022,

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland først ved L. Baxter, derefter ved L. Baxter og S. Fuller, siden ved R. Fadoju og S. Fuller, og endelig ved S. Fuller, som befuldmægtigede, bistået af P. Baker, KC, og barrister T. Johnston,

appellant og sagsøger i første instans (sag C-555/22 P)

intervenient i første instans (sagerne C-556/22 P og C-564/22 P),

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

appellant (sag C-556/22 P)

sagsøger i første instans (sag C-556/22 P og C-564/22 P),

og

LSEGH (Luxembourg) Ltd, London,

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

ved advocaten O.W. Brouwer og A. Pliego Selie samt Rechtsanwalt A. von Bonin,

sagsøgere (sag C-564/22 P),

intervenienter i første instans (sag C-556/22 P og C-564/22 P),

* Processprog: engelsk.

den anden part i appelsagen:

Europa-Kommissionen ved M. Farley, L. Flynn, S. Noë og B. Stromsky, som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans (sagerne C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P),

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne F. Biltgen, N. Wahl (refererende dommer), D. Gratsias og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: L. Medina

justitssekretær: fuldmægtig R. Stefanova-Kamisheva,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. januar 2024,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. april 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Med deres respektive appeller har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland (C-555/22 P), ITV plc (C-556/22 P), LSEGH (Luxembourg) Ltd og London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (herefter samlet »LSEGH«) (C-564/22 P) nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 8. juni 2022, Det Forenede Kongerige og ITV mod Kommissionen (T-363/19 og T-456/19, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2022:349), hvorved Retten frifandt Kommissionen i det af Det Forenede Kongerige og ITV, støttet af LSEGH, anlagte søgsmål 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 [(CFC-selskaber)] (EUT 2019, L 216, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

Det Forenede Kongeriges lovgivning

2 I Det Forenede Kongerige findes skattereglerne vedrørende kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-selskaber) i Part 9A i Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (skatteloven af 2010, internationale bestemmelser og øvrige bestemmelser, herefter »TIOPA«).

3 De relevante bestemmelser i TIOPA's Part 9A er de følgende:

»[...]

Chapter 1

Oversigt

371AA Oversigt over [TIOPA's Part 9A]

(1) En afgift (»CFC-afgiften«) opkræves i henhold til nærværende Part hos selskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, og som har visse andele i CFC-selskaber.

(2) CFC-afgiften anvendes på CFC-selskabernes skattepligtige overskud.

(3) Et »CFC-selskab« er et selskab, der ikke er etableret i Det Forenede Kongerige, og som kontrolleres af en eller flere personer, der er etableret i Det Forenede Kongerige [...]

(4) Chapter 2 fastlægger de grundlæggende kendetegn ved CFC-afgiften, herunder [:]
   (a) portalen for CFC-afgiften (hvorigennem et CFC-selskabs overskud skal passere, for at denne afgift finder anvendelse), og
   (b) de trin, der skal følges i forbindelse med anvendelsen af CFC-afgiften.

(5) Til Chapter 2 føjer sig Chapter 3-17, navnlig[:]
   (a) Chapter 3, der beskriver, hvordan det afgøres, om (og i givet fald hvilke af) Chapters 4-8, der finder anvendelse på et CFC-selskabs overskud
   (b) i det omfang, de finder anvendelse, defineres det i Chapter 4-8, hvordan det skal afgøres, om (og i bekræftende fald hvilke) overskud i et CFC-selskab, der passerer gennem portalen for CFC-afgiften [...]
   (c) Chapter 9, der indeholder en definition af fritagelser i forhold til indtægterne fra fritagelsesberettigede lån
   (d) Chapter 10-14, der definerer de samlede fritagelser for CFC-afgiften.

[...]

(12) Denne Part er omfattet af Corporation Tax Acts [(selskabsskattelovene)].

Chapter 2

CFC-afgiften

371BA Introduktion til CFC-afgiften

(1) CFC-afgiften opkræves i forbindelse med CFC-selskabernes regnskabsår i overensstemmelse med section 371BC.

[...]

371BB CFC-afgiftsportalen

(1) Nedenstående trin følges med henblik på at fastslå, i hvilket omfang et CFC-selskabs anslåede samlede indtægter for et regnskabsår passerer gennem CFC-afgiftsportalen.

Trin 1 Det afgøres i overensstemmelse med Chapter 3, om (og i bekræftende fald hvilke af) Chapters 4-8, der finder anvendelse for regnskabsåret. Hvis ingen af disse Chapters finder anvendelse, passerer ingen af CFC-selskabets anslåede samlede indtægter gennem CFC-afgiftsportalen, og trin 2 skal ikke følges.

Trin 2 Det fastslås, i hvilket omfang CFC-selskabets anslåede samlede indtægter er omfattet af et af de Chapters, der finder anvendelse på regnskabsåret [...].

(2) Subsection (1) [ovenfor] finder anvendelse med forbehold [af:]
(a) Chapter 9 (fritagelser for indtægter fra fritagelsesberettigede lån) [...]

[...]

371BC Anvendelse af CFC-afgiften

[...]

(3) [...]

»den passende sats« [...] betyder[:]

[...]

(b) hvis der er mere end en [...] sats, den gennemsnitlige sats i hele det relevante regnskabsår [...]

[...]

Chapter 3

CFC-afgiftsportalen: Det afgøres, om (og i bekræftende fald hvilket af) Chapters 4-8, der finder anvendelse

[...]

371CB Finder Chapter 5 anvendelse?

(1) [...] Chapter 5 (ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter) finder anvendelse på et CFC-selskabs regnskabsår, hvis (og kun hvis) CFC-selskabet har opnået ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter.

(2) I denne section og i Chapter 5 refererer henvisninger til CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter til disse indtægter med undtagelse af indtægter omfattet af subsection (3) og (4) [nedenfor] eller Chapter 8 [...]

[...]

(8) Når et skattepligtigt selskab indgiver en ansøgning i henhold til Chapter 9, omfatter henvisningerne til et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter i denne section og i Chapter 5 dette overskud, samtidig med at overskud fra fritagelsesberettigede lån (som defineret i Chapter 9) udelukkes.

[...]

Chapter 4

CFC-afgiftsportalen: overskud, der kan henføres til aktiviteter i Det Forenede Kongerige

371DA Introduktion til Chapter 4

(1) De trin, der er beskrevet i section 371DB(1), følges med henblik på at bestemme det overskud i CFC-selskabet, der er omfattet af dette Chapter [...]

(2) I dette Chapter tager henvisningerne til CFC-selskabets anslåede samlede overskud sigte på dette overskud, samtidig med at eventuelle ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter udelukkes [...]

(3) Med henblik på dette Chapter betegner[:]
(a) »OECD-rapporten«: rapporten fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) om henføring af overskud til faste driftssteder af 22. juli 2010

[...]
(f) »nøglepersonfunktioner«: en væsentlig menneskelig funktion [...]
(g) en nøglepersonfunktion[:] […] en »nøglepersonfunktion i UK«, for så vidt som nøglepersonfunktionen sikres udført inden for Det Forenede Kongerige [...]
(h) en nøglepersonfunktion[:] […] en »nøglepersonfunktion uden for UK«, for så vidt som den ikke er en nøglepersonfunktion i UK.

[...]

371DB De forskellige trin

(1) Herefter følger de [otte] trin, der er omhandlet i section 371DA(1).

Trinene skal følges i overensstemmelse med principperne i OECD-rapporten (i det omfang det er relevant).

Trin 1 De aktiver, som CFC-selskabet råder eller har rådet over, og de risici, som CFC-selskabet bærer eller har båret, og som hidrører fra de beløb, der indgår i CFC-selskabets anslåede samlede overskud, identificeres. De [således] identificerede aktiver og risici benævnes »relevante aktiver og risici«

Trin 2 [...]

Trin 3 Der skal ske identificering af de nøglepersonfunktioner, der sikres af den koncern, som CFC-selskabet tilhører, og som er relevante for[:]

(a) den økonomiske ejendomsret til de aktiver, der indgår i de relevante aktiver og risici, eller

(b) varetagelse og forvaltning af de risici, der er omfattet i de relevante aktiver og risici.

Det skal i denne forbindelse antages, at den koncern, som CFC-selskabet tilhører, er et enkelt selskab.

Trin 4 Det fastlægges, i hvilket omfang de nøglepersonfunktioner, der blev identificeret i trin 3, er nøglepersonfunktioner i UK, og i hvilket omfang de er nøglepersonfunktioner uden for UK. Hvis ingen af nøglepersonfunktionerne på nogen måde er nøglepersonfunktioner i UK, er der således ingen form for overskud, der er omfattet af dette Chapter, og der er ingen grund til at følge de øvrige trin.

Trin 5 Det antages, at de nøglepersonfunktioner i UK, der er fastlagt i trin 4, sikres af et fast driftssted, som CFC-selskabet besidder i Det Forenede Kongerige, og det fastlægges følgelig, i hvilket omfang de aktiver og risici, der indgår i de relevante aktiver og risici, vil blive henført til det faste driftssted. [...]

[...]

Trin 7 CFC-selskabets anslåede samlede overskud fastsættes på ny ud fra den forudsætning, at CFC-selskabet[:]

(a) ikke besidder eller ikke har været i besiddelse af de aktiver, der indgår i de relevante aktiver og risici, og

(b) ikke bærer eller ikke har båret de risici, der indgår i de relevante aktiver og risici,

for så vidt som disse vil blive henført til det faste driftssted, der er nævnt i trin 5. Den »foreløbige fortjeneste i Chapter 4« er CFC-selskabets samlede anslåede fortjeneste, for så vidt som den er udelukket fra den nye fastsættelse af fortjenesten.

Trin 8 Fra den foreløbige fortjeneste i Chapter 4 udelukkes de beløb, der skal udelukkes i henhold til section 371DD, 371DE eller 371DF. Resterende overskud (hvis dette er tilfældet) er omfattet af dette Chapter.

[...]

Chapter 5

CFC-afgiftsportalen: ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter

371EA Den grundlæggende regel

(1) CFC-selskabets overskud, der er omfattet af dette Chapter med henblik på trin 2 i section 371BB(1) (CFC-afgiftsportalen), er dets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, for så vidt som de er omfattet af en hvilken som helst af section 371EB-371EE.

(2) Henvisningerne i dette Chapter til ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter skal læses i overensstemmelse med section 371CB(2) og, for så vidt som den finder anvendelse, section 371CB(8).

371EB Aktiviteter i Det Forenede Kongerige

(1) Med henblik på at afgøre, i hvilket omfang CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter er omfattet af denne section, følges trin 1-5 og 7 i section 371DB(1), som om henvisningerne i section 371DB til CFC-selskabets anslåede samlede overskud var henvisninger til ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter.

(2) Ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter er omfattet af denne section, for så vidt som de indgår i den foreløbige fortjeneste i Chapter 4 som fastsat på det i subsection (1) [i denne section] omhandlede grundlag.

371EC Kapitalinvestering fra Det Forenede Kongerige

(1) Ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter er omfattet af denne section, for så vidt som de stammer fra midler eller aktiver, der hidrører fra Det Forenede Kongerige.

[...]

Chapter 9

Fritagelser for indtægter fra fritagelsesberettigede lån

371IA Den grundlæggende regel

(1) Dette Chapter finder anvendelse, såfremt[:]
   (a) Bortset fra dette Chapter finder Chapter 5 (ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter) anvendelse for et regnskabsår i CFC-selskabet.
   (b) CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter omfatter overskud fra fritagelsesberettigede lån[…]
   (c) Betingelsen vedrørende forretningslokaler [...] er opfyldt.

(2) Et selskab, der er skattepligtigt (»S-selskab«) i forhold til regnskabsåret, kan indgive en ansøgning [...] om, at trin 2 i section 371BB(1) (CFC-afgiftsportalen) kun for S-selskabets vedkommende anvendes med forbehold af dette Chapter.

(3) Hvis S-selskabet – kun for S-selskabets vedkommende – indgiver en ansøgning, passerer overskud fra fritagelsesberettigede lån gennem CFC-afgiftsportalen, for så vidt som (og kun i det omfang) overskuddet ikke er fritaget i henhold til dette Chapter.

[...]

371IG Hvad er et »fritagelsesberettiget lån«?

(1) I dette Chapter forstås ved »fritagelsesberettiget lån« et forhold vedrørende et CFC-selskabs fordring[:]

(a) hvis den endelige debitor er et fritagelsesberettiget selskab [...]

[...]

[...]

(8) I dette Chapter forstås ved »fritagelsesberettiget selskab« et selskab, som[:]

(a) er knyttet til CFC-selskabet og

(b) kontrolleres af den eller de i Det Forenede Kongerige etablerede personer, der kontrollerer CFC-selskabet.

371IH Udelukkelser fra definitionen af »fritagelsesberettigede lån«

[...]

(2) Hvis den endelige debitor i forbindelse med et CFC-selskabs fordring er et selskab, der er etableret i Det Forenede Kongerige, kan denne fordring kun være et fritagelsesberettiget lån, hvis[:]
(a) [bestemmelserne om] fritagelse for udenlandske faste driftssteders overskud eller tab [finder] anvendelse på [dette] selskab, og
(b) alle selskabets gældsposter bogføres [med henblik på anvendelsen af disse bestemmelser]

[...]«

4 TIOPA's Part 2 vedrører lempelse af dobbeltbeskatning, således som det fremgår af dens titel.

Tvistens baggrund

5 Med henblik på den foreliggende sag kan tvistens baggrund, som fremstillet i den appellerede doms præmis 1-28, beskrives som følger.

ITV-koncernen

6 ITV, der er skattemæssigt hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, er det holdingselskab, der står i spidsen for ITV-koncernen, og som driver virksomhed inden for skabelse, produktion og distribution af audiovisuelt indhold via forskellige platforme verden over, herunder bl.a. CFC-selskaber.

7 I flere regnskabsperioder og mindst indtil regnskabsperioden for 2016 blev de overskud, som blev tilregnet ITV hidrørende fra renter for visse lån, som af dette selskab kontrollerede CFC-selskaber havde bevilget, genstand for en ansøgning om skattefritagelse i henhold til Chapter 9 i TIOPA's Part 9A (herefter »Chapter 9«).

De nationale skatteregler, således som de er beskrevet af Retten

8 Retten opsummerede de nationale skatteregler på følgende måde:

»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[, dvs. CFC-afgiften som omhandlet i section 371AA i TIOPA's Part 9A].

5 Denne afgift defineres i [Chapter] 2 i [Part] 9A i TIOPA, i [section] 371BA heri, generelt som den skat, der for en regnskabsperiode skal opkræves af et CFC-selskabs skattepligtige overskud, som i [section] 371BB defineres som det overskud, der skal beskattes i henhold til [Chapter] 4-8 i [Part] 9A i TIOPA [...], medmindre andet fremgår af navnlig anvendelsen af [...] [Chapter] 9, hvori der fastsættes en række skattefritagelser.

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

– [I]kkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra aktiviteter, hvor nøglepersonfunktionerne udføres i Det Forenede Kongerige, er omhandlet i [section] 371 EB i [Part] 9A i TIOPA under overskriften »Aktiviteter i Det Forenede Kongerige«.

– [I]kkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra midler eller aktiver, der hidrører fra Det Forenede Kongerige, er omhandlet i [section] 371EC i [Part] 9A i TIOPA under overskriften »Kapitalinvesteringer fra Det Forenede Kongerige«.

[...]

8 [Chapter 9] bestemmer, at de afgiftspligtige enheder kan indgive en ansøgning om fritagelse for den CFC-afgift, som de skulle have betalt i henhold til [Chapter] 5 i [Part] 9A i TIOPA i forbindelse med ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån [...]«

9 I denne forbindelse præciserede Retten i den appellerede doms præmis 8, sidste punktum, at »[f]ritagelsesberettigede lån er i medfør af [section] 371IG i [Chapter 9] nærmere bestemt koncerninterne lån, som CFC-selskabet bevilger til andre selskaber inden for den multinationale koncern, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige«. Denne definition skal læses i lyset af denne doms præmis 145, hvori Retten præciserede, at i medfør af section 371IH [i Chapter 9] 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.

10 Retten bemærkede derudover i den nævnte doms præmis 9, at der i Chapter 9 fastsættes de tre følgende typer fritagelser (herefter »de omhandlede fritagelser«):

– en fritagelse, der kan finde anvendelse på 75% af de afgiftspligtige ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån

– en fritagelse, der kan være fuldstændig, når og for så vidt som de fritagelsesberettigede lån finansieres med CFC-selskabets midler, og

– en såkaldt »matched interest«-fritagelse, som under visse omstændigheder kan anvendes på den resterende del af de afgiftspligtige ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter.

Den omtvistede afgørelse

11 I den omtvistede afgørelse, der blev vedtaget efter afslutningen af den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF, fandt Europa-Kommissionen, at den ordning, der fulgte af de omhandlede fritagelser (herefter »den anfægtede ordning«), 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 section 371EB i Chapter 5 i TIOPA's Part 9A (herefter »Chapter 5«). Kommissionen fandt nærmere bestemt, 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), at denne ordning var uforenelig med det indre marked, og at den var blevet gennemført ulovligt af Det Forenede Kongerige i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF (artikel 1 i den omtvistede afgørelse).

12 Kommissionen fandt imidlertid, at den anfægtede ordning ikke udgjorde støtte, når den fandt anvendelse på ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter hidrørende fra fritagelsesberettigede lån, der henhørte under section 371EC i Chapter 5, der var baseret på kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige (herefter »kriteriet om kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige«), og som ikke opfyldte kriteriet i section 371 EB i dette Chapter, som var baseret på den omstændighed, at de relevante nøglepersonfunktioner var sikret i Det Forenede Kongerige (herefter »kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige«).

13 For at nå frem til de konklusioner, der redegøres for i denne doms præmis 11 og 12, 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.

14 Efter at have konstateret, at de omhandlede fritagelser udgjorde foranstaltninger, der kunne tilregnes Det Forenede Kongerige og var finansieret ved hjælp af denne stats midler, at de kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, og at de fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencevilkårene, koncentrerede Kommissionen sig om, hvorvidt der forelå en selektiv fordel.

15 Kommissionen anførte ligeledes, at de omhandlede fritagelser gjorde det muligt for et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som kontrollerede et CFC-selskab, der ellers ville have været underlagt en CFC-afgift i henhold til Chapter 5, i henhold til Chapter 9 at anmode om, at CFC-afgiften blev lagt på blot 25% af CFC-selskabets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån, hvilket førte til, at 75% af dette overskud var fritaget for den nævnte afgift. Under visse betingelser kunne den samme afgift finde anvendelse på en endnu lavere procentandel, hvilket førte til en fritagelse, der kunne omfatte op til 100% af det pågældende CFC-selskabs indtægter.

16 Hvad angår den selektive karakter af de omhandlede fritagelser fandt Kommissionen, at referencerammen var de regler, der fandt anvendelse på CFC-selskaber i TIOPA's Part 9A, og at disse fritagelser udgjorde en undtagelse fra denne ramme.

17 I denne sammenhæng gjorde Kommissionen gældende, at situationen for en afgiftspligtig enhed, der kontrollerede et CFC-selskab, som havde ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter hidrørende fra fritagelsesberettigede låneforhold, kunne sammenlignes med situationen for en afgiftspligtig enhed, der kontrollerede et CFC-selskab, som havde andre ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, særligt i forbindelse med lån, som dette CFC-selskab havde bevilget til

tilknyttede selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, de såkaldte »upstream loans«, og lån, som det nævnte CFC-selskab havde bevilget til tredjeparter, og som Det Forenede Kongerige betegnede som »fiktive lån«.

18 Kommissionen mindede om, at en foranstaltning, der udgjorde en undtagelse fra referencerammen, ikke desto mindre kunne være begrundet i denne rammes karakter eller opbygning, og at det påhvilede den pågældende medlemsstat at bevise en sådan begrundelse. Det Forenede Kongerige havde dels gjort gældende, at de omhandlede fritagelser havde til formål at sikre, at systemet kunne håndteres og administreres. Dels skulle de sikre udøvelsen af etableringsfriheden inden for Den Europæiske Union.

19 I denne forbindelse medgav Kommissionen, at for så vidt som den anfægtede ordning omfattede situationer, der falder ind under anvendelsesområdet for Chapter 5 i henhold til kriteriet om kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige, kunne denne ordning anses for at have til formål at sikre den administrative gennemførlighed af CFC-reglerne.

20 Kommissionen udelukkede derimod, at denne ordning, for så vidt som den fandt anvendelse på situationer, der opfyldte kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, kunne begrundes med nødvendigheden af at råde over administrative og håndterbare regler til bekæmpelse af skatteundgåelse eller i behovet for at overholde traktaternes bestemmelser om fri bevægelighed.

21 Kommissionen præciserede i øvrigt, at som følge af ændringerne af de regler, der finder anvendelse på CFC-selskaber, i forbindelse med gennemførelsen 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), fra den 1. januar 2019, og hvorefter det ikke længere var muligt at indgive en anmodning om at opnå de omhandlede fritagelser for så vidt angår overskud, der opfylder kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige, var den anfægtede ordning blevet forenelig med statsstøttereglerne.

22 Hvad angår den anfægtede ordnings forenelighed med det indre marked anførte Kommissionen i det væsentlige, at den støtte, der blev ydet i henhold til denne ordning, ikke fremmede udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, hvorfor den ikke var omfattet af artikel 107, stk. 3, litra c), TEUF.

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

Sagen for Retten og den appellerede dom

24 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 12. juni 2019 anlagde Det Forenede Kongerige søgsmålet i sag T-363/19 med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

25 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 4. juli 2019 anlagde ITV søgsmålet i sag T-456/19 med påstand om annullation af denne afgørelse.

26 Ved afgørelse af 29. januar 2020 fik Det Forenede Kongerige tilladelse til at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande.

27 Ved kendelse af 24. november 2020, ITV mod Kommissionen (T-456/19, EU:T:2020:640), tog Retten LSEGH's anmodning om tilladelse til at intervenere i sag T-456/19 til støtte for ITV's påstande til følge.

28 Ved afgørelse af 21. juli 2021 blev sagerne T-363/19 og T-456/19 forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del.

29 Ved den appellerede dom frifandt Retten Kommissionen efter at have forenet sagerne T-363/19 og T-456/19 med henblik på denne dom.

30 Retten undersøgte i denne forbindelse bl.a. betingelsen om, at der skal foreligge en selektiv fordel, ved at anvende den tretrinsanalyse, der kræves i henhold til dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57 og 58), som nævnt i den appellerede doms præmis 61, og som først består i at fastlægge referencerammen og dernæst at efterprøve, om den anfægtede ordning afveg fra denne ramme, henset til det formål, som sidstnævnte forfulgte, og endelig at fastslå, om den pågældende medlemsstat havde godtgjort, at den differentiering, der blev indført ved denne ordning, var begrundet, eftersom den fulgte af karakteren eller opbygningen af den ramme, som denne ordning indgik i. Idet Retten i den appellerede doms præmis 63-203 fulgte disse tre trin, stadfæstede den konstateringerne med hensyn til denne betingelse i den omtvistede afgørelse.

31 I forbindelse med det første trin, der er nævnt i denne doms foregående præmis, forkastede Retten navnlig de anbringender, hvormed Det Forenede Kongerige og ITV gjorde gældende, at Kommissionen havde anlagt et åbenbart urigtigt skøn ved at konkludere, at referencerammen ikke bestod af det generelle selskabsskattesystem i Det Forenede Kongerige (herefter »det generelle selskabsskattesystem«), men udelukkende af CFC-reglerne.

32 I denne henseende bemærkede Retten for det første dels, at det generelle selskabsskattesystem var baseret på territorialprincippet, hvorefter kun overskud skabt i Det Forenede Kongerige beskattes. Dels bemærkede den, at CFC-reglerne havde til formål at sikre, at overskud i et CFC-selskab – som i henhold til dette princip normalt ikke ville blive beskattet i Det Forenede Kongerige – alligevel ville blive beskattet, når det blev anset for kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige. Retten konkluderede heraf, at CFC-reglerne kunne udskilles fra det generelle selskabsskattesystem (den appellerede doms præmis 77, 78 og 80-83).

33 For det andet fandt Retten, at CFC-reglerne, udgjorde et fuldstændigt regelsæt, der var forskelligt fra det generelle selskabsskattesystem, navnlig for så vidt angår beskatningsgrundlaget, de skattepligtige, skattepligtens indtræden og skattesatsen. Retten påpegede ligeledes, at disse regler fastsatte en mekanisme til undgåelse af dobbeltbeskatning, som ikke var relevant i forbindelse med beregningen af skatten på grundlag af det generelle selskabsskattesystem (den appellerede doms præmis 85-90).

34 I forbindelse med det andet trin, der er nævnt i denne doms præmis 30, forkastede Retten i første række Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter om, at Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder ikke kunne indrømme nogen fordel ved anvendelsen af Chapter 9, eftersom bestemmelserne i dette Chapter ikke kunne betragtes særskilt fra bestemmelserne i Chapter 3 i TIOPA's Part 9A (herefter »Chapter 3«) og bestemmelserne i Chapter 5.

35 Med henblik herpå fastslog Retten i det væsentlige, at de regler, der var defineret i TIOPA's Part 9A, fastsatte kriterier med henblik på at identificere situationer, der giver anledning til kunstig overførsel af overskud, såsom bl.a. det, der er omfattet af Chapter 5. Når et af kriterierne i disse regler er opfyldt, bliver de pågældende CFC-selskabers overskud således ifølge Retten beskattet i Det Forenede Kongerige ved hjælp af CFC-afgiften. Retten konkluderede på denne baggrund, at den omstændighed, at der i Chapter 9 blev fastsat fritagelser for denne afgift på overskud, som ellers ville have været omfattet heraf, i henhold til ovennævnte kriterier udgjorde en fordel (den appellerede doms præmis 96 og 100-108).

36 I anden række undersøgte Retten Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter, støttet af LSEGH, hvorefter Kommissionen med urette havde fundet, at formålet med CFC-reglerne var begrænset til beskatning af kunstigt overførte overskud, selv om disse regler havde til formål at beskytte selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige.

37 I denne henseende fandt Retten, at beskyttelsen af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige var et bredt formål, hvori det mere specifikke formål, der bestod i at beskatte overskud, der var kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, indgik. Retten fremhævede, at selv om der var blevet vedtaget flere foranstaltninger for at beskytte dette beskatningsgrundlag, fremgik det af sagsakterne, at det specifikke formål med den relevante referenceramme, som udgøres af CFC-reglerne, var at bidrage til denne beskyttelse ved at beskatte overskud i CFC-selskaber, der kunstigt blev overført fra Det Forenede Kongerige (den appellerede doms præmis 109 og 114-120).

38 For det tredje analyserede Retten Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter, støttet af LSEGH, hvorefter den anfægtede ordning i det væsentlige ikke umiddelbart var selektiv med den begrundelse, at CFC-reglerne kun har til formål at pålægge en skattepligt i tilfælde, hvor der er en høj risiko for misbrug eller kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige.

39 Med henblik herpå bemærkede Retten bl.a., at de omhandlede fritagelser fandt anvendelse på CFC-selskabernes ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der hidrører fra lån, som disse selskaber har bevilget, i forhold til hvilke kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige eller kriteriet om kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige var opfyldt (den appellerede doms præmis 131).

40 Retten konkluderede efter sin undersøgelse af selektiviteten a priori, at de omhandlede fritagelser, for så vidt som de kun fandt anvendelse på CFC-selskabernes ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter fra fritagelsesberettigede lån – med undtagelse af overskud fra lån bevilget til tilknyttede selskaber i Det Forenede Kongerige og lån bevilget til tredjepartsselskaber – førte til en forskellig behandling af sammenlignelige situationer, således at Kommissionen ikke havde anlagt et urigtigt skøn, da den i den foreliggende sag konkluderede, at der forelå en fordel, og at denne fordel a priori var selektiv (den appellerede doms præmis 167-182).

41 I forbindelse med det tredje trin, der er nævnt i denne doms præmis 30, forkastede Retten Det Forenede Kongeriges og ITV's argumenter om, at de omhandlede fritagelser var begrundet i hensynet til dels administrativ gennemførlighed, dels overholdelsen af etableringsfriheden.

42 Hvad navnlig angår denne frihed bemærkede Retten, at Domstolen i præmis 72 og 73 i dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), havde fastslået, at den dagældende CFC-lovgivning, for så vidt som den begrænsede anvendelsen af beskatningen af CFC-selskabernes overskud til rent kunstige

arrangementer, var forenelig med de bestemmelser i traktaterne, som sikrer etableringsfriheden. Retten udledte heraf, at da CFC-afgiften vedrørte overskud, som i henhold til kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige måtte anses for kunstigt overført, udgjorde denne afgift ikke en hindring for etableringsfriheden, og at de omhandlede fritagelser følgelig ikke kunne begrundes med henblik på at sikre overholdelsen af denne frihed (den appellerede doms præmis 200 og 201).

43 På baggrund af alle disse forhold konkluderede Retten, at Kommissionen ikke havde anlagt et urigtigt skøn ved at fastslå, at de omhandlede fritagelser gav modtagerne en selektiv fordel.

Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande i appelsagerne

44 Ved processkrifter indleveret til Domstolens Justitskontor henholdsvis den 16., den 17. og den 25. august 2022 har Det Forenede Kongerige, ITV og LSEGH iværksat de foreliggende appeller, der er registreret under henholdsvis sagsnummer C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P.

45 Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 6. oktober 2022 er sagerne C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P blevet forenet med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling samt dommen.

46 Det Forenede Kongerige har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves, og denne appellants påstande for Retten tages til følge.

– Subsidiært ophæves den appellerede dom, og sagen hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer endelig afgørelse.

– […]

– Europa-Kommissionen tilpligtes at betale omkostningerne i denne appelsag og i sagen for Retten.

47 ITV har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves, for så vidt som den frifandt Kommissionen og tilpligtede ITV at betale sagsomkostningerne.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale omkostningerne i denne appelsag og i sagen for Retten.

48 LSEGH har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Der træffes endelig afgørelse, og den omtvistede afgørelse annulleres, eller, subsidiært, sagen hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer endelig afgørelse i overensstemmelse med Domstolens dom.

– Kommissionen tilpligtes at betale omkostningerne i denne sag og i sagen for Retten, herunder de af eventuelle intervenienter afholdte omkostninger.

49 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellerne forkastes.

– Det Forenede Kongerige, ITV og LSEGH tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Om appellerne

50 Det Forenede Kongerige har til støtte for sin appel fremsat fem anbringender om for det første en retlig fejl, en ukorrekt gengivelse og en retligt ukorrekt kvalificering af de faktiske omstændigheder med hensyn til identificeringen af referencerammen, for det andet en retlig fejl, en ukorrekt gengivelse og en retligt ukorrekt kvalificering af de faktiske omstændigheder med hensyn til, om der forelå en fordel, for det tredje en retlig fejl, en ukorrekt gengivelse og en retligt ukorrekt kvalificering af de faktiske omstændigheder samt en tilsidesættelse af begrundelsespligten med hensyn til selektivitet, for det fjerde en retlig fejl, en ukorrekt gengivelse og en retligt ukorrekt kvalificering af de faktiske omstændigheder samt en tilsidesættelse af begrundelsespligten med hensyn til den administrative gennemførlighed, og for det femte en retlig fejl med hensyn til kravet om etableringsfrihed.

51 ITV har fremsat fire anbringender, hvoraf det første vedrører en fejl i forbindelse med fastlæggelsen af referencerammen, det andet en fejl i forbindelse med fastlæggelsen af en selektiv fordel, det tredje en fejl i forbindelse med behandlingen af begrundelsen for de omhandlede fritagelser og det fjerde en fejl i forbindelse med anvendelsen af dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

52 Hvad angår LSEGH har selskabet påberåbt sig fem anbringender, hvoraf det første vedrører en retlig fejl med hensyn til fastlæggelsen af referencerammen, det andet en retlig fejl med hensyn til identificeringen af formålet med denne ramme, det tredje en retlig fejl med hensyn til forekomsten af forskelsbehandling mellem økonomiske aktører, det fjerde en tilsidesættelse af artikel 263 TEUF og 296 TEUF på grund af manglende besvarelse af visse anbringender og den omstændighed, at Retten satte sin egen begrundelse i stedet for Kommissionens i den omtvistede afgørelse, og det femte en retlig fejl for så vidt angår begrundelsen for de omhandlede fritagelser.

53 Som generaladvokaten dels i det væsentlige har anført i punkt 41-45 i forslaget til afgørelse, vedrører appellanternes indsigelser – selv om disse ikke alle har fremsat det samme antal anbringender, og selv om hver appellant inden for disse anbringender kan have tillagt visse argumenter større eller mindre vægt eller påberåbt sig specifikke argumenter – grundlæggende fire spørgsmål, nemlig i første række fastlæggelsen af referencerammen, i anden række, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel, i tredje række begrundelsen for den anfægtede ordning med nødvendigheden af at sikre den administrative gennemførlighed af CFC-reglerne og i fjerde række ordningens begrundelse i nødvendigheden af at overholde etableringsfriheden.

54 Dels tilsigter appellerne i det væsentlige at anfægte fastlæggelsen af referencerammen, idet det præciseres, at appellanternes argumenter vedrørende nødvendigheden af at læse Chapter 5 og 9 under ét, for så vidt som de afspejler Det Forenede Kongeriges risikobaserede tilgang, ligeledes er relevante med henblik på vurderingen af denne anfægtelse, selv når de er blevet fremsat eller

nærmere uddybet i forbindelse med anfægtelsen af, at der foreligger en selektiv fordel, eller i forbindelse med anfægtelsen af, at de omhandlede fritagelser er begrundet i nødvendigheden af at overholde etableringsfriheden.

Anfægtelsen af fastlæggelsen af referencerammen

Om formaliteten

55 Kommissionen har gjort gældende, at bedømmelsen af national ret udgør et faktisk spørgsmål, der henhører under Rettens enekompetence, medmindre fortolkningen af denne ret udspringer af en urigtig gengivelse af beviserne. Kommissionen har medgivet, at den korrekte fastlæggelse af referencerammen, som er det første trin i analysen af en national skatteforanstaltnings selektivitet, ifølge den lære, der kan udledes af bl.a. dom af 8. november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859), er et retligt spørgsmål, men har gjort gældende, at den fejl, som Domstolen konstaterede i denne dom, ikke vedrørte fortolkningen af national ret, men spørgsmålet om, hvorvidt Retten havde taget hensyn til de relevante elementer ved fastsættelsen af denne ramme.

56 I de foreliggende sager har appellanterne derimod ikke gjort gældende, at Retten lagde urigtige oplysninger til grund, da den vurderede, om Kommissionen havde defineret referencerammen korrekt. Appellanterne har begrænset sig til at anfægte Rettens fortolkning af national ret, selv om de, for at deres argumentation kan antages til realitetsbehandling, skal godtgøre, at denne ret er blevet urigtigt gengivet, for så vidt som den er blevet fortolket i åbenbar modstrid med indholdet af de relevante bestemmelser eller er blevet tillagt en rækkevidde, som de klart ikke har.

57 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolens kompetence til at træffe afgørelse i en appel til prøvelse af en afgørelse truffet af Retten er fastlagt i artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF. Af bestemmelsen fremgår, at appellen skal begrænses til retsspørgsmål og »på betingelser, der fastsættes i [statutten for Den Europæiske Unions Domstol]«. Af en udtømmende opregning af anbringender, som kan påberåbes inden for denne ramme, angiver statuttens artikel 58, at appel kan støttes på, at Retten har overtrådt EU-retten.

58 Hvad således under en appelsag principielt angår Rettens vurderinger i forhold til national ret – som på statsstøtteområdet udgør vurderinger af de faktiske omstændigheder – er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert. Domstolen kan imidlertid ikke fratages muligheden for at kontrollere, om sådanne vurderinger i sig selv udgør en tilsidesættelse af EU-retten fra Rettens side (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis).

59 Spørgsmålet om, hvorvidt Retten foretog en passende afgrænsning af den relevante referenceramme og, i forlængelse heraf, anlagde en korrekt fortolkning af de bestemmelser, som denne bestod af, er imidlertid et retsspørgsmål, der kan efterprøves af Domstolen under en appelsag. De argumenter, der tilsigter at rejse tvivl om valget af referenceramme eller dens betydning under det første trin i analysen af, om der foreligger en selektiv fordel, kan således antages til realitetsbehandling, eftersom denne analyse er baseret på en retlig kvalificering af national ret på grundlag af en EU-retlig bestemmelse (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

60 Hvis det lægges til grund, at Domstolen ikke er i stand til at afgøre, om Retten begik en retlig fejl, da den tilsluttede sig afgrænsningen af den relevante referenceramme, dens fortolkning og anvendelse som afgørende parameter med henblik på undersøgelsen af, om der forelå en selektiv fordel, ville dette svare til at acceptere muligheden for, at Retten i givet fald har begået en tilsidesættelse af en bestemmelse i den primære EU-ret, nemlig artikel 107, stk. 1, TEUF, uden at denne tilsidesættelse kan sanktioneres i forbindelse med appellen, hvilket ville være i strid med artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF, således som det er blevet fremhævet i nærværende doms præmis 57 (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 79).

61 Det må derfor fastslås, at appellanterne kan anmode Domstolen om at efterprøve, om det var med rette, at Retten med henblik på analysen af, om der forelå en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, bekræftede Kommissionens begrænsning af referencerammen til alene at omfatte de regler, der finder anvendelse på CFC-selskaber.

Om realiteten

– *Parternes argumenter*

62 Appellanterne har i det væsentlige gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, at den foretog en urigtig gengivelse af national ret, eller at den foretog en urigtig retlig kvalificering af denne, da den ligesom Kommissionen i den omtvistede afgørelse fastslog, at den referenceramme, i forhold til hvilken det skulle afgøres, om de omhandlede fritagelser gav anledning til en selektiv fordel, ikke bestod af det generelle selskabsskattesystem, men af de gældende regler for CFC-selskaber i TIOPA's Part 9A.

63 I denne henseende har appellanterne for det første gjort gældende, at Retten med urette antog, at det var »normalt«, at et selskab, der er omfattet af det generelle selskabsskattesystem, beskattes af overskud genereret af et CFC-selskab og hidrørende fra aktiviteter eller aktiver i Det Forenede Kongerige. Efter deres opfattelse er dette system på den ene side i det væsentlige – men ikke udelukkende – territorialt, i den forstand, at overskud, der er opnået på verdensplan af skattesubjekter, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, med nogle få fritagelser, der bl.a. vedrører udbytte fra udenlandske datterselskaber, er skattepligtige. På den anden side er det nævnte system ikke baseret på princippet om koncernbeskatning, men på princippet om særskilt beskatning af selskaber alene på grundlag af deres eget overskud. En tilgang, hvorefter CFC-reglerne kvalificeres som et »normalt« skattesystem, ville nødvendigvis ikke formå at placere disse regler i den relevante sammenhæng i deres egenskab af en strengt afgrænset undtagelse fra det almindelige princip om beskatning, der i vid udstrækning er territorialt.

64 ITV har navnlig anført, at det netop er på grund af den ekstraterritoriale beskatnings ekstraordinære karakter, at de pågældende fritagelser er blevet formuleret meget bredt. Disse har nemlig til formål at bringe beskatningen af de indtægter, der genereres af CFC-selskaber uden for Det Forenede Kongerige, i overensstemmelse med det generelle selskabsskattesystems hovedsageligt territoriale karakter. Den britiske lovgiver har givet CFC-afgiften et potentielt bredt anvendelsesområde, men har ligeledes fastsat fritagelser, der anvendes som »smuthuller«, og som gør det muligt ikke at beskatte overskud fra CFC-selskaber, som i virkeligheden ikke påvirker beskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige eller udgør fuldstændig kunstigt overført overskud.

65 LSEGH har anført, at fastlæggelsen af referencerammen skal foretages efter en objektiv undersøgelse af indholdet, sammenhængen og de konkrete virkninger af de regler, der finder anvendelse i henhold til den pågældende medlemsstats nationale ret. Ifølge den forelæggende ret skal CFC-reglerne vedrørende ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, således fortolkes sammen med bl.a. reglerne om udbytte, som selskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, modtager fra deres udenlandske datterselskaber.

66 For det andet har appellanterne gjort gældende, at CFC-reglerne, i modsætning til, hvad Retten fastslog, ikke kan udskilles fra det generelle selskabsskattesystem, men ifølge den formulering, der er anvendt af Det Forenede Kongerige og ITV, udgør en undtagelse fra territorialprincippet, som i vidt omfang kendetegner det generelle selskabsskattesystem, eller, ifølge den af LSEGH anvendte formulering, en korrigerende foranstaltning, som ikke kan udskilles fra det generelle selskabsskattesystem, og som har til formål at beskytte selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige mod misbrug, der involverer CFC-selskaber.

67 Til støtte for deres anfægtelse af, at CFC-reglerne – som Retten lagde til grund – kan udskilles fra det generelle selskabsskattesystem, har ITV i første omgang anfægtet Rettens konstateringer i den appellerede dom vedrørende beskatningsgrundlaget, den afgiftspligtige person, den afgiftsudløsende begivenhed og skattesatsen.

68 Dernæst har Det Forenede Kongerige og ITV gjort gældende, at eksistensen af regler, der gør det muligt at undgå international dobbeltbeskatning, ikke er en særegenhed ved CFC-reglerne, således som Retten fastslog, men er et centralt kendetegn ved det generelle selskabsskattesystem, således som det fremgår af TIOPA's Part 2.

69 Endelig har Det Forenede Kongerige præciseret, at selv om TIOPA's Part 9A indeholder specifikke bestemmelser om beregningen af CFC-afgiften, er disse regler i mange henseender i det væsentlige identiske med reglerne i det generelle selskabsskattesystem.

70 For det tredje har appellanterne gjort gældende, at Retten med urette fastslog, at Chapter 9 fastsætter fritagelser for CFC-afgiften på CFC-selskabernes ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, som ellers ville være skattepligtige i henhold til Chapter 5. Retten overvurderede kriteriet om nøglepersonfunktioners rolle i Det Forenede Kongerige, idet den fandt, at alle CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der opfylder dette kriterium, automatisk skal kvalificeres som kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige og følgelig pålægges CFC-afgift i henhold til Chapter 5. Visse typer konstruktioner, dvs. fritagelsesberettigede lån, indebar angiveligt ikke en høj risiko for kunstig overførsel af overskud, uafhængigt af tilstedeværelsen af nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige. Andre typer konstruktioner, nemlig dem, der ikke henhører under fritagelsesberettigede lån, indebærer en sådan risiko, igen uafhængigt af tilstedeværelsen af nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige.

71 Appellanterne har i denne forbindelse fremhævet, at Chapter 5 og 9 ikke fastsætter henholdsvis regler og undtagelser til disse regler, for så vidt som det andet af disse Chapters medfører en lempelse af den skat, der ellers skulle betales i henhold til det første. Disse to Chapters supplerer hinanden og danner grundlag for et ensartet og sammenhængende regelsæt om beskatning af CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter. Disse Chapters definerer således samlet CFC-afgiftens anvendelsesområde under hensyntagen til vurderingen af den risiko, som oprindelsen og anvendelsen af den kapital, på grundlag af hvilken disse ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter opnås, udgør for beskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige.

72 I denne sammenhæng har appellanterne bl.a. påberåbt sig section 371CB(1) og (8), i Chapter 3. ITV og LSEGH har ligeledes henvist til section 371BB, i Chapter 2, i TIOPA's Part 9A (herefter »Chapter 2«).

73 Ifølge Det Forenede Kongerige og ITV indebærer den omstændighed, at section 371EA(2) i Chapter 5 henviser til denne section 371CB(8), navnlig, at når et CFC-selskab opnår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, skal der i første omgang tages hensyn til Chapter 9, og alene ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der ikke er omfattet af dette Chapter, skal dernæst undersøges i henhold til Chapter 5.

74 Det Forenede Kongerige og i det væsentlige ITV og LSEGH har tilføjet, at section 371IA i Chapter 9, som Kommissionen har påberåbt sig, ikke rejser tvivl om den omstændighed, at der først og fremmest skal tages hensyn til sidstnævnte Chapter.

75 På samme måde har appellanterne fremført argumenter, hvorved de i det væsentlige kritiserer Retten for ikke at have taget hensyn til den omstændighed, at CFC-reglerne, samlet set og henset til deres formål, er udformet efter en tilgang, der er baseret på en vurdering af de risici, som CFC-selskabernes overskud medfører for selskabsbeskatningen i Det Forenede Kongerige.

76 Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at CFC-reglerne har til formål at forhindre såvel udhuling af beskatningsgrundlaget som følge af, at selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som er en del af en koncern, i deres overskud kan fradrage renter, som de betaler til selskaber i samme koncern, der ikke er hjemmehørende i denne stat, som flytning af overskud uden for denne stat i form af en kunstig overførsel.

77 ITV og i det væsentlige LSEGH har gjort gældende, at bestemmelserne i Chapter 9 indeholder deres egen risikovurdering af de fritagelsesberettigede lån, som ikke afhænger af kriteriet om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige i Chapter 5.

78 ITV har i det væsentlige tilføjet, at disse bestemmelser i Chapter 9 er nødvendige for at sikre, at CFC-reglerne gør det muligt kun at beskatte rent kunstige konstruktioner under overholdelse af den lære, der følger af dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

79 Kommissionen har for det første gjort gældende, at det generelle selskabsskattesystem har til formål at beskatte selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og ikke-hjemmehørende selskaber, der har et fast driftssted i denne stat, af deres overskud fra aktiver eller aktiviteter, der befinder sig i nævnte stat. På grund af dette systems overvejende territoriale karakter vil overskud uden for Det Forenede Kongeriges område normalt ikke være underlagt selskabsskat. Da selskaber i Det Forenede Kongerige således kunne tilskyndes til at oprette CFC-selskaber i stater med lav beskatning og kunstigt overføre overskud fra aktiver eller aktiviteter fra Det Forenede Kongerige til disse, har denne stat vedtaget specifikke regler for at undgå, at selskabsbeskatningsgrundlaget udhules ved hjælp af CFC-selskaber. CFC-reglerne gør det muligt på grundlag af kriterier, som Det Forenede Kongerige har udvalgt, at afgøre, om der foreligger en sådan overførsel, som ville følge af, at overskud, som et CFC-selskab har opnået, hidrører fra aktiver eller aktiviteter i Det Forenede Kongerige, således som denne stat har bekræftet under den administrative procedure. Indførelsen af CFC-afgiften på dette overskud gør det muligt at fjerne skattefordelen ved denne overførsel.

80 Kommissionen har i denne forbindelse påpeget, at Retten ikke fandt, at det var »normalt« at beskatte hele CFC-selskabernes overskud, men bemærkede, at disse selskabers overskud var genstand for en CFC-afgift, selv om det var optjent af selskaber, der ikke er etableret i Det Forenede Kongerige, når det var resultatet af en kunstig overførsel. CFC-reglerne gør det desuden muligt i beskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige at medtage overskud, der hidrører fra aktiver eller aktiviteter, der befinder sig i denne stat, som ellers ville være udelukket herfra. Kommissionen har heraf udledt, at CFC-afgiften kun finder anvendelse under ekstraordinære omstændigheder, nemlig hvor der er en tilstrækkelig stor risiko for kunstig overførsel. Dette er tilfældet for overskud, der opfylder kriterierne i Chapter 5.

81 For det andet har Kommissionen gjort gældende, at det var med rette, at Retten fandt, at CFC-reglerne dels kunne udskilles fra det generelle selskabsskattesystem, fordi de fulgte en anden logik end det generelle selskabsskattesystem, dels supplerede eller fulgte af dette system, som de ikke udgjorde en undtagelse fra, men en forlængelse af.

82 I denne henseende har Kommissionen i første omgang gjort gældende, at muligheden for at udskille CFC-reglerne ikke alene følger af disses bestemmelser om beskatningsgrundlaget, den afgiftspligtige person, den afgiftsudløsende begivenhed og skattesatsen, men også af den omstændighed, at disse regler gør det muligt at tage hensyn til eventuelle problemer med dobbeltbeskatning, som ikke er relevante inden for rammerne af det generelle selskabsskattesystem.

83 Kommissionen har dernæst understreget, at der ikke kan rejses tvivl om, at CFC-reglerne kan udskilles, fordi der i CFC-reglerne henvises til bestemmelser i det generelle selskabsskattesystem. Det ville nemlig være urealistisk at forvente, at disse regler var fuldstændig selvstændige.

84 Endelig afkræftes den omstændighed, at CFC-reglerne kan udskilles, heller ikke af den angivelige forbindelse mellem CFC-reglerne og de regler, hvorefter udbytte, der udbetales af CFC-selskaber til moderselskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, på den ene side ikke beskattes, og hvorefter moderselskaber på den anden side kan fradrage visse renter.

85 For det tredje har Kommissionen gjort gældende, at Chapter 5 og 9 ikke skal sammenholdes. Ifølge Kommissionen indeholder Chapter 5 generelle regler, navnlig kriterierne om nøglepersonfunktioner i Det Forenede Kongerige og kriteriet om kapital med tilknytning til Det Forenede Kongerige, som gør det muligt at identificere de situationer, hvor myndighederne i denne stat under udøvelsen af deres skønsbeføjelse finder, at der er en tilstrækkelig stor risiko for, at et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter vil udgøre kunstigt overført overskud fra Det Forenede Kongerige og således skulle være genstand for CFC-afgift. Chapter 9 indfører ved fastsættelsen af de omhandlede fritagelser en fuldstændig eller delvis fritagelse fra denne afgift for så vidt angår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, som CFC-selskaberne opnår ved at give visse typer lån, selv om dette overskud normalt ville være omfattet af Chapter 5.

86 I denne sammenhæng har Kommissionen støttet sig på section 371IA(1) i Chapter 9, som viser, at det overskud, der er omfattet af de omhandlede fritagelser, normalt ville have været pålagt CFC-afgift i henhold til Chapter 5 og udgør en undergruppe i forhold til det overskud, der er omfattet af sidstnævnte Chapter. Subsection 2 og 3 i nævnte section bekræfter denne opfattelse. Derimod er der ingen bestemmelse i TIOPA's Part 9A, der underbygger Det Forenede Kongeriges påstand om, at ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter først og fremmest skal undersøges efter kriterierne i Chapter 9. Navnlig støtter section 371CB(8) i Chapter 3 ikke denne påstand. Under alle omstændigheder ligger den fortolkning, hvorefter Chapter 5 skal anvendes før

Chapter 9, inden for rammerne af en rimelig vurdering af de relevante bestemmelser. Appellanterne har således ikke godtgjort, at Retten foretog en urigtig gengivelse af den nationale lovgivning.

87 Hvad angår anvendelsen af CFC-afgiften alene på de finansieringsindtægter, der frembyder en tilstrækkelig stor risiko for kunstig overførsel, har lovgiver i Det Forenede Kongerige ifølge Kommissionen udformet CFC-reglerne ud fra den grundlæggende forudsætning, at de dækker de overskud, der hidrører fra aktiver og risici, der forvaltes og kontrolleres i Det Forenede Kongerige. Disse regler har således et bredt anvendelsesområde og kan omfatte situationer, hvor det er sandsynligt, at CFC-selskabet er blevet oprettet af egentlige forretningsmæssige grunde, og hvor risikoen for kunstig overførsel af overskud fra Det Forenede Kongerige er lav. For at tage hensyn til disse situationer har Det Forenede Kongeriges myndigheder imidlertid i Chapter 3 indsat dels kriterier for at afgøre, om CFC-selskabernes overskud skal undersøges på grundlag af de efterfølgende Chapters, dels de fritagelser, der er opregnet i 19. betragtning til den omtvistede afgørelse.

88 Heraf følger, at hvis et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter ikke er undtaget fra denne undersøgelse og ikke er omfattet af disse fritagelser, selv om de opfylder et af kriterierne i Chapter 5, skal dette overskud i henhold til det system, som Det Forenede Kongerige selv har udformet, anses for at indebære en risiko for kunstig overførsel, der er tilstrækkelig høj til at udløse opkrævning af CFC-afgift. Dette Chapter tillader således kun beskatning af overskud, der er blevet overført, uden at der kræves en yderligere justering i henhold til Chapter 9 for at undgå at beskatte overskud, som ikke er blevet overført.

89 Kommissionen har i øvrigt medgivet, at beskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige ligeledes kan udhules på anden måde end ved kunstige overførsler – nemlig bl.a. ved fradrag af renter – men har gjort gældende, at bekæmpelsen af andre risici for udhuling af dette grundlag ikke henhører under formålet med CFC-reglerne, og at der kan eller er blevet vedtaget særlige foranstaltninger med henblik herpå.

– *Domstolens bemærkninger*

90 Det skal bemærkes, at ifølge fast retspraksis er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke har været genstand for en EU-retlig harmonisering, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om kontrol af statsstøtte. Medlemsstaterne skal således afholde sig fra at træffe skatteforanstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

91 Det følger i denne henseende af Domstolens faste praksis, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om en statslig indgriben eller indgriben 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. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).

92 Hvad angår betingelsen om en selektiv fordel kræver denne betingelse en stillingtagen til, om den pågældende nationale 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« (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

93 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen med henblik på kvalificeringen af en national skatteforanstaltning som »selektiv« først skal identificere, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og at det derefter godtgøres, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra denne referenceramme, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges hermed, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer. Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat for det tredje kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

94 Det skal i denne forbindelse 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. Fastlæggelsen af samtlige de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, afhænger således af den forudgående afgrænsning af den retlige ordning, ud fra hvis formål der i givet fald skal ske en undersøgelse af sammenligneligheden mellem den respektive faktiske og retlige situation for de virksomheder, der er begunstiget af den pågældende foranstaltning, og de virksomheder, der ikke er det (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

95 Fastlæggelsen af referencerammen, som skal foretages efter en kontradiktorisk drøftelse med den berørte medlemsstat, skal ske på grundlag af en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til denne medlemsstats nationale ret. I denne henseende kan en skatteforanstaltnings selektivitet ikke vurderes ud fra en referenceramme bestående af nogle bestemmelser i den berørte medlemsstats nationale ret, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme. Det er, når den pågældende skatteforanstaltning fremstår som en uadskillelig del af den almindelige skatteordning i den pågældende medlemsstat, følgelig 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 (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).

96 Det skal ligeledes bemærkes, at uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, er det den pågældende medlemsstat, som – gennem udøvelsen af sine egne beføjelser vedrørende direkte beskatning og under overholdelse af sin skattemæssige autonomi – fastlægger de grundlæggende kendetegn ved skatten, som principielt definerer den referenceramme eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken betingelsen om selektivitet skal analyseres. Dette gælder bl.a. for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, beskatningens udløsende begivenhed og eventuelle fritagelser fastsat herfor (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 112 og den deri nævnte retspraksis).

97 Det følger heraf, at Kommissionen ved fastlæggelsen af referencerammen med henblik på anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF på skattemæssige foranstaltninger principielt er forpligtet til at acceptere den fortolkning af de relevante bestemmelser i national ret, som den pågældende medlemsstat har givet i forbindelse med den kontradiktoriske procedure, der er omhandlet i nærværende doms præmis 95, for så vidt som denne fortolkning er forenelig med ordlyden af disse bestemmelser (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 120).

98 Kommissionen kan kun fravige nævnte fortolkning, hvis den kan godtgøre, at der gælder en anden fortolkning i denne medlemsstats retspraksis eller administrative praksis, ved i denne henseende at støtte sig på troværdige og samstemmende oplysninger, der er underlagt denne kontradiktoriske procedure (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 121).

99 I henhold til artikel 4, stk. 3, TEU er den nævnte medlemsstat forpligtet til at samarbejde loyalt under hele proceduren for undersøgelse af en foranstaltning i henhold til de EU-retlige bestemmelser om statsstøtte. Denne pligt indebærer bl.a. et krav om, at samme medlemsstat i god tro giver Kommissionen alle relevante oplysninger, som denne sidstnævnte har anmodet om, vedrørende fortolkningen af de relevante bestemmelser i national ret med henblik på at fastlægge den referenceramme, der følger af national retspraksis eller administrativ praksis (dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 122).

100 Det er i lyset af disse principper, at det skal efterprøves, om appellanterne har godtgjort, at det var med urette, at Retten bekræftede, at referencerammen i den foreliggende sag, således som Kommissionen fastslog i den omtvistede afgørelse, var begrænset til CFC-reglerne.

101 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 80 med hensyn til den logik, der ligger til grund for CFC-reglerne, bemærkede, at det generelle selskabsskattesystem var 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«.

102 I dommens præmis 81 fremhævede Retten, at 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«. Retten udledte heraf i samme doms præmis 82, at CFC-reglerne var baseret »på en anden logik end den, der gælder for det generelle skattesystem«, idet den præciserede, at

»[d]enne logik [...] ganske vist [var] et supplement til eller [...] en nødvendig følge af det generelle skattesystem, som er baseret på territorialprincippet, men [at] den [...] [kunne] adskilles fra sidstnævnte«.

103 I den appellerede doms præmis 83 tilføjede Retten først, at CFC-reglerne »[ikke] udg[jorde] [...] en undtagelse fra det generelle skattesystem, for så vidt som de tværtimod [kunne] betragtes som en forlængelse heraf«, dernæst, at »[f]ormålet med CFC-reglerne [var] at beskatte overskud, der [var] blevet kunstigt overført fra Det Forenede Kongerige, og som derved kunstigt [havde] øget overskuddet i CFC-selskabet, som efterfølgende udlodde[de] udbytter, der ikke [var] skattepligtige i Det Forenede Kongerige«, og endelig, at »[l]ogikken bag CFC-reglerne [...] således [var] knyttet til overførsel af overskud til CFC-selskaber, således at disse overskud i praksis opnås uden for Det Forenede Kongerige«. Retten konkluderede heraf, at denne logik »således [adskilte sig] fra den, der [lå] til grund for det generelle selskabsskattesystem [...], som [var] baseret på overskud, der opnås i Det Forenede Kongerige«.

104 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at et element, der kvalificeres som en »nødvendig følge« af, et »supplement« til eller en »forlængelse« af et hovedelement, vanskeligt kan anses for klart at kunne udskilles fra sidstnævnte element eller for at følge en selvstændig juridisk logik som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 95.

105 På grund af den snævre forbindelse, der normalt består mellem disse to elementer, vil en adskillelse af disse principielt medføre, at visse bestemmelser i national ret i den pågældende medlemsstat kunstigt udgår af den bredere lovgivningsmæssige ramme, som de er en del af, hvilket er i strid med de principper, der er nævnt i denne doms præmis 95.

106 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at det generelle selskabsskattesystem i vidt omfang er territorialt i den forstand, at det med få undtagelser giver mulighed for at beskatte i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskabers globale overskud eller overskud, der er opnået af udenlandske selskaber, og som stammer fra aktiviteter i Det Forenede Kongerige, som de udøver gennem et fast driftssted i denne stat. Da det generelle selskabsskattesystem ikke suppleres med andre regler, giver det således ikke mulighed for at beskatte overskud, der er optjent af CFC-selskaber i Det Forenede Kongerige, til trods for den omstændighed, som Retten har fremhævet, at disse selskaber modtager udbytte fra deres CFC-selskaber, som ikke er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige i henhold til bestemmelserne i det generelle selskabsskattesystem.

107 Ifølge appellanterne er CFC-reglerne i det væsentlige en undtagelse fra territorialprincippet, som i vidt omfang karakteriserer det generelle selskabsskattesystem, og som har til formål at supplere dette princip med den CFC-afgift, som selskaber i Det Forenede Kongerige, der kontrollerer CFC-selskaber, er pålagt, på samme måde som det ville være blevet, hvis det var blevet genereret af disse selskaber i Det Forenede Kongerige, når der er en tilstrækkelig stor risiko for, at dette overskud stammer fra konstruktioner, der giver anledning til kunstig overførsel af overskud eller udhuling af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige. De omhandlede fritagelser gør det derimod muligt, at det pågældende overskud, når der ikke foreligger en tilstrækkelig stor risiko, ikke pålægges CFC-afgift på samme måde, som den ikke ville være blevet beskattet i henhold til det generelle selskabsskattesystem, eller at denne afgift kun finder anvendelse på en del af dette overskud i henhold til et fast skøn over virkningerne af disse konstruktioner på beskatningsgrundlaget.

108 Hvis denne fortolkning af CFC-reglerne og forholdet mellem dem og det generelle selskabsskattesystem lægges til grund, må disse regler anses for at følge samme logik som sidstnævnte system. I henhold til denne fortolkning indfører de dels en undtagelse fra territorialprincippet, der i vidt omfang kendetegner det generelle selskabsskattesystem, med henblik på at undgå, at overskud, der ville være blevet beskattet i henhold til dette system, hvis der ikke havde været tale om overførsel eller udhuling af beskatningsgrundlaget, unddrages Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder. Dels udgør de i kraft af de omhandlede fritagelser en del af det generelle selskabsskattesystems overvejende territoriale karakter forstået på den måde, at CFC-afgiften ikke – eller ikke fuldt ud – anvendes, når der ikke foreligger en tilstrækkelig stor risiko for kunstig overførsel af overskud eller udhuling af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige. Ifølge appellanternes fortolkning er det generelle selskabsskattesystem og CFC-reglerne med andre ord uadskillelige som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 95.

109 Det skal derfor fastslås, hvilken fortolkning af national ret der skal lægges til grund – mellem den fortolkning, som den omtvistede afgørelse er baseret på, som bekræftes af Retten i den appellerede dom, og den, som den pågældende medlemsstat har påberåbt sig.

110 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at det følger af de principper, der er fastslået i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 97-99, at når Kommissionen ikke i forhold til en støtteordning råder over en retspraksis eller administrativ praksis fra den pågældende medlemsstat, som underbygger dens egen fortolkning af national ret, eftersom denne medlemsstat under den administrative procedure har bekræftet over for den, at der ikke findes en sådan retspraksis eller praksis, kan denne fortolkning kun have forrang for den fortolkning, som den nævnte medlemsstat forsvarer, hvis Kommissionen kan godtgøre, at denne sidstnævnte fortolkning er uforenelig med de relevante bestemmelsers ordlyd.

111 Hvad angår diskussionen mellem Kommissionen og Det Forenede Kongerige om den rette fortolkning af CFC-reglerne, navnlig for så vidt angår samspillet mellem Chapter 5 og Chapter 9, følger det af det i denne doms præmis 110 anførte, at det skal undersøges, hvorvidt den fortolkning, som Det Forenede Kongerige, der er ophavsmand til de nævnte regler, forfægter, er forenelig med ordlyden af de relevante bestemmelser i disse.

112 Det skal bemærkes, at Det Forenede Kongerige, som det fremgår af 72. betragtning til den omtvistede afgørelse, havde gjort gældende, at Chapter 5 og 9 afspejlede en risikobaseret tilgang, der var baseret på forskellige konstruktioners risici og indvirkning på beskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige. På samme måde foreholdt Det Forenede Kongerige for Retten klart Kommissionen, at den ikke havde læst disse Chapters under ét, hvilket gør det muligt at identificere de konstruktioner, der udgør en tilstrækkeligt høj risiko for misbrug eller kunstig overførsel.

113 I denne henseende fremgår det i første række af section 371BB i Chapter 2, efter at denne bestemmelse i subsection (1) angiver, hvilke trin der skal følges for i henhold til Chapter 3 at afgøre, om og i bekræftende fald hvilke af Chapters 4-8 i TIOPA's Part 9A der finder anvendelse på et CFC-selskabs overskud (trin 1), og i hvilket omfang dette overskud henhører under et af disse Chapters (trin 2), angiver nævnte section i subsection (2), at subsection (1) heri skal anvendes »med forbehold« af bl.a. Chapter 9.

114 Intet i disse stykker, læst samlet, er i strid med Det Forenede Kongeriges fortolkning af CFC-reglerne, hvorefter Chapter 5 og 9 supplerer hinanden og tilsammen definerer CFC-afgiftens anvendelsesområde under hensyntagen til vurderingen af risikoen for, at der er tale om ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der stammer fra konstruktioner, der giver anledning til kunstig overførsel af overskud eller udhuling af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige Når overskud opfylder betingelserne i Chapter 9, er der derfor ikke grund til at undersøge dem på grundlag af de øvrige Chapters i TIOPA's Part 9A. Når Chapter 9 finder anvendelse, er det således ikke nødvendigt at undersøge, om det pågældende overskud opfylder et af kriterierne i Chapter 5, eftersom dette overskud, uanset om det er tilfældet eller ej, efter anmodning kan fritages efter reglerne i Chapter 9.

115 I anden række præciseres i section 371CB(8) i Chapter 3, som beskriver den måde, hvorpå det skal efterprøves, om Chapter 5 finder anvendelse, at »[n]år et skattepligtigt selskab indgiver en ansøgning i henhold til Chapter 9, omfatter henvisningerne til et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter i denne section og i Chapter 5 dette overskud, samtidig med at overskud fra fritagelsesberettigede lån (som defineret i Chapter 9) udelukkes«.

116 Som det blev bekræftet under retsmødet, skyldes tilstedeværelsen af vendingen »samtidig« i denne section 371CB(8), at bestemmelsens subsection (2)-(7) fastsætter regler, der gør det muligt at udelukke visse andre former for overskud fra anvendelsesområdet for den nævnte section og for Chapter 5.

117 Der er derfor intet i section 371CB i Chapter 3, der er til hinder for Det Forenede Kongeriges fortolkning, hvorefter subsection (1) og (8) i nævnte section i det væsentlige betyder, at Chapter 9 kan finde anvendelse uden hensyntagen til Chapter 5.

118 I tredje række bestemmer section 371EA(1), i Chapter 5, at med henblik på trin 2 i section 371BB(1) i Chapter 2 er overskuddet i et CFC-selskab, der henhører under Chapter 5, dets ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, for så vidt som de opfylder kriterierne i dette Chapter. Section 371EA(2) præciserer, at »[h]envisningerne [...] til ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter skal læses i overensstemmelse med section 371CB(2) og, for så vidt som den finder anvendelse, section 371CB(8)«.

119 Eftersom den henviser til section 371CB(8) i Chapter 3, kan denne section 371EA, der ifølge sin overskrift udgør den »grundlæggende regel« i Chapter 5 om CFC-selskabers ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, fortolkes således, at den betinger anvendelsen af kriterierne i dette Chapter af den omstændighed, at de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der skal undersøges, ikke henhører under Chapter 9, således at den nævnte sections ordlyd er forenelig med Det Forenede Kongeriges fortolkning.

120 I fjerde række bestemmer section 371IA, i Chapter 9, i subsection (1)(a), at »bortset fra dette Chapter finder Chapter 5 [...] anvendelse« på CFC-selskabers overskud. Det tilføjes i subsection (2) i denne section, at »[e]t selskab, der er skattepligtigt [...], kan indgive en ansøgning [...] om, at trin 2 i section 371BB(1) (CFC-afgiftsportalen) [...] anvendes med forbehold af dette Chapter«. Subsection (3) i nævnte section præciserer, at »overskud fra fritagelsesberettigede lån [passerer] gennem CFC-afgiftsportalen, for så vidt som (og kun i det omfang) overskuddet ikke er fritaget i henhold til dette Chapter«.

121 Ifølge Kommissionen viser denne section, at de ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der er omfattet af Chapter 9, er dem, som uden den fritagelse, der er fastsat i dette Chapter, ville blive pålagt CFC-afgift i overensstemmelse med Chapter 5.

122 Det må konstateres, at denne fortolkning indebærer, at Chapter 9 fastsætter en fritagelse for den skat, der i givet fald skal betales i medfør af Chapter 5, som i henhold til section 371IA(3) i Chapter 9 kan medføre beskatning af ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, som ikke eller ikke fuldt ud er omfattet af Chapter 9. Anvendelsen af de omhandlede fritagelser på ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, der ud over de betingelser, der er fastsat i Chapter 9, kan opfylde et af kriterierne i Chapter 5, er således ikke i strid med den fortolkning, som Det Forenede Kongerige har gjort gældende, og som er sammenfattet i denne doms præmis 114. Når og i det omfang et CFC-selskabs ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter opfylder betingelserne i Chapter 9, kan det nemlig helt eller delvis fritages for CFC-afgiften, selv om det opfylder et af kriterierne i Chapter 5, med den begrundelse, at den omstændighed, at disse betingelser ifølge den britiske lovgivers vurdering er opfyldt, gør det muligt at udelukke, at der foreligger en tilstrækkelig stor risiko for, at overskuddet hidrører fra konstruktioner, der giver anledning til kunstige overførsler af overskud eller til udhuling af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige.

123 Bestemmelserne i section 371IA i Chapter 9, som Kommissionen har påberåbt sig, gør det derfor heller ikke muligt at antage, at den af Det Forenede Kongerige påberåbte fortolkning af CFC-reglerne ikke er forenelig med disse reglers ordlyd.

124 ITV har desuden i det væsentlige gjort gældende, at der ved fortolkningen af CFC-reglerne skal tages hensyn til den lære, der kan udledes af dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

125 Det følger af denne doms konklusion, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at CFC-selskabet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed.

126 Den fortolkning af CFC-reglerne i TIOPA's Part 9A, som appellanterne har påberåbt sig, afspejler disse principper, eftersom denne Part med Chapter 5 og 9 tilsigter at beskatte overskud, der følger af misbrug, såsom rent kunstige konstruktioner, ved at give de skattepligtige mulighed for at indgive en ansøgning med henblik på at undgå eller nedsætte denne beskatning, når visse betingelser, som efter den nationale lovgivers opfattelse ophæver eller mindsker risikoen for, at der foreligger sådanne konstruktioner, er opfyldt.

127 Det følger heraf, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 87-90 i forslaget til afgørelse, at CFC-reglerne samlet set og særligt – for så vidt angår ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter – dem, der er indeholdt i Chapter 5 og 9, supplerer det generelle selskabsskattesystem ved at følge den samme logik, der i vidt omfang er baseret på territorialprincippet. CFC-afgiften anvendes ikke eller anvendes kun delvist på CFC-selskabernes ikkehandelsrelaterede finansieringsindtægter, såsom dem, der hidrører fra fritagelsesberettigede

lån, som ikke har en tilstrækkelig territorial tilknytning til Det Forenede Kongerige, og som derfor ikke udgør kunstigt overførte overskud eller en udhuling af selskabsbeskatningsgrundlaget i Det Forenede Kongerige.

128 Denne konklusion drages ikke i tvivl af analysen i den appellerede doms præmis 85-90. For at fastslå, at CFC-reglerne udgjorde et fuldstændigt korpus, der adskiller sig fra det generelle selskabsskattesystem, påpegede Retten i denne dom først de forskelle, der var mellem det generelle selskabsskattesystem og disse regler med hensyn til beskatningsgrundlaget, den afgiftspligtige person, den afgiftsudløsende begivenhed og skattesatsen, dernæst, at der i TIOPA's Part 9A findes særlige bestemmelser om CFC-afgiften, og endelig, at der i denne Part findes en ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning.

129 Hvad i denne henseende i første række angår beskatningsgrundlaget foretog Retten, som Det Forenede Kongerige har påpeget, med urette en sondring mellem overskud opnået i denne stat og overskud, der kunstigt blev overført fra denne, med henblik på at anse dem for at udgøre to forskellige beskatningsgrundlag. I begge tilfælde svarer beregningsgrundlaget nemlig til det opnåede overskud.

130 Hvad i anden række angår de afgiftspligtige personer bemærkes, at de selskaber, der er omfattet af CFC-afgiften, er moderselskaber, der er etableret i Det Forenede Kongerige, dvs. selskaber, der ligeledes er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige. Det er korrekt, at der er tale om en undergruppe af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eftersom ikke alle disse selskaber nødvendigvis kontrollerer CFC-selskaber, hvis overskud udløser CFC-afgift. Det må imidlertid konstateres, at det inden for denne undergruppe er de samme selskaber, der både er underlagt selskabsskat og skal betale CFC-afgiften. Det var således med urette, at Retten fastslog, at der forelå en relevant sondring mellem de personer, der er omfattet af CFC-afgiften, og de selskaber, der er underlagt beskatning i henhold til det generelle selskabsskattesystem.

131 Hvad i tredje række angår den afgiftsudløsende begivenhed fandt Retten, at CFC-afgiften finder anvendelse, når CFC-selskaberne opnår overskud uden for Det Forenede Kongerige, der hidrører fra rent kunstige konstruktioner eller overførsel af midler eller overskud, som skulle have været beskattet i Det Forenede Kongerige. Heraf udledte Retten, at den afgiftsudløsende begivenhed for denne afgift ikke svarede til realiseringen af overskud i Det Forenede Kongerige, der var skattepligtigt i henhold til det generelle selskabsskattesystem. I denne forbindelse fortolkede Retten begrebet afgiftsudløsende begivenhed forkert, eftersom den begivenhed, der begrunder, at en person pålægges skat, i begge tilfælde er den pågældendes fortjeneste.

132 Hvad i fjerde række angår satsen for CFC-afgiften er denne den samme som for den skat, der er fastsat i det generelle selskabsskattesystem, således som Retten har anerkendt. Sidstnævnte har ganske vist tilføjet, at der for så vidt angår CFC-afgiften findes en særlig beregningsmekanisme, der kan indebære, at der skal beregnes et gennemsnit af flere skattesatser, der finder anvendelse på overskud i et selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige. Som Det Forenede Kongerige har gjort gældende, hvilket Kommissionen ikke har bestridt, er der imidlertid mulighed for, at skattesatsen svarer til gennemsnittet af flere satser både med hensyn til CFC-afgiften og for den skat, som selskaber i Det Forenede Kongerige er underlagt. Section 8(5), i Corporation Tax Act 2009 (selskabsskatteloven af 2009) fastsætter nemlig en ordning svarende til den, der følger af section 371BC i Chapter 2, som Retten henviste til i den appellerede doms præmis 88.

133 Selv om det i femte række er ubestridt, at TIOPA's Part 9A indeholder specifikke bestemmelser om beregningen af CFC-afgiften, er disse regler i mange henseender i det væsentlige identiske med reglerne i det generelle selskabsskattesystems regler, således som Det Forenede Kongerige har gjort gældende, og som Kommissionen har medgivet.

134 I sjette række har Det Forenede Kongerige og ITV hvad angår dobbeltbeskatning med rette gjort gældende, at TIOPA's Part 2 vedrører denne problematik, således at det var med urette, at Retten fastslog, at eksistensen af en ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning var en særegenhed ved CFC-reglerne.

135 Det følger af samtlige disse betragtninger, at CFC-reglerne udgør en integrerende del af det generelle selskabsskattesystem, som de – ud fra samme logik som det generelle selskabsskattesystem – supplerer, hvorefter overskud, der har en tilstrækkelig territorial tilknytning til Det Forenede Kongerige, beskattes. Som appellanterne har gjort gældende med den første anfægtelse, der er nævnt i denne doms præmis 53, begik Retten derfor en retlig fejl, da den bekræftede, at referencerammen med henblik på undersøgelsen af de omhandlede fritagelsers selektivitet i forhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, således som Kommissionen havde fastslået i den omtvistede afgørelse, alene var CFC-reglerne, som indeholdt i TIOPA's Part 9A.

Konklusionen vedrørende appellerne

136 Det fremgår af Domstolens praksis, at da fastlæggelsen af referencerammen er udgangspunkt for den komparative undersøgelse, der skal foretages som led i bedømmelsen af den selektive karakter, bevirker en fejl i denne fastlæggelse nødvendigvis, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld (dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

137 Følgelig er den retlige fejl, der er fastslået i denne doms præmis 135, tilstrækkelig til at ophæve den appellerede dom i sin helhed, uden at det er nødvendigt at undersøge de øvrige indsigelser, der er nævnt i denne doms præmis 53.

Om søgsmålene for Retten

138 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, andet punktum, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten trufne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.

139 Dette er tilfældet i den foreliggende sag, idet anbringenderne i søgsmålene med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse har været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten, og deres undersøgelse ikke kræver, at der træffes nogen yderligere foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse eller oplysning af sagen.

140 Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, at den omtvistede afgørelse af de grunde, der er anført i denne doms præmis 90-135, skal annulleres, for så vidt som Kommissionen har begået en retlig fejl ved at fastslå, at der foreligger en selektiv fordel ud fra en referenceramme, der er begrænset til de i TIOPA's Part 9 A indeholdte regler, der finder anvendelse på CFC-selskaber, selv om disse regler ikke kan adskilles fra det generelle selskabsskattesystem.

141 Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 136, bevirker en sådan fejl ved fastlæggelsen af de regler, der rent faktisk finder anvendelse i henhold til den relevante nationale lovgivning, og dermed ved identificeringen af den beskatning, der betegnes som »normal«, og i forhold til hvilken de omhandlede fritagelser skal vurderes, nødvendigvis, at hele ræsonnementet om, at der foreligger en selektiv fordel, bliver mangelfuldt.

Sagsomkostninger

142 I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen.

143 Procesreglementets artikel 138, stk. 1, og artikel 140, stk. 1, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, bestemmer dels, at det pålægges den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom, dels, at medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger.

144 Hvad angår appellerne i sagerne C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P, hvor Det Forenede Kongerige, ITV og LSEGH hver især har fået medhold, bør Kommissionen i overensstemmelse med deres påstande herom pålægges at bære sine egne omkostninger og at betale appellanternes omkostninger.

145 Da søgsmålene ved Retten er blevet taget til følge, tilpligtes Kommissionen i øvrigt at bære sine egne omkostninger og betale de af Det Forenede Kongerige afholdte omkostninger i sag T-363/19 samt ITV's og LSEGH's omkostninger i sag T-456/19.

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

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Anden Afdeling):

1) Den Europæiske Unions Rets dom af 8. juni 2022, Det Forenede Kongerige og ITV mod Kommissionen (T-363/19 og T-456/19, EU:T:2022:349), ophæves.

2) 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 annulleres.

3) Europa-Kommissionen betaler omkostningerne i forbindelse med appellerne i sagerne C-555/22 P, C-556/22 P og C-564/22 P.

4) Kommissionen betaler omkostningerne i forbindelse med sag C-363/19 P.

5) Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af ITV plc samt LSEGH (Luxembourg) Ltd og London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd afholdte omkostninger i sag T-456/19.

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

Underskrifter