Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 september 2024*

”Överklagande – Statligt stöd – Stödordning som genomförts av Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland till förmån för vissa multinationella företagsgrupper – Beskattning av finansiella vinster som inte är förenade med handel i utländska kontrollerade företag (CFC-bolag) – Undantag från skatteplikt – Betydelsefulla funktioner som utförs av fysiska personer – Konstlad avledning av vinster – Urholkning av skattebasen – Beslut i vilket stödordningen förklaras vara oförenlig med den inre marknaden och i vilket det förordnas om att de stöd som har betalats ut ska återkrävas – Referensram– Tillämplig nationell rätt – Så kallad normal beskattning”

I de förenade målen C-555/22 P, C-556/22 P och C-564/22 P,

angående tre överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 16, den 17 respektive den 25 augusti 2022,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, inledningsvis företrätt av L. Baxter, därefter av L. Baxter och S. Fuller, därefter av R. Fadoju och S. Fuller, och slutligen av S. Fuller, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av P. Baker, KC, och T. Johnston, barrister,

klagande och sökande i första instans (C-555/22 P),

intervenient i första instans (C-556/22 P och C-564/22 P),

ITV plc, London (Förenade kungariket), företrätt av K. Beal, KC, och J. Lesar, solicitor,

klagande (C-556/22 P),

sökande i första instans (C-556 P och C-564/22 P),

och

LSEGH (Luxembourg) Ltd, London,

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

företrädda av O.W. Brouwer och A. Pliego Selie, advocaten, samt av A. von Bonin, Rechtsanwalt,

klagande (C-564/22 P),

* Rättegångsspråk: engelska.

intervenienter i första instans (C-556/22 P och C-564/22 P),

i vilket den andra parten är:

Europeiska kommissionen, företrädd av M. Farley, L. Flynn och B. Stromsky, samtliga i egenskap av ombud,

svarande i första instans (C-555/22 P, C-556/22 P och C-564/22 P),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, samt domarna F. Biltgen, N. Wahl (referent), D. Gratsias och M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: handläggaren R. Stefanova-Kamisheva,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2024,

och efter att den 11 april 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-555/22 P), ITV plc (C-556/22 P), LSEGH (Luxembourg) Ltd och London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (nedan tillsammans kallade LSEGH) (C-564/22 P) har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 8 juni 2022, Förenade kungariket och ITV/kommissionen (T-363/19 och T-456/19, EU:T:2022:349) (nedan kallad den överklagade domen). Genom denna dom ogillade tribunalen Förenade kungarikets och ITV:s, med stöd av LSEGH, respektive talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2019/1352 av den 2 april 2019 om det statliga stöd SA.44896 som Förenade kungariket har genomfört rörande ett undantag för finansiering av företagsgrupper (EUT L 216, 2019, s. 1) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

Förenade kungarikets lagstiftning

2 I Förenade kungariket finns skattereglerna för utländska kontrollerade bolag (CFC-bolag) i avsnitt 9 A i Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (2010 års skattelag (internationella bestämmelser och övriga bestämmelser)) (nedan kallad TIOPA).

3 I de relevanta delarna av avsnitt 9 A i TIOPA föreskrivs följande:

”…

Kapitel 1

Översikt

371AA Översikt över avsnitt [9 A i TIOPA]

1) En avgift (nedan kallad CFC-avgiften) ska enligt detta avsnitt tas ut på bolag som är etablerade i Förenade kungariket och som har vissa intressen i CFC-bolag.

2) CFC-avgiften tillämpas på CFC-bolagens skattepliktiga vinst.

3) Ett CFC-bolag är ett bolag som inte har hemvist i Förenade kungariket och som kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i Förenade kungariket …

4) I kapitel 2 definieras CFC-avgiftens grundläggande egenskaper, däribland[:]
   a) kontrollpunkten för CFC-avgiften (genom vilken vinsterna i ett CFC-bolag måste passera för att denna avgift ska tas ut på dem), och
   b) de steg som ska följas för att tillämpa CFC-avgiften.

5) Till kapitel 2 tillkommer kapitlen 3–17. särskilt[:]
   a) i kapitel 3 fastställs hur det ska avgöras om något av kapitlen 4–8 ska tillämpas på ett CFC-bolags vinst, och i så fall vilket.
   b) i den mån de är tillämpliga anges i kapitlen 4–8 hur det ska avgörs om (och i så fall vilka av) ett CFC-bolags vinster omfattas av systemet för CFC-avgiften …
   c) i kapitel 9 fastställs undantag för vinster från kvalificerade lånearrangemang.
   d) i kapitlen 10–14 definieras de totala undantagen från CFC-avgiften.

…

12) Förevarande avsnitt är en del av Corporations Tax Acts (lagar om bolagsskatt).

Kapitel 2

CFC-avgiften

371BA Introduktion till CFC-avgiften

1) CFC-avgiften ska tas ut på grundval av CFC-bolagens räkenskapsår i enlighet med section 371BC.

…

371BB kontrollpunkten för CFC-avgiften

1) Följ följande steg för att fastställa i vilken utsträckning ett CFC-bolags uppskattade totala vinster för ett räkenskapsår går via kontrollpunkten för CFC-avgiften.

Steg 1 Fastställ i enlighet med kapitel 3, vilka (om något) av kapitlen 4–8 som ska tillämpas för räkenskapsåret. Om inget av dessa kapitel är tillämpligt omfattas ingen del av CFC-bolagets uppskattade totala vinster av kontrollpunkten för CFC-avgiften och steg 2 ska inte följas.

Steg 2 Fastställ i vilken utsträckning CFC-bolagets totala uppskattade vinst omfattas av något av de kapitel som ska tillämpas på räkenskapsåret …

2) Punkt (1) [ovan] är tillämplig med förbehåll för:
   a) kapitel 9 (Undantag för vinster från kvalificerade lånearrangemang) …

…

371BC Tillämpning av CFC-avgiften

…

3) …

'lämplig skattesats'… innebär

…

b) om det finns mer än en … skattesats, den genomsnittliga skattesatsen under hela det relevanta räkenskapsåret …

…

Kapitel 3

Kontrollpunkten för CFC-avgiften: Fastställelse av vilka (om något) av kapitlen 4–8 som ska tillämpas

…

371CB Är kapitel 5 tillämpligt?

1) … kapitel 5 (finansiella vinster som inte är förenade med handel) ska tillämpas på ett CFC-bolags räkenskapsår om (och endast om) CFC-bolaget har gjort finansiella vinster som inte är förenade med handel.

2) I denna section och i kapitel 5 avser hänvisningarna till CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel dessa vinster med uteslutande av vinst enligt punkterna 3 eller 4 [nedan] eller kapitel 8 …

…

8) När det gäller ett skattskyldigt bolag som inger en ansökan enligt kapitel 9 avser hänvisningarna i denna section, och i kapitel 5, till CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel dessa vinster, samtidigt som även vinster från kvalificerade lånearrangemang (enligt definitionen i kapitel 9) utesluts.

…

Kapitel 4

Kontrollpunkten för CFC-avgiften: Vinster som kan hänföras till verksamhet i Förenade kungariket

371DA Inledning till kapitel 4

1) Följ de steg som anges i section 371DB punkt 1 för att fastställa vilka av CFC-bolagets vinster som omfattas av förevarande kapitel …

2) I detta kapitel avser hänvisningarna till CFC-bolagets uppskattade totala vinster dessa vinster, med uteslutande av eventuella finansiella vinster som inte är förenade med handel …

3) Vid tillämpningen av detta kapitel gäller följande definitioner:
   a) ’OECD-rapporten’ avser rapporten av den 22 juli 2010 från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) om vinstallokering till fasta driftsställen,

…
   f) ’SPF’ [significant people function] avser betydelsefulla funktioner som utförs av fysiska personer …
   g) en SPF är en ’UK SPF’ i den mån denna SPF utförs i Förenade kungariket …
   h) en SPF är en ’non-UK SPF’, i den mån den inte är en UK SPF.

…

371DB Stegen

1) Här är de [åtta] steg som avses i section 371DA punkt 1.

Stegen ska följas i enlighet med de principer som anges i OECD-rapporten (i den mån det är relevant).

Steg 1 Identifiera de tillgångar som CFC-bolaget har eller har haft. och de risker som CFC-bolaget bär eller har burit, och vilka har resulterat i belopp som ingår i CFC-bolagets uppskattade totala vinster. Identifierade tillgångar och risker kallas ’relevanta tillgångar och risker’.

Steg 2 …

Steg 3 Identifiera de SPF som utförs av den grupp som CFC-bolaget tillhör och som är relevanta för[:]

a) den ekonomiska äganderätten till de tillgångar som ingår i de relevanta tillgångarna och riskerna, eller

b) antagande och hantering av de risker som ingår i de relevanta tillgångarna och riskerna.

Utgå härvidlag från att den grupp som CFC-bolaget tillhör är ett enda bolag.

Steg 4 Fastställ i vilken utsträckning de SPF som identifierades i steg 3 är ’UK SPFs’ och i vilken utsträckning de är ’non-UK SPFs’. Om ingen av dessa SPF är en UK SPF i någon som helst utsträckning så omfattas ingen av vinsterna av detta kapitel och inga ytterligare steg ska vidtas.

Steg 5 Utgå från att de UK SPF som identifierades i steg 4 utförs av ett fast driftsställe som CFC-bolaget har i Förenade kungariket och fastställ följaktligen i vilken utsträckning de tillgångar och risker som ingår i de relevanta tillgångarna och riskerna ska hänföras till det fasta driftsstället. …

…

Steg 7 Fastställ på nytt CFC-bolagets totala uppskattade vinst på grundval av principen att CFC-bolaget[:]

a) inte innehar eller inte har innehaft de tillgångar som ingår i de relevanta tillgångarna och riskerna, och

b) inte bär, eller inte har burit, de risker som ingår i de relevanta tillgångarna och riskerna,

i den mån de skulle hänföras till det fasta driftsställe som nämns i steg 5. ’Preliminära vinster enligt kapitel 4’ är de totala uppskattade vinsterna för CFC-bolaget i den mån de inte ingår i de vinster som fastställts på nytt.

Steg 8 Undanta från tillfälliga vinster enligt kapitel 4 de belopp som ska undantas enligt section 371DD, 371DE eller 371DF. Återstående vinster (om sådana finns) omfattas av detta kapitel.

…

Kapitel 5

Kontrollpunkten för CFC-avgiften: Vinster som inte är förenade med handel.

371EA Grundregeln

1) CFC-bolagets vinst som omfattas av förevarande kapitel vid tillämpning av steg 2 i section 371BB punkt 1 (kontrollpunkten för CFC-avgiften) utgörs av dess finansiella vinster som inte är förenade med handel, i den mån de inte omfattas av någon av sections 371EB–371EE.

2) Hänvisningar i förevarande kapitel till CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel ska läsas i enlighet med section 371CB punkt 2 och, i den mån den är tillämplig, section 371CB punkt 8.

371EB Verksamheter i Förenade kungariket

1) För att fastställa i vilken utsträckning CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel omfattas av denna artikel, följ stegen 1–5 och 7 i section 371DB punkt 1 som om hänvisningarna i section 371DB till CFC-bolagets uppskattade totala vinster vore hänvisningar till finansiella vinster som inte är förenade med handel.

2) Finansiella vinster som inte är förenade med handel omfattas av denna artikel i den mån de ingår i de preliminära vinster enligt kapitel 4 som fastställs på grundval av punkt 1 [i förevarande section].

371EC Kapitalinvesteringar från Förenade kungariket

1) Finansiella vinster som inte är förenade med handel omfattas av denna section i den mån de härrör från medel eller andra relevanta tillgångar i Förenade kungariket.

…

Kapitel 9

Undantag för vinster från kvalificerade lånearrangemang

371IA Grundregeln

1) Förevarande kapitel är tillämpligt om[:]
   a) bortsett från förevarande kapitel, kapitel 5 (Finansiella vinster som inte är förenade med handel) ska tillämpas för ett CFC-bolags räkenskapsår.
   b) CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel inbegriper vinster från kvalificerade lånearrangemang, och
   c) villkoret avseende affärslokaler … är uppfyllt.

2) Ett bolag (bolaget B) som är skattskyldigt vad gäller räkenskapsåret får lämna in en ansökan … om att steg 2 i artikel 371BB.1 (kontrollpunkten för CFC-avgiften) ska tillämpas, endast för bolaget B, om inte annat följer av detta kapitel.

3) Om bolaget B lämnar in en ansökan, endast för bolaget B, går vinster från kvalificerade lånearrangemang via kontrollpunkten för CFC-avgiften i den mån (och endast i den mån) de inte är undantagna från skatteplikt enligt förevarande kapitel.

…

371IG Vad är ett ’kvalificerat lånearrangemang’?

1) I förevarande kapitel avses med ’kvalificerat lånearrangemang’ ett arrangemang avseende en fordran som CFC-bolaget har[:]

a) vars slutliga gäldenär är ett kvalificerat bolag …

…

…

8) I detta kapitel avses med ’kvalificerat bolag’ ett bolag som[:]

a) har anknytning till CFC-bolaget, och

b) kontrolleras av den person eller de personer med hemvist i Förenade kungariket som kontrollerar CFC-bolaget

371IH Undantag från definitionen av ’kvalificerade lånearrangemang’

…

2) Om den slutliga gäldenären avseende en fordran som CFC-bolaget har är ett bolag med hemvist i Förenade kungariket, kan denna fordran endast utgöra ett kvalificerat lånearrangemang om[:]
   a) [bestämmelserna om] undantag från skatteplikt för vinster eller förluster i utländska fasta driftsställen är tillämpliga på [detta] bolag, och
   b) bolagets samtliga skulder tagits upp i räkenskaperna [med avseende på tillämpningen av dessa bestämmelser]

…”

4 Avsnitt 2 i TIOPA avser undvikande av dubbelbeskattning, såsom framgår av dess rubrik.

Bakgrund till tvisten

5 I förevarande mål kan bakgrunden till tvisten, såsom den har beskrivits i punkterna 1–28 i den överklagade domen, sammanfattas enligt följande.

ITV-koncernen

6 ITV plc, som har skatterättslig hemvist i Förenade kungariket, är det holdingbolag som leder ITV-koncernen, vars verksamhet består i skapande, produktion och distribution av audiovisuellt innehåll på olika plattformar över hela världen. I denna koncern ingår bland annat CFC-bolag.

7 Under flera räkenskapsår, åtminstone fram till åtminstone år 2016, begärdes undantag enligt kapitel 9 i avsnitt 9 A TIOPA (nedan kallat kapitel 9) för räntevinster som tillskrevs ITV härrörande från vissa lån som beviljats av CFC-bolagen som kontrollerades av detta bolag.

De nationella skattereglerna såsom de beskrivits av tribunalen

8 Tribunalen sammanfattade de nationella skattereglerna på följande sätt:

”3 Bolagsskattesystemet i Förenade kungariket innebär att företag beskattas för vinster de gjort från verksamheter och tillgångar i Förenade kungariket. I enlighet med territorialitetsprincipen beskattas inte vinster som utländska företag gjort och som sedan återförs till Förenade kungariket. På samma sätt tas brittisk bolagsskatt inte ut på vinster som kan tillskrivas utländska fasta driftsställen.

4 CFC-reglerna avgör generellt om ett CFC-bolags vinst kan anses ha avletts från Förenade kungariket på konstlad väg och därför ska beskattas i Förenade kungariket genom en särskild avgift på sådan vinst [närmare bestämt CFC-avgiften, som avses i section 371AA i avsnitt 9 A i TIOPA].

5 Den sistnämnda avgiften definieras i kapitel 2 i avsnitt 9 A i TIOPA, där det i section 371BA anges generellt att avgiften är den skatt som under ett räkenskapsår ska tas ut på ett CFC-företags beskattningsbara vinst, vilken i section 371BB definieras som den vinst som ska beskattas enligt kapitlen 4–8 i avsnitt 9 A i TIOPA …, med förbehåll för i synnerhet tillämpning av kapitel 9 …, där det föreskrivs undantag.

6 I kapitel 5 i avsnitt 9 A i TIOPA anges i section 371EA att ett CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel ska beskattas i Förenade kungariket om de är hänförliga till följande situationer:

– Finansiella vinster som inte är förenade med handel och som härrör från verksamheter där [SPFs] utförs av personer i Förenade kungariket omfattas av section 371EB i avsnitt 9 A i TIOPA, under rubriken 'Activities in the United Kingdom' (Verksamhet i Förenade kungariket).

– Finansiella vinster som inte är förenade med handel och som härrör från medel eller tillgångar med ursprung i Förenade kungariket omfattas av section 371EC i avsnitt 9 A i TIOPA, under rubriken 'Capital investment from the United Kingdom' (Kapitalinvesteringar från Förenade kungariket).

…

8 I kapitel 9 … anges att skattesubjekt kan ansöka om undantag från den CFC-avgift som de skulle ha betalat enligt kapitel 5 i avsnitt 9 A i TIOPA för finansiella vinster som inte är förenade med handel från kvalificerade lånearrangemang …"

9 Härvidlag preciserade tribunalen, i punkt 8 sista meningen i den överklagade domen, att "Kvalificerade lån är enligt section 371IG [i kapitel 9] koncernintern utlåning från ett CFC-bolag till andra bolag inom den multinationella koncernen vilka inte är hemmahörande i Förenade kungariket". Denna definition ska tolkas mot bakgrund av punkt 145 i den domen, där tribunalen preciserade att definitionen av kvalificerade lånearrangemang i section 371IH i [kapitel 9] inte inbegriper utlåning till ett bolag som är etablerat i Förenade kungariket eller till ett fast driftsställe i denna stat som innehas av ett bolag som inte är hemmahörande där.

10 Vidare har tribunalen i punkt 9 i domen angett att kapitel 9 föreskriver följande tre typer av undantag (nedan kallade de tre aktuella undantagen):

– ett undantag som kan beröra 75 procent av de finansiella vinster som inte är förenade med handel och som härrör från kvalificerade lånearrangemang;

– ett undantag som kan vara fullständigt, om och i den mån de kvalificerade lånearrangemangen finansieras med CFC-bolagets medel, och

– ett undantag för så kallad motsvarande ränta, som på vissa villkor kan tillämpas på summan av de finansiella vinster som inte är förenade med handel.

Det omtvistade beslutet

11 I det omtvistade beslutet, som antogs efter det formella granskningsförfarandet, i enlighet med artikel 108.2 FEUF fann Europeiska kommissionen att ordningen med de aktuella undantagen (nedan kallad den omtvistade ordningen) utgjorde ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, i den mån undantagen gällde finansiella vinster som inte var förenade med handel från kvalificerade lånearrangemang vilka omfattades av section 371EB i kapitel 5 i avsnitt 9 A i TIOPA (nedan kallat kapitel 5). Närmare bestämt ansåg kommissionen att de aktuella undantagen utgjorde en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9), att denna stödordning var oförenlig med den inre marknaden, och att den hade genomförts olagligen av Förenade kungariket, i strid med artikel 108.3 FEUF (artikel 1 i det omtvistade beslutet).

12 Kommissionen fann emellertid att den omtvistade ordningen inte utgjorde stöd när den tillämpades på finansiella vinster som inte var förenade med handel som härrörde från kvalificerade lånearrangemang, och dessa vinster uppfyllde det kriterium som följer av section 371EC i kapitel 5, grundat på kapital med anknytning till Förenade kungariket (nedan kallat kriteriet rörande kapital med anknytning till Förenade kungariket), men dessa vinster inte uppfyllde det kriterium som följer av section 371EB i detta kapitel, grundat på förhållandet att betydelsefulla funktioner utfördes av fysiska personer i Förenade kungariket (nedan kallat kriteriet rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket).

13 Kommissionen drog de slutsatser som anges i punkterna 11 och 12 ovan efter att ha analyserat vilka villkor som skulle vara uppfyllda för att de aktuella undantagen skulle kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

14 Efter att ha konstaterat att de aktuella undantagen utgjorde åtgärder som kunde tillskrivas Förenade kungariket och finansierades med medel från denna stat, att de kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och att de snedvred eller hotade att snedvrida konkurrensen, koncentrerade sig kommissionen på förekomsten av en selektiv fördel.

15 Vidare påpekade kommissionen att de aktuella undantagen medförde en ekonomisk fördel, eftersom de gjorde det möjligt för ett bolag som var hemmahörande i Förenade kungariket och kontrollerade ett CFC-bolag och annars skulle ha omfattats av CFC-avgiften enligt kapitel 5, att enligt kapitel 9 i samma lagstiftning begära att CFC-avgiften endast skulle tas ut på 25 procent av detta CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel, i den mån dessa härrörde från kvalificerade lånearrangemang, vilket innebar att 75 procent av de aktuella vinsterna blev undantagna från CFC-avgiften Under vissa förutsättningar kunde nämnda avgift tas ut på en ännu lägre procentandel, vilket ledde till ett undantag för upp till 100 procent av CFC-bolagets berörda vinster.

16 Beträffande de aktuella undantagens selektiva karaktär ansåg kommissionen att referensramen bestod av CFC-reglerna, som anges i avsnitt 9 A i TIOPA, och att dessa undantag utgjorde en avvikelse från denna referensram.

17 I detta sammanhang anförde kommissionen att situationen för ett skattesubjekt som kontrollerade ett CFC-bolag som hade finansiella vinster som inte var förenade med handel från ett kvalificerat lånearrangemang var jämförbar med ett skattesubjekt som kontrollerade ett CFC-bolag med andra finansiella vinster som inte var förenade med handel, särskilt inom ramen

för detta CFC-bolags utlåning till närstående bolag hemmahörande i Förenade kungariket, så kallade lån till föregående led, och detta CFC-bolags utlåning till tredje parter, vilka betecknats som ”fiktiva lån”.

18 Kommissionen erinrade om att en åtgärd som avvek från referensramen ändå kunde vara motiverad av referensramens art eller allmänna systematik och att det ankom på den berörda medlemsstaten att styrka ett sådant berättigande. Förenade kungariket hade gjort gällande dels att syftet med de aktuella undantagen var att se till att systemet blev hanterligt, dels att de säkerställde utövandet av den fria etableringsrätten inom Europeiska unionen.

19 I detta avseende medgav kommissionen att den omtvistade ordningen, i den mån den tillämpades på situationer som omfattades av tillämpningsområdet för kapitel 5, enligt kriteriet rörande kapital med anknytning till Förenade kungariket, kunde anses syfta till att säkerställa den administrativa genomförbarheten av CFC-reglerna.

20 Däremot ansåg kommissionen att det var uteslutet att denna ordning, i den mån den är tillämplig på situationer som uppfyller kriteriet rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket, kan motiveras av behovet av att ha hanterliga regler mot skatteflykt, eller av behovet av att iaktta de friheter som föreskrivs i fördragen.

21 Kommissionen klargjorde vidare att den omtvistade ordningen hade blivit förenlig med reglerna om statligt stöd, till följd av ändringar av CFC-reglerna, inom ramen för införlivandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, 2016, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2019, och som innebar att det inte längre var möjligt att ansöka om de aktuella undantagen vad gällde vinster som uppfyller kriteriet rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket.

22 Beträffande den omtvistade ordningens förenlighet med den inre marknaden anförde kommissionen i huvudsak att stöd som beviljats inom ramen för den omtvistade ordningen inte underlättade utvecklingen av viss näringsverksamhet eller vissa ekonomiska regioner varför det inte omfattades av artikel 107.3 c FEUF.

23 Slutligen beslutade kommissionen, i avsaknad av en överträdelse av de grundläggande principerna i unionsrätten, att stöd som beviljats vid tillämpningen av den omtvistade ordningen skulle krävas tillbaka från stödmottagarna.

Respektive talan vid tribunalen och den överklagade domen

24 Förenade kungariket väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 12 juni 2019, talan i mål T-363/19 om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

25 ITV väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 4 juli 2019, talan i mål T-456/19 om ogiltigförklaring av samma beslut.

26 Genom beslut av den 29 januari 2020 tilläts Förenade kungariket att intervenera i mål T-456/19 till stöd för ITV:s yrkanden.

27 Genom beslut av den 24 november 2020, ITV/kommissionen (T-456/19, EU:T:2020:640), tillät tribunalen LSEGH att intervenera i mål T-456/19 till stöd för ITV:s yrkanden.

28 Genom beslut av den 21 juli 2021 förenades de två målen T-363/19 och T-456/19 vad gällde det muntliga förfarandet.

29 Genom den överklagade domen ogillade tribunalen talan i de båda målen, efter att ha förenat målen T-363/19 och T-456/19 vad gällde domen.

30 I detta sammanhang genomförde tribunalen den klassiska analysen i tre steg för att fastställa huruvida det föreligger en selektiv fördel, i enlighet med domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 57 och 58), som det hänvisas till i punkt 61 i den överklagade domen. Denna analys består av, för det första, bestämmandet av referensramen, för det andra, fastställande av huruvida den omtvistade ordningen avvek från denna ram mot bakgrund av det mål som den eftersträvade och, slutligen, bestämmande av huruvida medlemsstaten visat att den skillnad i behandling som införts genom stödordningen var motiverad, eftersom den följde av arten eller systematiken för den referensram som denna ordning utgjorde en del av. I punkterna 63–203 i den överklagade domen följde tribunalen dessa tre steg och bekräftade slutsatserna i det omtvistade beslutet vad gällde detta villkor.

31 I synnerhet fann tribunalen, inom ramen för det första steget som avses i föregående punkt ovan, att respektive talan inte kunde vinna bifall såvitt avsåg de grunder genom vilka Förenade kungariket och ITV hade gjort gällande att kommissionen hade gjort en uppenbart oriktig bedömning när den drog slutsatsen att referensramen endast utgjordes av CFC-reglerna och inte av det allmänna bolagsskattesystemet i Förenade kungariket (nedan kallat det allmänna bolagsskattesystemet).

32 För det första konstaterade tribunalen härvidlag inledningsvis att det allmänna bolagsskattesystemet grundades på territorialitetsprincipen, enligt vilken endast vinster som gjorts i Förenade kungariket beskattas. Därefter påpekade tribunalen att CFC-reglerna syftade till att CFC-bolagens vinster, vilka enligt territorialitetsprincipen normalt inte skulle ha beskattats i Förenade kungariket, ändå beskattas där om de anses ha avletts från Förenade kungariket på konstlad väg. Tribunalen drog härav slutsatsen att CFC-reglerna kunde avskiljas från det allmänna bolagsskattesystemet (punkterna 77, 78 och 80–83 i den överklagade domen).

33 För det andra fann tribunalen att CFC-reglerna utgjorde ett sammanhängande regelverk som skiljer sig från det allmänna bolagsskattesystemet, bland annat vad gäller beskattningsunderlaget, de skattskyldiga, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatsen. Tribunalen underströk även att dessa bestämmelser föreskriver en mekanism för undvikande av dubbelbeskattning som inte är relevant vid beräkningen av skatten på grundval av det allmänna bolagsskattesystemet (punkterna 85–90 i den överklagade domen).

34 I det andra steget som avses i punkt 30 ovan underkände tribunalen Förenade kungarikets och ITV:s argument att skattemyndigheterna i Förenade kungariket inte kunde bevilja någon fördel genom tillämpningen av kapitel 9, eftersom bestämmelserna i detta kapitel inte kunde ses separat från bestämmelserna i kapitel 3 i avsnitt 9 A i TIOPA (nedan kallat kapitel 3) och bestämmelserna i kapitel 5.

35 Härvidlag fann tribunalen i huvudsak att de regler som angavs i avsnitt 9 A i TIOPA angav kriterier för bestämmande av situationer där vinster har avletts på konstlad väg, såsom bland annat de som omfattas av kapitel 5. Enligt tribunalen beskattades således vinster som gjorts av berörda CFC-bolag i Förenade kungariket genom CFC-avgiften när ett av de kriterier som angavs i dessa regler var uppfyllt. Tribunalen drog härav slutsatsen att den omständigheten att det i kapitel 9 föreskrivs undantag från CFC-avgiften för vinster som annars skulle ha omfattats av denna avgift enligt ovannämnda kriterier utgjorde en fördel (punkterna 96 och 100–108 i den överklagade domen).

36 Vidare prövade tribunalen Förenade kungarikets och ITV:s argument, som stöddes av LSEGH, att kommissionen gjort en felaktig bedömning när den funnit att målet med CFC-reglerna endast var att beskatta vinster som avletts på konstlad väg, trots att nämnda regler var avsedda att skydda beskattningsunderlaget för bolagsskatt i Förenade kungariket.

37 Härvidlag ansåg tribunalen att skyddet av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket är ett brett mål, som inbegriper det mer specifika målet att beskatta vinster som på konstlad väg har avletts från Förenade kungariket. Tribunalen underströk att även om flera åtgärder hade vidtagits för att skydda denna skattebas, framgick det av handlingarna i målet att det specifika syftet med den relevanta referensramen, som utgörs av CFC-reglerna, var att bidra till detta skydd genom beskattning av vinster i CFC-bolag som på konstlad väg avleddes från Förenade kungariket (punkterna 109 och 114–120 i den överklagade domen).

38 Dessutom analyserade tribunalen Förenade kungarikets och ITV:s argument, som stöddes av LSEGH, att den omtvistade ordningen inte a priori var selektiv, eftersom CFC-reglerna enbart var avsedda att påföra en skatteförpliktelse i de fall som var förenade med stor risk för missbruk eller för avledning av vinster från Förenade kungariket på konstlad väg.

39 I detta syfte påpekade tribunalen bland annat att de aktuella undantagen avsåg CFC-bolagens finansiella vinster som inte var förenade med handel och som härrörde från lån från dessa bolag, med avseende på vilka kriteriet betydelsefulla funktioner som utförs av fysiska personer i Förenade kungariket eller kriteriet om kapital med anknytning till Förenade kungariket var uppfyllt (punkt 131 i den överklagade domen).

40 Efter sin prövning av selektiviteten a priori fann tribunalen att de aktuella undantagen, eftersom de endast var tillämpliga på CFC-bolagens finansiella vinster som inte var förenade med handel vilka härrörde från kvalificerade lånearrangemang, och inte på sådana vinster som härrörde från lån till närstående bolag i Förenade kungariket eller till utomstående bolag, medförde att jämförbara situationer behandlades olika, varför kommissionen inte hade gjort någon oriktig bedömning när den fann att det förelåg en fördel i förevarande fall och att denna fördel a priori var selektiv (punkterna 167–182 i den överklagade domen).

41 I det tredje steget som avses i punkt 30 ovan underkände tribunalen Förenade kungarikets och ITV:s argument att de aktuella undantagen var motiverade av skäl som dels avsåg den administrativa genomförbarheten, dels iakttagande av etableringsfriheten.

42 Vad särskilt gäller denna frihet erinrade tribunalen om att domstolen i punkterna 72 och 73 i dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), slog fast att lagstiftningen om CFC-bolag som var i kraft vid den aktuella tidpunkten, i den mån den begränsade tillämpningen av beskattningen till rent konstlade arrangemang, var förenlig med bestämmelserna i fördragen som garanterar etableringsfriheten.

Av detta drog tribunalen slutsatsen att CFC-avgiften avsåg vinster som enligt kriteriet att betydelsefulla funktioner har utförts av fysiska personer i Förenade kungariket skulle anses ha avletts på konstlad väg, varför CFC-avgiften inte utgjorde något hinder för etableringsfriheten och att de aktuella undantagen följaktligen inte kunde motiveras av behovet av att säkerställa att denna frihet iakttogs (punkterna 200 och 201 i den överklagade domen).

43 Mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter fann tribunalen att kommissionen inte hade gjort någon oriktig bedömning när den ansåg att de aktuella skattebefrielserna gav mottagarna en selektiv fördel.

Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

44 Genom handlingar som inkom till domstolens kansli den 16, den 17 respektive den 25 augusti 2022 ingav Förenade kungariket, ITV och LSEGH förevarande överklaganden, vilka registrerades under målnummer C-555/22 P, C-556/22 P respektive C-564/22 P.

45 Domstolens ordförande har genom beslut av den 6 oktober 2022 förenat målen C-555/22 P, C-556/22 P och C-564/22 P vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

46 Förenade kungariket har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen och bifalla de yrkanden som Förenade kungariket framfört i tribunalen,

– alternativt, upphäva den överklagade domen och återförvisa målet till tribunalen för slutgiltig prövning, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i denna instans och i tribunalen.

47 ITV har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen i den del tribunalen ogillade respektive talan och förpliktade ITV att ersätta rättegångskostnaderna,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i denna instans och i tribunalen.

48 LSEGH har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen,

– slutligt avgöra målet och ogiltigförklara det omtvistade beslutet eller, i andra hand, återförvisa målet till tribunalen för prövning i enlighet med domstolens dom, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i denna instans och i tribunalen, inklusive kostnaderna som hänför sig till eventuella intervenienter.

49 Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– ogilla överklagandena, och

– förplikta Förenade konungariket, ITV och LSEGH att ersätta rättegångskostnaderna.

Prövning av överklagandena

50 Förenade kungariket har till stöd för sitt överklagande åberopat fem grunder vari påstås att tribunalen gjort sig skyldig till: i) felaktig rättstillämpning, förvanskning och felaktig kvalificering av de faktiska omständigheterna vid bestämmande av referensramen, ii) felaktig rättstillämpning, förvanskning och felaktig kvalificering av de faktiska omständigheterna beträffande förekomsten av en fördel, iii) felaktig rättstillämpning, förvanskning och felaktig kvalificering av de faktiska omständigheterna samt åsidosättande av motiveringsskyldigheten beträffande selektivitet, iv) felaktig rättstillämpning, förvanskning samt felaktig kvalificering av de faktiska omständigheterna och åsidosättande av motiveringsskyldigheten vad gällde administrativ genomförbarhet och v) felaktig rättstillämpning beträffande etableringsfriheten.

51 ITV har för sin del åberopat fyra grunder för överklagandet, vari påstås att tribunalen gjort sig skyldig till i) ett fel i samband med fastställandet av referensramen, ii) ett fel i samband med fastställandet av en selektiv fördel, iii) ett fel i samband med behandlingen av motiveringen av de aktuella undantagen, och iv) en felaktig tillämpning av domen av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

52 LSEGH har åberopat fem grunder för överklagandet, vari påstås att tribunalen gjort sig skyldig till: i) felaktig rättstillämpning vid bestämmandet av referensramen, ii) felaktig rättstillämpning vid bestämmandet av målet för denna referensram, iii) felaktig rättstillämpning beträffande förekomsten av diskriminering mellan ekonomiska aktörer, iv) åsidosättande av artiklarna 263 och 296 FEUF när den underlät att bemöta vissa grunder och när den ersatte kommissionens resonemang i det omtvistade beslutet med sitt eget resonemang och v) felaktig rättstillämpning beträffande motiveringen för de aktuella undantagen.

53 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 41–45 i sitt förslag till avgörande, åberopar klagandena förvisso inte alla samma antal grunder och varje klagande kan inom ramen för dessa grunder ha lagt större eller mindre vikt vid vissa argument eller ha åberopat vissa specifika argument. Inte desto mindre avser klagandenas invändningar i huvudsak fyra frågor, nämligen för det första fastställandet av referensramen, för det andra förekomsten av en selektiv fördel, för det tredje motiveringen av den omtvistade ordningen med behovet av att göra tillämpningen av CFC-reglerna administrativt genomförbar och för det fjärde motiveringen av dessa regler med nödvändigheten av att iaktta etableringsfriheten.

54 Vidare avser överklagandena i huvudsak bestridandet av fastställandet av referensramen, varvid det ska preciseras att klagandenas argument avseende nödvändigheten av att läsa kapitlen 5 och 9 tillsammans, i den mån de återspeglar Förenade kungarikets riskbaserade synsätt, även är relevanta för bedömningen av detta bestridande, även om de har framförts, eller utvecklats mer i detalj, i samband med bestridandet av att det föreligger en selektiv fördel eller invändningen om att de aktuella undantagen motiveras av behovet av att respektera etableringsfriheten.

Bestridandet av fastställandet av referensramen

Upptagande till prövning

55 Kommissionen har gjort gällande att bedömningen av nationell rätt är en fråga om de faktiska omständigheterna som omfattas av tribunalens exklusiva behörighet utom när tolkningen av denna rätt grundas på en förvanskning av bevisningen. Kommissionen har medgett att enligt bland annat domen av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859), är det korrekta fastställandet av referensramen, som är det första steget i analysen av huruvida en nationell skatteåtgärd är selektiv, en rättsfråga, men har hävdat att det fel som domstolen konstaterade i den domen avsåg frågan huruvida tribunalen hade beaktat lämpliga omständigheter vid fastställandet av referensramen och inte tolkningen av nationell rätt.

56 I förevarande mål har däremot klagandena inte gjort gällande att tribunalens bedömning av huruvida kommissionen hade definierat referensramen på ett riktigt sätt grundades på felaktiga omständigheter. Klagandena har endast bestritt tribunalens tolkning av nationell rätt, trots att de, för att deras argument ska kunna tas upp till sakprövning, måste visa att denna rätt har missuppfattats, i den meningen att den har tolkats på ett sätt som uppenbart strider mot de relevanta bestämmelsernas innehåll eller som innebär att de ges en räckvidd som de uppenbarligen inte har.

57 Domstolen erinrar härvidlag om att dess behörighet att pröva ett överklagande av ett avgörande från tribunalen definieras i artikel 256.1 andra stycket FEUF. I denna bestämmelse anges att överklagandet endast får avse rättsfrågor och att överklagandet ska ske ”i enlighet med villkor och begränsningar som fastställs i stadgan [för Europeiska unionens domstol]”. I artikel 58 första stycket i denna stadga återfinns en uttömmande förteckning över vilka grunder som får åberopas, och det preciseras att överklagandet får grundas på att tribunalen har åsidosatt unionsrätten.

58 Förvisso är domstolen i ett mål om överklagande, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt – vilka på området för statligt stöd utgör bedömningar av de faktiska omständigheterna – i princip endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt. Domstolen kan emellertid inte fråntas möjligheten att kontrollera om dessa bedömningar inte i sig utgör ett åsidosättande av unionsrätten av tribunalen (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

59 Frågan huruvida tribunalen på ett korrekt sätt avgränsade den relevanta referensramen och i förlängningen gjorde en korrekt tolkning av dess bestämmelser är en rättsfråga som kan prövas av domstolen i ett mål om överklagande. De argument som syftar till att ifrågasätta valet av referenssystem eller dess betydelse för det första steget av prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel kan tas upp till sakprövning, eftersom denna bedömning grundar sig på en rättslig kvalificering av nationell rätt på grundval av en unionsbestämmelse (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

60 Att medge att domstolen inte kan avgöra huruvida tribunalen utan att göra sig skyldig till felaktig rättstillämpning ställde sig bakom avgränsningen av den relevanta referensramen, dess tolkning och tillämpning såsom avgörande parametrar vid prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel, skulle innebära ett godtagande av möjligheten att tribunalen, i förekommande fall,

åsidosatte en bestämmelse i unionens primärrätt, nämligen artikel 107.1 FEUF, utan att detta åsidosättande kunde åtgärdas inom ramen för överklagandet, vilket skulle strida mot artikel 256.1 andra stycket FEUF, såsom påpekats i punkt 57 ovan (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 79).

61 Domstolen finner således att klagandena har rätt att begära att domstolen ska pröva huruvida tribunalen gjorde en riktig bedömning när den, vid analysen av huruvida det förelåg en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, fann att kommissionens begränsning av referensramen till endast CFC-reglerna var korrekt.

Prövning i sak

– *Parternas argument*

62 Klagandena har i huvudsak gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning, missuppfattade den nationella rätten eller gjorde en felaktig rättslig kvalificering av denna när den, i likhet med kommissionen i det omtvistade beslutet, fann att det var CFC-reglerna i avsnitt 9 A i TIOPA, och inte det allmänna bolagsskattesystemet, som utgjorde den referensram i förhållande till vilken det skulle fastställas huruvida de aktuella undantagen gav upphov till en selektiv fördel.

63 För det första har klagandena härvidlag hävdat att tribunalen felaktigt antog att det var ”normalt” att ett bolag som omfattades av det allmänna bolagsskattesystemet skulle beskattas för vinster som uppkommit i ett CFC-bolag från verksamhet eller tillgångar i Förenade kungariket. Enligt klagandenas uppfattning är detta system huvudsakligen, men inte enbart, territoriellt, i den meningen att, med några få undantag som bland annat avser utdelning från utländska dotterbolag, den vinst som genereras på global nivå av skattskyldiga personer med hemvist i Förenade kungariket är skattepliktig. Vidare har klagandena gjort gällande att nämnda system grundar sig på principen om separat beskattning av bolag, enbart på grundval av deras egna vinster, och inte på principen om koncernbeskattning. Ett synsätt enligt vilket CFC-reglerna skulle kvalificeras som ”normalt” skattesystem skulle med nödvändighet innebära att dessa regler inte sätts in i det relevanta sammanhanget, eftersom det är ett strikt begränsat undantag från den allmänna principen om i huvudsak territoriell beskattning.

64 ITV har närmare angett att det är just på grund av den extraterritoriella beskattningens exceptionella karaktär som de aktuella undantagen har getts en mycket vid formulering. Syftet med dessa undantag är nämligen att beskattningen av CFC-bolagens inkomster utanför Förenade kungariket ska överensstämma med det allmänna bolagsskattesystemets huvudsakligen territoriella karaktär. Lagstiftaren i Förenade kungariket har gett CFC-avgiften ett potentiellt vidsträckt tillämpningsområde, men har även föreskrivit undantag som tjänar som ”kryphål” som gör det möjligt att inte ta ut denna avgift på CFC-vinster som i själva verket inte skadar skattebasen i Förenade kungariket eller inte utgör vinster som avleds på ett helt konstlat sätt.

65 LSEGH har å sin sida erinrat om att fastställandet av referensramen ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt. Enligt LSEGH ska CFC-reglerna om finansiella vinster som inte är förenade med handel således tolkas tillsammans med bland annat de regler som gäller för utdelningar som brittiska bolag erhåller från sina utländska dotterbolag.

66 För det andra har klagandena gjort gällande att CFC-reglerna, i motsats till vad tribunalen slog fast, inte kan avskiljas från det allmänna bolagsskattesystemet, utan, enligt den formulering som Förenade kungariket och ITV har använt, utgör ett undantag från territorialitetsprincipen som i stor utsträckning kännetecknar det allmänna bolagsskattesystemet eller, enligt LSEGH:s formulering, en korrigerande åtgärd som inte kan särskiljas från det allmänna bolagsskattesystemet och som syftar till att skydda beskattningsunderlaget för bolagsskatt i Förenade kungariket mot missbruk som inbegriper CFC-bolag.

67 Till stöd för sitt bestridande av tribunalens slutsats att CFC-reglerna är avskiljbara, har Förenade kungariket och, om än mindre i detalj, ITV ifrågasatt konstaterandena i den överklagade domen avseende beskattningsunderlaget, den skattskyldiga personen, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatsen.

68 Förenade kungariket och ITV har vidare hävdat att förekomsten av regler som gör det möjligt att undvika internationell dubbelbeskattning inte är ett särdrag som är utmärkande för CFC-reglerna, såsom tribunalen funnit, utan är ett centralt kännetecken för det allmänna bolagsskattesystemet, såsom framgår av avsnitt 2 i TIOPA.

69 Förenade kungariket har slutligen preciserat att även om avsnitt 9 A i TIOPA innehåller särskilda bestämmelser om beräkningen av CFC-avgiften, är dessa regler i många avseenden i sak identiska med dem i det allmänna bolagsskattesystemet.

70 För det tredje har klagandena hävdat att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den slog fast att det i kapitel 9 föreskrivs undantag från CFC-avgiften för finansiella vinster som inte är förenade med handel och som annars skulle vara skattepliktiga enligt kapitel 5. Tribunalen överskattade rollen för kriteriet rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket genom att anse att ett CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel vilka uppfyller detta kriterium automatiskt ska klassificeras som avledda på konstlad väg från Förenade kungariket och följaktligen påföras CFC-avgiften enligt kapitel 5. Vissa typer av arrangemang, närmare bestämt kvalificerade lånearrangemang, innebär inte en hög risk för konstlad avledning av vinster, oavsett förekomsten av betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket. Andra typer av arrangemang, närmare bestämt de som inte avser kvalificerade lånearrangemang, skulle medföra en sådan risk, återigen oavsett förekomsten av betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket.

71 Klagandena har i detta avseende understrukit att kapitlen 5 och 9 inte innehåller några bestämmelser respektive undantag från dessa bestämmelser, i den meningen att det sistnämnda av dessa kapitel skulle medföra en minskning av den skatt som annars ska betalas enligt det förstnämnda kapitlet. Dessa två kapitel kompletterar varandra och ger upphov till ett enhetligt och sammanhängande regelverk för beskattning av CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel. Dessa kapitel betraktade i som en helhet definierar således omfattningen av CFC-avgiften med beaktande av bedömningen av risken för skattebasen i Förenade kungariket genom ursprunget till och användningen av kapital från vilka dessa finansiella vinster, som inte är förenade med handel, genereras.

72 Klagandena har i detta sammanhang bland annat åberopat section 371CB punkterna 1 och 8, som ingår i kapitel 3. ITV och LSEGH har även åberopat section 371BB i kapitel 2 i avsnitt 9 A i TIOPA (nedan kallat kapitel 2).

73 Förenade kungariket och ITV anser särskilt att den omständigheten att det i section 371EA punkt 2 i kapitel 5 hänvisas till section 371CB punkt 8, innebär att när ett CFC-bolag gör finansiella vinster som inte är förenade med handel ska kapitel 9 först beaktas och endast en finansiell vinst som inte är förenad med handel som inte omfattas av detta kapitel ska därefter prövas enligt kapitel 5.

74 Förenade kungariket och, i huvudsak, ITV och LSEGH har tillagt att section 371IA i kapitel 9, som kommissionen har åberopat, inte påverkar den omständigheten att detta kapitel ska beaktas i första hand.

75 På liknande sätt har klagandena anfört argument genom vilka de i huvudsak har kritiserat tribunalen för att inte ha beaktat den omständigheten att CFC-reglerna, i sin helhet och med hänsyn till deras syfte, har utformats enligt ett synsätt som grundar sig på bedömningen av de risker som CFC-bolagens vinster medför för bolagsbeskattningen i Förenade kungariket.

76 Förenade kungariket har hävdat att CFC-reglerna syftar till att förhindra såväl den urholkning av skattebasen, som följer av att bolag med hemvist i Förenade kungariket som ingår i en koncern från sina vinster får göra avdrag för de räntor som de betalar till bolag i samma koncern som inte är etablerade i denna stat, som överföringen av vinster utanför denna stat i form av en konstlad avledning.

77 ITV och LSEGH har i huvudsak gjort gällande att bestämmelserna i kapitel 9 innehåller en egen bedömning av den risk som är förknippad med kvalificerade lån, vilken inte är beroende av kriteriet rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket som anges i kapitel 5.

78 ITV har i huvudsak tillagt att dessa bestämmelser i kapitel 9 är nödvändiga för att säkerställa att CFC-reglerna gör det möjligt att endast beskatta rent konstlade upplägg, med iakttagande av de slutsatser som följer av domen av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

79 Kommissionen har gjort gällande att syftet med det allmänna bolagsskattesystemet är att bolag med hemvist i Förenade kungariket, liksom bolag utan hemvist i Förenade kungariket som har ett fast driftsställe i denna stat, ska beskattas för de vinster som genererats av tillgångar eller verksamhet i denna stat. På grund av att detta system i stor utsträckning är territoriellt till sin karaktär är vinster som görs utanför Förenade kungarikets territorium i princip inte föremål för bolagsskatt. Eftersom det därmed skulle kunna vara attraktivt för bolag i Förenade kungariket att inrätta CFC-bolag i länder med låg skatt och på konstlad väg överföra vinster härrörande från tillgångar eller verksamhet i Förenade kungariket till CFC-bolagen har Förenade kungariket antagit särskilda regler för att undvika att bolagsskattebasen urholkas genom CFC-bolagen. De bestämmelser som är tillämpliga på dessa bolag gör det möjligt att, på grundval av kriterier som valts av Förenade kungariket, fastställa huruvida det föreligger en sådan avledning, till följd av att ett CFC-bolags vinster härrör från tillgångar eller verksamheter i Förenade kungariket, vilket denna stat uppges ha bekräftat under det administrativa förfarandet. Påförandet av CFC-avgiften på dessa vinster gör det möjligt att undanröja den skattemässiga fördel som denna avledning medför.

80 Kommissionen har i detta sammanhang understrukit att tribunalen inte ansåg att det var ”normalt” att beskatta CFC-bolagens samtliga vinster, utan påpekade att dessa CFC-bolags vinster är föremål för en CFC-avgift, trots att de har gjorts av bolag utan hemvist i Förenade

kungariket, när de är resultatet av en konstlad avledning. CFC-reglerna gör det också möjligt att inkludera vinster från tillgångar och verksamhet i Förenade kungariket i denna stats skattebas vilka annars inte skulle ingå däri. Kommissionen har härav dragit slutsatsen att CFC-avgiften endast är tillämplig i undantagsfall, nämligen när det föreligger en tillräckligt stor risk för en konstlad avledning. Så är fallet med vinster som uppfyller kriterierna i kapitel 5.

81 Kommissionen har vidare gjort gällande att tribunalen gjorde en riktig bedömning när den fann att CFC-reglerna dels kunde avskiljas från det allmänna bolagsskattesystemet, eftersom de följde en annan logik än sistnämnda system, dels utgjorde ett komplement, eller en följd av, det allmänna bolagsskattesystemet, från vilket de inte utgör ett undantag utan en förlängning.

82 Härvidlag har kommissionen gjort gällande att möjligheten att avskilja CFC-reglerna inte enbart följer av bestämmelserna i dess regler om beskattningsunderlaget, den skattskyldiga personen, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatsen, utan även av den omständigheten att dessa regler gör det möjligt att beakta eventuella problem med dubbelbeskattning, vilka inte är relevanta inom ramen för det allmänna bolagsskattesystemet.

83 Kommissionen har vidare understrukit att denna avskiljbarhet inte påverkas av att det i CFC-reglerna hänvisas till bestämmelser i det allmänna bolagsskattesystemet. Det skulle nämligen vara orealistiskt att förvänta sig att dessa regler skulle vara helt fristående.

84 Denna avskiljbarhet vederläggs inte heller av påståendet att det finns ett samband mellan CFC-reglerna och de regler enligt vilka, å ena sidan, utdelning från CFC-bolag till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket inte beskattas och, å andra sidan, sistnämnda moderbolag kan göra avdrag för vissa räntor.

85 Dessutom har kommissionen gjort gällande att kapitlen 5 och 9 inte ska läsas tillsammans. Enligt kommissionen innehåller kapitel 5 allmänna bestämmelser, särskilt kriterierna rörande betydelsefulla funktioner utförda av fysiska personer i Förenade kungariket och rörande kapital med anknytning till Förenade kungariket, vilka gör det möjligt att identifiera de situationer där denna stats myndigheter vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning anser att det föreligger en tillräckligt stor risk för att de finansiella vinster som inte är förenade med handel och som genererats av ett CFC-bolag utgör vinster som på konstlad väg avleds från Förenade kungariket och således ska bli föremål för en CFC-avgift. Kapitel 9 inför å sin sida, genom att föreskriva de aktuella undantagen, en total eller partiell befrielse från avgiften för finansiella vinster som inte är förenade med handel och som CFC-bolagen gör genom vissa typer av lån, trots att dessa vinster normalt sett omfattas av kapitel 5.

86 Kommissionen har i detta sammanhang grundat sig på section 371IA punkt 1 i kapitel 9, som visar att de vinster som avses i de aktuella undantagen normalt skulle ha omfattats av en CFC-avgift enligt kapitel 5 och utgör en undergrupp av de vinster som omfattas av det sistnämnda kapitlet. Denna uppfattning stöds av punkterna 2 och 3 i denna section. Däremot finns det ingen bestämmelse i avsnitt 9 A i TIOPA som stöder Förenade kungarikets påstående att finansiella vinster som inte är förenade med handel i första hand ska prövas enligt kriterierna i kapitel 9. I synnerhet stöder section 371CB punkt 8 i kapitel 3 inte detta påstående. Under alla omständigheter ligger tolkningen att kapitel 5 skulle tillämpas före kapitel 9 inom gränserna för en rimlig bedömning av de relevanta bestämmelserna. Klagandena har således inte visat att tribunalen missuppfattade den nationella lagstiftningen.

87 När det gäller tillämpningen av CFC-avgiften enbart på finansiella vinster som utgör en tillräckligt stor risk för en konstlad avledning har kommissionen gjort gällande att lagstiftaren i Förenade kungariket utformat CFC-reglerna utifrån den grundläggande premissen att de täcker vinster från tillgångar och risker som förvaltas och kontrolleras i Förenade kungariket. Dessa regler har således ett brett tillämpningsområde och kan avse situationer där det är troligt att CFC-bolaget har bildats av verkliga affärsmässiga skäl och risken för konstlad avledning av vinster från Förenade kungariket är liten. För att beakta dessa situationer har myndigheterna i Förenade kungariket emellertid infört dels kriterier i kapitel 3 för att avgöra om CFC-bolagens vinster ska bedömas mot bakgrund av de följande kapitlen, dels de undantag som räknas upp i skäl 19 i det omtvistade beslutet.

88 Av detta följer att om ett CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel inte är undantagna från denna prövning och inte omfattas av dessa undantag, trots att de uppfyller ett av kriterierna i kapitel 5, ska dessa vinster, enligt det system som Förenade kungariket själv har utformat, anses medföra en tillräckligt hög risk för konstlad avledning för att utlösa påförandet av en CFC-avgift. Enligt detta kapitel är det också möjligt att beskatta enbart vinster som har avletts, utan att det krävs någon ytterligare justering enligt kapitel 9 för att undvika beskattning av vinster som inte har avletts.

89 Kommissionen har för övrigt medgett att skattebasen i Förenade kungariket även kan urholkas på annat sätt än genom konstlade avledningar, bland annat genom avdrag för räntor, men har hävdat att bekämpandet av andra risker för urholkning av detta underlag inte omfattas av syftet med CFC-reglerna och att särskilda åtgärder kan vidtas, eller har vidtagits, i detta syfte.

– *Domstolens bedömning*

90 Domstolen erinrar om att det följer av fast rättspraxis att medlemsstaternas åtgärder på områden där det inte har skett någon harmonisering av unionsrätten inte är undantagna från tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om kontroll av statligt stöd. Medlemsstaterna ska således avhålla sig från att vidta alla skatteåtgärder som kan utgöra ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

91 Det framgår även av domstolens fasta praxis att samtliga av följande villkor måste vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

92 När det gäller selektivitetskriteriet ska det vid bedömningen av detta villkor fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

93 Härvidlag ska det erinras om att för att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som ”selektiv” måste kommissionen för det första identifiera referensramen, det vill säga det ”normala” skattesystemet i den berörda medlemsstaten, och för det andra visa att åtgärden avviker från referensramen genom att behandla ekonomiska aktörer olika, som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem. Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen behandlas olika, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när för det tredje den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

94 Domstolen erinrar om att fastställandet av referensramen har särskilt stor betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom förekomsten av en ekonomisk fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”. Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation är således beroende av att det i ett första steg görs en definition av den rättsliga reglering utifrån vars syfte jämförbarheten i faktiskt och rättsligt hänseende i förekommande fall ska bedömas för de företag som gynnas respektive inte gynnas av åtgärden i fråga (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

95 Fastställandet av referensramen, som ska ske efter ett kontradiktoriskt förfarande med den berörda medlemsstaten, ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt. I detta avseende kan frågan om en skatteåtgärds selektivitet inte fastställas utifrån en referensram som består av ett antal bestämmelser som på ett konstlat vis har lyfts ut från en bredare rättslig ram. När skatteåtgärden i fråga inte kan skiljas från det allmänna skattesystemet i den berörda medlemsstaten är det följaktligen detta system som ska beaktas. När det däremot framgår att en sådan åtgärd är klart avskiljbar från det allmänna systemet, kan det inte uteslutas att den referensram som ska beaktas är mer begränsad än det allmänna systemet, eller till och med kan bestå av åtgärden i sig, när den framstår som en regel med en självständig rättslig logik och det är omöjligt att identifiera ett sammanhängande regelverk utanför denna åtgärd (se dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen, C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkterna 62 och 63 samt där angiven rättspraxis).

96 Det ska även erinras om att, utanför de områden där unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering, är det den berörda medlemsstaten som, vid utövandet av sina egna befogenheter på området för direkt beskattning och med hänsyn till sin fiskala autonomi, bestämmer de grundläggande kännetecknen för skatten, vilka i princip definierar den referensram eller det ”normala” skattesystemet, utifrån vilket selektivitetsvillkoret ska bedömas. Detta gäller bland annat fastställandet av beskattningsunderlaget, den beskattningsgrundande händelsen och eventuella undantag (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 112 och där angiven rättspraxis).

97 Härav följer att kommissionen, vid fastställandet av referensramen för tillämpningen av artikel 107.1 FEUF på skatteåtgärder, i princip är skyldig att godta den tolkning av de relevanta bestämmelserna i nationell rätt som den berörda medlemsstaten gjort inom ramen för det

kontradiktoriska förfarande som avses i punkt 95 ovan, under förutsättning att denna tolkning är förenlig med nämnda bestämmelsers lydelse (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 120).

98 Kommissionen kan endast frångå denna tolkning om den kan visa att en annan tolkning har företräde i denna medlemsstats rättspraxis eller administrativa praxis, på grundval av tillförlitliga och samstämmiga uppgifter som är föremål för detta kontradiktoriska förfarande (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 121).

99 Enligt artikel 4.3 FEU är nämnda medlemsstat skyldig att samarbeta lojalt under hela förfarandet för granskning av en åtgärd enligt unionsrättens bestämmelser om statligt stöd. Denna skyldighet innebär bland annat att nämnda medlemsstat i god tro till kommissionen ska lämna alla relevanta uppgifter som kommissionen begär om tolkningen av de bestämmelser i nationell rätt som är relevanta för att fastställa den referensram som följer av nationell rättspraxis eller nationell administrativ praxis (dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen, C-451/21 P och C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 122).

100 Det är mot bakgrund av dessa principer som det ska prövas huruvida klagandena har visat att tribunalen gjorde en oriktig bedömning när den bekräftade kommissionens slutsats i det omtvistade beslutet att referensramen i förevarande fall var begränsad till CFC-reglerna.

101 Det ska härvidlag erinras om att tribunalen i punkt 80 i den överklagade domen, när det gäller logiken bakom CFC-reglerna, påpekade att det allmänna bolagsskattesystemet grundar sig på territorialitetsprincipen ”enligt vilken skatt endast ska tas ut på vinster som gjorts i Förenade kungariket, det vill säga vinster som gjorts av bolag som är etablerade där eller vinster som utländska bolag har gjort genom verksamhet som de bedriver i Förenade kungariket med hjälp av ett fast etableringsställe i denna stat”.

102 I punkt 81 i den överklagade domen underströk tribunalen att enligt CFC-reglerna ”kan vissa av CFC-bolagens vinster, vilka enligt territorialitetsprincipen normalt inte skulle ha beskattats i Förenade kungariket, ändå beskattas där om de anses ha avletts från Förenade kungariket på konstlad väg”. Tribunalen drog härav, i punkt 82 i samma dom, slutsatsen att CFC-reglerna grundade sig ”på en annan logik än [det allmänna bolagsskattesystemet]”, samtidigt som den preciserade att ”[d]enna logik är förvisso ett komplement till eller … en naturlig följd av [det allmänna bolagsskattesystemet], [som är] ett … territoriellt skattesystem, men den kan lösgöras [från detta]”.

103 I punkt 83 i den överklagade domen tillade tribunalen för det första att CFC-reglerna ”[inte] utgör … ett undantag från [det allmänna bolagsskattesystemet], eftersom de snarare kan betraktas som dess förlängning”, och därefter att dessa regler ”syfta[de] till att beskatta vinster som på konstlad väg ha[de] avletts från Förenade kungariket och därigenom på konstlad väg ha[de] höjt vinsten för CFC-bolaget, vilket sedan [kom] att lämna skattefria utdelningar i Förenade kungariket” och slutligen att ”[l]ogiken i CFC-reglerna [var] således knuten till att vinster avleds till CFC-bolag, så att de i praktiken görs utanför Förenade kungariket”. Tribunalen drog härav slutsatsen att logiken ”alltså [är] en annan än den som ligger bakom [det allmänna bolagsskattesystemet], vilket vilar på vinster som görs i Förenade kungariket”.

104 Det ska i detta hänseende påpekas att en beståndsdel som kvalificeras som ”en följd av”, ”ett komplement till” eller ”förlängning av” en huvudsaklig beståndsdel svårligen kan anses vara klart avskiljbar från den sistnämnda beståndsdelen eller ha en självständig rättslig logik i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 95 ovan.

105 På grund av det nära samband som normalt föreligger mellan dessa två beståndsdelar, innebär en åtskillnad mellan dessa i princip att vissa bestämmelser i den berörda medlemsstatens nationella rätt på ett konstlat sätt lyfts ut från en bredare rättslig ram som de ingår i, i strid med de principer som det erinrats om i punkt 95 ovan.

106 I förevarande fall är det ostridigt att det allmänna bolagsskattesystemet i stor utsträckning är territoriellt, i den meningen att det, med några få undantag, föreskriver beskattning av den globala vinsten för bolag med hemvist i Förenade kungariket eller den vinst som utländska bolag gör från verksamhet som de bedriver i Förenade kungariket genom ett fast driftsställe i denna stat. Om det allmänna bolagsskattesystemet inte kompletteras med andra bestämmelser tillåter det således inte att när CFC-bolag kontrolleras av bolag i Förenade kungariket dessa CFC-bolag vinster beskattas, trots att, såsom tribunalen har framhållit, dessa bolag i Förenade kungariket erhåller utdelning från sina CFC-bolag, vilka enligt bestämmelserna i det allmänna bolagsskattesystemet inte får beskattas i Förenade kungariket.

107 Enligt klagandena utgör de regler som är tillämpliga på CFC-bolag ett undantag från territorialitetsprincipen, som till stor del kännetecknar det allmänna bolagsskattesystemet, och syftar till att komplettera detta system. Målet med denna komplettering är att genom den CFC-avgift som tas ut av bolag i Förenade kungariket som kontrollerar CFC-bolag, sistnämnda bolags vinster ska beskattas på samma sätt som vinsterna skulle ha beskattats om de hade gjorts av bolagen i Förenade kungariket, när det föreligger en tillräckligt stor risk för att dessa vinster härrör från upplägg som leder till konstlad avledning av vinster eller urholkning av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket. De aktuella undantagen gör det däremot möjligt att, i avsaknad av en tillräckligt stor risk, det inte påförs någon CFC-avgift för dessa vinster, på samma sätt som vinsterna inte skulle ha beskattats enligt det allmänna bolagsskattesystemet, eller att CFC-avgiften endast tillämpas på en del av dessa vinster, i enlighet med en schablonmässig uppskattning av effekterna av dessa arrangemang på skattebasen.

108 Om denna tolkning av CFC-reglerna och dess koppling till det allmänna bolagsskattesystemet skulle godtas, ska dessa regler anses följa samma logik som det allmänna bolagsskattesystemet. Enligt denna tolkning har CFC-reglerna nämligen för det första infört ett undantag från territorialitetsprincipen, som i stor utsträckning kännetecknar det allmänna bolagsskattesystemet, för att undvika att vinster som skulle ha beskattats enligt detta system, om det inte hade förekommit någon avledning eller urholkning av skattebasen, undgår skattemyndigheterna i Förenade kungariket. Genom de aktuella undantagen delar CFC-reglerna dessutom det allmänna bolagsskattesystemets i stort sett territoriella karaktär, i den meningen att CFC-avgiften inte, eller inte fullt ut, tillämpas när risken för konstlad avledning av vinster eller urholkning av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket inte är tillräckligt stor. Enligt klagandenas tolkning kan det allmänna bolagsskattesystemet och CFC-reglerna med andra ord inte avskiljas i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 95 ovan.

109 Det ska således fastställas vilken tolkning av nationell rätt som ska gälla: den tolkning som det omtvistade beslutet grundar sig på, vilken bekräftats av tribunalen i den överklagade domen, eller den tolkning som den berörda medlemsstaten förespråkar.

110 Det ska i detta sammanhang påpekas att det följer av de principer som slagits fast i den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 97–99 ovan att när kommissionen, med avseende på en stödordning, inte förfogar över någon rättspraxis eller administrativ praxis från den berörda medlemsstaten som stöder kommissionens tolkning av den nationella rätten, eftersom denna medlemsstat under det administrativa förfarandet har bekräftat att det inte finns någon sådan rättspraxis eller praxis, kan denna tolkning endast ha företräde framför den tolkning som medlemsstaten förespråkar om kommissionen kan visa att den sistnämnda tolkningen är oförenlig med de relevanta bestämmelsernas lydelse.

111 När det gäller diskussionen mellan kommissionen och Förenade kungariket om den korrekta tolkningen av CFC-reglerna, särskilt när det gäller samspelet mellan kapitel 5 och kapitel 9, framgår det av vad som sagts i punkt 110 ovan att det ska prövas huruvida den tolkning som förespråkats av Förenade kungariket, som har skapat dessa regler, är förenlig med lydelsen i de relevanta bestämmelserna i dessa.

112 Det ska påpekas att Förenade kungariket, såsom framgår av skäl 72 i det omtvistade beslutet, hade gjort gällande att kapitlen 5 och 9 återspeglade en riskbaserad metod och inverkan av olika upplägg på skattebasen i Förenade kungariket. På samma sätt kritiserade Förenade kungariket i tribunalen tydligt kommissionen för att inte ha läst dessa kapitel tillsammans, vilket skulle ha gjort det möjligt att identifiera arrangemang som innebär en tillräckligt hög risk för missbruk eller konstlad avledning.

113 För det första anges i section 371BB i kapitel 2, efter det att det i punkt 1 har angetts vilka steg som ska följas för att i enlighet med kapitel 3 fastställa huruvida och, i så fall, vilka av kapitlen 4–8 i avsnitt 9 A i TIOPA som är tillämpliga på ett CFC-bolags vinst (steg 1) och i vilken utsträckning denna vinst omfattas av något av dessa kapitel (steg 2), i punkt 2 att punkt 1 i denna artikel är tillämplig ”med förbehåll för” bland annat kapitel 9.

114 Inget i dessa punkter, lästa tillsammans, hindrar den tolkning av CFC-reglerna som Förenade kungariket förespråkar, enligt vilken kapitlen 5 och 9 kompletterar varandra och tillsammans definierar tillämpningsområdet för CFC-avgiften, med beaktande av bedömningen av risken för att finansiella vinster som inte är förenade med handel härrör från upplägg som leder till konstlad avledning av vinster eller urholkning av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket. Om vinsten uppfyller villkoren i kapitel 9 ska den därför inte prövas mot bakgrund av de andra kapitlen i avsnitt 9 A i TIOPA. När kapitel 9 är tillämpligt är det således inte nödvändigt att kontrollera om vinsten i fråga uppfyller ett av kriterierna i kapitel 5, eftersom dessa vinster, oavsett om detta är fallet eller inte, på begäran kan undantas från skatteplikt enligt de regler som följer av kapitel 9.

115 För det andra anges i section 371CB i kapitel 3 – som innehåller en beskrivning av hur man ska kontrollera huruvida kapitel 5 är tillämpligt – i punkt 8 att ”när det gäller ett skattskyldigt bolag som inger en ansökan enligt kapitel 9 avser hänvisningarna i denna section och i kapitel 5, till CFC-bolagets finansiella vinster som inte är förenade med handel dessa vinster, samtidigt som även vinster från kvalificerade lånearrangemang (enligt definitionen i kapitel 9) utesluts”.

116 Såsom bekräftades vid förhandlingen beror adverbet ”även” i section 371CB punkt 8 i kapitel 3 på att punkterna 2–7 i denna section innehåller regler som gör det möjligt att utesluta vissa andra förmåner från tillämpningsområdet för nämnda section och kapitel 5.

117 Det finns således inget i nämnda section 371CB i kapitel 3 som utgör hinder för Förenade kungarikets tolkning att punkterna 1 och 8 i denna section innebär att kapitel 9 kan tillämpas utan beaktande av kapitel 5.

118 För det tredje föreskrivs i section 371EA punkt 1 i kapitel 5 att vid tillämpningen av steg 2 i section 371BB punkt 1 i kapitel 2 är ett CFC-bolags vinster som omfattas av detta kapitel dess finansiella vinster som inte är förenade med handel i den mån de uppfyller kriterierna i detta kapitel. I punkt 2 i denna section 371EA anges att ”[h]änvisningar i förevarande kapitel till finansiella vinster som inte är förenade med handel ska läsas i enlighet med section 371CB punkt 2 och, i den mån den är tillämplig, section 371CB punkt 8”.

119 Eftersom denna section 371EA hänvisar till section 371CB punkt 8 i kapitel 3 i TIOPA kan section 371EA, som enligt sin rubrik är ”grundregeln” i kapitel 5, som avser CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel, tolkas så, att tillämpningen av de kriterier som anges i detta kapitel villkoras av att de finansiella vinster som inte är förenade med handel som ska prövas inte omfattas av kapitel 9, vilket innebär att ordalydelsen i denna section är förenlig med den tolkning som förespråkas av Förenade kungariket.

120 För det fjärde föreskrivs i punkt 1 a i section 371IA i kapitel 9 att detta kapitel ska tillämpas om, ”bortsett från förevarande kapitel … kapitel 5 … [ska] tillämpas” på ett CFC-bolags vinst. I punkt 2 i denna section tilläggs att ”[e]tt skattskyldigt bolag … får lämna in en ansökan … om att steg 2 i section 371BB punkt 1 (kontrollpunkten för CFC-avgiften) ska tillämpas … om inte annat följer av detta kapitel”. I punkt 3 i denna section fastställs att om detta bolag lämnar in en ansökan ”går vinster från kvalificerade lånearrangemang via kontrollpunkten för CFC-avgiften i den mån (och endast i den mån) de inte är undantagna från skatteplikt enligt förevarande kapitel”.

121 Enligt kommissionen visar denna section att de finansiella vinster som inte är förenade med handel och som avses i kapitel 9 är sådana vinster som utan det undantag som föreskrivs i detta kapitel skulle vara föremål för en CFC-avgift i enlighet med kapitel 5.

122 Det kan konstateras att denna tolkning innebär att det i kapitel 9 föreskrivs ett undantag från den skatt som i förekommande fall ska betalas enligt kapitel 5, ett kapitel som enligt section 371IA punkt 3 i kapitel 9 kan leda till beskattning av finansiella vinster som inte är förenade med handel och som inte, eller inte fullt ut, omfattas av kapitel 9. Tillämpningen av de aktuella undantagen på finansiella vinster som inte är förenade med handel och som, utöver de villkor som föreskrivs i kapitel 9, kan uppfylla ett av kriterierna i kapitel 5, står emellertid inte i strid med Förenade kungarikets tolkning, som sammanfattas i punkt 114 ovan. Om och i den mån som ett CFC-bolags finansiella vinster som inte är förenade med handel uppfyller villkoren i kapitel 9, kan dessa vinster helt eller delvis undantas från CFC-avgiften, även om de uppfyller ett av kriterierna i kapitel 5. Den omständigheten att dessa villkor är uppfyllda innebär nämligen, enligt den bedömning som lagstiftaren i Förenade kungariket har gjort, att det är möjligt att utesluta att det föreligger en tillräckligt hög risk för att dessa vinster härrör från upplägg som leder till konstlad avledning av vinster eller urholkning av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket.

123 De av kommissionen åberopade bestämmelserna i section 371IA i kapitel 9 gör det således inte heller möjligt att anse att den tolkning av CFC-reglerna som Förenade kungariket har åberopat inte är förenlig med dessa bestämmelsers lydelse.

124 ITV har vidare gjort gällande att tolkningen av CFC-reglerna ska ske med beaktande av domen av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

125 Det framgår av nämnda dom att artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat ska inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå än den som tillämpas i sistnämnda land, såvida inte ett sådant inkluderande endast ska ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas. En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

126 Den tolkning av CFC-reglerna i avsnitt 9 A i TIOPA som klagandena har åberopat återspeglar dessa principer, eftersom detta avsnitt, genom kapitlen 5 och 9, syftar till att beskatta vinster som härrör från missbruk, såsom rent konstlade upplägg, genom att ge skattskyldiga möjlighet att lämna in en ansökan för att undvika eller minska denna beskattning när vissa villkor är uppfyllda som enligt den nationella lagstiftaren undanröjer eller minskar risken för förekomsten av sådana upplägg.

127 Av detta följer, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 87–90 i sitt förslag till avgörande, att de regler som är tillämpliga på CFC-bolag, betraktade som en helhet – och i synnerhet vad gäller finansiella vinster som inte är förenade med handel, reglerna i kapitlen 5 och 9 – kompletterar det allmänna bolagsskattesystemet genom att följa samma logik, som i stor utsträckning grundar sig på territorialitetsprincipen. CFC-avgiften tillämpas nämligen inte, eller tillämpas endast i begränsad utsträckning, på finansiella vinster som inte är förenade med handel, såsom vinster från kvalificerade lånearrangemang, som inte har tillräcklig territoriell anknytning till Förenade kungariket och som därför inte utgör vinster som på konstlad väg avletts eller en urholkning av skattebasen för bolagsskatt i Förenade kungariket.

128 Denna slutsats påverkas inte av övervägandena i punkterna 85–90 i den överklagade domen. För att slå fast att CFC-reglerna utgjorde ett fullständigt system, skilt från det allmänna bolagsskattesystemet, framhöll tribunalen först och främst de skillnader som finns mellan det allmänna bolagsskattesystemet och dessa regler vad gäller beskattningsunderlaget, den skattskyldiga personen, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatsen, vidare att det i avsnitt 9 A i TIOPA finns särskilda bestämmelser om CFC-avgiften och slutligen att det i detta avsnitt finns en mekanism som syftar till att undvika dubbelbeskattning.

129 För det första, vad gäller beskattningsunderlaget, har tribunalen, som Förenade kungariket har framhållit, felaktigt gjort åtskillnad mellan vinster som gjorts i Förenade kungariket och vinster som har avletts på konstlad väg från Förenade kungariket, i syfte att behandla dem som olika beskattningsunderlag. I båda fallen motsvarar nämligen beskattningsunderlaget den uppkomna vinsten.

130 Vad för det andra gäller skattskyldiga personer ska det påpekas att de som är skattskyldiga för CFC-avgiften är moderbolag med hemvist i Förenade kungariket, det vill säga bolag som också är skyldiga att betala bolagsskatt i Förenade kungariket. Det är riktigt att det rör sig om en undergrupp av bolag hemmahörande i Förenade kungariket, eftersom inte alla dessa bolag nödvändigtvis kontrollerar CFC-bolag vars vinster utlöser en CFC-avgift. Faktum kvarstår

emellertid att inom denna undergrupp är samma bolag skyldiga att betala både bolagsskatt och CFC-avgiften. Tribunalen gjorde således en felaktig bedömning när den fann att det förelåg en relevant skillnad mellan de skattskyldiga personer som omfattas av CFC-avgiften och dem som är skattskyldiga enligt det allmänna bolagsskattesystemet.

131 För det tredje, vad gäller den beskattningsgrundande händelsen, ansåg tribunalen att en CFC-avgift tas ut när CFC-bolaget gör vinst utanför Förenade kungariket som anses härröra från konstlade arrangemang eller avledningar av medel eller vinster som borde ha beskattats i Förenade kungariket. Tribunalen drog av detta slutsatsen att den beskattningsgrundande händelsen för CFC-avgiften inte motsvarade den för beskattningen av vinster i Förenade kungariket enligt det allmänna bolagsskattesystemet. Tribunalen har därigenom gjort en felaktig tolkning av begreppet beskattningsgrundande händelse, eftersom den händelse som i båda fallen motiverar att en person är skattskyldig är att det uppkommer en vinst för denne.

132 För det fjärde är skattesatsen för CFC-avgiften densamma som för den skatt som föreskrivs i det allmänna bolagsskattesystemet, vilket tribunalen har medgett. Visserligen tillade tribunalen att det, när det gäller CFC-avgiften, finns en särskild beräkningsmekanism som kan innebära att man beräknar medelvärdet av flera skattesatser som är tillämpliga på vinsten i det bolag som är skattskyldigt i Förenade kungariket. Såsom Förenade kungariket har gjort gällande, vilket inte har bestritts av kommissionen, finns emellertid möjligheten att skattesatsen motsvarar ett genomsnitt av flera skattesatser såväl för CFC-avgiften som för bolagsskatten för bolag med hemvist i Förenade kungariket. I section 8 punkt 5 i Corporation Tax Act 2009 (2009 års lag om bolagsskatt) föreskrivs nämligen en mekanism som motsvarar den som följer av section 371BC i kapitel 2, som tribunalen nämnde i punkt 88 i den överklagade domen.

133 För det femte, även om det är ostridigt att avsnitt 9 A i TIOPA innehåller särskilda bestämmelser om beräkningen av CFC-avgiften, är dessa regler i stort sett identiska med dem i det allmänna bolagsskattesystemet i många avseenden, såsom Förenade kungariket har hävdat och kommissionen har medgett.

134 För det sjätte, vad gäller dubbelbeskattning ägnas avsnitt 2 i TIOPA åt denna problematik, såsom Förenade kungariket och ITV har påpekat, vilket innebär att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den slog fast att förekomsten av en mekanism för undvikande av dubbelbeskattning var ett särdrag hos CFC-reglerna.

135 Av det ovan anförda följer att CFC-reglerna utgör en integrerad del av det allmänna bolagsskattesystemet och kompletterar det, i enlighet med samma logik som det allmänna bolagsskattesystemet, enligt vilken vinster med tillräcklig territoriell anknytning till Förenade kungariket är skattepliktiga. Såsom klagandena har gjort gällande genom det första bestridande som avses i punkt 53 ovan, gjorde tribunalen sig således skyldig till felaktig rättstillämpning när den bekräftade att, såsom kommissionen hade funnit i det omtvistade beslutet, referensramen för prövningen av selektiviteten hos de aktuella undantagen mot bakgrund av artikel 107.1 FEUF endast utgjordes av CFC-reglerna i avsnitt 9 A i TIOPA.

Slutsatser om överklagandena

136 Det framgår av domstolens praxis att eftersom fastställandet av referensramen är utgångspunkten för den jämförande bedömning som måste göras vid prövningen av selektiviteten, medför ett fel vid fastställandet av referensramen med nödvändighet att hela prövningen av

selektivitetskriteriet blir felaktig (dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen, C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71 och där angiven rättspraxis).

137 Den felaktiga rättstillämpning som konstaterats i punkt 135 ovan är följaktligen tillräcklig för att den överklagade domen ska upphävas i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga bestridanden som nämns i punkt 53 ovan.

Prövning av respektive talan som väckts vid tribunalen

138 Enligt artikel 61 första stycket andra meningen i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, själv slutligt avgöra ärendet, om detta är färdigt för avgörande.

139 Så är fallet i förevarande mål, eftersom grunderna för respektive talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen och prövningen av dem inte kräver att det vidtas några ytterligare åtgärder för processledning eller för bevisupptagning.

140 Det är härvidlag tillräckligt att konstatera att av de skäl som anges i punkterna 90–135 ovan, så ska det omtvistade beslutet ogiltigförklaras i den mån kommissionen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den konstaterade att det förelåg en selektiv fördel mot bakgrund av en referensram som var begränsad till CFC-reglerna i avsnitt 9 A i TIOPA, trots att dessa regler inte kan avskiljas från det allmänna bolagsskattesystemet.

141 Såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 136 ovan, medför ett sådant fel vid fastställandet av de regler som faktiskt är tillämpliga enligt relevant nationell rätt och, följaktligen, vid fastställandet av den så kallade normala beskattningen, mot bakgrund av vilken de aktuella undantagen skulle bedömas, med nödvändighet att hela resonemanget om förekomsten av en selektiv fördel blir ogiltigt.

Rättegångskostnader

142 Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör saken.

143 Enligt artikel 184.1 i rättegångsreglerna ska artiklarna 138.1 och 140.1 i dessa regler tillämpas i mål om överklagande. Enligt artikel 138.1 ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. I artikel 140.1 föreskrivs att medlemsstater och institutioner som har intervenerat ska bära sina rättegångskostnader.

144 Vad gäller överklagandena i målen C-555/22 P, C-556/22 P och C-564/22 P ska kommissionen, eftersom Förenade kungariket, ITV och LSEGH har vunnit målen, i enlighet med deras yrkanden förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för klagandena i dessa mål.

145 Eftersom respektive talan vid tribunalen har bifallits, ska kommissionen bära sina rättegångskostnader och ersätta Förenade kungarikets rättegångskostnader i mål T-363/19 samt ITV:s och LSEGH:s rättegångskostnader i mål T-456/19.

146 Förenade kungariket ska bära sina rättegångskostnader i mål T-456/19.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Tribunalens dom av den 8 juni 2022, Förenade kungariket och ITV/kommissionen (T-363/19 och T-456/19, EU:T:2022:349), upphävs.

2) Kommissionens beslut (EU) 2019/1352 av den 2 april 2019 om det statliga stöd SA.44896 som Förenade kungariket har genomfört rörande ett undantag för finansiering av företagsgrupper ogiltigförklaras.

3) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna för överklagandena i målen C-555/22 P, C-556/22 P och C-564/22 P.

4) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna i mål T-363/19.

5) Kommissionen bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för ITV plc samt LSEGH (Luxembourg) Ltd och London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd i mål T-456/19.

6) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader i mål T-456/19.

Underskrifter