RETTENS DOM (Tredje Udvidede Afdeling)

18. december 2008 *

I sagerne T-211/04 og T-215/04,

Government of Gibraltar ved barrister M. Llamas, solicitor J. Temple Lang og først ved advokaterne A. Petersen og K. Nordlander, derefter ved advokat K. Karl,

sagsøger i sag T-211/04,

støttet af:

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, først ved M. Bethell, som befuldmægtiget, bistået af D. Anderson, QC, og barrister H. Davies, derefter ved E. Jenkinson og E. O'Neill, som befuldmægtigede,

intervenient,

* Processprog: engelsk.

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, først ved M. Bethell og E. Jenkinson, som befuldmægtigede, bistået af D. Anderson, QC, og barrister H. Davies, derefter ved E. Jenkinson, E. O'Neill og S. Behzadi-Spencer, som befuldmægtigede,

sagsøger i sag T-215/04,

mod

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved N. Khan og V. Di Bucci, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Spanien ved abogado del Estado N. Díaz Abad,

intervenient,

hvori der er nedlagt påstand om annullation af Kommissionens beslutning 2005/261/EF af 30. marts 2004 vedrørende en støtteordning, som Det Forenede Kongerige påtænker at gennemføre i form af Gibraltars regerings reform af selskabsbeskatningen (EUT 2005 L 85, s. 1),

har

DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABERS
RET I FØRSTE INSTANS (Tredje Udvidede Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Jaeger, og dommerne V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (refererende dommer) og O. Czúcz,

justitssekretær: fuldmægtig C. Kantza,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. marts 2007,

afsagt følgende

Dom

Retsforskrifter

I — *Fællesskabsbestemmelser*

1 Artikel 87, stk. 1, EF fastsætter følgende:

»Bortset fra de i denne traktat hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at

fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

2 I punkt 2 i Kommissionens meddelelse 98/C 384/03 om anvendelse af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384, s. 3, herefter »meddelelsen om statsstøtte ved direkte beskatning af virksomhederne«) anføres, at den har til formål at præcisere, hvad der i artikel 87, stk. 1, EF for skatteforanstaltningers vedkommende forstås ved støtte.

3 I henhold til punkt 16 i meddelelsen om statsstøtte ved direkte beskatning af virksomhederne er:

»[d]et mest relevante for anvendelsen af artikel [87], stk. 1, [EF] på en skatteforanstaltning […], at der med foranstaltningen indføres en undtagelse i skattesystemet til fordel for visse af medlemsstatens virksomheder. Det bør [derfor] først fastlægges, hvorledes det gældende almindelige system er udformet. Dernæst skal det undersøges, hvorvidt undtagelsen fra eller differentieringen inden for dette system kan berettiges »ved dette systems karakter eller [opbygning]«, dvs. om den er direkte affødt af grundprincipperne eller hovedlinjerne i den pågældende medlemsstats skattesystem. Er dette ikke tilfældet, er der tale om statsstøtte.«

4 I henhold til artikel 299, stk. 4, EF finder traktatens bestemmelser anvendelse på de europæiske områder, hvis udenrigsanliggender varetages af en medlemsstat.

II — *Gibraltars status*

5 Gibraltar har siden 1713 været en koloni (eller et oversøisk territorium) under den britiske krone, og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland varetager dets udenrigsanliggender. Gibraltar er ikke en del af Det Forenede Kongerige.

6 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder blev den offentlige myndighedsudøvelse i Gibraltar reguleret af Gibraltar Constitution Order 1969 (herefter »forfatningen af 1969«) og Accompanying Despatch af 23. maj 1969.

7 Den udøvende magt i området varetages af en guvernør, som udnævnes af og repræsenterer dronningen, og for bestemte indre anliggender af Gibraltars ministerråd. Ministerrådet består af en Chief minister og ministre udnævnt af guvernøren blandt de valgte medlemmer af Gibraltars lovgivende kammer (House of Assembly).

8 Den lovgivende magt er fordelt mellem House of Assembly og guvernøren. House of Assembly består af Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary og 15 valgte medlemmer. Som hovedregel foregår valget af medlemmerne af House of Assembly hvert fjerde år.

9 Gibraltar har sine egne domstole. Domme afsagt af den højeste domstol i Gibraltar kan dog indankes for Det Forenede Kongeriges Judicial Committee of the Privy Council.

10 Da Gibraltar udgør et europæisk område i henhold til artikel 299, stk. 4, EF, hvis udenrigsanliggender varetages af Det Forenede Kongerige, finder traktatens bestemmelser anvendelse på Gibraltar. I henhold til artikel 28 i akten vedrørende tiltrædelsesvilkårene for Kongeriget Danmark, Irland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, der er knyttet som bilag til traktaten vedrørende disses tiltrædelse (EFT Særudgave af 27.3.1972, s. 5), finder fællesskabsinstitutionernes retsakter, »der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætningsafgifter […] ikke anvendelse for Gibraltar«, medmindre Rådet træffer en anden beslutning, hvorimod de fællesskabsretlige konkurrenceregler, herunder reglerne vedrørende støtte ydet af medlemsstaterne, gælder for Gibraltar.

Sagens faktiske omstændigheder

I — *Baggrunden for Gibraltars regerings virksomhedsskattereform*

11 Den 11. juli 2001 besluttede Kommissionen at indlede en formel undersøgelsesprocedure i medfør af artikel 88, stk. 2, EF vedrørende to foranstaltninger, som anvendes i Gibraltar, vedrørende selskabsbeskatning af henholdsvis »skattefritagne selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 13) og »skattelettede selskaber« (EFT 2002 C 26, s. 9).

12 De skattefritagne selskaber var ikke etableret i Gibraltar, mens de skattelettede selskaber havde et forretningssted (bricks and mortar presence) og var aktivt involveret i forskellige sektorer.

13 For at få status som skattefritaget selskab skulle en virksomhed opfylde flere betingelser, heriblandt et forbud mod udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed eller lignende virksomhed i Gibraltar, medmindre det skete i samarbejde med andre skattefritagne og skattelettede virksomheder. Gibraltars statsborgere og indbyggere måtte ikke være indehavere af et skattefritaget selskab eller opnå fordele ved deltagelsen i et sådant selskab, medmindre det skete som aktionær ved mellemkomst af et aktieselskab. Med forbehold af enkelte begrænsede undtagelser var et skattefritaget selskab fritaget for indkomstbeskatning i Gibraltar og skulle kun betale en fast årlig afgift på 225 pund sterling (GBP).

14 Betingelserne for at drage fordel af en status som skattelettet selskab var i det væsentlige sammenfaldende med betingelserne for at drage fordel af status som skattefritaget selskab. De skattelettede selskaber betalte skat med en sats, der blev forhandlet med skattemyndighederne i Gibraltar, og som varierede mellem 2% og 10% af deres overskud.

15 Ved dom af 30. april 2002, Government of Gibraltar mod Kommissionen (forenede sager T-195/01 og T-207/01, Sml. II, s. 2309), annullerede Retten beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende skattefritagne selskaber, men tiltrådte derimod ikke påstanden om annullation af beslutningen om at indlede undersøgelsesproceduren vedrørende skattelettede selskaber.

16 Den 27. april 2002 meddelte Gibraltars regering, at den, uden at det berørte spørgsmålet, om skatteordningerne vedrørende skattefritagne og skattelettede selskaber udgjorde statsstøtte eller ikke, agtede at ophæve al lovgivning vedrørende virksomhedsbeskatning og indføre et helt nyt skattesystem for alle selskaber i Gibraltar. Denne reform af selskabsskatten, som er indført af Gibraltars regering, er genstand for dette søgsmål.

II — *Gibraltars regerings reform af selskabsskatten*

17 Ved skrivelse af 12. august 2002 anmeldte Det Forenede Kongerige i henhold til artikel 88, stk. 3, EF den gibraltarske regerings selskabsskattereform til Kommissionen.

18 Skattereformen omfatter et skattesystem, der gælder for alle selskaber, der er etableret i Gibraltar, og en supplerende skat (eller strafskat) (top up-skat), der kun gælder for virksomheder, der sælger finansielle tjenesteydelser, og for forsyningsvirksomheder, hvilket omfatter virksomheder inden for sektorerne telekommunikation, elektricitet og vand.

19 Skattereformen vil blive gennemført via:

— Companies (Payroll Tax) Ordinance (bekendtgørelse om selskabsskat (lønskat))

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (bekendtgørelse om selskabsskat (årlig registreringsafgift))

— Rates Ordinance (bekendtgørelse om skattesatser)

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (bekendtgørelse om selskabsskat (beskatning af bestemte aktiviteter)).

20 Lovgivningen om skattereformen vil blive gennemført af den gibraltarske regering efter vedtagelse i House of Assembly. Som led i reformen vil lovgivningen om skattefritagne selskaber og skattelettede selskaber blive ophævet med øjeblikkelig virkning.

A — *Det beskatningssystem, som indføres med skattereformen*

21 Det beskatningssystem, som indføres med skattereformen, og som gælder for alle virksomheder, der er etableret i Gibraltar, består af en lønskat (payroll tax), en skat på besiddelse af erhvervsejendom (business property occupation tax) og en indregistreringsafgift (registration fee):

— Lønskat: Alle selskaber i Gibraltar vil være omfattet af en skat på 3 000 GBP pr. ansat om året. Hver enkelt »arbejdsgiver« i Gibraltar skal betale lønskat for samtlige dennes fuldtids- og deltids-»ansatte«, som er »beskæftiget i Gibraltar«. Lovgivningen om skattereformen indeholder en definition af de ovenfor anførte begreber.

— Skat på besiddelse af erhvervsejendom (Business Property Occupation Tax, herefter »formueskat«): Alle selskaber, der besidder fast ejendom i Gibraltar i

erhvervsøjemed, skal betale en formueskat svarende til en procentsats af deres skattetilsvar i medfør af den almindelige beskatning af fast ejendom, der gælder i Gibraltar.

— Registreringsafgift: Alle selskaber i Gibraltar skal betale en årlig registreringsafgift på 150 GBP for selskaber, som ikke påtænkes at skulle skabe indtægter, og på 300 GBP for selskaber, der skal skabe indtægter.

22 Den samlede lønskat og formueskat vil være begrænset til 15% af overskuddet. Som følge af dette loft skal selskaberne først betale lønskat og formueskat, såfremt de skaber overskud, og skattebeløbet kan ikke overstige 15% af overskuddet.

B — *Supplerende skat (eller strafskat)*

23 Visse aktiviteter, dvs. sektoren for finansielle tjenesteydelser og forsyningsselskaber, vil få pålagt en supplerende skat af deres overskud af sådanne aktiviteter. Den supplerende skat vil kun gælde for overskud, som kan henføres til disse aktiviteter.

24 Selskaber inden for sektoren for finansielle tjenesteydelser vil således ud over lønskatten og formueskatten få pålagt en supplerende skat på mellem 4 og 6% af overskuddet af levering af finansielle tjenesteydelser (beregnet i overensstemmelse med

internationalt anerkendte regnskabsstandarder). Den samlede beskatning af disse selskaber (lønskat, formueskat og supplerende skat) vil være begrænset til i alt 15% af overskuddet.

25 Foruden lønskatten og formueskatten vil forsyningsvirksomheder blive pålagt en supplerende skat på 35% af overskuddet af levering af ydelser (beregnet i overensstemmelse med internationalt anerkendte regnskabsstandarder). Sådanne virksomheder vil få ret til at trække lønskatten og formueskatten fra den supplerende skat, der påhviler dem. Selv om også forsyningsselskaber vil få deres årlige skattepligt (lønskat og formueskat) begrænset til i alt 15% af overskuddet, vil den supplerende skat for forsyningsselskaber sikre, at disse altid beskattes med en sats på 35% af overskuddet.

III — *Den administrative procedure og den anfægtede beslutning*

26 Ved skrivelse af 16. oktober 2002 meddelte Kommissionen Det Forenede Kongeriges myndigheder sin beslutning om at indlede proceduren efter artikel 88, stk. 2, EF vedrørende skattereformen, og interesserede parter blev opfordret til at fremsætte deres bemærkninger (EFT C 300, s. 2). Det Forenede Kongerige fremsatte sine bemærkninger i skrivelse af 13. december 2002.

27 Der blev fremsat bemærkninger fra Confederación Española de Organizaciones Empresariales (den spanske sammenslutning af erhvervsorganisationer), fra Ålands Landskapsstyrelse, fra Kongeriget Spanien og fra den gibraltarske regering. Disse bemærkninger blev af Kommissionen fremsendt til Det Forenede Kongerige, som meddelte sine bemærkninger ved skrivelse af 13. februar 2003.

28 Den 30. marts 2004 vedtog Kommissionen beslutning 2005/262/EF om Det Forenede Kongeriges påtænkte støtteordning vedrørende den gibraltarske regerings reform af selskabsskatten (EUT 2005 L 85, s. 1, herefter »den anfægtede beslutning«).

29 Den anfægtede beslutnings dispositive del lyder således:

»*Artikel 1*

De af Det Forenede Kongerige anmeldte forslag om reform af selskabsskattesystemet i Gibraltar udgør en statsstøtteordning, som er uforenelig med fællesmarkedet.

Disse forslag må derfor ikke gennemføres.

Artikel 2

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

30 Til støtte for sin konklusion vedrørende skattereformens selektive karakter anførte Kommissionen i alt væsentligt i den anfægtede beslutnings betragtning 98-152, at den

pågældende reform er selektiv både på regionalt og på materielt plan. Den er selektiv på regionalt plan, for så vidt som den opstiller et system for selskabsbeskatning, i henhold til hvilket virksomheder i Gibraltar generelt beskattes med en lavere sats end virksomheder i Det Forenede Kongerige (den anfægtede beslutnings betragtning 127). Kommissionen mener, at følgende aspekter af skattereformen er selektive på materielt plan: For det første favoriserer betingelsen om, at virksomheder skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og formueskat, de virksomheder, som ikke har overskud (den anfægtede beslutnings betragtning 128-133), for det andet favoriserer begrænsningen af den skyldige lønskat og formueskat til maksimalt 15% af overskuddet de virksomheder, som for det pågældende år har lave overskud i forhold til antallet af deres ansatte og deres besiddelse af ejendom (den anfægtede beslutnings betragtning 134-141), og for det tredje favoriserer lønskatten og formueskatten virksomheder, som ikke har nogen reel tilstedeværelse i Gibraltar og derfor ikke pålignes selskabsskat (den anfægtede beslutnings betragtning 142-144 og 150). Kommissionen konkluderer, at »[d]e anmeldte foranstaltninger bevirker både en regional og en materiel selektivitet, og sidstnævnte følger både af en række specifikke forhold ved det foreslåede system og af analysen af dette system generelt« (den anfægtede beslutnings betragtning 152).

Retsforhandlingerne og parternes påstande

31 Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 9. juni 2004 har Gibraltars regering, sagsøger i sag T-211/04, og Det Forenede Kongerige, sagsøger i sag T-215/04, anlagt disse sager med påstand om annullation af den anfægtede beslutning.

32 Ved begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 4. oktober 2004 har Det Forenede Kongerige anmodet om tilladelse til at intervenere til støtte for sagsøgerens påstande i sag T-211/04.

33 Ved begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 7. oktober 2004 har Kongeriget Spanien anmodet om tilladelse til at intervenere til støtte for Kommissionens påstande i sagerne T-211/04 og T-215/04.

34 Ved begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 1. december 2004 har sagsøgeren i sag T-211/04 anmodet om fortrolighed, i henhold til artikel 116, stk. 2, i Rettens procesreglement, vedrørende stævningens bilag A 2 i forhold til intervenienterne. Denne anmodning blev trukket tilbage af sagsøgeren ved en begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 26. april 2005.

35 Ved kendelser af 14. december 2004 og 15. februar 2005 har formanden for Rettens Tredje Afdeling taget begæringerne om intervention i sag T-211/04 og sag T-215/04 til følge.

36 Ved begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 8. marts 2005 har Det Forenede Kongerige anmodet om forening af sag T-211/04 og sag T-215/04 i henhold til artikel 50 i procesreglementet, hvad angår den mundtlige forhandling og dommen. De berørte parter har fremsat deres bemærkninger til denne anmodning inden for den fastsatte frist.

37 Ved begæringer indleveret til Rettens Justitskontor den 16. marts 2005 og 15. april 2005 har sagsøgerne i sag T-211/04 og sag T-215/04 anmodet om, at sagerne i medfør af procesreglementets artikel 55, stk. 2, behandles forud for andre sager.

38 Kongeriget Spanien har afgivet interventionsindlæg den 29. april 2005 i sag T-215/04 og den 20. juni 2005 i sag T-211/04. Hovedparterne i sagerne indgav deres bemærkninger til interventionsindlæggene inden for den fastsatte frist. Det Forenede Kongerige har ikke afgivet interventionsindlæg i sag T-211/04.

39 Ved beslutninger af henholdsvis 12. maj 2005 og 13. december 2006 har Retten i henhold til procesreglementets artikel 55, stk. 2, besluttet at imødekomme anmodningen om at behandle sag T-211/04 og sag T-215/04 forud for andre sager.

40 Den 6. juni 2005 har Retten besluttet at henvise sag T-211/04 og sag T-215/04 til Tredje Udvidede Afdeling.

41 Ved kendelse af 18. december 2006 blev sag T-211/04 og sag T-215/04 forenet med henblik på den mundtlige forhandling.

42 På grundlag af den refererende dommers rapport har Retten (Tredje Udvidede Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling og har som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, jf. procesreglementets artikel 64, anmodet parterne i sag T-211/04 og sag T-215/04 om at fremsætte deres skriftlige bemærkninger om, hvilke konsekvenser Domstolens dom af 6. september 2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115 (herefter »dommen i sagen om Azorernes skattesystem«), har for disse sager. Parterne efterkom denne anmodning inden for den fastsatte frist.

43 Parterne afgav mundtlige indlæg og besvarede Rettens spørgsmål i retsmødet den 14. marts 2007.

44 Retten finder, at de to sager skal forenes med henblik på dommen, hvilket parterne i retsmødet har erklæret sig enig i.

45 I sag T-211/04 har sagsøgeren nedlagt følgende påstande:

— Den anfægtede beslutning annulleres.

— Kommissionen og Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

46 I sag T-215/04 har sagsøgeren nedlagt følgende påstande:

— Den anfægtede beslutning annulleres.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

47 I sag T-211/04 og sag T-215/04 har Kommissionen nedlagt følgende påstande:

— Frifindelse.

— Sagsøgerne tilpligtes at betale sagens omkostninger.

48 I sag T-211/04 og sag T-215/04 har Kongeriget Spanien nedlagt følgende påstande:

— Kommissionen frifindes.

— Sagsøgerne tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlig bedømmelse

49 Sagsøgerne har i det væsentlige fremsat tre anbringender. Det første anbringende vedrører retlige fejl og fejlskøn med hensyn til anvendelsen af kriteriet om regional selektivitet, det andet anbringende vedrører retlige fejl og fejlskøn med hensyn til anvendelsen af kriteriet om materiel selektivitet og det tredje anbringende vedrører tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter i forbindelse med undersøgelsen af det tredje aspekt af skattereformen, som anses for at være materielt selektivt, nemlig

lønskatten og formueskatten i sig selv. Det sidste anbringende består af to led, hvor det første vedrører tilsidesættelse af retten til at blive hørt og det andet begrundelsespligten.

I — *Det første anbringende om retlige fejl og anlæggelse af et fejlskøn hvad angår anvendelsen af kriteriet om regional selektivitet*

A — *Parternes argumenter*

50 Sagsøgerne har gjort gældende, at Kommissionen i denne sag har anvendt kriteriet om regional selektivitet forkert, idet den har betragtet Det Forenede Kongeriges område og landets selskabsbeskatningssystem som den korrekte referenceramme for bedømmelsen af Gibraltars skattereform. De har i det væsentlige påberåbt sig fire omstændigheder til støtte for deres synspunkt.

51 For det første har de fremført det argument, at kriteriet om regional selektivitet ikke kan anvendes i denne sag på den måde, Kommissionen anvender det på, da Gibraltar ikke er en del af Det Forenede Kongerige, hverken i henhold til national ret, folkeretten eller fællesskabsretten. Retspraksis, meddelelsen om statsstøtte ved direkte beskatning af virksomhederne og de argumenter, som Kommissionen har lagt til grund i den anfægtede beslutning, vedrører alle skatteforanstaltninger, der gælder for en territorial enhed, som er en del af en medlemsstat. Gibraltar kan ikke sidestilles med en sådan enhed.

52 For det andet har sagsøgerne fremført det argument, at selv om Gibraltar blev anset for en del af Det Forenede Kongerige med henblik på anvendelsen af fællesskabsreglerne om statsstøtte, kan Det Forenede Kongerige ikke udgøre den korrekte referenceramme,

da de to enheder ikke har noget fælles skattesystem. Gibraltars skattereform er ikke en »undtagelse« eller »fritagelse« fra eller en »nedsættelse« i forhold til Det Forenede Kongeriges selskabsbeskatningssystem. Det sidstnævnte er ikke det »normale« skattesystem, som ville gælde i Gibraltar, hvis den omstridte skattereform ikke blev gennemført. Kriteriet om regional selektivitet kan derfor ikke anvendes.

53 I denne henseende har sagsøgerne for det første hævdet, at Det Forenede Kongeriges myndigheder ikke har nogen indflydelse på definitionen af det politiske og økonomiske miljø i Gibraltar. På det politiske plan har de gibraltarske myndigheder deres egen udøvende, lovgivende og dømmende magt, som er forskellig fra Det Forenede Kongeriges. På økonomisk plan modtager Gibraltar ikke nogen subventioner eller finansiel støtte fra Det Forenede Kongerige. Landets indtægter kommer udelukkende fra skatter, som Gibraltar selv fastsætter. Gibraltar vedtager de økonomiske politikker, som skønnes at passe bedst til landet, uden at tage højde for Det Forenede Kongeriges økonomiske politikker. Gibraltar slår sin egen mønt og trykker sine egne pengesedler, fastsætter sin egen pengemængde og tager selv beslutning om optagelse af lån og om udgifter. Den anfægtede beslutning indeholder fejl med hensyn til, hvor stor betydning Det Forenede Kongeriges udøvelse af centralmagten har for Gibraltar.

54 Sagsøgerne har for det andet hævdet, at Gibraltar og Det Forenede Kongerige udgør to særskilte skattejurisdiktioner, som er fuldstændigt adskilte. Gibraltars regering og House of Assembly udarbejder det skattesystem, som finder anvendelse på dette område, idet der udelukkende tages højde for de særlige forhold, som kendetegner økonomien i dette område, uden at være påvirket eller begrænset af den i Det Forenede Kongerige vedtagne skattelovgivning eller skattepolitik. Det Forenede Kongeriges skattelovgivning har aldrig fundet anvendelse på Gibraltar og ville ikke heller ikke finde anvendelse dér, hvis Gibraltar ikke havde nogen skattelovgivning. Der findes således ingen standard, som skatten i Gibraltar kan sammenlignes med, eller som den ville kunne afvige fra. Den anfægtede beslutning er materielt forkert i sin beskrivelse af Gibraltar som et sted, hvor den skattemæssige kompetence er decentraliseret, men hvor der stadig findes et centralt referencesystem (den anfægtede beslutnings betragtning 121), i beskrivelsen af skattereformen som en nedsættelse af den skat, der gælder på nationalt plan (den anfægtede beslutnings betragtning 109), samt hvad angår Kommissionens påstand om, at »det skattesystem, som i øjeblikket gælder i

Gibraltar, stort set følger Det Forenede Kongeriges model, med undtagelse af de fordele, der ydes en offshore-økonomi« (den anfægtede beslutnings betragtning 112).

55 Ifølge Gibraltars regering indebærer selektivitetskriteriet, at den omtvistede skatteforanstaltning kan sammenlignes med en normal skattesats, som i denne foranstaltnings fravær ville gælde for den relevante virksomhed i den pågældende region. Det betyder nødvendigvis, at det anvendte sammenligningselement skal være en skat eller en anden foranstaltning, som gælder inden for det samme skatteområde. I dette tilfælde udgør Gibraltar og Det Forenede Kongerige imidlertid to separate skatteområder, og selv uden en specifik ordning for selskabsbeskatning i Gibraltar ville Det Forenede Kongeriges skattesystem ikke finde anvendelse dér. At skattesystemet ikke finder anvendelse, skyldes ikke, at Det Forenede Kongerige har valgt at overføre eller overlade sin skattemæssige kompetence til Gibraltar, sådan som Kommissionen har hævdet i den anfægtede beslutnings betragtning 114. Det Forenede Kongerige kan nemlig ikke vælge at anvende sin egen skattelovgivning i sine koloniområder og har aldrig udøvet sin skattemæssige kompetence i Gibraltar.

56 Sagsøgerne har endelig, i modsætning til Kommissionens synspunkt i den anfægtede beslutning, for det tredje gjort gældende, at den politiske og skattemæssige selvstændighed, som en understatslig enhed råder over, udgør et relevant kriterium for bedømmelsen af den selektive karakter af en skatteforanstaltning, der er vedtaget af denne enhed, i det omfang denne politiske og skattemæssige selvstændighed medfører, at den pågældende understatslige enhed kan anses for en passende referenceramme.

57 For det tredje har sagsøgerne i deres skriftlige bemærkninger om konsekvenserne af dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt ovenfor i præmis 42 — samtidig med at de har fastholdt, at kriteriet om regional selektivitet ikke kan anvendes i denne sag, da Gibraltar ikke er en del af Det Forenede Kongerige, og der ikke eksisterer et fælles skattesystem for de to enheder — subsidiært gjort gældende, at referencerammen i sagen er det gibraltarske område ifølge den metode til definition af denne referenceramme, som er angivet i præmis 67 og 68 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor.

58 For det fjerde har sagsøgerne hævdet, at skattereformen er berettiget ved sin art eller sin almindelige opbygning, selv om den skulle vise sig at være regionalt selektiv.

59 Kommissionen har hævdet, at det relevante spørgsmål i denne sag ikke er, hvorvidt Gibraltar er en del af Det Forenede Kongerige eller ej hvad angår anvendelsen af national lovgivning eller folkeretten, men hvorvidt Gibraltar er en del af Det Forenede Kongerige hvad angår anvendelsen af EF-retten, som udgør en selvstændig retsorden. Kommissionen mener, at dette er tilfældet.

60 Kommissionen mener ligeledes, at det er uden betydning i denne sag, at Gibraltar og Det Forenede Kongerige er økonomisk adskilt. Denne form for overvejelser er aldrig blevet taget i betragtning i beslutninger om statsstøtte, da reglerne om statsstøtte til regionale formål udelukkende finder anvendelse med udgangspunkt i, at der er tale om en fordel, som indrømmes visse virksomheder i kraft af deres hjemsted eller deres aktiviteter i en del af en medlemsstat, også selv om der er tale om en reel økonomisk adskillelse mellem centralmagten og den selvstændige region.

61 Kommissionen har under alle omstændigheder bestridt Gibraltars økonomiske og skattemæssige selvstændighed i forhold til Det Forenede Kongerige, som sagsøgerne har påberåbt sig, og har givet nogle eksempler på finansiel støtte, som Det Forenede Kongerige har ydet Gibraltar.

62 Kommissionen har ligeledes, i modsætning til sagsøgernes synspunkt, hævdet, at Det Forenede Kongeriges centrale myndigheder spiller en grundlæggende rolle i definitionen af de politiske og økonomiske vilkår i Gibraltar, især da Det Forenede Kongerige varetager anvendelsen af EF-retten i Gibraltar, og da Gibraltars monetære stabilitet helt og aldeles afhænger af Det Forenede Kongerige (Gibraltars valuta er simpelthen pund sterling under et andet navn). I samme ånd har Kommissionen gjort

gældende, at begrebet »bestemte indre anliggender«, som ifølge sagsøgerne omfatter beskatning, kun er af ringe betydning i fællesskabsretlig sammenhæng, hvilket hovedsagelig skyldes to faktorer: For det første fastsættes det i forfatningen af 1969, at de centrale myndigheder (i skikkelse af guvernøren) kan gribe ind, hovedsageligt for at sikre opfyldelsen af Gibraltars internationale forpligtelser, og for det andet deltager Gibraltar ikke, i modsætning til Det Forenede Kongerige, i vedtagelsen af EF-retsakter, som påvirker bestemte indre anliggender, og som skal gennemføres i Gibraltar.

63 For så vidt angår sagsøgernes argumenter om, at der ikke findes et fælles skattesystem for Gibraltar og Det Forenede Kongerige, har Kommissionen i det væsentlige givet udtryk for den holdning, at for så vidt det er fastslået, at Gibraltar er en del af Det Forenede Kongerige med henblik på anvendelsen af EF-reglerne om statsstøtte, er Det Forenede Kongeriges skattesystem den eneste passende referenceramme.

64 Kommissionen har bemærket, at artikel 87 EF henviser til »statsstøtte«, som påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen har hævdet, at det afgørende spørgsmål ikke er, om Det Forenede Kongerige og Gibraltar er en del af det samme skattemæssige område, men om et skattesystem gældende for Gibraltar kan udgøre statsstøtte ydet af en medlemsstat. Ifølge Kommissionen bør dette spørgsmål besvares bekræftende, da EF-reglerne om statsstøtte finder fuldt ud anvendelse på Gibraltar, som den gibraltarske regering selv har accepteret. Det Forenede Kongerige er den eneste medlemsstat, som påtænker at yde støtte i Gibraltar, og spørgsmålet, om støtteordningen er selektiv på regionalt plan, kan kun vurderes i forhold til Det Forenede Kongerige som medlemsstat med ansvar for EF-rettens overholdelse i Gibraltar.

65 Kommissionen har ligeledes hævdet, at det forhold, at der ikke findes et fælles (eller normalt) skattesystem, som ville gælde for Gibraltar, såfremt det gibraltarske skattesystem ikke gjaldt, ikke udelukker anvendelsen af kriteriet om regional selektivitet. At der ikke findes et fælles skattesystem, er resultatet af et valg, som Det Forenede Kongerige har truffet. Det Forenede Kongerige har valgt at etablere en særlig konstitutionel forbindelse til Gibraltar og har ligeledes valgt at lade Gibraltar være

omfattet af lovgivningen om statsstøtte, via tiltrædelsesakten til Fællesskabet. Det Forenede Kongerige har desuden opretholdt tilstrækkelige beføjelser i Gibraltar til at sikre, at der i dette område vedtages et system for selskabsbeskatning, som er foreneligt med traktaten. Som følge heraf kan referencerammen kun udgøres af Det Forenede Kongerige.

66 Kommissionen har desuden bestridt, at det er relevant, i hvilken grad den understatslige enhed har skattemæssig selvstændighed med hensyn til anvendelsen af begrebet statsstøtte. Ifølge Kommissionen baserer dette argument sig desuden på en accept af, at Gibraltar er en del af Det Forenede Kongerige. Med dette som udgangspunkt er påstanden om, at anvendelsen af reglerne om statsstøtte afhænger af den pågældende regions grad af selvstændighed, helt ubegrundet (medmindre der er tale om en symmetrisk overdragelse af skattekompetence som omhandlet i den anfægtede beslutnings betragtning 115).

67 Kommissionen har i sine skriftlige bemærkninger om konsekvenserne af dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, fremført, at Domstolen her tilsluttede sig Kommissionens synspunkt, hvorefter kriteriet for fastsættelsen af referencerammen for bedømmelsen af den regionale selektivitet er den enhed, der indtager en grundlæggende rolle i fastlæggelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne virker i, men at den afviste Kommissionens opfattelse om, at denne enhed kun kan være medlemsstaten.

68 Ifølge Kommissionen afhænger spørgsmålet, om referencerammen i denne sag kan være Gibraltar eller ej, af de betingelser, der er anført i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, og ikke af Gibraltars forfatningsmæssige status i henhold til national ret.

69 Kommissionen har hævdet, at det krav om, at regionen »indtager en grundlæggende rolle i fastlæggelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne beliggende på det område, der hører under enhedens beføjelser, virker i«, som er anført i præmis 66 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, ligger til grund for en fjerde betingelse, som skal være opfyldt, og som er adskilt fra de tre betingelser, der er angivet i nævnte doms præmis 67, med henblik på fastsættelsen af den gældende referenceramme.

70 Denne fjerde betingelse kræver, at den pågældende region med hensyn til det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne beliggende på dens område virker i, har en grad af selvstyre, som kan sammenlignes med den indflydelse, der udøves af centralregeringen i en medlemsstat, hvis forfatning ikke indeholder bestemmelser om regionalt selvstyre. Kommissionen har forklaret, at logikken bag dette krav, set i lyset af traktatens regler om statsstøtte, er, at det for at afgøre, om visse virksomheder har en fordel, er nødvendigt at sammenligne deres situation med andre virksomheders situation, som virker i det samme politiske og økonomiske klima.

71 Ifølge Kommissionen indtager Gibraltars regering ikke en grundlæggende rolle i fastlæggelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne beliggende i Gibraltar virker i, og Gibraltars område kan derfor ikke udgøre den korrekte referenceramme. Såfremt dette krav ikke er opfyldt, er det overflødigt at undersøge de tre kriterier i præmis 67 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor.

72 Subsidiært har Kommissionen undersøgt de tre ovennævnte kriterier og gjort gældende, at Gibraltar ikke opfylder to af kriterierne, nemlig kriteriet vedrørende Det Forenede Kongeriges regerings beføjelse til at gribe direkte ind med hensyn til skatteforanstaltninger, som vedtages af Gibraltars myndigheder, og kriteriet vedrø-

rende tilskud, der kompenserer Gibraltar for de finansielle konsekvenser af dets skattesystem. Derfor udgør Gibraltars område ikke den korrekte referenceramme.

73 Kongeriget Spanien har understreget, at dets intervention til støtte for Kommissionens påstande ikke skal fortolkes — hverken eksplicit eller implicit — som en tilkendegivelse af støtte til begrundelserne i den anfægtede beslutning vedrørende regional selektivitet. Ifølge Kongeriget Spanien bør der sondres mellem Gibraltars tilfælde og de tilfælde, der vedrører skatteordninger i de selvstyrende regioner i Baskerlandet og Navarra, fordi der i disse regioner findes en ramme for fiskal harmonisering.

74 Samtidig mener Kongeriget Spanien ikke, at det er muligt at anvende et skattesystem, som er fuldstændig anderledes end Det Forenede Kongeriges skattesystem, i Gibraltar uden en begrænsning eller koordinering, da det ville indebære, at Gibraltar med hensyn til statsstøtte blev behandlet som en særskilt medlemsstat, hvilket Kongeriget Spanien anser for at være en væsentlig ændring i Gibraltars internationale status.

75 Kongeriget Spanien har i sine skriftlige bemærkninger om konsekvenserne af dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, gjort gældende, at der bør tilføjes en fjerde betingelse til de tre betingelser, som Domstolen har anført i ovennævnte dom, med henblik på at afgøre, om den indenstatslige enhed udgør den korrekte referenceramme for bedømmelsen af de skatteforanstaltninger, som denne enhed har vedtaget. Ifølge denne fjerde betingelse er den pågældende skatteforanstaltning ikke selektiv, hvis den indgår i en række af harmoniseringskriterier, der svarer til de kriterier, som i henhold til EF-retten gælder for skatteforanstaltninger, der vedtages af den medlemsstat, som den indenstatslige enhed hører under, og som har til formål at bevare den frie bevægelighed for personer, kapital, varer og tjenesteydelser og forhindre fordrejning af det indre marked.

B — *Rettens vurdering*

76 Det bemærkes, at de fællesskabsretlige regler vedrørende støtte ydet af medlemsstaterne finder anvendelse på Gibraltar (dommen i sagen Government of Gibraltar mod Kommissionen, nævnt ovenfor i præmis 15, præmis 12). Artikel 87, stk. 1, EF udgør således udgangspunktet for Rettens analyse.

77 Denne artikel forbyder statsstøtte, »der begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte (Domstolens dom af 15.12.2005, sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 10901, præmis 94).

78 For så vidt angår vurderingen af betingelsen om selektivitet følger det af fast retspraksis, at artikel 87, stk. 1, EF kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (Domstolens dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 41, af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 68, og af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. I, s. 1627, præmis 40).

79 En sådan undersøgelse kræves ligeledes for så vidt angår en foranstaltning, som ikke er vedtaget af den nationale lovgiver, men af en indenstatslig myndighed, eftersom en foranstaltning, der er vedtaget af en regional enhed og ikke af et statsorgan, kan udgøre støtte, når betingelserne i artikel 87, stk. 1, EF er opfyldt (Domstolens dom af 14.10.1987, sag 248/84, Tyskland mod Kommissionen, Sml. s. 4013, præmis 17).

80 Det følger af det ovenstående, at det for at vurdere, om en foranstaltning er selektiv, skal undersøges, om den nævnte foranstaltning inden for rammerne af en given retlig ordning udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Fastsættelsen af referencerammen har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »normal«. Den normale skattesats er den sats, som er gældende inden for det geografiske område, referencerammen udgør (dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, præmis 56).

81 I denne sag skal det undersøges, om Det Forenede Kongeriges område udgør den korrekte referenceramme for vurderingen af skattereformens regionale selektivitet. Et benægtende svar på dette spørgsmål ville nødvendigvis indebære, at Gibraltars område udgør den korrekte referenceramme for vurderingen af skattereformen, og at enhver konklusion vedrørende denne reforms regionale selektivitet ville være ugyldig.

82 Det fremgår især af betragtning 104 og 125 til den anfægtede beslutning, at Kommissionen lægger to elementer til grund for sin konklusion om, at Det Forenede Kongerige udgjorde den korrekte referenceramme for vurderingen af skattereformens regionalt selektive karakter: For det første mente den i det væsentlige, at referencerammen kun kunne være den pågældende medlemsstat på grund af traktatens, og især statsstøttereglernes, almindelige opbygning, og at den indenstatslige enheds grad af selvstyre i forhold til centralregeringen ikke var relevant for bestemmelsen af denne ramme. For det andet lagde den den rolle, som Det Forenede Kongeriges myndigheder indtager i fastlæggelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne virker i i Gibraltar, til grund for sin konklusion.

1. Spørgsmålet, om den indenstatslige enheds grad af selvstyre i forhold til den pågældende medlemsstats centralregering har betydning hvad angår fastsættelsen af den korrekte referenceramme

83 For så vidt angår det første element, som Kommissionen har lagt til grund for sin konklusion vedrørende fastsættelsen af Det Forenede Kongerige som den korrekte referenceramme i sagen (jf. præmis 82 ovenfor), kan det fastslås, at Domstolen, som Kommissionen også har medgivet i sine skriftlige bemærkninger om konsekvenserne af dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, i denne doms præmis 57 og 58 forkastede dens analyse således:

»57 Referencerammen skal i den forbindelse ikke nødvendigvis fastsættes inden for den pågældende medlemsstats territorium, hvorfor en foranstaltning, der udelukkende på en del af det nationale område indrømmer en fordel, ikke af den grund alene er selektiv i artikel 87, stk. 1, EF's forstand.

58 Det kan ikke udelukkes, at en indenstatslig enhed har en retlig og faktisk ordning, som gør den tilstrækkeligt selvstyrende i forhold til en medlemsstats centralregering, således at det ved de foranstaltninger, denne enhed vedtager, er den og ikke centralregeringen, der spiller den grundlæggende rolle i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne virker i. I så fald er det området, hvorpå den indenstatslige enhed, der er ophavsmand til foranstaltningen, udøver sine beføjelser, og ikke det nationale område som et hele, der udgør den relevante sammenhæng for at undersøge, om en foranstaltning, som en sådan enhed har vedtaget, begunstiger visse virksomheder i forhold til andre virksomheder i en tilsvarende faktisk og retlig situation, under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning eller retlige ordning.«

84 Det er således tilstrækkeligt at undersøge, om det andet element til støtte for Kommissionens konklusion om fastsættelsen af Det Forenede Kongerige som

referenceramme, nemlig den rolle, som Det Forenede Kongeriges myndigheder indtager i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne i Gibraltar virker i (jf. præmis 82 ovenfor), er velbegrundet.

2. Det Forenede Kongeriges rolle i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima i Gibraltar som kriterium for fastsættelsen af referencerammen i sagen

a) Dommen i sagen om Azorernes skattesystem

85 I dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, præmis 65, vedrørende den situation, hvor en regional eller lokal myndighed som led i udøvelsen af beføjelser, der er tilstrækkeligt uafhængige af centralmagten, fastsætter en skatteprocent, som er lavere end den nationale sats, og som udelukkende gælder for virksomheder beliggende på det område, der hører under myndighedens beføjelser, fastslog Domstolen følgende:

»66 I [denne] […] sidstnævnte situation kan den relevante retlige ramme for at vurdere, om en skatteforanstaltning er selektiv, afgrænses til det berørte geografiske område, når den indenstatslige enhed navnlig som følge af sin statut og sine beføjelser indtager en grundlæggende rolle i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne beliggende på det område, der hører under enhedens beføjelser, virker i.

67 For at en beslutning, der er truffet under lignende omstændigheder, skal kunne anses for at være blevet vedtaget under udøvelsen af tilstrækkeligt selvstyre, er det, som generaladvokaten har fremført i punkt 54 i sit forslag til afgørelse, nødvendigt, at denne beslutning er blevet truffet af en regional eller lokal myndighed, som forfatningsmæssigt er tildelt en politisk og økonomisk statut, der adskiller sig fra centralregeringens. Derudover skal den være vedtaget, uden at den centrale regering direkte kan gribe ind i dens indhold. Endelig må de økonomiske følger af en nedsat national skatteprocent, som gælder for virksomheder beliggende i regionen, ikke godtgøres ved tilskud eller bidrag fra andre regioner eller fra centralregeringen.

68 Det følger heraf, at et politisk og skattemæssigt selvstyre i forhold til centralregeringen, der er tilstrækkeligt for så vidt angår anvendelsen af de fællesskabsretlige regler om statsstøtte, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, forudsætter, at den indenstatslige enhed ikke kun er bemyndiget til på det område, der hører under dens beføjelser, at vedtage foranstaltninger med nedsættelse af skatteprocenter uafhængigt af enhver overvejelse, der er forbundet med centralregeringens adfærd, men at enheden derudover påtager sig de politiske og økonomiske følger af en sådan foranstaltning.«

86 I denne sag skal det derfor undersøges, om skattereformen opfylder de tre betingelser, som er nævnt i præmis 67 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor. Det skal således for det første undersøges, om skattereformen er vedtaget af en regional eller lokal myndighed, som forfatningsmæssigt er tildelt en politisk og økonomisk statut, der adskiller sig fra Det Forenede Kongeriges centralregerings, for det andet om skattereformen er vedtaget, uden at Det Forenede Kongeriges centralregering har kunnet gribe direkte ind i dens indhold, og for det tredje om de økonomiske følger for Gibraltar af skattereformens indførelse ikke godtgøres ved tilskud eller bidrag fra andre regioner eller fra Det Forenede Kongeriges centralregering.

87 Kommissionens påstand om, at præmis 66 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, indeholder en fjerde betingelse, som adskiller sig fra de tre betingelser, der er anført i præmis 67, nemlig betingelsen om, at den indenstatslige enhed indtager en grundlæggende rolle i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne beliggende på det område, der hører under enhedens beføjelser, virker i, kan ikke godtages. Denne antagelse har ikke støtte hverken i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, eller i generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i denne sag (Sml. I, s. 7119, punkt 54 og 55).

88 Retten kan heller ikke godtage Kongeriget Spaniens synspunkt vedrørende eksistensen af en fjerde betingelse foruden de tre betingelser, som Domstolen opstillede i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, hvorefter den omtvistede skatteforanstaltning skal være omfattet af de harmoniseringskriterier, som ifølge EF-retten er pålagt skatteforanstaltninger, der vedtages af den medlemsstat, som den pågældende indenstatslige enhed er underlagt. Ud over den vage karakter med hensyn til bestemmelsen af og indholdet i de påberåbte harmoniseringskriterier har dette synspunkt ingen støtte i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, og bør derfor også forkastes.

b) Anvendelsen af første og anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem

89 Hvad angår den første betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, er det tilstrækkeligt at fastslå, hvilket hovedparterne i sagen også har anerkendt, at Gibraltars ansvarlige myndigheder, som har vedtaget skattereformen, forfatningsmæssigt er tildelt en politisk og økonomisk statut, der adskiller sig fra Det Forenede Kongeriges centralregerings, og at den første betingelse således er opfyldt.

90 Med hensyn til den anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem bør det i denne sag undersøges, om skattereformen er vedtaget, uden at Det Forenede Kongeriges centralregering kunne gribe direkte ind i dens indhold.

91 Kommissionen har hævdet, at denne betingelse ikke er opfyldt i denne sag, da Det Forenede Kongerige i henhold til artikel 33 og 34 i forfatningen af 1969 har beføjelser til at gribe direkte ind, via guvernøren, især i spørgsmål, der vedrører den »finansielle og økonomiske stabilitet«, som beskatning må regnes for at høre under.

92 Hvad angår sagsøgernes påstand om, at Det Forenede Kongerige aldrig har udøvet sin restkompetence til at lovgive i Gibraltar i skatteanliggender, har Kommissionen indvendt, at den anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, rejser spørgsmålet, om medlemsstatens centralmyndigheder har mulighed for at gribe ind, og ikke om de gør det i praksis.

93 For det første skal det påpeges, at det fremgår af akterne i sagen og af dommen i sagen Government of Gibraltar mod Kommissionen, nævnt i præmis 15 ovenfor, præmis 53, at virksomhedsbeskatning hører under kategorien »bestemte indre anliggender«. Det er ikke bestridt, at Gibraltars ministerråd har de udøvende beføjelser i disse anliggender. Ministerrådet har beføjelse til at affatte og fremlægge de skattemæssige foranstaltninger gældende for Gibraltar til vedtagelse i Gibraltars lovgivende forsamling.

94 For det andet skal det påpeges, at Gibraltars lovgivende forsamling i medfør af artikel 32 i forfatningen af 1969 under visse forbehold har beføjelse til at vedtage love med henblik på »fred, lov og orden og god forvaltning af Gibraltar«. Det er ikke bestridt, at denne beføjelse omfatter vedtagelse af skattemæssige foranstaltninger. I henhold til artikel 33, stk. 1, i forfatningen af 1969 indebærer udøvelsen af den lovgivende magt i princippet, at House of Assembly ved en afstemning vedtager lovforslag med samtykke fra dronningen eller guvernøren på dronningens vegne. Det er ikke bestridt, at

medlemmerne af House of Assembly er demokratisk valgt og udelukkende repræsenterer Gibraltars befolkning. Artikel 33, stk. 2, i forfatningen af 1969 giver ligeledes guvernøren mulighed for at afvise at give sit samtykke til disse lovforslag eller at henvise godkendelsen af bestemte lovforslag til dronningens vurdering. Endvidere giver artikel 34, stk. 2, i forfatningen af 1969 mulighed for, at guvernøren under visse betingelser kan fremsætte lovforslag for House of Assembly og under visse betingelser vedtage disse forslag ved at give sit samtykke i spørgsmål, der vedrører bestemte indre anliggender. Dette sker med henblik på at opretholde den finansielle og økonomiske stabilitet i Gibraltar.

95 For det tredje fremgår det af sagens akter, at Det Forenede Kongerige har bevaret en restkompetence til at lovgive i Gibraltar, men at denne kompetence kun er blevet udøvet undtagelsesvis og aldrig i skattemæssige anliggender. Der er ingen af Det Forenede Kongeriges skattelove, der gælder i Gibraltar, og det har der aldrig været.

96 Endelig har Kommissionen ikke bestridt, at Gibraltars skattereform i denne sag er udarbejdet af Gibraltars myndigheder, uden at Det Forenede Kongeriges myndigheder har grebet ind.

97 Retten mener ikke, at de beføjelser, som guvernøren er blevet overdraget ved artikel 33 og 34 i forfatningen af 1969, og som aldrig er blevet udøvet i skattemæssige anliggender, indebærer, at Det Forenede Kongeriges »centrale regering« har mulighed for at gribe »direkte« ind med hensyn til skattereformens indhold, jf. den anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor. Selv om guvernøren er udnævnt af dronningen, handler på dronningens vegne i Gibraltar og er hendes repræsentant i Gibraltar (artikel 18 i forfatningen af 1969), fremgår det ikke af sagens akter, at Gibraltars guvernør kan sidestilles med Det Forenede Kongeriges centralregering, eller at hans muligheder for at gribe ind i lovgivningsprocessen i

Gibraltar kan anses for at være Det Forenede Kongeriges »centralregering«, der »griber direkte ind«, jf. præmis 67 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor.

98 Desuden mener Retten, at den restkompetence, som Det Forenede Kongerige har til at lovgive i Gibraltar, og de forskellige beføjelser, som guvernøren har til at deltage i lovgivningsprocessen i henhold til forfatningen af 1969, skal fortolkes i lyset af Gibraltars status som koloni eller »ikke-selvstyrende område«, jf. kapitel XI, artikel 73, i De Forenede Nationers pagt, for hvilket Det Forenede Kongerige i egenskab af »administrativ magt« sikrer de eksterne forbindelser. Det Forenede Kongeriges forpligtelser i egenskab af administrativ magt med hensyn til Gibraltar er udtrykt i ovennævnte artikel 73, hvis relevante del har følgende ordlyd:

»Medlemmer af De Forenede Nationer, som har eller påtager sig ansvaret for administrationen af områder, hvis folk endnu ikke i fuldt mål har opnået selvstyre, anerkender den grundsætning, at disse områders indbyggeres interesser er af altovervejende betydning. De påtager sig som et helligt hverv forpligtelsen til, inden for det ved nærværende pagt oprettede mellemfolkelige freds- og sikkerhedssystem, at fremme til det yderste disse områders indbyggeres velfærd og med dette formål for øje:

a) at sikre, med behørig hensyntagen til de pågældende folks kultur, deres politiske, økonomiske, sociale og undervisningsmæssige fremgang, retfærdig behandling af dem og beskyttelse af dem imod misbrug

b) at fremme selvstyre, at tage behørigt hensyn til folkenes politiske ønsker og støtte dem i den fremadskridende udvikling af deres frie politiske institutioner overensstemmende med hvert områdes og dets befolkningers særlige forhold samt disses forskellige udviklingsgrad

[…]«

99 På baggrund af det ovenstående skal Det Forenede Kongeriges restkompetence til at lovgive i Gibraltar og de forskellige beføjelser, som er overdraget guvernøren, fortolkes som foranstaltninger, der giver Det Forenede Kongerige mulighed for at påtage sig sit ansvar over for Gibraltars befolkning og opfylde sine folkeretlige forpligtelser, og ikke fortolkes således, at den giver mulighed for direkte indgriben i indholdet af en skattemæssig foranstaltning, der er vedtaget af Gibraltars myndigheder, især da disse restbeføjelser aldrig er blevet udøvet i skattemæssige anliggender.

100 Retten mener derfor, at den anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, er opfyldt i denne sag.

c) Anvendelsen af den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem

101 Hvad angår den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, bør det undersøges, om eventuelle økonomiske følger for Gibraltar af indførelsen af skattereformen ikke godtgøres ved tilskud eller bidrag fra andre regioner eller fra Det Forenede Kongeriges centralregering.

102 Kommissionen har hævdet, at denne betingelse indebærer, at der ikke engang må være potentielt tilgængelig støtte for den indenstatslige enhed til at godtgøre følgerne af beslutninger, der er truffet af denne enhed på det skattemæssige område. Kommissionen har som følge heraf bestridt, at denne betingelse kræver, at der er en tilknytning mellem en regional foranstaltning til nedsættelse af skatten og støtte fra centralrege-

ringen eller en anden region. Ifølge Kommissionen er denne fortolkning ikke i overensstemmelse med den påståede fjerde betingelse, ifølge hvilken den indenstatslige enhed skal indtage en grundlæggende rolle i fastlæggelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne virker i, på dens område. For at vurdere, om denne betingelse er opfyldt, bør der nemlig tages højde for alle finansieringskilder fra centralregeringen, eftersom penge er fungible, og eftersom en betaling, der fritager Gibraltar fra en offentlig udgift, giver området mulighed for at afsætte flere penge til et andet projekt eller sænke skatterne. På baggrund af denne fortolkning har Kommissionen bestridt, at den tredje betingelse er opfyldt i denne sag, på grund af den påståede økonomiske støtte, som Det Forenede Kongerige har ydet Gibraltar.

103 I denne henseende har Kommissionen bl.a. henvist til Det Forenede Kongeriges finansiering af Gibraltars sociale sikringsordning, der skal give Gibraltar mulighed for at betale pensioner til spanske statsborgere, som på nuværende tidspunkt er bosiddende i Spanien, og som arbejdede i Gibraltar, inden de spanske myndigheder besluttede at lukke grænsen mellem Spanien og Gibraltar i 1969. Kommissionen har desuden påberåbt sig den udviklingsstøtte, som Det Forenede Kongerige ved flere lejligheder har bevilget Gibraltar siden Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af Fællesskabet, Det Forenede Kongeriges finansiering af en ordning for tilvejebringelse af risikovillig kapital til små og mellemstore virksomheder med hjemsted i Det Forenede Kongerige og Gibraltar og tilskud til driften af Gibraltars lufthavn fra Det Forenede Kongeriges forsvarsministerium.

104 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

105 I denne henseende skal det først bemærkes, at der ikke er grundlag for det synspunkt, at der indgår en fjerde betingelse i præmis 66 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt ovenfor i præmis 42 (jf. præmis 87 ovenfor). Kommissionen har derfor fejlagtigt lagt dette til grund for sin argumentation.

106 Endvidere skal det bemærkes, at Domstolens brug af ordet »godtgøre« i præmis 67 i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, antyder, at der skal være en årsagssammenhæng mellem den omtvistede skatteforanstaltning, der er vedtaget af den indenstatslige enhed, og den økonomiske støtte fra andre regioner eller fra centralregeringen i den pågældende medlemsstat. Den fortolkning, Kommissionen har foreslået, ville gøre den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, til tomme ord, da det er meget svært at forestille sig en indenstatslig enhed, som ikke modtager nogen økonomisk støtte i en eller anden form fra centralregeringen.

107 Det kan fastslås, at den økonomiske støtte fra Det Forenede Kongerige til Gibraltar, som Kommissionen har påberåbt sig, er forbundet med specifikke omstændigheder og ikke har nogen årsagssammenhæng med skattereformen.

108 For det første fremgår det nemlig af sagens akter, at Det Forenede Kongeriges finansiering siden 1985 af den sociale sikringsordning i Gibraltar vedrører betaling af pensioner til spanske statsborgere, som arbejdede i Gibraltar, før de spanske myndigheder lukkede grænsen mellem Spanien og Gibraltar i perioden fra 1969 til 1985.

109 For det andet fremgår det af det dokument, som Kommissionen har påberåbt sig til støtte for sin påstand, at den udviklingsstøtte, som Det Forenede Kongerige har ydet Gibraltar, vedrørte perioden mellem 1978 og 1986 og omhandlede projekter vedrørende udvikling af infrastruktur i Gibraltar, uddannelsesprojekter og boligprojekter.

110 For det tredje fremgår det af Kommissionens beslutning af 4. februar 2003 om Small and Medium Enterprises Venture Capital and Loan Fund (støtte N 640/2002, EUT C 110, s. 14), at Det Forenede Kongeriges finansiering af en ordning med tilvejebringelse af risikovillig kapital til små og mellemstore virksomheder med

hjemsted i Det Forenede Kongerige og Gibraltar, anmeldt af Det Forenede Kongerige den 11. september 2002, medfører fordele for de nævnte små og mellemstore virksomheder og de pågældende investorer.

111 Endelig gjorde sagsøgerne vedrørende tilskuddet til driften af Gibraltars lufthavn gældende under retsmødet — uden at dette blev bestridt af Kommissionen — at lufthavnen var blevet bygget af Det Forenede Kongeriges hær under Anden Verdenskrig og stadig er en militær lufthavn under Det Forenede Kongerige, som desuden stilles til rådighed til civilt brug.

112 Under henvisning til det ovenfor anførte, og da Kommissionen ikke har fremlagt noget modbevis, kan det fastslås, at ingen af de ovennævnte finansieringer udgør en godtgørelse af eventuelle økonomiske konsekvenser af skattereformen for Gibraltar i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor.

113 Som følge heraf, og da der ikke foreligger nogen oplysninger, som kan afkræfte sagsøgernes påstande om, at Gibraltar ikke modtager finansiel støtte fra Det Forenede Kongerige, hvorved følgerne af skattereformen godtgøres, kan den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, anses for at være opfyldt i denne sag.

114 Da de tre betingelser i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, er opfyldt, kan det fastslås, at den rolle, som Det Forenede Kongerige indtager i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima, som virksomhederne virker i i

Gibraltar, ikke er tilstrækkelig til, at Det Forenede Kongerige kan anses for at udgøre den korrekte referenceramme i denne sag. Der er således heller ikke grundlag for den anden omstændighed, som Kommissionen har lagt til grund for sin påstand vedrørende fastsættelsen af Det Forenede Kongerige som referenceramme (jf. præmis 84 ovenfor).

115 Under disse omstændigheder må det fastslås, at denne referenceramme udelukkende omfatter Gibraltars geografiske grænser, og det er derfor ikke nødvendigt at behandle sagsøgernes argumenter om spørgsmålet om Gibraltars tilhørsforhold til Det Forenede Kongerige og det forhold, at der ikke findes et skattesystem, som er fælles for Gibraltar og Det Forenede Kongerige. Denne afgrænsning af referencerammen indebærer, at der ikke kan foretages nogen sammenligning mellem det skattesystem, der gælder for virksomheder etableret i Gibraltar, og skattesystemet for virksomheder etableret i Det Forenede Kongerige, med henblik på at fastslå eksistensen af en selektiv fordel for de førstnævnte.

116 På baggrund af ovenstående betragtninger har Kommissionen med sin konklusion med hensyn til skattereformens regionale selektivitet begået en retlig fejl og anlagt et fejlskøn i den anfægtede beslutning.

117 Det første anbringende bør derfor godtages.

II — *Det andet anbringende om retlige fejl og anlæggelse af et fejlskøn hvad angår anvendelsen af kriteriet om materiel selektivitet*

A — *Parternes argumenter*

118 Sagsøgerne har bestridt lovligheden af Kommissionens konklusioner i den anfægtede beslutning vedrørende den materielle selektivitet af tre aspekter af det skattesystem, som er indført ved reformen, for det første betingelsen om, at virksomheder skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og formueskat (den anfægtede beslutnings betragtning 128-133), for det andet begrænsningen af pligten til at betale lønskat og formueskat til 15% af overskuddet (den anfægtede beslutnings betragtning 134-141) og for det tredje lønskatten og formueskatten i sig selv (den anfægtede beslutnings betragtning 142-144 og 150).

119 Ifølge Gibraltars regering finder de tre nævnte omtvistede aspekter overordnet anvendelse i Gibraltar og begunstiger hverken bestemte virksomheder eller fremstillingen af bestemte varer. Ifølge Gibraltars regering udgør reformen i sig selv et skattesystem, der er baseret på kriterier vedrørende beskæftigelse og anvendelse af fast ejendom, og er ikke en undtagelse fra et skattesystem baseret på fortjeneste. Kommissionen har ikke et referencepunkt for, hvornår reformen giver en selektiv fordel. Kommissionen har foretaget en sammenblanding og en fordrejning af reformens to elementer, nemlig lønskat og formueskat på den ene side og begrænsningen på 15% på den anden side, ved at behandle et af elementerne, som om det var den almindelige regel, og det andet, som om det var en undtagelse fra denne almindelige regel, eller omvendt, i stedet for at behandle dem som to elementer af lige stor betydning for den skattemekanismes funktion, som Gibraltar har foreslået. På samme måde har Det Forenede Kongerige hævdet, at det forhold, som udløser skatten, ifølge det skattesystem, som er indført med reformen, er ansættelsen af en medarbejder eller anvendelsen af en ejendom, i begge tilfælde for så vidt der herved opnås en fortjeneste.

120 Med hensyn til betingelsen om, at virksomheder skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og formueskat, har sagsøgerne bestridt dens selektive karakter på det materielle plan og hævdet, at virksomheder, som ikke har overskud, ikke er undtaget fra en skat, som normalt finder anvendelse. Kravet om overskud er ikke en fritagelse eller undtagelse fra det almindelige skattesystem og kan derfor ikke anses for at være selektivt.

121 Sagsøgerne har i øvrigt kritiseret Kommissionen for ikke at have identificeret, hvem den pågældende skatteforanstaltning kommer til gode i overensstemmelse med kravene i artikel 87, stk. 1, EF. I denne sag kan de virksomheder, som begunstiges af betingelsen om, at de skal have overskud, dvs. virksomheder, som ikke har overskud i løbet af et bestemt år, kun identificeres ud fra de tilfældige omstændigheder, som de befinder sig i, eller ud fra deres aktuelle resultater, hvilket skaber en varierende gruppe af virksomheder, der kan ændre sig betydeligt fra år til år. Ifølge retspraksis skal en almen skatteforanstaltning som kravet om, at der skal være fortjeneste, begunstige en gruppe virksomheder, som er tilstrækkeligt definerbar og forudselig, for at denne foranstaltning falder ind under anvendelsesområdet for artikel 87, stk. 1, EF.

122 Sagsøgerne har subsidiært hævdet, at betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, kan berettiges ved skattereformens karakter og opbygning og derved undgå at blive klassificeret som statsstøtte. Mere specifikt er skattereformen baseret på princippet om, at skat bør betales af indtægterne og ikke af selskabskapitalen. Beskatning af virksomheder, som ikke har overskud, ville medføre beskatning af deres selskabskapital og være i strid med det grundlæggende princip for skattereformen.

123 Med hensyn til begrænsningen på 15% af overskuddet som beskatningsgrundlag for lønskat og formueskat har sagsøgerne gjort gældende, at den ikke er selektiv, da den hverken begunstiger bestemte definerede kategorier af virksomheder eller fremstillingen af bestemte kategorier af varer. Denne begrænsning gælder generelt for alle Gibraltars virksomheder. I denne henseende er det også umuligt at forudse, om bestemte virksomheder vil drage fordel af denne begrænsning, og i så fald hvilke. Denne

begrænsning er en del af det almindelige skattesystem i samme udstrækning som ansættelse af lønmodtagere og besiddelse af erhvervsejendom og udgør ikke en undtagelse fra dette system.

124 Subsidiært har sagsøgerne hævdet, at begrænsningen på 15% af overskuddet kan berettiges ved systemets karakter og opbygning. De mener nemlig, at denne begrænsning udgør en degressivitetsfaktor i det system, som blev indført ved skattereformen, og har hævdet, at Kommissionen ikke bør anse skattefritagelsen vedrørende skattebeløb, der overskrider denne grænse, for statsstøtte. Gibraltars regering har desuden begrundet indførelsen af begrænsningen med, at det er nødvendigt at undgå overbeskatning af virksomheder, da det kan føre til afskedigelser og ustabilitet i perioder med konjunkturudsving på markedet eller recession.

125 Hvad angår lønskat og formueskat har sagsøgerne endelig hævdet, at Kommissionen ved at kritisere den gibraltarske regerings valg af beskatningsgrundlag, dvs. arbejdskraft og besiddelse af fast ejendom, i virkeligheden har bestridt selve karakteren af det almindelige skattesystem, som er udformet af Gibraltars regering, hvilket er et indgreb i medlemsstaternes beføjelser til at udforme den skattepolitik, som de finder bedst egnet. At de virksomheder, som ikke har ansatte og ikke har erhvervsejendom i Gibraltar, ikke er skattepligtige, er ikke en undtagelse fra en »normal« skat, men er ganske enkelt en følge af karakteren af Gibraltars almindelige skattesystem.

126 Ifølge sagsøgerne fremgår det af den anfægtede beslutning, at Kommissionen mener, at den eneste metode til beskatning af virksomheder, som kan anses for at være generel, er et system baseret på virksomhedernes fortjeneste. Kommissionen vil tilsyneladende fastslå, at der findes et system med »normal« beskatning ud fra en fællesskabs-synsvinkel, dvs. et system baseret på beskatning af fortjeneste, så den kan konkludere, at eventuelle afvigelser fra dette system kan anses for statsstøtte. Kommissionens

indfaldsvinkel gør medlemsstaternes beføjelser i skatteanliggender illusoriske og er behæftet med en retlig fejl og manglende begrundelse.

127 Subsidiært har sagsøgerne gjort gældende, at anvendelsen af arbejdskraft og besiddelse af erhvervslokaler som beskatningsgrundlag kan berettiges ved karakteren og opbygningen af det skattesystem, som Gibraltars regering har til hensigt at indføre. I denne henseende har Det Forenede Kongerige understreget, at Gibraltar er nødt til at indføre en skat, der er enkel og nem at opkræve af en skatteforvaltning med et begrænset antal ansatte, mens Gibraltars regering har gjort opmærksom på de særlige kendetegn ved Gibraltars økonomi, nemlig begrænsede arbejdskraftressourcer, en betydelig afhængighed af arbejdstagere, som dagligt kommer på arbejde fra Spanien, og et begrænset territorialt område.

128 Kommissionen har indledningsvis hævdet, at en potentielt omfattende anvendelse af kriteriet om materiel selektivitet som den, der indgår i den anfægtede beslutning, er begrundet i retspraksis, hvoraf det følger, at foranstaltninger, som tilsyneladende er åbne for alle erhvervsdrivende i et bestemt område, ikke desto mindre er selektive, når de de facto begunstiger visse erhvervsdrivende eller en bestemt kategori af erhvervsdrivende. Kommissionen har endvidere, på baggrund af retspraksis, bestridt påstanden om, at det på præcis og forudselig måde skal kunne identificeres, hvem der begunstiges af skattereformen.

129 Hvad angår den selektive karakter af betingelsen om, at der skal være fortjeneste, og begrænsningen på 15% af overskuddet har Kommissionen bestridt sagsøgernes argument om, at den har tillagt det ene af skattereformens elementer større betydning end det andet. Kommissionen mener derimod, at der med denne reform skabes et hybridsystem på den måde, at et selskabs fortjeneste udgør et centralt element i anvendelsen af den skat, der i det ydre fremstår som en lønskat og formueskat.

130 Kommissionen har fremført, at hvert enkelt element i dette system har den virkning, at den skattepligt, som normalt ville opstå som følge af det andet element, bortfalder for visse virksomheder. Nærmere bestemt kan en virksomhed være særdeles rentabel, men hvis den tager form af det, som i dag går under betegnelsen »skattefritaget selskab«, vil den hverken have behov for lokaler eller ansatte og i praksis være skattefritaget. På den anden side kan en virksomhed have ansatte og lokaler, men hvis den ikke har overskud, vil den som følge af skattereformen heller ikke skulle betale skat.

131 Skattereformens hybridkarakter gør det umuligt at bestemme dens karakter og opbygning. Hvis arbejdskraft og fast ejendom er to sparsomme produktionsfaktorer, sådan som sagsøgerne har fremført, må det konkluderes, at disse begrænsede ressourcer bør beskattes uden fritagelser eller loft, så det sikres, at de anvendes så effektivt som muligt. Ifølge den tankegang, som hævdes at ligge til grund for skattereformen, er betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, før de pålægges skat, og betingelsen om begrænsningen på 15% af overskuddet uforståelige, og den selektive karakter af disse to aspekter af skattereformen kan derfor ikke berettiges ved reformens karakter eller opbygning.

132 Kommissionen har ligeledes bestridt, at begrænsningen på 15% af overskuddet kan begrundes som en teknisk justering, der har til formål at sikre, at skatten er degressiv med hensyn til lønskat og formueskat.

133 Kommissionen har desuden bestridt såvel det påståede behov for, at skatten opkræves af indtægten og ikke af selskabskapitalen, som det påståede behov for, at beskatningsniveauet ikke overskrider den skattepligtiges villighed til at betale.

134 For så vidt angår den første af disse begrundelser har Kommissionen givet udtryk for, at den ikke kan forstå, hvorfor Gibraltars regering har valgt løsningen med en lønskat og en formueskat med en begrænsning på 15% af fortjenesten. Disse former for skat er i sig selv af begrænset omfang, og deres mulighed for at bidrage til skatteindtægterne fra virksomheder i Gibraltar vil blive yderligere begrænset med reglen om 15%.

135 Hvad angår den anden af begrundelserne har Kommissionen hævdet, at de begrænsninger på skatteindtægterne, som skyldes, at der er grænser for de skattepligtiges villighed til at betale skat, mildnes ved, at beskatningsniveauet tilpasses. Hvis et beløb på 3 000 GBP om året pr. ansat anses for et passende niveau for en skat på den knappe ressource, som arbejdskraft udgør i Gibraltar, er der intet i anmeldelsen af skattereformen, der forklarer, hvorfor en arbejdsgiver, der anvender arbejdskraften ineffektivt, bør begunstiges ved rent faktisk at blive fritaget fra lønskat og i stedet betale en skat på 15% af fortjenesten.

136 Hvad angår spørgsmålet, hvorvidt lønskatten og formueskatten i sig selv er af selektiv karakter, har Kommissionen bemærket, at argumentet om, at den søger at angribe det skattesystem i sig selv, som Gibraltars regering vil indføre, blot rejser det grundlæggende spørgsmål i denne sag, nemlig om skattereformen rent faktisk er et almindeligt skattesystem. Kommissionen har gjort opmærksom på, at skattereformen ifølge den anfægtede beslutning som sådan er materielt selektiv, fordi den anvender lønskat og formueskat som grundlag for beskatning af virksomheder i en økonomi som Gibraltars, der har en betydelig offshoresektor bestående af virksomheder uden ansatte og lokaler.

137 Ifølge Kommissionen ville det være forkert at mene, at sådanne virksomheder kun kan identificeres som følge af midlertidige omstændigheder eller konjunkturmæssige tilfældigheder. Kommissionen har gjort gældende, at selv om status som skattefritaget selskab skal afskaffes efter skattereformen, har denne reform de samme karakteristika, som gør det attraktivt at danne et skattefritaget selskab i dag. Ifølge Kommissionen er

der intet midlertidigt i selskabers situation, når de som følge af deres karakter driver virksomhed uden fysisk tilstedeværelse og uden ansatte.

138 Ifølge Kommissionen er fordelene ved systemet i øvrigt ikke reelt tilgængelige for alle virksomheder på ligeværdig vis, og den har bestridt berettigelsen vedrørende systemets karakter og opbygning. Kommissionen har gjort gældende, at denne påståede berettigelse ikke kunne undersøges i den anfægtede beslutning, da det i beslutningen blev konstateret, at det på grund af skattereformens hybridkarakter var umuligt at fastslå, at der var tale om et almindeligt system. Ifølge Kommissionen udelukker det forhold, at reformen medfører forskellige skattesatser for forskellige typer virksomheder, den mulighed, at reformen kan berettiges ved dens karakter og opbygning. Kommissionen har ligeledes bestridt de øvrige argumenter, som sagsøgerne har fremført til støtte for denne berettigelse, og har konkluderet, at der intet er i skattereformens karakter og opbygning, som berettiger, at et så stort antal selskaber med hjemsted i Gibraltar selektivt fritages for selskabsskat.

139 Kongeriget Spanien har støttet Kommissionens synspunkt om, at den reform, der er foreslået af Gibraltar, er selektiv på materielt plan. Spanien anser i alt væsentligt det forhold, at skattereformens forskellige karakteristika ikke finder anvendelse på samme måde på alle erhvervssektorer, for at være selektivt, da det vil have den virkning, at visse sektorer, som kan defineres på forhånd, vil skulle betale en lavere samlet skat end andre.

140 Kongeriget Spanien har endvidere hævdet, at betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, er et element, der ikke hører hjemme i lønskat og formueskat, hvilket leder til den konklusion, at denne betingelse har til formål at indføre et materielt selektivt element i det skattesystem, som Gibraltar har foreslået. Desuden har det bestridt berettigelsen for skattereformens angiveligt selektive karakter i systemets karakter eller opbygning.

B — *Rettens vurdering*

141 Med hensyn til betingelsen om den selektive karakter af den fordel, der indrømmes ved en omtvistet skatteforanstaltning, bør det bemærkes, at det i henhold til artikel 87, stk. 1, EF skal afgøres, om en national foranstaltning, inden for rammerne af en given retlig ordning, begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (jf. den ovenfor i præmis 78 nævnte praksis).

142 Den retslige efterprøvelse af Kommissionens vurderinger i denne henseende er i princippet en fuldstændig efterprøvelse, da begrebet statsstøtte efter definitionen i traktaten har en retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer (jf. i denne retning Domstolens dom af 16.5.2000, sag C-83/98 P, Frankrig mod Ladbroke Racing og Kommissionen, Sml. I, s. 3271, præmis 25, samt Rettens dom af 12.12.2000, sag T-296/97, Alitalia mod Kommissionen, Sml. II, s. 3871, præmis 95, og af 17.10.2002, sag T-98/00, Linde mod Kommissionen, Sml. II, s. 3961, præmis 40).

143 Som Kommissionen selv anfører i punkt 16 i sin meddelelse om statsstøtte ved direkte beskatning af virksomhederne, er det en nødvendig forudsætning for, at Kommissionen kan betegne en skatteforanstaltning som selektiv, at den som det første skridt identificerer og undersøger, hvad der er den almindelige eller »normale« ordning inden for det skattesystem, som gælder i det geografiske område, som udgør den relevante referenceramme. Derefter skal Kommissionen, i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, vurdere og fastslå den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, ved at vise, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem økonomiske aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (jf. i denne retning Domstolens dom i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt i præmis 77 ovenfor, præmis 100, dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, Sml. I, s. 5479, præmis 120, og dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42

ovenfor, præmis 56, samt generaladvokat Darmons forslag til afgørelse i forbindelse med Domstolens dom af 17.3.1993, forenede sager C-72/91 og C-73/91, Sloman Neptun, Sml. I, s. 887, på s. 903, punkt 50-72).

144 I det tilfælde, hvor Kommissionen har undersøgt, og inden for rammerne af de to første led i sin vurdering, jf. præmis 143 ovenfor, har vist, at der i forhold til den almindelige eller »normale« skatteordning foreligger undtagelser, som medfører en differentieret behandling af virksomheder, er en sådan differentiering ifølge fast praksis imidlertid ikke selektiv, når den er en følge af arten og opbygningen af den beskatningsordning, som differentieringen er en del af. I så fald skal Kommissionen nemlig, som det tredje led, kontrollere, at den pågældende statslige foranstaltning ikke er selektiv, selv om den skaber en fordel for de virksomheder, der kan komme i betragtning (jf. i denne retning Domstolens dom i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt i præmis 78 ovenfor, præmis 42, og dom af 13.2.2003, sag C-409/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1487, præmis 52, samt dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, præmis 52). Da den differentierede behandling medfører undtagelser og a priori er selektiv i forhold til den almindelige eller »normale« skatteordning, påhviler det i den forbindelse medlemsstaten at godtgøre, at denne differentiering er berettiget i skattereformens karakter og opbygning og er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dette system. Der skal i den forbindelse sondres mellem dels de formål, som skal tilgodeses ved et særligt skattesystem og ligger uden for dette, dels de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål (jf. i denne retning dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, præmis 81).

145 Det bør dog tilføjes, at såfremt Kommissionen har undladt at udføre det første og det andet led i sin kontrol af en foranstaltnings selektive karakter (jf. præmis 143 ovenfor), kan den ikke påbegynde det tredje og sidste led i sin vurdering, da den ellers ville overskride grænserne for denne kontrol. En sådan fremgangsmåde ville nemlig dels kunne sætte Kommissionen i en situation, hvor den træder i medlemsstatens sted hvad angår fastlæggelsen af dens skattesystem, og hvad der er dens almindelige eller »normale« ordning, også med hensyn til systemets formål, de mekanismer, der er uadskilleligt forbundet med disse, og beskatningsgrundlaget, dels bringe medlems-

staten i en situation, hvor den ikke er i stand til at berettige den pågældende differentierede behandling ud fra det anmeldte skattesystems karakter og opbygning, fordi Kommissionen ikke først har identificeret systemets almindelige eller »normale« ordning og heller ikke har godtgjort, at den differentierede behandling udgør undtagelser.

146 Hvad angår bestemmelsen af det pågældende skattesystem må det fastslås, at den direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence. Medlemsstaterne og de indenstatslige enheder, der har tilstrækkelig selvbestemmelse i forhold til centralregeringen, som defineret i dommen i sagen om Azorernes skattesystem, nævnt i præmis 42 ovenfor, har således enekompetence til at udarbejde de systemer for selskabsbeskatning, som de mener er bedst i stand til at imødekomme deres økonomiers behov (jf. i denne retning Domstolens dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 23, og af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 50, samt Rettens dom af 27.1.1998, sag T-67/94, Ladbroke Racing mod Kommissionen, Sml. II, s. 1, præmis 54. Jf. desuden generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse i forbindelse med Domstolens dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, på s. 10839, punkt 23 og 24). Desuden fremgår det af punkt 13 i meddelelsen om statsstøtte ved direkte beskatning af virksomhederne, at anvendelsen af fællesskabsreglerne om statsstøtte finder sted med forbehold af medlemsstaternes beføjelser til at vælge deres egen økonomiske politik og således det skattesystem og det herunder almindelige eller »normale« system, som de finder mest hensigtsmæssigt, og navnlig til at fordele skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer efter deres eget valg.

147 Det er derfor nødvendigt at undersøge, om Kommissionen i denne sag har fulgt disse principper under sin vurdering af den pågældende foranstaltnings selektive karakter.

1. Relevante betragtninger til den anfægtede beslutning

148 Det bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede beslutning fastslog, at tre aspekter af det skattesystem, der er indført ved reformen, medfører selektive fordele for de virksomheder, der er omfattet heraf, og derfor kan udgøre statsstøtte, nemlig for det første betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, før de kan pålægges lønskat og formueskat, for det andet begrænsningen på 15% af overskuddet som maksimum for lønskat og formueskat og for det tredje lønskatten og formueskatten i sig selv.

149 For det første har Kommissionen med hensyn til betingelsen om, at virksomhederne skal have overskud, i den anfægtede beslutnings betragtning 128 hævdet, at denne betingelse »i realiteten [fungerede] som en fritagelse af urentable selskaber [for] at betale lønskat og formueskat, som normalt belaster deres budget«.

150 Kommissionen har tilføjet, at denne fritagelse for lønskat og formueskat var selektiv, fordi den kun fandt anvendelse på de selskaber, som ikke skaber indtjening (den anfægtede beslutnings betragtning 129).

151 Som svar på Det Forenede Kongeriges argument om, at selv hvis fritagelsen af urentable virksomheder antages at være selektiv, er den berettiget ved systemets karakter eller opbygning, anførte Kommissionen følgende i den anfægtede beslutnings betragtning 131:

»Selv om fritagelse af urentable selskaber er et iboende træk ved et system baseret på beskatning af overskud, er dette ikke tilfældet, hvis skatten opkræves på basis af antallet af ansatte eller af den erhvervsmæssige brug af en ejendom. Sådanne systemer er blevet

udformet således, at grundlaget for virksomhedsbeskatning bliver et helt andet. F.eks. er den indre logik i et lønskattesystem den, at der for hver enkelt ansat opstår en tilsvarende skattepligt for den virksomhed, hvor den ansatte er beskæftiget. […] Selv hvis der blev indført en lønskat som erstatning for en indkomstskat (dette er ikke et argument fremført af Det Forenede Kongerige), ville det stadig ligge inden for et lønskattesystems logik, at urentable selskaber er skattepligtige. Ved at bruge lønninger som erstatning for rentabilitet fjernes behovet for at fastslå overskud eller imødegå de vanskeligheder, der måtte være ved at skabe indtjening. Det er ikke situationen i Gibraltar, hvor en måling i henhold til reformen af selskabernes overskud indgår i reglerne for både lønskat og den supplerende skat.«

152 Endvidere anførte Kommissionen følgende i den anfægtede beslutnings betragtning 132 som svar på Det Forenede Kongeriges påstand om, at det skattesystem, som blev indført med reformen, er baseret på rentabel brug af arbejdskraft og som sådan er sammenhængende:

»Dette tyder på, at der er et hybridsystem, hvor der anvendes to forskellige skattegrundlag alt efter selskabernes forhold. Det bliver under disse omstændigheder umuligt at påvise systemets karakter og forvaltning og at gøre denne berettigelse gældende. Navnlig kan det ikke gøres gældende, at et hvilket som helst træk ved et sådant system udgør en del af den generelle ordning, eftersom dette ville være det samme som at acceptere en automatisk berettigelse for et sådant system.«

153 For det andet hævdede Kommissionen vedrørende begrænsningen på 15% af overskuddet som maksimum for lønskat og formueskat, at en konsekvens af dens indførelse var, »at overskudsgivende selskaber, hvis skattepligt ellers ville overstige denne grænse, [blev] fritage[t] for skat, som de skulle betale ud over denne grænse«. Ifølge Kommissionen »[kommer d]enne skattenedsættelse […] de begunstigede

selskaber til gode ved at fritage dem for en byrde, der normalt belaster deres budget« (den anfægtede beslutnings betragtning 134).

154 Kommissionen hævdede endvidere, at denne grænse på 15% var selektiv, idet det kun er et begrænset antal selskaber, som i kraft af denne begrænsning vil få fordel af en nedsættelse af deres skattepligt. Ifølge Kommissionen »[vil d]em, der nyder godt heraf, […] være arbejdsintensive selskaber, dvs. dem, som for det pågældende år har lave overskud i forhold til antallet af deres ansatte og deres besiddelse af erhvervsejendom«, og »[a]nvendelse af en ren og skær lønskat og formueskat kan medføre en meget høj beskatning for sådanne selskaber« (den anfægtede beslutnings betragtning 135).

155 I den anfægtede beslutnings betragtning 137 afviste Kommissionen Det Forenede Kongeriges argument om, at hvis begrænsningen på 15% er selektiv, er den berettiget som følge af det systems karakter og opbygning, som den er en del af. Kommissionen anførte følgende:

»Der er ikke noget iboende i et system med skat på den rentable brug af arbejdskraft og ejendom, som kræver en grænse på den andel af overskuddet, som et selskab skal betale på grundlag af dets brug af disse skattepligtige faktorer. Et sådant systems indre logik er, at jo flere mennesker et selskab beskæftiger, og jo flere ejendomme det besidder, desto større er skattepligten.«

156 Ovennævnte betragtning 137 skal sammenholdes med den anfægtede beslutnings betragtning 136, hvori Kommissionen bl.a. hævdede, for det første, at »[h]vor traditionelle selskabsskattesystemer via skatteprocenterne begrænser andelen af det overskud, der betales i skat (skalainddelte systemer omfatter en top- eller højesteskat), er en tilsvarende skatteteknisk foranstaltning i et lønskattesystem skattesatsen pr.

ansat, som i Gibraltars tilfælde er fastsat til en fast sats på 3 000 GBP«, for det andet, at »[i]ndførelsen i et lønskatte- og formueskattesystem af en begrænsning, som er knyttet til et andet kriterium, nemlig overskudsgraden, kan ikke sammenlignes med anvendelsen af variable progressive beskatningsskalaer for indkomster, som er berettiget som følge af systemets karakter og forvaltning«, og for det tredje, at »begrænsningen ikke [var] direkte knyttet til arbejdskraftomkostningerne eller omkostningerne ved erhvervsejendomme, men derimod til selskabernes rentabilitet«, og at »[s]idstnævnte [var] et element, som ligger uden for en lønskat og formueskat«.

157 For det tredje fastslog Kommissionen vedrørende lønskatten og formueskatten, at disse medfører en selektiv fordel. Som grundlag angav Kommissionen følgende betragtninger.

158 For det første fastslog Kommissionen i den anfægtede beslutnings betragtning 143 i alt væsentligt, at en lønskat og en formueskat kunne anses for selektive, når de anvendtes i stedet for et generelt system til beskatning af selskabsoverskud og gjaldt i en økonomi som Gibraltars, der kendetegnes af en stor offshoresektor uden fysisk tilstedeværelse, som vil slippe for enhver form for beskatning under lønskatte- og formueskattesystemet. Selv om det system, der udgøres af de to ovennævnte skatter, formelt finder anvendelse på alle virksomheder uden forskel, vil det reelt komme de eksisterende »skattefritagne selskaber« til gode og udgøre en specifik fordel for de virksomheder, som ikke har nogen reel tilstedeværelse i Gibraltar, og som i konsekvens heraf ikke pålignes selskabsskat.

159 Endelig tilføjede Kommissionen i den anfægtede beslutnings betragtning 144 bl.a., at »et sådant system, som kun er rettet mod antallet af beskæftigede eller den erhvervsmæssige brug af fast ejendom i en situation, hvor et stort antal selskaber ikke har nogen beskæftigede eller nogen fast ejendom, ikke har samme almindelige

karakter som beskatning af selskabers indtjening, som skal beskatte resultatet af den økonomiske aktivitet som helhed«, og at »[d]et […] derfor [kan] anses for at være selektivt i det mindste under de forhold, som hersker for dette tilfældes vedkommende«.

160 Endelig hævdede Kommissionen i den anfægtede beslutnings betragtning 150, at skattereformen bevarede den gunstige skattebehandling af selskaber, der har retlig form som skattefritaget selskab i den skattelovgivnings betydning, som gjaldt før reformen. Ud fra den antagelse, at disse selskaber generelt ikke har nogen fysisk tilstedeværelse i Gibraltar, mente Kommissionen, at skattefritagne selskaber, som ikke tilhører den finansielle sektor, fortsat skulle have deres overskud beskattet med en effektiv nulsats, mens skattefritagne selskaber tilhørende den finansielle sektor skulle beskattes med 5% af deres overskud, en sats, der opnås ved anvendelsen af den supplerende skat på disse selskaber (jf. i præmis 24 ovenfor). I modsætning hertil har resten af Gibraltars økonomi en øvre grænse på enten 15 eller 35% af den opnåede fortjeneste.

161 For det fjerde og sidste skal det bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede beslutnings betragtning 147 baserede sig på følgende tabel:

»Tabel 1: Oplysninger om virksomheder i Gibraltar

		Skattesats	
	Antal	Nuværende	Efter reformen
Alle selskaber (fordeling på sektor)	29 000		
Finansielle tjenesteydelser	179	0-35%	5-15% ([3])
Forsyningstjenester	23	35%	35%
Andre	28 798	0-35%	0-15%
Alle selskaber (fordeling på indkomst)	29 000		

Med indkomst	10 400	0-35%	0-15% ([1])
Ingen indkomst	18 600	—	—
Selskaber med indkomst (fordeling på status)	10 400		
Ikke-[fritaget]	1 400	0-35%	0-15% ([1])
[Fritaget]	9 000	0	0-5% ([2]) ([3])
Ikke-[fritaget] med indkomst (fordeling på indtjening)	1 400		
Skaber indtjening	[900]	0-35%	0-15% ([1])
Ingen indtjening	500	—	—
Ikke-[fritaget] med indkomst (fordeling på status)	1 400		
[Skattelettede selskaber]	140	2-10% ([4])	0-15%
Ikke-skattelettede selskaber	1 260	35% ([5])	0-15%
Forsyningsvirksomhed	23	35%	35%
Fritaget med indkomst (fordeling på sektor)	9 000		
Finansielle tjenesteydelser	70	0%	5% ([2]) ([3])
Ikke-finansielle tjenesteydelser	8 930	0%	0% ([2])

([1]) Idet det antages, at den supplerende skat på finansielle tjenesteydelser er på 5%.
([2]) Bortset fra forsyningsvirksomheder, der beskattes med 35%.
([3]) Idet det antages, at [skattefritagne selskaber] ikke har nogen fysisk tilstedeværelse i Gibraltar og således ikke pålægges lønskat eller formueskat.
([4]) Størstedelen af de [skattelettede selskaber]. Enkelte har skattesatser, der ligger uden for dette interval.
([5]) Idet det antages, at de beskattes med hele den standardsats, der gælder for virksomhedsskat.«

162 Heraf konkluderede Kommissionen følgende i den anfægtede beslutnings betragtning 148:

»Tabel 1 viser de skattemæssige konsekvenser af reformens gennemførelse for visse klart definerede sektorer i Gibraltars økonomi. Selv om Kommissionen erkender, at

reformens formelle skelnen mellem offshore- og onshore-økonomi vil blive ophævet, tjener sammenligningen af beskatningen til at belyse det foreslåede skattesystems iboende selektivitet. Forskellige typer selskaber vil blive omfattet af forskellige skatteprocenter, og det er et yderligere element, som bekræfter, at det foreslåede system giver selektive fordele til de sektorer, som får fordele af lavere skatteprocenter.«

2. Spørgsmålet, om de omtvistede aspekter af reformen medfører en selektiv fordel.

163 Med hensyn til bestemmelsen af skattesystemet og det, der er den almindelige eller »normale« ordning under dette system i denne sag, fremgår det af sagens akter og af den anfægtede beslutnings betragtning 5, 6, 10, 12 og 13, at Gibraltar med skattereformen har besluttet at afskaffe skatten på virksomhedsoverskud bortset fra den supplerende skat, der pålægges forsyningsvirksomheder og virksomheder, der leverer finansielle tjenesteydelser, og erstatte den med de to omtvistede skatteformer, nemlig lønskatten og formueskatten. Samtidig har Gibraltar besluttet at begrænse pålæggelsen af de to ovennævnte skatter til 15% af overskuddet. Ifølge de forklaringer, som Gibraltars regering har afgivet under den administrative procedure, udgør de to omtvistede skatter således det nye »almindelige« system for virksomhedsbeskatning, som er indført ved skattereformen.

164 Under den administrative procedure og i sine skriftlige indlæg ved Retten har Gibraltars regering gjort gældende, at valget af arbejdskraft og besiddelse af erhvervslokaler som beskatningsgrundlag blev anset for at være vigtigt i betragtning af Gibraltars økonomis særlige kendetegn, nemlig begrænsede arbejdskraftressourcer, en betydelig afhængighed af arbejdstagere, der dagligt kommer ind fra Spanien, et stort antal små virksomheder og behovet for at indføre enkle skatter i betragtning af de operationelle begrænsninger, der gælder for Gibraltars administration. Kommissionen har i øvrigt ikke bestridt knapheden af de to produktionsfaktorer, som de omtvistede skatter vedrører, nemlig arbejdskraft og jord.

165 Gibraltars regering har ligeledes, under den administrative procedure og for Retten, anført, at begrænsningen på 15% af overskuddet som maksimum for lønskat og formueskat er begrundet i ønsket om at basere beskatningen på princippet om skatteevne og undgå overbeskatning af selskaber, som kunne medføre afskedigelser, alvorlig ustabilitet i en lille økonomi som Gibraltars og efterfølgende tab af skatteprovenu.

166 Det er ubestridt, at begrænsningen på 15% af overskuddet implicit medfører en betingelse for ovennævnte beskatning, nemlig at virksomhederne skal have et overskud, før de bliver pligtige at svare skat. Gibraltars regering har under den administrative procedure og for Retten gjort gældende, at rentabilitet er en uomgængelig forudsætning for enhver beskatning, men at det ikke er beskatningsgrundlag. Den har desuden for Kommissionen og Retten gjort gældende, at indførelsen af denne tærskel er begrundet i ønsket om at basere beskatningen på princippet om selskabernes betalingsevne og ønsket om at undgå, at den bliver til en beskatning af selskabernes kapital.

167 Endvidere har Gibraltars regering i sine indlæg for Retten beskrevet skattereformen som bestående af to søjler, nemlig jord og ansatte, der danner grundlag for skatten, idet skattetilsvaret er begrænset til 15% af overskuddet, og har gjort gældende, at hvis en af reformens to søjler fjernes, vil hele den beskatningsmekanisme, som Gibraltar har foreslået, falde til jorden.

168 Sammenfattende har Gibraltars regering i alt væsentligt hævdet, at samtlige ovennævnte elementer af skattereformen, dvs. lønskatten, formueskatten, begrænsningen på 15% af overskuddet og den betingelse, som implicit hænger sammen med indførelsen af begrænsningen på 15% af overskuddet, om, at virksomheden skal have haft overskud, for at den kan pålægges lønskat og formueskat, udgør et fuldstændigt skattesystem, der skal behandles som det almindelige eller »normale« skattesystem, der er indført ved skattereformen i Gibraltar. Inden for dette system er der ingen »normal«

skattesats og heller ingen »hovedskat« og »sekundær« eller »undtagelsesvis« skat. Et selskabs skattebyrde i et bestemt år bestemmes i forhold til følgende to elementer, som er indbyrdes forbundne: dels antallet af ansatte og det areal, der udnyttes af selskabet, dels selskabets overskud.

169 Det Forenede Kongerige har i alt væsentligt tilsluttet sig den gibraltarske regerings standpunkt vedrørende det almindelige eller »normale« skattesystem, der blev indført med reformen, og har bl.a. hævdet, at det, som efter dette system udløser skatten, er ansættelsen af en medarbejder eller anvendelsen af en ejendom, i begge tilfælde for så vidt der herved opnås en fortjeneste (jf. præmis 119 ovenfor).

170 På baggrund af disse forklaringer givet af Gibraltar og Det Forenede Kongerige var Kommissionen, fra og med den administrative procedure, nødsaget til at opfylde sin forpligtelse, jf. præmis 143, til først at identificere det, der inden for det anmeldte skattesystem er den almindelige eller »normale« ordning, og eventuelt sætte spørgsmålstegn ved Gibraltars myndigheders kvalificering af ordningen som almindelig eller »normal«. Uden at have identificeret og undersøgt den pågældende ordning kan Kommissionen nemlig ikke med den retligt fornødne sikkerhed fastslå, at visse af det anmeldte skattesystems elementer har karakter af undtagelser og således a priori er selektive i forhold til den almindelige eller »normale« ordning. På samme måde er det også umuligt for Kommissionen under disse omstændigheder at foretage en korrekt vurdering af, om eventuelle differentieringer mellem virksomheder som følge af anvendelsen af en skattemæssig foranstaltning, der udgør en undtagelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning, kan berettiges ved den pågældende medlemsstats skattesystems karakter eller opbygning, når Kommissionen hverken først har identificeret eller undersøgt dettes almindelige ordning.

171 Det fremgår ikke af nogen del af begrundelsen for den anfægtede beslutning, at Kommissionen har foretaget den nødvendige forudgående undersøgelse, omhandlet ovenfor i præmis 170, hvorved det fastslås, om de forskellige omtvistede aspekter af skattesystemet, som er indført med reformen, kan udgøre en fælles eller »normal« samt fuldstændig skatteordning.

172 Tværtimod nøjedes Kommissionen vedrørende betingelsen om, at der skal være overskud, og begrænsningen på 15%, med umiddelbart at fastslå, at disse to aspekter af reformen udgør undtagelser, og derfor a priori er selektive i forhold til lønskatten og formueskatten (den anfægtede beslutnings betragtning 128, 129, 134 og 135), som Kommissionen således implicit, men nødvendigvis, anså for at udgøre den almindelige eller »normale« ordning, som blev indført med reformen.

173 Endvidere fremgår det vedrørende lønskatten og formueskatten af den anfægtede beslutning (jf. præmis 157-160 ovenfor), at Kommissionen ikke har gennemført nogen fase i analysen for at fastslå, om foranstaltningen var selektiv, idet den for det første har undladt at identificere og undersøge det, som var den almindelige eller »normale« skatteordning, som de to skatter kunne være undtagelser fra, for det andet har undladt at godtgøre deres eventuelle karakter af undtagelser og for det tredje har undladt at vurdere den eventuelle berettigelse af denne egenskab af undtagelser ved karakteren eller opbygningen af det skattesystem, der blev indført med reformen.

174 Det var nemlig først som svar på Det Forenede Kongeriges argumenter om den eventuelle berettigelse af den påståede differentierede behandling af virksomhederne som følge af anvendelsen af ovennævnte aspekter af skattereformen — dvs. inden for den tredje og sidste fase af analysen for at fastslå, om der er tale om selektive foranstaltninger (jf. præmis 144 ovenfor) — at Kommissionen for det første i den anfægtede beslutnings betragtning 131, 136 og 137 anførte, at betingelsen om, at der skal være overskud, og begrænsningen på 15% i alt væsentligt var elementer, som ligger uden for tankegangen i et skattesystem, der er baseret på lønskat og formueskat, og for det andet, i den anfægtede beslutnings betragtning 132, kortfattet og vagt, nævnte »et hybridsystem«, og at det bliver umuligt at påvise [dette systems] […] karakter og [opbygning], ligesom den anførte, at »det ikke [kan] gøres gældende, at et hvilket som helst træk ved et sådant system udgør en del af den generelle ordning, eftersom dette ville være det samme som at acceptere en automatisk berettigelse for et sådant system«. Det fremgår af betragtningerne i præmis 145 og 146 ovenfor, at Kommissionen, i betragtning af den statslige kompetence i skattemæssige anliggender herved har overskredet grænserne for sin kontrol.

175 Ud over at Kommissionen ikke har overholdt rammerne for analysen med henblik på at afgøre, om der er tale om selektive foranstaltninger, er i øvrigt, som det er fastslået ovenfor, hverken betragtningerne i den anfægtede beslutning, jf. præmis 174 ovenfor, eller de argumenter, som Kommissionen og Kongeriget Spanien har fremført under sagens behandling, tilstrækkelige til at betvivle, at definitionen af det anmeldte system som almindeligt eller »normalt« er berettiget.

176 For det første kan Kommissionens påstande om, at det vil være en logisk bestanddel af et skattesystem, der er baseret på lønskat eller formueskat, at urentable selskaber pålægges skat (den anfægtede beslutnings betragtning 131), eller at de skattepligtige selskabers skattebyrde skal øges lineært i forhold til den anvendte arbejdskraft og det anvendte jordareal, idet enhver begrænsning af denne skattebyrde i forhold til overskuddet anses for at være en undtagelse (den anfægtede beslutnings betragtning 136 og 137), ikke i sig selv skabe tvivl om denne definitions berettigelse.

177 Kommissionen har nemlig i denne henseende ikke i tilstrækkelig grad afvist den gibraltarske regerings argument om, at betingelsen om, at der skal være overskud, er en logisk bestanddel af et system med lønskat og formueskat, eftersom den svarer til et grundlæggende mål for dette system, nemlig at selskaber, der ikke er rentable, ikke beskattes. Kommissionen har således ikke godtgjort, at den manglende beskatning ikke kunne anses for at være en integrerende del af det anmeldte skattesystems fælles eller »normale« ordning.

178 Desuden har Kommissionen heller ikke, af lignende årsager, fastslået, at Gibraltars myndigheder ikke var berettiget til, i deres område og under udøvelsen af deres kompetence på skatteområdet, at udarbejde et almindeligt eller »normalt« skattesystem, der omfatter den almindelige anvendelse af et skatteloft, der er maksimeret til 15% af overskuddet, for at undgå, at virksomhederne betaler en alt for stor del af deres overskud i skat. I denne henseende er Kommissionens påstand om, at jo flere ansatte en virksomhed har, og jo flere lokaler der udnyttes, desto større bør dens skatteskyld være i et skattesystem som det, der er foreslået af Gibraltars myndigheder (jf. den anfægtede beslutnings betragtning 137), ikke i sig selv tilstrækkelig til at sætte spørgsmålstegn ved

berettigelsen af det valg, de pågældende myndigheder har truffet, vedrørende de elementer, der udgør den almindelige eller »normale« ordning i det nævnte skattesystem.

179 For det andet er Kommissionens betegnelse, i den anfægtede beslutnings betragtning 132 og i sine indlæg for Retten, af det skattesystem, der er indført med reformen som en »hybridreform«, blot en måde at beskrive dette system på, som består af forskellige elementer. Denne betegnelse viser ikke i sig selv, at et sådant system ikke kan udgøre en almindelig eller »normal« skatteordning, som kan anvendes i Gibraltar, for så vidt der dels forfølges to mål med dette system — nemlig målet om at beskatte anvendelsen af to knappe produktionsfaktorer i Gibraltar og målet om at tage hensyn til selskabernes skatteevne — som er fastsat af Gibraltars myndigheder under udøvelsen af deres kompetence i skatteanliggender, dels at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke findes en harmoniseret standard for, hvad der er den »almindelige« eller »normale« ordning i et nationalt skattesystem.

180 I denne forbindelse kan Kommissionen og Kongeriget Spanien ikke med føje, og på helt hypotetisk vis, gøre gældende, at de to formål, der er knyttet til skattesystemet og til dettes almindelige eller »normale« ordning, således som indført med reformen (jf. præmis 179 ovenfor), i visse tilfælde er indbyrdes uforenelige, f.eks. i det tilfælde, hvor et selskab, der har et stort overskud, men som, fordi det ikke har fysisk tilstedeværelse i Gibraltar, ikke pålægges lønskat og formueskat, eller det tilfælde, hvor et selskab er en stor arbejdsgiver i Gibraltar, men heller ikke pålægges disse to skatter, fordi det ikke har noget overskud. Disse hypotetiske tilfælde er nemlig ikke tilstrækkelige til at godtgøre, at skattesystemet og dets almindelige eller »normale« ordning, jf. ovenfor, ikke kan opfylde to forskellige formål, som er fastsat af Gibraltars myndigheder.

181 Denne vurdering berøres ikke af Kommissionens vage påstand om, at en bestemt egenskab i et system kan anses for at være en del af det almene system, da dette ville svare til at acceptere en automatisk begrundelse af dette system (den anfægtede beslutnings betragtning 132). I denne henseende skal det blot bemærkes, at en sådan tilgang til spørgsmålet ikke overholder de forskellige led i analysen, som er anført ovenfor i præmis 143 og 144, og desuden overskrider grænserne for Kommissionens kontrol med hensyn til den statslige kompetence på skatteområdet (jf. præmis 145 og 146 ovenfor).

182 For det tredje skal det bemærkes, at Kommissionen i sine skriftlige indlæg har rejst spørgsmål om begrundelsen for, at Gibraltar valgte løsningen med at indføre en lønskat og en formueskat inden for et loft på 15% af overskuddet i betragtning af det begrænsede anvendelsesområde for beskatningen, som er resultatet heraf. I denne henseende fastslog Kommissionen i den anfægtede beslutnings betragtning 144, at skattesystemet bestående af de to ovennævnte skatter »ikke [har] samme almindelige karakter som beskatning af selskabers indtjening, som skal beskatte resultatet af den økonomiske aktivitet som helhed«. Desuden kritiserede den Gibraltars regering for ikke at have givet nogen forklaring på spørgsmålet, hvorfor begrænsningen på 15% afspejler virksomhedernes skatteevne, og fandt det uklart, hvorfor der var valgt denne begrænsning på trods af den gibraltarske regerings ønske om at beskatte anvendelsen af sine knappe ressourcer. Endelig foreslog Kommissionen, at de beskattede selskabers skatteevne kan tages i betragtning derved, at satsen for lønskatten hvert år tilpasses de lokale konjunkturforhold.

183 Det kan fastslås, at Kommissionen med disse vage og generelle spørgsmål og formodninger ikke har været i stand til at drage Gibraltars myndigheders kvalificering af det anmeldte skattesystem og dets elementer som en almindelig eller »normal« ordning i tvivl.

184 Det fremgår således af præmis 170-183 ovenfor, at Kommissionens betragtninger i den anfægtede beslutning ikke er tilstrækkelige til at rejse tvivl om den definition af

skattesystemets almindelige eller »normale« ordning, som Gibraltars myndigheder har anført, da Kommissionen ikke har fulgt rammen for analysen med hensyn til afgørelsen af, om foranstaltningen er selektiv. Heraf følger desuden, at Kommissionen ved at undlade at følge denne analyseramme har overskredet grænserne for sin kontrol, når henses til omfanget af de gibraltarske myndigheders kompetence med hensyn til bestemmelsen af Gibraltars skattesystem og dettes almindelige eller »normale« ordning. Det fremgår nemlig af ræsonnementet i navnlig den anfægtede beslutnings betragtning 131, 132, 136, 137 og 144, at Kommissionen ved at undlade at anvende den ordning, som sagsøgerne i denne sag havde betegnet som den almindelige eller »normale« skatteordning, som udgangspunkt for sin analyse vedrørende materiel selektivitet, og ved at undlade at identificere denne ordning og undersøge, hvorvidt den var berettiget, i stedet for at udøve den kontrol, der er omhandlet ovenfor i præmis 143 og 144, anvendte sin egen logik hvad angår det anmeldte skattesystems indhold og funktion.

185 På baggrund af ovenstående må det konkluderes, at ingen af de tre omtvistede aspekter af skattesystemet, således som anmeldt, kan anses for at medføre en selektiv fordel i henhold til artikel 87, stk. 1, EF, eftersom Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad har påvist, at de udgør undtagelser fra den almindelige eller »normale« skatteordning, der er indført med reformen i Gibraltar, som giver anledning til differentieret behandling mellem virksomheder med hensyn til skattebyrde.

186 Endelig skal det bemærkes, at sammenligningen mellem de påståede virkninger af det skattesystem, der blev indført med reformen, og virkningerne af det skattesystem, der var gældende før dette, som Kommissionen har foretaget i tabel 1 og betragtning 150 til den anfægtede beslutning, i dette tilfælde ikke kan godtages med hensyn til anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF. I denne henseende er det nemlig uden betydning, om situationen for den, der formodes at være begunstiget af den omtvistede foranstaltning, er forbedret eller forværret i forhold til den tidligere retstilstand, eller om situationen tværtimod ikke har udviklet sig med tiden (dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt præmis 78 ovenfor, præmis 41). Det, der betyder noget, er, hvorvidt det omtvistede skattesystem, bedømt uafhængigt af den tidligere

ordning, begunstiger visse virksomheder i henhold til artikel 87, stk. 1, EF (jf. i denne retning Domstolens dom af 7.6.1988, sag 57/86, Grækenland mod Kommissionen, Sml. s. 2855, præmis 10).

187 Af det ovenstående følger, at Kommissionen ikke har fastslået, at de tre omtvistede aspekter i skattereformen medfører selektive fordele. Kommissionen har således begået en retlig fejl ved anvendelsen af artikel 87, stk. 1, EF ved at anse de omtvistede aspekter for statsstøtte.

188 Det andet anbringende bør derfor tages til følge.

189 Da det første og det andet anbringende tages til følge, bør den anfægtede beslutning annulleres i sin helhed, uden at det er fornødent at undersøge anbringendet om tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter.

Sagsomkostningerne

190 Ifølge procesreglementets artikel 87, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da sagsøgerne har nedlagt påstand om, at Kommissionen betaler sagsomkostningerne, og da Kommissionen har tabt sagerne, bør denne pålægges at betale omkostningerne.

191 Ifølge procesreglementets artikel 87, stk. 4, første afsnit, bærer medlemsstater, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger. Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, intervenient i sag T-211/04, og Kongeriget Spanien, intervenient i sag T-211/04 og sag T-215/04, bærer således deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Tredje Udvidede Afdeling)

1) Sagerne T-211/04 og T-215/04 forenes med henblik på dommen.

2) Kommissionens beslutning 2005/261/EF af 30. marts 2004 vedrørende en støtteordning, som Det Forenede Kongerige påtænker at gennemføre i form af Gibraltars regerings reform af selskabsbeskatningen, annulleres.

3) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler Gibraltars regerings omkostninger og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands omkostninger i sag T-215/04 og bærer sine egne omkostninger.

4) **Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer de omkostninger, det har afholdt som intervenient i sag T-211/04.**

5) **Kongeriget Spanien bærer de omkostninger, det har afholdt som intervenient i sagerne T-211/04 og T-215/04.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. december 2008.

Underskrifter

Indhold

Retsforskrifter . . . . . II - 3750

I — Fællesskabsbestemmelser . . . . . II - 3750

II — Gibraltars status . . . . . II - 3752

Sagens faktiske omstændigheder . . . . . II - 3753

I — Baggrunden for Gibraltars regerings virksomhedsskattereform . . . . . II - 3753

II — Gibraltars regerings reform af selskabsskatten . . . . . II - 3755

A — Det beskatningssystem, som indføres med skattereformen . . . . . II - 3756

B — Supplerende skat (eller strafskat) . . . . . II - 3757

III — Den administrative procedure og den anfægtede beslutning . . . . . II - 3758

Retsforhandlingerne og parternes påstande . . . . . II - 3760

Retlig bedømmelse . . . . . II - 3764

I — Det første anbringende om retlige fejl og anlæggelse af et fejlskøn hvad angår anvendelsen af kriteriet om regional selektivitet . . . . . II - 3765

A — Parternes argumenter . . . . . II - 3765

B — Rettens vurdering . . . . . II - 3773

1. Spørgsmålet, om den indenstatslige enheds grad af selvstyre i forhold til den pågældende medlemsstats centralregering har betydning hvad angår fastsættelsen af den korrekte referenceramme . . . . . II - 3775

2. Det Forenede Kongeriges rolle i fastsættelsen af det politiske og økonomiske klima i Gibraltar som kriterium for fastsættelsen af referencerammen i sagen II - 3776

a) Dommen i sagen om Azorernes skattesystem . . . . . II - 3776

b) Anvendelsen af første og anden betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem . . . . . II - 3778

c) Anvendelsen af den tredje betingelse i dommen i sagen om Azorernes skattesystem . . . . . II - 3782

II — Det andet anbringende om retlige fejl og anlæggelse af et fejlskøn hvad angår anvendelsen af kriteriet om materiel selektivitet . . . . . II - 3787

A — Parternes argumenter . . . . . II - 3787

B — Rettens vurdering . . . . . II - 3794

1. Relevante betragtninger til den anfægtede beslutning . . . . . II - 3797

2. Spørgsmålet, om de omtvistede aspekter af reformen medfører en selektiv fordel . . . . . II - 3803

Sagsomkostningerne . . . . . II - 3811