ARREST VAN HET GERECHT (Derde kamer — uitgebreid)

18 december 2008 *

In de zaken T-211/04 en T-215/04,

Government of Gibraltar, vertegenwoordigd door M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, alsmede aanvankelijk vertegenwoordigd door A. Petersen en K. Nordlander, vervolgens door K. Karl, advocaten,

verzoekster in zaak T-211/04,

ondersteund door

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, aanvankelijk vertegenwoordigd door M. Bethell als gemachtigde, bijgestaan door D. Anderson, QC, en H. Davies, barrister, vervolgens door E. Jenkinson en E. O'Neill als gemachtigden,

interveniënt,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, aanvankelijk vertegenwoordigd door M. Bethell en E. Jenkinson als gemachtigden, bijgestaan door

* Procestaal: Engels.

D. Anderson, QC, en H. Davies, barrister, vervolgens door Jenkinson, E. O'Neill en S. Behzadi-Spencer als gemachtigden,

verzoeker in zaak T-215/04,

tegen

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door N. Khan en V. Di Bucci als gemachtigden,

verweerster,

ondersteund door

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad, abogado del Estado,

interveniënt,

wijst

betreffende een beroep tot nietigverklaring van beschikking 2005/261/EG van de Commissie van 30 maart 2004 inzake de steunregeling die het Verenigd Koninkrijk voornemens is ten uitvoer te leggen bij de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar (PB 2005, L 85, blz. 1),

HET GERECHT
VAN EERSTE AANLEG (Derde kamer — uitgebreid),

samengesteld als volgt: M. Jaeger, president, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (rapporteur) en O. Czúcz, rechters,

griffier: C. Kantza, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 maart 2007,

het navolgende

Arrest

Toepasselijke bepalingen

I — *Communautaire regelgeving*

1 Artikel 87, lid 1, EG luidt:

„Behoudens de afwijkingen waarin dit Verdrag voorziet, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door

begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt."

2 In punt 2 van mededeling 98/C 384/03 van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB 1998, C 384, blz. 3; hierna: „mededeling betreffende staatssteun op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen"), heet het dat deze mededeling in het geval van belastingmaatregelen verduidelijkingen wil aanbrengen met betrekking tot de kwalificatie als steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

3 Punt 16 van de mededeling betreffende staatssteun op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, luidt:

„Bij de toepassing van artikel [87], lid 1, [EG] op een belastingmaatregel gaat het er […] in de eerste plaats om dat deze maatregel een uitzondering op de toepassing van het belastingstelsel ten gunste van bepaalde ondernemingen in die lidstaat behelst. Eerst moet derhalve worden vastgesteld welke algemene regeling van toepassing is. Vervolgens moet worden nagegaan of de uitzondering of differentiaties binnen die regeling gerechtvaardigd worden ‚door de aard of de opzet van het belastingstelsel', dat wil zeggen of zij rechtstreeks voortvloeien uit de basis- of hoofdbeginselen van het belastingstelsel van de onderhavige lidstaat. Indien dit niet het geval is, gaat het om een steunmaatregel."

4 Artikel 299, lid 4, EG bepaalt dat de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn op de Europese grondgebieden welker buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd.

II — *Status van Gibraltar*

5 Gibraltar is sinds 1713 een kolonie (of overzees gebiedsdeel) van de Britse Kroon, en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland behartigt de buitenlandse betrekkingen daarvan. Gibraltar maakt geen deel uit van het Verenigd Koninkrijk.

6 Ten tijde van de onderhavige feiten waren de teksten houdende organisatie van het bestuurssysteem van Gibraltar de Gibraltar Constitution Order 1969 (hierna: „Constitution van 1969") en de Accompanying Despatch (begeleidende ambtelijke mededeling) van 23 mei 1969.

7 De uitvoerende macht wordt in Gibraltar uitgeoefend door een gouverneur die wordt benoemd door de koningin en haar vertegenwoordiger is, en voor bepaalde interne aangelegenheden door de ministerraad van Gibraltar. Deze bestaat uit een Chief Minister en ministers die door de gouverneur uit de gekozen leden van het House of Assembly (wetgevende kamer) worden benoemd.

8 De wetgevende bevoegdheid is verdeeld tussen het House of Assembly en de gouverneur. Het House of Assembly bestaat uit de Speaker, de Attorney General, de Financial and Development Secretary en vijftien gekozen leden. De verkiezingen voor de samenstelling van het House of Assembly worden in beginsel om de vier jaar gehouden.

9 In Gibraltar zijn eigen rechterlijke instanties ingesteld. Er bestaat echter een mogelijkheid van beroep tegen de arresten van de hoogste rechterlijke instantie van Gibraltar bij het Judicial Committee of the Privy Council van het Verenigd Koninkrijk.

10 Het grondgebied van Gibraltar is een Europees grondgebied in de zin van artikel 299, lid 4, EG, welker buitenlandse betrekkingen worden behartigd door het Verenigd Koninkrijk, zodat de bepalingen van het Verdrag op dat grondgebied van toepassing zijn. Hoewel krachtens artikel 28 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden, die is gehecht aan het Verdrag betreffende de toetreding van het Koninkrijk Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot de Europese Gemeenschappen (PB 1972, L 73, blz. 5), de besluiten van de instellingen van de Gemeenschap die met name betrekking hebben op de „harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting niet van toepassing zijn op Gibraltar", tenzij de Raad anders besluit, zijn de communautaire mededingingsregels, waaronder die betreffende steunmaatregelen van de lidstaten, aldaar wel van toepassing.

Feiten van het geding

I — *Voorgeschiedenis van de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar*

11 Op 11 juli 2001 heeft de Commissie besloten de formele onderzoeksprocedure van artikel 88, lid 2, EG in te leiden tegen twee in Gibraltar toegepaste regelingen inzake vennootschapsbelasting met betrekking tot „vrijgestelde vennootschappen" (PB 2002, C 26, blz. 13) respectievelijk „gekwalificeerde vennootschappen" (PB 2002, C 26, blz. 9).

12 De vrijgestelde vennootschappen waren niet in Gibraltar gevestigd, terwijl de gekwalificeerde vennootschappen daar „a bricks and mortar presence" (een materiële aanwezigheid) hadden en actief waren in verschillende sectoren.

13 Om de status van vrijgestelde vennootschap te krijgen, moest een onderneming aan bepaalde voorwaarden voldoen; daartoe behoorde het verbod om in Gibraltar enige handels- of andere activiteit te ontplooien, behalve met andere vrijgestelde vennootschappen en met gekwalificeerde vennootschappen. Onderdanen en inwoners van Gibraltar mochten geen aandelen in een vrijgestelde vennootschap bezitten, behalve als aandeelhouder van een naamloze vennootschap. Onder voorbehoud van enkele beperkte uitzonderingen, was een vrijgestelde vennootschap in Gibraltar vrijgesteld van inkomstenbelasting en behoefde zij slechts een jaarlijkse forfaitaire belasting van 225 pond sterling (GBP) te betalen.

14 De voorwaarden om onder de status van gekwalificeerde vennootschap te vallen waren in wezen dezelfde als die voor de status van vrijgestelde vennootschap. De gekwalificeerde vennootschappen betaalden belasting tegen een tarief waarover met de fiscus van Gibraltar werd onderhandeld en dat tussen 2 en 10 % van hun winst schommelde.

15 Bij arrest van 30 april 2002, Government of Gibraltar/Commissie (T-195/01 en T-207/01, Jurispr. blz. II-2309), heeft het Gerecht enerzijds het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de vrijgestelde vennootschappen nietig verklaard en heeft het anderzijds het beroep tot nietigverklaring van het inleidingsbesluit met betrekking tot de gekwalificeerde vennootschappen verworpen.

16 Onverminderd de vraag of de fiscale regelingen inzake de vrijgestelde en de gekwalificeerde vennootschappen als staatssteun waren aan te merken, heeft de regering van Gibraltar op 27 april 2002 aangekondigd dat zij voornemens was de gehele wetgeving inzake vennootschapsbelasting in te trekken en een volledig nieuwe belastingregeling voor alle vennootschappen van Gibraltar in te voeren. In het onderhavige geding gaat het om die hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar.

II — *Hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar*

17 Bij brief van 12 augustus 2002 heeft het Verenigd Koninkrijk overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar bij de Commissie aangemeld.

18 Die belastinghervorming houdt een stelsel van belastingheffing in dat voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen geldt, en een extra heffing (of strafheffing) (top-up tax) die alleen geldt voor vennootschappen in de financiële dienstverleningssector en voor nutsbedrijven, waartoe telecommunicatiebedrijven en elekritriciteits- en watervoorzieningsbedrijven behoren.

19 De belastinghervorming wordt uitgevoerd bij:

— de Companies (Payroll Tax) Ordinance (ordonnantie betreffende personeelsbelasting voor vennootschappen);

— de Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (ordonnantie betreffende jaarlijks registratierecht voor vennootschappen);

— de Rates Ordinance (ordonnantie betreffende belastingen);

— de Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (ordonnantie betreffende belasting op bepaalde activiteiten van vennootschappen).

20 De wettelijke regeling met betrekking tot de belastinghervorming zal na goedkeuring door het House of Assembly door de regering van Gibraltar worden toegepast. In het kader van die hervorming zal de wettelijke regeling betreffende de vrijgestelde en de gekwalificeerde vennootschappen met onmiddellijke ingang worden ingetrokken.

A — *Bij de belastinghervorming ingevoerd stelsel van belastingheffing*

21 Het bij de belastinghervorming ingevoerde stelsel van belastingheffing dat voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschapen geldt, bestaat uit een personeelsbelasting (payroll tax), een belasting op het gebruik van bedrijfsruimten (business property occupation tax) en een registratierecht (registration fee):

— de personeelsbelasting: alle vennootschappen van Gibraltar zijn een personeelsbelasting verschuldigd ten bedrage van 3 000 GBP per werknemer per jaar; iedere „werkgever" in Gibraltar zal personeelsbelasting moeten betalen voor al zijn voltijdse en deeltijdse „werknemers" die „in Gibraltar zijn tewerkgesteld"; in de wettelijke regeling met betrekking tot de belastinghervorming worden voornoemde termen gedefinieerd;

— de belasting op het gebruik van bedrijfsruimten (Business Property Occupation Tax; hierna: „BPOT"): alle vennootschappen die in Gibraltar ruimten voor

bedrijfsdoeleinden gebruiken, zullen een belasting op het gebruik van die ruimten moeten betalen waarvan het tarief gelijk is aan een percentage van hun algemene belastingplicht voor de onroerendgoedbelasting in Gibraltar;

— het registratierecht: alle vennootschappen van Gibraltar zullen een jaarlijks registratierecht moeten betalen van 150 GBP voor vennootschappen die geen inkomsten genereren, en van 300 GBP voor vennootschappen die wel inkomsten genereren.

22 Voor de belastingplicht met betrekking tot de personeelsbelasting en de BPOT geldt een plafond van 15 % van de winst. Uit de invoering van dit plafond volgt dat de vennootschappen de personeelsbelasting en de BPOT enkel betalen indien zij winst maken, en dat het bedrag daarvan niet meer dan 15 % van voornoemde winst kan zijn.

B — *Extra heffing (of strafheffing)*

23 Bepaalde activiteiten, namelijk financiële diensten en nutsvoorzieningen, zullen worden belast met een extra heffing of strafheffing over de winst uit die activiteiten. De extra heffing geldt alleen voor winst die aan die activiteiten kan worden toegerekend.

24 Financiële dienstverleners zijn, naast de personeelsbelasting en de BPOT, een extra heffing (of strafheffing) verschuldigd tegen een tarief van 4 tot 6 % van de winst uit de financiële dienstverleningsactiviteiten (berekend volgens international accounting

standards); voor de totale belasting van die vennootschappen (personeelsbelasting, BPOT en extra heffing) zal een plafond van 15 % van de winst gelden.

25 Nutsbedrijven zijn, naast de personeelsbelasting en de BPOT, een extra heffing (of strafheffing) verschuldigd van 35 % van de winst uit hun activiteiten (berekend volgens international accounting standards). Zij mogen de personeelsbelasting en de BPOT aftrekken van hun extra heffing. Hoewel de nutsbedrijven jaarlijks in totaal (personeelsbelasting en BPOT) ook hooguit tot 15 % van de winst worden belast, zorgt de toepassing van de extra heffing voor nutsbedrijven ervoor dat deze bedrijven altijd een belasting van 35 % van de winst betalen.

III — *Administratieve procedure en bestreden beschikking*

26 De Commissie heeft de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk bij schrijven van 16 oktober 2002 in kennis gesteld van haar besluit tot inleiding van de procedure van artikel 88, lid 2, EG ten aanzien van de belastinghervorming, en de belanghebbenden verzocht hun opmerkingen te maken (PB C 300, blz. 2). Het Verenigd Koninkrijk heeft bij schrijven van 13 december 2002 zijn opmerkingen ingediend.

27 De Commissie heeft opmerkingen ontvangen van de Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Spaanse bond van bedrijfsorganisaties), Ålands Landskapsstyrelse (bestuursorgaan van de Åland-eilanden van Finland), het Koninkrijk Spanje en de regering van Gibraltar. De Commissie heeft die opmerkingen doorgezonden aan het Verenigd Koninkrijk dat bij schrijven van 13 februari 2003 haar commentaar daarop heeft meegedeeld.

28 Op 30 maart 2004 heeft de Commissie beschikking 2005/261/EG vastgesteld, inzake de steunregeling die het Verenigd Koninkrijk voornemens is ten uitvoer te leggen bij de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar (PB 2005, L 85, blz. 1; hierna: „bestreden beschikking").

29 Het dispositief van de bestreden beschikking luidt:

„*Artikel 1*

De door het Verenigd Koninkrijk aangemelde voorstellen voor de hervorming van het vennootschapsbelastingstelsel in Gibraltar vormen een steunregeling die onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt.

Deze voorstellen mogen derhalve niet ten uitvoer worden gelegd.

Artikel 2

Deze beschikking is gericht tot het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland."

30 Ter onderbouwing van haar conclusie met betrekking tot het selectieve karakter van de belastinghervorming verklaart de Commissie in de punten 98 tot en met 152 van de bestreden beschikking in wezen dat voornoemde hervorming zowel regionaal als

materieel selectief is. Deze hervorming is regionaal selectief voor zover daarin wordt voorzien in een stelsel van vennootschapsbelasting op grond waarvan de ondernemingen in Gibraltar over het algemeen tegen een lager tarief worden belast dan die in het Verenigd Koninkrijk (punt 127 van de bestreden beschikking). De Commissie is van mening dat de volgende aspecten van de belastinghervorming materieel selectief zijn: 1) de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig voor de personeelsbelasting en de BPOT te zijn, omdat deze voorwaarde de ondernemingen bevoordeelt die geen winst maken (punten 128-133 van de bestreden beschikking); 2) het plafond van 15 % van de winst dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, omdat dit plafond de ondernemingen bevoordeelt die in het betrokken belastingjaar weinig winst maken in verhouding tot hun aantal werknemers en hun gebruik van bedrijfsruimten (punten 134-141 van de bestreden beschikking); 3) de personeelsbelasting en de BPOT omdat die twee belastingen naar hun aard de ondernemingen bevoordelen die niet werkelijk fysiek aanwezig zijn in Gibraltar en daardoor geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn (punten 142-144 en 150 van de bestreden beschikking). De Commissie concludeert dat „ten aanzien van de aangemelde maatregelen daarom sprake is van zowel regionale als materiële selectiviteit; het laatste volgt zowel uit een aantal specifieke kenmerken van het voorgestelde systeem als uit de analyse van dat systeem als geheel" (punt 152 van de bestreden beschikking).

Procesverloop en conclusies van partijen

31 Bij op 9 juni 2004 ter griffie van het Gerecht neergelegde verzoekschriften hebben de regering van Gibraltar, verzoekster in zaak T-211/04, en het Verenigd Koninkrijk, verzoeker in zaak T-215/04, de onderhavige beroepen tot nietigverklaring van de bestreden beschikking ingesteld.

32 Bij op 4 oktober 2004 ter griffie van het Gerecht neergelegde akte heeft het Verenigd Koninkrijk verzocht om toelating tot interventie aan de zijde van verzoekster in zaak T-211/04.

33 Bij op 7 oktober 2004 ter griffie van het Gerecht neergelegde akten heeft het Koninkrijk Spanje verzocht om toelating tot interventie aan de zijde van de Commissie in de zaken T-211/04 en T-215/04.

34 Bij op 1 december 2004 ter griffie van het Gerecht neergelegde akten heeft verzoekster in zaak T-211/04 op grond van artikel 116, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht verzocht om vertrouwelijke behandeling ten aanzien van interveniënten van bijlage A 2 bij het verzoekschrift. Zij heeft dit verzoek bij op 26 april 2005 ter griffie van het Gerecht neergelegde akte ingetrokken.

35 Bij beschikkingen van de president van de Derde kamer van het Gerecht van 14 december 2004 en 15 februari 2005 zijn de verzoeken tot interventie in de zaken T-211/04 en T-215/04 ingewilligd.

36 Bij op 8 maart 2005 ter griffie van het Gerecht neergelegde akte heeft het Verenigd Koninkrijk op grond van artikel 50 van het Reglement voor de procesvoering verzocht om voeging van de zaken T-211/04 en T-215/04 voor de mondelinge behandeling en het arrest. De betrokken partijen hebben binnen de gestelde termijn hun opmerkingen over dit verzoek gemaakt.

37 Bij op 16 maart 2005 respectievelijk 15 april 2005 ter griffie van het Gerecht neergelegde akten hebben verzoekers in de zaken T-211/04 en T-215/04 verzocht die zaken bij voorrang te behandelen op grond van artikel 55, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering.

38 Het Koninkrijk Spanje heeft zijn memorie in interventie in zaak T-215/04 ingediend op 29 april 2005 en die in zaak T-211/04 op 20 juni 2005. Partijen in die zaken hebben binnen de gestelde termijnen hun opmerkingen over die memories gemaakt. Het Verenigd Koninkrijk heeft geen memorie in interventie in zaak T-211/04 ingediend.

39 Bij beschikkingen van 12 mei 2005 en 13 december 2006 heeft het Gerecht op grond van artikel 55, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten het verzoek om behandeling bij voorrang in de zaken T-211/04 en T-215/04 in te willigen.

40 Op 6 juni 2005 heeft het Gerecht besloten de zaken T-211/04 en T-215/04 te verwijzen naar de Derde kamer (uitgebreid).

41 Bij beschikking van 18 december 2006 zijn de zaken T-211/04 en T-215/04 gevoegd voor de mondelinge behandeling.

42 Op rapport van de rechter-rapporteur heeft het Gerecht (Derde kamer — uitgebreid) besloten tot de mondelinge behandeling over te gaan. In het kader van de maatregelen tot organisatie van de procesgang in de zin van artikel 64 van het Reglement voor de procesvoering, heeft het Gerecht partijen in de zaken T-211/04 en T-215/04 verzocht, hun schriftelijke opmerkingen in te dienen over de consequenties van het arrest van het Hof van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, Jurispr. blz. I-7115; hierna: „arrest belastingregeling Azoren"), in het licht van de onderhavige zaken. Partijen hebben binnen de gestelde termijn aan dit verzoek gevolg gegeven.

43 Partijen zijn ter terechtzitting van 14 maart 2007 in hun pleidooien en hun antwoorden op de vragen van het Gerecht gehoord.

44 Het Gerecht is van oordeel dat de twee zaken moeten worden gevoegd voor het arrest; ter terechtzitting hebben partijen hiermee ingestemd.

45 Verzoekster in zaak T-211/04 concludeert dat het het Gerecht behage:

— de bestreden beschikking nietig te verklaren;

— de Commissie en het Koninkrijk Spanje te verwijzen in de kosten.

46 Verzoeker in zaak T-215/04 concludeert dat het het Gerecht behage:

— de bestreden beschikking nietig te verklaren;

— de Commissie te verwijzen in de kosten.

47 In de zaken T-211/04 en T-215/04 concludeert de Commissie dat het het Gerecht behage:

— het beroep te verwerpen;

— verzoekers te verwijzen in de kosten.

48 In de zaken T-211/04 en T-215/04 concludeert het Koninkrijk Spanje dat het het Gerecht behage:

— het beroep te verwerpen;

— verzoekers te verwijzen in de kosten.

In rechte

49 Verzoekers voeren in wezen drie middelen aan: 1) onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten betreffende de toepassing van het criterium van regionale selectiviteit; 2) onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten met betrekking tot de toepassing van het criterium van materiële selectiviteit, en 3) schending van wezenlijke vormvoorschriften in het kader van het onderzoek van het als materieel selectief gekwalificeerde derde aspect van de belastinghervorming, namelijk de aard

van de personeelsbelasting en de BPOT. Het laatste middel valt uiteen in twee onderdelen: a) schending van het recht te worden gehoord en b) schending van de motiveringsplicht.

I — *Eerste middel: onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten met betrekking tot de toepassing van het criterium van regionale selectiviteit*

A — *Argumenten van partijen*

50 Verzoekers stellen dat de Commissie in casu het criterium van regionale selectiviteit onjuist heeft toegepast omdat naar haar mening het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk en zijn vennootschapsbelastingregeling het passende referentiekader was voor de beoordeling van de belastinghervorming van Gibraltar. Zij voeren voor hun stelling in wezen vier punten aan.

51 In de eerste plaats stellen zij dat het criterium van regionale selectiviteit in casu niet kan worden toegepast zoals de Commissie dat heeft gedaan, omdat Gibraltar naar nationaal recht, internationaal recht en gemeenschapsrecht geen deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk. De rechtspraak, de mededeling betreffende staatssteun op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen en de redenering waarop de Commissie zich in de bestreden beschikking baseert, hebben alle betrekking op belastingmaatregelen die van toepassing zijn op een territoriale eenheid die deel uitmaakt van een lidstaat. Gibraltar kan niet met een dergelijke eenheid worden gelijkgesteld.

52 In de tweede plaats stellen verzoekers dat, zelfs al werd Gibraltar geacht deel uit te maken van het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van de communautaire staatssteunregels, het Verenigd Koninkrijk niet het passende referentiekader zou kunnen vormen omdat de twee eenheden geen gemeenschappelijk belastingstelsel

hebben. De belastinghervorming van Gibraltar is niet een „afwijking", een „uitzondering" of een „vermindering" van de vennootschapsbelastingregeling van het Verenigd Koninkrijk; laatstgenoemde regeling is niet het „normale" belastingstelsel dat zonder de litigieuze belastinghervorming op Gibraltar van toepassing zou zijn. Bijgevolg kan het criterium van regionale selectiviteit niet worden toegepast.

53 In dit verband stellen verzoekers om te beginnen, dat de overheid van het Verenigd Koninkrijk geen rol speelt bij de bepaling van het politieke en economische klimaat in Gibraltar. Op politiek niveau omvat de overheid van Gibraltar zijn eigen uitvoerende, wetgevende en rechterlijke macht en staat zij los van die van het Verenigd Koninkrijk. Op economisch niveau ontvangt Gibraltar geen subsidie en ook niet een of andere financiële bijstand van het Verenigd Koninkrijk. Zijn inkomsten zijn volledig afkomstig uit de belastingen die het zelf vaststelt. Het stelt de economische politiek vast die volgens hem het best past bij zijn grondgebied, zonder rekening te houden met de economische politiek van het Verenigd Koninkrijk. Het slaat zijn eigen munt en drukt zijn eigen geld, het bepaalt zelf hoeveel geld in omloop is, en beslist als enige over zijn leningen en uitgaven. De bestreden beschikking bevat feitelijke onjuistheden met betrekking tot het belang voor Gibraltar van de uitoefening van het centrale gezag in het Verenigd Koninkrijk.

54 Verzoekers stellen vervolgens dat Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk twee volledig gescheiden en verschillende belastingjurisdicties zijn. De regering van Gibraltar en het House of Assembly houden bij de uitwerking van de op dit grondgebied geldende belastingregeling alleen rekening met de bijzondere omstandigheden en kenmerken van zijn economie, zonder dat zij op enigerlei wijze worden beïnvloed of beperkt door de in het Verenigd Koninkrijk vastgestelde fiscale wetten of belastingpolitiek. De belastingwetgeving van het Verenigd Koninkrijk is nooit toegepast in Gibraltar en zou daar niet van toepassing zijn zelfs wanneer Gibraltar geen belastingwetgeving zou hebben. Derhalve is er geen regeling waarmee de in Gibraltar toegepaste belastingen kunnen worden vergeleken of waarvan zij kunnen afwijken. De bestreden beschikking bevat feitelijke onjuistheden met betrekking tot de beschrijving van Gibraltar als een plaats waar de fiscale bevoegdheden zijn gedecentraliseerd, maar sprake blijft van een centrale referentieregeling (punt 121 van de bestreden beschikking), de beschrijving van de belastinghervorming als een verlaging van de op nationaal niveau geheven belasting (punt 109 van de bestreden beschikking) en de verklaring van de Commissie dat „het huidige belastingstelsel in Gibraltar grotendeels overeenkomt met het model

[van het Verenigd Koninkrijk], met uitzondering van de voordelen die de offshore-economie geniet" (punt 112 van de bestreden beschikking).

55 Volgens de regering van Gibraltar houdt het selectiviteitscriterium in dat de litigieuze belastingmaatregel kan worden vergeleken met een normaal belastingtarief dat zonder die maatregel op de activiteit in de betrokken regio van toepassing is. Dat betekent noodzakelijkerwijs dat de gehanteerde vergelijkingsmaatstaf een belasting of een andere maatregel in dezelfde belastingjurisdictie moet zijn. In casu echter zijn Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk twee verschillende belastingjuridicties; zelfs zonder een specifieke regeling inzake de vennootschapsbelasting in Gibraltar, is de belastingregeling van het Verenigd Koninkrijk daar niet van toepassing. Dat komt niet omdat het Verenigd Koninkrijk ervoor heeft gekozen zijn belastingbevoegdheden aan Gibraltar over te dragen of prijs te geven, zoals de Commissie in punt 114 van de bestreden beschikking heeft verklaard. Het Verenigd Koninkrijk kan namelijk niet kiezen om zijn eigen belastingwetten op zijn koloniën toe te passen en heeft nooit belastingbevoegdheden over Gibraltar uitgeoefend.

56 Verzoekers betogen ten slotte dat, anders dan de Commissie in de bestreden beschikking stelt, de politieke en fiscale autonomie die een lager openbaar lichaam geniet, een relevant criterium is voor de beoordeling of een door dat lichaam vastgestelde fiscale maatregel selectief is, voor zover die politieke en fiscale autonomie het mogelijk maakt het betrokken lagere openbare lichaam als een passend referentiekader te beschouwen.

57 In hun schriftelijke opmerkingen over de consequenties van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, blijven verzoekers weliswaar erbij dat het criterium van regionale selectiviteit in casu niet kon worden toegepast, omdat Gibraltar geen deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk en de twee eenheden geen gemeenschappelijke belastingregeling hebben, maar stellen zij in de derde plaats, subsidiair, dat het referentiekader in casu het grondgebied van Gibraltar is volgens de methode tot afbakening van dat kader, die in de punten 67 en 68 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, is uiteengezet.

58 In de vierde plaats stellen verzoekers dat de belastinghervorming, zelfs indien zij regionaal selectief blijkt te zijn, door haar aard of haar algemene opzet wordt gerechtvaardigd.

59 De Commissie stelt dat het in casu niet relevant is of Gibraltar al dan niet deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van het nationale of het internationale recht, maar of het deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van het gemeenschapsrecht dat zijn eigen rechtsorde vaststelt. Volgens de Commissie is dat het geval.

60 Zij stelt ook dat het feit dat Gibraltar economisch gescheiden is van het Verenigd Koninkrijk, in casu geen invloed heeft. Een dergelijke overweging is in de staatssteunbeschikkingen nooit in aanmerking genomen omdat de regionale staatssteunregels, zelfs wanneer een echte economische scheiding tussen de centrale overheid en de autonome regio bestaat, uitsluitend worden toegepast op basis van het bestaan van een voordeel voor bepaalde ondernemingen afhankelijk van hun vestiging of hun activiteit in een deel van een lidstaat.

61 De Commissie betwist hoe dan ook de door verzoekers aangevoerde economische en fiscale autonomie van Gibraltar ten opzichte van het Verenigd Koninkrijk en geeft voorbeelden van door het Verenigd Koninkrijk aan Gibraltar verleende financiële steun.

62 Anders dan verzoekers stellen, betoogt de Commissie ook dat de centrale overheid van het Verenigd Koninkrijk een fundamentele rol speelt bij de bepaling van het politieke en economische klimaat in Gibraltar met name omdat het Verenigd Koninkrijk belast is met de toepassing van het gemeenschapsrecht in Gibraltar en de monetaire stabiliteit daar volledig voortkomt uit die van het Verenigd Koninkrijk (de valuta van Gibraltar is niets anders dan het pond sterling met een andere naam). In verband daarmee stelt de Commissie dat het begrip „bepaalde interne aangelegenheden", waaronder volgens verzoekers de belastingheffing valt, van weinig belang is in de context van het

gemeenschapsrecht, voornamelijk om twee redenen: 1) de grondwet van 1969 bepaalt dat de centrale overheid (in de persoon van de gouverneur) kan optreden met name om de nakoming van internationale verplichtingen in Gibraltar te waarborgen, en 2) anders dan het Verenigd Koninkrijk, neemt Gibraltar niet deel aan de vaststelling van de communautaire handelingen die zijn bepaalde interne aangelegenheden raken en op zijn grondgebied moeten worden toegepast.

63 Met betrekking tot verzoekers' argumenten dat Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk geen gemeenschappelijke belastingregeling hebben, is de Commissie in wezen van mening dat, wanneer is vastgesteld dat Gibraltar deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk met het oog op de toepassing van de communautaire staatssteunregels, het passende referentiekader alleen maar dat van de belastingregeling van het Verenigd Koninkrijk kan zijn.

64 De Commissie merkt op dat artikel 87 EG verwijst naar steunmaatregelen „van de staten" die het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden. Zij stelt dat niet doorslaggevend is of het Verenigd Koninkrijk en Gibraltar deel uitmaken van dezelfde belastingjurisdictie, maar of een voor Gibraltar geldende belastingregeling een steunmaatregel van een lidstaat kan vormen. De Commissie stelt zich op het standpunt dat die vraag bevestigend moet worden beantwoord, aangezien de communautaire staatssteunregels volledig op Gibraltar van toepassing zijn, zoals de regering van Gibraltar zelf erkent. De lidstaat die voornemens is steun op het grondgebied van Gibraltar te verlenen, kan alleen maar het Verenigd Koninkrijk zijn, en de vraag of de steunregeling regionaal selectief is, kan enkel worden beoordeeld onder verwijzing naar het Verenigd Koninkrijk als lidstaat die verantwoordelijk is voor de naleving van het gemeenschapsrecht in Gibraltar.

65 De Commissie stelt ook dat het ontbreken van een algemeen (of normaal) belastingstelsel dat voor Gibraltar zou gelden indien de belastingregeling van Gibraltar niet werd toegepast, de toepassing van het regionale selectiviteitscriterium niet uitsluit. Dat een algemeen belastingstelsel ontbreekt, is het gevolg van een keuze van het Verenigd Koninkrijk. Dit heeft ervoor gekozen een bijzondere constitutionele band met Gibraltar te vestigen, en heeft er ook voor gekozen Gibraltar via de akte van toetreding tot de

Gemeenschap aan de staatssteunregeling te onderwerpen. Het Verenigd Koninkrijk heeft ook nog steeds voldoende bevoegdheden over Gibraltar om te garanderen dat laatstgenoemde een vennootschapsbelastingregeling vaststelt die verenigbaar is met het Verdrag. Daaruit volgt dat het referentiekader alleen maar dat van het Verenigd Koninkrijk kan zijn.

66 De Commissie betwist verder dat de mate van fiscale autonomie van het lagere openbare lichaam relevant is voor de toepassing van het begrip staatssteun. Zij is van mening dat dit argument ook gebaseerd is op de aanvaarding van de premisse dat Gibraltar deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk. Gezien die premisse, is de verklaring dat de toepassing van de staatssteunregels afhangt van de mate van autonomie van de betrokken regio, noodzakelijkerwijs ongegrond (behalve in geval van de in punt 115 van de bestreden beschikking vermelde symmetrische delegatie van de fiscale bevoegdheden).

67 In haar schriftelijke opmerkingen over de consequenties van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, is de Commissie van mening dat het Hof daarin haar zienswijze aanvaardt dat het criterium aan de hand waarvan het referentiekader voor de beoordeling van de regionale selectiviteit kan worden bepaald, het lichaam is dat een fundamentele rol speelt bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin de ondernemingen opereren, maar haar opvatting dat dit lichaam alleen maar de lidstaat kan zijn, van de hand wijst.

68 Volgens de Commissie hangt de vraag of het referentiekader in casu al dan niet Gibraltar kan zijn, af van de in het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, geformuleerde voorwaarden en niet van de grondwettelijke status van Gibraltar naar nationaal recht.

69 De Commissie stelt dat het in punt 66 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, vermelde vereiste dat de regio „een fundamentele rol speelt bij de vaststelling van de politieke en economische omgeving waarin de in haar bevoegdheidsgebied gevestigde ondernemingen opereren", een vierde voorwaarde voor de bepaling van het passende referentiekader impliceert, die voorafgaat aan en verschilt van de drie voorwaarden die in punt 67 van het reeds aangehaalde arrest worden opgesomd.

70 Die vierde voorwaarde verlangt dat de betrokken regio met betrekking tot het politieke en economische klimaat waarbinnen de op haar grondgebied gevestigde ondernemingen opereren, een mate van autonomie geniet die te vergelijken is met de invloed die wordt uitgeoefend door de centrale regering van een lidstaat waarvan de grondwet niet in een regionale autonomie voorziet. De Commissie verklaart dat de logica achter dit vereiste, in het licht van de verdragsregels inzake staatssteun, is dat om vast te stellen of bepaalde ondernemingen een voordeel hebben, hun situatie moet worden vergeleken met die van andere ondernemingen die in hetzelfde politieke en economische klimaat opereren.

71 Volgens de Commissie speelt de regering van Gibraltar geen fundamentele rol bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin de in Gibraltar gevestigde ondernemingen opereren, zodat het grondgebied van Gibraltar niet het passende referentiekader kan vormen. Wanneer niet aan dat voorafgaande vereiste is voldaan, heeft het geen zin de drie criteria van punt 67 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, in aanmerking te nemen.

72 Subsidiair onderzoekt de Commissie die drie criteria en stelt zij dat Gibraltar aan twee daarvan niet voldoet, namelijk het criterium inzake de bevoegdheid van de regering van het Verenigd Koninkrijk om rechtstreeks in te grijpen op het gebied van de door de autoriteiten van Gibraltar vastgestelde belastingmaatregelen en het criterium inzake

het bestaan van subsidies die de financiële consequenties van zijn belastingregeling voor Gibraltar compenseren. Bijgevolg is het grondgebied van Gibraltar niet het passende referentiekader.

73 Het Koninkrijk Spanje wijst erop dat zijn interventie aan de zijde van de Commissie niet expliciet of impliciet kan worden uitgelegd als een blijk van steun voor de motivering van de bestreden beschikking met betrekking tot de regionale selectiviteit. Het stelt zich op het standpunt dat het geval van Gibraltar moet worden onderscheiden van die welke betrekking hebben op de belastingregeling van de autonome gebieden van het Baskenland en Navarra, omdat in die gebieden een kader van belastingharmonisatie bestaat.

74 Tegelijkertijd is het Koninkrijk Spanje van mening dat het niet mogelijk is op Gibraltar een totaal andere belastingregeling toe te passen dan die van het Verenigd Koninkrijk zonder enige vorm van limiet of coördinatieregel vast te stellen, omdat dit zou betekenen dat op het gebied van staatssteun het grondgebied van Gibraltar als een andere lidstaat zou worden behandeld, wat het Koninkrijk Spanje als een wezenlijke aantasting van de internationale status van dat grondgebied beschouwt.

75 In zijn schriftelijke opmerkingen over de consequenties van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, stelt het Koninkrijk Spanje dat een vierde voorwaarde moet worden toegevoegd aan de drie voorwaarden die het Hof in voormeld arrest reeds heeft geformuleerd, om te bepalen of het lagere openbare lichaam het passende referentiekader is voor de beoordeling van de door dat lichaam vastgestelde belastingmaatregelen. Volgens die vierde voorwaarde is de betrokken belastingmaatregel niet selectief indien deze wordt geflankeerd door een reeks van harmonisatiecriteria die analoog zijn aan die welke krachtens het gemeenschapsrecht gelden voor de belastingmaatregelen die zijn vastgesteld door de lidstaat waarvan het lagere openbare lichaam afhangt, en ertoe strekken het vrije verkeer van personen, kapitaal, goederen en diensten te beschermen en verstoring van de interne markt te voorkomen.

B — *Beoordeling door het Gerecht*

76 Er zij aan herinnerd dat de communautaire staatssteunregels van toepassing zijn op Gibraltar (arrest Government of Gibraltar/Commissie, punt 15 supra, punt 12). Artikel 87, lid 1, EG is dus het uitgangspunt van de analyse van het Gerecht.

77 Dit artikel verbiedt steunmaatregelen die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" begunstigen, dat wil zeggen selectieve steunmaatregelen (arrest Hof van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, Jurispr. blz. I-10901, punt 94).

78 Wat de beoordeling van de selectiviteitsvoorwaarde betreft, blijkt uit vaste rechtspraak dat ingevolge artikel 87, lid 1, EG moet worden bepaald of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (arresten Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 41; 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 68, en 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, Jurispr. blz. I-1627, punt 40).

79 Een dergelijke analyse moet ook worden verricht wanneer het gaat om een maatregel die niet door de nationale wetgever maar door een lager openbaar lichaam is vastgesteld, omdat een door een territoriaal overheidslichaam en niet door de centrale overheid vastgestelde maatregel een steunmaatregel kan vormen wanneer aan de voorwaarden van artikel 87, lid 1, EG is voldaan (arrest Hof van 14 oktober 1987, Duitsland/Commissie, 248/84, Jurispr. blz. 4013, punt 17).

80 Gelet op het voorgaande, dient voor de beoordeling of de betrokken maatregel selectief is, te worden nagegaan of hij binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. De bepaling van het referentiekader is nog belangrijker bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale" belasting kan worden vastgesteld. Het normale belastingtarief is het tarief van het geografische gebied dat het referentiekader vormt (arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, punt 56).

81 In casu moet worden onderzocht of het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk het passende referentiekader vormt voor de beoordeling of de belastinghervorming regionaal selectief is. Een ontkennend antwoord op die vraag zou noodzakelijkerwijs betekenen dat het grondgebied van Gibraltar het passende referentiekader voor de beoordeling van de belastinghervorming is, en zou afdoen aan elke conclusie dat die hervorming regionaal selectief is.

82 Met name uit de punten 104 en 125 van de bestreden beschikking blijkt dat de Commissie op basis van twee factoren heeft geconcludeerd dat het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk het passende referentiekader was voor de beoordeling of de belastinghervorming regionaal selectief was: ten eerste is zij in wezen van mening dat op grond van de algemene opzet van het Verdrag en van de staatssteunregels in het bijzonder, het referentiekader enkel het grondgebied van de betrokken lidstaat kon zijn, en dat de mate van autonomie van het lagere openbare lichaam ten opzichte van de centrale regering niet relevant was voor de bepaling van voornoemd kader; ten tweede heeft zij haar conclusie gebaseerd op de rol van de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin de ondernemingen in Gibraltar opereren.

1. Vraag of de mate van autonomie van het lagere openbare lichaam ten opzichte van de centrale regering van de betrokken lidstaat relevant is voor de bepaling van het passende referentiekader

83 Met betrekking tot de eerste factor waarop de Commissie haar conclusie met betrekking tot de bepaling van het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk als passend referentiekader in casu heeft gebaseerd (zie punt 82 hierboven), moet worden vastgesteld dat het Hof, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen over de consequenties van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, heeft erkend, haar analyse in de punten 57 en 58 van voornoemd arrest heeft afgewezen als volgt:

„57 In dit verband dient het referentiekader niet noodzakelijk samen te vallen met het grondgebied van de betrokken lidstaat, zodat een maatregel waarbij slechts voor een gedeelte van het nationale grondgebied een voordeel wordt toegekend, niet alleen daarom al een selectieve maatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG is.

58 Uitgesloten kan niet worden dat een regionale entiteit als gevolg van haar status, rechtens en feitelijk, ten opzichte van het centrale bestuur van een lidstaat dermate autonoom is dat zij, door de maatregelen die zij vaststelt, en niet het centrale bestuur, een fundamentele rol speelt in de vaststelling van de politieke en economische omgeving waarin de ondernemingen opereren. In dat geval vormt het grondgebied waarop de regionale entiteit die de maatregel heeft vastgesteld, haar bevoegdheid uitoefent, en niet het nationale grondgebied in zijn geheel, de relevante context om uit te maken of een door een dergelijke entiteit vastgestelde maatregel bepaalde ondernemingen begunstigt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, uit het oogpunt van de doelstelling van de betrokken maatregel of rechtsregeling."

84 Derhalve volstaat het de gegrondheid te onderzoeken van de tweede factor waarop de Commissie haar conclusie met betrekking tot de bepaling van het Verenigd Koninkrijk als referentiekader heeft gebaseerd, namelijk de rol die de autoriteiten van het Verenigd

Koninkrijk hebben gespeeld bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin de ondernemingen in Gibraltar opereren (zie punt 82 hierboven).

2. Rol van het Verenigd Koninkrijk bij de bepaling van het politieke en economische klimaat in Gibraltar als criterium voor de bepaling van het referentiekader in casu

a) Arrest belastingregeling Azoren

85 In het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra (punt 65), heeft het Hof, wat de situatie betreft waarin een regionale of plaatselijke overheid in de uitoefening van voldoende autonome bevoegdheden ten opzichte van de centrale overheid een belastingtarief vaststelt dat lager is dan het nationale tarief en enkel geldt voor de ondernemingen die binnen haar bevoegdheidsgebied opereren, met name vastgesteld:

„66 In die situatie zou het relevante rechtskader voor de beoordeling van de selectiviteit van een belastingmaatregel tot het betrokken geografische gebied kunnen worden beperkt, indien de regionale overheid, in het bijzonder wegens haar status en bevoegdheden, een fundamentele rol speelt bij de vaststelling van de politieke en economische omgeving waarin de in haar bevoegdheidsgebied gevestigde ondernemingen opereren.

67 Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet een in die omstandigheden genomen beslissing, om te kunnen worden geacht ter uitoefening van voldoende autonome bevoegdheden te zijn vastgesteld, om te beginnen zijn genomen door een regionale of plaatselijke autoriteit met, op het constitutionele niveau, een eigen politieke en administratieve status, die losstaat van die van de centrale overheid. Verder moet zij zijn vastgesteld zonder dat de centrale overheid rechtstreekse zeggenschap heeft over de inhoud ervan. Ten slotte mogen de financiële consequenties van een verlaging van het nationale belastingtarief voor de ondernemingen in de regio niet door bijdragen of subsidies van andere regio's of de centrale overheid worden gecompenseerd.

68 Uit het voorgaande volgt dat voor de toepassing van de gemeenschapsbepalingen inzake staatssteun een voldoende politieke en fiscale autonomie ten opzichte van de centrale overheid, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft gesteld, inhoudt, niet alleen dat de regionale entiteit bevoegd is om, los van elke overweging in verband met het gedrag van de centrale overheid, in haar bevoegdheidsgebied belastingtariefverlagingen vast te stellen, maar ook dat zij de politieke en financiële consequenties van een dergelijke maatregel draagt."

86 In casu moet derhalve worden onderzocht of de belastinghervorming voldoet aan de drie voorwaarden van punt 67 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra. Zo moet worden onderzocht of 1) de belastinghervorming is opgesteld door een regionale of plaatselijke autoriteit met, grondwettelijk gezien, een politieke en administratieve status die losstaat van die van de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk; 2) de belastinghervorming is opgesteld zonder dat de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk rechtstreeks in de inhoud ervan kon ingrijpen, en 3) de financiële consequenties van de invoering van de belastinghervorming voor Gibraltar niet door bijstand of subsidies van andere regio's of de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk worden gecompenseerd.

87 De zienswijze van de Commissie dat punt 66 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, een vierde voorwaarde bevat die voorafgaat aan en losstaat van de in punt 67 opgesomde voorwaarden, namelijk de voorwaarde dat het lagere openbare lichaam een fundamentele rol speelt bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin in zijn bevoegdheidsgebied gevestigde ondernemingen opereren, kan niet worden aanvaard. Die zienswijze vindt immers geen steun in het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, en ook niet in de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed bij dit arrest (Jurispr. blz. I-7119, punten 54 en 55).

88 Het Gerecht kan evenmin de zienswijze van het Koninkrijk Spanje aanvaarden dat naast de drie voorwaarden die het Hof in het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, heeft gesteld, nog een vierde voorwaarde bestaat volgens welke de litigieuze belastingmaatregel moet worden geflankeerd door harmonisatiecriteria die krachtens het gemeenschapsrecht gelden voor de belastingmaatregelen die zijn vastgesteld door de lidstaat waarvan het lagere openbare lichaam afhangt. Behalve dat deze zienswijze vaag is met betrekking tot de bepaling en de inhoud van genoemde harmonisatie-criteria, vindt deze geen enkele steun in het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, zodat deze ook moet worden afgewezen.

b) Toepassing van de eerste en de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren

89 Met betrekking tot de eerste voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, volstaat het vast te stellen, zoals partijen erkennen, dat de bevoegde autoriteiten van Gibraltar die de belastinghervorming hebben vastgesteld, grond-wettelijk gezien, een politieke en administratieve status hebben die losstaat van die van de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk, zodat die eerste voorwaarde is vervuld.

90 Wat de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren betreft, moet in casu worden onderzocht of de belastinghervorming is opgesteld zonder dat de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk rechtstreeks in de inhoud ervan kon ingrijpen.

91 De Commissie stelt dat in casu niet aan die voorwaarde is voldaan, aangezien het Verenigd Koninkrijk krachtens de artikelen 33 en 34 van de Constitution van 1969 bevoegd is door middel van de gouverneur rechtstreeks in te grijpen in met name de aangelegenheden in verband met de „financiële en economische stabiliteit", waartoe de belastingaangelegenheden moeten worden gerekend.

92 Met betrekking tot verzoekers' argument dat de resterende wetgevende bevoegdheid van het Verenigd Koninkrijk in Gibraltar nooit op fiscaal gebied is uitgeoefend, merkt de Commissie op dat het bij de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, gaat om de vraag of de centrale autoriteiten van de lidstaat de mogelijkheid tot ingrijpen hebben en niet of zij dit in werkelijkheid doen.

93 In de eerste plaats zij opgemerkt dat, zoals blijkt uit de stukken in de onderhavige zaak en uit het arrest Government of Gibraltar/Commissie, punt 15 supra (punt 53), de vennootschapsbelasting behoort tot de categorie van bepaalde interne aangelegenheden. Niet betwist wordt dat de uitvoerende bevoegdheid voor die aangelegenheden toekomt aan de ministerraad van Gibraltar. Deze is bevoegd om de op het grondgebied van Gibraltar geldende belastingmaatregelen op te stellen en ter goedkeuring aan de wetgevende macht van Gibraltar voor te leggen.

94 In de tweede plaats zij opgemerkt dat krachtens artikel 32 van de Constitution van 1969 en onder bepaalde voorwaarden de wetgevende macht van Gibraltar bevoegd is wetten vast te stellen „voor de vrede, de openbare orde en het bestuur van Gibraltar". Het staat buiten kijf dat die bevoegdheid ook de vaststelling van belastingmaatregelen omvat. Krachtens artikel 33, lid 1, van de Constitution van 1969 wordt de wetgevende macht in beginsel uitgeoefend door middel van wetsvoorstellen die door het House of Assembly worden aangenomen en door de koningin of door de gouverneur namens de koningin

worden bekrachtigd. Vaststaat dat de leden van het House of Assembly democratisch worden verkozen door en de enige vertegenwoordiging zijn van de bevolking van Gibraltar. Artikel 33, lid 2, van de Constitution van 1969 bepaalt ook dat de gouverneur zijn goedkeuring aan voornoemde wetsvoorstellen kan onthouden of de bekrachtiging van bepaalde wetsvoorstellen aan de koningin kan overlaten. Bovendien kan de gouverneur volgens artikel 34, lid 2, van de Constitution van 1969 onder bepaalde voorwaarden wetsvoorstellen met betrekking tot bepaalde interne aangelegenheden in het belang van de handhaving van de financiële en economische stabiliteit van Gibraltar indienen en kan hij die voorstellen onder bepaalde voorwaarden goedkeuren.

95 In de derde plaats blijkt uit de stukken dat het Verenigd Koninkrijk uiteindelijk nog steeds een resterende wetgevende bevoegdheid in Gibraltar heeft maar dat die bevoegdheid enkel bij uitzondering en nooit op fiscaal gebied is uitgeoefend. Geen enkele belastingregeling van het Verenigd Koninkrijk is op Gibraltar van toepassing of is ooit daarop van toepassing geweest.

96 Ten slotte betwist de Commissie niet dat in casu de belastinghervorming van Gibraltar door de autoriteiten van Gibraltar is opgesteld zonder tussenkomst van de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk.

97 Vastgesteld moet worden dat de bij de artikelen 33 en 34 van de Constitution van 1969 aan de gouverneur verleende bevoegdheden, die overigens nooit op fiscaal gebied zijn uitgeoefend, niet aantonen dat de „centrale regering" van het Verenigd Koninkrijk „rechtstreeks" kan ingrijpen in de inhoud van de belastinghervorming in de zin van de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra. Hoewel de gouverneur van Gibraltar wordt benoemd door de koningin — in haar hoedanigheid van koningin van Gibraltar — en hij haar vertegenwoordiger in Gibraltar is (artikel 18 van de Constitution van 1969), blijkt uit de stukken niet dat de gouverneur van Gibraltar kan worden gelijkgesteld met de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk en dat zijn bevoegdheid tot ingrijpen in het wetgevingsproces van Gibraltar

kan worden gekwalificeerd als „rechtstreeks ingrijpen" van de „centrale regering" van het Verenigd Koninkrijk in de zin van punt 67 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra.

98 Bovendien moet ervan worden uitgegaan dat de resterende wetgevende bevoegdheid van het Verenigd Koninkrijk in Gibraltar en de verschillende bevoegdheden tot deelneming aan het wetgevingsproces, die krachtens de Constitution van 1969 aan de gouverneur zijn verleend, moeten worden uitgelegd in het licht van de status van Gibraltar als kolonie of „niet-zelfbesturend gebied" volgens artikel 73, hoofdstuk XI, van het Handvest van de Verenigde Naties waarvan het Verenigd Koninkrijk als „besturende macht" in de zin van die bepaling de buitenlandse betrekkingen behartigt. De verplichtingen van het Verenigd Koninkrijk in zijn hoedanigheid van besturende macht jegens Gibraltar zijn uitdrukkelijk geformuleerd in voornoemd artikel 73, dat voor zover relevant luidt:

„Leden van de Verenigde Naties die verantwoordelijkheid dragen of aanvaarden voor het bestuur van gebieden waarvan de bevolking nog geen volledig zelfbestuur heeft verworven, erkennen het beginsel dat de belangen van de inwoners van deze gebieden op de eerste plaats komen, en aanvaarden, als een heilige opdracht, de verplichting binnen het in dit Handvest vastgelegde stelsel van internationale vrede en veiligheid, het welzijn van de inwoners van deze gebieden naar beste krachten te bevorderen en, te dien einde:

a) de politieke, economische en sociale vooruitgang van deze volken, alsmede hun vooruitgang op het gebied van het onderwijs, hun rechtvaardige behandeling en hun bescherming tegen misbruiken, te verzekeren, met inachtneming van de nodige eerbied voor hun cultuur;

b) zelfbestuur te ontwikkelen, terdege rekening te houden met de politieke aspiraties van de volken en hen bij te staan bij de progressieve ontwikkeling van hun vrije politieke instellingen, overeenkomstig de bijzondere omstandigheden van elk gebied en zijn bevolking en hun verschillende stadia van ontwikkeling;

[…]”

99 Gelet op het voorgaande, moeten de resterende wetgevende bevoegdheid van het Verenigd Koninkrijk in Gibraltar en de verschillende aan de gouverneur verleende bevoegdheden worden uitgelegd als middelen die het Verenigd Koninkrijk in staat stellen, zijn verantwoordelijkheid jegens de bevolking van Gibraltar te aanvaarden en zijn internationaalrechtelijke verplichtingen na te komen, en niet alsof zij een bevoegdheid tot rechtstreeks ingrijpen in de inhoud van een door de autoriteiten van Gibraltar vastgestelde belastingmaatregel verlenen, temeer waar die restbevoegdheden nooit op fiscaal gebied zijn uitgeoefend.

100 Derhalve moet worden vastgesteld dat de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, in casu is vervuld.

c) Toepassing van de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren

101 Met betrekking tot de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, moet in casu worden onderzocht of de financiële consequenties van de invoering van de belastinghervorming voor Gibraltar niet door bijstand of subsidies van andere regio’s of van de centrale regering van het Verenigd Koninkrijk worden gecompenseerd.

102 De Commissie stelt dat deze voorwaarde impliceert dat zelfs potentieel geen steun beschikbaar is voor het lagere openbare lichaam om de gevolgen van de besluiten van dit lichaam ter zake van belastingen te compenseren. Zij betwist bijgevolg dat die voorwaarde verlangt dat er een verband bestaat tussen enerzijds regionale maatregelen tot belastingverlaging en anderzijds subsidies van de centrale regering of een andere

regio. Volgens de Commissie strookt die uitlegging niet met de gestelde vierde voorwaarde dat het lagere openbare lichaam een fundamentele rol moet spelen bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin op zijn grondgebied gevestigde ondernemingen opereren. Voor de beoordeling of aan die voorwaarde is voldaan, moet immers rekening worden gehouden met alle financieringsbronnen van de centrale regering, aangezien geld fungibel is en een betaling die Gibraltar van een overheidsuitgave ontslaat, hem in staat stelt meer geld aan een ander project te besteden of de belastingen te verlagen. In het licht van die uitlegging, betwist de Commissie dat in casu aan de derde voorwaarde is voldaan omdat het Verenigd Koninkrijk aan Gibraltar financiële steun zou hebben verleend.

103 In dit verband beroept de Commissie zich met name op de financiering door het Verenigd Koninkrijk van het fonds voor sociale zekerheid van Gibraltar, zodat laatstgenoemde de pensioenen van Spaanse onderdanen kon betalen die thans in Spanje woonachtig zijn en die in Gibraltar hebben gewerkt voordat de Spaanse autoriteiten in 1969 besloten de grens tussen Spanje en Gibraltar te sluiten. Zij beroept zich bovendien op de ontwikkelingssteun die het Verenigd Koninkrijk sinds zijn toetreding tot de Gemeenschap meermaals aan Gibraltar heeft verleend, op de financiering door het Verenigd Koninkrijk van een regeling tot verstrekking van risicokapitaal aan in het Verenigd Koninkrijk en in Gibraltar gevestigde kleine en middelgrote ondernemingen (KMO) en op de subsidiëring van de exploitatie van de luchthaven van Gibraltar door het ministerie van Defensie van het Verenigd Koninkrijk.

104 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

105 In dit verband zij om te beginnen eraan herinnerd dat de stelling dat punt 66 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, een vierde voorwaarde bevat, ongegrond is (zie punt 87 hierboven). Derhalve beroept de Commissie zich ten onrechte daarop om haar betoog te schragen.

106 Vervolgens zij opgemerkt dat het gebruik door het Hof van het werkwoord „compenseren" in punt 67 van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, betekent dat een causaal verband moet bestaan tussen de door het lagere openbare lichaam vastgestelde litigieuze belastingmaatregel en de financiële steun van de andere regio's of van de centrale regering van de betrokken lidstaat. De door de Commissie voorgestelde uitlegging maakt de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, tot een dode letter, aangezien het zeer moeilijk is zich een lager openbaar lichaam voor te stellen dat geen enkele financiële steun in welke vorm ook van de centrale regering ontvangt.

107 Vastgesteld moet echter worden dat de door de Commissie aangevoerde financiële steun van het Verenigd Koninkrijk aan Gibraltar verband houdt met specifieke omstandigheden en geen causaal verband vertoont met de belastinghervorming.

108 Zoals in de eerste plaats blijkt uit de stukken, houdt de financiering sinds 1985 door het Verenigd Koninkrijk van het fonds voor sociale zekerheid verband met de betaling van de pensioenen van de Spaanse onderdanen die in Gibraltar werkten voordat de Spaanse autoriteiten in de periode 1969-1985 de grens tussen Spanje en Gibraltar sloten.

109 Zoals in de tweede plaats blijkt uit het door de Commissie tot staving van haar argument aangevoerde document, betrof de door het Verenigd Koninkrijk aan Gibraltar verleende ontwikkelingssteun de periode 1978-1986 en hield deze verband met projecten met betrekking tot de ontwikkeling van de infrastructuur in Gibraltar, onderwijs- en huisvestingsprojecten.

110 Zoals in de derde plaats blijkt uit het besluit van de Commissie van 4 februari 2003 betreffende het risicokapitaal- en leningenfonds voor KMO's (steunmaatregel N 620/2002, PB C 110, blz. 14), komt de financiering door het Verenigd Koninkrijk van een regeling tot verstrekking van risicokapitaal aan in het Verenigd Koninkrijk en in

Gibraltar gevestigde KMO's, die het Verenigd Koninkrijk op 11 september 2002 heeft aangemeld, ten goede aan voormelde KMO's en aan de betrokken investeerders.

111 Wat ten slotte de subsidiëring van de exploitatie van de luchthaven van Gibraltar betreft, hebben verzoekers ter terechtzitting gesteld, zonder door de Commissie te zijn weersproken, dat deze luchthaven tijdens de Tweede Wereldoorlog door het Britse leger was aangelegd en nog steeds een Brits militair vliegveld was dat ook voor de burgerluchtvaart diende.

112 Gelet op het bovenstaande en zonder tegenbewijs van de Commissie, moet worden vastgesteld dat geen van voormelde financieringen dient ter compensatie van de eventuele financiële consequenties die de belastinghervorming voor Gibraltar zou meebrengen in de zin van de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra.

113 Nu niets verzoekers' verklaringen in twijfel kan trekken dat Gibraltar geen financiële steun van het Verenigd Koninkrijk ontvangt die de financiële consequenties van de belastinghervorming compenseert, moet bijgevolg worden vastgesteld dat de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, in casu is vervuld.

114 Aangezien is voldaan aan de drie voorwaarden van het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, moet worden geconcludeerd dat de rol die het Verenigd Koninkrijk heeft gespeeld bij de bepaling van het politieke en economische klimaat waarin de ondernemingen in Gibraltar opereren, niet volstaat om te kunnen vaststellen dat het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk in casu het passende referentiekader is. De

tweede factor waarop de Commissie haar conclusie met betrekking tot de bepaling van het referentiekader als het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk heeft gebaseerd (zie punt 84 hierboven), is dus ook niet gegrond.

115 In die omstandigheden moet worden geconcludeerd dat dit referentiekader uitsluitend overeenkomt met de geografische grenzen van het grondgebied van Gibraltar, zonder dat behoeft te worden ingegaan op verzoekers' argumenten met betrekking tot de vraag of Gibraltar al dan niet deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk en het feit dat Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk geen gemeenschappelijk belastingstelsel hebben. Deze afbakening van het referentiekader houdt in dat geen vergelijking kan worden gemaakt tussen het belastingstelsel dat van toepassing is op de in Gibraltar gevestigde ondernemingen, en het stelsel dat voor de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemingen geldt teneinde een selectief voordeel voor de eerstgenoemde aan te tonen.

116 Gelet op het voorgaande, berust de conclusie van de Commissie in de bestreden beschikking met betrekking tot de regionale selectiviteit van de belastinghervorming op een onjuiste toepassing van het recht en bevat zij een beoordelingsfout.

117 Het eerste middel moet bijgevolg worden aanvaard.

II — *Tweede middel: onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten met betrekking tot de toepassing van het criterium van materiële selectiviteit*

A — *Argumenten van partijen*

118 Verzoekers betwisten de rechtmatigheid van de conclusie van de Commissie in de bestreden beschikking met betrekking tot de materiële selectiviteit van de drie aspecten van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel, namelijk: 1) de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig voor de personeelsbelasting en de BPOT te zijn (punten 128-133 van de bestreden beschikking); 2) het plafond van 15 % van de winst dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT (punten 134-141 van de bestreden beschikking), en 3) de aard van de personeelsbelasting en de BPOT (punten 142-144 en 150 van de bestreden beschikking).

119 De regering van Gibraltar is van mening dat voornoemde drie litigieuze aspecten algemeen van toepassing zijn in Gibraltar en niet bepaalde ondernemingen noch de productie van specifieke goederen bevoordelen. Volgens de regering van Gibraltar is de hervorming een volwaardige belastingregeling, gebaseerd op de criteria van werkgelegenheid en gebruik van bedrijfsruimten, en vormt zij geen afwijking van een op winst gebaseerde belastingregeling. De Commissie heeft niet het referentiepunt bepaald ten opzichte waarvan de hervorming een selectief voordeel verschaft. Zij heeft beide onderdelen van de hervorming, namelijk de personeelsbelasting en de BPOT enerzijds, en het plafond van 15 % anderzijds, verward en onjuist voorgesteld omdat zij het ene onderdeel heeft behandeld alsof het de algemene regel was en het andere alsof het de uitzondering op die algemene regel was (en omgekeerd), en omdat zij ze niet heeft behandeld als twee onderdelen die van gelijk belang zijn voor de werking van de door Gibraltar voorgestelde belastingregeling. Het Verenigd Koninkrijk stelt in dezelfde zin dat volgens het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel het belastbare feit waardoor de belasting verschuldigd wordt, is dat een werknemer wordt tewerkgesteld en een onroerend goed wordt gebruikt en dat in beide gevallen winst wordt gemaakt.

120 Verzoekers betwisten dat de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken voordat zij personeelsbelasting en BPOT verschuldigd is, materieel selectief van aard is, en stellen dat de ondernemingen die geen winst maken, niet worden vrijgesteld van een fiscale last die gewoonlijk van toepassing is. Het winstvereiste is geen ontheffing of afwijking van een algemeen belastingstelsel en kan dus niet als selectief worden aangemerkt.

121 Verzoekers verwijten de Commissie voorts dat zij niet de begunstigden van de betrokken belastingmaatregel in overeenstemming met de vereisten van artikel 87, lid 1, EG heeft bepaald. In casu kunnen de vennootschappen die profiteren van de voorwaarde dat winst moet worden gemaakt, namelijk de vennootschappen die in een bepaald jaar geen winst maken, enkel worden bepaald op basis van hun tijdelijke omstandigheden of hun huidige resultaten waardoor een variabele groep van vennootschappen wordt gecreëerd die van jaar tot jaar sterk kan verschillen. Volgens de rechtspraak moet een voldoende definieerbare en voorzienbare groep van ondernemingen door een algemene belastingmaatregel worden bevoordeeld, zoals het vereiste dat winst moet worden gemaakt, om die maatregel binnen de werkingssfeer van artikel 87, lid 1, EG te doen vallen.

122 Verzoekers stellen subsidiair dat de voorwaarde om winst te maken wordt gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van de belastinghervorming en derhalve niet als staatssteun kan worden aangemerkt. Meer in het bijzonder is de belastinghervorming gebaseerd op het beginsel dat de belasting moet worden betaald over de inkomsten en niet over het maatschappelijk kapitaal. Het belasten van de vennootschappen die geen winst maken, leidt ertoe dat hun maatschappelijk kapitaal wordt belast, in strijd met het basisbeginsel van de belastinghervorming.

123 Met betrekking tot het plafond van 15 % van de winst, dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, stellen verzoekers dat het niet selectief is omdat het noch bepaalde welomschreven categorieën van ondernemingen noch de productie van bepaalde categorieën van goederen bevoordeelt. Dit plafond geldt algemeen voor alle ondernemingen van Gibraltar. Ook in dat opzicht is het onmogelijk van tevoren te bepalen of bepaalde ondernemingen van dit plafond

zullen profiteren, en zo ja, welke. Dit plafond maakt deel uit van de algemene belastingregeling op dezelfde wijze als het aantal werknemers en het gebruik van bedrijfsruimten, en vormt geen afwijking van die regeling.

124 Subsidiair stellen verzoekers dat het plafond van 15 % van de winst wordt gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van het stelsel. Zij beschouwen namelijk dit plafond als een degressiefactor van het bij de belastinghervorming ingevoerde stelsel en stellen dat de Commissie de belastingvrijstelling voor het bedrag aan belasting dat voornoemd plafond te boven gaat, niet als staatssteun diende aan te merken. De regering van Gibraltar rechtvaardigt de invoering van het plafond ook door de noodzaak een te hoge belastingdruk voor vennootschappen te voorkomen die zou kunnen leiden tot ontslagen en instabiliteit in tijden van cyclische marktschommelingen of depressie.

125 Wat ten slotte de personeelsbelasting en de BPOT betreft, stellen verzoekers dat de Commissie met haar kritiek op de door de regering van Gibraltar gekozen belastinggrondslagen, namelijk arbeidskrachten en gebruik van onroerend goed, in werkelijkheid de aard zelf betwist van de algemene belastingregeling die de regering van Gibraltar heeft opgesteld, zodat zij inbreuk maakt op de prerogatieven van de lidstaten voor het economische beleid te kiezen dat zij het geschiktst achten. Het feit dat de vennootschappen die geen werknemers in dienst hebben en geen bedrijfsruimten in Gibraltar hebben, niet belastbaar zijn, vormt geen afwijking van een „normale" belasting; die situatie vloeit gewoon voort uit de aard van de algemene belastingregeling van Gibraltar.

126 Volgens verzoekers blijkt uit de bestreden beschikking dat de enige methode van vennootschapsbelasting die volgens de Commissie op goede gronden als algemeen kan worden beschouwd, een systeem is waarbij de winst van de vennootschappen wordt belast. De Commissie schijnt een „normale" belastingregeling vanuit communautair oogpunt te willen vaststellen, namelijk een regeling die berust op het belasten van winst, voor de conclusie dat elke afwijking daarvan als staatssteun kan worden aangemerkt.

Die benadering van de Commissie zou de bevoegdheden van de lidstaten op fiscaal gebied illusoir maken, en zou berusten op een onjuiste toepassing van het recht en ontoereikend zijn gemotiveerd.

127 Subsidiair voeren verzoekers aan dat het gebruik van arbeidskrachten en van bedrijfsruimten als belastinggrondslag wordt gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van het belastingstelsel dat de regering van Gibraltar wil invoeren. In dit verband wijst het Verenigd Koninkrijk op de noodzaak voor Gibraltar om een belasting in te voeren die eenvoudig is en gemakkelijk door een belastingdienst met weinig personeel kan worden geïnd, terwijl de regering van Gibraltar de specifieke kenmerken van de economie van Gibraltar benadrukt, te weten schaarse arbeidskrachten, grote afhankelijkheid van dagelijks uit Spanje migrerende werknemers en een geografisch beperkt gebied.

128 De Commissie stelt om te beginnen dat de potentieel ruime toepassing van het materiële selectiviteitscriterium, zoals in de bestreden beschikking is vastgesteld, wordt gerechtvaardigd in het licht van de rechtspraak waaruit volgt dat maatregelen die schijnbaar voor alle marktdeelnemers op een bepaald grondgebied gelden, toch selectief van aard zijn omdat zij de facto sommige van die marktdeelnemers of een specifieke categorie van die marktdeelnemers bevoordelen. De Commissie betwist, gelet op de rechtspraak, ook de gestelde noodzaak om de begunstigden van de belastinghervorming nauwkeurig en voorspelbaar te bepalen.

129 Wat de selectieve aard van de voorwaarde dat winst moet worden gemaakt, en het plafond van 15 % van de winst betreft, betwist de Commissie verzoekers' argument dat zij aan het ene onderdeel van de belastinghervorming meer belang heeft gehecht dan aan het andere. Zij stelt zich integendeel op het standpunt dat die hervorming een hybride systeem creëert in die zin dat de door een vennootschap gemaakte winst een zeer belangrijke factor is bij de toepassing van wat schijnbaar een personeelsbelasting en een BPOT is.

130 De Commissie merkt op dat elk onderdeel van voornoemd systeem tot gevolg heeft dat voor sommige ondernemingen de belastingplicht verdwijnt die gewoonlijk uit het andere onderdeel ontstaat. Meer in het bijzonder zou een vennootschap uiterst rendabel kunnen zijn maar indien zij de vorm aanneemt van wat thans als „vrijgestelde vennootschap" wordt aangeduid, zou zij geen bedrijfsruimten of werknemers nodig hebben en zou zij derhalve nagenoeg niet worden belast. Omgekeerd zou een vennootschap werknemers en bedrijfsruimten kunnen hebben, maar indien zij geen winst maakt, zou zij als gevolg van de belastinghervorming ook niet worden belast.

131 Door het hybride karakter van de belastinghervorming vallen de aard en de algemene opzet daarvan nauwelijks op. Hoewel volgens verzoekers arbeidskrachten en grond twee schaarse productiefactoren in Gibraltar zijn, moet daaruit worden afgeleid dat die schaarse middelen zonder vrijstellingen of drempels moeten worden belast zodat wordt gewaarborgd dat zij zo economisch mogelijk worden gebruikt. Volgens die beweerdelijke logica van de belastinghervorming zijn de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken voordat zij belasting verschuldigd is, en de voorwaarde van het plafond van 15 % van de winst niet begrijpelijk, en kan het selectieve karakter van die twee aspecten van de belastinghervorming dus niet door de aard en de algemene opzet van die hervorming worden gerechtvaardigd.

132 De Commissie betwist ook dat het plafond van 15 % van de winst kan worden gerechtvaardigd als technische aanpassing om het degressieve karakter van de personeelsbelasting en de BPOT te waarborgen.

133 De Commissie betwist verder zowel de gestelde noodzaak dat de belasting over het inkomen en niet over het vennootschappelijk kapitaal wordt geheven, als de gestelde noodzaak dat niet meer belasting moet worden geheven dan de belastingplichtige bereid is te betalen.

134 Met betrekking tot de eerste rechtvaardigingsgrond geeft de Commissie uiting aan haar onvermogen te begrijpen waarom de regering van Gibraltar heeft gekozen voor een personeelsbelasting en een BPOT waarvoor een plafond van 15 % van de winst geldt. Die belastingen hebben naar hun aard een beperkte omvang en hun vermogen om een bron van inkomsten uit van ondernemingen in Gibraltar geheven belasting te vormen, wordt door de regel van 15 % verder beperkt.

135 Met betrekking tot de tweede rechtvaardigingsgrond stelt de Commissie dat de aan de heffing van belastinginkomsten gestelde beperkingen, die zijn toe te schrijven aan de grenzen van de bereidheid van belastingplichtigen om belasting te betalen, worden gematigd door het niveau waarop de belasting wordt vastgesteld. Hoewel 3 000 GBP per jaar en per werknemer een passend bedrag wordt geacht voor een belasting over een schaars goed als arbeidskrachten in Gibraltar, verklaart niets in de kennisgeving van de belastinghervorming waarom een werkgever die arbeidskrachten inefficiënt gebruikt, moet worden bevoordeeld door de effectieve vrijstelling van de personeelsbelasting in ruil voor een winstbelasting van 15 %.

136 Wat betreft de vraag of de personeelsbelasting en de BPOT naar hun aard selectief zijn, merkt de Commissie op dat het argument, dat zij zou proberen de aard zelf te betwisten van de belastingregeling die de regering van Gibraltar wil invoeren, slechts de fundamentele vraag van de onderhavige zaak aan de orde stelt, namelijk of de belastinghervorming daadwerkelijk een algemene belastingregeling is. Zij herinnert eraan dat volgens de bestreden beschikking de belastinghervorming naar haar aard materieel selectief is, omdat zij de personeelsbelasting en de BPOT gebruikt als grondslagen voor de vennootschapsbelasting in een economie als die van Gibraltar, waar een belangrijke offshore-sector bestaat van vennootschappen zonder werknemers of bedrijfsruimten.

137 Het zou onjuist zijn aan te nemen dat die vennootschappen enkel op grond van tijdelijke omstandigheden of conjuncturele wisselvalligheden te bepalen zijn. De Commissie stelt dat, hoewel als gevolg van de belastinghervorming de status van de vrijgestelde vennootschap gedoemd is te verdwijnen, deze hervorming dezelfde kenmerken handhaaft die thans de oprichting van een vrijgestelde vennootschap

aantrekkelijk maken. Volgens de Commissie heeft de situatie van de vennootschappen die per definitie zonder fysieke aanwezigheid en zonder werknemers functioneren, niets tijdelijks.

138 De Commissie is bovendien de mening toegedaan dat de voordelen van de regeling inderdaad niet gelijkelijk toegankelijk zijn voor alle ondernemingen en betwist de rechtvaardigingsgrond die op de aard en de algemene opzet van het stelsel is gebaseerd. Zij preciseert dat die gestelde rechtvaardigingsgrond in de bestreden beschikking niet kon worden onderzocht, gezien de vaststelling in die beschikking dat wegens de hybride aard van de belastinghervorming geen algemene regeling kon worden onderscheiden. Het feit dat de hervorming leidt tot de vaststelling van verschillende belastingtarieven voor verschillende soorten van ondernemingen, verzet zich tegen de mogelijkheid dat de hervorming door haar aard en haar algemene opzet kan worden gerechtvaardigd. De Commissie betwist ook de andere argumenten die verzoekers tot staving van die rechtvaardigingsgrond hebben aangevoerd, en stelt vast dat er niets in de aard en de algemene opzet van de belastinghervorming is dat de selectieve uitsluiting van vennootschapsbelasting van een zo groot aantal in Gibraltar gevestigde vennootschappen rechtvaardigt.

139 Het Koninkrijk Spanje ondersteunt het standpunt van de Commissie dat de door Gibraltar voorgestelde hervorming materieel selectief is. Het beschouwt in wezen als selectief dat de verschillende kenmerken van de belastinghervorming niet gelijkelijk voor alle sectoren van economische activiteit gelden, wat tot gevolg heeft dat voor sommige sectoren, die van tevoren kunnen worden bepaald, lagere algemene belastingtarieven gelden dan voor andere.

140 Het Koninkrijk Spanje stelt ook dat de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken, niets van doen heeft met de aard van de personeelsbelasting en de BPOT, wat leidt tot de conclusie dat deze voorwaarde beoogt een element van materiële selectiviteit in het door Gibraltar voorgestelde belastingstelsel in te voeren. Het betwist ook het feit dat het gestelde selectieve karakter van de belastinghervorming door de aard en de opzet van het stelsel wordt gerechtvaardigd.

B — *Beoordeling door het Gerecht*

141 Wat de voorwaarde inzake het selectieve karakter van het door een litigieuze belastingmaatregel verschafte voordeel betreft, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 87, lid 1, EG moet worden vastgesteld of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" kan begunstigen ten opzichte van andere die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, uit het oogpunt van de doelstelling van de betrokken regeling (zie de in punt 78 hierboven aangehaalde rechtspraak).

142 De rechterlijke toetsing van de beoordelingen van de Commissie in dit verband is in beginsel een volledige toetsing, aangezien het begrip steunmaatregel, zoals omschreven in het Verdrag, waarvan de selectiviteitsvoorwaarde een bestanddeel is, een juridisch begrip is en moet worden uitgelegd op basis van objectieve elementen (zie in die zin arrest Hof van 16 mei 2000, Frankrijk/Ladbroke Racing en Commissie, C-83/98 P, Jurispr. blz. I-3271, punt 25; arresten Gerecht van 12 december 2000, Alitalia/Commissie, T-296/97, Jurispr. blz. II-3871, punt 95, en 17 oktober 2002, Linde/Commissie, T-98/00, Jurispr. blz. II-3961, punt 40).

143 Zoals de Commissie zelf verklaart in punt 16 van de mededeling betreffende staatssteun op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, moet de Commissie, wanneer zij een belastingmaatregel als selectief aanmerkt, om te beginnen eerst bepalen en onderzoeken welke algemene of „normale" regeling van het belastingstelsel geldt in het geografische gebied dat het relevante referentiekader vormt. De Commissie moet vervolgens beoordelen en vaststellen of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die algemene of „normale" belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest Italië/Commissie, punt 77 supra, punt 100; arrest Hof van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie,

C-182/03 en C-217/03, Jurispr. blz. I-5479, punt 120, en arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, punt 56; conclusie van advocaat-generaal Darmon bij arrest Hof van 17 maart 1993, Sloman Neptun, C-72/91 en C-73/91, Jurispr. blz. I-887, I-903, punten 50-72).

144 In het geval dat de Commissie in het kader van de in punt 143 hierboven bedoelde eerste twee etappes van haar beoordeling het bestaan van uitzonderingen op de algemene of „normale" belastingregeling die tot een differentiatie tussen ondernemingen leiden, heeft onderzocht en aangetoond, blijkt uit vaste rechtspraak dat een dergelijke differentiatie toch niet selectief is, wanneer zij voortvloeit uit de aard en de opzet van het lastenstelsel waarbinnen zij plaatsvindt. In dat geval moet de Commissie namelijk in derde instantie nagaan of de betrokken overheidsmaatregel niet selectief van aard is, zelfs als deze de ondernemingen die zich erop kunnen beroepen een voordeel verschaft (zie in die zin arrest Adria Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punt 78 supra, punt 42; arrest Hof van 13 februari 2003, Spanje/Commissie, C-409/00, Jurispr. blz. I-1487, punt 52, en arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, punt 52). Aangezien de vastgestelde differentiaties ten opzichte van de algemene of „normale" belastingregeling een afwijking vormen en a priori selectief van aard zijn, moet in dit verband de lidstaat echter aantonen dat deze differentiaties gerechtvaardigd worden door de aard en de opzet van zijn belastingstelsel voor zover zij rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van voornoemd stelsel voortvloeien. In die context moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke belastingregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf (zie in die zin arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, punt 81).

145 Toegevoegd zij echter dat de Commissie, indien zij de eerste en de tweede etappe van de controle van de selectieve aard van een maatregel niet heeft verricht (zie punt 143 hierboven), niet met de derde en laatste etappe van haar beoordeling kan beginnen omdat zij anders de grenzen van die controle zou overschrijden. Een dergelijke benadering zou het namelijk enerzijds de Commissie mogelijk maken de plaats in te nemen van de lidstaat bij de bepaling van zijn belastingstelsel en zijn algemene of „normale" regeling, ook wat betreft de doelstellingen ervan, de voor het bereiken daarvan noodzakelijke mechanismen en de belastinggrondslagen, en zou het anderzijds

de lidstaat onmogelijk maken de in geding zijnde differentiaties door de aard en de algemene opzet van het aangemelde belastingstelsel te rechtvaardigen, aangezien de Commissie niet eerst zijn belastingstelsel en zijn algemene of „normale" regeling heeft bepaald en ook het afwijkende karakter van die differentiaties niet heeft aangetoond.

146 Met betrekking tot de bepaling van het betrokken belastingstelsel moet echter worden vastgesteld dat bij de huidige stand van de ontwikkeling van het gemeenschapsrecht de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren. Deze lidstaten en de lagere openbare lichamen die voldoende autonomie hebben ten opzichte van de centrale regering, zoals die is omschreven in het arrest belastingregeling Azoren, punt 42 supra, zijn als enige bevoegd om stelsels van vennootschapsbelasting in te richten die volgens hen het best aan de behoeften van hun economieën zijn aangepast (zie in die zin arresten Hof van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 23, en 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 50; arrest Gerecht van 27 januari 1998, Ladbroke Racing/Commissie, T-67/94, Jurispr. blz. II-1, punt 54; zie ook conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro bij arrest Hof van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, I-10839, punten 23 en 24). Zoals in wezen ook blijkt uit punt 13 van de mededeling betreffende staatssteun op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, worden overigens de communautaire staatssteun-regels toegepast onverminderd de bevoegdheid van de lidstaten om hun economische beleid en dus het belastingstelsel en de algemene of „normale" regeling ervan te kiezen die zij het geschiktst achten en met name om de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren te verdelen zoals zij dat willen.

147 Thans moet worden nagegaan of de Commissie zich in casu aan die beginselen heeft gehouden toen zij beoordeelde of de betrokken maatregel selectief was.

1. Relevante punten van de bestreden beschikking

148 Er zij aan herinnerd dat de Commissie in de bestreden beschikking heeft vastgesteld dat drie aspecten van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel selectieve voordelen verschaffen aan de vennootschappen die ervan profiteren, en dus staatssteun kunnen vormen: 1) de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig te zijn voor de personeelsbelasting en de BPOT; 2) het plafond van 15 % van de winst dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, en 3) de aard van de personeelsbelasting en de BPOT.

149 In de eerste plaats heeft de Commissie, wat de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken, in punt 128 van de bestreden beschikking verklaard dat deze voorwaarde „fungeer[de...] als een vrijstelling voor niet-winstgevende ondernemingen en een voordeel [vormde] dat dergelijke ondernemingen ont[hief] van de personeelsbelasting en [de BPOT] die zij normaal gesproken verschuldigd zouden zijn".

150 De Commissie voegde eraan toe dat deze vrijstelling van de personeelsbelasting en de BPOT selectief was omdat zij alleen gold voor ondernemingen die geen winst maakten (punt 129 van de bestreden beschikking).

151 In antwoord op het argument van het Verenigd Koninkrijk dat de vrijstelling van niet-winstgevende ondernemingen, zelfs indien zij selectief is, door de aard en de algemene opzet van het stelsel wordt gerechtvaardigd, heeft de Commissie in punt 131 van de bestreden beschikking gepreciseerd:

„Hoewel de vrijstelling van niet-winstgevende ondernemingen een intrinsiek kenmerk is van een stelsel dat berust op belasting over de winst, geldt dit niet wanneer de belasting wordt geheven op grond van het aantal werknemers of het zakelijke gebruik

van onroerend goed. Bij dergelijke stelsels worden vennootschappen belast op een geheel andere grondslag. Het ligt bijvoorbeeld in de logica van een personeelsbelastingstelsel dat er tegenover iedere werknemer een bijbehorende [personeels]-belastingplicht staat voor de werkgevende onderneming […] Zelfs als een personeelsbelasting zou worden ingevoerd als volmacht voor een winstbelasting (dit is geen argument dat door het Verenigd Koninkrijk naar voren is gebracht), zou het nog altijd in de logica van een [personeels]belastingstelsel liggen dat niet-winstgevende ondernemingen deze belasting toch verschuldigd zijn. Het gebruik van [het aantal werknemers] als volmacht voor winstgevendheid elimineert de noodzaak om winst te maken of ondervangt problemen met het maken van winst. Dit is niet de situatie in Gibraltar, waar [in het kader van de hervorming] het bepalen van de ondernemingswinst deel zou gaan uitmaken van de regels voor zowel de [personeels]belasting als de aanvullende heffing."

152 In antwoord op het argument van het Verenigd Koninkrijk dat het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel gebaseerd is op het economische gebruik van arbeidskrachten en dus coherent is, heeft de Commissie verder in punt 132 van de bestreden beschikking aangevoerd:

„Dit duidt op het bestaan van een hybride systeem, waar twee verschillende belastinggrondslagen worden gebruikt naargelang van de situatie van ondernemingen. Onder deze omstandigheden wordt het onmogelijk om de aard en de algemene opzet van het stelsel te ontdekken en deze rechtvaardiging toe te passen. Met name kan niet worden gesteld dat een bepaald aspect van een dergelijk systeem deel uitmaakt van de algemene regeling, omdat dit zou neerkomen op een automatische rechtvaardiging van een dergelijk systeem."

153 In de tweede plaats heeft de Commissie met betrekking tot het plafond van 15 % van de winst dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, verklaard dat een gevolg van de invoering daarvan was „dat winstgevende ondernemingen waarvan de belasting boven deze drempel zou uitkomen, [werden] ontheven van de belasting die zij boven deze drempel zouden moeten betalen". Volgens de Commissie „[bevoordeelt] deze belastingverlaging de betrokken ondernemingen

omdat zij hierdoor worden ontheven van lasten die zij normaal gesproken zouden moeten dragen" (punt 134 van de bestreden beschikking).

154 De Commissie verklaarde verder dat dit plafond van 15 % selectief was omdat slechts een beperkt aantal ondernemingen hierdoor minder belasting zou hoeven te betalen. Volgens de Commissie zullen „de begunstigden arbeidsintensieve ondernemingen zijn, dat wil zeggen ondernemingen die in het betrokken belastingjaar weinig winst maken in verhouding tot hun aantal werknemers en hun gebruik van bedrijfsonroerendgoed" en zou „de toepassing van een stelsel dat puur op [personeels]belasting en onroerendgoedbelasting voor ondernemingen berust, voor dergelijke ondernemingen een zeer hoog belastingniveau met zich mee kunnen brengen" (punt 135 van de bestreden beschikking).

155 In punt 137 van de bestreden beschikking heeft de Commissie het argument van het Verenigd Koninkrijk dat het plafond van 15 %, ook al was het selectief, gerechtvaardigd werd door de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakte, afgewezen als volgt:

„Aan een stelsel waarin het winstgevende gebruik van arbeid en onroerend goed wordt belast, is op geen enkele manier inherent dat een limitering nodig is van het deel van de winst dat een onderneming moet betalen wegens het gebruik van die belastbare factoren. De inherente logica van een dergelijk stelsel is dat hoe meer werknemers een onderneming in dienst heeft en hoe meer onroerend goed zij gebruikt, hoe meer belasting zij betaalt."

156 Voornoemd punt 137 moet worden gelezen in samenhang met punt 136 van de bestreden beschikking, waarin de Commissie met name heeft gesteld ten eerste dat „terwijl in conventionele vennootschapsbelastingstelsels de hoogte van de belasting als percentage van de winst [werd] beperkt via de belastingtarieven (schijvensystemen kennen een top- of maximumtarief), de hiermee corresponderende technische maatregel in een [personeels]belastingstelsel het belastingtarief per werknemer is —

in het geval van Gibraltar vastgesteld op een uniform tarief van 3 000 GBP", ten tweede dat „het invoeren in een personeels- en onroerendgoedbelastingstelsel van een limiet die op een ander criterium berust, namelijk het winstniveau, niet kan worden vergeleken met het hanteren van variabele tarieven in een progressief stelsel van winstbelasting, dat wordt gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van het stelsel", en ten derde dat „de limiet niet rechtstreeks samen[hing] met de arbeids- of onroerendgoedkosten, maar wel met de winstgevendheid van ondernemingen" en dat „dit laatste een element [was] dat niet eigen is aan een [personeels]- en onroerendgoedbelasting voor ondernemingen".

157 In de derde plaats heeft de Commissie met betrekking tot de personeelsbelasting en de BPOT vastgesteld dat er sprake is van een door die belastingen verschaft selectief voordeel, op grond van de volgende overwegingen.

158 Om te beginnen heeft de Commissie in punt 143 van de bestreden beschikking in wezen gesteld dat een personeelsbelasting en een belasting op het gebruik van bedrijfsruimten als selectief konden worden beschouwd wanneer zij werden toegepast bij gebreke van een algemeen stelsel van belasting op ondernemingswinsten en functioneerden in een economie als die van Gibraltar, die wordt gekenmerkt door het bestaan van een belangrijke offshore-sector zonder enige fysieke aanwezigheid die geen enkele belasting uit hoofde van de personeelsbelasting en de belasting op het gebruik van bedrijfsruimten verschuldigd is. Zelfs indien het door voornoemde twee belastingen gevormde belastingstelsel formeel zonder onderscheid van toepassing is op alle ondernemingen, bevoordeelt het feitelijk de huidige vrijgestelde vennootschappen en vormt het een specifiek voordeel voor de ondernemingen die niet werkelijk in Gibraltar aanwezig zijn en daardoor geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn.

159 Vervolgens heeft de Commissie in punt 144 van de bestreden beschikking met name toegevoegd dat „een dergelijk stelsel dat uitsluitend [was] gericht op het aantal werknemers of het commerciële gebruik van onroerend goed in een context waar veel ondernemingen helemaal geen werknemers en onroerend goed [hadden], niet hetzelfde algemene karakter [heeft] als een belasting op de ondernemingswinst, die erop gericht [was] het resultaat van de economische activiteit als geheel te belasten", en dat „het daarom als selectief [was] te beschouwen, in ieder geval onder omstandigheden als in de onderhavige zaak".

160 Ten slotte heeft de Commissie in punt 150 van de bestreden beschikking gesteld dat de belastinghervorming de gunstige fiscale behandeling handhaafde van de vennootschappen met de juridische vorm van een vrijgestelde vennootschap in de zin van de belastingwetgeving van vóór de hervorming. Uitgaande van de veronderstelling dat die vennootschappen in de regel niet fysiek aanwezig zijn in Gibraltar, heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de vrijgestelde vennootschappen buiten de financiële dienstverleningssector nog steeds volgens een effectief nultarief zullen worden belast, terwijl de vrijgestelde vennootschappen van de financiële dienstverleningssector een belasting van 5 % van hun winst moeten betalen; dit tarief is het gevolg van de toepassing van de extra heffing op die vennootschappen (zie punt 24 hierboven). Daarentegen zou voor de rest van de economie van Gibraltar een bovengrens van meer dan 15 of 35 % van de behaalde winst gaan gelden.

161 In de vierde en laatste plaats zij opgemerkt dat de Commissie zich in punt 147 van de bestreden beschikking op de volgende tabel heeft gebaseerd:

„Tabel 1: Gegevens over de ondernemingen van Gibraltar

		Belastingtarief	
	Aantal	Nu	Na hervorming
Alle ondernemingen (uitgesplitst naar sector)	29 000		
Financiële diensten	179	0-35 %	5-15 % ([3])
Nutsbedrijven	23	35 %	35 %
Overige	28 798	0-35 %	0-15 %
Alle ondernemingen (uitgesplitst naar wel of geen inkomsten)	29 000		

Wel inkomsten	10 400	0-35 %	0-15 % ([1])
Geen inkomsten	18 600	—	—
Ondernemingen met inkomsten (uitgesplitst naar status)	10 400		
Niet-vrijgesteld	1 400	0-35 %	0-15 % ([1])
Vrijgesteld	9 000	0 %	0-5 % ([1]) ([2])
Niet-vrijgesteld met inkomsten (uitgesplitst naar wel of geen winst)	1 400		
Wel winst	[900]	0-35 %	0-15 % ([1])
Geen winst	500	—	—
Niet-vrijgesteld met inkomsten (uitgesplitst naar status)	1 400		
Gekwalificeerd	140	2-10 % ([4])	0-15 %
Niet-gekwalificeerd	1 260	35 % ([5])	0-15 %
Nutsbedrijven	23	35 %	35 %
Vrijgesteld met inkomsten (uitgesplitst naar sector)	9 000		
Financiële diensten	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Niet-financiële diensten	8 930	0 %	0 % ([2]) ([3])

([1]) Aangenomen dat de extra heffing over de financiële diensten 5 % bedraagt.
([2]) Behalve nutsbedrijven die tegen een tarief van 35 % worden belast.
([3]) Aangenomen dat de [vrijgestelde vennootschappen] niet fysiek aanwezig zijn in Gibraltar en dus niet de [personeels]belasting of de belasting op het gebruik van bedrijfsruimten verschuldigd zijn.
([4]) Het grootste deel van de [gekwalificeerde vennootschappen]. Enkele hebben van die marge afwijkende belastingtarieven.
([5]) Aangenomen dat zij tegen het volle standaardtarief van de vennootschapsbelasting worden belast."

162 De Commissie heeft daaruit in punt 148 van de bestreden beschikking afgeleid:

„Tabel 1 laat zien hoe de hervorming de belastingtarieven voor bepaalde vastomlijnde sectoren in de economie van Gibraltar zou beïnvloeden. Hoewel de Commissie erkent

dat het formele verschil tussen de offshore- en de onshore-economie in het kader van de hervorming zal worden afgeschaft, blijkt uit de vergelijking van belastingtarieven dat het voorgestelde belastingstelsel inherent selectief is. Verschillende soorten ondernemingen zullen aan verschillende belastingtarieven worden onderworpen, waardoor opnieuw wordt bevestigd dat het voorgestelde systeem selectieve voordelen met zich meebrengt voor die sectoren waarvoor lagere tarieven gelden."

2. Verschaffing van een selectief voordeel door de litigieuze aspecten van de hervorming

163 Wat de bepaling van het belastingstelsel en de algemene of „normale" regeling ervan in casu betreft, blijkt uit het dossier en de punten 5, 6, 10, 12 en 13 van de bestreden beschikking, dat Gibraltar heeft besloten door middel van de belastinghervorming de belasting op ondernemingswinsten af te schaffen, met uitzondering van de op nutsbedrijven en financiële dienstverleningsondernemingen drukkende extra heffing, en deze te vervangen door de twee litigieuze belastingen, namelijk de personeelsbelasting en de BPOT. Tegelijkertijd heeft het besloten dat voor die beide belastingen een plafond van 15 % van de winst zou gelden. Volgens de verklaringen van de regering van Gibraltar tijdens de administratieve procedure vormen de twee litigieuze belastingen dus de bij de belastinghervorming ingevoerde nieuwe „algemene" regeling van de vennootschapsbelasting.

164 De regering van Gibraltar heeft tijdens de administratieve procedure en in haar memories voor het Gerecht aangevoerd dat de keuze van de arbeidskrachten en van het gebruik van de bedrijfsruimten als belastinggrondslag als wezenlijk werd beschouwd in het licht van de kenmerken van de economie van Gibraltar, namelijk schaarse arbeidskrachten, grote afhankelijkheid van dagelijks uit Spanje migrerende werknemers, een groot aantal kleine ondernemingen en de noodzaak om simpele belastingen in te voeren aangezien de belastingautoriteiten van Gibraltar weinig personeelsleden hebben. De Commissie heeft overigens niet betwist dat de twee onder de litigieuze belastingen vallende productiefactoren, namelijk arbeidskrachten en grond, schaars zijn.

165 De regering van Gibraltar heeft tijdens de administratieve en de contentieuze procedure ook aangevoerd dat het plafond van 15 % van de winst, dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, is ingegeven door de wens om de belastingheffing te baseren op het beginsel van het vermogen om te betalen en een te hoge belastingdruk voor de ondernemingen te voorkomen die zou kunnen leiden tot ontslagen, ernstige instabiliteit in een kleine economie als die van Gibraltar en de daaruit voortvloeiende derving van belastinginkomsten.

166 Vaststaat dat het plafond van 15 % van de winst impliciet een voorafgaande voorwaarde voor de belastingplichtigheid voor voormelde belastingen invoert, namelijk dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig te zijn. De regering van Gibraltar heeft tijdens de administratieve en de contentieuze procedure aangevoerd dat winstgevendheid een voorwaarde sine qua non voor belastingplichtigheid is maar geen belastinggrondslag vormt. Zij heeft tijdens die procedures ook betoogd dat de reden voor de invoering van die drempel de wens is om de belastingheffing te baseren op het beginsel van het vermogen van de vennootschappen om te betalen en de wens om te voorkomen dat zij een belasting op het vennootschappelijk kapitaal wordt.

167 Verder heeft de regering van Gibraltar in haar memories voor het Gerecht de belastinghervorming beschreven als een regeling die op twee pijlers is gebaseerd, grond en arbeidskrachten als belastinggrondslag, waarbij de belasting tot 15 % van de winst is beperkt, en heeft zij aangevoerd dat indien een van die twee pijlers van de hervorming werd weggenomen, de bodem onder de door Gibraltar voorgestelde belastingregeling zou wegvallen.

168 Bijgevolg stelt de regering van Gibraltar in wezen dat alle voormelde onderdelen van de belastinghervorming, namelijk de personeelsbelasting, de BPOT, het plafond van 15 % van de winst en de impliciet uit de invoering van voormeld plafond afgeleide voorwaarde dat winst moet worden gemaakt als voorafgaande voorwaarde voor de belastingplichtigheid voor de personeelsbelasting en de BPOT, een volwaardig belastingstelsel vormen dat moet worden behandeld als de algemene of „normale" belastingregeling die bij de belastinghervorming op het grondgebied van Gibraltar is ingevoerd. In het kader van die regeling is er geen „normaal" belastingtarief en is er geen

„hoofd"belasting en geen „secundaire" of „afwijkende" belasting. De fiscale last van een vennootschap in een bepaald jaar wordt bepaald op basis van de twee volgende interactieve factoren: het aantal personeelsleden en de grondoppervlakte die de vennootschap in beslag neemt enerzijds, en de door haar behaalde winsten anderzijds.

169 Het Verenigd Koninkrijk ondersteunt in wezen het standpunt van de regering van Gibraltar met betrekking tot de bij de hervorming ingevoerde algemene of „normale" belastingregeling, en voert met name aan dat volgens die regeling het belastbare feit waardoor de belasting verschuldigd wordt, is dat een werknemer wordt tewerkgesteld en een onroerend goed wordt gebruikt en dat in beide gevallen winst wordt gemaakt (zie punt 119 hierboven).

170 Gezien deze toelichting van de regering van Gibraltar en van het Verenigd Koninkrijk moest de Commissie zich vanaf de administratieve procedure wel kwijten van haar in punt 143 hierboven beschreven plicht om eerst de algemene of „normale" regeling van het aangemelde belastingstelsel te bepalen en in voorkomend geval de kwalificatie van die regeling door de autoriteiten van Gibraltar in twijfel te trekken. Nu die regeling niet is bepaald en onderzocht, kan de Commissie immers niet rechtens genoegzaam aantonen dat bepaalde elementen van het aangemelde belastingstelsel een afwijking vormen en dus a priori selectief zijn ten opzichte van zijn algemene of „normale" regeling. Evenzo is het in die omstandigheden voor de Commissie ook onmogelijk om correct te beoordelen of eventuele differentiaties tussen ondernemingen als gevolg van de toepassing van een van de algemene of „normale" regeling afwijkende belastingmaatregel kunnen worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, daar de Commissie de algemene regeling daarvan niet vooraf heeft bepaald en ook niet onderzocht.

171 Uit geen enkel punt van de bestreden beschikking blijkt echter, dat de Commissie het noodzakelijke voorafgaande onderzoek als bedoeld in punt 170 hierboven heeft verricht, dat erin bestaat te bepalen of de verschillende litigieuze aspecten van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel een volwaardige algemene of „normale" belastingregeling kunnen vormen.

172 De Commissie heeft integendeel met betrekking tot de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken, en het plafond van 15 % enkel onmiddellijk vastgesteld dat deze twee aspecten van de hervorming een afwijking vormen en dus a priori selectief zijn ten opzichte van de personeelsbelasting en de BPOT (punten 128, 129, 134 en 135 van de bestreden beschikking), die derhalve naar haar mening impliciet maar noodzakelijkerwijs de bij de hervorming ingevoerde algemene of „normale" regeling vormden.

173 Wat de personeelsbelasting en de BPOT betreft, blijkt bovendien uit de bestreden beschikking (zie punten 157-160 hierboven), dat de Commissie geen enkele etappe van de analyse met betrekking tot de bepaling van de selectiviteit heeft gevolgd, omdat zij 1) de algemene of „normale" belastingregeling waarvan die twee belastingen afweken, niet heeft bepaald en onderzocht; 2) het eventuele afwijkende karakter daarvan niet heeft aangetoond, en 3) de eventuele rechtvaardiging van dit gestelde afwijkende karakter door de aard of de algemene opzet van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel niet heeft beoordeeld.

174 De Commissie heeft namelijk pas in antwoord op argumenten van het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de eventuele rechtvaardiging van de gestelde differentiaties tussen ondernemingen als gevolg van de toepassing van voornoemde fiscale aspecten — dat wil zeggen in het kader van de derde en laatste etappe van de analyse met betrekking tot de bepaling van de selectiviteit (zie punt 144 hierboven) — enerzijds in de punten 131, 136 en 137 van de bestreden beschikking verklaard dat de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken, en het plafond van 15 % in wezen factoren waren die niets van doen hebben met de inherente logica van een op de personeelsbelasting en de BPOT gebaseerd belastingstelsel, en anderzijds in punt 132 van de bestreden beschikking beknopt en vaag melding gemaakt van „het bestaan van een hybride systeem" waarvan het onmogelijk is „om de aard en de algemene opzet van het stelsel te ontdekken", en verklaard dat „niet kan worden gesteld dat een bepaald aspect van een dergelijk systeem deel uitmaakt van de algemene regeling, omdat dit zou neerkomen op een automatische rechtvaardiging van een dergelijk systeem". Uit de overwegingen in de punten 145 en 146 hierboven blijkt echter dat de Commissie daarmee, gelet op de bevoegdheid van de staten op belastinggebied, de grenzen van haar controle heeft overschreden.

175 Los van het feit dat de Commissie zich niet aan het onderzoekskader met betrekking tot de bepaling van de selectiviteit heeft gehouden, zoals hierboven is vastgesteld, volstaan noch de in de bestreden beschikking uiteengezette overwegingen, als bedoeld in punt 174 hierboven, noch de argumenten die de Commissie en het Verenigd Koninkrijk tijdens de onderhavige procedure hebben aangevoerd, om de juistheid van de bepaling van de algemene of „normale" regeling van het aangemelde belastingstelsel in twijfel te trekken.

176 In de eerste plaats kunnen de verklaringen van de Commissie dat het inherent is aan de logica van een op de personeelsbelasting en de BPOT gestoeld belastingstelsel dat de niet-winstgevende vennootschappen belastingplichtig zijn (punt 131 van de bestreden beschikking) of dat de fiscale last van belastbare vennootschappen lineair stijgt met de lineaire stijging van de tewerkgestelde arbeidskrachten en het gebruikte grondoppervlak, waarbij elke beperking van die last op basis van de behaalde winst als een afwijking wordt beschouwd (punten 136 en 137 van de bestreden beschikking), op zich niet de juistheid van die bepaling op losse schroeven zetten.

177 In dit verband heeft de Commissie niet rechtens genoegzaam het argument van de regering van Gibraltar afgewezen, volgens hetwelk de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken, inherent is aan de logica van een belastingstelsel op basis van het aantal werknemers en het gebruik van het grondoppervlak, aangezien deze strookt met een fundamenteel doel van voornoemd stelsel, namelijk om geen belasting te heffen van ondernemingen die geen winst maken. De Commissie heeft derhalve niet aangetoond dat die niet-verschuldigheid van de belasting niet kon worden geacht deel uit te maken van de algemene of „normale" regeling van het aangemelde belastingstelsel.

178 Om soortgelijke redenen heeft de Commissie voorts ook niet aangetoond dat de autoriteiten van Gibraltar niet bevoegd waren op hun grondgebied in de uitoefening van hun bevoegdheden op fiscaal gebied een algemene of „normale" belastingregeling uit te werken die de algemene toepassing van een belastingplafond van 15 % van de winst omvat, teneinde te voorkomen dat ondernemingen een buitensporig deel van hun winst als belasting betalen. De loutere verklaring van de Commissie dat in een belastingstelsel als door de autoriteiten van Gibraltar is voorgesteld, hoe meer werknemers een onderneming in dienst heeft en hoe meer bedrijfsruimten zij gebruikt, des te meer belasting zij zal moeten betalen (punt 137 van de bestreden beschikking),

niet volstaat om de juistheid van de door die autoriteiten gemaakte keuze van de factoren die de algemene of „normale" regeling van voornoemd belastingstelsel vormen, in twijfel te trekken.

179 In de tweede plaats is de kwalificatie door de Commissie in punt 132 van de bestreden beschikking en in haar memories van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel als „hybride" enkel een manier om dat stelsel te beschrijven dat uit verschillende bestanddelen is samengesteld. Die kwalificatie toont op zich namelijk niet aan dat een dergelijk stelsel niet een op het grondgebied van Gibraltar geldende algemene of „normale" belastingregeling kan vormen, voor zover dit stelsel enerzijds in wezen is gebaseerd op twee doelstellingen — namelijk het gebruik van twee schaarse productiefactoren in Gibraltar te belasten en het vermogen van de vennootschappen tot betaling van belasting te respecteren — die door de autoriteiten van Gibraltar in de uitoefening van hun bevoegdheden op fiscaal gebied zijn bepaald, en voor zover anderzijds bij de huidige stand van de ontwikkeling van het gemeenschapsrecht geen geharmoniseerd criterium bestaat van wat de algemene of „normale" regeling van een nationaal belastingstelsel is.

180 In die context kunnen de Commissie en het Koninkrijk Spanje niet op goede gronden op zuiver hypothetische wijze stellen dat in bepaalde situaties de twee doelstellingen van het belastingstelsel en van de algemene of „normale" regeling daarvan, die bij de hervorming zijn ingevoerd (zie punt 179 hierboven), niet met elkaar kunnen worden verenigd, zoals in het geval van een vennootschap die veel winst maakt maar niet belastingplichtig is voor de personeelsbelasting en de BPOT omdat zij niet fysiek aanwezig is in Gibraltar, of in het geval van een vennootschap die een belangrijke werkgever in Gibraltar is maar ook niet belastingplichtig is voor die twee belastingen omdat zij geen winst maakt. Die hypothetische situaties volstaan immers niet ten bewijze dat voornoemd belastingstelsel en zijn algemene of „normale" regeling niet kunnen voldoen aan twee verschillende doelstellingen, zoals bepaald door de autoriteiten van Gibraltar.

181 Die beoordeling wordt niet in twijfel getrokken door de vage verklaring van de Commissie dat niet kan worden gesteld dat een bepaald kenmerk van een stelsel deel uitmaakt van het algemene stelsel omdat dit erop zou neerkomen dat een automatische rechtvaardiging van dit stelsel werd aanvaard (punt 132 van de bestreden beschikking). In dit verband zij eraan herinnerd dat een dergelijke benadering zich niet houdt aan de verschillende onderzoeketappes, zoals vermeld in de punten 143 en 144 hierboven, en de grenzen van de op de Commissie rustende controle overschrijdt, gelet op de bevoegdheid van de staten op fiscaal gebied (zie punten 145 en 146 hierboven).

182 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat de Commissie zich in haar memories heeft afgevraagd waarom Gibraltar heeft gekozen voor de oplossing om een personeelsbelasting en een BPOT in te voeren waarvoor een plafond van 15 % van de winst geldt, gezien de beperkte omvang van de daaruit voortvloeiende belasting. In dat verband heeft zij in punt 144 van de bestreden beschikking vastgesteld dat het uit voornoemde twee belastingen bestaande belastingstelsel „niet hetzelfde algemene karakter [had] als een belasting op de ondernemingswinst, die erop gericht is het resultaat van de economische activiteit als geheel te belasten". Zij heeft de regering van Gibraltar verder verweten dat deze geen verklaring heeft verstrekt met betrekking tot de vraag waarom het plafond van 15 % het vermogen van de ondernemingen tot betaling van belasting weergeeft, en heeft zich afgevraagd waarom dit plafond is gekozen, hoewel de regering van Gibraltar het gebruik van haar schaarse middelen wilde belasten. Zij heeft ten slotte gesuggereerd dat het vermogen van de belaste ondernemingen tot betaling van belasting kon worden gerespecteerd door de hoogte van de personeelsbelasting jaarlijks op basis van de plaatselijke conjunctuur aan te passen.

183 Vastgesteld moet echter worden dat de Commissie met deze vage en algemene vragen en hypothesen er niet in is geslaagd de juistheid van de kwalificatie door de autoriteiten van Gibraltar van de algemene of „normale" regeling van het aangemelde belastingstelsel en van de bestanddelen ervan in twijfel te trekken.

184 Uit de punten 170 tot en met 183 hierboven blijkt dus dat, nu het onderzoekskader met betrekking tot de vaststelling van de selectiviteit niet in acht is genomen, de overwegingen van de Commissie in de bestreden beschikking niet volstaan om de door

de autoriteiten van Gibraltar aangevoerde bepaling van de algemene of „normale" regeling van het belastingstelsel in twijfel te trekken. Daaruit volgt ook dat de Commissie, nu zij zich niet aan het onderzoekskader heeft gehouden, de grenzen van haar controle heeft overschreden, gelet op de omvang van de bevoegdheid van de autoriteiten van Gibraltar betreffende de bepaling van zijn belastingstelsel en zijn algemene of „normale" regeling. Uit de redenering met name in de punten 131, 132, 136, 137 en 144 van de bestreden beschikking blijkt immers dat de Commissie, omdat zij voor haar analyse met betrekking tot de materiële selectiviteit niet is uitgegaan van de regeling die verzoekers in casu als algemene of „normale" regeling hebben aangemerkt, en omdat zij die regeling niet heeft bepaald en de juistheid daarvan niet heeft onderzocht, in plaats van de in de punten 143 en 144 hierboven bedoelde controle uit te oefenen, haar eigen logica aan de inhoud en de werking van het aangemelde belastingstelsel heeft opgedrongen.

185 Gelet op voorgaande overwegingen, moet worden vastgesteld dat geen van de drie litigieuze aspecten van het aangemelde belastingstelsel kan worden geacht een selectief voordeel te verschaffen in de zin van artikel 87, lid 1, EG, aangezien de Commissie niet rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat zij afwijkingen vormen van de bij de hervorming in Gibraltar ingevoerde algemene of „normale" belastingregeling die leidt tot differentiaties tussen ondernemingen wat de fiscale last betreft.

186 Ten slotte zij opgemerkt dat de vergelijking van de gestelde gevolgen van het bij de hervorming ingevoerde belastingstelsel met de gevolgen van het eerdere belastingstelsel, zoals de Commissie in tabel 1 en in punt 150 van de bestreden beschikking heeft gedaan, in casu niet in aanmerking kan worden genomen voor de toepassing van artikel 87, lid 1, EG. In dit verband maakt het immers niet uit dat de situatie van de veronderstelde begunstigde van de litigieuze maatregel vergeleken met de eerdere rechtssituatie beter of slechter is geworden of juist niet is gewijzigd in de loop der tijd (arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punt 78 supra, punt 41). Wel van belang is of het betrokken belastingstelsel, los van het oude

beschouwd, bepaalde ondernemingen al dan niet bevoordeelt in de zin van artikel 87, lid 1, EG (zie in die zin arrest Hof van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie, 57/86, Jurispr. blz. 2855, punt 10).

187 Gelet op voorgaande overwegingen, heeft de Commissie niet aangetoond dat uit de drie litigieuze aspecten van de belastinghervorming selectieve voordelen voortvloeien. Door voornoemde litigieuze aspecten als staatssteun te kwalificeren, heeft de Commissie derhalve blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van artikel 87, lid 1, EG.

188 Het tweede middel moet bijgevolg worden aanvaard.

189 Aangezien het eerste en het tweede middel moeten worden aanvaard, moet de bestreden beschikking in haar geheel nietig worden verklaard, zonder dat het middel betreffende schending van de wezenlijke vormvoorschriften behoeft te worden onderzocht.

Kosten

190 Volgens artikel 87, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig verzoekers' vordering te worden verwezen in de kosten.

191 Ingevolge artikel 87, lid 4, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten. Bijgevolg dragen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland als interveniënt in zaak T-211/04, en het Koninkrijk Spanje als interveniënt in de zaken T-211/04 en T-215/04, hun eigen kosten.

HET GERECHT VAN EERSTE AANLEG (Derde kamer — uitgebreid),

rechtdoende, verklaart:

1) De zaken T-211/04 en T-215/04 worden gevoegd voor het arrest.

2) Beschikking 2005/261/EG van de Commissie van 30 maart 2004 inzake de steunregeling die het Verenigd Koninkrijk voornemens is ten uitvoer te leggen bij de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar, wordt nietig verklaard.

3) De Commissie zal de kosten van de regering van Gibraltar en die van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland in zaak T-215/04, alsmede haar eigen kosten dragen.

4) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zal als interveniënt in zaak T-211/04 zijn eigen kosten dragen.

5) Het Koninkrijk Spanje zal als interveniënt in de zaken T-211/04 en T-215/04 zijn eigen kosten dragen.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 18 december 2008.

ondertekeningen

Inhoud

Toepasselijke bepalingen . . . . . II - 3750

I — Communautaire regelgeving . . . . . II - 3750

II — Status van Gibraltar . . . . . II - 3752

Feiten van het geding . . . . . II - 3753

I — Voorgeschiedenis van de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar . . . . . II - 3753

II — Hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar . . . . . II - 3755

A — Bij de belastinghervorming ingevoerd stelsel van belastingheffing . . . . . II - 3756

B — Extra heffing (of strafheffing) . . . . . II - 3757

III — Administratieve procedure en bestreden beschikking . . . . . II - 3758

Procesverloop en conclusies van partijen . . . . . II - 3760

In rechte . . . . . II - 3764

I — Eerste middel: onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten met betrekking tot de toepassing van het criterium van regionale selectiviteit . . . . . II - 3765

A — Argumenten van partijen . . . . . II - 3765

B — Beoordeling door het Gerecht . . . . . II - 3773

1. Vraag of de mate van autonomie van het lagere openbare lichaam ten opzichte van de centrale regering van de betrokken lidstaat relevant is voor de bepaling van het passende referentiekader . . . . . II - 3775

2. Rol van het Verenigd Koninkrijk bij de bepaling van het politieke en economische klimaat in Gibraltar als criterium voor de bepaling van het referentiekader in casu . . . . . II - 3776

a) Arrest belastingregeling Azoren . . . . . II - 3776

b) Toepassing van de eerste en de tweede voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren . . . . . II - 3778

c) Toepassing van de derde voorwaarde van het arrest belastingregeling Azoren . . . . . II - 3782

II — Tweede middel: onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten met betrekking tot de toepassing van het criterium van materiële selectiviteit . . . . . II - 3787

A — Argumenten van partijen . . . . . II - 3787

B — Beoordeling door het Gerecht . . . . . II - 3794

1. Relevante punten van de bestreden beschikking . . . . . II - 3797

2. Verschaffing van een selectief voordeel door de litigieuze aspecten van de hervorming . . . . . II - 3803

Kosten . . . . . II - 3811