FÖRSTAINSTANSRÄTTENS DOM (tredje avdelningen i utökad sammansättning)

den 18 december 2008 *

I målen T-211/04 och T-215/04,

Government of Gibraltar, företrädd av M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, samt, inledningsvis, av advokaterna A. Petersen och K. Nordlander, därefter av advokaten K. Karl,

sökande i mål T-211/04,

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, inledningsvis företrätt av M. Bethell, i egenskap av ombud, biträdd av D. Anderson, QC, och H. Davies, barrister, därefter av E. Jenkinson och E. O'Neill, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, inledningsvis företrätt av M. Bethell och E. Jenkinson, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Anderson, QC,

* Rättegångsspråk: engelska.

och H. Davies, barrister, därefter av E. Jenkinson, E. O'Neill och S. Behzadi-Spencer, samtliga i egenskap av ombud,

sökande i mål T-215/04,

mot

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av N. Khan och V. Di Bucci, båda i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Spanien, företrätt av N. Díaz Abad, abogado del Estado,

intervenient,

angående en talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2005/261/EG av den 30 mars 2004 om den stödordning som Förenade kungariket planerar att genomföra med avseende på reformen av inkomstskatten för juridiska personer i Gibraltar (EUT L 85, 2005, s. 1),

meddelar

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS FÖRSTAINSTANSRÄTT
(tredje avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. Jaeger samt domarna V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (referent) och O. Czúcz,

justitiesekreterare: handläggaren C. Kantza,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 mars 2007,

följande

Dom

Tillämpliga bestämmelser

I — *Gemenskapsbestämmelserna*

1 I artikel 87.1 EG föreskrivs följande:

”Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida

konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

2 I kommissionens meddelande 98/C 384/03 om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3, nedan kallat meddelandet om statligt stöd på området för direkt beskattning av företag) anges i punkt 2 att kommissionens målsättning är att klargöra när skatteåtgärder ska anses utgöra stöd i enlighet med artikel 87.1 EG.

3 Enligt punkt 16 i meddelandet om statligt stöd på området för direkt beskattning av företag anges följande:

”Vad som … är mest relevant vid tillämpningen av artikel [87.1 EG] på en skatteåtgärd är att det genom denna åtgärd införs ett undantag från tillämpningen av skattesystemet till förmån för vissa företag i medlemsstaten. Det är alltså nödvändigt att först fastställa vilket generellt system som är tillämpligt. Därefter måste det undersökas om undantag från eller avvikelser inom detta system är motiverade ’av skattesystemets art eller funktion’, dvs. om de är en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i den berörda medlemsstaten. Om så inte är fallet är det fråga om ett statligt stöd.”

4 I artikel 299.4 EG föreskrivs att bestämmelserna i fördraget ska tillämpas på de europeiska territorier vilkas utrikes angelägenheter omhändertas av en medlemsstat.

II — *Gibraltars rättsliga ställning*

5 Gibraltar är en koloni (eller utomeuropeiskt territorium) som har tillhört den brittiska kronan sedan år 1713, och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland är ansvarigt för dess yttre förbindelser. Gibraltar är inte en del av Förenade kungariket.

6 Vid tiden för omständigheterna i målet reglerades statsmakternas organisation genom Gibraltar Constitution Order 1969 (beslut år 1969 om Gibraltars konstitution) (nedan kallad 1969 års konstitution) och Accompanying Despatch (tillhörande depesch) av den 23 maj 1969.

7 Den verkställande makten utövas dels av en av drottningen utsedd guvernör, som företräder drottningen, och dels, vad gäller vissa inrikes frågor, ministerrådet i Gibraltar. Ministerrådet består av Chief minister och ministrar som utses av guvernören bland de valda ledamöterna i House of Assembly.

8 Den lagstiftande makten delas mellan House of Assembly och guvernören. House of Assembly består av Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary och femton valda ledamöter. Val av ledamöter till House of Assembly hålls i princip vart fjärde år.

9 I Gibraltar har egna domstolar inrättats. Det finns emellertid en möjlighet att överklaga domar som meddelats av den högsta domstolen i Gibraltar till Judicial Committee of the Privy Council (lagutskott i Privy Council) i Förenade kungariket.

10 Eftersom territoriet Gibraltar är ett europeiskt territorium i den mening som avses i artikel 299.4 EG, och för vilket Förenade kungariket säkerställer de yttre förbindelserna, är fördraget tillämpligt på detta territorium. Enligt artikel 28 i akten om villkoren för anslutning av Konungariket Danmark, Irland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, som är fogat till fördraget om anslutning av dessa (EGT L 73, 1972, s. 5), är emellertid de åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner bland annat avseende ”harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter inte … tillämpliga på Gibraltar”, medan gemenskapens konkurrensregler, inbegripet bestämmelserna om stöd som beviljas av medlemsstaterna, är tillämpliga under förutsättning att rådet inte har beslutat något annat.

Bakgrund till tvisten

I — *Bakgrunden till den reform av inkomstskatten för juridiska personer som vidtagits av Gibraltars regering*

11 Den 11 juli 2001 beslutade kommissionen att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 88.2 EG mot två regelverk som tillämpas i Gibraltar rörande inkomstskatt för juridiska personer för ”skattebefriade bolag” (EGT C 26, 2002, s. 13) respektive ”kvalificerade bolag” (EGT C 26, 2002, s. 9).

12 De skattebefriade bolagen hade inte någon fysisk närvaro i Gibraltar, medan kvalificerade bolag hade en fast närvaro där (a bricks and mortar presence) och var verksamma inom olika sektorer.

13 För att ett företag ska erhålla ställning som skattebefriat bolag måste det uppfylla flera villkor. Bland dessa villkor förekom ett förbud mot att bedriva kommersiell verksamhet eller annan verksamhet i Gibraltar utom med andra skattebefriade bolag och med kvalificerade bolag. Medborgare och bosatta i Gibraltar kunde inte vara ägare eller förmånstagare till en andel i ett skattebefriat bolag, utom såsom aktieägare i ett aktiebolag som innehar en sådan andel. Med förbehåll för ett begränsat antal undantag, var ett skattebefriat bolag befriat från inkomstskatt i Gibraltar och var inte skyldigt att betala en fast årlig skatt på 225 pund sterling (GBP).

14 Villkoren för att erhålla ställning som kvalificerat bolag var i huvudsak identiska med dem som krävs för beviljande av ställning som skattebefriat bolag. Kvalificerade bolag betalade en skatt med en skattesats som förhandlades fram med skattemyndigheterna i Gibraltar och vilken varierade mellan 2 och 10 procent av vinsten.

15 I dom av den 30 april 2002 i de förenade målen T-195/01 och T-207/01, Government of Gibraltar mot kommissionen (REG 2002, s. II-2309), ogiltigförklarade förstainstansrätten beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande mot skattebefriade bolag, men ogillade talan om ogiltigförklaring av beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande mot kvalificerade bolag.

16 Den 27 april 2002 meddelade Gibraltars regering sin avsikt, utan att det påverkar frågan om huruvida skattesystemen angående skattebefriade bolag och kvalificerade bolag utgjorde statligt stöd, att upphäva all lagstiftning på området för beskattning av företag och inrätta ett helt nytt skattesystem för alla bolag i Gibraltar. Denna reform av inkomstskatten för juridiska personer som planerats av regeringen i Gibraltar utgör föremålet för denna tvist.

II — *Gibraltars regerings reform av inkomstskatten för juridiska personer*

17 Genom en skrivelse av den 12 augusti 2002 underrättade Förenade kungariket kommissionen i enlighet med artikel 88.3 EG om den reform av inkomstskatten för juridiska personer som planerats av Gibraltars regering.

18 Denna skattereform innefattar dels ett skattesystem som är tillämpligt på alla företag med säte i Gibraltar, och dels en tilläggsskatt (eller straff) (top-up tax) som bara gäller för bolag som erbjuder finansiella tjänster och för försörjningsföretag, varvid de sistnämnda utgör företag verksamma inom sektorerna telekommunikation, elektricitet och vatten.

19 Skattereformen ska genomföras genom

— Companies (Payroll Tax) Ordinance (bolagsförordningen (allmänna löneavgifter)),

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (bolagsförordningen (årlig registreringsavgift)),

— Rates Ordinance (förordning om skatter),

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (bolagsförordningen (beskattning av viss verksamhet)).

20 Lagstiftningen är avsedd att genomföras av Gibraltars regering sedan den antagits av House of Assembly. Som en del av reformen kommer lagstiftningen angående skattebefriade bolag och kvalificerade bolag att upphävas med omedelbar verkan.

A — *Det beskattningssystem som införts genom skattereformen*

21 Det beskattningssystem införts genom reformen består av en allmän löneavgift (payroll tax), en skatt på innehavet av affärslokaler (business property occupation tax) och en registreringsavgift (registration fee), vilka är tillämpliga på alla bolag i Gibraltar.

— Allmän löneavgift: Alla bolag i Gibraltar blir skyldiga att betala en allmän löneavgift på 3 000 GBP per anställd och år. Alla ”arbetsgivare” i Gibraltar kommer att vara skyldiga att erlägga löneavgifter för samtliga ”anställda” som arbetar hel- och deltid och är ”anställda i Gibraltar”. Den lagstiftning som ligger till grund för skattereformen innehåller definitioner av angivna begrepp.

— Skatt på innehavet av affärslokaler (Business Property Occupation Tax, nedan kallad BPOT): Alla bolag som innehar lokaler i Gibraltar i sin affärsverksamhet

kommer att omfattas av en skatt på innehavet av dessa lokaler med en skattesats som motsvarar en procentsats av deras skattskyldighet för den lokala fastighetsskatten i Gibraltar.

— Registreringsavgift: Alla bolag i Gibraltar kommer att omfattas av en årlig registreringsavgift på 150 GBP för bolag som inte ska generera intäkter och på 300 GBP för bolag som ska generera intäkter.

22 Skattskyldigheten för löneavgifter och BPOT kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten. Till följd av införandet av detta tak betalar bolagen endast löneavgifter och BPOT om de redovisar vinst och denna skatt kommer inte att överstiga 15 procent av vinsten.

B — *Tilläggsskatt (eller straffskatt)*

23 Viss verksamhet, nämligen inom sektorn för finansiella tjänster och försörjningssektorn, kommer även att påföras tilläggsskatt (eller straffskatt) som tas ut på vinsten av sådan verksamhet. Tilläggsskatten kommer endast att omfatta vinst som är hänförlig till sådan verksamhet.

24 Förutom löneavgifterna och BPOT kommer bolag som erbjuder finansiella tjänster att omfattas av en tilläggsskatt (eller straffskatt) med en skattesats på mellan 4 och 6 procent av vinsten från verksamheten inom sektorn för finansiella tjänster (beräknad

i enlighet med internationella redovisningsstandarder). Den totala beskattningen för dessa bolag (löneavgift, BPOT och tilläggsskatt) kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten.

25 Förutom löneavgifterna och BPOT kommer bolag inom försörjningssektorn att omfattas av en tilläggsskatt (eller straffskatt) på 35 procent av vinsten från verksamhet inom försörjningssektorn (beräknad i enlighet med internationella redovisningsstandarder). Dessa företag kommer att kunna dra av löneavgiften och BPOT från tilläggsskatten. Trots att även den totala årliga beskattningen av företag inom försörjningssektorn (löneavgifter och BPOT) kommer att begränsas till högst 15 procent av vinsten, har tilläggsskatten för företag inom försörjningssektorn en sådan funktion som säkerställer att dessa företag alltid betalar en skattesats på 35 procent av vinsten.

III — *Det administrativa förfarandet och det angripna beslutet*

26 Genom en skrivelse av den 16 oktober 2002 underrättade kommissionen myndigheterna i Förenade kungariket om sitt beslut att inleda ett förfarande enligt artikel 88.2 EG angående skattereformen, och uppmanade berörda parter att inkomma med synpunkter (EGT C 300, s. 2). Förenade kungariket yttrade sig genom en skrivelse av den 13 december 2002.

27 Kommissionen erhöll yttranden från Confederación Española de Organizaciones Empresariales (den spanska centralorganisationen för företagssammanslutningar), Ålands Landskapsstyrelse, Konungariket Spanien och Gibraltars regering. Kommissionen överlämnade dessa yttranden till Förenade kungariket, som yttrade sig till kommissionen genom en skrivelse av den 13 februari 2003.

28 Den 30 mars 2004 antog kommissionen beslut 2005/261/EG om den stödordning som Förenade kungariket planerar att genomföra med avseende på reformen av inkomstskatten för juridiska personer i Gibraltar (EUT L 85, 2005, s. 1, nedan kallat det angripna beslutet).

29 Artiklarna i det angripna beslutet har följande lydelse:

”*Artikel 1*

De förslag som Förenade kungariket anmält angående reformen av systemet för bolagsbeskattning i Gibraltar utgör en statlig stödordning som är oförenlig med den gemensamma marknaden.

Förslagen får därför inte genomföras.

Artikel 2

Detta beslut riktar sig till Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.”

30 Till stöd för sin slutsats att skattereformen är selektiv, anförde kommissionen i punkterna 98–158 i det angripna beslutet i huvudsak att nämnda reform är selektiv

såväl på det regionala planet som på det materiella planet. Den är selektiv på det regionala planet eftersom den innebär ett system för bolagsbeskattning enligt vilket bolagen i Gibraltar generellt omfattas av en lägre skattesats än bolagen i Förenade kungariket (punkt 127 i det angripna beslutet). Kommissionen anser att följande delar av skattereformen är selektiva på ett materiellt plan. För det första, villkoret att ett bolag måste redovisa vinst innan löneavgiften och BPOT utgår, eftersom det innebär att företag gynnas som inte redovisar någon vinst (punkterna 128–133 i det angripna beslutet). För det andra innebär taket på 15 procent av vinsten när det gäller tillämpning av löneavgiften och BPOT att detta tak gynnar företag som för det ifrågavarande taxeringsåret har redovisat små vinster i förhållande till antalet anställda och innehavet av affärslokaler (punkterna 134–141 i det angripna beslutet). För det tredje är löneavgiften och BPOT av sådan art att de gynnar företag som inte har någon fast fysisk närvaro i Gibraltar och som därigenom inte är skyldiga att erlägga inkomstskatt för juridiska personer (punkterna 142–144 och 150 i det angripna beslutet). Kommissionen fastställde att ”[d]e anmälda åtgärderna inbegriper därför både regional och materiell selektivitet, det sistnämnda till följd av ett antal särskilda inslag i det föreslagna systemet och till följd av analysen av systemet som helhet” (punkt 152 i det angripna beslutet).

Förfarandet och parternas yrkanden

31 Genom ansökningar som inkom till förstainstansrättens kansli den 9 juni 2004, väckte Gibraltars regering, sökande i mål T-211/04, och Förenade kungariket, sökande i mål T-215/04, förevarande talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet.

32 Genom handling som inkom till förstainstansrättens kansli den 4 oktober 2004, begärde Förenade kungariket att få intervenera till stöd för sökandens yrkanden i mål T-211/04.

33 Genom handlingar som inkom till förstainstansrättens kansli den 7 oktober 2004 begärde Konungariket Spanien att få intervenera till stöd för kommissionens yrkanden i målen T-211/04 och T-215/04.

34 Genom handlingar som inkom till förstainstansrättens kansli den 1 december 2004 begärde sökanden i mål T-211/04 i enlighet med artikel 116.2 i förstainstansrättens rättegångsregler konfidentiell behandling av bilaga A 2 i ansökan i förhållande till intervenienterna. Nämnda sökande återkallade detta yrkande genom skrivelse som inkom till förstainstansrättens kansli den 26 april 2005.

35 Genom beslut av ordföranden på förstainstansrättens tredje avdelning den 14 december 2004 och den 15 februari 2005, bifölls interventionsansökningarna i målen T-211/04 och T-215/04.

36 Förenade kungariket begärde genom handling som inkom till förstainstansrättens kansli den 8 mars 2005 att målen T-211/04 och T-215/04 skulle förenas i enlighet med artikel 50 i rättegångsreglerna vad gäller det muntliga förfarandet och domen. De berörda parterna yttrade sig angående denna begäran inom den fastställda fristen.

37 Genom handlingar som inkom till förstainstansrättens kansli den 16 mars 2005 respektive den 15 april 2005 begärde sökandena i målen T-211/04 och T-215/04 att dessa mål skulle behandlas med förtur i enlighet med artikel 55.2 i rättegångsreglerna.

38 Konungariket Spanien ingav sin interventionsinlaga den 29 april 2005 i mål T-215/04 respektive den 20 juni 2005 i mål T-211/04. De ursprungliga parterna i dessa mål yttrade sig angående dessa inlagor inom den fastställda fristen. Förenade kungariket har inte ingett någon interventionsinlaga i mål T-211/04.

39 Genom beslut av den 12 maj 2005 och den 13 december 2006 beslutade förstainstansrätten på grundval av artikel 55.2 i rättegångsreglerna att bevilja yrkandet om att målen T-211/04 och T-215/04 skulle behandlas med förtur.

40 Den 6 juni 2005 beslutade förstainstansrätten att målen T-211/04 och T-215/04 skulle tilldelas tredje avdelningen i utökad sammansättning.

41 Genom beslut av den 18 december 2006 har målen T-211/04 och T-215/04 förenats med avseende på det muntliga förfarandet.

42 På grundval av referentens rapport beslutade förstainstansrätten (tredje avdelningen i utökad sammansättning) att inleda det muntliga förfarandet och anmodade, som en åtgärd för processledning enligt artikel 64 i rättegångsreglerna, parterna i målen T-211/04 och T-215/04 att inkomma med skriftliga yttranden angående konsekvenserna av domstolens dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen (REG 2006, s. I-7115) (nedan kallad domen i målet om Azorernas skattesystem) för förevarande mål. Parterna efterkom denna anmodan inom den fastställda fristen.

43 Parterna utvecklade sin talan och svarade på förstainstansrättens frågor vid förhandlingen den 14 mars 2007.

44 Förstainstansrätten anser att de två målen ska förenas vad avser domen, vilket parterna accepterade under förhandlingen.

45 Sökanden i mål T-211/04 har yrkat att förstainstansrätten ska

— ogiltigförklara det angripna beslutet,

— förplikta kommissionen och Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

46 Sökanden i mål T-215/04 har yrkat att förstainstansrätten ska

— ogiltigförklara det angripna beslutet,

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

47 Kommissionen har i målen T-211/04 och T-215/04 yrkat att förstainstansrätten ska

— ogilla talan,

— förplikta sökandena att ersätta rättegångskostnaderna.

48 Konungariket Spanien har i målen T-211/04 och T-215/04 yrkat att förstainstansrätten ska

— ogilla talan,

— förplikta sökandena att ersätta rättegångskostnaderna.

Prövning i sak

49 Sökandena har i huvudsak åberopat tre grunder. Den första grunden avser felaktig rättstillämpning och oriktig bedömning vad gäller tillämpningen av kriteriet för regional selektivitet, den andra grunden avser felaktig rättstillämpning och oriktig bedömning vad gäller tillämpningen av materiell selektivitet och den tredje grunden avser åsidosättande av väsentliga formföreskrifter i samband med prövningen av den tredje aspekten av skattereformen, vilken ansetts vara selektiv på det materiella planet, det vill säga hur löneavgiften och BPOT ska kvalificeras. Den sista grunden är uppdelad

i två delar, där den första delen avser ett åsidosättande av rätten att bli hörd och andra delen avser motiveringsskyldigheten.

I — *Den första grunden, som avser felaktig rättstillämpning och en oriktig bedömning vad gäller tillämpningen av kriteriet om regional selektivitet*

A — *Parternas argument*

50 Sökandena har hävdat att kommissionen i förevarande fall har tillämpat kriteriet om regional selektivitet på fel sätt när den funnit att Förenade kungarikets territorium och dess system för inkomstskatt för juridiska personer utgör den lämpliga referensramen för att bedöma skattereformen i Gibraltar. De har i huvudsak åberopat fyra omständigheter till stöd för sina påståenden.

51 För det första anser sökandena att kriteriet för regional selektivitet inte kan gälla i förevarande fall på det sätt som kommissionen har tillämpat det, eftersom Gibraltar inte är en del av Förenade kungariket, vare sig i enlighet med nationell eller internationell rätt eller gemenskapsrätten. Rättspraxis, meddelandet om statligt stöd på området för direkt beskattning av företag och den motivering som kommissionen grundar sig på i det angripna beslutet berör alla skatteåtgärder som gäller för en territoriell enhet som är en del av en medlemsstat. Gibraltar kan inte likställas med en sådan enhet.

52 För det andra har sökandena hävdat att även om Gibraltar bör betraktas som en del av Förenade kungariket för genomförandet av gemenskapsbestämmelserna om statligt stöd, kan Förenade kungariket inte utgöra en lämplig referensram eftersom det inte

finns något allmänt skattesystem för de två enheterna. Skattereformen i Gibraltar utgör inte en ”avvikelse”, ett ”undantag” eller en ”nedsättning” av systemet för beskattning av företag i Förenade kungariket. Det skattesystemet är inte det ”normala” skattesystemet som skulle tillämpas på Gibraltar i avsaknad av skattereformen i fråga. Kriteriet för regional selektivitet kan följaktligen inte tillämpas.

53 Sökandena har i detta avseende inledningsvis hävdat att myndigheterna i Förenade kungariket inte har något inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön i Gibraltar. På det politiska planet utgör myndigheterna i Gibraltar den verkställande, lagstiftande och dömande makten, vilka är specifika för Gibraltar och åtskilda från dem i Förenade kungariket. På det ekonomiska planet erhåller Gibraltar inte någon subvention eller något ekonomiskt stöd från Förenade kungariket. Dess intäkter kommer helt från skatter som fastställts av Gibraltar. Gibraltar bedriver den ekonomiska politik som det anser vara den bäst lämpade för dess territorium utan att ta hänsyn till den ekonomiska politiken i Förenade kungariket. Territoriet ger ut sina egna mynt och sedlar, fastställer den egna penningmängden och beslutar själv om sin upplåning och utgifter. Det angripna beslutet innehåller sakfel angående vikten av Förenade kungarikets utövande av centralmakten i Gibraltar.

54 Sökandena har i detta sammanhang vidare hävdat att Gibraltar och Förenade kungariket utgör två helt separata och åtskilda skattejurisdiktioner. Gibraltars regering och House of Assembly utarbetar det regelverk som är tillämpligt på detta territorium, med beaktande endast av de särskilda förhållanden som kännetecknar ekonomin inom detta område utan att påverkas eller begränsas av den lagstiftning eller den skattepolitik som antas i Förenade kungariket. Skattelagstiftningen i Förenade kungariket har aldrig tillämpats i Gibraltar och skulle inte vara tillämplig där även om Gibraltar saknade skattelagstiftning. Det finns därför ingen standard gentemot vilken de skatter som tillämpas på Gibraltar kan jämföras eller från vilka de skulle avvika. Det angripna beslutet innehåller sakfel när det gäller beskrivningen av Gibraltar som en plats där beskattningsbehörigheten är decentraliserad men där det fortfarande finns ett centralt referenssystem (punkt 121 i det angripna beslutet), när det gäller beskrivningen av skattereformen som en nedsättning av den skatt som tas ut på nationell nivå (punkt 109 i det angripna beslutet) och när det gäller kommissionens konstaterande att ”det skattesystem som för närvarande tillämpas i Gibraltar i stort sett följer det i [Förenade

kungariket], med undantag för de fördelar som beviljas offshore-ekonomin” (punkt 112 i det angripna beslutet).

55 Enligt Gibraltars regering innebär selektivitetskriteriet att den omtvistade skatteåtgärden ska kunna jämföras med en standardskattesats som, i avsaknad av denna åtgärd, gäller för den berörda verksamheten i den ifrågavarande regionen. Detta innebär nödvändigtvis att det tillämpade föremålet för jämförelsen måste vara en skatt eller en annan åtgärd som är tillämplig inom samma skattejurisdiktion. I förevarande fall utgör emellertid Gibraltar och Förenade kungariket två separata skattejurisdiktioner. Även om det inte finns något särskilt system för beskattning av bolag i Gibraltar är skattesystemet i Förenade kungariket inte tillämpligt där. Det förhållandet att skattesystemet inte är tillämpligt är inte en följd av ett val som Förenade kungariket gjort för att överföra eller ge upp sin skattebehörighet till Gibraltar, såsom kommissionen har gjort gällande i punkt 114 i det angripna beslutet. Förenade kungariket kan nämligen inte välja att tillämpa sin egen skattelagstiftning i sina koloniala territorier och har aldrig utövat någon beskattningsmakt över Gibraltar.

56 Sökandena har i detta avseende slutligen i motsats till kommissionens bedömning i det angripna beslutet hävdat att den politiska och skattemässiga självbestämmanderätt som en understatlig enhet åtnjuter utgör ett relevant kriterium för att bedöma den selektiva karaktären av en skatteåtgärd som vidtagits av denna enhet, eftersom denna politiska och skattemässiga självbestämmanderätt gör att den understatliga enheten i fråga kan anses utgöra den lämpliga referensramen.

57 För det tredje har sökandena i sina skriftliga yttranden angående konsekvenserna av domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) samtidigt som de vidhållit att kriteriet för regional selektivitet inte kan tillämpas i detta fall eftersom Gibraltar inte är en del av Förenade kungariket och det inte finns någon allmän beskattning för de två enheterna, i andra hand hävdat att referensramen i förevarande fall är territoriet Gibraltar med tillämpning av den metod för att definiera denna referensram som anges i punkterna 67 och 68 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42).

58 För det fjärde har sökandena hävdat att även om skattereformen visar sig vara regionalt selektiv, är den motiverad på grund av sin art och sin allmänna systematik.

59 Kommissionen har hävdat att den relevanta frågan i förevarande fall inte är huruvida Gibraltar är en del av Förenade kungariket vad gäller tillämpningen av nationell lagstiftning eller internationell rätt, utan huruvida Gibraltar är en del av Förenade kungariket vad gäller tillämpningen av gemenskapsrätten, vilken bildar ett eget rättssystem. Kommissionen anser att så är fallet.

60 Kommissionen har även gjort gällande att den ekonomiska åtskillnaden mellan Gibraltar och Förenade kungariket inte har någon betydelse i förevarande fall. Den typen av överväganden skulle aldrig ha beaktats i beslut om statligt stöd, eftersom reglerna om statligt stöd för regionala ändamål uteslutande tillämpas på grundval av att det föreligger en fördel som beviljas vissa företag i förhållande till var de är etablerade eller i förhållande till deras verksamhet i en del av en medlemsstat, även om det finns en verklig ekonomisk åtskillnad mellan centralmakten och den självbestämmande regionen.

61 Kommissionen har i vart fall bestridit sökandenas påståenden om Gibraltars ekonomiska och skattemässiga självbestämmande i förhållande till Förenade kungariket, och har gett exempel på ekonomiskt stöd som Förenade kungariket har beviljat Gibraltar.

62 Kommissionen har också i motsats till sökandenas argument hävdat att de centrala myndigheterna i Förenade kungariket har ett avgörande inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön i Gibraltar, i synnerhet eftersom Förenade kungariket är ansvarigt för tillämpning av gemenskapsrätten i Gibraltar och eftersom den monetära stabiliteten inom detta territorium helt är beroende av Förenade kungariket (valutan i Gibraltar är inget annat än det brittiska pundet under ett annat namn). I samma anda har kommissionen gjort gällande att begreppet ”vissa inre angelägenheter”, vilket enligt sökandena omfattar beskattning, är av ringa betydelse inom ramen för gemenskapsrätten, och detta av i huvudsak två skäl. För det första

föreskrivs i 1969 års konstitution att de centrala myndigheterna (i form av guvernören) kan ingripa för att bland annat säkerställa verkställandet av Gibraltars internationella förpliktelser, och, för det andra, deltar inte Gibraltar, till skillnad från Förenade kungariket, i antagandet av gemenskapsrättsakter som påverkar vissa av dess inre angelägenheter och som ska genomföras inom dess territorium.

63 Vad beträffar sökandenas argument om avsaknaden av ett allmänt skattesystem för Gibraltar och Förenade kungariket, anser kommissionen i huvudsak att från den tidpunkt då det fastställs att Gibraltar är en del av Förenade kungariket vad gäller tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna om statligt stöd, finns det ingen annan lämplig referensram än skattesystemet i Förenade kungariket.

64 Kommissionen har påpekat att artikel 87 EG hänvisar till stöd som ”ges av en medlemsstat” och som påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Den har hävdat att den avgörande frågan inte är huruvida Förenade kungariket och Gibraltar ingår i samma skattejurisdiktion, utan huruvida ett skattesystem som är tillämpligt i Gibraltar kan utgöra ett stöd som ges av en medlemsstat. Kommissionen anser att denna fråga ska besvaras jakande, eftersom gemenskapsreglerna om statligt stöd är fullt tillämpliga i Gibraltar, vilket Gibraltars regering har medgett. Den medlemsstat som överväger att bevilja stöd inom territoriet Gibraltar kan inte vara någon annan än Förenade kungariket, och frågan om huruvida stödordningen är selektiv på det regionala planet kan endast bedömas med hänvisning till Förenade kungariket i egenskap av den medlemsstat som ska tillse att gemenskapsrätten efterlevs i Gibraltar.

65 Kommissionen har även hävdat att avsaknaden av ett allmänt (eller normalt) skattesystem som skulle bli tillämpligt i Gibraltar för det fall Gibraltars skattesystem inte tillämpas, inte utesluter tillämpningen av kriteriet för regional selektivitet. Avsaknaden av ett allmänt skattesystem är resultatet av ett val som gjorts av Förenade kungariket. Förenade kungariket har valt att upprätta en särskild konstitutionell koppling till Gibraltar och har också genom anslutningsakten valt att göra

gemenskapens bestämmelser om statligt stöd tillämpliga på Gibraltar. Förenade kungariket har även behållit tillräckliga befogenheter i Gibraltar för att säkerställa att detta territorium antar ett system för inkomstbeskattning av juridiska personer som är förenligt med fördraget. Härav följer att referensramen inte ska vara någon annan än den som utgörs av Förenade kungariket.

66 Kommissionen har vidare ifrågasatt relevansen av den grad av självständig beskattningsrätt som den understatliga enheten åtnjuter, vad gäller tillämpningen av begreppet statligt stöd. Den anser att detta resonemang även grundar sig på ett godtagande av premissen att Gibraltar är en del av Förenade kungariket. Mot bakgrund av denna premiss, finns det inget fog för påståendet att tillämpningen av reglerna om statligt stöd beror på graden av självbestämmande som regionen i fråga åtnjuter (om det inte är fråga om symmetrisk överföring av beskattningsbefogenheten, såsom nämnts i punkt 115 i det angripna beslutet).

67 I sitt skriftliga yttrande angående konsekvenserna av domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), anser kommissionen att domstolen däri godtog kommissionens påstående att kriteriet för att fastställa referensramarna för bedömning av regional selektivitet är den enhet som har ett avgörande inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljö där företagen är verksamma, men avfärdade påståendet att denna enhet inte kan vara någon annan än medlemsstaten.

68 Enligt kommissionen beror frågan om huruvida referensramen i förevarande fall kan vara Gibraltar på de villkor som anges i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), och inte på Gibraltars konstitutionella ställning enligt nationell lagstiftning.

69 Kommissionen har gjort gällande att kravet på att regionen ”har ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen inom det område som omfattas av dess behörighet”, som anges i punkt 66 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), ligger till grund för ett fjärde villkor som måste vara uppfyllt, och som utgör ett separat villkor i förhållande till de tre villkor som anges i punkt 67 i domen, för att fastställa den lämpliga referensramen.

70 Det fjärde villkoret innebär att regionen i fråga ska åtnjuta en viss grad av självständighet när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen inom det område som omfattas av dess behörighet, som är jämförbar med inflytandet från centralregeringen i en medlemsstat vars konstitution saknar bestämmelser om regionalt självstyre. Kommissionen har förklarat att logiken bakom detta krav, mot bakgrund av fördragets bestämmelser om statligt stöd, är att det är nödvändigt att jämföra situationen för vissa företag med situationen för andra företag som är verksamma inom samma politiska och ekonomiska miljö för att avgöra om de förstnämnda företagen åtnjuter en fördel.

71 Kommissionen anser att Gibraltars regering inte har något avgörande inflytande när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen i Gibraltar och att territoriet Gibraltar således inte kan utgöra den lämpliga referensramen. När denna förutsättning inte är uppfylld, är det inte möjligt att beakta de tre kriterier som anges i punkt 67 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42).

72 I andra hand har kommissionen granskat de tre ovannämnda kriterierna och har hävdat att Gibraltar inte uppfyller två av dem, nämligen kriteriet som avser Förenade kungarikets regerings behörighet att ingripa direkt när det gäller skatteåtgärder som antagits av Gibraltars myndigheter och kriteriet som avser förekomsten av bistånd för

att kompensera Gibraltar för de ekonomiska konsekvenserna av dess skattesystem. Av denna anledning utgör territoriet Gibraltar inte den lämpliga referensramen.

73 Konungariket Spanien har betonat att det förhållandet att det har intervenerat till stöd för kommissionen inte ska tolkas, varken explicit eller implicit, som ett stöd för skälen i det angripna beslutet angående regional selektivitet. Konungariket Spanien anser att det är nödvändigt att skilja fallet Gibraltar från ärenden som rör skattesystemet i de autonoma regionerna Baskien och Navarra på grund av att det i dessa områden finns ett ramverk för skatteharmonisering.

74 Samtidigt anser Konungariket Spanien att det inte skulle vara möjligt att utan någon begränsning eller samordning tillämpa ett skattesystem på Gibraltar som helt skiljer sig från skattesystemet i Förenade kungariket, eftersom det skulle innebära att territoriet Gibraltar, när det gäller statligt stöd, skulle behandlas som en separat medlemsstat, vilket Konungariket Spanien anser utgör ett väsentligt åsidosättande av detta territoriums internationella ställning.

75 I sitt skriftliga yttrande angående konsekvenserna av domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), har Konungariket Spanien hävdat att det är nödvändigt att lägga till ett fjärde villkor till de tre villkor som domstolen redan har uppställt i ovannämnda dom, för att avgöra om den understatliga enheten utgör den lämpliga referensramen för att bedöma de skatteåtgärder som vidtagits av denna enhet. Enligt detta fjärde villkor är skatteåtgärden i fråga inte selektiv om den grundades på en rad harmoniseringskriterier som motsvarar de som uppställs enligt gemenskapsrätten för skatteåtgärder som vidtas av den medlemsstat som den understatliga enheten är beroende av, och som syftar till att bevara den fria rörligheten för personer, kapital, varor och tjänster och undvika en snedvridning av den inre marknaden.

B — *Förstainstansrättens bedömning*

76 Det erinras om att bestämmelserna i gemenskapsrätten om stöd som beviljas av medlemsstaterna är tillämpliga på Gibraltar (domen i det ovan i punkt 15 nämnda målet Government of Gibraltar mot kommissionen, punkt 12). Artikel 87.1 EG utgör därför utgångspunkten för förstainstansrättens bedömning.

77 Denna artikel förbjuder statligt stöd som ”[gynnar] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga selektiva stöd (domstolens dom av den 15 december 2005 i mål C-66/02, Italien mot kommissionen, REG 2005, s. I-10901, punkt 94).

78 När det gäller bedömningen av selektivitetskriteriet följer det av fast rättspraxis att det enligt artikel 87.1 EG ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (domstolens dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, REG 2001, s. I-8365, punkt 41, av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance m.fl., REG 2004, s. I-4777, punkt 68, och av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser, REG 2005, s. I-1627, punkt 40).

79 En sådan prövning ska också göras när det rör sig om en åtgärd som inte har beslutats av den nationella lagstiftaren utan av ett understatligt organ, eftersom en åtgärd som vidtagits av en lokal myndighet och inte av centralmakten kan utgöra ett stöd när de villkor som uppställs i artikel 87.1 EG är uppfyllda (domstolens dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, Tyskland mot kommissionen, REG 1987, s. 4013, punkt 17).

80 Av det ovan anförda följer att för att kunna bedöma huruvida åtgärden i fråga är selektiv ska det undersökas om den, inom ramen för en viss rättslig reglering, utgör en fördel för vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Definitionen av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”. Den normala skattesatsen är den skattesats som gäller inom det geografiska område som utgör referensramen (domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet om Azorernas skattesystem, punkt 56).

81 I förevarande fall ska det undersökas om Förenade kungarikets territorium utgör den lämpliga referensramen för bedömningen av om skattereformen är regionalt selektiv. Ett nekande svar på denna fråga skulle nödvändigtvis innebära att territoriet Gibraltar utgör den lämpliga referensramen för att bedöma skattereformen och att varje slutsats att denna reform skulle vara regionalt selektiv saknar grund.

82 Det framgår bland annat av punkterna 104 och 125 i det angripna beslutet att kommissionen grundade sig på två omständigheter för att fastställa att Förenade kungarikets territorium utgjorde den lämpliga referensramen för att bedöma om skattereformen är regionalt selektiv. Kommissionen ansåg för det första i huvudsak att referensramen inte kunde vara någon annan än den berörda medlemsstatens territorium på grund av den allmänna systematiken i fördraget och bestämmelserna om statligt stöd i synnerhet, och att graden av självbestämmande för den understatliga enheten i förhållande till den centrala regeringen inte var relevant för bestämningen av referensramen. För det andra grundade kommissionen sin slutsats på det inflytande som myndigheterna i Förenade kungariket har vad gäller bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljö i vilken företagen i Gibraltar verkar.

1. Betydelsen av den grad av självbestämmande som den understatliga enheten åtnjuter i förhållande till centralregeringen i den berörda medlemsstaten för att fastställa den lämpliga referensramen

83 Vad gäller den första omständigheten som kommissionen lade till grund för sin slutsats att Förenade kungarikets territorium skulle fastställas som lämplig referensram i förevarande fall (se ovan punkt 82), konstaterar förstainstansrätten, såsom kommissionen medgett i sitt skriftliga yttrande angående konsekvenserna av domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), att domstolen i punkterna 57 och 58 i nämnda dom underkände kommissionens bedömning på följande grunder:

”57 Referensramen måste härvid inte nödvändigtvis fastställas i överensstämmelse med den berörda medlemsstatens gränser. Således räcker det inte med att en åtgärd innebär att en fördel skapas inom endast en del av det nationella territoriet för att den skall betecknas som selektiv i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

58 Det kan inte uteslutas att en understatlig enhet har en sådan rättslig och faktisk ställning som gör att den är så självständig i förhållande till centralregeringen i en medlemsstat att det är denna enhet, och inte centralregeringen, som genom de åtgärder som den vidtar har ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över företagens politiska och ekonomiska miljö. I ett sådant fall är det område inom vilket den understatliga enheten som har vidtagit åtgärden utövar sin behörighet, och inte medlemsstaten i sin helhet, som utgör den relevanta bakgrunden för en bedömning av huruvida en åtgärd som har vidtagits av en sådan enhet gynnar vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med den berörda åtgärden eller den rättsliga regleringen.”

84 Det är således tillräckligt att pröva den andra omständigheten som kommissionen åberopat till stöd för sin slutsats vad avser fastställandet av Förenade kungariket som

referensram, nämligen det inflytande som myndigheterna i Förenade kungariket har när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen i Gibraltar (se ovan punkt 82).

2. Förenade kungarikets inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön på Gibraltar såsom kriterium för fastställandet av referensramen i förevarande fall

a) Domen i målet om Azorernas skattesystem

85 I domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet om Azorernas skattesystem, punkt 65, konstaterade domstolen följande beträffande en situation där ett regionalt eller lokalt organ, som har en tillräckligt självständig ställning i förhållande till centralmakten, fastställer en skattesats som är lägre än den nationella skattesatsen och som endast är tillämplig på företag inom det område som omfattas av dess behörighet:

”66 I [denna situation] kan den relevanta rättsliga ramen för bedömningen av huruvida en skatteåtgärd är selektiv anses vara begränsad till det berörda geografiska området under förutsättning att den understatliga enheten, framför allt på grund av dess ställning och dess befogenheter, har ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen inom det område som omfattas av dess behörighet.

67 För att ett beslut som har fattats under sådana omständigheter skall kunna anses ha antagits av ett organ med en tillräckligt självständig ställning krävs det för det första, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 54 i sitt förslag till avgörande, att beslutet har fattats av ett regionalt eller lokalt organ som konstitutionellt sett har en politisk och administrativ ställning som är skild från centralregeringens. Vidare måste beslutet ha antagits utan att centralregeringen har haft möjlighet att direkt påverka innehållet. Slutligen får de ekonomiska konsekvenserna av den sänkning av den nationella skattesatsen som är tillämplig på företagen i regionen inte kompenseras genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen.

68 Av det ovan anförda följer att för att ett politiskt och skattemässigt självstyre i förhållande till centralregeringen skall betraktas som tillräckligt vid tillämpningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om statligt stöd förutsätts att, såsom Förenade kungarikets regering har anfört, den understatliga enheten inte bara har befogenhet att, för det område som omfattas av dess behörighet, besluta om sänkning av skattesatsen utan hänsyn till centralstatens agerande, utan också att denna enhet accepterar att bära de politiska och ekonomiska konsekvenserna av en sådan åtgärd."

86 I förevarande fall ska förstainstansrätten följaktligen pröva huruvida skattereformen uppfyller de tre villkor som anges i punkt 67 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42). Det ska således först prövas om skattereformen har beslutats av ett regionalt eller lokalt organ som konstitutionellt sett har en politisk och administrativ ställning som är skild från centralregeringen i Förenade kungariket, för det andra, om skattereformen har antagits utan att centralregeringen i Förenade kungariket har haft möjlighet att direkt påverka innehållet, och för det tredje, om de ekonomiska konsekvenserna för Gibraltar av införandet av skattereformen inte kompenseras genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen i Förenade kungariket.

87 Kommissionens påstående att punkt 66 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) innehåller ett fjärde villkor som skiljer sig från de tre villkor som uppställs i punkt 67, nämligen ett villkor om att den understatliga enheten ska ha ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över den politiska och ekonomiska miljön för företagen inom det område som omfattas av dess behörighet, kan inte godtas. Detta påstående har inte något stöd vare sig i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) eller i generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i detta mål (REG 2006, s. I-7119, punkterna 54 och 55).

88 Förstainstansrätten kan inte heller godta Konungariket Spaniens påstående att det föreligger ett fjärde villkor, förutom de tre villkor som domstolen uppställt i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), som innebär att den omtvistade skatteåtgärden ska omfattas av de harmoniseringskriterier som krävs enligt gemenskapsrätten för skatteåtgärder som vidtas av den medlemsstat som den understatliga enheten är beroende av. Förutom att bestämmandet av dessa harmoniseringskriterier och innehållet i dessa är vagt angivet, har detta påstående inte något stöd i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), och kan således inte godtas.

b) Tillämpningen av det första och det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem

89 Vad gäller det första villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), räcker det att konstatera, i likhet med vad de ursprungliga parterna har angett, att de behöriga myndigheterna i Gibraltar som har antagit skattereformen har en politisk och administrativ ställning som på ett konstitutionellt plan är åtskild från centralregeringen i Förenade kungariket och att detta första villkor således är uppfyllt.

90 När det gäller det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem, ska det i förevarande fall prövas om skattereformen antogs utan att centralregeringen i Förenade kungariket hade möjlighet att direkt påverka dess innehåll.

91 Kommissionen har i förevarande fall hävdat att detta villkor inte är uppfyllt, eftersom det följer av artiklarna 33 och 34 i 1969 års konstitution att Förenade kungariket har befogenhet att genom guvernören ingripa direkt när det bland annat gäller frågor som rör den ”finansiella och ekonomiska stabiliteten”, vilka frågor får anses omfatta beskattning.

92 Beträffande sökandenas påstående att Förenade kungariket aldrig har utövat restkompetensen att lagstifta i Gibraltar när det gäller skattefrågor, har kommissionen invänt att det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) aktualiserar frågan om huruvida centralmyndigheterna i medlemsstaten har möjlighet att ingripa och inte om huruvida de gör det i praktiken.

93 Det ska för det första påpekas att det följer av handlingarna i målet och domen i det ovan i punkt 15 nämnda målet Government of Gibraltar mot kommissionen, punkt 53, att företagsbeskattningen omfattas av kategorin särskilda inrikes angelägenheter. Det har inte bestridits att den verkställande behörigheten för dessa frågor tillkommer ministerrådet i Gibraltar. Det sistnämnda har behörighet att upprätta, och för antagande av den lagstiftande församlingen i Gibraltar, föredra de skatteåtgärder som gäller inom territoriet Gibraltar.

94 Det ska för det andra påpekas att enligt artikel 32 i 1969 års konstitution har den lagstiftande församlingen i Gibraltar, med vissa reservationer, behörighet att stifta lagar ”för fred, allmän ordning och en god förvaltning av Gibraltar”. Det är ostridigt att denna behörighet omfattar bland annat antagandet av skatteåtgärder. Enligt artikel 33.1 i 1969 års konstitution innebär utövandet av den lagstiftande makten i princip att House of

Assembly genom omröstning antar lagförslag med samtycke av drottningen eller av guvernören i drottningens namn. Det är ostridigt att ledamöterna av House of Assembly väljs demokratiskt av, och enbart representerar, folket i Gibraltar. I artikel 33.2 i 1969 års konstitution stadgas även en möjlighet för guvernören att vägra lämna sitt samtycke till nämnda lagförslag eller att hänskjuta godkännandet av vissa lagförslag till drottningens skönsmässiga bedömning. Dessutom finns i artikel 34.2 i 1969 års konstitution en möjlighet för guvernören att under vissa förutsättningar lägga fram lagförslag till House of Assembly och under vissa förutsättningar anta nämnda lagförslag genom att ge sitt samtycke i frågor som gäller särskilda inre angelägenheter, vilket ska ske i syfte att upprätthålla finansiell och ekonomisk stabilitet i Gibraltar.

95 För det tredje framgår det av handlingarna i målet att Förenade kungariket behåller en slutlig restkompetens att lagstifta i Gibraltar, men att denna behörighet endast har utövats i undantagsfall och aldrig på skatteområdet. Ingen del av Förenade kungarikets skattelagstiftning är tillämplig och har aldrig varit tillämplig i Gibraltar.

96 Slutligen har kommissionen inte bestridit att Gibraltars skattereform i förevarande fall utarbetades av myndigheterna i Gibraltar utan inverkan från myndigheterna i Förenade kungariket.

97 Förstainstansrätten anser att de befogenheter som tilldelas guvernören enligt artiklarna 33 och 34 i 1969 års konstitution, vilka för övrigt aldrig har utövats på skatteområdet, inte utgör en möjlighet för ”centralregeringen” i Förenade kungariket att ”direkt” påverka innehållet i skattereformen i den mening som avses i det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42). Trots att guvernören är utsedd av drottningen – denne agerar i egenskap av drottning av Gibraltar – och att han är drottningens representant i Gibraltar (artikel 18 i 1969 års konstitution), framgår det inte av handlingarna i målet att Gibraltars guvernör kan likställas med centralregeringen i Förenade kungariket eller att hans möjlighet att påverka lagstiftningsprocessen i Gibraltar kan anses utgöra en ”direkt påverkan” från

”centralregeringen” i Förenade kungariket i den mening som avses i punkt 67 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42).

98 Dessutom anser förstainstansrätten att den restkompetens som Förenade kungariket behåller för att lagstifta i Gibraltar och de olika befogenheter rörande deltagande i lagstiftningsprocessen som tillkommer guvernören enligt 1969 års konstitution bör tolkas mot bakgrund av Gibraltars ställning som koloni eller ”icke självstyrande territorium” enligt kapitel XI, artikel 73 i Förenta nationernas stadga, för vilket territorium Förenade kungariket, i egenskap av ”administrerande makt” i den mening som avses i denna bestämmelse, säkerställer de yttre förbindelserna. De skyldigheter som åvilar Förenade kungariket som administrerande makt i förhållande till Gibraltar uttrycks i nämnda artikel 73, där det i relevanta delar anges följande:

”Medlemmar av Förenta nationerna, som bära eller ikläda sig ansvar för förvaltningen av territorier, vilkas befolkning ännu ej uppnått full självstyrelse, erkänna grundsatsen, att innevånarnas intressen komma i främsta rummet, och åtaga sig såsom ett heligt värv förpliktelsen att, inom ramen av det system för internationell fred och säkerhet som upprättats genom denna stadga, till det yttersta främja deras välfärd samt att i detta syfte

a) trygga de ifrågavarande folkens framåtskridande i politiskt, ekonomiskt och socialt avseende samt på uppfostrans område, allt med skyldig hänsyn till deras egen kultur, liksom ock åt dem trygga rättvis behandling och skydd mot övergrepp,

b) främja självstyrelse, vederbörligen beakta folkens politiska strävanden samt bistå dem i den fortskridande utvecklingen av deras fria politiska institutioner, i överensstämmelse med varje territoriums och dess befolknings särskilda förhållanden och skiftande utvecklingsstadier,

…”

99 Mot bakgrund av ovanstående, ska den restkompetens som Förenade kungariket har att lagstifta i Gibraltar och de olika befogenheter som tillkommer guvernören tolkas som olika sätt för Förenade kungariket att ta sitt ansvar gentemot befolkningen i Gibraltar och verkställa sina skyldigheter enligt internationell rätt, och inte som att det har beviljat sig själv en möjlighet att direkt påverka innehållet i en skatteåtgärd som vidtagits av myndigheterna i Gibraltar, i synnerhet som denna restkompetens aldrig har utövats på skatteområdet.

100 Förstainstansrätten anser således att det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) är uppfyllt i förevarande fall.

c) Tillämpningen av det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem

101 Förstainstansrätten ska när det gäller det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem i förevarande fall pröva om de eventuella ekonomiska konsekvenserna för Gibraltar av införandet av skattereformen inte kompenseras genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen i Förenade kungariket.

102 Kommissionen har gjort gällande att detta villkor innebär att inget stöd ens får vara potentiellt tillgängligt för den understatliga enheten för att kompensera för effekterna av beslut som fattats av denna enhet på skatteområdet. Kommissionen har följaktligen bestridit att detta villkor kräver ett samband mellan en regional åtgärd som syftar till

nedsättning av skatten och subventioner från centralregeringen eller någon annan region. Enligt kommissionen överensstämmer inte denna tolkning med det påstådda fjärde villkoret som innebär att den understatliga enheten måste ha ett avgörande inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön för företagen inom dess territorium. För att bedöma huruvida detta villkor är uppfyllt, bör nämligen hänsyn tas till samtliga finansieringskällor från centralregeringen, eftersom pengar är fungibla och en betalning som fritar Gibraltar från en offentlig utgift medför att territoriet kan avsätta mer pengar till ett annat projekt eller sänka skatterna. Mot bakgrund av denna tolkning, har kommissionen bestridit att det tredje villkoret är uppfyllt i förevarande fall på grund av de påstådda ekonomiska stöd som Förenade kungariket beviljat Gibraltar.

103 I detta avseende har kommissionen särskilt åberopat Förenade kungarikets finansiering av socialförsäkringsfonden i Gibraltar för att denna fond ska kunna betala ut pensioner till spanska medborgare som numera är bosatta i Spanien och som arbetade i Gibraltar innan de spanska myndigheterna beslutade att stänga gränsen mellan Spanien och Gibraltar år 1969. Kommissionen har dessutom åberopat de utvecklingsstöd som Förenade kungariket har beviljat Gibraltar vid olika tillfällen sedan Förenade kungarikets anslutning till gemenskapen, nämligen Förenade kungarikets finansiering av en ordning för att tillhandahålla riskkapital till små och medelstora företag (SMF) med säte i Förenade kungariket och Gibraltar och bidragen till driften av Gibraltars flygplats från försvarsministeriet i Förenade kungariket.

104 Dessa argument kan inte godtas.

105 Förstainstansrätten erinrar härvid för det första om att det saknas stöd för påståendet att det förelåg ett fjärde villkor enligt punkt 66 i domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet om Azorernas skattesystem (se ovan punkt 87). Kommissionen har således felaktigt lagt detta påstående till grund för sin argumentation.

106 Det ska vidare påpekas att domstolens användning av verbet ”kompenseras” i punkt 67 i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) innebär att det måste föreligga ett orsakssamband mellan den omtvistade skatteåtgärden som antagits av den understatliga enheten och de ekonomiska stöden från andra regioner eller centralregeringen i den berörda medlemsstaten. Den tolkning som kommissionen föreslagit skulle göra det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) verkningslöst, eftersom det skulle vara mycket svårt att tänka sig en understatlig enhet som inte får något ekonomiskt stöd i någon form från centralregeringen.

107 Förstainstansrätten konstaterar att det ekonomiska stöd som Förenade kungariket beviljat Gibraltar och som åberopats av kommissionen är kopplat till specifika förhållanden och saknar helt orsakssamband med skattereformen.

108 För det första framgår det nämligen av handlingarna i målet att Förenade kungarikets finansiering sedan år 1985 av Gibraltars socialförsäkringsfond rör betalning av pensioner till spanska medborgare som arbetat i Gibraltar innan de spanska myndigheterna stängde gränsen mellan Spanien och Gibraltar under perioden mellan åren 1969–1985.

109 För det andra framgår det av den handling som kommissionen åberopat till stöd för sitt påstående, att det utvecklingsstöd som Förenade kungariket beviljat Gibraltar avsåg perioden mellan åren 1978–1986 och avsåg projekt relaterade till infrastrukturutveckling i Gibraltar, utbildningsprojekt och bostadsprojekt.

110 För det tredje gäller, i likhet med vad som framgår av kommissionens beslut av den 4 februari 2003 om riskkapitalmedel och lån till små och medelstora företag (stöd N 620/2002, EGT C 110, s. 14), att Förenade kungarikets finansiering av en ordning för tillhandahållandet av riskkapital till små och medelstora företag med säte i Förenade

kungariket och Gibraltar, som anmälts av Förenade kungariket den 11 september 2002, innebar fördelar för nämnda små och medelstora företag och berörda investerare.

111 Slutligen, när det gäller subventionen av driften av flygplatsen i Gibraltar, hävdade sökandena vid förhandlingen utan att motsägas av kommissionen att denna flygplats byggdes av Förenade kungarikets armé under andra världskriget och att den fortfarande är en militär flygplats för Förenade kungariket som även ställs till civila användares förfogande.

112 Mot bakgrund av ovanstående, och då kommissionen inte har företett något bevis för motsatsen, konstaterar förstainstansrätten att ingen av ovannämnda finansieringar utgör en kompensation för eventuella ekonomiska konsekvenser som skattereformen skulle kunna medföra för Gibraltar i den mening som avses i det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42).

113 Då det inte föreligger några omständigheter som motbevisar sökandenas påståenden om att Gibraltar inte erhåller något ekonomiskt stöd från Förenade kungariket som kompenserar de ekonomiska konsekvenserna av skattereformen, finner förstainstansrätten att det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) är uppfyllt i förevarande fall.

114 Eftersom de tre villkoren i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42) är uppfyllda konstaterar förstainstansrätten att det inflytande som Förenade kungariket har över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön för företagen

i Gibraltar inte är tillräckligt för att anse att Förenade kungarikets territorium utgör den lämpliga referensramen i förevarande fall. Det finns således inte heller fog för den andra omständigheten som kommissionen lagt till grund för sin slutsats att referensramen ska anses vara Förenade kungarikets territorium (se ovan punkt 84).

115 Mot denna bakgrund konstaterar förstainstansrätten att denna referensram enbart är begränsad till territoriet Gibraltars geografiska gränser och sökandenas argument angående frågan om Gibraltars tillhörighet till Förenade kungariket och avsaknaden av ett allmänt skattesystem för Gibraltar och Förenade kungariket behöver därmed inte prövas. Denna avgränsning av referensramen innebär att det inte kan göras någon jämförelse mellan det skattesystem som gäller för företag med säte i Gibraltar och det som gäller för företag med säte i Förenade kungariket i syfte att fastställa en selektiv fördel för de förstnämnda.

116 Det följer av det ovan anförda att kommissionens slutsats i det angripna beslutet om skattereformens regionala selektivitet innehåller såväl en felaktig rättstillämpning som en oriktig bedömning.

117 Den första grunden ska följaktligen godtas.

II — *Den andra grunden som avser att tillämpningen av kriteriet om materiell selektivitet innebär felaktig rättstillämpning och en oriktig bedömning*

A — *Parternas argument*

118 Sökandena har ifrågasatt rättsenligheten av kommissionens slutsatser i det angripna beslutet angående den materiella selektiviteten hos de tre åtgärderna i skattesystemet som infördes genom reformen, nämligen för det första, villkoret att företaget ska redovisa vinst innan löneavgiften och BPOT tas ut (punkterna 128–133 i det angripna beslutet), för det andra, taket på 15 procent av vinsten som tillämpas vid uttaget av löneavgift och BPOT (punkterna 134–141 i det angripna beslutet) och, för det tredje, karaktären på löneavgiften och BPOT som sådana (punkterna 142–144 och 150 i det angripna beslutet).

119 Gibraltars regering anser att de tre ovannämnda omtvistade aspekterna är allmänt tillämpliga i Gibraltar och inte gynnar vissa företag eller produktionen av specifika varor. Enligt Gibraltars regering utgör reformen ett fullständigt skattesystem grundat på kriterier som avser anställning och användning av fastigheter och den utgör inte ett undantag från ett vinstbaserat skattesystem. Kommissionen har inte fastställt referenspunkten i förhållande till vilken reformen medför en selektiv fördel. Kommissionen har blandat ihop och förvrängt de två delarna av reformen, det vill säga dels löneavgiften och BPOT, dels taket på 15 procent, genom att behandla en del som om den var den allmänna regeln och den andra delen som om den vore ett undantag från denna allmänna regel eller tvärtom, och genom att inte behandla dem som två delar av lika stor betydelse för det sätt som den skattemekanism fungerar som Gibraltar föreslagit. I samma anda har Förenade kungariket hävdat att enligt det skattesystem som infördes genom reformen är den omständighet som utlöser skattskyldighet att en anställd har anlitats eller en fastighet används och att verksamheten i båda fallen går med vinst.

120 När det gäller villkoret att företaget ska redovisa vinst innan löneavgiften och BPOT tas ut, har sökandena bestridit att villkoret är selektivt på det materiella planet och har hävdat att bolag som inte redovisar vinst inte är befriade från en skatt som normalt utgår. Kravet på vinst utgör inte en befrielse eller ett undantag från ett allmänt beskattningssystem och kan därför inte anses vara selektivt.

121 Sökandena har dessutom kritiserat kommissionen för att inte ha fastställt vilka som gynnas av skatteåtgärderna i fråga i enlighet med kraven i artikel 87.1 EG. I förevarande fall kan de gynnade bolagen som uppfyller villkoret angående redovisad vinst, det vill säga de som inte redovisar vinst under ett visst år, endast fastställas utifrån de tillfälliga omständigheter som de drabbas av eller utifrån deras nuvarande resultat, vilket skapar en varierande grupp av bolag som kan ändras kraftigt från år till år. Enligt rättspraxis ska en grupp av företag, som är tillräckligt definierbar och förutsägbar, anses gynnade av en allmän beskattningsåtgärd, såsom kravet att redovisa vinst, för att denna åtgärd ska omfattas av tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG.

122 Sökandena har i andra hand hävdat att kravet på att redovisa vinst är motiverat med hänsyn till skattereformens art och allmänna systematik och därmed undgår att kvalificeras som statligt stöd. Mer specifikt baseras skattereformen på principen att skatt ska tas ut på inkomst och inte på bolagets kapital. Beskattning av bolag som inte redovisar vinst leder till en beskattning av deras bolagskapital, i strid med den grundläggande principen för skattereformen.

123 När det gäller taket på 15 procent av vinsten som tillämpas på löneavgiften och BPOT, har sökandena hävdat att åtgärden inte är selektiv, eftersom den inte gynnar vissa definierade kategorier av företag eller produktionen av vissa kategorier av varor. Detta tak är allmänt tillämpligt på alla företag i Gibraltar. I detta avseende är det även omöjligt att i förväg förutse om vissa företag kommer att gynnas av detta tak och i så fall vilka.

Sökandena anser att detta tak är en del av det allmänna skattesystemet i samma utsträckning som anställning av löntagare och innehav av affärslokaler och utgör inte ett undantag från nämnda system.

124 I andra hand har sökandena hävdat att taket på 15 procent av vinsten är motiverat med hänsyn till systemets art och allmänna systematik. De anser nämligen att detta tak utgör en degressivitetsfaktor i systemet som infördes genom skattereformen och de har hävdat att kommissionen inte bör anse att skattebefrielse för skattebelopp som överskrider taket utgör statligt stöd. Gibraltars regering har även motiverat införandet av taket med behovet av att undvika en överbeskattning av bolag, vilket skulle kunna leda till uppsägningar och instabilitet i perioder av cykliska variationer på marknaden eller depression.

125 Vad slutligen gäller löneavgiften och BPOT, har sökandena hävdat att kommissionen, genom att kritisera Gibraltars regerings val av beskattningsunderlag, nämligen arbetskraft och användning av fastigheter, i själva verket har ifrågasatt karaktären på det allmänna skattesystemet som sådant såsom det utformats av Gibraltars regering, vilket inkräktar på medlemsstaternas befogenheter att utforma skattepolitiken på för dem lämpligaste sätt. Det förhållandet att bolag som inte har anställda eller innehar affärslokaler i Gibraltar inte är skattskyldiga utgör inte ett undantag från en ”normal” skatt. Denna situation beror helt enkelt på karaktären på det allmänna skattesystemet i Gibraltar som sådant.

126 Enligt sökandena framgår det av det angripna beslutet att kommissionen anser att den enda metoden för att beskatta bolag som med fog kan anses vara generell är ett system som bygger på beskattning av bolagens vinster. Kommissionen tycks vilja fastställa en ”normal” beskattning ur gemenskapens synvinkel, nämligen ett system som bygger på beskattning av vinster, för att därvid dra slutsatsen att eventuella avvikelser från detta system skulle kunna betraktas som ett statligt stöd. Kommissionens synsätt i detta

hänseende gör medlemsstaternas behörighet på skatteområdet illusorisk och är behäftat med en felaktig rättstillämpning och bristande motivering.

127 I andra hand har sökandena hävdat att användningen av arbetskraft och innehav av affärslokaler som beskattningsunderlag är motiverad med hänsyn till arten av och den allmänna systematiken i det skattesystem som Gibraltars regering avser att införa. I detta avseende har Förenade kungariket framhållit behovet av att Gibraltar inför en skatt som är enkel att uppbära av en skatteförvaltning med begränsade resurser, medan Gibraltars regering har framhållit de särskilda egenskaper som är kännetecknande för Gibraltars ekonomi, nämligen en begränsad lönebas, ett betydande beroende av arbetstagare som dagligen migrerar från Spanien och en geografiskt begränsad yta.

128 Kommissionen har inledningsvis hävdat att en så potentiellt vidsträckt tillämpning av kriteriet om materiell selektivitet som gjorts i det angripna beslutet är motiverad mot bakgrund av rättspraxis, av vilken det följer att åtgärder som till synes är öppna för alla näringsidkare inom ett visst område ändå är selektiva genom att de facto främja vissa av dessa aktörer eller en viss kategori av dessa aktörer. Kommissionen har också, mot bakgrund av rättspraxis, ifrågasatt det påstådda behovet av att på ett precist och förutsägbart sätt identifiera dem som gynnas av skattereformen.

129 När det gäller den selektiva karaktären på villkoret om redovisade vinster och taket på 15 procent av vinsten, har kommissionen ifrågasatt sökandenas argument att kommissionen hade tilldelat en av delarna i skattereformen större betydelse än den andra. Kommissionen anser tvärt om att denna reform skapar ett hybridsystem genom att den vinst som redovisas av ett bolag utgör en viktig del i tillämpningen av den skatt som skenbart framstår som en löneavgift och BPOT.

130 Kommissionen har framhållit att varje del av detta system har den effekten att, för vissa företag, undanröja skattskyldigheten för den skatt som normalt skulle uppstå till följd av den andra delen. Närmare bestämt skulle ett bolag kunna vara mycket lönsamt, men om bolaget tog formen av vad som nu kallas ”skattebefriat bolag”, skulle det varken behöva ha lokaler eller anställda och skulle då praktiskt taget vara skattebefriat. Omvänt gäller att ett bolag skulle kunna ha anställda och inneha lokaler, men om det inte redovisar vinst medför skattereformen att det inte heller skulle behöva betala skatt.

131 Skattereformens hybridkaraktär gör att det inte går att fastställa reformens art och allmänna systematik. Om arbetskraft och fastigheter, såsom sökandena har gjort gällande, är två produktionsfaktorer som är ovanliga i Gibraltar, är kommissionens slutsats att dessa begränsade resurser bör beskattas utan undantag eller trösklar, för att säkerställa att de är föremål för den mest effektiva användningen. Enligt den logik som påståtts ligga till grund för skattereformen är kravet på att redovisa vinst innan någon skatt uttas och villkoret om taket på 15 procent av vinsten inte begripliga och den selektiva karaktären hos dessa två delar av skattereformen kan följaktligen inte vara motiverad med hänsyn till reformens art och allmänna systematik.

132 Kommissionen har även ifrågasatt att taket på 15 procent av vinsten kan vara motiverat såsom teknisk justering i syfte att säkerställa att skatten är degressiv vad gäller löneavgiften och BPOT.

133 Kommissionen har vidare ifrågasatt såväl det påstådda behovet av att skatt ska tas ut på inkomsten och inte på bolagets kapital som det påstådda behovet av att beskattningsnivån inte får överskrida den skattskyldiges betalningsförmåga.

134 Vad gäller det första av dessa skäl har kommissionen uttryckt sin oförmåga att förstå varför Gibraltars regering har valt alternativet med en löneskatt och BPOT som begränsats till 15 procent av vinsten. Dessa skatter har i sig en mer begränsad omfattning och deras förmåga att bidra till de skatteintäkter som uppbärs från företag i Gibraltar skulle ytterligare begränsas av 15-procentsregeln.

135 När det gäller det andra av dessa skäl har kommissionen hävdat att de begränsningar för uppbärandet av skatteintäkter som beror på gränserna för de skattskyldigas förmåga att betala skatten, mildras genom att nivån på beskattningen anpassas. Om ett belopp på 3 000 GBP per år och anställd anses som en lämplig nivå för en skatt som uttas på den knappa resurs som arbetskraft utgör i Gibraltar, finns det ingen uppgift i anmälan av skattereformen som förklarar av vilken anledning en arbetsgivare som utnyttjar arbetskraften på ett ineffektivt sätt ska gynnas genom en faktisk befrielse från löneavgift i utbyte mot en skatt på 15 procent av vinsten.

136 När det gäller frågan om huruvida löneavgiften och BPOT som sådana är av selektiv karaktär, har kommissionen konstaterat att argumentet att kommissionen syftar till att angripa själva karaktären på det skattesystem som Gibraltars regering önskar införa, endast tar upp den grundläggande frågan i förevarande fall, nämligen huruvida skattereformen faktiskt är ett allmänt skattesystem. Kommissionen har erinrat om att det följer av det angripna beslutet att skattereformen som sådan är av materiellt selektiv karaktär, eftersom löneavgiften och BPOT utgör grunden för inkomstskatten för juridiska personer i en sådan ekonomi som Gibraltars, som har en betydande offshoresektor bestående av bolag utan anställda eller lokaler.

137 Kommissionen anser att det vore fel att anse att sådana bolag endast kan identifieras till följd av tillfälliga omständigheter eller de slumpmässiga förändringarna i konjunkturcykeln. Kommissionen har hävdat att även om formen skattebefriade bolag ska försvinna som en följd av skattereformen, behåller denna reform samma kännetecknande egenskaper som gör det attraktivt att i dag bilda ett skattebefriat bolag. Enligt

kommissionen finns det ingenting tillfälligt i situationen för bolag vilka som sådana fungerar utan en fysisk närvaro och utan anställda.

138 Kommissionen anser också att fördelarna med systemet inte är öppna för alla företag på ett likvärdigt sätt och har ifrågasatt motiveringen som grundar sig på systemets art och allmänna systematik. Kommissionen har närmare gjort gällande att denna påstådda motivering inte kunde prövas i det angripna beslutet, med hänsyn till konstaterandet i detta beslut att det var omöjligt att fastställa förekomsten av ett allmänt system på grund av skattereformens hybridkaraktär. Kommissionen anser att det förhållandet att reformen leder till olika skattesatser för olika typer av företag hindrar möjligheten att reformen kan motiveras med hänsyn till dess art och allmänna systematik. Kommissionen har också ifrågasatt de övriga argument som sökandena åberopat till stöd för denna motivering och har dragit slutsatsen att ingenting i skattereformens art och allmänna systematik motiverar att ett så stort antal bolag med säte i Gibraltar undantas från inkomstskatt för juridiska personer på ett selektivt sätt.

139 Konungariket Spanien har anslutit sig till kommissionens ståndpunkt att den reform som Gibraltar föreslagit är selektiv på det materiella planet. Det anser, i huvudsak, att det förhållandet att de olika kännetecknande egenskaperna hos skattereformen inte tillämpas på samma sätt för alla sektorer med ekonomisk verksamhet innebär en selektivitet som medför vissa sektorer, a priori identifierbara, omfattas av totala skattesatser som är lägre än för andra sektorer.

140 Konungariket Spanien har också hävdat att villkoret om att redovisa vinst utgör ett främmande element i förhållande till den typ av skatt som löneavgiften och BPOT utgör, vilket leder till slutsatsen att detta villkor är avsett att införa ett inslag av materiell selektivitet i det skattesystem som föreslagits av Gibraltar. Konungariket Spanien har även ifrågasatt hänvisningen till systemets art och allmänna systematik som motivering till skattereformens påstådda selektivitet.

B — *Förstainstansrättens bedömning*

141 När det gäller bedömningen av kriteriet för selektivitet såvitt avser den fördel som beviljas genom den omtvistade skatteåtgärden, erinrar förstainstansrätten om att det enligt artikel 87.1 EG ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (se ovan i punkt 78 nämnd rättspraxis).

142 Gemenskapsdomstolarna ska i detta avseende i princip utöva en fullständig kontroll av kommissionens bedömningar i detta hänseende, eftersom begreppet stöd, såsom det definieras i fördraget – och där selektivitetskriteriet utgör en beståndsdel – är av juridisk beskaffenhet och ska tolkas utifrån objektiva kriterier (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 16 maj 2000 i mål C-83/98 P, Frankrike mot Ladbroke Racing och kommissionen, REG 2000, s. I-3271, punkt 25, förstainstansrättens dom av den 12 december 2000 i mål T-296/97, Alitalia mot kommissionen, REG 2000, s. II-3871, punkt 95, och av den 17 oktober 2002 i mål T-98/00, Linde mot kommissionen, REG 2002, s. II-3961, punkt 40).

143 I likhet med vad kommissionen har angett i punkt 16 i meddelandet om statligt stöd på området för direkt beskattning av företag, är det nödvändigt att kommissionen, för att fastställa huruvida en skatteåtgärd är selektiv, för det första, slår fast och undersöker vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt inom det geografiska område som utgör den relevanta referensramen. Det är i förhållande till det allmänna skattesystemet eller ”normala” skattesystemet som kommissionen i ett andra led ska bedöma och fastställa den eventuella selektiva karaktären på den fördel som beviljats genom den ifrågavarande skatteåtgärden genom att visa att åtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att näringsidkare behandlas olika i jämförelse med andra näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med skattesystemet i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom i det ovan i punkt 77 nämnda målet Italien mot kommissionen, punkt 100, dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen, REG 2006, s. I-5479, punkt 120, och domen i det ovan i punkt 42

nämnda målet om Azorernas skattesystem, punkt 56, generaladvokaten Darmons förslag till avgörande inför dom av den 17 mars 1993 i de förenade målen C-72/91 och C-73/91, Sloman Neptun, REG 1993, s. I-887, s. I-903, punkterna 50–72, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-47).

144 För det fall kommissionen inom ramen för de två första leden i den ovan i punkt 143 angivna bedömningen har undersökt och påvisat förekomsten av avvikelser från det allmänna eller ”normala” skattesystemet som innebär att företag behandlas olika, framgår det av fast rättspraxis att denna skillnad trots detta inte är selektiv om skillnaden följer av arten eller systematiken i det skattesystem som åtgärderna utgör en del av. I ett sådant fall ska kommissionen nämligen i ett tredje led kontrollera att den ifrågavarande statliga åtgärden inte är selektiv, trots att den medför fördelar för företagen som de kan göra gällande (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom i det ovan i punkt 78 nämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 42, dom av den 13 februari 2003 i mål C-409/00, Spanien mot kommissionen, REG 2003, s. I-1487, punkt 52, och domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet om Azorernas skattesystem, punkt 52). Med hänsyn till att skillnaderna i detta avseende medför ett undantag och a priori är selektiva i förhållande till det allmänna eller ”normala” skattesystemet, ankommer det på medlemsstaten att visa att dessa skillnader är rättfärdigade med hänsyn till skattesystemets art och systematik genom att de är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för nämnda skattesystem. Härvid måste det göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan i punkt 42 nämnda målet om Azorernas skattesystem, punkt 81).

145 Förstainstansrätten tillägger dock att för det fall kommissionen har underlåtit att genomföra det första och det andra ledet i kontrollen av huruvida en åtgärd är selektiv (se ovan punkt 143), kan den inte inleda det tredje och sista ledet i sin bedömning utan att riskera att överskrida gränserna för denna kontroll. Ett sådant tillvägagångssätt skulle dels kunna göra det möjligt för kommissionen att sätta sig i medlemsstatens ställe när det gäller bestämmandet av dess skattesystem och dess allmänna eller ”normala” system samt, vad gäller målen för systemet, de inneboende mekanismerna för att uppnå

dessa mål och dess beskattningsunderlag, och dels försätta medlemsstaten i en situation där det är omöjligt för dem att motivera de ifrågavarande skillnaderna med det anmälda skattesystemets art och systematik på grund av att kommissionen antingen inte först har fastställt dess allmänna eller ”normala” system eller fastställt att nämnda skillnader är av undantagskaraktär.

146 När det gäller bestämmandet av det ifrågavarande skattesystemet konstaterar förstainstansrätten att i det skede som utvecklingen av gemenskapsrätten för närvarande befinner sig omfattas den direkta beskattningen av medlemsstaternas behörighet. Medlemsstaterna och de understatliga enheter som har tillräckligt självbestämmande i förhållande till centralregeringen, såsom angetts i domen i målet om Azorernas skattesystem (ovan punkt 42), är exklusivt behöriga att utarbeta de system för inkomstbeskattning av juridiska personer som de anser är bäst lämpade att tillgodose behoven i deras ekonomier (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 23, svensk specialutgåva, volym 12, s. 31, och av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 50, förstainstansrättens dom av den 27 januari 1998 i mål T-67/94, Ladbroke Racing mot kommissionen, REG 1998, s. II-1, punkt 54, se även generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande inför domstolens dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, s. I-10839, punkterna 23 och 24). För övrigt framgår det även av punkt 13 i meddelandet om statligt stöd på området för direkt beskattning av företag att tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna om statligt stöd inte inkräktar på medlemsstaternas behörighet att välja sin ekonomiska politik och således det skattesystem och dess generella eller ”normala” system som de bedömer vara de mest lämpade, och särskilt att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och sektorer med ekonomisk verksamhet på det sätt de anser vara lämpligt.

147 Förstainstansrätten ska således undersöka om kommissionen i förevarande fall har följt dessa principer när den bedömde huruvida den ifrågavarande åtgärden är selektiv.

1. Relevanta överväganden i det angripna beslutet

148 Förstainstansrätten erinrar om att kommissionen i det angripna beslutet konstaterade att tre delar av det skattesystem som införts genom reformen medför selektiva fördelar för bolag som omfattas av denna reform och kan utgöra statligt stöd, det vill säga för det första villkoret att företag ska redovisa vinst innan löneavgiften och BPOT tas ut, för det andra taket på 15 procent av vinsten som tillämpas på löneavgiften och BPOT, och för det tredje karaktären på löneavgiften och BPOT som sådana.

149 När det för det första gäller villkoret att företag ska redovisa vinst, hävdade kommissionen i punkt 128 i det angripna beslutet att detta villkor ”fungerar i själva verket som en skattebefrielse för bolag som inte redovisar vinst och utgör en fördel genom att sådana bolag befrias från den skattskyldighet för löneavgifter och [BPOT] som normalt skulle belasta deras budget”.

150 Kommissionen tillade att denna befrielse från löneavgifter och BPOT är selektiv, eftersom den endast är tillämplig på företag som inte redovisar vinst (punkt 129 i det angripna beslutet).

151 Kommissionen besvarade Förenade kungarikets argument med att även om det antas att skattebefrielsen för företag som inte går med vinst är selektiv är den motiverad med hänsyn till systemets art eller allmänna systematik, genom att i punkt 131 i det angripna beslutet anföra följande:

”Medan skatteskattebefrielsen för företag som inte redovisar vinst är en naturlig del av ett system som grundas på beskattning av vinst, är detta inte fallet när skatten tas ut på

grundval av antalet anställda eller på användningen av [lokaler] i affärsverksamheten. Sådana system har utarbetats på ett sätt som fastställer ett helt annat beskattningsunderlag för företagsenheter. Det ligger till exempel i den inneboende logiken i ett system som baseras på löneavgifter att varje anställd bör resultera i motsvarande skattskyldighet för löneavgifter för det företag vid vilket de är anställda. … Även om en löneavgift infördes som ett mått på vinstskatt (detta är inte ett argument som lagts fram av Förenade kungariket) skulle, enligt logiken i ett system som baseras på … löneavgifter, företag som inte redovisar vinst ändå omfattas av denna avgift. Användningen av löneavgifter som ett mått på vinst undanröjer behovet att fastställa vinst eller övervinner svårigheter att göra detta. Detta är inte fallet i Gibraltar där, inom ramen för reformen, mätning av bolagsvinster är ett inslag i reglerna för både löneavgifterna och tilläggsskatten."

152 Kommissionen besvarade även Förenade kungarikets påstående att det skattesystem som införts genom reformen grundas på en lönsam användning av arbetskraft och därför är enhetligt, genom att i punkt 132 i det angripna beslutet anföra följande:

"Detta [påstående] tyder på förekomsten av ett hybridsystem där två olika beskattningsunderlag används beroende på företagens situation. Under dessa omständigheter är det omöjligt att spåra systemets art och funktion och att tillämpa denna motivering. I synnerhet kan det inte anses att ett visst inslag i ett sådant system utgör en del av funktionen, eftersom detta skulle vara liktydigt med att godkänna att ett sådant system är automatiskt motiverat."

153 När det för det andra gäller taket på 15 procent av vinsten som tillämpas beträffande uttaget av löneavgift och BPOT, anförde kommissionen att en följd av införandet av detta tak "[var] att lönsamma företag vars skattskyldighet annars skulle överstiga denna maximinivå [befriades] från den skatt de skulle ha behövt betala utöver denna maximinivå". Enligt kommissionen ger "[d]enna skattelättnad... de företag som

omfattas av den en fördel genom att de befrias från en avgift som normalt skulle belasta deras budget” (punkt 134 i det angripna beslutet).

154 Kommissionen angav vidare att taket på 15 procent var selektivt eftersom endast ett begränsat antal företag skulle omfattas av en skattelättnad med tillämpning av detta tak. Enligt kommissionen kommer ”[s]tödmottagarna... att vara arbetsintensiva företag, dvs. de som under det aktuella skatteåret har svag lönsamhet i förhållande till antalet anställda och användningen av egendom i affärsverksamheten” och ”[t]illämpningen av ett skattesystem som uteslutande baseras på löneavgifter och [på en skatt på innehav av affärslokaler] kan medföra en mycket hög beskattningsnivå för sådana företag” (punkt 135 i det angripna beslutet).

155 I punkt 137 i det angripna beslutet förkastade kommissionen Förenade kungarikets argument att även om taket på 15 procent var selektivt, kunde det motiveras med hänsyn till arten eller systematiken i det system som det utgjorde en del av. Kommissionen anförde härvid följande:

”Det finns inga inneboende egenskaper i ett skattesystem som baseras på en lönsam användning av arbetskraft och lönsamt [innehav av affärslokaler] som kräver en begränsning av den andel av vinsten som ett företag måste betala till följd av dess användning av dessa beskattningsbara faktorer. Den inneboende logiken i ett sådant system är att [ju] fler människor ett företag anställer och [ju] [fler lokaler] det använder desto större blir skattskyldigheten.”

156 Ovannämnda punkt 137 måste läsas jämte punkten 136 i det angripna beslutet, i vilken kommissionen särskilt hävdade, för det första, att ”[m]edan klassiska system för företagsbeskattning begränsar den del av vinsten som betalas i skatt genom fastställandet av en skatteskala (system med skatteskikt inbegriper en övre eller

maximal skattesats), är motsvarande skattetekniska inslag i ett system som baseras på löneavgifter skattesatsen per anställd, vilket, i Gibraltars fall, är en fastställd enhetlig skattesats på 3 000 GBP", för det andra, att "i ett skattesystem som baseras på löneavgifter och [innehav av affärslokaler] införa en maximinivå [på 15 procent] som är kopplad till ett annat kriterium, nämligen vinstnivån, kan inte jämföras med tillämpningen av olika skattesatser i en progressiv skatteskala för vinster, som motiveras av skattesystemets art [och allmänna systematik]" och, för det tredje, att "maximinivån inte [har] något direkt samband med kostnaderna för arbetskraften eller användningen av egendomen i affärsverksamheten utan snarare med företagens lönsamhet" och att "[d]enna progressivitetsfaktor saknade samband med en löneavgift och en skatt på innehav av affärslokaler".

157 När det för det tredje gäller löneavgiften och BPOT fastslog kommissionen att det förelåg en selektiv fördel som uppkommer till följd av dessa skatter. Kommissionen anförde härvid följande skäl.

158 Inledningsvis angav kommissionen i punkt 143 i det angripna beslutet i huvudsak att en löneavgift och en skatt på innehav av affärslokaler kan betraktas som selektiv när den tillämpades i avsaknad av ett generellt system för beskattning av företagsvinster och togs ut i en ekonomi som Gibraltars, vilken kännetecknas av en stor offshore-sektor som saknar fysisk närvaro och som undgår alla löneavgifter och en skatt på innehav av affärslokaler. Även om det skattesystem bestående av de två ovannämnda skatterna formellt är tillämpligt utan diskriminering på alla företag, gynnar det i praktiken de befintliga "skattebefriade bolagen" som inte har någon faktisk närvaro i Gibraltar och som på grund av detta inte påförs någon inkomstskatt för juridiska personer.

159 Vidare tillade kommissionen i punkt 144 i det angripna beslutet särskilt att "[e]tt sådant system, som enbart grundas på [löneavgifter och BPOT] i ett sammanhang där ett stort antal företag inte har några anställda eller någon [fast] egendom, har inte heller samma karaktär av ett allmänt system som beskattningen av företags vinster, vars syfte är att

beskatta resultaten av den ekonomiska verksamheten som helhet” och att ”[d]et skulle därför kunna betraktas som selektivt under de omständigheter som råder i det aktuella fallet”.

160 Kommissionen angav slutligen i punkt 150 i det angripna beslutet att skattereformen bibehöll den förmånliga behandlingen i skattehänseende för bolag som har rättslig ställning som skattebefriat bolag i den mening som avses i de skattebestämmelser som gällde före reformen. Mot bakgrund av antagandet att dessa bolag i allmänhet inte har någon fysisk närvaro i Gibraltar, ansåg kommissionen att de skattebefriade bolag som inte tillhör sektorn för finansiella tjänster även fortsättningsvis skulle komma att beskattas med en faktisk nollskattesats, medan skattebefriade bolag inom sektorn för finansiella tjänster skulle komma att beskattas med 5 procent av vinsten, varvid denna skattesats uppnås genom en tillämpning av tilläggsskatten på dessa bolag (se ovan punkt 24). Dessutom omfattas resten av Gibraltars ekonomi av en övre gräns på 15 eller 35 procent av redovisad vinst.

161 Slutligen påpekar förstainstansrätten, för det fjärde, att kommissionen i punkt 147 i det angripna beslutet grundade sig på följande tabell:

”Tabell 1: Uppgifter för företag i Gibraltar

		Skattesats	
	Antal	Aktuell	Efter reformen
Alla företag (fördelning per sektor)	29 000		
Finansiella tjänster	179	0–35 %	5–15 % ([3])
Försörjning	23	35 %	35 %
Övriga	28 798	0–35 %	0–15 %
Alla företag (fördelning per inkomst)	29 000		

Med inkomst	10 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Utan inkomst	18 600	—	—
Företag med inkomst (fördelning per status)	10 400		
Ej undantagna	1 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Undantagna	9 000	0 %	0–5 % ([2]) ([3])
Ej undantagna med inkomst (fördelning per vinst)	1 400		
Gör vinst	540	0–35 %	0–15 % ([1])
Ingen vinst	500	—	—
Ej undantagna med inkomst (fördelning per status)	1 400		
Kvalificerade	140	2–10 % ([4])	0–15 %
Ej kvalificerade	1 260	35 % ([5])	0–15 %
Företag inom försörjningssektorn	23	35 %	35 %
Undantagna med inkomst (fördelning per sektor)	9 000		
Finansiella tjänster	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Icke-finansiella tjänster	8 930	0 %	0 % ([2])

([1]) Under antagande att tilläggsskatten för finansiella tjänster fastställs till 5 %.
([2]) Bortsett från företag inom försörjningssektorn, som skulle beskattas med 35 %.
([3]) Under antagande att [skattebefriade] bolag inte har någon fysisk närvaro i Gibraltar och därför inte skulle vara skattskyldiga för löneavgifter eller skatt på [innehav av affärslokaler].
([4]) Majoriteten av [kvalificerade bolag]. Några få har skattesatser utanför denna intervall.
([5]) Under antagande att de beskattas till den hela, normala bolagsskattesatsen.”

162 Av detta drog kommissionen i punkt 148 i det angripna beslutet följande slutsats:

”Av tabell 1 framgår i vilken utsträckning vissa väl definierade sektorer i Gibraltars ekonomi skulle påverkas av genomförandet av reformen i beskattningshänseende. Även om kommissionen medger att den formella åtskillnaden mellan offshore- och

onshore-ekonomin kommer att undanröjas inom ramen för reformen, är syftet med jämförelsen av beskattningen att belysa det föreslagna skattesystemets inneboende selektiva karaktär. Olika typer av företag kommer att omfattas av olika skattesatser, vilket är ett ytterligare inslag som bekräftar att det föreslagna systemet medger selektiva fördelar för de sektorer som gynnas av lägre satser."

2. Huruvida de omtvistade delarna av reformen medför en selektiv fördel

163 När det gäller fastställandet av skattesystemet och dess generella eller "normala" system i förevarande fall framgår det av handlingarna i målet och punkterna 5, 6, 10, 12 och 13 i det angripna beslutet att Gibraltar genom skattereformen har beslutat avskaffa skatt på företagsvinster, med undantag för den tilläggsskatt som tas ut på försörjningsföretag och bolag som erbjuder finansiella tjänster, och ersätta den med de två omtvistade skatterna, nämligen löneavgiften och BPOT. Samtidigt beslutade kommissionen att begränsa ovannämnda skatter till 15 procent av vinsten. Enligt de påståenden som framförts av Gibraltars regering under det administrativa förfarandet utgör de två omtvistade skatterna således ett nytt "generellt" system för beskattning av bolag som införts genom skattereformen.

164 Gibraltars regering har under det administrativa förfarandet och i sina inlagor till förstainstansrätten hävdat att valet av arbetskraft och innehav av lokaler i affärssyfte som beskattningsunderlag ansågs viktigt med tanke på de egenskaper som kännetecknar ekonomin i Gibraltar, nämligen en begränsad lönebas, ett betydande beroende av arbetstagare som dagligen migrerar från Spanien, ett stort antal småföretag och behovet av att införa enkla skatter med hänsyn till de operativa begränsningar som gäller för administrationen i Gibraltar. Kommissionen har för övrigt inte bestridit att det föreligger brist på de två produktionsfaktorer som omfattas av de omtvistade skatterna, nämligen arbetskraft och mark.

165 Gibraltars regering har även under det administrativa förfarandet och domstolsförfarandet gjort gällande att taket på 15 procent av vinsten som tillämpas på uttaget av löneavgiften och BPOT är motiverat i syfte att grunda beskattningen på principen om skatteförmåga och att undvika en överbeskattning av bolag som skulle kunna leda till uppsägningar, en allvarlig instabilitet i en liten ekonomi som Gibraltar och påföljande bortfall av skatteintäkter.

166 Det är utrett att taket på 15 procent av vinsten implicit innebär att det införs ett villkor för ovannämnda beskattning, nämligen att vinst ska redovisas innan nämnda skatt tas ut. Gibraltars regering har under det administrativa förfarandet och domstolsförfarandet gjort gällande att lönsamhet är ett nödvändigt villkor för att skatt över huvud taget ska kunna tas ut men att lönsamheten inte utgör beskattningsunderlag. Gibraltars regering har vidare under dessa förfaranden gjort gällande att införandet av detta gränsvärde är motiverat med hänsyn till syftet att grunda beskattningen på bolagens betalningsförmåga och syftet att undvika att beskattningen blir en skatt på bolagens kapital.

167 Dessutom har Gibraltars regering i sina inlagor till förstainstansrätten beskrivit skattereformen som bestående av två pelare, nämligen mark och anställning som underlag för skatten med en begränsning av skattskyldigheten till 15 procent av vinsten, och har gjort gällande att om en av dessa två pelare i reformen tas bort, faller hela den skattemekanism som Gibraltar föreslagit.

168 Sammanfattningsvis har Gibraltars regering i huvudsak hävdat att alla de nämnda faktorerna i skattereformen, det vill säga löneavgiften, BPOT, taket på 15 procent av vinsten och det villkor som implicit sammanhänger med införandet av taket på 15 procent av vinsten och som avser att bolaget ska redovisa vinst för att löneavgiften och BPOT ska tas ut, utgör ett speciellt fullständigt skattesystem som ska behandlas som ett allmänt eller ”normalt” skattesystem vilket infördes genom skattereformen i Gibraltar. I detta system finns det inte någon ”normal” skattesats och det finns heller

ingen ”huvudsaklig” skatt och skatt som är ”sekundär” eller av ”undantagskaraktär”. Ett bolags skattebörda under ett visst år bestäms i förhållande till följande två samverkande komponenter: dels antalet anställda och den markyta som bolaget utnyttjar, dels den vinst som bolaget redovisar.

169 Förenade kungariket delar i huvudsak den ståndpunkt som framförts av Gibraltars regering om det allmänna eller ”normala” skattesystem som infördes genom reformen, och har bland annat hävdat att det i detta system är ett lönsamt anlitande av en anställd eller ett lönsamt utnyttjande av fast egendom som utlöser skattskyldigheten (se ovan punkt 119).

170 Mot bakgrund av dessa förklaringar som lämnats av Gibraltars regering och Förenade kungariket anser förstainstansrätten att kommissionen, från och med det administrativa förfarandet, inte kunde avstå från den ovan i punkt 143 beskrivna skyldigheten att först identifiera det allmänna eller ”normala” skattesystemet och i förekommande fall ifrågasätta den bedömning som myndigheterna i Gibraltar gjort när de kvalificerade det anmälda skattesystemet som allmänt eller ”normalt”. Då nämnda system inte har identifierats och granskats kan kommissionen inte på ett rättsligt övertygande sätt slå fast att vissa delar av det anmälda skattesystemet är av undantagskaraktär och därför a priori selektivt i förhållande till dess allmänna eller ”normala” system. På samma sätt är det även under dessa omständigheter omöjligt för kommissionen att korrekt bedöma om eventuella skillnader mellan företagen till följd av tillämpningen av en skatteåtgärd som utgör ett undantag i förhållande till det allmänna eller ”normala” skattesystemet kan vara motiverade med hänsyn till skattesystemets art eller systematik i den berörda medlemsstaten, eftersom kommissionen inte företagit någon föregående identifikation eller granskning av detta skattesystem.

171 Det framgår inte av något skäl i det angripna beslutet att kommissionen har genomfört den nödvändiga prövning som anges ovan i punkt 170, vilken syftar till att fastställa om de olika omtvistade delarna av det skattesystem som infördes genom reformen skulle kunna utgöra ett speciellt allmänt eller ”normalt” skattesystem som kan anses fullständigt.

172 Kommissionen nöjde sig tvärtom i fråga om villkoret att redovisa vinst och taket på 15 procent med att omedelbart konstatera undantagskaraktären och alltså a priori den selektiva karaktären på dessa två delar av reformen i förhållande till löneavgiften och BPOT (punkterna 128, 129, 134 och 135 i det angripna beslutet), som kommissionen, underförstått men med nödvändighet, ansåg utgjorde det allmänna eller ”normala” system som infördes genom reformen.

173 När det gäller löneavgiften och skatt på BPOT, framgår det dessutom av det angripna beslutet (se ovan punkterna 157–160) att kommissionen inte har följt någon del av prövningen för att fastställa om det är fråga om en selektiv åtgärd. Kommissionen underlät därvid för det första att identifiera och granska det allmänna eller ”normala” system från vilket dessa två skatter utgjorde undantag, för det andra, att visa dessa skatters eventuella undantagskaraktär, och för det tredje, att bedöma den eventuella motiveringen för den påstådda undantagskaraktären med hänsyn till arten eller den allmänna systematiken i det skattesystem som infördes genom reformen.

174 Det är nämligen endast som svar på Förenade kungarikets argument om en eventuell motivering av den påstådda skillnaden mellan företagen som följer av tillämpningen av de ovannämnda skatteaspekterna – det vill säga den tredje och sista delen av prövningen för att fastställa en åtgärds selektivitet (se ovan punkt 144) – som kommissionen dels i punkterna 131, 136 och 137 i det angripna beslutet anförde att villkoret att redovisa vinst och taket på 15 procent i huvudsak utgjorde främmande element i den inneboende logiken i ett skattesystem som bygger på en löneavgift och på BPOT, dels i punkt 132 i det angripna beslutet, på ett kortfattat och vagt sätt, nämnde ”förekomsten av ett hybridsystem” beträffande vilket det är ”omöjligt att spåra systemets art och funktion”, och angav att det ”kan … inte anses att ett visst inslag i ett sådant system utgör en del av funktionen, eftersom detta skulle vara liktydigt med att godkänna att ett sådant system är automatiskt motiverat”. Det framgår av övervägandena ovan i punkterna 145 och 146 att kommissionen, med hänsyn till staternas behörighet i skattefrågor, har överskridit gränserna för sin kontroll genom att förfara på detta sätt.

175 Förutom att kommissionen inte iakttagit bedömningsramen avseende fastställandet av huruvida en åtgärd är selektiv är, såsom konstaterats ovan, för övrigt varken de överväganden som gjorts i det angripna beslutet, vilka redogjorts för ovan i punkt 174, eller de argument som framförts av kommissionen och Konungariket Spanien under domstolsförfarandet tillräckliga för att ifrågasätta det välgrundade i definitionen av det allmänna eller ”normala” systemet inom ramen för det anmälda skattesystemet.

176 För det första kan kommissionens påståenden att det skulle vara inneboende i logiken i ett skattesystem som bygger på löneavgifter eller på BPOT att olönsamma bolag ska vara föremål för beskattning (punkt 131 i det angripna beslutet) eller att skattebördan för skattskyldiga bolag ska vara linjärt progressiv i förhållande till använd arbetskraft och utnyttjad markyta, varvid varje begränsning av denna skattebörda i förhållande till redovisad vinst betraktas som ett undantag (punkterna 136 och 137 i det angripna beslutet), kan i sig inte ifrågasätta det välgrundade i denna definition.

177 Kommissionen har i detta avseende nämligen inte i tillräcklig mån tillbakavisat det argument som framförts av Gibraltars regering att villkoret att redovisa vinst är inneboende i logiken i ett skattesystem som grundas på antalet anställda och utnyttjad markyta, eftersom det motsvarar ett grundläggande mål för systemet, nämligen att inte beskatta olönsamma bolag. Kommissionen har således inte visat att denna uteblivna beskattning inte kunde anses som en integrerad del av det allmänna eller ”normala” systemet i det anmälda skattesystemet.

178 Kommissionen har av liknande skäl inte heller visat att myndigheterna i Gibraltar saknade fog för att på deras territorium, inom ramen för utövandet av deras behörighet på skatteområdet, utarbeta ett allmänt eller ”normalt” skattesystem som innefattar den generella tillämpningen av ett tak för beskattningen på 15 procent av vinsten för att undvika att företagen betalar en alltför stor del av sina vinster i skatt. I detta avseende kan inte enbart kommissionens påstående att ju fler människor ett företag sysselsätter och ju större lokaler som utnyttjas, i ett sådant skattesystem som föreslagits av myndigheterna i Gibraltar, desto större bör dess skattskyldighet vara (punkt 137 i det

angripna beslutet), anses tillräckligt för att ifrågasätta det val som dessa myndigheter gjort beträffande de delar som utgör det allmänna eller ”normala” systemet inom detta skattesystem.

179 För det andra är kommissionens ståndpunkt i punkt 132 i det angripna beslutet och i dess inlagor att det skattesystem som infördes genom reformen ska kvalificeras som en ”hybrid”, bara ett sätt att beskriva nämnda system som består av olika komponenter. Denna kvalificering visar nämligen inte i sig att ett sådant system inte kan utgöra ett allmänt eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt inom Gibraltars territorium, dels eftersom i huvudsak två mål eftersträvas med detta system – nämligen att användningen av två ovanliga produktionsfaktorer i Gibraltar ska beskattas och att bolagens skatteförmåga ska beaktas – som har bestämts av myndigheterna i Gibraltar vid utövandet av deras behörighet på skatteområdet, och dels eftersom det i det skede som utvecklingen av gemenskapsrätten för närvarande befinner sig inte finns någon harmoniserad standard för vad som utgör ett allmänt eller ”normalt” nationellt skattesystem.

180 I detta sammanhang kan inte kommissionen och Konungariket Spanien, med giltig verkan anföra rent hypotetiska fall och göra gällande att de två mål som tillskrivits skattesystemet och dess allmänna eller ”normala” system som införts av reformen (se ovan punkt 179) i vissa fall är inbördes oförenliga såsom i ett fall då ett bolag redovisar stor vinst men på grund av att det inte har någon fysisk närvaro i Gibraltar inte omfattas av löneavgiften och BPOT eller i ett fall då ett bolag är en stor arbetsgivare i Gibraltar men ändå inte omfattas av dessa båda skatter på grund av att det inte redovisar vinst. Dessa hypotetiska fall är nämligen inte tillräckliga för att visa att skattesystemet och dess ovannämnda allmänna eller ”normala” system inte kan uppfylla två olika mål, såsom fastställts av myndigheterna i Gibraltar.

181 Denna bedömning har inte ifrågasatts genom kommissionens vaga påstående att en viss egenskap hos ett system inte kan anses som en del av det generella systemet, eftersom det skulle motsvara ett godtagande av en automatisk motivering av detta system (punkt 132 i det angripna beslutet). Det räcker i detta sammanhang att erinra om att detta synsätt inte uppfyller de olika stegen i bedömningen, såsom angetts ovan i punkterna 143 och 144, och innebär ett överskridande av gränserna för kommissionens kontroll med hänsyn till staternas behörighet på skatteområdet (se ovan punkterna 145 och 146).

182 För det tredje erinrar förstainstansrätten om att kommissionen i sina inlagor ifrågasatte varför Gibraltar hade valt lösningen att införa en löneavgift och en BPOT som omfattades av ett tak på 15 procent av vinsten, med tanke på den härvid begränsade omfattningen av beskattningen. I det sammanhanget förklarade kommissionen i punkt 144 i det angripna beslutet att skattesystemet som består av de två ovannämnda skatterna ”inte [hade] … samma karaktär av ett allmänt system som beskattningen av företags vinster, var syfte är att beskatta resultaten av den ekonomiska verksamheten som helhet”. Kommissionen har för övrigt kritiserat regeringen i Gibraltar för att inte ha lämnat någon förklaring till varför taket på 15 procent återspeglar företagens skatteförmåga och undrade varför detta tak valts, trots att regeringen i Gibraltar önskar beskatta användningen av sina knappa resurser. Kommissionen har slutligen föreslagit att de beskattade bolagens skatteförmåga skulle kunna beaktas om skattenivån såvitt avser löneavgiften anpassas från år till år beroende på lokala konjunkturförhållanden.

183 Förstainstansrätten konstaterar att kommissionen genom dessa frågor och vaga och allmänna antaganden inte har lyckats ifrågasätta bedömningen som myndigheterna i Gibraltar har gjort att det anmälda skattesystemet och dess beståndsdelar utgör ett allmänt eller ”normalt” system.

184 Det framgår således av punkterna 170–183 ovan att eftersom bedömningskriterierna för fastställandet av en åtgärds selektivitet inte har iakttagits, är kommissionens

övervägandena i det angripna beslutet inte tillräckliga för att ifrågasätta definitionen av det allmänna eller ”normala” skattesystemet såsom den har framställts av myndigheterna i Gibraltar. Eftersom kommissionen inte har följt nämnda bedömningskriterier innebär det även att den har överskridit gränserna för sin kontroll med hänsyn till omfattningen av den behörighet som Gibraltars myndigheter har att fastställa skattesystemet och det allmänna eller ”normala” systemet. Det följer nämligen av resonemanget i bland annat punkterna 131, 132, 136, 137 och 144 i det angripna beslutet att kommissionen, genom att inte som utgångspunkt för dess prövning av materiell selektivitet använda det system som sökandena i förevarande fall hade kvalificerat som det allmänna eller ”normala” skattesystemet, och genom att underlåta att identifiera detta system och pröva huruvida det fanns grund för kvalificeringen, har tillämpat sin egen logik när det gäller det anmälda skattesystemets innehåll och funktion i stället för att utöva den kontroll som avses ovan i punkterna 143 och 144.

185 Mot bakgrund av ovanstående konstaterar förstainstansrätten att ingen av de tre omtvistade delarna av skattesystemet, såsom det anmälts, kan anses medföra en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 87.1 EG, eftersom kommissionen inte i tillräcklig mån har visat att dessa delar utgör undantag från det allmänna eller ”normala” skattesystem som infördes genom reformen i Gibraltar som ger upphov till skillnader mellan företag när det gäller skattebördan.

186 Förstainstansrätten påpekar slutligen att en jämförelse mellan de olika påstådda effekterna av det skattesystem som infördes genom reformen och effekterna av det tidigare skattesystemet, såsom kommissionen gjorde i tabell 1 och punkt 150 i det angripna beslutet, i förevarande fall inte kan godtas vid en tillämpning av artikel 87.1 EG. Det saknar nämligen betydelse om den som förmodas ha åtnjutit en fördel genom den omtvistade åtgärden har försatts i en situation som är mer fördelaktig eller svårare än den som han befann sig i enligt det tidigare rättsläget, eller om hans situation inte alls har förändrats (domen i det ovan i punkt 78 nämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41). Det som har betydelse är huruvida det ifrågavarande skattesystemet, vid en fristående bedömning i förhållande till det

tidigare systemet, gynnar vissa företag i den mening som avses i artikel 87.1 EG (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 7 juni 1988 i mål 57/86, Grekland mot kommissionen, REG 1988, s. 2855, punkt 10).

187 Av det ovanstående följer att kommissionen inte har visat att de tre omtvistade delarna i skattereformen medför selektiva fördelar. Kommissionen har således gjort en felaktig rättstillämpning av artikel 87.1 EG när den ansåg att de omtvistade delarna utgjorde statligt stöd.

188 Den andra grunden ska följaktligen godtas.

189 Eftersom den första och den andra grunden har godtagits, ska det angripna beslutet ogiltigförklaras i sin helhet utan att det är nödvändigt att pröva grunden om åsidosättande av väsentliga formföreskrifter.

Rättegångskostnader

190 Enligt artikel 87.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Sökandena har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska sökandenas yrkande bifallas.

191 Enligt artikel 87.4 första stycket i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader. Av detta följer att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland i egenskap av intervenient i mål T-211/04 ska bära sin rättegångskostnad, och att Konungariket Spanien i egenskap av intervenient i målen T-211/04 och T-215/04 ska bära sin rättegångskostnad.

FÖRSTAINSTANSRÄTTEN (tredje avdelningen i utökad sammansättning)

beslutar följande:

1) Målen T-211/04 och T-215/04 förenas vad gäller domen.

2) Kommissionens beslut 2005/261/EG av den 30 mars 2004 om den stödordning som Förenade kungariket planerar att genomföra med avseende på reformen av inkomstskatten för juridiska personer i Gibraltar ogiltigförklaras.

3) Kommissionen ska ersätta Gibraltars regerings rättegångskostnader och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands rättegångskostnader i mål T-215/04 och bära sin rättegångskostnad.

4) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska i egenskap av intervenient i mål T-211/04 bära sin rättegångskostnad.

5) Konungariket Spanien ska i egenskap av intervenient i målen T-211/04 och T-215/04 bära sin rättegångskostnad.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 december 2008.

Underskrifter

Innehållsförteckning

Tillämpliga bestämmelser . . . . . II - 3750

I — Gemenskapsbestämmelserna . . . . . II - 3750

II — Gibraltars rättsliga ställning . . . . . II - 3752

Bakgrund till tvisten . . . . . II - 3753

I — Bakgrunden till den reform av inkomstskatten för juridiska personer som vidtagits av Gibraltars regering . . . . . II - 3753

II — Gibraltars regerings reform av inkomstskatten för juridiska personer . . . . . II - 3755

A — Det beskattningssystem som införts genom skattereformen . . . . . II - 3756

B — Tilläggsskatt (eller straffskatt) . . . . . II - 3757

III — Det administrativa förfarandet och det angripna beslutet . . . . . II - 3758

Förfarandet och parternas yrkanden . . . . . II - 3760

Prövning i sak . . . . . II - 3764

I — Den första grunden, som avser felaktig rättstillämpning och en oriktig bedömning vad gäller tillämpningen av kriteriet om regional selektivitet . . . . II - 3765

A — Parternas argument . . . . . II - 3765

B — Förstainstansrättens bedömning . . . . . II - 3773

1. Betydelsen av den grad av självbestämmande som den understatliga enheten åtnjuter i förhållande till centralregeringen i den berörda medlemsstaten för att fastställa den lämpliga referensramen . . . . . II - 3775

2. Förenade kungarikets inflytande över bestämmandet av den politiska och ekonomiska miljön på Gibraltar såsom kriterium för fastställandet av referensramen i förevarande fall . . . . . II - 37576

a) Domen i målet om Azorernas skattesystem . . . . . II - 3776

b) Tillämpningen av det första och det andra villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem . . . . . II - 3778

c) Tillämpningen av det tredje villkoret i domen i målet om Azorernas skattesystem . . . . . II - 3782

II — Den andra grunden som avser att tillämpningen av kriteriet om materiell selektivitet innebär felaktig rättstillämpning och en oriktig bedömning . . . . II - 3787

A — Parternas argument . . . . . II - 3787

B — Förstainstansrättens bedömning . . . . . II - 3794

1. Relevanta överväganden i det angripna beslutet . . . . . II - 3797

2. Huruvida de omtvistade delarna av reformen medför en selektiv fördel II - 3803

Rättegångskostnader . . . . . II - 3811