KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2019/1116

af 19. december 2017

om statsstøtte SA.33829 (2012/C) Maltas tonnagebeskatningsordning og andre statsforanstaltninger for shippingvirksomheder og deres aktionærer

(meddelt under nummer C(2017) 8734)

(Kun den engelske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til i overensstemmelse med ovennævnte artikler at fremsætte bemærkninger ([1]), under hensyntagen til disse bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

(1) I oktober 2011 indledte Kommissionen drøftelser med de maltesiske myndigheder om den maltesiske tonnagebeskatningsordning og andre skatteforanstaltninger på baggrund af en klage modtaget af en interesseret part. Efter skriftlige og mundtlige drøftelser med de maltesiske myndigheder i perioden mellem november 2011 og juni 2012 meddelte Kommissionen ved brev af 26. juli 2012 Malta, at den havde besluttet at indlede proceduren efter artikel 108, stk. 2, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (»TEUF«) i forbindelse med eventuelle ulovlige støtteforanstaltninger iværksat af Malta til fordel for shippingvirksomheder og deres aktionærer (»indledningsafgørelsen«) ([2]).

(2) I indledningsafgørelsen opfordrede Kommissionen interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger til de foranstaltninger, der er omhandlet i indledningsafgørelsen i betragtning 3-30.

(3) Kommissionen modtog bemærkninger fra seks interesserede parter: European Community Shipowners' Association, Malta Maritime Law Association, Norges Rederiforbund, Malta Chamber of Commerce, Enterprise and Industry, Malta International Shipping Council og Super Yachts Industry Network — Malta. Kommissionen modtog også bemærkninger fra en arbejdstager fra den tyske skibsfartssektor, som ønskede at være anonym.

(4) Bemærkningerne blev videresendt til Malta med anmodning om kommentarer, som Malta fremsendte ved brev af 15. december 2012.

(5) Malta fremsendte yderligere bemærkninger ved brev af 15. oktober 2012, 21. december 2012, 27. februar 2013, 31. oktober 2013, 25. marts 2014 og 24. december 2015.

(6) Ved brev af 9. december 2016 gav Malta afkald på sin ret i henhold til artikel 342 i TEUF sammenholdt med artikel 3 i forordning (EØF) nr. 1/1958 om den ordning, der skal gælde for Det europæiske økonomiske Fællesskab på det sproglige område ([3]) til at få denne afgørelse vedtaget på maltesisk og accepterede, at den blev vedtaget på engelsk.

2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGERNE

(7) Denne afgørelse vedrører følgende foranstaltninger:

a) tonnagebeskatningsordningen, og navnlig:

i) skibe, der kan omfattes af tonnagebeskatning

([1]) EUT C 216 af 21.7.2012, s. 45.
([2]) EUT C 289 af 25.9.2012, s. 49.
([3]) EFT 17 af 6.10.1958, s. 358.

ii) særlige typer af indkomst og aktiviteter i forbindelse med tonnagebeskattede skibe ([4]), der er omfattet af tonnagebeskatning, tonnagebeskatningsordningen, herunder udvidelsen af tonnagebeskatningen til at omfatte accessoriske skibsfartsaktiviteter

iii) tonnagebeskatningsniveauet

iv) flagkravet

v) afgrænsende foranstaltninger

b) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe

c) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder

d) fritagelsen for beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder

e) fritagelsen for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe

f) fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser.

2.1. **Tonnagebeskatningsordningen**

2.1.1. *Generelle principper — berettigede skibe, indkomster og aktiviteter*

(8) I henhold til den maltesiske lov om handelsskibsfart (»Merchant Shipping Act«) ([5]) som specifikt suppleret og ændret ved de maltesiske skatte- og -afgiftsbestemmelser — Merchant Shipping Taxation Regulations ([6]) (»Taxation Regulations«) kan en godkendt søfartsorganisations indkomst fra skibsfartsaktiviteter fritages for indkomstskat i henhold til den maltesiske indkomstskattelov (»Income Tax Act«) ([7]), forudsat at alle relevante registreringsgebyrer og tonnageafgifter ([8]) er erlagt. Muligheden for at være omfattet af tonnagebeskatning er knyttet til indkomst hidrørende fra et tonnagebeskattet skibs aktiviteter ([9]).

(9) En søfartsorganisation er defineret i Merchant Shipping Act ([10]) som en organisation, hvis hovedformål er en eller flere af følgende aktiviteter, forudsat at den har opnået godkendelse til at udøve disse aktiviteter:

»a) ejerskab, drift (chartring eller på anden vis), administration og forvaltning af et eller flere skibe, der er registreret som maltesiske skibe i henhold til denne lov, og udøvelse af alle accessoriske finansielle, sikkerhedsmæssige og kommercielle aktiviteter i tilknytning hertil

b) ejerskab, drift (chartring eller på anden vis), administration og forvaltning af et eller flere skibe, der er registreret under en anden stats flag, og udøvelse af alle accessoriske finansielle, sikkerhedsmæssige og kommercielle aktiviteter i tilknytning hertil

c) besiddelse af aktier eller andre kapitalinteresser i enheder — både maltesiske og udenlandske enheder — der er etableret med et af de formål, der er anført i denne artikel, og udøvelse af alle accessoriske finansielle, sikkerhedsmæssige og kommercielle aktiviteter i tilknytning hertil

d) rejsning af kapital gennem virksomhedens lån eller udstedelse af garantier eller udstedelse af værdipapirer, når formålet med denne aktivitet er at nå de i denne artikel anførte mål for søfartsorganisationen selv eller for andre søfartsorganisationer i samme koncern […]

e) udøvelse af andre aktiviteter i søfartssektoren, som ministeren på baggrund af en udtalelse fra myndigheden kan foreskrive fra tid til anden ved bekendtgørelse som berettigede til ovennævnte formål.«

([4]) I henhold til maltesisk lovgivning er »tonnagebeskattede skibe« skibe, hvis aktiviteter gør dem berettiget til at være omfattet af tonnagebeskatningsordningen, jf. punkt 4.2.1.1 i denne afgørelse.

([5]) Kapitel 234, Merchant Shipping Act, Malta Government Gazette, tillæg af 6. april 1973 (»Merchant Shipping Act«).

([6]) Kapitel 234.43, Merchant Shipping (Taxation and Other Matters relating to Shipping Organisations) Regulations, Malta Government Gazette nr. 17 574 af 30. april 2004.

([7]) Kapitel 123, Income Tax Act, Malta Government Gazette af 1. januar 1949 (»Income Tax Act«).

([8]) »Tonnageafgifter« i bredere forstand er afgifter, der pålægges skibe, navnlig registreringsgebyret. Det er vigtigt at bemærke, at selv om alle søgående fartøjer, der er registreret i Malta, betaler en tonnageafgift i form af et registreringsgebyr, er det ikke alle sådanne fartøjer, der er fritaget for indkomstskat. Malta definerer skibe i tonnagebeskatningsordningen, som er berettiget til tonnagebeskatning og fritaget for indkomstskat, som »tonnagebeskattede skibe«.

([9]) For definitionen af »tonnagebeskattet skib«, se fodnote 4.

([10]) Artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act.

(10) Tonnagebeskatningsordningen omfatter indkomst, der hidrører fra skibsfartsaktiviteter ([11]). I Taxation Regulations stilles krav om regnskabsmæssig adskillelse af skibsfartsaktiviteter og andre aktiviteter ([12]). »Skibsfartsaktiviteter« defineres som »international søtransport af gods eller passagerer eller levering af andre tjenester til eller fra et skib, der kan være accessoriske eller tilknyttede, herunder ejerskab, chartring eller anden drift af et skib, der indgår i alle eller nogle af ovennævnte aktiviteter, eller på anden måde foreskrevet.« ([13]).

(11) I artikel 85, stk. 1, i Merchant Shipping Act fastsættes de krav, der skal opfyldes, før et skib kan kategoriseres som et »tonnagebeskattet skib« og dermed drage fordel af tonnagebeskatningsordningen: Et »tonnagebeskattet skib« er »enten et skib, der er kategoriseret som et tonnagebeskattet skib af ministeren i henhold til artikel 85A i denne lov, eller et EF-skib på mindst 1 000 nettoton, der ejes fuldt ud, chartres, forvaltes, administreres eller drives af en søfartsorganisation«. I henhold til artikel 85A, stk. 1, i Merchant Shipping Act kan ethvert skib, herunder skibe på under 1 000 nettoton ([14]), kategoriseres som et »tonnagebeskattet skib« og således omfattes af tonnagebeskatningsordningen. Det præciseres i den nuværende ordlyd, at dette kan ske »uanset hvilke aktiviteter eller handel, det indgår i«, og på sådanne betingelser, som den ansvarlige minister »måtte finde hensigtsmæssige«.

(12) Indkomst hidrørende fra en godkendt søfartsorganisations skibsfartsaktiviteter er fritaget for indkomstskat i henhold til Income Tax Act ([15]).

(13) Skibe i tonnagebeskatningsordningen (»tonnagebeskattede skibe«), som er berettiget til tonnagebeskatning og fritaget for indkomstskat, er skibe, der »ejes fuldt ud, chartres, forvaltes, administreres eller drives af en søfartsorganisation« ([16]) og indgår i skibsfartsaktiviteter ([17]).

(14) Derudover er følgende fritaget for beskatning i henhold til Income Tax Act: En godkendt søfartsorganisations indkomst, overskud eller gevinster hidrørende fra salg eller anden overdragelse af et tonnagebeskattet skib eller fra overdragelse af enhver ret til at erhverve et skib, der — leveret eller færdigbygget — kan kategoriseres som et tonnagebeskattet skib ([18]).

2.1.2. *Særlige typer indkomst og aktiviteter, der kan omfattes af tonnagebeskatning*

2.1.2.1. Bareboatudchartring

(15) I henhold til maltesisk lovgivning er alle indtægter hidrørende fra bareboatudchartring omfattet af tonnagebeskatning uden begrænsninger.

2.1.2.2. Tids- og rejsebefragtning

(16) På grund af den brede definition af »søfartsorganisation« ([19]) sammenholdt med den brede definition af »skibsfartsaktiviteter« ([20]) i maltesisk lovgivning kan det fortolkes således, at overskud fra ren kommerciel skibsadministration uden ansvar for administration af besætning eller teknik (dvs. virksomheder, der indgår en transportaftale og får andre virksomheder til at levere tjenesten gennem tids- og rejsebefragtning) kan omfattes af tonnagebeskatning.

(17) Anvendelsen af timechartrede skibe er underlagt flagkravene i betragtning 24. Der er i dag imidlertid ingen udtrykkelige mindstekrav vedrørende EØS-flagtildeling for nye shippingvirksomheder, der kommer med i tonnagebeskatningsordningen.

([11]) Artikel 3, stk. 1, litra a), i Taxation Regulations.
([12]) Artikel 3, stk. 4, i Taxation Regulations.
([13]) Artikel 85 i Merchant Shipping Act.
([14]) Jf. betragtning 7 i indledningsafgørelsen.
([15]) Artikel 3, stk. 1, litra a), i Taxation Regulations.
([16]) Artikel 85, stk. 1, i Merchant Shipping Act.
([17]) Jf. betragtning 10.
([18]) Artikel 3, stk. 1, litra b), i Taxation Regulations.
([19]) Jf. betragtning 9.
([20]) Jf. betragtning 10.

(18) Den 6. januar 2012 udstedte Registrar General of Shipping interne bestemmelser om anvendelsen af den maltesiske tonnagebeskatningsordning (»de interne procedurebestemmelser fra 2012«) ([21]). Disse omfatter begrænsninger for tidsbefragtning og tilsvarende aktiviteter som en procentdel af flådens samlede tonnage. Den interne procedure giver mulighed for undtagelser i op til tre år:

> »På tidspunktet for tilvalg af tonnagebeskatningsordningen må den samlede nettotonnage for de indchartrede skibe, der omfattes af tonnagebeskatningsordningen, ikke overstige 80 % af den samlede nettotonnage for alle indchartrede skibe, der drives af den berettigede befragter og enhver anden organisation, der indgår i samme koncern. Et indchartret skib er et skib, der drives på grundlag af en aftale om tidsbefragtning eller rejsebefragtning eller en fragtkontrakt. »Ships operated« er skibe, der ejes eller indchartres på bareboatbasis. Denne procentdel kan udgøre 90 %, hvis alle indchartrede skibe er registreret i EU/EØS, eller hvis hele administrationen (besætning og teknik) varetages fra EU/EØS. Efter indtrædelsen i ordningen kan befragteren forøge procentandelen af den indchartrede nettotonnage i forhold til ovennævnte maksimum, såfremt denne forøgelse ikke sker i mere end tre på hinanden følgende beskatningsperioder.«

2.1.2.3. Accessoriske indtægter

(19) For så vidt angår transport af gods og passagerer, indeholder de interne procedurebestemmelser fra 2012 visse nærmere angivelser af, hvilke »accessoriske aktiviteter« de maltesiske myndigheder normalt anser for at være omfattet af definitionen af »skibsfartsaktiviteter«. Det anføres generelt, at »alle aktiviteter, der i alt væsentligt er knyttet til og indgår som en normal del af de tjenester, der udbydes af berettigede skibe i drift, bør omfattes af tonnagebeskatningsordningen«. I denne forbindelse præciseres navnlig følgende aktiviteter:

a) I forbindelse med søtransport af passagerer (krydstogtskibe) alle hotel-, catering-, underholdnings- og butikshandelsaktiviteter om bord på et berettiget skib, hvis disse tjenester er knyttet til søtransport af passagerer med det pågældende skib, og hvis alle tjenesterne forbruges eller anvendes om bord på det pågældende skib

b) drift af kontorfaciliteter i tilknytning til tonnagebeskattede skibsfartsaktiviteter

c) drift af billetfaciliteter og passagerterminaler i tilknytning til tonnagebeskattede skibsfartsaktiviteter ([22])

d) passagerudflugter udbudt af et berettiget skib, der drives af virksomheden, hvor kabiner udelukkende tilstilles til rådighed for de enkelte passagerer

e) renter eller tilsvarende afkast på driftskapital, hvor sådanne renter/afkastet anvendes til finansiering af den godkendte søfartsorganisation eller dens skibsfartsaktiviteter og/eller til erhvervelse og vedligeholdelse af et tonnagebeskattet skib.

(20) Ifølge Malta fortolkes den aktivitet, der er omhandlet i betragtning 19, litra a), herunder navnlig fortæring eller brug om bord, således at den omfatter alle indtægter fra varer og tjenesteydelser, som sælges til passagerer, der stadig har en kahyt om bord, så længe skibets indtægter hovedsagelig stammer fra de traditionelle skibsfartsindtægter.

2.1.3. *Tonnagebeskatningsniveauet*

(21) Malta opkræver en årlig tonnageafgift i form af et fast beløb ([23]):

Tabel 1

Skibets nettotonnage (nettoton)		Årlig tonnageafgift
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR plus 40 cent for hver NT over 2 500 NT
8 000	10 000	3 200 EUR plus 19 cent for hver NT over 8 000 NT

([21]) Merchant Shipping Notice, Internal procedure, Transport Malta, Merchant Shipping Directorate, udstedt af Registrar General of Shipping and Seamen den 6. januar 2012.

([22]) De omfattede indtægter er indtægter fra salg af billetter til søtransport eller kombineret transport med et maritimt element. De relevante omkostninger, der er omfattet af tonnagebeskatningsordningen, er omkostninger til drift af billetkontorer og billetudstedelse i terminalen.

([23]) Jf. First Schedule Part B til Merchant Shipping Act.

Skibets nettotonnage (nettoton)		Årlig tonnageafgift
10 000	15 000	3 580 EUR plus 14 cent for hver NT over 10 000 NT
15 000	20 000	4 280 EUR plus 12 cent for hver NT over 15 000 NT
20 000	30 000	4 880 EUR plus 9 cent for hver NT over 20 000 NT
30 000	50 000	5 780 EUR plus 7 cent for hver NT over 30 000 NT
Over 50 000		7 180 EUR plus 5 cent for hver NT over 50 000 NT

(22) Den faste sats er justeret ud fra skibets alder. Standardsatsen anvendes kun på skibe, der er 10-15 år gamle. Skibe, der er over 15 år, opkræves en tillægsafgift på op til 50 %. For skibe på 0-5 år er nedsættelsen 30 %, og for skibe på 5-10 år er nedsættelsen 15 % ([24]).

(23) I First Schedule til Merchant Shipping Act anføres følgende: »Ministeren kan på sådanne betingelser, som han måtte finde hensigtsmæssige, fritage ethvert skib eller enhver klasse af skibe fra betaling af alle eller en del af de gebyrer, der skal erlægges i henhold til disse bestemmelser.«

2.1.4. *Flagkravet*

(24) I henhold til artikel 85A, stk. 2, i Merchant Shipping Act kan et skib, der ikke fører fællesskabsflag, kategoriseres som et »tonnagebeskattet skib« ([25]):

a) hvis den godkendte søfartsorganisation ejer, forvalter eller driver mindst 60 % af sin samlede tonnage under et fælleskabsflag, eller

b) hvis den procentdel af den godkendte søfartsorganisations samlede tonnage under fællesskabsflag umiddelbart efter organisationen idriftsættelse af skibet ikke er mindre end procentdelen af organisationens samlede tonnage under fællesskabsflag på referencedatoen ([26]), eller — for skibsadministrationsselskabers vedkommende — et år fra den dato, hvor skibsadministratoren påbegyndte sin virksomhed (hvis denne dato ligger efter referencedatoen), eller

c) hvis den tonnagebeskattede virksomhed ikke har reduceret andelen af sin flåde under fællesskabsflag i løbet af en periode på tre å eller en kortere periode, hvor den tonnagebeskattede virksomhed har været i ordningen.

(25) Hvis kravene i litra b) eller c) ikke er opfyldt, kan det skib, der ikke fører fællesskabsflag, stadig omfattes af tonnagebeskatningsordningen, hvis støttemodtageren forpligter sig til at forøge, eller i det mindste bevare den tonnage, der førtes under en af medlemsstaternes flag på referencedatoen.

2.1.5. *Afgrænsende foranstaltninger*

(26) De generelle bestemmelser om bekæmpelse af misbrug i maltesisk skatteret, som har til formål at bekæmpe ordninger, der tager sigte på at sænke skattebetalingerne kunstigt, finder også anvendelse på tonnagebeskatningsordningen ([27]).

(27) Der er begrænsede muligheder for at skifte mellem tonnagebeskatningsordningen og det almindelige selskabsskattesystem for at nedbringe skattebetalingerne, da beslutningen om at træde ud af tonnagebeskatningsordningen er uigenkaldelig ([28]).

([24]) De nøjagtige fradrag og tillæg er anført i First Schedule Part C til Merchant Shipping Act.
([25]) Som præciseret af Malta dækker udtrykket »skibe, der fører fællesskabsflag« i den maltesiske lovgivning både skibe under EU- og EØS-flag.
([26]) I henhold til artikel 2 og 3 i Taxation Regulations er referencedatoerne henholdsvis den 17. januar 2004 for søfartsorganisationer og den 11. juni 2009 for skibsadministrationsselskaber (i overensstemmelse med kapitel 3 og 12 i EF-retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren (»retningslinjerne for søfart«) (EUT C 13 af 17.1.2004, s. 3) og kapitel 5 i Kommissionens meddelelse om vejledning om statsstøtte til skibsadministrationsselskaber (EUT C 132 af 11.6.2009, s. 6)).
([27]) Artikel 51 i Income Tax Act.
([28]) Artikel 6 i Taxation Regulations.

(28) Der skal oprettes klart adskilte konti for alle de år, hvor tonnagebeskatningsordningen anvendes, hvor der skelnes klart mellem den pågældende søfartsorganisations betalinger og indtægter vedrørende skibsfartsaktiviteterne og indtægter vedrørende andre aktiviteter ([29]).

2.1.6. *Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe*

(29) Kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe og tilsvarende transaktioner er fritaget for beskatning ([30]). Der er ingen begrænsninger for denne fritagelse.

2.1.7. *Fritagelse for beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder*

(30) Det bestemmes i artikel 3, stk. 1, litra a), i Taxation Regulations, at »ingen yderligere skatter i henhold til Income Tax Act opkræves af indkomsten, i det omfang denne indkomst hidrører fra en godkendt søfartsorganisations skibsfartsaktiviteter«, forudsat at søfartsorganisationen har erlagt alle relevante gebyrer og afgifter. Hele ejerskabskæden er omfattet af denne skattefritagelse ([31]).

(31) For så vidt angår det almindelige indkomstskattesystem, er beskatningen af udbytte til aktionærer reguleret i artikel 68 i Income Tax Act, der har følgende ordlyd:

»68. 1. a) Personer, som ikke er hjemmehørende i Malta, eller personer, som modtager udbytte af overskud, der er henført under en af de beskattede konti bortset fra den endelige skattekonto, er ikke forpligtet til at opgive et sådant udbytte i selvangivelsen udarbejdet i henhold til bestemmelserne i Income Tax Act.

b) Ingen personer opkræves yderligere skatter i henhold til denne lov af den indkomst, der er omhandlet i litra a).

c) Udbetalt udbytte af overskud, der er henført under den endelige skattekonto, pålignes ikke yderligere skatter og indgår ikke i den skattepligtige indkomst, og ingen kan påberåbe sig en skattegodtgørelse eller tilbagebetaling af skat, der er betalt direkte eller indirekte af dette overskud […].«

(32) Den praktiske virkning af artikel 68 i Income Tax Ac er, at overskud, der udloddes som udbytte, ikke pålignes yderligere skatter på aktionærniveau. Det skal bemærkes, at modtagere heller ikke er forpligtet til at opgive dette udbytte.

2.1.8. *Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder*

(33) Organisationer med kapitalinteresser i shippingvirksomheder og aktionærer betaler ikke indkomstskat af kapitalgevinster hidrørende fra overdragelse af disse kapitalinteresser, forudsat at den virksomhed, hvori kapitalinteressen besiddes, begrænser sine aktiviteter til skibsfartsaktiviteter ([32]). Hele ejerskabskæden er omfattet af denne fritagelse ([33]).

(34) Visse kapitalgevinster beskattes i henhold til Income Tax Act. Disse er udtømmende opregnet i artikel 5, stk. 1, i Income Tax Act og omfatter i princippet gevinster, der hidrører fra transaktioner vedrørende fast ejendom, værdipapirer og partnerskaber. Skattepligtige kapitalgevinster aggregeres med skatteydernes andre indtægter og pålignes med en fast sats på 35 % for selskaber.

(35) I henhold til artikel 12, stk. 1, litra c), nr. ii), i Income Tax Act er personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, fritaget for beskatning. Gevinster eller overskud, der tilfalder eller genereres af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, hidrørende fra overdragelse af aktier eller værdipapirer i en virksomhed, som ikke er et ejendomsselskab, er udtrykkeligt fritaget for beskatning, forudsat at den retmæssige ejer af udbyttet ikke er hjemmehørende i Malta og ikke er ejet eller kontrolleret af en eller flere personer, der har sædvanligt ophold i Malta.

([29]) Artikel 3, stk. 4, i Taxation Regulations.
([30]) Artikel 3, stk. 1, litra b), i Taxation Regulations.
([31]) Artikel 3, stk. 1, litra b), i Taxation Regulations.
([32]) Artikel 3, stk. 1, litra c), i Taxation Regulations.
([33]) Artikel 3, stk. 3, i Taxation Regulations.

2.1.9. *Fritagelse for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe*

(36) I Merchant Shipping Act defineres en organisation som en søfartsorganisation — forudsat at den har indhentet godkendelse fra Director-General of Shipping — hvis dens hovedformål — ud over ejerskab, drift, administration og forvaltning af et eller flere skibe, der er registreret i Malta eller under en anden stats flag, og udøvelse af alle accessoriske finansielle, sikkerhedsmæssige og kommercielle aktiviteter i tilknytning hertil ([34]) — er »rejsning af kapital gennem lån eller udstedelse af garantier eller udstedelse af værdipapirer for søfartsorganisationen eller for andre søfartsorganisationer i samme koncern« ([35]) eller »udøvelse af andre aktiviteter i søfartssektoren, som ministeren på baggrund af en udtalelse fra myndigheden kan foreskrive fra tid til anden ved bekendtgørelse som berettigede til ovennævnte formål« ([36]).

(37) I henhold til artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations skal finansielle institutioner ikke betale skat i henhold til Income Tax Act af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af aktiviteter udøvet af godkendte søfartsorganisationer, der er opført i artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act, eller fra finansiering af et tonnagebeskattet skib. I henhold til denne bestemmelse finder denne fritagelse kun anvendelse på godkendte banker og kredit- og finansieringsinstitutter, som er hjemmehørende i Malta, og indrømmes kun efter udtrykkelig anmodning til de kompetente myndigheder.

(38) Lån og garantier fra finansielle institutioner til skibsejere, -operatører, -forvaltere eller -administratorer kan derfor potentielt være fritaget for indkomstskat i henhold til Income Tax Act, for så vidt angår overskud hidrørende fra de relevante aktiviteter ([37]).

(39) De maltesiske myndigheder har bekræftet, at der siden Maltas tiltrædelse af EU kun er blevet udstedt godkendelse til organisationer, der er aktive inden for ejerskab, drift (chartring eller på anden vis), administration og forvaltning af et eller flere skibe, og at ingen banker eller kredit- eller finansieringsinstitutter som omhandlet i artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act har anmodet herom.

2.1.10. *Fritagelse for afgifter på dokumenter og overdragelser*

(40) Duty on Documents and Transfers Act ([38]) finder anvendelse på overdragelser af omsættelige værdipapirer, fast ejendom, auktionssalg og forsikringspolicer. Omsættelige værdipapirer defineres som »besiddelse af aktiekapital i en virksomhed og dokumenter, der repræsenterer denne virksomhed« ([39]).

(41) I henhold til Taxation Regulations ([40]) opkræves der ikke afgift ved i) registrering af et tonnagebeskattet skib i henhold til Merchant Shipping Act, ii) udstedelse eller tildeling af ethvert værdipapir eller enhver kapitalinteresse i en godkendt søfartsorganisation, iii) køb, overdragelse, tildeling af ethvert værdipapir eller enhver kapitalinteresse i en godkendt søfartsorganisation, iv) salg eller overdragelse af et tonnagebeskattet skib, v) registrering, overdragelse eller indfrielse af pant eller andre behæftelser på eller i tilknytning til ethvert skib eller enhver søfartsorganisation og vi) overdragelse af rettigheder og interesser eller overtagelse af forpligtelser i tilknytning til ethvert skib.

(42) I henhold til Duty on Documents and Transfers Act ([41]) opkræves en afgift på værdipapirtransaktioner på 2 EUR for hver 100 EUR af beløbet eller værdien af betalingen eller den reelle værdi af det omsættelige værdipapir, alt efter hvilket beløb der er størst.

(43) Der pålægges imidlertid ikke afgift på værdipapirtransaktioner vedrørende et selskab, hvor mere end halvdelen af den ordinære aktiekapital, stemmerettighederne og rettighederne til del i overskud besiddes af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta og ikke ejes eller kontrolleres direkte eller indirekte af personer, der er hjemmehørende i Malta, forudsat at hovedparten af selskabets forretningsmæssige interesser ligger uden for Malta ([42]).

(44) Koncerninterne overdragelser i forbindelse med koncernomstrukturering er ligeledes generelt ikke afgiftsbelagt ([43]). Der er en lang række andre fritagelser, navnlig for juridiske personer med omfattende internationale interesser, men også for andre aktører, f.eks. kollektive investeringsenheder.

([34]) Artikel 84Z, stk. 1, litra a)-c), i Merchant Shipping Act.
([35]) Artikel 84Z, stk. 1, litra d), i Merchant Shipping Act.
([36]) Artikel 84Z, stk. 1, litra e), i Merchant Shipping Act.
([37]) Artikel 84Z, stk. 1, litra d), i Merchant Shipping Act og artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations.
([38]) Duty on Documents and Transfers Act, kapitel 364, Malta Government Gazette af 25. november 1992.
([39]) Artikel 2 i Duty on Documents and Transfers Act.
([40]) Artikel 5 i Taxation Regulations.
([41]) Artikel 42, stk. 1, i Duty on Documents and Transfers Act.
([42]) Artikel 47, stk. 3 og 4, i Duty on Documents and Transfers Act.
([43]) Artikel 42, stk. 1, litra b, i Duty on Documents and Transfers Act.

3. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNINGEN AF DEN FORMELLE UNDERSØGELSESPROCEDURE

(45) I indledningsafgørelsen blev der rejst tvivl om foreneligheden af de foranstaltninger, der er beskrevet i punkt 2.1-2.8, med det indre marked og navnlig med retningslinjerne for søfart ([44]).

(46) Kommissionen nærede tvivl om tonnagebeskatningsforanstaltningerne af følgende grunde:

a) I retningslinjerne for søfart begrænses tonnagebeskatning til skibe, som anvendes til søtransport, der defineres som »søtransport af gods og passagerer« ([45]). Denne definition syntes imidlertid ikke at være afspejlet i Merchant Shipping Act. Under den maltesiske ordning har ministeren desuden beføjelse til at fravige de generelle krav, der er fastsat i Merchant Shipping Act. Efter Kommissionens opfattelse kan indtægter fra skibe, der ikke indgår i søtransportaktiviteter, ikke være omfattet af tonnagebeskatning. I denne forbindelse fandt Kommissionen, at fiskerfartøjer, pontoner, pramme, yachter, krydstogtskibe, pontoner og olieplatforme tilsyneladende var omfattet af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, men tvivlede på, at dette var berettiget.

b) Manglen på klare bestemmelser om service- og hjælpefartøjer, slæbebåde og opmudrings-/sandsugningsfartøjer foranledigede endvidere Kommissionen til at tvivle på, om det sikres, at reglerne i retningslinjerne for søfart overholdes.

c) For så vidt angår kapitalgevinster hidrørende fra salg af skibe, er Kommissionen i tvivl om, hvorvidt fritagne transaktioner var begrænset til skibe, der er blevet købt og solgt af shippingvirksomheder under tonnagebeskatningsordningen.

d) Kommissionen mente, at fraværet af klare begrænsninger for støtteberettigelsen af accessoriske aktiviteter kan medføre tildeling af uforenelig støtte, navnlig i tilfælde af salg af visse varer om bord på krydstogtskibe.

e) Hvad angår skibe, der klart indgår i de støtteberettigede aktiviteter, bør skattefordelene efter Kommissionens opfattelse ikke udvides til at omfatte alle markedsdeltagere, der på en eller anden måde er involveret i disse skibe. Skibsudlejere, der ikke selv driver søtransportaktiviteter, bør ikke være omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Kommissionen satte endvidere spørgsmålstegn ved den ubegrænsede støtteberettigelse af timechartrede skibe og lignende virksomheder, der kunne drage fordel af tonnagebeskatning.

f) Kommissionen udtrykte tvivl om, hvorvidt beskatningen altid svarede til det niveau, som den tidligere har godkendt for andre medlemsstater.

g) Kommissionen udtrykte tvivl om, hvorvidt flagkravene og de afgrænsende foranstaltninger var tilstrækkelige.

h) Kommissionen satte spørgsmålstegn ved beskatningen af afkast af aktier i shippingvirksomheder.

i) Kommissionen satte ligeledes spørgsmålstegn ved foreneligheden med det indre marked af fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder.

j) Kommissionen rejste tvivl om foreneligheden med det indre marked af undtagelserne fra Duty on Documents and Transfers Act vedrørende skibe. Disse undtagelser synes at være økonomisk fordelagtige for operatører, som ikke nødvendigvis er egentlige shippingvirksomheder (navnlig aktionærer).

k) Endelig mente Kommissionen ikke, at fritagelsen for indkomstbeskatning af overskud hidrørende fra salg af skibe og fra finansiering af shippingvirksomheder var i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart.

4. MALTAS BEMÆRKNINGER OG TILSAGN

4.1. Indledning

(47) Malta understreger, at Malta altid har gennemført tonnagebeskatningsordningen med henblik på at respektere fair konkurrence og retningslinjernes for søfart.

([44]) Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EUT C 13 af 17.1.2004, s. 3).
([45]) I retningslinjerne for søfart henvises udtrykkeligt til definitionen af søtransport i Rådets forordning (EØF) nr. 4055/86 af 22. december 1986 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande (EFT L 378 af 31.12.1986, s. 1) og Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 af 7. december 1992 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads) (EFT L 364, af 12.12.1992, s. 7).

(48) Den maltesiske ordning har i praksis altid har været begrænset til fartøjer, som Kommissionen har anerkendt som berettiget til tonnagebeskatning (hovedsagelig, fartøjer, der indgår i international transport af gods og passagerer). Accessoriske tjenester som f.eks. finansiering og formidling har ikke været omfattet af tonnagebeskatningsordningen.

(49) I slutningen af december 2015 var den registrerede bruttotonnage under maltesisk flag 66,2 mio. (over 3 000 fartøjer). Flåden under maltesisk flag er et grundlæggende element i den maritime aktivitet i Malta og har en afgørende indflydelse på den økonomiske levedygtighed af den maltesiske søfartssektor som helhed, navnlig på baggrund af Maltas stilling som en lille ø i udkanten af EU og flådens multiplikatoreffekt på den maltesiske økonomi.

(50) Dette skal sammenholdes med, at der var 462 skibe under den maltesiske tonnagebeskatningsordning med en samlet tonnage på 10,4 mio. bruttotonnage ved udgangen af 2015.

(51) De skibe, der er omfattet af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, sejler under maltesisk flag, med undtagelse af to skibe, som sejler under norsk flag. Ingen af de pågældende skibe drives gennem bareboatudchartring til tredjemand eller tids- og rejsebefragtningsordninger.

(52) Skibe, der drives kommercielt i maltesiske territorialfarvande, er ikke omfattet af den maltesiske tonnagebeskatningsordning. Skibene indgår hovedsagelig i havneoperationer såsom bunkringsoperationer, befordring og turistkrydstogter og beskæftiger mange af de maltesiske søfarende.

(53) Der skal sondres mellem skibe, der drives kommercielt og indgår i transport af turister og gods i maltesiske territorialfarvande, og skibe, der indgår i international handel. Det er kun sidstnævnte skibe, der kan omfattes af den maltesiske tonnagebeskatningsordning.

4.2. **Tonnagebeskatningsordningen**

4.2.1. *Skibe, der kan omfattes af tonnagebeskatning*

4.2.1.1. Generelle bemærkninger

(54) I henhold til First Schedule til Merchant Shipping Act skal alle fartøjer, der er registreret i Malta, betale tonnageafgift, herunder fiskerfartøjer og lystyachter.

(55) Malta understreger imidlertid, at det ikke er alle skibstyper, der kan kategoriseres som »tonnagebeskattede skibe« og således blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen, f.eks. fiskerfartøjer og lystyachter. En godkendt søfartsorganisation, der ejer, driver eller forvalter disse fartøjer, kan heller ikke omfattes af tonnagebeskatningsordningen, for så vidt angår den pågældende godkendte søfartsorganisations overskud hidrørende fra disse fartøjer.

(56) Fartøjer, der ikke indgår i skibsfartsaktiviteter, f.eks. fiskerfartøjer og lystyachter, er forpligtet til at betale indkomstskat i Malta af deres skattepligtige indkomst ud over registreringsgebyrer og årlige gebyrer baseret på tonnage, der skal betales i henhold til Merchant Shipping Act. Sidstnævnte gebyrer og afgifter kaldes også »tonnageafgift« i Malta. Det er imidlertid kun de skibe, som Malta tidligere har benævnt »tonnagebeskattede skibe«, der skal betale tonnageafgiften under tonnagebeskatningsordningen i stedet for indkomstskat i henhold til Income Tax Act.

(57) I henhold til Taxation Regulations er det kun indkomst, der hidrører fra »skibsfartsaktiviteter«, som fritages for indkomstskat. I de interne procedurebestemmelser fra 2012 opstilles en liste over fartøjer, der ikke kan omfattes af tonnagebeskatning og fritages for almindelig indkomstbeskatning, da den indkomst, der hidrører fra de pågældende fartøjer ikke kan betragtes som indkomst fra »skibsfartsaktiviteter«. Navnlig fiskefartøjer, lystyachter, faste offshoreanlæg, herunder olieplatforme, der ikke anvendes til søtransport, ikke-søgående slæbebåde, flydekraner uden eget fremdrivningsmaskineri og fartøjer, hvis hovedformål er at udbyde spil og/eller kasino, er ikke omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Mobile platforme og pontoner er heller ikke fritaget for almindelig indkomstbeskatning. Alle disse fartøjer betaler et registreringsgebyr og et årligt gebyr baseret på deres tonnage, som benævnes »tonnagebeskatning« eller »tonnageafgift«, men de er ikke fritaget for almindelig indkomstbeskatning.

(58) Malta anfører, at registreringsgebyret og det årlige gebyr, der skal betales af fiskerfartøjer og lignende ikkeberettigede skibe, for at undgå misforståelser fremover ikke længere vil blive kaldt »tonnageafgift«.

(59) Den ansvarlige ministers skønsbeføjelse til at godkende skibe på under 1 000 nettoton betyder ikke, at skibe, der ikke indgår i skibsfartsaktiviteter, kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen. Skønsbeføjelsen ændrer ikke ved, at skibet stadig skal indgå i international transport af gods eller passagerer.

(60) Af hensyn til klarheden vil ordlyden i artikel 85A, stk. 1, i Merchant Shipping Act blive ændret som følger: »Ministeren kan efter aftale med finansministeren og på sådanne betingelser, der måtte anses for hensigtsmæssige i overensstemmelse med disse bestemmelser, kategorisere et skib, uanset nettotonnage, der indgår i skibsfartsaktiviteter, som et tonnagebeskattet skib.«

(61) Det er kun de kategorier af skibe, der er anført i tabel 2, som er blevet godkendt som berettiget til tonnagebeskatning i Malta (med parallel fritagelse for almindelig indkomstbeskatning). Flådens sammensætning i 2015 er ligeledes vist i tabel 2.

Tabel 2

Skibstype	Samlet antal tonnagebeskattede skibe (december 2015)
Pram	7
Bulkskib	113
Bilvogn	5
Cementskib	2
Kommerciel yacht ([1])	29
Container	12
Almindelig last	120
Passager	24
Ro-ro-færge	5
Hjælpefartøj ([2])	3
Tankskib	155
Slæbebåd	2
I ALT	**477**

([1]) Yachter med en længde overalt på 15 meter, der ikke transporterer gods og ikke befordrer mere end 12 passager og ikke anvendes til lystsejlads. De er reguleret ved Commercial Yacht Code, udstedt af Malta Transport Centre's Merchant Shipping Directorate: http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.

([2]) Hjælpefartøjer kan inddeles i to grupper på grundlag af deres aktiviteter: i) forsyningsfartøjer, som anvendes til transport af forsyninger og udstyr til offshoreanlæg, og ii) transportfartøjer, der anvendes til transport af besætningsmedlemmer til og fra offshoreanlæg eller kombinationer af begge kategorier.

(62) Malta har bekræftet, at alle de skibe, der er fritaget for almindelig indkomstbeskatning (i det følgende benævnt den »maltetiske tonnagebeskatte flåde«), er registeret under EU/EØS-flag ([46]), og at skibe, der ikke er registeret under EU/EØS-flag, ikke har indgået i den tonnagebeskattede flåde siden 2004.

(63) Målt i tonnage udgjorde den maltesiske tonnagebeskattede flåde ca. 10,4 mio. bruttoton ved udgangen af 2015, hvilket er mindre end 20 % af de skibe, der er registreret i Malta.

([46]) Bareboatchartrede skibe er registreret i Malta, men kan føre et andet flag. De eneste tonnagebeskattede skibe, der ikke sejler under maltesisk flag, sejler under EU/EØS-flag.

(64) Malta har afgivet tilsagn om fortsat at begrænse de skibe, som kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen, til skibe, der indgår i international søtransport af gods eller passagerer og visse andre skibsfartsaktiviteter, som tidligere er blevet godkendt af Kommissionen som berettigede til tonnagebeskatning i henhold til retningslinjerne for søfart efter anmodning fra andre medlemsstater.

(65) Malta vil endvidere præcisere, at det kun er egentlige søfartsorganisationer, der kan omfattes af tonnagebeskatning under ordningen, navnlig organisationer, der har påtaget sig risici og ansvar i forbindelse med i) driften af et skib, der indgår i søtransport som defineret i retningslinjerne for søfart ([47]) (f.eks. ansvar for teknisk administration og besætning) eller ii) udøvelsen af søtransport som defineret i retningslinjerne for søfart (herunder med skibe, som er indchartret på bareboatbasis på visse betingelser ([48])).

4.2.1.2. Tonnagebeskatning af pramme

(66) Pramme, der ikke indgår i »international godstransport«, kan ikke omfattes af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, uanset om de har eget fremdrivningsmaskineri eller ej. Pramme, der er bygget og normalt anvendes til sejlads på det åbne hav, og som også indgår i international søtransport, kan omfattes af den maltesiske tonnagebeskatningsordning. Dette anses for nødvendigt for gods, som ikke kan transporteres med konventionelle fartøjer.

(67) Energiindustrien anvender pramme til transport af komponenter som f.eks. ankre, rør og kæder, der ikke kan transporteres med konventionelle skibe. Moduler til nye bore- eller produktionsplatforme og borerigge transporteres ligeledes med pramme. Andre pramme transporterer udstyr til udlægning af rørledninger på dybt vand eller meget store svingkraner og andre kraner. Pramme uden eget fremdrivningsmaskineri bruges også til at forsyne kraftværker med kul.

4.2.1.3. Tonnagebeskatning af krydstogtskibe

(68) Krydstogtskibe (passagerskibe) kan omfattes af den maltesiske tonnagebeskatningsordning. Malta understregede, at Cypern, Danmark, Frankrig, Island, Italien, Nederlandene, Norge, Tyskland og Det Forenede Kongerige betragter krydstogtskibe som berettigede skibe, forudsat at disse skibe ikke primært anvendes til spil/kasino eller lignende formål uden tilknytning til søfartsaktiviteter.

(69) Sektoren er særdeles lukrativ for EU's maritime klynge og giver en stor merværdi i et betydeligt antal medlemsstater. Industrien er udsat for en aggressiv international konkurrence og beskæftiger mange kvalificerede medarbejdere med ekspertviden.

4.2.1.4. Tonnagebeskatning af kommercielle yachter

(70) Kommercielle yachter, der indgår i international transport af passagerer, kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen, hvis de er registreret som kommercielle yachter i Malta. De skal kunne transportere op til 12 passagerer ([49]) og skal overholde en række strenge sikkerheds- og driftsstandarder. Yachter, der er certificeret som kommercielle yachter, sidestilles med små passagerskibe, da de kan sejle i internationale farvande. I Malta Commercial Yacht Code ([50]) fastsættes de tekniske standarder, som disse kommercielle yachter skal opfylde for at blive kategoriseret som tonnagebeskattede skibe. Disse standarder er ækvivalente med standarderne for regulering af konstruktion og drift af handelsskibe, som er indeholdt i internationale konventioner såsom SOLAS og MARPOL ([51]). De øvrige kriterier for støtteberettigelse for kommercielle yachter er de samme som for andre skibstyper.

(71) Ejerne af disse kommercielle yachter indgår eksterne administrationsaftaler med yachtadministrationsselskaber. Både ejere og administrationsselskaber kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen i henhold til Taxation Regulations. Det er indtil videre ikke sket, at både ejeren og administratoren af en kommerciel yacht registreret i henhold til Merchant Shipping Act har været omfattet af ordningen.

([47]) Punkt 2 i retningslinjerne for søfart.
([48]) Jf. betragtning 100-101.
([49]) Ethvert skib, der befordrer mere end 12 passagerer, defineres som et passagerskib i overensstemmelse med International Load Line eller the Safety of Life at Sea Convention (SOLAS-konventionen) og skal således overholde de krav og standarder, der er fastsat i de gældende internationale konventioner.
([50]) Commercial Yacht Code udstedt af Malta Transport Centre's Merchant Shipping Directorate: http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.
([51]) Commercial Yacht Code er blevet anmeldt til Den Internationale Søfartsorganisation som en ordning, der svarer til de internationale konventioner.

(72) Den internationale kommercielle yachtindustri er meget konkurrencebetonet, og yachter, der er registreret i EU/EØS, er udsat for øget konkurrence fra operatører af kommercielle yachter etableret uden for EØS. Tredjelande har indført selskabsskatteincitamenter for at fremme registreringen af yachter i de pågældende lande.

4.2.1.5. Tonnagebeskatning af bugserings- og sandsugningsfartøjer

(73) Hvis en godkendt søfartsorganisation genererer indkomst fra tonnagebeskattede bugseringsfartøjer, er det kun den indkomst, der hidrører fra »skibsfartsaktiviteter«, som kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen. Bugseringstjenester i havne er udelukket fra tonnagebeskatningsordningen. Bugserbåde kan kun omfattes af ordningen, hvis det er bekræftet, at bådene i størstedelen af deres driftstid indgår i international transport af gods, dvs. for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart ([52]).

(74) I de interne procedurebestemmelser fra 2012 udelukkes ikke-søgående slæbebåde fra tonnagebeskatningsordningen, og det præciseres klart, at de både, der ikke udtrykkeligt er omfattet, ikke uden videre kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen, idet de skal opfylde de krav, der er fastsat i Taxation Regulations. I det nye udkast til Merchant Shipping Taxation Regulations vil det blive udtrykkeligt anført, at slæbebåde og opmudrings-/sandsugningsfartøjer skal være registreret i et EU/EØS-register, før de kan omfattes af ordningen. Selv om dette ikke tidligere er blevet klart præciseret, er sidstnævnte krav altid blevet overholdt.

(75) Malta har forpligtet sig til at gennemføre den nøjagtige ordlyd af retningslinjerne for søfart vedrørende bugsering og sandsugning i de relevante tekster.

4.2.1.6. Tonnagebeskatning af servicefartøjer

(76) Malta forklarede, at kun få service- og hjælpefartøjer er blevet omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Disse har været kombinationsfartøjer og break-bulk fartøjer ([53]).

(77) Malta gør gældende, at service- og hjælpefartøjer er undergivet de samme operationelle og lovgivningsmæssige rammer som fartøjer, der indgår i søtransport (som defineret i retningslinjerne for søfart), hvad angår:

a) tekniske krav, herunder alle relevante internationale instrumenter og forskrifter vedrørende skibskonstruktion, sikkerhed og miljøbeskyttelse samt klassificeringsreglerne

b) bemanding: Disse skibe er bemandet i overensstemmelse med international lovgivning, som også gælder for handelsskibe, navnlig IMO-konventionen om uddannelse af søfarende, om sønæring og om vagthold (STCW-konventionen) og ILO-konventionen om søfarendes arbejdsforhold. Søfarende, der arbejder om bord på disse skibe, er underlagt samme krav til uddannelse og samme leve- og arbejdsvilkår som søfarende på traditionelle handelsskibe.

c) retlige rammer: Skibsejere, der driver disse skibe, er underlagt samme juridiske krav med hensyn til sikkerhed, erstatningsansvar i tilfælde af ulykker eller forurening og konkurrenceregler.

(78) Servicefartøjer er udsat for konkurrence fra internationale konkurrenter, fra konkurrenter, der drager fordel af de lavere lønninger til besætningsmedlemmer, lavere skatter og mere begrænsede vedligeholdelsesprogrammer osv.

(79) Servicefartøjer bidrager desuden til opfyldelsen af målene i retningslinjerne for søfart i lighed med andre (handels) skibe. De bidrager til udviklingen af maritime klynger og har en positiv indvirkning på beskæftigelsen og den maritime knowhow i EU.

(80) Malta har afgivet tilsagn om at begrænse de skibe, som kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen, til skibe, der indgår i international søtransport af gods eller passagerer i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart.

(81) Malta bemærkede, at Kommissionen allerede har godkendt, at kabelskibe, rørlægningsfartøjer, forskningsfartøjer og kranfartøjer kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen ([54]).

([52]) Punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart.

([53]) Kombinationsfartøjer og break-bulk fartøjer indgår i søtransport som defineret i retningslinjerne for søfart. Break-bulk fartøjer transporterer varer, der skal lastes individuelt og ikke i skibscontainere.

([54]) Jf. f.eks. betragtning 47 i Kommissionens afgørelse af 27. april 2010 i sag N 714/09, Nederlandene — Udvidelse af tonnagebeskatningsordningen til at omfatte kabelskibe, rørlægningsfartøjer, forskningsfartøjer og kranfartøjer (EUT C 158 af 18.6.2010, s. 2).

4.2.2. *Indkomst, der kan omfattes af tonnagebeskatning*

4.2.2.1. Støtteberettigelsen af accessoriske tjenester i forbindelse med søtransport

(82) Udtrykket »accessoriske aktiviteter« som omhandlet i definitionen af »søtransport« i artikel 85, stk. 1, i Taxation Regulations er altid blevet fortolket således, at der skal være en snæver forbindelse mellem den internationale transport af gods og passagerer og den accessoriske aktivitet. Det vurderes fra sag til sag, om en bestemt aktivitet er accessorisk.

(83) Ved vurderingen af, om en aktivitet er accessorisk, tages der højde for kommentarerne til artikel 8 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst (»kommentarerne«), herunder punkt 4.2 i kommentarerne, hvori det anføres, at indtægter fra accessoriske aktiviteter i forbindelse med international transport er indtægter, der hidrører fra aktiviteter, som »yder et mindre bidrag i forhold til [driften af skibe i international trafik] og er så tæt forbundet til denne drift, at de ikke bør betragtes som en særskilt aktivitet eller indtægtskilde for virksomheden«.

(84) Malta understreger, at personbefordring normalt omfatter en række forskellige supplerende tjenesteydelser, som er inkluderet i billetprisen. Disse tjenester omfatter indkvartering og catering samt andre tjenester, der indgår i passagerens forventninger under rejsen, f.eks. ind- og udskibningstjenester. Passagerer på store passagerskibe forventer også, at der er en biograf, spa, frisør og lignende tjenester. Sådanne tjenester og lokale udflugter bør betragtes som accessoriske aktiviteter til skibsfartsaktiviteterne, hvis den pågældende tjeneste er tilkøbt på armslængdevilkår. Malta understregede også, at det er et absolut lovkrav, at butikkerne om bord på krydstogtskibe har lukket, når skibene er i havn.

(85) Billetsalget er den primære indtægtskilde for krydstogtskibenes operatører, og indtjeningen om bord er en accessorisk, men central komponent i en levedygtig passagerbefordring. Det anslås i rapporter fra industrien, at hovedparten af krydstogtskibenes indtægter (60 % eller mere) stammer fra billetsalg.

(86) I de interne procedurebestemmelser fra 2012 udelukkes »skibe, hvis hovedformål er at levere varer eller tjenesteydelser, der sædvanligvis er landbaserede (f.eks. flydende hotel, supermarked eller restaurant)« og flydende kasinoer, udtrykkeligt af tonnagebeskatningsordningen. Af de 26 passagerskibe, som har draget fordel af tonnagebeskatningsordningen, har 17 ikke udbudt kasinotjenester eller solgt luksusvarer.

(87) Malta har forpligtet sig til udtrykkeligt at udelukke en række aktiviteter, der — når de nye regler i Merchant Shipping Taxation træder i kraft — kan være i konkurrence med virksomheder på land og derfor ikke kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen. Disse aktiviteter vil omfatte salg om bord af varer eller tjenesteydelser, der ikke sædvanligvis udbydes til passagerer, f.eks. biler, husholdningsapparater eller husdyr eller skibsferier, hvor skibet ligger fortøjet, og der ikke er et element af søtransport.

(88) Malta har desuden forpligtet sig til at lægge et loft over indtægterne fra accessoriske aktiviteter på højst 50 % af det enkelte skibs bruttoindtægter. Skattemyndighederne vil kontrollere, om de enkelte skibe i en koncern opfylder kravene.

(89) Følgende begrænsede accessoriske aktiviteter kan blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen:

»a) søtransport af passagerer eller gods på anden vis end med et tonnagebeskattet skib, der drives af en søfartsorganisation, hvor:

i) der er indgået en enkelt kontrakt med kunden om en rejse, som omfatter en sejlads på det tonnagebeskattede skib, og

ii) den godkendte søfartsorganisation har købt eller foranstaltet transporten under resten af rejsen på vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige selskaber

b) salg og faciliteter, som søgående passagerskibe normalt tilbyder kunder, herunder:

i) salg af alkoholholdige drikkevarer, parfume og tobak

ii) veksling af beløb i forskellige valutaer til personlige udgifter

iii) sundhed og skønhed og spa og velvære

c) administrative tjenester og forsikringstjenester, der er direkte knyttet til transport af passagerer eller gods, herunder tjenester omfattet af en enkelt befordringskontrakt, der inkluderer en sejlads på det tonnagebeskattede skib

d) rejser solgt til kunden ved brug af en enkelt befordringskontrakt, hvor:

i) en del el af ferien er en sejlads på et tonnagebeskattet skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation, og den resterende del er landbaseret (»den landbaserede del«)

ii) den godkendte søfartsorganisation har købt eller foranstaltet for den landbaserede del på armslængdevilkår

e) lastning og losning af gods transporteret på et tonnagebeskattet skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation, og den godkendte søfartsorganisations tilvejebringelse af faciliteter, der udelukkende anvendes til disse formål

f) befæstning eller brydning af gods transporteret på et tonnagebeskattet skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation, umiddelbart før eller efter rejsen, når aktiviteten ikke er befragtningsrelateret

g) midlertidig placering af gods på et tonnagebeskattet skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation, eller på havneområdet, når aktiviteten ikke er en del af en langsigtet oplagring

h) leje eller levering til kunder af containere til opbevaring af varer på et tonnagebeskattet skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation

i) passagerudflugter udbudt af et berettiget skib, der drives af den godkendte søfartsorganisation, hvor kabiner udelukkende tilstilles til rådighed for de enkelte passagerer«

(90) Derudover vil følgende accessoriske indtægter blive omfattet af loftet:

a) reklame og markedsføring, som svarer til salg af reklameplads om bord på tonnagebeskattede skibe

b) væddemåls- eller spillefaciliteter, som søgående passagerskibe normalt tilbyder kunderne som underholdning om bord, og salg til passagerer på søgående skibe af luksusvarer, som normalt tilbydes sådanne passagerer, forudsat at omsætningen fra disse aktiviteter udgør mindre end 25 % af det tonnagebeskattede skibs bruttoindtægter.

(91) I henhold til de interne procedurebestemmelser fra 2012 omfatter ikke-skibsspecifikke accessoriske aktiviteter, der i øjeblikket er omfattet af tonnagebeskatningsordningen i Malta: i) drift af billetsystemer og passagerterminaler i tilknytning til skibsfartsaktiviteter, der er omfattet af tonnagebeskatningsordningen, ii) renter eller afkast på driftskapital, hvor renterne/afkastet anvendes til finansiering af den godkendte søfartsorganisation eller dens skibsfartsaktiviteter, iii) og/eller erhvervelse og vedligeholdelse af et tonnagebeskattet skib. Disse aktiviteter vil i den fremtidige lovgivning fortsat kunne omfattes af tonnagebeskatningsordningen under overskriften »Andre accessoriske aktiviteter, som Europa-Kommissionen har anerkendt som berettigede til tonnagebeskatning«, så længe de samlede bruttoindtægter fra accessoriske tjenester (skibsspecifikke og ikke-skibsspecifikke) ikke overstiger 50 % af den tonnagebeskattede virksomheds tonnagebeskattede indtægter.

(92) Det fremgår af en gennemgang for perioden 2004-2016 fra Registrar-General of Shipping and Seamen, at alle, som var omfattet af tonnagebeskatningsordningen, havde overholdt loftet over accessoriske aktiviteter på 50 % af bruttoindtægterne. Der var særlig fokus på krydstogtskibe i lyset af betydningen af disse indtægter. Kontrollen af de tonnagebeskattede selskaber på skibsniveau viste, at indtægterne fra accessoriske aktiviteter lå et godt stykke under tærsklen på 50 %. Malta har efterfølgende bekræftet, at tærsklen på 50 % for accessoriske indtægter er blevet overholdt siden maj 2004. Malta understregede, at underleverandørers overskud aldrig har været omfattet af tonnagebeskatning.

4.2.2.2. Tonnagebeskatning af enheder, der udchartrer berettigede skibe på bareboatbasis

(93) Malta gør gældende, at skibsejere, som udchartrer deres skibe på bareboatbasis, i modsætning til finansielle udlejere ikke er eksterne aktører i skibsfarten og har en vis grad af ansvar for deres fartøjer.

(94) Når skibet udelukkende indgår i støtteberettigede aktiviteter og drives af skibsejeren, er hele indkomsten fra skibet omfattet af tonnagebeskatning. I denne forbindelse finder Malta, at det samme princip bør følges, når den relevante indkomst er delt mellem skibsejeren og operatøren, forudsat at de nødvendige betingelser (herunder parternes betaling af tonnageafgifter) er opfyldt. Malta gør gældende, at en for streng tilgang på dette område kan føre til, at skibsejere udflager deres skibe uden for Unionen, og til højere satser for leje af skibe for shippingvirksomheder i EU.

(95) Ingen af de bareboatudchartrede skibe, der tidligere er blevet godkendt under tonnagebeskatningsordningen, var blevet bareboatudchartret til tredjemand, jf. den oversigt for perioden 2004-2016, som er blevet forelagt for Kommissionens tjenestegrene.

(96) Bareboatudchartrede skibe udgør ca. 10 % af de skibe, der falder ind under den maltesiske tonnagebeskatningsordning. Chartringerne var koncerninterne ([55]).

(97) For at sikre, at det rent juridisk ikke fremover er muligt for egentlige skibsudlejere (herunder udlejere, der udlejer små yachter til fysiske personer ([56])) at blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen, har Malta forpligtet sig til at begrænse støtteberettigelsen af bareboatchartring til:

a) koncerninterne transaktioner ([57])

b) egentlige shippingvirksomheders transaktioner med tredjemand i tilknytning til forbigående overkapacitet, hvis chartringen ikke overstiger tre år, og forudsat at den nettotonnage, der udchartres på bareboatbasis til tredjemand, er under 50 % af den tonnagebeskattede virksomheds/koncerns samlede tonnage. Med udtrykket »forbigående overkapacitet« henvises alene til skibe, der erhverves af den godkendte søfartsorganisation med henblik på udøvelse af egne skibsfartsaktiviteter, og det omfatter ikke skibe, der er erhvervet specifikt med henblik på bareboatudchartring.

4.2.2.3. Tonnagebeskatning af transporttjenester leveret på skibe, der udlejes med besætning af andre virksomheder (tids- og rejsebefragtning)

(98) Malta har bekræftet, at ingen tonnageskattede virksomheder i Malta har indgået i tidsbefragtning eller tilsvarende aktiviteter siden 2004.

(99) Malta understregede imidlertid, at selve karakteren af skibsfart gør, at skibsejere skal have mulighed for en fleksibel og hurtig beslutningstagning, således at de kan tilpasse sig udviklingen på markedet. Malta understregede, at retningslinjerne for søfart ikke begrænser den maksimale tonnage, som en organisation kan indchartre på bareboatbasis for at være berettiget til støtte i henhold til retningslinjerne for søfart.

(100) En timechartret flåde er underlagt de generelle flagkrav i den maltesiske lovgivning. Flagkravet finder anvendelse på hele den tonnagebeskattede flåde ([58]). Alle timechartrede eller rejsechartrede skibe, der er blevet godkendt under den maltesiske tonnagebeskatningsordning siden maj 2004, sejler under EØS-flag.

(101) Malta præciserede, at der ville blive stillet krav til nye shippingvirksomheder om at sejle under EØS-flag med mindst 25 % af deres tonnagebeskattede flåde for at kunne blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen i overensstemmelse med den tilgang, som Kommissionen har godkendt i sagen om den franske tonnagebeskatningsordning ([59]).

4.2.3. *Anvendelse af flagføringsreglen*

(102) I henhold til Taxation Regulations er det først blevet muligt at omfatte skibe, der ikke er registeret under EU/EØS-flag, af tonnagebeskatningsordningen på de i betragtning 27 omhandlede betingelser siden 2010. Langt størstedelen af den maltesiske tonnageskattede flåde (90 %) sejler derfor under EU/EØS-flag.

([55]) En koncern er defineret som to eller flere shippingvirksomheder, der ejes og kontrolleres direkte eller indirekte mere end 50 % procent af de samme personer, samt som en enhed i alle kontrolsituationer (uafhængigt af ejerandel) som defineret i artikel 1 i Rådets syvende direktiv 83/349/EØS af 13. juni 1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193 af 18.7.1983, s. 1) og IFRS 10 »Koncernregnskaber«.

([56]) Små yachter, der ikke svarer til den definition, der henvises til i fodnote 49.

([57]) Jf. fodnote 55.

([58]) Undtagen bareboatudchartrede skibe.

([59]) Kommissionens afgørelse (EU) 2015/667 af 4. februar 2015 om statsstøttesag SA.14551 (2013/C) om Frankrigs ændring af vilkårene for støtte ydet i forbindelse med timechartrede skibe inden for rammerne af tonnageskatteordningen (EUT L 110 af 29.4.2015, s. 15), betragtning 46.

(103) Malta har givet tilsagn om at kræve, at nye shippingvirksomheder i tonnagebeskatningsordningen skal have mindst 25 % af deres tonnagebeskattede flåde under EØS-flag ([60]) og derefter fastholde eller forøge denne andel i overensstemmelse med punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart. I medfør af dette tilsagn må andelen af den tonnagebeskattede virksomheds flåde under EØS-flag ikke falde i gennemsnit over en periode på tre år. En undtagelse fra denne forpligtelse vil først blive indrømmet, når 60 % af den tonnagebeskattede virksomheds tonnagebeskattede flåde ([61]) sejler under EØS-flag. Der vil blive foretaget en kontrol, når et skib indlemmes i eller tages ud af en tonnagebeskattet flåde.

(104) Malta har også afgivet tilsagn om, at hele den strategiske og kommercielle administration skal varetages i EØS.

(105) Skibe, som ikke drives forretningsmæssigt og strategisk fra EØS, vil kun blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen, hvis de sejler under EØS-flag, undtagen skibe, der udchartres på bareboatbasis på betingelser, der er i overensstemmelse med visse begrænsninger ([62]).

4.2.4. *Tonnagebeskatningen*

(106) Malta understregede, at den maltesiske tonnagebeskatningsordning er baseret på nogenlunde det samme princip som den cypriotiske tonnagebeskatningsordning, som Kommissionen godkendte i 2010. Malta opkræver en årlig tonnageafgift i form af et fast beløb afhængigt af fartøjets tonnage.

(107) Tonnageafgiftssatserne i Malta varierer alt efter skibets nettotonnage og alder. I tabel 3 foretages en sammenligning mellem tonnagebeskatningsniveauet i Malta og de cypriotiske og polske tonnagebeskatningsordninger, som Kommissionen har godkendt.

(108) Malta understreger, at hvis man antog, at ændringen i størrelsen af den afgift, der skal betales, udelukkende bestemmes af skibets tonnage ([63]), ville den anslåede årlige tonnageafgift i Malta være meget lig den afgift, der skal betales i Cypern og Polen:

Tabel 3

Netto-tonnage	Malta	Cypern	Polen
2 500	1 000	830	711
8 000	3 200	2 537	2 046
10 000	3 580	3 158	2 531
15 000	4 280	4 161	3 225
20 000	4 880	5 165	3 918
25 000	5 330	6 169	4 473
30 000	5 780	6 808	4 820
40 000	6 480	8 086	5 513
50 000	7 180	8 816	6 207
60 000	7 680	9 546	6 900

(109) Malta understreger endvidere, at det i beregningen af tonnageafgiften for Polen i tabel 3 antages, at skibene vil være i drift i 365 dage om året. Skibe i den polske tonnagebeskatningsordning, der ikke er i drift hele året, er berettiget til en forholdsmæssig nedsættelse. I Cypern nedsættes den tonnageafgift, der skal betales for sådanne fartøjer med 25 %, hvis skibet er oplagt i en periode på mindst tre måneder.

([60]) Herunder indchartrede skibe (med besætning eller på bareboatbasis), men uden bareboatudchartrede skibe.
([61]) Herunder indchartrede skibe (med besætning eller på bareboatbasis), men uden bareboatudchartrede skibe.
([62]) Jf. tilsagn 4 i bilaget til denne afgørelse.
([63]) Standardskattesats, som gælder for skibe i de mest udbredte alderskategorier (10-15 år).

(110) Malta nedsætter standardskattesatsen for skibe under 10 år. Samtidig øger Malta tonnageafgiftssatsen for skibe på 15 år eller derover. Formålet med denne regel er at tilskynde shippingvirksomheder og operatører til at registrere yngre (og derfor mere effektive og miljøvenlige) fartøjer og tilskynde dem til ikke at registrere ældre fartøjer. Da nyere fartøjer generelt vil være sikrere og mere effektive og mere miljøvenlige end ældre fartøjer, anses denne regel for at støtte det første mål, der er opstillet i punkt 2.2 i retningslinjerne for søfart om at »gøre en sikker, effektiv og miljøvenlig søtransport bedre«. Dette bidrager også til 2020-målene for reduktion af drivhusgasemissioner, som EU har vedtaget.

(111) Malta gjorde gældende, at stigningen i tonnageafgiftssatsen i takt med fartøjets alder bør tages i betragtning ved vurderingen af det generelle tonnagebeskatningsniveau. I betragtning af nedsættelserne i Polen og Cypern for fartøjer, der ikke er i drift, er satserne under alle omstændigheder — selv med nedsættelsen i Malta — sammenlignelige. Med henblik på en korrekt sammenligning anførte Malta, at sammenligningen mellem Malta og Polen vil se ud som angivet i tabel 4 for et fartøj, der er i drift i 75 % af tiden i Polen:

Tabel 4

Netto-tonnage	Polen	Malta (fartøj 0-5 år)	Malta (fartøj 5-10 år)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) Med hensyn til ministerens skønsbeføjelse til »[…] under sådanne betingelser, som han måtte finde hensigtsmæssige, at fritage ethvert skib eller enhver klasse af skibe fra betaling af alle eller en del af de gebyrer, der skal erlægges i henhold til disse bestemmelser«, forklarede Malta, at denne regel kun finder anvendelse på årlige gebyrer og registreringsgebyrer, også kaldet tonnageafgifter, og kun for at sikre fleksibilitet i situationer, hvor der sættes ind med humanitære og velgørende aktioner. Denne regel er aldrig blevet anvendt.

(113) Med hensyn til fradrag for tonnageafgift, der er betalt i en anden stat, forklarede Malta, at formålet med den pågældende regel er at undgå dobbeltbeskatning. En enhed, hvis fartøj er blevet tonnagebeskattet i et andet land, bør ikke efterfølgende blive opkrævet den fulde tonnageafgift i Malta. Den maltesiske ordning for lempelse for dobbelt tonnagebeskatning er baseret på metoden med ordinært fradrag (»ordinary credit«), som også anvendes på indkomstskatter. Malta henviste til tidligere erklæringer fra Kommissionen om spørgsmålet, der er i overensstemmelse med denne metode ([64]).

(114) Lempelsen for dobbeltbeskatning er begrænset til det laveste tonnageafgiftsbeløb opkrævet for fartøjet uden for Malta, eller til 75 % af det maltesiske tonnageafgiftsbeløb, der skulle have været betalt før fradraget. Lempelsen indrømmes kun for de tonnageafgiftsbeløb, der er betalt for samme fartøj af samme godkendte søfartsorganisation i en anden medlemsstat.

([64]) Kommissionens meddelelse »På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer« (KOM (2001)582 endelig af 23.10.2001) og Kommissionens meddelelse »Samordning af medlemsstaternes systemer for direkte beskatning i det indre marked« (KOM (2006)823 endelig af 19.12.2006).

4.2.5. *Afgrænsende foranstaltninger*

(115) Malta hævder, at de afgrænsende foranstaltninger i Taxation Regulations har en effektiv afskrækkende virkning på misbrug og forhindrer en afsmittende virkning på ikke-støtteberettigede aktiviteter.

(116) I henhold til Taxation Regulations skal godkendte søfartsorganisationer føre særskilte regnskaber, hvor der sondres mellem indtægter og gevinster fra skibsfartsaktiviteter og andre indtægtskilder. Enhver godkendt søfartsorganisation er desuden også forpligtet til at udarbejde regnskaber, der er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, som er godkendt af Unionen, og de skal revideres af en statsautoriseret revisor.

(117) Undladelse af at føre særskilte regnskaber vil automatisk udelukke en shippingvirksomhed fra at drage fordel af skattefritagelserne.

(118) En godkendt søfartsorganisation har pligt til at lade sig registrere i finansministeriet, hvis organisationen ønsker at blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen.

(119) En godkendt søfartsorganisation, der er omfattet af tonnagebeskatningssystemet, er forpligtet til at indgive en årlig selvangivelse, hvor der skelnes klart mellem omfattet og ikke-omfattet indkomst. Hvis en godkendt søfartsorganisations samlede indkomst er omfattet af tonnagebeskatningsordningen, kan den pågældende organisation i stedet for en selvangivelse indsende en erklæring, som skal forelægges af en kvalificeret person, der er uafhængig af den godkendte søfartsorganisation, f.eks. en statsautoriseret revisor eller en person, der har advokatbeskikkelse. Der idømmes strenge sanktioner i tilfælde af urigtige erklæringer eller grov forsømmelse af pligter.

(120) Tab på indkomstskattepligtige aktiviteter kan ikke modregnes i skattetilsvar i tonnagebeskatningsordningen.

(121) En søfartsorganisation kan ikke til- eller fravælge det maltesiske tonnagebeskatningssystem, alt efter om den har et skattepligtigt overskud eller underskud. Medmindre den godkendte søfartsorganisation vælger en anden ordning, er den omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Hvis organisationen fravælger ordningen, er denne beslutning uigenkaldelig ([65]).

(122) Maltesiske søfartsorganisationer må ikke have nogle af deres skibe under tonnagebeskatningsordningen og nogle under indkomstbeskatningsordningen ([66]).

(123) Artikel 51 i Income Tax Act indeholder en række vidtrækkende misbrugsbekæmpende bestemmelser, som har til formål at bekæmpe kunstige arrangementer og ordninger, der tager sigte på at opnå en uberettiget skattefordel. Denne generelle bestemmelse om bekæmpelse af misbrug følger Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning ([67]). De misbrugsbekæmpende foranstaltninger understøttes af strenge sanktioner, der pålægges i tilfælde af overtrædelser. I sådanne tilfælde pålægges denne ubetalte skat ud over betalingen af den skyldige skat en rente på 0,54 % pr. måned (6,48 % p.a.) og yderligere sanktioner på op til 1,5 % pr. måned (18 % p.a.).

(124) Reglerne om fradrag af udgifter i Income Tax Act forudsætter, at der er en direkte forbindelse mellem en udgift og den indkomst, den genererer. I henhold til artikel 14, stk. 1, i Income Tax Act kan en udgift kun fradrages, hvis udgiften »fuldt ud og udelukkende er knyttet til genereringen af indkomsten«. Det er derfor ikke muligt at påberåbe sig princippet om fradrag for udgifter forbundet med generering af skattefri overskud (herunder tonnagebeskattet overskud) i andre typer skattepligtig indkomst.

(125) Alle godkendte søfartsorganisationer er forpligtet til at føre korrekte og tilstrækkelige fortegnelser over deres indtægter og udgifter, således at det er nemt at kontrollere den pågældende indkomst og de tilladte fradrag.

([65]) Artikel 6 i Taxation Regulations.
([66]) Artikel 6 i Taxation Regulations.
([67]) EUT L 338 af 12.12.2012, s. 41.

(126) Malta har forpligtet sig til at pålægge tonnagebeskattede virksomheder at indgive obligatoriske årlige overensstemmelseserklæringer vedrørende alle kontrollerbare parametre såsom fartøjstype, aktiviteter, som fartøjet indgår i, nettotonnage, antal dage i drift, flag, driftstyper og overholdelse af støtteloftet.

4.3. **Beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder**

(127) Malta redegjorde for det almindelige skattesystem i Malta. I henhold til dette system skal aktionærer ikke opgive ([68]) og betale skat ([69]) af udbytte udbetalt af maltesiske virksomheder. Dette system gælder uden undtagelse for alle sektorer.

4.4. **Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe**

(128) Malta henviser til den relevante maltesiske lovgivning, hvori der stilles krav om, at et skib skal være et tonnagebeskattet skib for at drage fordel af skattefritagelsen ([70]).

(129) Malta forklarer endvidere, at det kun er salg af skibe og transaktioner i tilknytning til tonnagebeskattede skibe, der er blevet købt og solgt af shippingvirksomheder under tonnagebeskatningsordningen, der har nydt godt af skattefritagelsen. I Malta er afgørelsen om at forlade tonnagebeskatningsordningen endvidere uigenkaldelig.

4.5. **Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder**

(130) Malta gjorde gældende, at skibsejere (aktionærer) bør have mulighed for at høste frugterne af de skibsfartsaktiviteter, der udøves, for at sikre konkurrenceevnen og de europæiske registres tiltrækningskraft i forhold til tredjelande.

(131) I henhold til artikel 12, stk. 1, litra c), nr. ii), i Income Tax Act er gevinster eller overskud, der tilfalder eller genereres af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, hidrørende fra overdragelse af aktier eller værdipapirer i en virksomhed, som ikke er et ejendomsselskab, udtrykkeligt fritaget for beskatning, forudsat at den retmæssige ejer af udbyttet ikke er hjemmehørende i Malta og ikke er ejet eller kontrolleret af en eller flere personer, der har sædvanligt ophold i Malta. Der er desuden fastsat en skattefritagelse for kapitalandele i artikel 12, stk. 1, litra u), nr. i), i Income Tax Act, hvori det hedder, at enhver indkomst eller gevinst genereret af et selskab, der er registreret i Malta, fra kapitalinteresser eller fra overdragelse af sådanne kapitalinteresser er skattefritaget.

(132) I henhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Malta har indgået i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 13, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst, tilfalder retten til at beskatte sådanne kapitalgevinster den pågældende persons bopælsland. Malta har dobbeltbeskatningsoverenskomster med alle EØS' medlemsstater.

(133) Der har siden 2006 kun har været én enkelt transaktion, der indebar overdragelse af aktier ejet af en maltesisk aktionær. Denne transaktion vedrørte overdragelse af aktier i […]. Den pågældende skattefritagelse lå et godt stykke under de minimis-tærsklen ([71]) og involverede et maksimalt — teoretisk — støttebeløb på under 1 400 EUR i lyset af salgsprisen, selv efter medregning af den tilknyttede fritagelse for afgiften på transaktioner med skibe. Aktionæren modtog ikke yderligere støtte i den pågældende periode og var heller ikke omfattet af tonnagebeskatning ([72]).

(134) Alle andre transaktioner, der er blevet gennemført siden 2004, har været omfattet af fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster til fordel for personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, i henhold til artikel 12, stk. 1, litra c), nr. ii), i Income Tax Act.

(135) Malta har forpligtet sig til at fjerne den nuværende sektorspecifikke fritagelse for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta.

([68]) Artikel 68, stk. 1, litra a), i Income Tax Act.
([69]) Artikel 68, stk. 1, litra b), i Income Tax Act.
([70]) Artikel 3, stk. 1, litra b), og artikel 3, stk. 4, i Taxation Regulations.
([71]) Kommissionens forordning (EU) nr. 1407/2013 af 18. december 2013 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på de minimis-støtte (EUT L 352 af 24.12.2013, s. 1).
([72]) Shippingvirksomheder, der kun er aktive i maltesiske territorialfarvande, kan ikke omfattes af tonnagebeskatning, jf. betragtning 52.

4.6. **Fritagelse for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe**

(136) Artikel 3, stk. 2, bestemmer, at »ingen skat i henhold til nævnte lov [Income Tax Act] opkræves af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af aktiviteter […] udøvet af godkendte søfartsorganisationer eller fra finansiering af et tonnagebeskattet skib […].« Denne fritagelse indrømmes ikke automatisk, men efter anmodning. Malta har bekræftet, at ingen virksomhed nogensinde er blevet indrømmet en sådan fritagelse. De maltesiske myndigheder har bekræftet, at denne fritagelse aldrig er blevet indrømmet, heller ikke efter Maltas tiltrædelse af EU, og at »ingen virksomhed har anmodet herom«.

(137) Malta har forpligtet sig til at slette artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations.

4.7. **Fritagelse for afgift på transaktioner med skibe**

(138) Malta gjorde gældende, at bestemmelserne i Taxation Regulations om, at der ikke opkræves afgift på visse transaktioner med skibe ([73]), er af informativ karakter. De giver ikke shippingvirksomheder nogen fordel, da disse transaktioner med skibe ikke er afgiftspligtige i henhold til Duty on Documents and Transfers Act, da der generelt kun er afgift på overdragelser af omsættelige værdipapirer, fast ejendom, auktionssalg og forsikringspolicer.

4.8. **Fritagelse for afgifter på dokumenter og overdragelser**

(139) Som det var tilfældet med kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier, forklarede Malta, at den afgiftsfritagelse ([74]), der er fastsat i artikel 5 i Taxation Regulations, ikke har haft væsentlig indvirkning i perioden siden 2004 som følge af de tonnagebeskattede virksomheders ejerstruktur og de generelle fritagelser i henhold til Duty on Documents and Transfers Act.

(140) I henhold til artikel 47, stk. 3, litra d), og artikel 47, stk. 4, i Duty on Documents and Transfers Act pålægges der ikke afgift på værdipapirtransaktioner vedrørende et selskab, hvor mere end halvdelen af den ordinære aktiekapital, stemmerettighederne og rettighederne til del i overskud besiddes af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta og ikke er ejet eller direkte eller indirekte kontrolleret af personer, der er hjemmehørende i Malta, forudsat at de fleste af selskabets forretningsmæssige interesser ligger uden for Malta. Koncerninterne overdragelser i forbindelse med koncernomstrukturering mellem selskaber, hvor majoriteten ejes og kontrolleres af de samme aktionærer, er omfattet af en fritagelse i henhold til artikel 42, stk. 1, litra b), i nævnte lov.

(141) Malta har bekræftet, at der siden 2004 kun har været én enkelt transaktion, der ikke er omfattet af den generelle afgiftsfritagelse som omhandlet i betragtning 140, hvor aktierne var ejet af en maltesisk aktionær. Skattefordelen ved denne transaktion overskred ikke de minimis-tærsklen, selv efter medregningen af fritagelsen for kapitalgevinstbeskatning ([75]).

(142) Malta har forpligtet sig til at fjerne fritagelsen fastsat i artikel 5 i Taxation Regulations til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta.

4.9. **Tilsagnenes ikrafttræden**

(143) Malta har forpligtet sig til at sikre, at de nye regler, der vil gøre foranstaltningerne i denne afgørelse forenelige med det indre marked, træder i kraft tre måneder efter datoen for denne afgørelse. Malta har forpligtet sig til fortsat at forvalte tonnagebeskatningsordningen og de øvrige foranstaltninger som omhandlet i denne afgørelse på en måde, som ikke fører til betaling af uforenelig støtte, der herefter skal tilbagesøges hos støttemodtagerne, fra tidspunktet for vedtagelsen af denne afgørelse og indtil tilsagnene træder i kraft.

([73]) I henhold til artikel 5 i Taxation Regulations opkræves der ikke afgift ved registrering eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe, overdragelsen af rettigheder over skibe og tinglysning af panterettigheder eller andre behæftelser, jf. også betragtning 40 ff.
([74]) Fritagelsen omfatter navnlig afgiften ved registrering af tonnagebeskattede skibe og pant og overdragelse af aktier, jf. betragtning 41.
([75]) Jf. betragtning 133.

4.10. **Berettigede forventninger, retssikkerhed, status som eksisterende støtte**

(144) Malta har gjort gældende, at ordningen skulle betragtes som eksisterende støtte, og at Malta og søfartsorganisationerne har en berettiget forventning herom.

(145) Maltas tonnagebeskatningsordning og ledsageforanstaltninger blev oprettet i 1973. I denne forbindelse fremsendte Malta de relevante dele af Maltas Merchant Shipping Act af 1973 i sin oprindelige version ([76]), og navnlig artikel 85 og 86, som definerer omfattede skibe og indkomst fritaget for indkomstskat.

(146) Malta anfører, at disse støtteforanstaltninger blev underkastet førtiltrædelsesscreeningen. Konkurrencespørgsmål i forbindelse med transport, herunder tonnagebeskatning, blev udtrykkeligt medtaget i transportkapitlet under tiltrædelsesforhandlingerne. Malta understreger, at Kommissionen ikke betragtede den maltetiske tonnagebeskatningsordning som problematisk på daværende tidspunkt. Malta gør med henvisning til korrespondance gældende, at de oplysninger, som Malta forelagde om denne ordning, var tilfredsstillende for Kommissionen. Malta henviser specifikt til mødet i tiltrædelseskonferencen vedrørende Maltas tiltrædelse af EU den 26. oktober 2001, hvor det fremgår af Maltas notater, at det blev besluttet at anbefale en midlertidig afslutning af tiltrædelsesforhandlingerne om transportkapitlet. Malta hævder, at Malta i lighed med de søfartsorganisationer, som har draget fordel af tonnagebeskatningsordningen, altid har haft den opfattelse, at ordningen var helt i tråd med retningslinjerne for søfart.

(147) Kommissionen blev underrettet om den maltesiske lovgivning på området — Merchant Shipping Act og Taxation Regulations — før den 31. august 2004 som krævet i tiltrædelsesakten ([77]). Kommissionen blev underrettet om tonnagebeskatningsordningen i dokument CONF-M 51/00 af 19. oktober 2000 som suppleret ved dokument CONF-M 65/01 af 18. september 2001.

(148) Den relevante lovgivning blev ikke ændret i perioden mellem tiltrædelsesdatoen og den 1. maj 2007. De nationale bestemmelser blev ændret i 2010 med henblik på at gennemføre de principper, der blev indført ved Kommissionens meddelelse om vejledning om statsstøtte til skibsadministrationsselskaber (»vejledningen om skibsadministration«) ([78]).

(149) Malta mindede Kommissionen om, at tonnagebeskatningsordningen ikke var blevet fremdraget som en af de ordninger, der skulle justeres i forbindelse med udløbet af treårsfristen for ændring af eksisterende støtteforanstaltninger i henhold til tiltrædelsestraktaten, og at Malta derfor betragtede ordningen som eksisterende støtte. I sit brev af 24. april 2007 nævnte Kommissionen kun to støtteforanstaltninger: forpligtelse til offentlig tjeneste — Gozo Channel Co Ltd og forpligtelse til offentlig tjeneste — Sea Malta Co Ltd.

5. **BEMÆRKNINGER FRA TREDJEPARTER**

(150) Som nævnt i betragtning 3 modtog Kommissionen bemærkninger fra seks interesserede parter og fra en arbejdstager fra den tyske shippingsektor, som ønsker at være anonym. Disse bemærkninger er opsummeret i betragtning 151-177.

5.1. **Skibe, der kan omfattes af tonnagebeskatning**

(151) European Community Shipowners' Association (herefter benævnt »ECSA«) var enig med Kommissionens foreløbige vurdering af, at fiskerfartøjer, olieplatforme og ikke-kommercielle lystyachter ikke kan være omfattet af tonnagebeskatning.

5.2. **Tonnagebeskatning af pramme**

(152) Malta International Shipping Council understregede, at en pram uden eget fremdrivningsmaskineri fragter gods, hvorimod en bugserbåd sikrer, at lasten når frem til bestemmelsesstedet. Der var derfor tale om én enkelt operation, og det hvert skib skulle være omfattet af tonnagebeskatning.

([76]) Som ændret ved lov nr. XXIV af 1986 og ved tilføjelse af artikel 85A, der bemyndiger den ansvarlige minister til at godkende, at skibe på under 1 000 nettoton også omfattes af ordningen.

([77]) Akt vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (»tiltrædelsesakten«) (EUT L 236 af 23.9.2003, s. 33).

([78]) EUT C 132 af 11.6.2009, s. 6.

5.3. **Tonnagebeskatning af krydstogtskibe**

(153) Malta International Shipping Council understregede, at drift af krydstogtskibe er synonymt med befordring af passagerer.

(154) ECSA gjorde gældende, at det primære formål med krydstogtskibe er søtransport, selv når de anvendes til lystsejlads. ECSA fremhævede endvidere, at krydstogtskibe er underlagt samme kontrol og regulering som andre store søgående skibe, og deres søfarende skal opfylde de samme certificeringskrav. De er også omfattet af samme flag- og havnestatskontrol og de samme internationale konventioner som alle andre skibe, der sejler i international fart. Krydstogtindustrien har bidraget væsentligt til at nå målene i retningslinjerne for søfart. Krydstogtindustrien er udsat for konkurrencepres fra tredjelande. I det omfang en EØS-stat eller en medlemsstat pålægger skatter (eller andre omkostninger), der ikke pålægges af andre lande, kan medlemsstaten forvente, at fartøjerne vælger at udflage til en anden stat, hvor de samlede omkostninger er lavere.

5.4. **Tonnagebeskatning af kommercielle yachter**

(155) Malta International Shipping Council, Malta Chamber of Commerce, Enterprise and Industry samt Super Yachts Industry Network — Malta understregede, at kommercielle yachter anvendes til befordring af passagerer, hvor der en stor international konkurrence med offshorecentre om at tiltrække forretninger inden for oprettelse af ejervirksomheder og registrering af kommercielle yachter.

5.5. **Tonnagebeskatning af servicefartøjer**

(156) ECSA insisterede på, at der ikke bør være en endelig og udtømmende liste over berettigede skibstyper. Sammenslutningen gjorde gældende, at der ikke er den store forskel på serviceaktiviteter og transportaktiviteter, idet alle aktiviteterne er kommercielle skibsfartsaktiviteter. Den udtrykte tilfredshed med Kommissionens anerkendelse af, at visse servicefartøjer (f.eks. kabelskibe) var berettiget til statsstøtte.

5.6. **Indkomst, der kan omfattes af tonnagebeskatning**

5.6.1. *Beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af tonnagebeskattede skibe*

(157) ECSA gjorde gældende, at overskud hidrørende fra køb og salg af aktiver i tilknytning til skibets normale drift kun bør udelukkes fra tonnagebeskatningsordningen, når et selskab ikke har andre aktiviteter end at købe og sælge shippingaktiver. I den foreliggende sag kan virksomheden ikke selv betragtes som leverandør af shippingydelser.

(158) ECSA fremførte, at kapitalgevinster hidrørende fra salg af skibe også bør omfattes af tonnagebeskatningsordningen, for så vidt angår skibe, der er erhvervet før overgangen til tonnagebeskatningsordningen, og at tonnagebeskatningsordningen bør omfatte retfærdige og rimelige overgangsforanstaltninger, hvor der tages hensyn til eventuelle skattefordringer, der er blevet akkumuleret i perioden før anvendelsen af tonnagebeskatningsordningen.

5.6.2. *Tonnagebeskatning af accessoriske tjenester i forbindelse med søtransport*

(159) Ifølge ECSA bør accessoriske aktiviteter indgå naturligt i de shippingydelser, som en søfartsorganisation tilbyder. Sammenslutningen gør gældende, at der ikke er behov for at definere »accessoriske aktiviteter« i forbindelse med anvendelsen af retningslinjerne for søfart, idet det bør overlades til medlemsstaterne at foretage deres egen detaljerede fortolkning under Kommissionens tilsyn.

(160) ECSA er enig med Kommissionen i, at tjenesteydelser, der udbydes af finansielle institutioner til tonnagebeskattede shippingvirksomheder — såsom lån og garantier — ikke bør betragtes som berettigede »accessoriske aktiviteter«.

(161) Hvis en virksomheds eneste formål er at drive berettigede skibe, bør hele overskuddet fra skibsfartsaktiviteterne falde ind under tonnagebeskatningsordningen, så længe forretningsaktiviteterne er i overensstemmelse med sædvane og praksis i sektoren.

(162) ECSA bemærkede, at mange virksomheder opkræver for deres tjenesteydelser på et inklusivt grundlag, og at denne brede tilgang gør, at de ikke behøver at foretage vilkårlige beregninger for at fordele overskuddet. ECSA understregede, at denne brede tilgang understøttes i OECD's modelbeskatningsoverenskomst.

(163) ECSA anførte, at særskilt fakturerede tjenesteydelser er et nødvendigt og normalt element i den økonomiske drift af de fleste shippingydelser til passagerer. Uden disse ydelser ville skibsfarten være mindre attraktiv for kunderne, og den ville ikke være bæredygtig for shippingvirksomhederne, og de bør derfor kunne omfattes af tonnagebeskatningsordningen.

(164) For så vidt angår krydstogter, indeholder transportpakken også en række tjenesteydelser, der tilbydes under rejsen, og som passagerne forventer. ECSA gjorde gældende, at disse tjenesteydelser omfattede kommunikationstjenester, barer, omveksling af valuta, udflugter på land, shopping, sundhed & skønhed og underholdning. I nogle tilfælde, f.eks. i forbindelse med udflugter på land, er disse accessoriske aktiviteter en tjenesteydelse, som krydstogtskibet tilkøber — de »pakkes« normalt af lokale agenter, der sælger dem til krydstogtskibene — og de bør derfor medtages som en berettiget aktivitet.

(165) ECSA anerkender princippet om at undgå illoyal konkurrence med lokale virksomheder på land og bemærkede, at det ikke ville være acceptabelt, hvis skibene primært blev anvendt som flydende supermarkeder, kasinoer eller stationære hoteller.

(166) Malta International Shipping Council fremsatte lignende bemærkninger om krydstogt- og passagerpakker.

5.6.3. *Tonnagebeskatning af enheder, der udchartrer berettigede skibe på bareboatbasis*

(167) ECSA gjorde gældende, at medlemsstaterne bør beslutte, hvorvidt der skal indføres restriktioner, herunder under hensyntagen til organiseringen af den nationale skibsfartsindustri og maritime klyngedannelse.

(168) Norges Rederiforbund forklarede, at bareboatchartring er en udbredt ordning for shippingvirksomheder. Det er imidlertid normalt kun en lille procentdel af shippingvirksomhedernes samlede tonnage, der udchartres på bareboatbasis. Der er kun få virksomheder, som kun ejer skibe, der udchartres på bareboatbasis. Hvis indkomsten fra bareboatudchartring ikke var helt skattefri, ville EØS-skibsejere ikke kunne tilbyde konkurrencedygtige fragtrater. Virksomheder, der servicerer olie- og gasindustrien, som opererer på udenlandske sokler, vil desuden normalt adskille fartøjets ejerskab og driftsaktiviteter for at sikre en konkurrencedygtig drift. Bareboatudchartring er ofte den eneste mulighed for at komme ind på beskyttede udenlandske markeder. Når befragteren er et olierelateret selskab, har befragteren ofte sin egen interne skibsadministrationstjeneste, der administrerer skibets besætning og den tekniske ledelse, som befragteren ønsker at anvende. Der er også områder, hvor den risiko, der er forbundet bemandingsomkostningerne og adgangen til besætningsmedlemmer, omkostningerne ved og den rettidige adgang til skibsreparationer og andre forhold, der er nødvendige for at sikre skibets drift, skønnes at være uacceptable, og hvor bareboatudchartring derfor foretrækkes.

(169) Norges Rederiforbund gør gældende, at det ikke vil føre til en forøgelse af statsstøtten til skibsindustrien at give tonnagebeskattede virksomheder tilladelse til at udchartre skibe på bareboatbasis ([79]). Den skattefri shippingindkomst fordeles blot mellem skibsejeren, der udchartrer skibet, og den virksomhed, der har skibet i drift (for den virksomhed, der har skibet i drift, nedsættes den skattefri indkomst med den bareboatleje, som er skattefri indkomst for skibsejeren).

(170) Malta International Shipping Council gjorde gældende, at ejerskab af et skib og skibsdrift skal behandles under ét. Aktiviteter som skibsejer og virksomhed, der har skibet i drift, kan varetages af samme organisation. På andre tidspunkter har forskellige enheder fokus på en aktivitet. Alle de forskellige enheder har omkostninger og ansvar, herunder for at føre tilsyn med, at den primære drift varetages sikkert og effektivt. Det understreges, at den maltesiske lovgivning og international lovgivning pålægger skibsejeren en række omfattende forpligtelser og et stort ansvar, også når skibet udchartres på bareboatbasis. Hvis et udchartret skib indgår i international transport af gods og passagerer, bør både ejeren og befragteren omfattes af tonnagebeskatningsordningen.

([79]) Sammenlignet med et scenarie, hvor funktionen som skibsejer og virksomhed, der har skibet i drift, varetages af den samme organisation.

5.6.4. *Tonnagebeskatning af udlejning af skibe med besætning (tids- og rejsebefragtning)*

(171) ECSA understregede, at chartring skaber direkte og indirekte beskæftigelse for ansatte i søfartserhvervet i Europa, og en fleksibel tilgang bidrager til at fastholde virksomhedernes hjemsteder i EU.

(172) Med hensyn til Kommissionens afgørelser om, at timechartrede skibes indtrædelse i tonnagebeskatningsordningen er betinget af et minimum af egne søfartsaktiviteter, mente ECSA, at dette krav burde lempes.

(173) Ifølge Norges Rederiforbund er de fleste shippingvirksomheder af kommercielle årsager repræsenteret i en række maritime knudepunkter verden over, og hvis en international søfartsorganisation har en strategi om at øge andelen af timechartrede skibe i sin flåde, kan den gøre dette uanset eventuelle begrænsninger i de europæiske tonnagebeskatningsordninger. Den kan blot gøre det via et ikke-EØS-hjemmehørende datterselskab.

5.7. **Flagføringsregel**

(174) ECSA var af den opfattelse, at retningslinjerne for søfart i alt væsentligt indeholder en pragmatisk fleksibilitet med hensyn til brugen af medlemsstaternes flag, og der bør ikke foretages yderligere stramninger på dette område.

5.8. **Afgrænsningsregler**

(175) ECSA understregede, at de berettigede aktiviteter, der kan omfattes af tonnagebeskatningsordninger, skal defineres klart.

(176) En skibsoperatør kan afgrænse »tilkøb« af tjenesteydelser fra andre aktiviteter, men ikke overskud hidrørende fra andre aktiviteter. Dette armslængdeprincip er almindeligt anvendt i skatteforvaltningen og kaldes kravet om afregningspriser. Hvis en skibsoperatør udbyder tjenester på land, f.eks. transport eller hotelophold som led i en pakke, bør ethvert avancetillæg på tjenesterne over armslængdeomkostningen tonnagebeskattes. Hvis tjenesterne leveres på markedsvilkår af tredjemand, vil operatørens overskud falde ind under tonnagebeskatningsordningen. Hvis tjenesterne udbydes af skibsoperatørens koncern, vil de imidlertid være underlagt interne afregningspriser, og overskud hidrørende fra tilvejebringelse af transport eller hotelophold vil blive udelukket fra tonnagebeskatningsordningen, idet det kun er det beregnede avancetillæg på disse koncerninterne tjenester, der kan tonnagebeskattes.

5.9. **Fritagelse for beskatning af overskud fra finansiering af shippingvirksomheder**

(177) ECSA var enig med Kommissionen i, at tjenesteydelser, der udbydes af finansielle institutioner til tonnagebeskattede shippingvirksomheder — såsom lån og garantier — ikke bør betragtes som »berettigede« eller »accessoriske aktiviteter«.

6. BEMÆRKNINGER FRA MALTA TIL TREDJEPARTERS BEMÆRKNINGER

(178) Malta er af den opfattelse, at det fremgår klart af de fleste af besvarelserne, at der er en generel tilfredshed med anvendelsen af retningslinjerne for søfart i Malta. Malta bemærkede, at de berørte parter ikke havde nogen indsigelser og støttede de nuværende ordninger.

7. VURDERING AF STØTTEN

7.1. **Forekomsten af statsstøtte**

(179) I henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF er »statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.

(180) For at den omhandlede støtteforanstaltning skal kunne anses for at udgøre statsstøtte efter artikel 107, stk. 1, i TEUF, skal alle følgende betingelser således være opfyldt: i) den skal være finansieret ved hjælp af statsmidler, og foranstaltningen skal kunne tilregnes staten, ii) den skal give modtageren en selektiv fordel ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, og iii) den skal fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene og kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

(181) I det følgende vil Kommissionen vurdere, om i) tonnagebeskatningsordningen, ii) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe, iii) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder, iv) fritagelsen for beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder, v) fritagelsen for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe og vi) fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser (samlet benævnt »de nationale foranstaltningerne«) opfylder de kriterier, der er nævnt i betragtning 180, og derfor udgør statsstøtte.

Statsmidler, tilregnelse til staten og fordel

(182) Kommissionen bemærker, at de nationale foranstaltninger vedrører fritagelser for almindelige skatter og afgifter, der normalt skal betales til den maltesiske stat. I tonnagebeskatningsordningen indrømmes en skattenedsættelse i forhold til den indkomstskat, der normalt skal betales af selskabets indtægter i henhold til Income Tax Act. Fritagelsen for beskatning af afkast og kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder og af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe og af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe kan bestå af fritagelser — i henhold til Income Tax Act — indrømmet i henhold til Merchant Shipping Act og Taxation Regulations. Fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser som fastsat i Duty on Documents and Transfers Act indrømmes i henhold til Merchant Shipping Act og Taxation Regulations. Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn er også en fritagelse for betaling af almindelige skatter og afgifter, der normalt skal betales til den maltesiske stat.

(183) Kommissionen bemærker, at statens tab af skatteprovenu svarer til et forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter. Ved at tillade en nedsættelse af eller fritagelse for skatter og afgifter i henhold til Merchant Shipping Act giver Malta afkald på et provenu, dvs. statsmidler. Skattenedsættelsen og -fritagelserne og fritagelsen for afgifter indrømmes derfor ved hjælp af statsmidler. Disse foranstaltninger er blevet gennemført i form af statslig regulering (Merchant Shipping Act, der er vedtaget af parlamentet, og Taxation Regulations, som Malta betragter som afledt lovgivning til gennemførelse af Merchant Shipping Act). Da disse skattemæssige foranstaltninger er indrømmet af de maltesiske myndigheder, kan foranstaltningerne tilregnes staten.

(184) For at en foranstaltning kan betegnes som statsstøtte, skal en give modtagerne en økonomisk fordel. Kommissionen bemærker, at de nationale foranstaltninger består af en fritagelse for skatter og afgifter, som giver modtageren en fordel i henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF.

(185) Kommissionen konkluderer derfor, at:

i) tonnagebeskatningen i henhold til tonnagebeskatningsordningen

ii) fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn

iii) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overflytning af skibe

iv) fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder

v) fritagelsen for beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder

vi) fritagelsen for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe

vii) fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser

indrømmes ved hjælp af statsmidler, kan tilregnes staten og giver modtagerne en fordel.

(186) I det følgende vurderes de øvrige betingelser for, at en foranstaltning udgør statsstøtte, nemlig foranstaltningens selektive karakter og risikoen for, at den vil fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen, særskilt for hver foranstaltning.

7.1.1. *Tonnagebeskatningsordningen*

Selektiv fordel

(187) For at en foranstaltning kan betegnes som statsstøtte, skal den være selektiv ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF. Ifølge retspraksis fortolkes selektivitetskriteriet således, at en foranstaltning betragtes som selektiv, hvis den »delvist skal fritage virksomhederne fra de pekuniære byrder, der følger af en normal anvendelse af det almindelige system med obligatoriske bidrag, som er pålagt ved lov« ([80]). En foranstaltning anses derfor for at være selektiv, hvis den afviger fra en normal anvendelse af det almindelige skattesystem.

(188) Domstolen har foretaget en tretrinsanalyse til brug for vurderingen ([81]). For det første må det fastslås, hvad der er den almindelige ordning. For det andet må det afgøres, om en bestemt foranstaltning udgør en fravigelse fra den ordning, i det omfang den sondrer mellem forskellige økonomiske aktører, som i lyset af ordningens iboende formål er i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Vurderingen af, om der er tale om en undtagelse, er et centralt element i denne del af analysen, og den gør det muligt at konkludere, om en foranstaltning umiddelbart lader til at være selektiv. Hvis den pågældende foranstaltning ikke udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, er den ikke selektiv. Hvis den imidlertid udgør en undtagelse (og derfor umiddelbart lader til at være selektiv), vil det i analysens tredje etape skulle fastslås, om undtagelsen er begrundet i den (almindelige) ordnings karakter eller generelle opbygning ([82]). Hvis en foranstaltning, der umiddelbart lader til at være selektiv, er begrundet i ordningens karakter eller generelle opbygning, vil den ikke blive anset for selektiv og dermed ikke være omfattet af traktatens artikel 107, stk. 1 ([83]).

(189) Virksomheder i Malta skal betale en selskabsskat på 35 % i henhold til Income Tax Act ([84]). Shippingvirksomheder, som har valgt tonnagebeskatningsordningen, er fritaget for beskatning i henhold til Income Tax Act af indkomst fra skibsfartsaktiviteter og betaler i stedet et fast beløb. Kommissionen bemærker, at den i punkt 2.1 omhandlede tonnagebeskatningsordning eller en sammenlignelig ordning ikke er tilgængelig for alle sektorer eller virksomheder og derfor umiddelbart er selektiv. Tonnagebeskatningen gør det muligt for modtagerne at reducere deres skatteudgifter. Denne fravigelse ikke er begrundet i systemets karakter eller generelle opbygning, men er indført med det særlige formål at begunstige og fremme visse aktiviteter.

(190) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at tonnagebeskatningsordningen medfører en selektiv økonomisk fordel.

Fordrejning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen

(191) En foranstaltning, der ydes af en medlemsstat, anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis det er sandsynligt, at den vil forbedre modtagerens stilling i konkurrencen i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med ([85]). I praksis antages der således at være tale om konkurrencefordrejning i henhold til artikel 107 i TEUF, når staten giver en virksomhed en økonomisk fordel i en liberaliseret sektor, hvor den er eller kan være i konkurrence ([86]). Når finansiel støtte fra en medlemsstat styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstaterne, må det antages, at denne samhandel påvirkes af støtten ([87]).

([80]) Sag 173/73, Den Italienske Republik mod Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, Sml. 1974, s. 709, præmis 3.
([81]) Jf. f.eks. dom af 18.12.2008, Government of Gibraltar mod Kommissionen (T-211/04 og T-215/04, Sml. II, s. 3745, T-211/04 og T-215/04, præmis 143-144).
([82]) Jf. f.eks. Domstolens dom af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, præmis 62, og Domstolens dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, præmis 42.
([83]) Se f.eks. Domstolens dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., forenede sager C-78/08-C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 49 ff., og Domstolens dom af 29.4.2004, GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, præmis 60 ff.
([84]) Artikel 56, stk. 6, i Income Tax Act.
([85]) Sag 730/79, Philip Morris, Sml. 1980, s. 267, præmis 11, og forenede sager T-298/07, T-312/97 m.fl., Alzetta. Sml. 2000 II, s. 2325, præmis 80.
([86]) Forenede sager T-298/07, T-312/97 m.fl., Alzetta, Sml. 2000 II, s. 2325, præmis 141-147.
([87]) Sag T-288/97, Friulia Venezia Giulia, Sml. 2001 II, s. 1619, præmis 41.

(192) Skibsfartsaktiviteter udføres primært på et globalt marked. Derudover er markederne for cabotagesejlads og maritime tjenester begge helt liberaliserede ([88]). Tjenester, der leveres af shippingvirksomheder, som er omfattet af tonnagebeskatningsordningen, er således åbne for konkurrence mellem medlemsstaterne og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Foranstaltningen truer derfor med at fordreje konkurrencevilkårene og kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

Konklusion

(193) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at tonnagebeskatningen udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

7.1.2. *Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn*

(194) Den nuværende lovgivning begrænser ikke i tilstrækkelig grad brugen af ministerens skønsbeføjelse til at fritage skibe fra betaling af gebyrer i medfør af Taxation Regulations som anført i betragtning 23 og 112. Den er ikke udformet præcist nok til at begrænse nedsættelsen til de påtænkte ikkeøkonomiske aktiviteter med et humanitært eller velgørende formål.

(195) De samme overvejelser som anført i betragtning 187 ff. om selektiv fordel og i betragtning 191 ff. om konkurrencefordrejning og påvirkning af samhandelen gælder for foranstaltninger, der potentielt kan indrømmes efter ministerens skøn.

Konklusion

(196) Kommissionen konkluderer derfor, at muligheden for at fritage yderligere fartøjer efter ministerens skøn udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

7.1.3. *Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster hidrørende salg af skibe*

(197) Kapitalgevinster hidrørende fra overdragelse af investeringsgoder beskattes i henhold til artikel 5, stk. 1, litra a), i Income Tax Act. I artikel 3, stk. 1, i Taxation Regulations er kapitalgevinster hidrørende fra salg og overdragelse af tonnagebeskattede skibe fritaget for beskatning.

Selektiv fordel

(198) Som nævnt i betragtning 187 anses en foranstaltning for at være selektiv, hvis den afviger fra en normal anvendelse af det almindelige skattesystem. I henhold til artikel 3, stk. 1, i Taxation Regulations er kapitalgevinster hidrørende fra salg af skibe fritaget for beskatning, hvorimod kapitalgevinster hidrørende fra overdragelse af investeringsgoder i princippet beskattes med en fast sats på 35 % i henhold til de almindelige skatteregler i artikel 5, stk. 1, i Income Tax Act. Shippingvirksomheder, som har valgt tonnagebeskatningsordningen, er fritaget for beskatning i henhold til Income Tax Act af kapitalgevinster hidrørende fra salg af tonnagebeskattede skibe. Kommissionen bemærker, at denne fritagelse ikke gælder for alle sektorer eller virksomheder og derfor umiddelbart er selektiv. Skattefritagelsen gør det muligt for modtagerne at reducere deres skatteudgifter. Denne fravigelse ikke er begrundet i systemets karakter eller generelle opbygning, men er indført med det særlige formål at begunstige og fremme visse aktiviteter.

(199) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af skibe udgør en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

Fordrejning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen

(200) Når finansiel støtte fra en medlemsstat styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstaterne, må det som anført i betragtning 191 antages, at denne samhandel påvirkes af støtten ([89]).

([88]) Fra den 1. januar 1993: forordning (EØF) nr. 3577/92 og forordning (EØF) nr. 4055/86.
([89]) Sag T-288/97, Friulia Venezia Giulia, Sml. 2001 II, s. 1619, præmis 41.

(201) Som nærmere beskrevet i betragtning 192 udføres skibsfartsaktiviteter primært på et globalt marked. Tjenester, der leveres af shippingvirksomheder, som er omfattet af skattefritagelsen for kapitalgevinster, er således åbne for konkurrence mellem medlemsstaterne. Foranstaltningen truer derfor med at fordreje konkurrencevilkårene og kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

Konklusion

(202) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af skibe udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

7.1.4. *Fritagelse for beskatning af afkast af aktier i shippingvirksomheder*

Selektiv fordel

(203) Referencesystemet bør defineres som det almindelige skattesystem for afkast. I henhold til artikel 68 i Income Tax Act opkræves ingen personer, uanset om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende i Malta, skat af indkomst i form af udbytte. Det fastsættes desuden i artikel 68, at ingen er forpligtet til at opgive udbytteindtægter i selvangivelsen. De maltesiske myndigheder har bekræftet, at den almindelige skattesats for afkast, der modtages af enhver type aktionær i Malta, i princippet er nul. Med hensyn til aktionærer i shippingvirksomheder anføres følgende i artikel 3, stk. 1, litra a), i Taxation Regulations: »ingen yderligere skatter i henhold til Income Tax Act opkræves af indkomsten […] hidrører fra en godkendt søfartsorganisations skibsfartsaktiviteter«, forudsat at søfartsorganisationen har erlagt alle relevante gebyrer og afgifter. Hverken aktionærer i andre virksomheder end shippingvirksomheder eller i søfartsorganisationer, der har modtaget et afkast fra virksomheder, skal derfor betale udbytteskat. Skattefritagelsen af afkast af aktier i shippingvirksomheder udgør derfor en generel foranstaltning, der ikke har selektiv karakter.

Konklusion

(204) På grundlag af ovenstående vurdering er fritagelsen for udbytteskat ikke selektiv og udgør derfor ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1.

7.1.5. *Fritagelse for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe*

Selektiv fordel

(205) Kommissionen bemærker, at der er anført en række forskellige aktiviteter ([90]) i artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act, som kan anvendes til at kategorisere en organisation som en søfartsorganisation. I henhold til artikel 3, stk. 2, i Merchant Shipping Act skal finansielle institutioner ikke betale skat i henhold til Income Tax Act af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af aktiviteter udøvet af en godkendt søfartsorganisation, der er opført i artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act, eller fra finansiering af et tonnagebeskattet skib.

(206) Som nævnt i betragtning 187 anses en foranstaltning for at være selektiv, hvis den afviger fra en normal anvendelse af det almindelige skattesystem. I henhold til artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations fritages renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af aktiviteter udøvet af godkendte søfartsorganisationer, der er opført i artikel 84Z, stk. 1, i Merchant Shipping Act, eller fra finansiering af et tonnagebeskattet skib, fra beskatning, hvorimod renteindtægter hidrørende fra aktiviteter såsom ydelse af lån og garantier beskattes med 35 % i henhold til de almindelige skatteregler i artikel 4, stk. 1, i Income Tax Act. Finansielle institutioner er således fritaget for indkomstskat af indtægter fra finansiering af godkendte søfartsorganisationers bredt definerede aktiviteter og fra finansiering af tonnagebeskattede skibe.

(207) Kommissionen bemærker, at denne fritagelse ikke gælder for finansielle institutioner i forbindelse med finansiering af andre virksomheder end godkendte søfartsorganisationer. Fritagelsen er derfor umiddelbart selektiv, da den begunstiger finansielle institutioner, der er aktive inden for finansiering af skibsfartssektoren. Skattefritagelsen gør det muligt for modtagerne at reducere deres skatteudgifter.

([90]) Jf. betragtning 9 i denne afgørelse.

(208) Kommissionen mener ikke, at det maltesiske indkomstbeskatningssystems karakter eller generelle opbygning kan begrunde den omhandlede fravigelse, men at foranstaltningen er indført med det særlige formål at begunstige og fremme visse aktiviteter.

(209) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at fritagelsen for beskatning af renter eller andre indtægter fra finansiering af godkendte søfartsorganisationers aktiviteter eller fra finansiering af tonnagebeskattede skibe udgør en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

Fordrejning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen

(210) De finansielle tjenester leveres primært på et europæisk marked, hvor de finansielle institutioner konkurrerer mod hinanden. Tjenester, der leveres af finansielle institutioner, som er omfattet af skattefritagelsen, er således åbne for konkurrence mellem medlemsstaterne.

(211) Når finansiel støtte fra en medlemsstat styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstaterne, må det antages, at denne samhandel påvirkes af foranstaltningen ([91]). Foranstaltningen truer derfor med at fordreje konkurrencevilkårene og kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

Konklusion

(212) Af ovennævnte grunde konkluderer Kommissionen, at fritagelsen for beskatning af renter eller andre indtægter fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe udgør en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

7.1.6. *Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder*

Selektiv fordel

(213) Som nævnt i betragtning 187 anses en foranstaltning for at være selektiv, hvis den afviger fra en normal anvendelse af det almindelige skattesystem. Personer, der er hjemmehørende i Malta, ville normalt skulle betale en indkomstskat på 35 % i form af beskatning af kapitalgevinster i henhold til Income Tax Act ([92]). Taxation Regulations indeholder imidlertid en skattefritagelse for kapitalgevinster af aktier i shippingvirksomheder ([93]). Kommissionen bemærker, at denne fritagelse ikke gælder for alle sektorer eller virksomheder og derfor umiddelbart er selektiv. Fritagelsen udgør en afvigelse fra det almindelige skattesystem, fordi personer, der er hjemmehørende i Malta og har gevinster eller overskud hidrørende fra overdragelse af shippingvirksomheder, befinder sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation som personer, der er hjemmehørende i Malta og har gevinster eller udbytte fra overdragelse af andre virksomheder, i lyset af formålet med skattesystemet, dvs. at beskatte gevinster eller overskud hidrørende fra overdragelse af aktier eller værdipapirer.

(214) Malta har ikke fremført argumenter for, at foranstaltningen kunne begrundes i skattesystemets logik. Kommissionen mener ikke, at det maltesiske indkomstbeskatningssystems karakter eller generelle opbygning kan begrunde den omhandlede fravigelse, og konkluderer derfor, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmehørende i Malta, er selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

Fordrejning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen

(215) Når finansiel støtte fra en medlemsstat styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstaterne, må det som anført i betragtning 191 antages, at denne samhandel påvirkes af støtten.

([91]) Sag T-288/97, Friulia Venezia Giulia, Sml. 2001 II, s. 1619, præmis 41.

([92]) Artikel 5, stk. 1, litra a), nr. ii), i Income Tax Act. Artikel 12, stk. 1, litra c), nr. ii), i Income Tax Act, som fritager gevinster eller overskud, der tilfalder eller genereres af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, hidrørende fra overdragelse af aktier eller værdipapirer i en virksomhed, fra indkomstskat, er derimod ikke relevant for denne selektivitetsvurdering, da den ikke er omfattet af den generelle regel for personer, der er hjemmehørende i Malta.

([93]) Artikel 3, stk. 1, litra c), i Merchant Shipping Taxation Regulations.

(216) I den foreliggende sag er personer, der er hjemmehørende i Malta, og som besidder aktier i shippingvirksomheder, udsat for konkurrence og samhandel mellem medlemsstaterne. Investeringsaktiviteterne udføres på et globalt marked. Som nærmere beskrevet i betragtning 192 udføres skibsfartsaktiviteterne primært på et globalt marked. Den undersøgte skatteforanstaltning påvirker derfor samhandelen i Unionen, og den kan potentielt fordreje konkurrencevilkårene mellem medlemsstaterne.

Konklusion

(217) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier i shippingvirksomheder udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

7.1.7. *Fritagelse for afgifter på dokumenter og overdragelser*

Selektivitet

(218) Overdragelse af bl.a. omsættelige værdipapirer er pålagt en afgift i henhold til Duty on Documents and Transfers Act ([94]). Som anført i betragtning 41 indeholder artikel 5 i Taxation Regulations fritagelser for transaktioner vedrørende omsættelige værdipapirer i tilknytning til søfartsorganisationer.

(219) Som nævnt i betragtning 187 anses en foranstaltning for at være selektiv, hvis den afviger fra en normal anvendelse af det almindelige skattesystem. Artikel 5 i Taxation Regulations udgør en undtagelse fra det almindelige system, da enheder, der foretager transaktioner i værdipapirer i tilknytning til skibsfart, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som enheder, der foretager disse transaktioner i tilknytning til enhver anden sektor.

(220) Kommissionen bemærker, at denne fritagelse ikke gælder for andre sektorer. Fritagelsen er derfor umiddelbart selektiv, da den begunstiger transaktioner i skibsfartssektoren. Fritagelsen gør det muligt for modtagerne at reducere deres udgifter.

(221) Malta har ikke gjort gældende, at foranstaltningen kunne begrundes i skattesystemets logik. Kommissionen mener ikke, at det maltesiske afgiftssystems karakter eller generelle opbygning kan begrunde den omhandlede fravigelse.

(222) I lyset af ovenstående finder Kommissionen, at fritagelsen for afgiften på dokumenter og overdragelser udgør en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF.

Fordrejning af konkurrencevilkårene og påvirkning af samhandelen

(223) En foranstaltning, der ydes af en medlemsstat, anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis det er sandsynligt, at den vil forbedre modtagerens stilling i konkurrencen i forhold til andre virksomheder.

(224) Som nævnt i betragtning 192 er skibsfart en liberaliseret sektor, hvor der både er konkurrence på EU-plan og på verdensplan. Foranstaltningen truer derfor med at fordreje konkurrencevilkårene og kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

Konklusion

(225) Foranstaltningen udgør derfor statsstøtte efter artikel 107, stk. 1, i TEUF.

7.2. **Støttens forenelighed**

Retsgrundlag for vurderingen

(226) I henhold til artikel 107, stk. 3, litra c), i TEUF kan støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene betragtes som forenelig med det indre marked, når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse, og denne bestemmelse kan således muligvis danne grundlag for en undtagelse fra det generelle forbud mod statsstøtte. Efter Kommissionens opfattelse udgør artikel 107, stk. 3, litra c), i TEUF det relevante retsgrundlag for vurderingen af den maltesiske tonnagebeskatningsordning.

([94]) Jf. betragtning 40. Artiklen er derimod ikke relevant for nærværende selektivitetsvurdering, da der ikke er afgift på værdipapirtransaktioner vedrørende et selskab, hvor mere end halvdelen af den ordinære aktiekapital, stemmerettighederne og rettighederne til del i overskud besiddes af personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, da det ikke er omfattet af denne generelle regel.

(227) I overensstemmelse med fast retspraksis har Kommissionen med hensyn til anvendelsen af artikel 107, stk. 3, i TEUF en vid skønsbeføjelse, hvis udøvelse indebærer komplicerede økonomiske og sociale vurderinger, som må foretages i en fællesskabssammenhæng. Kommissionen har med vedtagelsen af sådanne vejledende regler og med offentliggørelsen heraf, hvorved det tilkendegives, at den vil anvende dem på de af reglerne omhandlede tilfælde, pålagt sig selv en begrænsning i udøvelsen af sit førnævnte skøn, og kan ikke fravige disse regler uden i givet fald at blive mødt med en sanktion for en tilsidesættelse af almindelige retsgrundsætninger såsom ligebehandlingsprincippet eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Kommissionen er særligt på statsstøtteområdet således bundet af de rammebestemmelser og meddelelser, som den vedtager, såfremt disse ikke afviger fra traktatens bestemmelser ([95]). I overensstemmelse med denne faste retspraksis vil Kommissionen anvende retningslinjerne for søfart den foreliggende sag. I retningslinjerne fastlægges de betingelser, på hvilke en støtteordning til fordel for en medlemsstats søtransportsektor anses for at være forenelig med det indre marked.

(228) I punkt 2.2 i retningslinjerne for søfart anføres de specifikke formål i Fællesskabets søfartsinteresser, der kan omfattes af støtteordninger med det formål at:

— gøre en sikker, effektiv og miljøvenlig søtransport bedre

— fremme indflagning eller genflagning i medlemsstaternes registre

— medvirke til at konsolidere det maritime kompleks i medlemsstaterne og fastholde flådens generelle konkurrenceevne på verdensmarkederne

— bevare og forbedre den maritime knowhow og beskytte og fremme beskæftigelsen blandt europæiske søfolk.

7.2.1. *Tonnagebeskatningsordningen*

7.2.1.1. Skibe, der kan omfattes af tonnagebeskatning

(229) I henhold til punkt 2 i retningslinjerne for søfart omfatter deres anvendelsesområde »søtransport«. For at være i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart skal nationale støtteforanstaltninger begrænses til fartøjer, der anvendes til søtransport som defineret i retningslinjerne med henvisning til forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92 ([96]).

(230) I forordning (EØF) nr. 4055/86 defineres »søtransport« som befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshoreanlæg i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.

(231) I forordning (EØF) nr. 3577/92 defineres »søtransport« som søtransport af passagerer eller gods mellem havne på en og samme medlemsstats fastland eller hovedområde (*fastlandscabotage*) eller søtransport af passagerer eller gods mellem en havn i en medlemsstat og anlæg eller strukturer på denne medlemsstats kontinentalsokkel *(offshorecabotage*) eller søtransport af passagerer eller gods mellem havne på en enkelt medlemsstats fastland eller hovedområde og havne på en eller flere af dens øer, havne på en enkelt medlemsstats øer (*øcabotage*).

(232) Kommissionen har ligeledes besluttet, at visse aktiviteter, selv om de ikke eller kun delvist er omfattet af definitionen af søtransport, kan sidestilles med søtransport med henblik på anvendelse af punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart. Dette er tilfældet for skibe, som udfører redningsaktioner til søs ([97]), og for kabelskibe, rørlægningsfartøjer, kranfartøjer og forskningsfartøjer ([98]), da de kræver tilsvarende kvalificeret personale og ligeledes er udsat for international konkurrence.

([95]) Jf. bl.a. sag C-464/09 P, Holland Malt mod Kommissionen, EU:C:2010:733, præmis 46-47.
([96]) Jf. fodnote 45.
([97]) Kommissionens afgørelse af 13. april 2015 i sag SA.38085 (2013/N) om forlængelse af den italienske tonnagebeskatningsordning (herunder dens anvendelse på skibe, som udfører redningsaktioner til søs og bistand på det åbne hav), betragtning 54 (EUT C 406 af 4.11.2016, s. 1).
([98]) Jf. navnlig Kommissionens afgørelse 2009/380/EF af 13. januar 2009 i om statsstøtte C 22/07 (ex N 43/07) om udvidelse af den ordning, som fritager rederier i Danmark for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk, til at omfatte sandsugnings- og kabellægningsaktiviteter, betragtning 65-72 (EUT L 119 af 15.5.2009, s. 23), og Kommissionens afgørelse af 27. april 2010 i sag N 714/2009, Intégration des transports de la pose de câbles, pose de canalisations, navires de grues et navires de recherche sous le régime de la »tonnage tax«, betragtning 44 (EUT C 158 af 18.6.2010, s. 1), Kommissionens afgørelse af 27. april 2010 i sag SA N 714/2009, Nederlandene — Udvidelse af tonnagebeskatningsordningen til at omfatte kabelskibe, rørlægningsfartøjer, forskningsfartøjer og kranfartøjer, betragtning 37-46 (EUT C 158 af 18.6.2010, s. 2).

(233) I indledningsafgørelsen antog Kommissionen, at fiskerfartøjer, pontoner, pramme, lystfartøjer, krydstogtskibe og olieplatforme var omfattet af den maltesiske tonnagebeskatning, men tvivlede på, om dette var berettiget i lyset af definitionen af søtransport ([99]).

(234) Malta har præciseret, at selv om alle fartøjer, der er registreret i Malta, betaler en afgift kaldet »tonnageafgift«, er det kun de skibe, der indgår i »skibsfartsaktiviteter« i henhold til Taxation Regulations, der er fritaget for almindelig indkomstskat og begunstiges som »tonnagebeskattede skibe«.

(235) Kommissionen nærede tvivl om foreneligheden af definitionen af berettigede skibsfartsaktiviteter, der også omfattede aktiviteter »på anden måde foreskrevet« ([100]).

(236) Ifølge Malta er begrundelsen for tilføjelsen af ordene »eller på anden måde foreskrevet« at give den kompetente myndighed passende lovgivningsmæssig fleksibilitet, hvis det bliver relevant at medtage visse nye aktiviteter i definitionen af »skibsfartsaktiviteter« (f.eks. på grund af udviklingen i industrien eller lovgivning på EU-plan). Malta har bekræftet, at der aldrig er blevet udstedt love, forskrifter, bekendtgørelser eller instrukser med det formål at udvide definitionen af skibsfartsaktiviteter.

(237) Kommissionen bemærker på baggrund af de fremsendte forklaringer fra Malta, at bestemmelsen i artikel 85A, stk. 1, i Merchant Shipping Act, der bemyndiger den ansvarlige minister til at godkende, at fartøjer på under 1 000 nettoton ([101]) omfattes af tonnagebeskatningsordningen, ikke fjernede kravet om, at fartøjet skal indgå i international søtransport af gods eller passagerer. Kommissionen bemærker imidlertid ligeledes, at ministerens skønsbeføjelse til at godkende, at fartøjer på under 1 000 nettoton omfattes af tonnagebeskatningsordningen, ikke er baseret på objektive kriterier. Kommissionen glæder sig derfor over, at Malta har givet det tilsagn, der er anført i bilaget i punkt 18.

(238) Kommissionen konkluderer, at ordlyden i den maltesiske lovgivning synes at give mulighed for, at aktiviteter, der rækker ud over definitionen af søtransport, kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen ved ministeriel bekendtgørelse. Dette aspekt af den maltesiske tonnagebeskatningsordning er derfor uforeneligt med retningslinjerne for søfart.

Støtteberettigelsen af pramme uden eget fremdrivningsmaskineri

(239) Kommissionen udtrykte i indledningsafgørelsen tvivl om støtteberettigelsen af pramme uden eget fremdrivningsmaskineri, fordi de ikke selv udfører transportaktiviteter, men afhænger af andre fartøjer til at trække dem ([102]).

(240) Efter at have hørt de maltesiske myndigheder og tredjeparter er Kommissionen fortsat af den opfattelse, at pramme uden eget fremdrivningsmaskineri ikke indgår i søtransport, fordi de ikke selv udfører transportaktiviteter, men afhænger af andre fartøjer til at trække dem. Fremdrivningsfartøjet kan beskrives som et fartøj, der indgår i søtransport, men det kan prammen ikke.

(241) Kommissionen konkluderer, at det rækker ud over definitionen af søtransport at omfatte pramme af tonnagebeskatningsordningen. Dette aspekt af den maltesiske tonnagebeskatningsordning er derfor uforeneligt med retningslinjerne for søfart.

Støtteberettigelsen af krydstogtskibe og af kommercielle yachter

(242) Med hensyn til kommercielle yachter udtrykte Kommissionen i indledningsafgørelsen ([103]) tvivl om, hvorvidt de hovedsagelig blev anvendt til lokale rejser (ofte ferierejser), og nærede tvivl om, i hvilket omfang sådanne skibe skal være omfattet af tonnagebeskatningsordningen.

([99]) Jf. betragtning 50 i indledningsafgørelsen.
([100]) Jf. betragtning 6 i indledningsafgørelsen og betragtning 10 i denne afgørelse.
([101]) Jf. betragtning 7 i indledningsafgørelsen og betragtning 11 i denne afgørelse.
([102]) Jf. betragtning 50 i indledningsafgørelsen.
([103]) Betragtning 50 i indledningsafgørelsen.

(243) Støtteberettigelsen af kommercielle yachter og krydstogtskibe bør vurderes på baggrund af Kommissionens meddelelse om fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 ([104]). Det bekræftes i kapitel 3.3 i denne meddelelse, at krydstogter er omfattet af anvendelsesområdet for Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 og forordning (EØF) nr. 4055/86 som søtransport. Krydstogtskibe befordrer passagerer ad søvejen mellem havne og indgår således i søtransportaktiviteter. Kommissionen mener derfor, at krydstogtskibe kan omfattes af tonnagebeskatning, forudsat at hovedparten af deres indtægter er rene skibsfartsindtægter. Der redegøres nedenfor i betragtning 266-274 for begrænsninger vedrørende accessoriske tjenester i tilknytning til skibsfartsaktiviteter.

(244) Transporttjenester, der leveres af kommercielle yachter, falder ind under definitionen af søtransport, forudsat at de omfatter transport af gods og/eller befordring af passagerer ad søvejen mellem havne såvel som mellem en havn og et offshoreanlæg/struktur. Kommissionen mener derfor, at kommercielle yachter, der udfører søfartsaktiviteter mod betaling, kan omfattes af tonnagebeskatning.

Støtteberettigelsen af bugserings- og sandsugningsfartøjer

(245) I indledningsafgørelsen rejste Kommissionen tvivl om, hvorvidt bugserings- og sandsugningsfartøjer er omfattet af den maltesiske tonnagebeskatningsordning i overensstemmelse med de strenge betingelser, der er fastsat i retningslinjerne for søfart ([105]).

(246) Ifølge retningslinjerne for søfart kan »beskatningsordningerne for virksomheder (f.eks. tonnageafgift) kun anvendes for opmudrings-/sandsugningsfartøjer, hvis aktiviteter udgør »søtransport« […] for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende og kun for sådanne transportaktiviteter«. For så vidt angår sandsugning, defineres søtransport i punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart som »transport på havet af opgravede materialer«, og »opgravning eller sandsugning som sådan« udelukkes. I overensstemmelse med Kommissionens beslutningspraksis ([106]) omfatter den støtteberettigede del af sandsugningsfartøjernes aktiviteter sejlads mellem havn og indvindingsplads, sejlads mellem forskellige indvindingspladser, sejlads mellem indvindingsplads og det sted, hvor de indvundne materialer skal losses, aflæsning af opgravede materialer og sejlads mellem lossested og havn. Sandsugning og sandsugning under sejlads betragtes derimod ikke som en søtransportaktivitet.

(247) For så vidt angår slæbebåde, anføres det klart til retningslinjerne for søfart, at »bugseringsaktiviteter, der udføres bl.a. i havne, eller som består i at bistå fartøjer med egen fremdrift med at lægge til i en havn, ikke anses for »søtransport««. Bugsering er desuden kun omfattet af retningslinjerne for søfarts anvendelsesområde, hvis over 50 % af de bugseringsaktiviteter, der rent faktisk udføres af en slæbebåd i et givet år, udgør søtransport (dette vil bl.a. omfatte bugsering af pramme mellem havne eller mellem en havn og et offshoreanlæg/struktur eller bugsering af fartøjer, der på grund af en teknisk fejl ikke selv kan sejle).

(248) Kravet om, at over 50 % af bugseringsaktiviteterne skal udgøre søtransport i forbindelse med bugserings- og sandsugningsaktiviteter, er ikke blevet formelt og udtrykkeligt fastlagt i den maltesiske lovgivning, jf. betragtning 246 og 247. Kommissionen er af den opfattelse, at den maltesiske lovgivning synes at give mulighed for at omfatte indtægter fra opmudrings-/sandsugningsfartøjer og slæbebåde af tonnagebeskatning uden begrænsninger. Kommissionen mener derfor ikke, at de nationale foranstaltninger, der i øjeblikket er gældende i Malta for bugsering og sandsugning, er i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i retningslinjerne for søfart.

Støtteberettigelsen af service- og hjælpefartøjer og andre fartøjer

(249) Kommissionen anmodede i indledningsafgørelsen om at få defineret de service- og hjælpefartøjer, der er omfattet af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, og om at få afklaret, på hvilket grundlag de er omfattet af ordningen ([107]).

(250) Kommissionen havde umiddelbart den opfattelse, at den maltesiske ordning gjorde det muligt at omfatte en bred vifte af service- og hjælpefartøjer af tonnagebeskatningsordningen.

([104]) Meddelelse af 22.4.2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Jf. betragtning 46 i indledningsafgørelsen.
([106]) Jf. navnlig beslutning 2009/380/EF, betragtning 79-80.
([107]) Jf. betragtning 51 i indledningsafgørelsen.

(251) Kommissionen spurgte, om kabelreparationsskibe, dykkerhjælpefartøjer, oliebrøndstimuleringsfartøjer, lodsfartøjer, undersøgelsesskibe, hydrografiske undersøgelses- og konstruktionsfartøjer, der leverer offshoretjenester, og mobile platforme var blevet omfattet at ordningen, og anførte, at Kommissionen ikke havde tilstrækkelige oplysninger til at kunne fastslå, om medtagelsen af sådanne fartøjer/strukturer i ordningen ville være i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart. Malta har præciseret, at disse fartøjer ikke var omfattet af tonnagebeskatningsordningen.

(252) Kommissionen anerkender, at visse sidestillede aktiviteter kan være omfattet af bestemmelserne i retningslinjerne for søfart, selv om de ikke falder ind under den strenge definition af søtransport. Dette er tilfældet for drift af fartøjer, der er specialiseret i servicering af offshoreaktiviteter eller udfører installations- og vedligeholdelsesaktiviteter (f.eks. kabelskibe, rørlægningsfartøjer, forskningsfartøjer og kranfartøjer) ([108]), eller for skibe, som udfører redningsaktioner til søs og bistand på det åbne hav, hvis de kræver tilsvarende kvalificeret personale og ligeledes er udsat for international konkurrence ([109]).

(253) Malta har gjort det klart, at landet fremover ønsker at omfatte kabelskibe, rørlægningsfartøjer, kranfartøjer og forskningsfartøjer af tonnagebeskatning i overensstemmelse med Kommissionens praksis som beskrevet i betragtning 252. Malta har forpligtet til at afspejle dette udtrykkeligt i sin lovgivning ([110]). På baggrund af denne fremtidige lovgivning vil kabelskibe, rørlægningsfartøjer, kranfartøjer og forskningsfartøjer således blive omfattet af tonnagebeskatning på en måde, der er forenelig med en analog anvendelse af retningslinjerne for søfart.

(254) For så vidt angår den nuværende anvendelse af tonnagebeskatningsordningen på maltesiske »service- og hjælpefartøjer«, har Malta afklaret, at de aktiviteter, der er omfattet af dette begreb, vedrører transport af gods og/eller befordring af passagerer ad søvejen mellem havne eller mellem en havn og et offshoreanlæg/struktur, og dermed udgør søtransport ([111]). Disse fartøjer er derfor omfattet af retningslinjerne for søfart.

Støtteberettigelsen af fiskerfartøjer

(255) I indledningsafgørelsen ([112]) udtrykte Kommissionen tvivl om, hvorvidt fiskerfartøjer var omfattet af tonnagebeskatningsordningen.

(256) Kommissionen mener ikke, at det primære formål med fiskerfartøjer er transport af gods og passagerer ad søvejen mellem havne eller mellem en havn og et offshoreanlæg/struktur som krævet i retningslinjerne. Fiskerfartøjer har desuden ikke de karakteristika, som visse fartøjer har, og som ville gøre det muligt for Kommissionen at godkende deres inddragelse i tonnagebeskatningsordningen i overensstemmelse med en analog anvendelse af retningslinjerne for søfart ([113]).

(257) Kommissionen mener derfor ikke, at inddragelsen af fiskerfartøjer i tonnagebeskatningsordningen er forenelig med det indre marked.

Støtteberettigelsen af olieplatforme

(258) Kommissionen gentager den holdning, som den gav udtryk for i indledningsafgørelsen i sagen om den belgiske tonnagebeskatningsordning ([114]), navnlig om, at retningslinjerne ikke vedrører udnyttelse af naturressourcer til havs.

([108]) Jf. betragtning 231 i denne afgørelse.
([109]) Ved vurderingen af, om nye skibstyper kan omfattes af tonnagebeskatning, undersøger Kommissionen, om der er fare for, at de virksomheder, der driver de pågældende servicefartøjer, flytter deres landbaserede aktiviteter uden for EU for at finde mildere skatteklimaer og derefter genflage disse fartøjer under tredjelandsflag. Kommissionen kan overveje at anvende retningslinjerne for søfart analogt på virksomheder, der driver servicefartøjer, hvis følgende betingelser er opfyldt: Disse virksomheder skal operere på et globalt marked og stå over for de samme udfordringer med hensyn til global konkurrence og udflytning af landbaserede aktiviteter som virksomhederne i EU's søtransportsektor. De pågældende servicefartøjers aktiviteter skal være underlagt de samme retlige rammer som EU's søtransport, for så vidt angår arbejdstagerbeskyttelse, tekniske krav og sikkerhed. I forbindelse med disse aktiviteter skal der stilles krav om kvalificerede søfolk med tilsvarende kvalifikationer som søfolk, der arbejder på traditionelle søtransportskibe. Søfolk om bord på kabelskibe skal være underlagt de samme arbejds- og socialretlige betingelser som andre søfolk. Servicefartøjer skal være søgående skibe, og de skal underkastes samme tekniske og sikkerhedsmæssige kontrolforanstaltninger som søtransportskibe.
([110]) Jf. betragtning 2 i denne afgørelse.
([111]) Jf. navnlig punkt 4.2.1.6 og fodnote 2 i tabel 2 i denne afgørelse.
([112]) Jf. betragtning 50 i indledningsafgørelsen.
([113]) Jf. betragtning 252 i denne afgørelse.
([114]) Kommissionens beslutning af 19. marts 2003, betragtning 65-72 (EUT C 145 af 21.6.2003, s. 4).

(259) Kommissionen konkluderer derfor, at det ikke er i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart at omfatte olieplatforme af tonnagebeskatningsordningen.

7.2.1.2. Indtægter fra tonnagebeskattede skibe, der er omfattet af tonnagebeskatning

Indtægter fra bareboatudchartring

(260) Kommissionen udtrykte i indledningsafgørelsen ([115]) tvivl om de manglende lovgivningsmæssige begrænsninger med hensyn til indtægter fra bareboatchartring.

(261) Kommissionen mener ikke, at bareboatudchartring som hovedregel bør være berettiget til skattemæssig særbehandling, selv om der er tale om en lovlig økonomisk aktivitet. Kommissionen har i tidligere afgørelser ([116]) vurderet, at egentlige skibsudlejere ikke kan anses for at levere tjenesteydelser inden for søtransport og derfor ikke bør være omfattet af en tonnagebeskatningsordning.

(262) Kommissionen mener, at ovennævnte princip ikke kun bør gælde for kontrakter om bareboatudchartring, der indgås med shippingvirksomheder, men også for kontrakter, der indgås med de endelige brugere i sektoren for fritidsfartøjer. Behandlingen af bareboatudchartring bør ikke være forskellig afhængigt af typen af befragter, da det væsentlige krav i henhold til retningslinjerne for søfart er, at støttemodtageren leverer tjenesteydelser inden for søtransport som defineret i de relevante rådsforordninger.

(263) Det forholder sig imidlertid anderledes i forbindelse med *koncerninterne* kontrakter. Koncernintern bareboatudchartring kan være forenelig med det indre marked i henhold til retningslinjerne for søfart, da søtransporten udføres af støttemodtageren som en koncern gennem en koncernintern leasingstruktur. Hvorvidt den enhed, der er omfattet af tonnagebeskatningsordningen, ønsker at have: i) en juridisk enhed, der både udfører søtransport og ejer fartøjet, eller ii) to juridiske enheder, hvor den ene udfører søtransport og den anden ejer skibet og leaser det til førstnævnte (f.eks. af finansieringsårsager), bør som hovedregel ikke gøre nogen forskel i forhold til retningslinjerne for søfart. I denne forbindelse bemærker Kommissionen, at koncernintern bareboatudchartring blev ubetinget accepteret i Kommissionens afgørelse om den irske tonnagebeskatningsordning ([117]). Kommissionen bemærker, at koncernintern bareboatchartring er i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart, da målet fortsat er at »bevare og forbedre den maritime knowhow og beskytte og fremme beskæftigelsen blandt europæiske søfolk« og »medvirke til at underbygge det maritime kompleks i medlemsstaterne og fastholde flådens generelle konkurrenceevne på verdensmarkederne«.

(264) Ud over i forbindelse med koncerninterne transaktioner kan Kommissionen acceptere en vis fleksibilitet i forbindelse med egentlige shippingvirksomheder og ligestillede virksomheder ([118]), hvis alle følgende betingelser er opfyldt ([119]):

a) Bareboatudchartringen skal være knyttet til en forbigående overskudskapacitet i en periode på op til tre år.

b) Bareboatudchartringen skal begrænses til maksimalt tre år.

c) Den forbigående overskudskapacitet skal have forbindelse til den støttemodtagende shippingvirksomheds egne shippingydelser, og overskudskapacitet, der specifikt er erhvervet (købt eller lejet) med henblik på chartring, kan således ikke omfattes af tonnagebeskatning.

([115]) Jf. betragtning 58 i indledningsafgørelsen.
([116]) Jf. navnlig Kommissionens afgørelse 2014/200/EU af 17. juli 2013 om Spaniens støtteordning SA.21233 c/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) — Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning (EUT L 114 af 16.4.2014, s. 1), Kommissionens afgørelse af 20. december 2011 i sagen om den finske tonnagebeskatningsordning N448/2010, betragtning 32 (EUT C 220 af 25.7.2012, s. 1), og Kommissionens afgørelse af 1. april 2015 i sagen om den kroatiske tonnagebeskatningsordning SA.37912, betragtning 86f (EUT C 142 af 22.4.2016, s. 6).
([117]) Kommissionens beslutning af 11. december 2002 i sag N 504/02 (EUT C 15 af 22.1.2003, s. 5), betragtning 17-24.
([118]) F.eks. virksomheder, der opererer kabelskibe, rørlægningsfartøjer, kranfartøjer og forskningsfartøjer samt skibe, som udfører redningsaktioner til søs og bistand på det åbne hav.
([119]) Jf. f.eks. Kommissionens afgørelse i sagen om den finske tonnagebeskatningsordning, betragtning 32, sagen om den irske tonnagebeskatningsordning, betragtning 28, og sagen om den kroatiske tonnagebeskatningsordning, betragtning 86 og fodnote 23.

d) Den bareboatudchartrede kapacitet må ikke overstige en maksimal procentandel af søfartsorganisationens flåde under tonnagebeskatningsordningen, som ikke må være højere end 50 %. Hvis mere end 50 % af den tonnagebeskattede virksomheds flåde er bareboatudchartret, kan denne aktivitet efter Kommissionens opfattelse ikke klassificeres som en »accessorisk aktivitet«. På den anden side vil en lavere maksimal grænse ikke være på sin plads, da den kunne medføre forskelsbehandling af små operatører.

(265) Da den gældende lovgivning i Malta ikke udelukker egentlige skibsudlejere fra tonnagebeskatningsordningen, er denne lovgivning ikke forenelig med retningslinjerne for søfart.

Krydstogtskibe og accessoriske indtægter

(266) I indledningsafgørelsen ([120]) bemærkede Kommissionen, at operatører af krydstogtskibe tilbød kasino, spa, underholdning og andre tjenester. Det formodes, at sådanne tjenester kan udgøre et krydstogtskibs primære aktivitet og indtægtskilde. Kommissionen var derfor i tvivl om, i hvilket omfang krydstogtskibe kan være omfattet af en tonnagebeskatningsordning.

(267) I indledningsafgørelsen ([121]) bemærkede Kommissionen desuden, at de maltesiske retsakter ikke indeholdt nogen præcis vejledning om, hvilke typer aktiviteter der kan være omfattet af tonnagebeskatningen som accessoriske aktiviteter. Det er nødvendigt at indføre klare begrænsninger for at sikre, at udbydere, der omfattes af tonnagebeskatningsordningen, er egentlige udbydere af tjenesteydelser inden for søtransport.

(268) I sagen om den cypriotiske tonnagebeskatningsordning ([122]) fandt Kommissionen ligeledes i forbindelse med søtransport af passagerer, at »alle hotel-, catering-, underholdnings- og butikshandelsaktiviteter om bord på et berettiget skib« kan omfattes af tonnagebeskatning, »hvis disse tjenester er knyttet til søtransport af passagerer med det pågældende skib, og hvis alle tjenesterne forbruges eller anvendes om bord på det pågældende skib«. I sagen om den britiske tonnagebeskatningsordning ([123]) vurderede Kommissionen ligeledes, at »tjenester eller faciliteter i tilknytning til kerneaktiviteterne som er en del af den samlede pakke, der tilbydes kunderne, kan omfattes af tonnagebeskatning, forudsat disse sandsynligvis ikke vil kunne genere en fortjeneste, hvis de almindelige skatteregler skulle anvendes«. I sagen om den belgiske tonnagebeskatningsordning ([124]) fastslog Kommissionen, at indtægter fra salg af produkter, der ikke er beregnet til forbrug om bord, f.eks. luksusvarer ([125]), og fra spil og kasinoer samt indtægter fra udflugter på land ([126]) ikke kan omfattes af tonnagebeskatning.

(269) Kommissionen henviser også til sin afgørelse i sagen om den finske tonnagebeskatningsordning ([127]) og den litauiske tonnagebeskatningsordning ([128]), hvor Kommissionen accepterede, at havneterminaloperationer såsom ind- og udskibning af passagerer, lastning/losning samt administrative tjenester og forsikringstjenester, som er tæt forbundet med transporten af passagerer eller varer, kan være omfattet af tonnagebeskatning. I sin afgørelse i sagen om den belgiske tonnagebeskatningsordning accepterede Kommissionen desuden, at afkast på kortfristede investeringer af driftsmidler er en følge af gængse finansieringstransaktioner og derfor kan være underlagt tonnagebeskatning, for så vidt det svarer til det finansielle produkt af rederiets normale omsætningsaktiver i forbindelse med udøvelsen af berettigede aktiviteter ([129]).

(270) I lyset af ovennævnte beslutningspraksis og i erkendelse af, at det vil være uhensigtsmæssigt at opstille en endelig liste over tjenester, der kan omfattes af tonnagebeskatning som accessoriske tjenester, finder Kommissionen, at det er nødvendigt at indføre visse begrænsninger for at sikre, at tonnagebeskattede virksomheder er egentlige udbydere af tjenesteydelser inden for søtransport. Princippet er, at indtægterne fra berettigede skibe først og fremmest bør være rene skibsfartsindtægter.

([120]) Jf. betragtning 50 i indledningsafgørelsen.
([121]) Jf. betragtning 63 i indledningsafgørelsen.
([122]) Kommissionens afgørelse af 24. marts 2010 i sag SA.30338, betragtning 26 (EUT C 144 af 3.6.2010, s. 28).
([123]) Kommissionens afgørelse af 12. juli 2000 i sag SA.15810 (EFT C 258 af 9.9.2000, s. 3).
([124]) Kommissionens afgørelse 2005/417/EF af 30. juni 2004 om Belgiens påtænkte iværksættelse af en række fiskale foranstaltninger til fordel for søtransportsektoren (EUT L 150 af 10.6.2005, s. 1), betragtning 47.
([125]) Undtagen alkohol, tobak og parfumer.
([126]) Tilkøbte ydelser.
([127]) Jf. fodnote 116, betragtning 9 og 31.
([128]) Kommissionens afgørelse af 24. april 2017 i sag SA.45764, betragtning 9 (EUT C 219 af 7.7.2017, s. 4).
([129]) Jf. fodnote 114, betragtning 139-141.

(271) Rene indtægter er indtægter fra billetsalg eller gebyrer på godstransport og i forbindelse med passagertransport fra udlejning af kabiner i forbindelse med sørejse og salg af mad og drikkevarer til umiddelbar fortæring om bord. Accessoriske indtægter er indtægter fra andre former for tjenester, som ofte leveres om bord (navnlig inden for passagerbefordring), og som ikke i uforholdsmæssig grad truer med at fordreje konkurrencen med landbaserede udbydere, der beskattes efter de almindelige skatteregler. Eksempler på accessoriske tjenester ville være leje af reklameskilte om bord, salg af varer og levering af tjenester, der normalt tilbydes på passagerskibe, herunder spa, frisør, spil og andre underholdningstjenester, udlejning af lokaler på skibet til butikker og tjeneste-udbydere, formidling af lokale udflugter osv. Efter Kommissionens opfattelse bør kerneindtægterne altid dække mere end 50 % af fartøjets samlede bruttoindtægter (kerneindtægter og accessoriske indtægter).

(272) På samme måde bør konkurrenceforvridninger i forhold til tjenester på land begrænses. Dette kræver bl.a., at tjenester på land, f.eks. lokale udflugter eller transport, som er inkluderet i den samlede servicepakke, skal tilkøbes fra ikke-forretningsmæssigt forbundne virksomheder eller på armslængdevilkår fra koncernens enheder, der indkomstbeskattes efter de almindelige regler.

(273) Indgåelsen af aftaler, der ikke er sædvanlige for søtransportsektoren, f.eks. om erhvervelse af biler, husdyr og ejendom, bør heller ikke være omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Disse indtægter har ingen tilknytning til søtransport overhovedet og bør derfor aldrig kunne omfattes af tonnagebeskatning, hverken som kerneindtægter eller accessoriske indtægter.

(274) Da den maltesiske tonnagebeskatningsordning ikke indeholder klare bestemmelser om omfanget af de accessoriske aktiviteter og om, i hvilken udstrækning de kan drage fordel af tonnagebeskatning, garanterer ordningen ikke, at det kun er egentlige shippingvirksomheders accessoriske indtægter, der kan omfattes af tonnagebeskatning. Dette aspekt af den maltesiske tonnagebeskatningsordning er derfor uforeneligt med retnings-linjerne for søfart.

7.2.1.3. Tonnagebeskatningsniveauet

(275) Det anføres i punkt 3.1, næstsidste afsnit, i retningslinjerne for søfart, at Kommissionen for at fastholde balancen i tonnagebeskatningen kun vil godkende ordninger, der beskatter den samme tonnage i rimelig overensstemmelse med de ordninger, som allerede er blevet godkendt.

(276) Kommissionen bemærker, at metoden til beregning af den maltesiske tonnagebeskatning er forskellig fra den, som anvendes af størstedelen af medlemsstaterne. De fleste medlemsstater fastsætter en såkaldt »antaget profit« for de forskellige kategorier af skibe på grundlag af deres tonnage, hvorpå de benytter den nationale selskabsskat. Kommissionen anerkender, at der kan anvendes forskellige metoder til beregning af tonnagebeskatningen, forudsat at den endelige skattebyrde for et givet skib ikke ligger under det niveau, der allerede er blevet godkendt af Kommissionen.

(277) De gældende tonnageafgiftssatser i Malta sammenlignet med de gældende satser i andre medlemsstater (i EUR) er anført i betragtning 106-114. Kommissionen bemærker, at det endelige beskatningsniveau for maltesiske virksomheder svarer til den gennemsnitlige sats i resten af Unionen.

(278) Den maltesiske ordning omfatter en nedsættelse af satsen for skibe på under 10 år. Malta har gjort gældende, at formålet hermed er at tilskynde til anvendelsen af mere effektive og miljøvenlige skibe i overensstemmelse med målene i punkt 2.2 i retningslinjerne for søfart. I den maltesiske tonnagebeskatningsordning pålægges højere satser for skibe, der er over 15 år.

(279) De tal, som Malta har fremlagt med henblik på en sammenligning med de gældende tonnageafgiftssatser i andre medlemsstater, er baseret på den typiske rente som fastsat i Merchant Shipping Act uden korrektion for skibets alder, og denne rente er ikke et tilstrækkeligt grundlag for en direkte sammenligning, da de tal, som Malta har forelagt, også er baseret på et stort antal dage med inaktivitet og reparation i forbindelse med beskrivelsen af satserne i de andre medlemsstater. Hvis man ser på den laveste sats i Malta for et nyt skib, er de nedsatte satser imidlertid stadig højere end satserne i Polen for ethvert fartøj, der er i brug 359 dage om året (98 %) eller derunder.

(280) Kommissionen bemærker, at nedsættelsen på op til 75 % og muligheden for en nedsættelse/fritagelse efter ministerens skøn, jf. betragtning 71-73 i indledningsafgørelsen, ikke vedrører tonnageafgiften under ordningen, men det (tvetydige) begreb »tonnageafgift«, der betales ved registrering af et fartøj. Maltas tilsagn om at ændre tonnagebeskatningslovgivningen for at undgå den tvetydige anvendelse af udtrykket »tonnageafgift« vil gøre dette klart fremover.

(281) Oplysningerne fra de maltesiske myndigheder vedrørende de gældende tonnageafgiftssatser og de beregninger, som Kommissionen har foretaget, viser, at tonnageafgiftssatserne i Malta tilsyneladende ikke er lavere end de satser, der tidligere er blevet godkendt af Kommissionen. Kommissionen konkluderer derfor, at tonnageskattesatsen i Malta er i overensstemmelse med bestemmelserne i punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart.

7.2.1.4. Flagkravet

(282) I indledningsafgørelsen fandt Kommissionen, at de fastsatte flagkrav i den maltesiske lovgivning var mindre strenge end kravene i retningslinjerne for søfart ([130]).

(283) I henhold til punkt 3.1. i retningslinjerne for søfart kan skibsredere, der registrerer nogle af deres skibe uden for EØS, fortsat omfattes af en EØS-tonnagebeskatningsordning, hvis de driver mindst 60 % af deres tonnage under EØS-flag. Hvis andelen af deres flådetonnage under EØS-flag ligger under 60 %, kan de stadig registrere nye skibe uden for EØS, hvis i) andelen af deres flådetonnage under EØS-flag ikke er faldet siden den 17. januar 2004, eller ii) den samlede andel af alle skattepligtige fartøjer under EØS-flag i den pågældende medlemsstat ikke er faldet inden for de seneste tre år.

(284) Den maltesiske tonnagebeskatningsordning sikrer imidlertid ikke, at betingelserne i betragtning 283 overholdes. En støttemodtager kan navnlig stadig drage fordel af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, hvis den pågældende støttemodtager ikke har reduceret andelen af sin tonnagebeskattede flåde under EØS-flag i løbet af en periode på tre år ([131]). En støttemodtager kan navnlig stadig drage fordel af den maltesiske tonnagebeskatningsordning, hvis den pågældende støttemodtager blot forpligter sig til at øge eller fastholde andelen af sin tonnagebeskattede flåde under EØS-flag ([132]). Kommissionen mener derfor ikke, at tonnagebeskatningsordningen indeholder tilstrækkelige garantier til at sikre, at tonnagebeskattede virksomheder, der også har skibe, som ikke er registreret i EØS, i deres flåde, øger eller fastholder andelen af flådetonnagen under EØS-flag, og dermed til at sikre, at andelen af tonnage under EØS-flag forbliver på et tilfredsstillende niveau. Tonnagebeskatningsordningen er på dette område ikke i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart og er derfor uforenelig med det indre marked ([133]).

7.2.1.5. Tids- og rejsebefragtning

(285) I indledningsafgørelsen ([134]) satte Kommissionen spørgsmålstegn ved den stort set ubegrænsede støtteberettigelse af timechartrede skibe og lignende virksomheder, der kunne drage fordel af tonnagebeskatning. Kommissionen mente ikke, at dette var i overensstemmelse med målene i retningslinjerne.

(286) I henhold til retningslinjerne for søfart som fortolket af Kommissionen i dens tidligere afgørelser kan rederier, der benytter sig af tids- og rejsebefragtning, og lignende kommercielle operatører af skibe omfattes af tonnagebeskatning på visse betingelser. Kommissionen mener, at sådanne virksomheder kun kan omfattes af tonnagebeskatning, hvis de bidrager til et mål i retningslinjerne for søfart, navnlig til udviklingen af EU's flag eller til bevarelsen af EU's knowhow eller en kombination heraf. Dette er f.eks. tilfældet, hvis den tonnagebeskattede virksomheds flåde — ud over timechartrede eller rejsechartrede skibe, der udstyres og bemandes af andre

([130]) Jf. betragtning 76 og 79 i indledningsafgørelsen.
([131]) Jf. betragtning 24, litra c), i denne afgørelse.
([132]) Jf. betragtning 25 i denne afgørelse.
([133]) Den omstændighed, at kravene muligvis er blevet opfyldt i praksis, er relevant for forpligtelsen til tilbagesøgning (jf. punkt 7.3 i denne afgørelse).
([134]) Jf. betragtning 58 i indledningsafgørelsen.

virksomheder — også omfatter skibe, hvor besætningsadministrationen og den tekniske administration varetages af virksomheden selv, forudsat at disse skibe udgør mindst 20 % af den samlede tonnagebeskattede flåde ([135]). Hvis andelen af timechartrede eller rejsechartrede fartøjer, der ikke sejler under EØS-flag, ikke overstiger 75 % af modtagerens flåde, kan virksomheden ligeledes omfattes af tonnagebeskatningsordningen ([136]). Medlemsstaterne kan desuden kræve, at mindst 25 % af modtagerens samlede flåde sejler under EØS-flag ([137]). I alle de nævnte sager er den tonnagebeskattede virksomhed fortsat forpligtet til at opretholde/øge andelen af sin flådetonnage under EØS-flag (egne fartøjer eller bareboatindchartrede skibe).

(287) Den maltesiske ordning pålægger ikke nogen af de krav, der er nævnt i betragtning 286. Kommissionen konkluderer derfor, at de retlige rammer for kommercielle operatører, som leverer transporttjenester med skibe, der er fuldt udstyret og bemandet af andre virksomheder, ikke er i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart.

7.2.1.6. Afgrænsende foranstaltninger

(288) I henhold til punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart skal afsmittende virkninger mellem omfattede og ikke-omfattede aktiviteter forhindres. I henhold til Taxation Regulations skal godkendte søfartsorganisationer føre særskilte regnskaber, hvor der sondres mellem indtægter og gevinster fra skibsfartsaktiviteter og andre indtægtskilder.

(289) Reglerne om fradrag af udgifter i Income Tax Act forudsætter, at der er en direkte forbindelse mellem en udgift og den indkomst, den genererer. I henhold til artikel 14, stk. 1, i Income Tax Act kan en udgift kun fradrages, hvis udgiften »fuldt ud og udelukkende er knyttet til genereringen af indkomsten«. Det er derfor ikke muligt at påberåbe sig princippet om fradrag for udgifter forbundet med generering af skattefri overskud (herunder tonnagebeskattet overskud) i andre typer skattepligtig indkomst.

(290) En godkendt søfartsorganisation, der er omfattet af tonnagebeskatningssystemet, er forpligtet til at indgive en årlig selvangivelse, hvor der skelnes mellem omfattet og ikke-omfattet indkomst. Tab på indkomstskattepligtige aktiviteter kan ikke modregnes i skattetilsvar i tonnagebeskatningsordningen.

(291) Enhver godkendt søfartsorganisation er forpligtet til at udarbejde regnskaber, der er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, som er godkendt af Unionen, og de skal revideres af en statsautoriseret revisor.

(292) En søfartsorganisation kan ikke til- eller fravælge det maltesiske tonnagebeskatningssystem, alt efter om den har et skattepligtigt overskud eller underskud. Medmindre den godkendte søfartsorganisation vælger en anden ordning, er den omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Hvis organisationen fravælger ordningen, er denne beslutning uigenkaldelig ([138]). Der er derfor ikke nogen maltesiske søfartsorganisationer eller koncerner, som har nogle af deres skibe under tonnagebeskatningsordningen og nogle under indkomstskatteordningen.

(293) Artikel 51 i Income Tax Act indeholder en række vidtrækkende misbrugsbekæmpende bestemmelser, som har til formål at bekæmpe kunstige arrangementer og ordninger, der tager sigte på at opnå en uberettiget skattefordel. Denne generelle bestemmelse om bekæmpelse af misbrug følger Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning.

(294) De misbrugsbekæmpende foranstaltninger understøttes af sanktioner, der pålægges i tilfælde af overtrædelser. I sådanne tilfælde pålægges denne ubetalte skat ud over betalingen af den skyldige skat en rente på 0,54 % pr. måned (6,48 % p.a.) og yderligere sanktioner på op til 1,5 % pr. måned (18 % p.a.).

(295) Kommissionen noterer sig også med tilfredshed, at Malta i sine tilsagn har taget hensyn til de betænkeligheder, der blev rejst i indledningsafgørelsen, vedrørende det alt for brede anvendelsesområde for berettigede aktiviteter ([139]) og organisationer.

([135]) Kommissionens afgørelse i sagen om den litauiske tonnagebeskatningsordning, betragtning 36.
([136]) Kommissionens beslutning af 13. maj 2003 i sag N 737/2002 om den franske tonnagebeskatningsordning, betragtning 35 (EUT C 38 af 12.2.2004, s. 4), og Kommissionens afgørelse i sagen om den litauiske tonnagebeskatningsordning, betragtning 37.
([137]) Afgørelse (EU) 2015/667, betragtning 42.
([138]) Artikel 6 i Taxation Regulations.
([139]) Jf. betragtning 85 i indledningsafgørelsen.

(296) Kommissionen konkluderer, at afgrænsningen i Malta er robust og opfylder kravene i retningslinjerne for søfart, og at Kommissionen ikke længere har grund til tvivl på dette punkt.

7.2.1.7. Fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe

(297) Som anført i punkt 7.1.3 udgør fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe statsstøtte.

(298) I henhold til artikel 3, stk. 1, litra b), i Taxation Regulations er kapitalgevinster fra salg og overdragelse af tonnagebeskattede skibe fritaget for beskatning ([140]). Kommissionen anerkender fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af berettigede skibe, der erhverves og sælges lovligt under tonnagebeskatningsordningen ([141]). Hvad angår skibe, der er erhvervet før modtagerens overgang til tonnagebeskatningsordningen, kan en sådan fritagelse kun godkendes inden for rammerne af det støtteloft, der er fastsat i punkt 11 i retningslinjerne for søfart. Kapitalgevinster hidrørende fra salg af overafskrevne skibe (før indtrædelsen i tonnagebeskatningsordningen) skal tages i betragtning ved beregning af støtteloftet. I forbindelse med skibe, der er købt før overgangen til tonnagebeskatningsordningen, skal det skjulte skattetilsvar hidrørende fra en for høj afskrivning derfor afvikles ved overgangen til tonnagebeskatningsordningen, medmindre det kan henføres under støtteloftet over en periode på ti år. Et sådan skjult skattetilsvar skal normalt beregnes som differencen mellem skibets markedsværdi og skattemæssige værdi på tidspunktet for overgangen til tonnagebeskatningsordningen.

(299) I lyset af den nuværende for brede formulering af artikel 85A i Merchant Shipping Act, der gør det muligt at kategorisere ethvert skib, uanset hvilke operationer det indgår i, som et tonnagebeskattet skib (der herefter kan omfattes af tonnagebeskatning), og de manglende regler til imødegåelse af for høje afskrivninger på skibe, der er erhvervet inden overgangen til tonnagebeskatningsordningen, finder Kommissionen, at de maltesiske lovtekster ikke begrænser fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe på en passende måde, hverken med hensyn til beløb eller modtagere. Den generelle fritagelse i den maltesiske ordning opfylder ikke betingelserne for forenelighed.

(300) Kommissionen konkluderer, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe med den nuværende ordlyd er uforenelig med det indre marked, da fritagelsen også gælder for skibe, der er afskrevet i henhold til reglerne om indkomstskat, før de blev omfattet af tonnagebeskatningsordningen. Fritagelsen udgør derfor ulovlig og uforenelig støtte. Den pågældende bestemmelse skal derfor ændres.

7.2.1.8. Konklusion

(301) På grundlag af ovenstående konkluderer Kommissionen, at følgende aspekter af den maltesiske tonnagebeskatningsordning er uforenelige med retningslinjerne for søfart: støtteberettigelsen af aktiviteter »på anden måde foreskrevet«, støtteberettigelsen af pramme uden eget fremdrivningsmaskineri, støtteberettigelsesbetingelserne for bugserings- og sandsugningsfartøjer, støtteberettigelsen af fiskerfartøjer og olieplatforme, fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe og de manglende garantier for bareboatudchartring, accessoriske indtægter, EØS-flagtilknytningen og tids- og rejsebefragtning. Af disse grunde er den maltesiske tonnagebeskatningsordning uforenelig med det indre marked.

(302) Disse uforenelige aspekter kan imidlertid løses ved at gennemføre de tilsagn, som Malta har givet, og som er opstillet i bilaget, navnlig punkt 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 og 22. Med forbehold af gennemførelsen af tilsagnene inden for fristen på tre måneder vil den maltesiske tonnagebeskatningsordning være forenelig fra datoen for den fulde gennemførelse heraf.

([140]) Jf. betragtning 14.
([141]) Jf. f.eks. Kommissionens afgørelser i sagen om den finske tonnagebeskatningsordning, betragtning 38, sagen om den kroatiske tonnagebeskatningsordning, betragtning 50-53 og 113, og sagen om den italienske tonnagebeskatningsordning, betragtning 28-33 og 64-66.

7.2.2. *Fritagelse for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder*

(303) Som anført i punkt 7.1.3 udgør fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe til fordel for personer, der er hjemmehørende i Malta, statsstøtte.

(304) Køb og salg af aktier i shippingvirksomheder indgår i investeringsaktiviteter (som ikke kan omfattes af tonnagebeskatning i henhold til retningslinjerne for søfart ([142])) og ikke i søfart. Det anføres klart i retningslinjerne for søfart, at medlemsstaterne bør fastholde »sædvanlige skattesatser for […] aflønning af aktionærer og direktion«. En sådan regel er nødvendig for at sikre, at den forenelige støtte rettes mod aktiviteter, som kræver støtte, og at begrænse konkurrencefordrejningen i andre sektorer så meget som muligt. I modsat fald ville aktionærer i selskaber, der modtager anden forenelig støtte, også være berettiget til skattefritagelser (og det ville disse aktionærers eventuelle aktionærer også). Dette ville imidlertid mangedoble det støttebeløb, der oprindeligt blev godkendt for en bestemt virksomhed i en given sektor, til uforudsigeligt høje niveauer, således at flere sektorer i økonomien i sidste instans kunne blive »forurenet« med statsstøtte (på grundlag af de berettigede aktionærers aktiviteter). Et sådant udfald ville mindske statsstøttereglernes effektivitet og ligeledes være i strid med princippet om forbud mod statsstøtte, som indebærer, at enhver undtagelse (forenelig støtte) skal anvendes på en restriktiv og målrettet måde.

(305) Kommissionen konkluderer, at fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmehørende i Malta, er uforenelig med det indre marked. Fritagelsen udgør derfor ulovlig og uforenelig støtte, som skal ophæves. Kommissionen glæder sig over, at de maltesiske myndigheder har givet tilsagn om at ophæve fritagelsen i punkt 16 i tilsagnene i bilaget.

7.2.3. *Fritagelse for beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe*

(306) Som anført i betragtning 212 i Taxation Regulations udgør artikel 3, stk. 2, statsstøtte til finansielle institutioner.

(307) Anvendelsesområdet for retningslinjerne for søfart og dermed for tonnagebeskatningen er begrænset til »søtransport af gods og passagerer«. Det omfatter ikke finansielle institutioner, der yder lån og udsteder garantier eller værdipapirer til skibsejere, -forvaltere, -administratorer eller -operatører i henhold til artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations.

(308) Foreneligheden af de undersøgte fritagelser kan ikke begrundes i retningslinjerne for søfart. Malta har ikke påberåbt sig et andet grundlag for forenelighed i henhold til artikel 107, stk. 2 eller 3, i TEUF. Kommissionen mener ikke, at de undersøgte fritagelser kan anses for forenelige i henhold til en grund til forenelighed i traktaten.

(309) Kommissionen konkluderer, at de nuværende vilkår i ordningen vedrørende finansielle institutioner er uforenelige med retningslinjerne for søfart og dermed udgør ulovlig og uforenelig støtte, som skal ophæves. Kommissionen glæder sig over, at de maltesiske myndigheder har givet tilsagn om at ophæve fritagelsen i punkt 3 i tilsagnene i bilaget.

7.2.4. *Fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser*

(310) Fritagelse for afgifter på dokumenter og overdragelser kan, hvis den direkte modtager er en egentlig shippingvirksomhed, potentielt godkendes inden for rammerne af det støtteloft, der er fastsat i punkt 11 i retningslinjerne for søfart, men den nuværende fritagelse kan potentielt være til fordel for andre virksomheder end shippingvirksomheder. Der er desuden ikke indført en mekanisme, der kan sikre overholdelsen af punkt 11 i retningslinjerne for søfart.

(311) Malta har ikke påberåbt sig mulige grunde til forenelighed, og Kommissionen mener ikke, at der er nogen grunde for foranstaltningen i sin nuværende form.

([142]) Jf. punkt 3.1 i retningslinjerne for søfart.

(312) Kommissionen konkluderer, at fritagelsen for visse afgifter på dokumenter og overdragelser i forbindelse med transaktioner vedrørende omsættelige værdipapirer i tilknytning til søfartsorganisationer til fordel for personer, der er hjemmehørende i Malta, er uforenelig med det indre marked. Fritagelsen udgør derfor ulovlig og uforenelig støtte, som skal ophæves. Kommissionen glæder sig over, at de maltesiske myndigheder har givet tilsagn om at ophæve fritagelsen i punkt 17 i tilsagnene i bilaget.

7.2.5. *Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn*

(313) Den nuværende lovgivning begrænser ikke i tilstrækkelig grad brugen af ministerens skønsbeføjelse til at fritage skibe fra betaling af gebyrer i medfør af Taxation Regulations til velgørende og humanitære formål som tiltænkt af de maltesiske myndigheder.

(314) Malta har ikke påberåbt sig mulige grunde til forenelighed, og Kommissionen mener ikke, at der er nogen grunde for foranstaltningen i sin nuværende form.

(315) Kommissionen konkluderer, at muligheden for at fritage skibe efter ministerens skøn er uforenelig med det indre marked. Denne mulighed for fritagelse udgør derfor ulovlig og uforenelig støtte, som skal ophæves. Kommissionen glæder sig over, at de maltesiske myndigheder i punkt 19 i tilsagnene i bilaget har forpligtet sig til at udstede retningslinjer for at sikre, at ministerens skønsbeføjelse kun udøves i forbindelse med velgørende og humanitære aktioner, som ikke indebærer udbud af varer eller tjenesteydelser på et marked.

7.2.6. *Støtteloft*

(316) For så vidt angår støtteloftet, er der fastsat et maksimalt tilladt støtteniveau i punkt 11, andet afsnit, i retningslinjerne for søfart for at undgå, at støtten akkumuleres og når op på et niveau, som er uforholdsmæssigt højt i forhold til formålene i Fællesskabets fælles interesse, og kan føre til et støttekapløb mellem medlemsstaterne. Den samlede støtte ([143]) til shippingvirksomhederne må ikke give en fordel, som er større end fordelen ved en fritagelse af søfolkene for beskatning og socialsikringsbidrag og en nedsættelse af selskabsskatten på skibsfartsaktiviteter til det niveau, der er fastsat i punkt 3.1, næstsidste afsnit, i retningslinjerne for søfart.

(317) Malta har fremlagt troværdige oplysninger om, at loftet altid er blevet overholdt, og har forpligtet til at sikre, at loftet også vil blive overholdt fremover. Malta har desuden forpligtet sig til at pålægge tonnagebeskattede virksomheder at indgive obligatoriske årlige overensstemmelseserklæringer om overholdelse af støtteloftet. Derudover har Malta forpligtet sig til at indføre en formel bestemmelse om kontrol af støtteloftet i punkt 12 i tilsagnene i bilaget.

7.3. **Tilbagesøgning**

7.3.1. *Klassificering af ny/eksisterende støtte, den berettigede forventning og retssikkerhed*

(318) I henhold til artikel 22 og bilag IV (afdeling 3) til tiltrædelsesakten ([144]) anses støtte til transportsektoren som eksisterende støtte som defineret i artikel 88, stk. 1, i traktaten indtil udgangen af det tredje år efter tiltrædelsesdatoen under forudsætning af, at den meddeles til Kommissionen inden for fire måneder efter tiltrædelsen.

([143]) Undtagen for støtte til uddannelse, omstruktureringsstøtte, støtte vedrørende forpligtelser til offentlig tjeneste og startstøtte til nye nærskibsfartsforbindelser.

([144]) Akt vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (»tiltrædelsesakten«) (EUT L 236 af 23.9.2003, s. 33). Med hensyn til Maltas argument om, at tonnagebeskatningsordningen og ledsageforanstaltningerne blev oprettet i 1973, skal det blot bemærkes, at punkt 1, litra a), i afdeling 3, i bilag IV til tiltrædelsesakten ikke finder anvendelse på støtte til transportsektoren.

(319) Forud for tiltrædelsesdatoen havde Malta meddelt Kommissionen, at den maltesiske tonnagebeskatningsordning var i overensstemmelse med de dagældende regler og garanteret, at Malta ville respektere flagtilknytningen, men Malta havde ikke fremlagt nærmere oplysninger om ordningen for Kommissionen i overensstemmelse med tiltrædelsestraktatens bestemmelser med henblik på at fastslå, at der var tale om eksisterende støtte. Kommissionen og de maltesiske myndigheder drøftede en række transportanliggender den 19. oktober 2000 og den 18. september 2001, og den korte drøftelse af tonnagebeskatningsordningen og de maltesiske myndigheders forhandlingsposition er ført til protokols ([145]). På mødet i tiltrædelseskonferencen vedrørende Maltas tiltrædelse af EU den 26. oktober 2001 blev det besluttet at anbefale en midlertidig afslutning af tiltrædelsesforhandlingerne om transportkapitlet, der udtrykkeligt omfattede statsstøtte i transportsektoren.

(320) Kommissionen mener ikke, at Malta og støttemodtagerne kan påberåbe sig berettigede forventninger og retssikkerhed med hensyn til de støtteforanstaltninger, der er omfattet af denne afgørelse. Det er fast retspraksis, at der ikke kan være en berettiget forventning om, at en støtte er lovlig, medmindre den er blevet ydet under iagttagelse af den i artikel 108 i TEUF fastlagte procedure, idet en påpasselig erhvervsdrivende normalt må være i stand til at forvisse sig om, at denne procedure er blevet fulgt ([146]). I den foreliggende sag er det klart, at underretningsproceduren i artikel 108 i TEUF og den procedure, der er fastsat i tiltrædelsesakten, ikke blev fulgt, og der er således ikke tale om berettigede forventninger. De drøftelser, som Malta har henvist til ([147]), fører desuden ikke til den konklusion, at Kommissionen har givet præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer om, at tonnagebeskatningsordningen ville blive behandlet som eksisterende støtte.

(321) I lyset af ovenstående udgør foranstaltningerne i den foreliggende sag ikke eksisterende støtte, der falder ind under en af de kategorier, der er omhandlet i artikel 1, litra b), i Rådets forordning (EU) 2015/1589 ([148]). Kommissionen mener desuden ikke, at Malta og støttemodtagerne kan påberåbe sig berettigede forventninger og retssikkerhed med hensyn til de støtteforanstaltninger, der er omfattet af denne afgørelse.

7.3.2. *Tonnagebeskatningsordningen*

7.3.2.1. Berettigede skibstyper

(322) I de interne procedurebestemmelser fra 2012 opstilles en liste over fiskerfartøjer, lystyachter, faste offshoreanlæg, herunder olieplatforme, mobile platforme, ikke-søgående slæbebåde, flydekraner uden eget fremdrivningsmaskineri, pontoner, fartøjer, hvis hovedformål er at udbyde spil og/eller kasino, og lignende fartøjer, der ikke kan fritages for selskabsskat og behandles som »tonnagebeskattede skibe«, da de ikke indgår i »skibsfartsaktiviteter« ([149]).

(323) Listen over de tonnagebeskattede skibe og de ledsagende forklaringer fra Malta viser, at reglerne er blevet gennemført i overensstemmelse hermed i praksis, og Malta bekræfter, at ingen af disse fartøjer er blevet omfattet af tonnagebeskatning i den relevante periode. De interne procedurebestemmelser fra 2012 har præciseret, hvilke skibstyper der ikke anses for at indgå i skibsfartsaktiviteter som omhandlet i Merchant Shipping Act. Praksis siden 2004 afviger ikke fra disse regler. Kommissionen konkluderer derfor, at fiskerfartøjer, lystyachter, faste offshoreanlæg, herunder olieplatforme, mobile platforme, ikke-søgående slæbebåde, flydekraner uden eget fremdrivningsmaskineri, pontoner, fartøjer, hvis hovedformål er at udbyde spil og/eller kasino, og lignende fartøjer, i praksis ikke har været omfattet af tonnagebeskatningsordningen, selv om de teoretisk havde adgang til ordningen.

(324) For så vidt angår muligheden i henhold til artikel 85 i Merchant Shipping Act for at omfatte skibsfartsaktiviteter »på anden måde foreskrevet«, har Malta bekræftet, at der aldrig er blevet udstedt love, forskrifter, bekendtgørelser eller instrukser med det formål at udvide definitionen af skibsfartsaktiviteter. Kommissionen konkluderer derfor, at definitionen af skibsfartsaktiviteter ikke er blevet udvidet til at omfatte andre aktiviteter end international søtransport af gods eller passagerer.

([145]) Protokoller vedrørende Maltas tiltrædelse CONF-M 51/00 og CONF-M 65/01.
([146]) Jf. sag C-24/95, Alcan Deutschland, ECLI:EU:C:1997:163, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.
([147]) Jf. betragtning 319 i denne afgørelse.
([148]) Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9), der erstatter Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 108 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1).
([149]) Jf. betragtning 10 i denne afgørelse.

(325) Kommissionen konkluderer derfor, at selv om ordningens anvendelsesområde var alt for bred, blev der ikke udbetalt støtte til et ikke-omfattet fartøj, og tilbagesøgning er derfor ikke påkrævet.

Bugserings- og sandsugningsfartøjer

(326) Selv om Malta ikke havde indført udtrykkelige krav vedrørende bugsering og sandsugning, har de maltesiske myndigheder bekræftet, at de i perioden fra 2004 til 2016 kun tildelte skibe status som tonnagebeskattede skibe, hvis det var bekræftet, at skibene i størstedelen af deres driftstid indgik i international transport af gods i overensstemmelse med parametrene i retningslinjerne for søfart. Slæbebåde, der opererede i havne, blev navnlig udelukket fra tonnagebeskatningsordningen, og tonnagebeskatningen blev begrænset til skibe, der indgik i international søtransport.

(327) På baggrund af gennemgangen af oplysningerne fra Malta bemærker Kommissionen, at det kun var fartøjer, der sejlede under EØS-flag, som blev omfattet af tonnagebeskatning i forbindelse med bugsering, og at kravene i retningslinjerne rent faktisk blev overholdt i forbindelse med anvendelsen af tonnagebeskatningsordningen på disse fartøjer i den pågældende periode.

(328) Kommissionen konkluderer derfor, at tilbagesøgning ikke er påkrævet.

7.3.2.2. Tonnagebeskattet indkomst

Accessoriske aktiviteter

(329) Med hensyn til krydstogtskibes accessoriske aktiviteter bemærker Kommissionen på grundlag af oplysningerne fra Malta for det første, at underleverandørers overskud ikke har været omfattet af tonnagebeskatningsordningen, og for det andet, at tjenesteydelser, som typisk leveres om bord på skibe til kunder, samt tjenesteydelser i tilknytning til udflugter på land, kun er blevet omfattet af tonnagebeskatning, hvis de er blevet købt af søfartsorganisationen på armslængdevilkår. Kommissionen finder det derfor godtgjort, at Maltas fortolkning af skibsfartsaktiviteter har sikret, at omfanget af de aktiviteter, som allerede tidligere er blevet godkendt af Kommissionen som accessoriske indtægter, der kan omfattes af tonnagebeskatning, rent faktisk er blevet overholdt.

(330) Kommissionen bemærker endvidere, at Malta i praksis har haft individuelle drøftelser med de enkelte ejere/operatører af krydstogtskibe, der ønskede at deltage i den maltesiske tonnagebeskatningsordning, for at forstå omfanget af deres aktiviteter inden deres indtrædelse i tonnagebeskatningsordningen. Dette har skabt en mekanisme, der har givet de maltesiske myndigheder mulighed for at sikre, at ejerne og operatørerne af disse skibe kun drager nytte af tonnagebeskatningsordningen, når det er hensigtsmæssigt. Selv om der ikke var indført et formelt krav, der sikrede, at fartøjernes tonnagebeskattede accessoriske indtægter ikke oversteg 50 %, har de maltesiske myndigheder dokumenteret, at de rene skibsfartsindtægter udgjorde hovedparten af skibsfartsindtægterne pr. fartøj. Kommissionen konkluderer derfor, at tilbagesøgning ikke er påkrævet.

Tids- og rejsebefragtning og bareboatudchartring

(331) På baggrund af forklaringerne fra Malta bemærker Kommissionen, at maltesiske søfartsorganisationer, som har været omfattet af tonnagebeskatning, ikke har indgået i tidsbefragtning, og at den maltesiske tonnagebeskattede flåde overvejende (nemlig 90 %) sejler under EØS-flag.

(332) Ingen af de bareboatudchartrede skibe, der tidligere er blevet godkendt under tonnagebeskatningsordningen, var blevet bareboatudchartret til tredjemand, jf. den oversigt for perioden 2004-2016, som Malta har forelagt for Kommissionens tjenestegrene.

(333) Kommissionen konkluderer derfor, at tilbagesøgning vedrørende tids- og rejsebefragtning og bareboatudchartring ikke er påkrævet.

7.3.2.3. Flagføring

(334) Malta har tidligere forelagt oplysninger om andelen af skibe under maltesisk flag og EØS-flag pr. støttemodtager. Andelen af fartøjer under EØS-flag pr. modtager overstiger langt den andel på 60 %, der er fastlagt i retningslinjerne for søfart.

7.3.2.4. Fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe

(335) De relevante bestemmelser skal ændres, da fritagelsen for beskatning ikke er begrænset til gevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe, der erhverves og sælges under tonnagebeskatningsordningen. Skattefritagelsens anvendelsesområde er for bredt, men Malta har på troværdig vis dokumenteret, at det kun er salg af skibe og transaktioner i tilknytning til tonnagebeskattede skibe, som er blevet købt og solgt af shippingvirksomheder under tonnagebeskatningsordningen, der har nydt godt af skattefritagelsen. Kommissionen mener derfor ikke, at tilbagesøgning er påkrævet.

7.3.2.5. Konklusion

(336) Da der i praksis ikke er blevet udbetalt støtte til ikke-støtteberettigede modtagere under den maltesiske tonnagebeskatningsordning, konkluderer Kommissionen, at tilbagesøgning ikke er påkrævet i denne henseende.

7.3.3. *Renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder og tonnagebeskattede skibe*

(337) På baggrund af de maltesiske myndigheders forklaringer ([150]) mener Kommissionen ikke, at der i praksis har været nogen finansielle institutioner, som er blevet fritaget for beskatning af renter og andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder og tonnagebeskattede skibe. Da der ikke er udbetalt støtte under denne foranstaltning, er tilbagesøgning ikke påkrævet.

7.3.4. *Fritagelse for afgifter på dokumenter og overdragelser og for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder*

(338) I henhold til bestemmelserne i det almindelige skattesystem er alle personer, der ikke er hjemmehørende i Malta, fritaget for kapitalgevinstbeskatning ved overdragelse af aktier. I henhold til artikel 12, stk. 1, litra u), nr. i), i Income Tax Act er enhver indkomst genereret af et selskab, der er registreret i Malta, fra kapitalinteresser eller fra overdragelse af sådanne kapitalinteresser skattefritaget.

(339) Med hensyn til afgiften på dokumenter og overdragelser er transaktionen fritaget for afgifter under det generelle system, hvis halvdelen af den ordinære aktiekapital ejes af ikke-hjemmehørende personer. Derudover indrømmes der ligeledes afgiftsfritagelser i forbindelse med koncerninterne overdragelser.

(340) Malta har udtaget en repræsentativ stikprøve af aktionærer i shippingvirksomheder for at fastlægge den typiske ejerstruktur. Malta udtog en stikprøve, der afspejlede den maltesiske tonnagebeskattede flådes sammensætning. Malta identificerede en række relevante selskaber, der afspejlede flåde præcist, og gennemgik derefter ejerskabet til aktierne i de enkelte selskaber i løbet af perioden. Malta fastslog, at alle disse virksomheder udelukkende var ejet af ikke-hjemmehørende personer i perioden 2004-2016. Malta foretog en specifik undersøgelse af aktionærtransaktioner i den pågældende periode for at identificere alle transaktioner, der involverer aktionærer, som er hjemmehørende i Malta. Resultatet af undersøgelsen var, at der kun var én enkelt transaktion, der involverede en person, der var hjemmehørende i Malta. Denne transaktion vedrørte en koncern, hvor alle andre aktionærer var ikke-hjemmehørende. Transaktionsstørrelsen betød, at den samlede værdi af kapitalgevinsten og afgiften på dokumenter og overdragelser — selv uden den generelle fritagelse som følge af udenlandsk ejerskab — ville have ligget væsentligt under de minimis-tærsklen.

(341) Maltas strukturerede repræsentative prøveudtagning kombineret med transaktionssøgningen, de tilgængelige fritagelser i henhold til det almindelige skattesystem og de minimis-tærsklen tyder på, at der sandsynligvis ikke vil være en omfattende tilbagesøgning. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at der er blevet udbetalt støtte under disse to foranstaltninger, hvis ingen af førnævnte fritagelser finder anvendelse, og det udbetalte beløb overskrider de minimis-tærsklen. I sådanne tilfælde bør den udbetalte støtte tilbagesøges.

(342) For så vidt angår tilbagesøgningsmetoden, bør det beløb, der skal tilbagesøges, bestå af den afgift eller skat, der skulle have været betalt, hvis de almindelige regler var blevet anvendt. For at identificere potentielle modtagere skal de maltesiske myndigheder som et første skridt fastslå shippingvirksomhedernes ejerstruktur. Dernæst skal de maltesiske myndigheder kontrollere, om de transaktioner, der gav anledning til afgifter på dokumenter og overdragelser og beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder, involverede personer, der er hjemmehørende i Malta.

([150]) Jf. betragtning 136.

7.3.5. *Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn*

(343) Ministerens skønsbeføjelse som omhandlet i betragtning 23 og 313 i denne afgørelse er aldrig blevet udøvet, og tilbagesøgning er derfor ikke påkrævet.

7.4. **Tilsagn**

(344) Kommissionen glæder sig over Maltas tilsagn, der er opstillet i bilaget til denne afgørelse.

7.5. **Sprog**

(345) Malta har givet afkald på sin ret til at få denne afgørelse vedtaget på maltesisk. Det autentiske sprog er derfor engelsk.

8. **KONKLUSION**

(346) Kommissionen finder, at tonnagebeskatningsordningen udgør statsstøtte i den i traktatens artikel 107, stk. 1, anførte betydning. Ud over tonnagebeskatningen af indtægter fra drift af fartøjer ydes der støtte i forbindelse med fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta, fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta, fritagelsen for afgifter på dokumenter og overdragelser i forbindelse med aktier til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta, fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn og fritagelsen af finansielle institutioner fra beskatning af renter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder og tonnagebeskattede skibe.

(347) Kommissionen finder ikke, at fritagelsen for beskatning af afkast af aktier fra shippingvirksomheder udgør statsstøtte i den i traktatens artikel 107, stk. 1, anførte betydning, da den ikke giver en selektiv fordel.

(348) Kommissionen finder, at følgende statsstøtteforanstaltninger er uforenelige med det indre marked.

a) Følgende aspekter af tonnagebeskatningsordningen: støtteberettigelsen af aktiviteter »på anden måde foreskrevet«, støtteberettigelsen af pramme uden eget fremdrivningsmaskineri, støtteberettigelsesbetingelserne for bugserings- og sandsugningsfartøjer, støtteberettigelsen af fiskerfartøjer og olieplatforme, fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster fra salg eller overdragelse af tonnagebeskattede skibe og de manglende garantier for bareboatudchartring, accessoriske indtægter, EØS-flagtilknytningen og tids- og rejsebefragtning

b) Fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta

c) Fritagelsen for indkomstskat af finansielle institutioners renteindtægter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe

d) Fritagelsen for afgiften på dokumenter og overdragelser ved overdragelse af aktier i søfartsorganisationer til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta

e) Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn.

(349) Kommissionen finder, at de uforenelige statsstøtteforanstaltninger, der er opstillet i betragtning 348, skal ophæves. Maltas gennemførelse af tilsagnene i bilaget til denne afgørelse vil imidlertid gøre den maltesiske tonnagebeskatningsordning forenelig fra datoen for den fulde gennemførelse heraf.

(350) Kommissionen mener ikke, at tonnagebeskatningsordningen som forvaltet i praksis af de maltesiske myndigheder har ført til udbetaling af støtte til ikke-støtteberettigede modtagere. Der er desuden ikke blevet udbetalt støtte i forbindelse med fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn og fritagelsen for indkomstskat af finansielle institutioners renteindtægter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe.

(351) Kommissionen finder, at den uforenelige statsstøtte, der er blevet udbetalt i forbindelse med fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster fra salg af aktier i shippingvirksomheder og for afgifter på dokumenter og overdragelser ved overdragelsen af aktier i søfartsorganisationer til fordel for personer, der er hjemmehørende i Malta, skal tilbagesøges, i det omfang den overskrider de minimis-tærsklen —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

Den støtte, der ydes under tonnagebeskatningsordningen, udgør ny støtte som omhandlet i tiltrædelsestraktaten siden den 1. maj 2004.

Artikel 2

Den støtte, der ydes under tonnagebeskatningsordningen, er forenelig med det indre marked, forudsat at de tilsagn, der er opstillet i bilaget, gennemføres.

Artikel 3

1. Følgende elementer i tonnagebeskatningsordningen er uforenelige med det indre marked:

a) Berettigelsen til tonnagebeskatning af indkomst fra driften af pramme uden eget fremdrivningsmaskineri, olieplatforme og fiskerfartøjer

b) Berettigelsen til tonnagebeskatning af indkomst fra bugserings- og sandsugningsfartøjer og fra bareboatudchartring uden begrænsninger

c) Berettigelsen til tonnagebeskatning for skibe, der anvendes til tids- og rejsebefragtning uden begrænsninger

d) Berettigelsen til tonnagebeskatning af indtægter fra accessoriske aktiviteter, uden den begrænsning, at hovedparten af den tonnagebeskattede virksomheds indtægter skal hidrøre fra rene skibsfartsaktiviteter, og manglen på mekanismer til at sikre, at tjenester på land leveres på armslængdevilkår

e) Berettigelsen til tonnagebeskatning for virksomheder, der indgår i søtransport, uden krav om, at tonnagebeskattede søfartsorganisationer, som også har skibe, der ikke er registreret i EØS, i deres flåde, skal øge eller fastholde andelen af flådens tonnage under EØS-flag, hvis denne andel ligger under 60 %

f) Berettigelsen til tonnagebeskatning af aktiviteter »på anden måde foreskrevet«

g) Fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg eller overdragelse af skibe til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta.

2. Følgende foranstaltninger er ligeledes uforenelige med det indre marked:

a) Fritagelsen for beskatning af kapitalgevinster hidrørende fra salg af aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta

b) Fritagelsen for indkomstskat af finansielle institutioners renteindtægter eller andre indtægter hidrørende fra finansiering af shippingvirksomheder eller tonnagebeskattede skibe

c) Fritagelsen for afgiften på dokumenter og overdragelser ved overdragelse af aktier i søfartsorganisationer til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta

d) Fritagelsen for betaling af gebyrer efter ministerens skøn.

Malta ophæver disse skattefritagelser i sin lovgivning og tilpasser tonnagebeskatningsordningens anvendelsesområde som præciseret i de tilsagn, der er opstillet i bilaget.

Artikel 4

Der er ikke tildelt individuel støtte under den foranstaltning, der er omhandlet i artikel 3, stk. 1, og under de foranstaltninger, der er omhandlet i artikel 3, stk. 2, litra b) og d). Der kræves ikke tilbagesøgning i forbindelse med disse foranstaltninger.

Artikel 5

Individuel støtte tildelt under de foranstaltninger, der er omhandlet i artikel 3, stk. 2, litra a) og c), er uforenelig og skal tilbagesøges, medmindre den opfylder betingelserne i artikel 3 i forordning (EU) nr. 1407/2013 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på de minimis-støtte.

Artikel 6

1. Malta tilbagesøger fra støttemodtagerne uforenelig støtte, der er tildelt i henhold til de i artikel 5 omhandlede foranstaltninger.

2. De beløb, der skal tilbagesøges, tilskrives rente fra den dato, hvor de blev stillet til rådighed for modtagerne, indtil de er tilbagebetalt.

3. Rentebeløbet beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 ([151]) og Kommissionens forordning (EF) nr. 271/2008 ([152]) om ændring af forordning (EF) nr. 794/2004.

Artikel 7

1. Tilbagesøgningen af den i artikel 5 omhandlede uforenelige støtte iværksættes omgående og effektivt.

2. Malta sikrer, at denne afgørelse efterkommes senest fire måneder efter datoen for meddelelsen af denne afgørelse.

Artikel 8

Malta underretter senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse Kommissionen om, hvilke foranstaltninger der er truffet for at efterkomme afgørelsen, og navnlig om følgende elementer:

a) det samlede beløb af uforenelig støtte modtaget af identificerede støttemodtagere

b) det samlede beløb (hovedstol og renter), der skal tilbagesøges fra hver støttemodtager

c) en detaljeret beskrivelse af de foranstaltninger, der allerede er truffet eller er planlagt for at efterkomme denne afgørelse

d) dokumentation for, at modtagerne er blevet pålagt at tilbagebetale uforenelig støtte.

([151]) Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1).

([152]) Kommissionens forordning (EF) nr. 271/2008 af 30. januar 2008 om ændring af forordning (EF) nr. 794/2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EUT L 82 af 25.3.2008, s. 1).

Artikel 9

Denne afgørelse er rettet til Republikken Malta.

Udfærdiget i Bruxelles, den 19. december 2017.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen

BILAG

MALTAS TILSAGN

1. Malta forpligter sig udtrykkeligt til at udelukke følgende fartøjer fra tonnagebeskatningsordningen:

   a) fiskerifartøjer og fabriksskibe

   b) privatyachter og skibe, der primært anvendes til sport eller rekreation

   c) faste offshoreanlæg og flydende anlæg med lagringsfaciliteter

   d) ikke-søgående slæbebåde og opmudrings-/sandsugningsfartøjer

   e) skibe, hvis hovedformål er at levere varer eller tjenesteydelser, der sædvanligvis er landbaserede

   f) stationære skibe, der anvendes til hotel- og cateringvirksomhed (flydende hoteller eller restauranter)

   g) skibe, der primært anvendes til spil/som kasinoer (flydende kasinoer).

2. Malta forpligter sig til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatningsordningen til fartøjer, der indgår i international søtransport af gods eller passagerer, og til følgende fartøjer (tidligere godkendt efter anmodning fra andre medlemsstater) i overensstemmelse med retningslinjerne for søfart, og til at afspejle dette udtrykkeligt i sin lovgivning:

   a) kabelskibe

   b) rørudlæggere

   c) kranfartøjer

   d) forskningsfartøjer.

3. Malta forpligter sig til at slette artikel 3, stk. 2, i Taxation Regulations og fjerne de finansielle institutters mulighed for at drage fordel af tonnagebeskatning og til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatning til organisationer, der har påtaget sig risici og ansvar for driften af et tonnagebeskattet skib (teknisk administration og besætningsadministration) eller for udøvelsen af skibsfartsaktiviteter.

4. Malta forpligter sig til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatning udtrykkeligt til bareboatudchartring af fartøjer og tilsvarende transaktioner mellem tredjeparter ([1]). Bareboatudchartring af fartøjer til tredjemand og tilsvarende transaktioner kan kun omfattes af tonnagebeskatning som en accessorisk aktivitet, der udøves af egentlige shippingvirksomheder i tilknytning til forbigående overkapacitet på følgende betingelser:

   a) bareboatudchartringen skal være knyttet til en forbigående overskudskapacitet

   b) bareboatudchartringen skal begrænses til maksimalt tre år.

   c) den bareboatudchartrede kapacitet må ikke overstige 50 % af shippingvirksomhedernes flåde på koncernniveau

   d) overskydende kapacitet, der er erhvervet specifikt med henblik på bortfragtning, kan ikke omfattes af tonnagebeskatning.

5. Malta forpligter sig til at stille krav om, at eksisterende og nye shippingvirksomheder i tonnagebeskatningsordningen skal have mindst 25 % af deres tonnagebeskattede flåde under EØS-flag og derefter fastholde eller forøge denne andel i overensstemmelse med punkt 3.1 (afsnit 8) i retningslinjerne for søfart.

6. Malta forpligter sig til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatning udtrykkeligt til de opmudrings-/sandsugningsfartøjer, hvis aktiviteter udgør »søtransport« — dvs. transport på havet af opgravede materialer — for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende og kun for sådanne transportaktiviteter. Kun opmudrings-/sandsugningsfartøjer, der er registreret i en EØS-medlemsstat, kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen.

([1]) Dette omfatter også leje af skibe (især yachter) på bareboatbasis til fysiske personer.

7. Malta forpligter sig til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatning udtrykkeligt til de fartøjer, hvis aktiviteter udgør søtransport for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende. Ventetid kan forholdsmæssigt lægges til den del af slæbebådens samlede aktivitet, der består af søtransport. Bugseringsaktiviteter, der udføres bl.a. i havne, eller som består i at bistå fartøjer med egen fremdrift med at lægge til i en havn, anses ikke for søtransport, og det er kun opmudrings-/sandsugningsfartøjer, der er registreret i en EØS-medlemsstat, der kan omfattes af tonnagebeskatningsordningen.

8. Malta forpligter sig til at regulere støtteberettigelsen af accessoriske indtægter som omhandlet i betragtning 88-91 i Kommissionens endelige afgørelse i den foreliggende sag gennem detaljeret regulering, der er blevet forelagt Kommissionen i udkast, og til at sikre, at skibsspecifikke og ikke-skibsspecifikke accessoriske aktiviteter ikke vil overstige 50 % af en tonnagebeskattet virksomheds samlede bruttoindtægter (både skibsspecifikke og ikke-skibsspecifikke). Malta forpligter sig ligeledes til at udelukke alle indtægter fra de aktiviteter, der er anført i betragtning 87 i Kommissionens endelige afgørelse i den foreliggende sag, fra tonnagebeskatning.

9. Malta forpligter sig til at sikre, at fritagelsen for kapitalgevinstbeskatning af salg af skibe kun omfatter skibe, der drives under tonnagebeskatningsordningen af virksomheder, der udfører egentlige skibsfartsaktiviteter, og til at indføre et krav om, at det kun er skibe, der erhverves og sælges under tonnagebeskatningsordningen, som kan drage fordel af en sådan fritagelse.

10. Malta forpligter sig til at sikre, at shippingvirksomheder ikke kan omfattes af tonnagebeskatning (undtagen skibsadministrationsselskaber ([2])), medmindre de:

    a) har mindst 60 % af deres flådetonnage ([3]) under en EU-medlemsstats eller en EØS-stats flag ved indtrædelsen i ordningen, eller

    b) bevarer eller øger den andel af deres flådetonnage, de førte under en EU-medlemsstats eller en EØS-stats flag ved indtrædelsen i ordningen.

    Organisationen skal under alle omstændigheder senest det tredje driftsår have mindst 60 % af den tonnagebeskattede flåde under EØS-flag.

    Ved en søfartsorganisations indtrædelse i Maltas tonnagebeskatningssystem kan den pågældende tærskel imidlertid nedsættes til 25 %. Malta vil fortsat kontrollere, om andelen af flåden under EØS-flag er faldet i gennemsnit over en periode på tre år (både for eksisterende og nytilkomne i ordningen).

11. Malta forpligter sig til at sikre, at indkomst fra skibe, der ikke er registreret i EØS, kun vil blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen, når ovennævnte kriterier om flagtildeling (jf. tilsagn 10) er opfyldt, og at de kun finder anvendelse på flåder, som forretningsmæssigt og strategisk drives 100 % fra EØS. Skibe, som ikke drives forretningsmæssigt og strategisk fra EØS, vil kun blive omfattet af tonnagebeskatningsordningen, hvis de sejler under EØS-flag (undtagen skibe, der udchartres på bareboatbasis på betingelser i overensstemmelse med de begrænsninger, der er omhandlet i tilsagn 4).

12. Malta forpligter sig til at indføre en formel bestemmelse om kontrol af det støtteloft, der er fastsat i punkt 11 i retningslinjerne for søfart.

13. Malta forpligter sig til at sikre, at lovgivningen vil blive ændret, således at der skelnes tydeligt mellem:

    a) gebyrer, som skal betales af fartøjer ved registrering, og årlige afgifter på ikke-berettigede skibe under maltesisk flag og

    b) tonnageafgift, som kun skal betales af berettigede skibe.

14. Malta forpligter sig til at offentliggøre interne retningslinjer, som vil gøre det klart, at en række aktiviteter, der kan være i konkurrence med landbaserede virksomheder, ikke kan omfattes af tonnagebeskatning, herunder navnlig:

    a) skibsbygning

    b) salg om bord af varer og tjenesteydelser, der ikke sædvanligvis udbydes til passagerer, f.eks. biler, husholdningsapparater eller husdyr

    c) havnedrift, skibsferier, hvor skibet ligger fortøjet, og der ikke er et element af søtransport.

([2]) Taxation Regulations indeholder allerede i dag præcise regler om nytilkomne virksomheder (i overensstemmelse med de regler, der er fastlagt i vejledningen om skibsadministration).

([3]) Herunder indchartrede skibe (med besætning eller på bareboatbasis), men uden bareboatudchartrede skibe.

15. Malta forpligter sig til at pålægge tonnagebeskattede virksomheder at indgive obligatoriske årlige overensstemmelseserklæringer vedrørende alle kontrollerbare parametre såsom fartøjstype, aktiviteter, som fartøjet indgår i, nettotonnage, antal dage i drift, flag, driftstyper og overholdelse af støtteloftet.

16. Malta forpligter sig til at fjerne den nuværende sektorspecifikke fritagelse for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med aktier i shippingvirksomheder til fordel for personer, der er hjemmerørende i Malta, jf. artikel 84Z, stk. 1, litra c), i Merchant Shipping Act.

17. Malta forpligter sig til at fjerne fritagelsen i artikel 5 i Merchant Shipping Taxation Regulations for gebyrer og afgifter, der skal betales i henhold til Duty on Documents and Transfers Act.

18. Malta forpligter sig til at ændre lovgivningen for at præcisere, at et skib på under 1 000 nettoton kun kan kategoriseres som et tonnagebeskattet skib, hvis det pågældende skib indgår i skibsfartsaktiviteter, og som — havde det ikke været for dets tonnage — ville være blevet kategoriseret som et tonnagebeskattet skib i henhold til artikel 85, stk. 1, i Merchant Shipping Act, og til at udøve denne beføjelse, når ansøgerne opfylder kriterierne. Malta vil ændre ordlyden i artikel 85a, stk. 1, i Merchant Shipping Act som følger: »Ministeren kategoriserer efter aftale med finansministeren og på sådanne betingelser, der måtte anses for hensigtsmæssige i overensstemmelse med disse bestemmelser, et skib, uanset nettotonnage, der indgår i skibsfartsaktiviteter, som et tonnagebeskattet skib.«

19. Malta forpligter sig til at udstede retningslinjer, der præciserer, at ministerens skønsbeføjelse som omhandlet i First Schedule til Merchant Shipping Act til at fritage ethvert skib eller enhver klasse af skibe fra betaling af gebyrer kun udøves i forbindelse med velgørende og humanitære aktioner, som ikke indebærer udbud af varer eller tjenesteydelser på et marked.

20. Malta forpligter sig til at sikre, at der føres adskilte regnskaber, når et selskab ikke udelukkende udøver skibsfartsaktiviteter.

21. Malta forpligter sig til at begrænse anvendelsen af tonnagebeskatning til organisationer, der har påtaget sig risici og ansvar for driften af en tonnagebeskatningsordning eller for udøvelsen af skibsfartsaktiviteter, og vil fastlægge en specifik definition i lovgivningen, som er i overensstemmelse med definitionen i retningslinjerne for søfart.

22. Malta forpligter sig til at slette ordene »eller på anden måde foreskrevet« i artikel 85 i Merchant Shipping Act.

23. Malta forpligter sig til at sikre, at de nye regler, der vil gøre foranstaltningerne i denne afgørelse forenelige med det indre marked, træder i kraft tre måneder efter datoen for denne afgørelse.

24. Malta forpligter sig til fortsat at forvalte tonnagebeskatningsordningen og de øvrige foranstaltninger som omhandlet i denne afgørelse på en måde, som ikke fører til betaling af uforenelig støtte, der herefter skal tilbagesøges hos støttemodtagerne.

25. Malta forpligter sig til at genanmelde tonnagebeskatningsordningen senest ti år efter datoen for Kommissionens endelige afgørelse i den foreliggende sag.