

BESLUT

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/700

av den 19 december 2018

om det statliga stöd SA.34914 (2013/C) som Förenade kungariket har genomfört i fråga om bolagsskatteordningen i Gibraltar

[delgivet med nr C(2018) 7848]

(Endast den engelska texten är giltig)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 108.2 första stycket,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig ⁽¹⁾, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

- (1) Den 1 juni 2012 mottog kommissionen ett klagomål från de spanska myndigheterna om den nya inkomstskattelagen i Gibraltar, *Income Tax Act 2010* (nedan kallad *ITA 2010*).
- (2) Den 16 oktober 2013 inledde kommissionen ett formellt undersökningsförfarande för att undersöka om skattebefrielsen för passiv ränta och royaltyer i ITA 2010 ger vissa företag en selektiv fördel i strid med unionens regler om statligt stöd (beslutet om att inleda det förfarandet kallas nedan *det första beslutet om att inleda förfarandet*) ⁽²⁾.
- (3) Den 4 december 2013 lämnade myndigheterna i Förenade kungariket (nedan kallade *de brittiska myndigheterna*) en not till kommissionen om skattebefrielsen för royaltyer tillsammans med ett utkast till lagstiftning som hade utarbetats av Gibraltars regering om ändring av ITA 2010 för att införliva intäkter från royaltyer i beskattningsbasen i Gibraltar. På begäran kompletterade myndigheterna i Gibraltar dessa upplysningar genom e-postmeddelanden av den 6, 12 och 16 december 2013.
- (4) Den 16 december 2013 begärde Gibraltar en förlängning av tidsfristen för att lämna synpunkter på det första beslutet om att inleda förfarandet till den 17 januari 2014. Kommissionen godkände förlängningen samma dag.
- (5) Den 20 december 2013 lämnade Förenade kungariket synpunkter på inledandet av förfarandet enligt artikel 108.2 i fördraget. Synpunkter från tredje parter på det förfarandet togs emot från den spanska arbetsgivarfederationen (CEOE ⁽³⁾), Tyskland, Spanien och Gibraltars regering den 27 december 2013, den 27 december 2013, den 6 januari 2014 respektive den 17 januari 2014.
- (6) Genom ett e-postmeddelande av den 7 januari 2014 gav myndigheterna i Gibraltar kommissionen en kopia av inkomstskattelagen (ändring) 2013 av den 24 december 2013 som innebar att ITA 2010 ändrades i fråga om beskattningen av royaltyer.
- (7) Genom en skrivelse av den 16 april 2014 uppmanade kommissionen Förenade kungariket att lämna sina kommentarer på synpunkterna från tredje parter på inledandet av det formella förfarandet. Förenade kungariket svarade genom en skrivelse av den 2 juni 2014, inom den förlängda tidsfristen.

⁽¹⁾ EUT C 348, 28.11.2013, s. 184 och EUT C 369, 7.10.2016, s. 55.

⁽²⁾ EUT C 348, 28.11.2013, s. 184.

⁽³⁾ Spanska konfederationen av affärsorganisationer (*Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales*).

- (8) Den 1 oktober 2014 informerade kommissionen Förenade kungariket om sitt beslut ⁽⁴⁾ om att utvidga det förfarande som fastställs i artikel 108.2 i fördraget till att omfatta praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar (nedan kallat *beslutet om att utvidga förfarandet*).
- (9) Den 10 november 2014 begärde kommissionen kompletterande upplysningar om praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar. Förenade kungariket lämnade in dessa kompletterande upplysningar den 8 december 2014.
- (10) Den 4 mars 2015 överlämnades en rättelse av beslutet om att utvidga förfarandet till Förenade kungariket.
- (11) Den 23 mars 2015 begärde kommissionen kompletterande upplysningar om praxis för förhandsbesked i skattefrågor. Förenade kungariket lämnade in dessa kompletterande upplysningar den 23 april 2015.
- (12) Den 31 mars 2015 lämnade Förenade kungariket in sina synpunkter på beslutet om att utvidga förfarandet.
- (13) Efter ett e-postmeddelande från Förenade kungariket av den 9 mars 2015 med förslag till utkast till lagstiftning och vägledningar i samband med både territorialprincipen och praxis för förhandsbesked i skattefrågor lämnade kommissionen ett antal förslag till Förenade kungariket i fråga om utkastet till lagstiftningen och vägledningarna genom en skrivelse av den 3 september 2015.
- (14) Den 19 oktober 2015 lämnade Förenade kungariket in ett reviderat utkast till förordning och vägledningar om praxis för förhandsbesked i skattefrågor samt 20 granskningar av förhandsbesked till kommissionen. Den 11 november 2015 begärde kommissionen upplysningar om 2 299 företag med intäkter som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar. Förenade kungariket lämnade in dessa upplysningar den 24 november 2015. Ytterligare granskningar av förhandsbesked i skattefrågor översändes till kommissionen den 3 december 2015, 19 februari 2016 och den 31 augusti 2016.
- (15) Den 14 juli 2016 översändes en ny begäran om upplysningar om både praxis för förhandsbesked i skattefrågor och skattebefrielsen för inkomster från passiv ränta och royalty till Förenade kungariket. Förenade kungariket svarade genom en skrivelse av den 31 augusti 2016.
- (16) Den 7 oktober 2016 offentliggjordes beslutet om att utvidga förfarandet i *Europeiska unionens officiella tidning* ⁽⁵⁾.
- (17) I oktober och november 2016 lämnade sex berörda parter, däribland Gibraltar och Spanien, in sina synpunkter på beslutet om att utvidga förfarandet.
- (18) Den 9 november 2016 lämnade Gibraltar in en ansökan om ogiltigförklaring av beslutet om att utvidga förfarandet till Europeiska unionens tribunal ⁽⁶⁾.
- (19) Den 7 december 2016 uppmanade kommissionen Förenade kungariket att kommentera de inkomna synpunkterna från tredje parter. Förenade kungariket överlämnade sina kommentarer den 31 januari 2017.
- (20) Den 16 februari 2017 begärde kommissionen ytterligare förtydliganden från Förenade kungariket om förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar. De brittiska myndigheterna svarade den 31 mars 2017 och lämnade kompletterande upplysningar den 3 maj 2017, inom den förlängda tidsfristen.
- (21) Den 29 november 2017 överlämnade Förenade kungariket en kopia av samtliga rapporter som hade utarbetats av skattemyndigheterna i Gibraltar om de granskningar som hade utförts avseende de 165 förhandsbesked i skattefrågor som anges i beslutet om att utvidga förfarandet.
- (22) Efter synpunkter från kommissionen den 7 december 2017 lämnades ytterligare information, däribland utkast till lagstiftning och vägledningar, av Förenade kungariket den 18 januari 2018.
- (23) Den 9 februari 2018 begärde kommissionen ytterligare förtydliganden av det utkast till lagstiftning som Förenade kungariket hade lämnat in. Kommissionen begärde också kompletterande förklaringar av faktiska eller rättsliga aspekter av några av de granskningar av förhandsbesked i skattefrågor som Förenade kungariket hade lämnat in i november 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ EUT C 369, 7.10.2016, s. 55.

⁽⁶⁾ Mål T-783/16, Government of Gibraltar/kommissionen, ej publicerat.

- (24) Förenade kungariket besvarade begäran om upplysningar genom en skrivelse av den 21 februari 2018. Genom ett e-postmeddelande av den 1 mars 2018 uppmanade kommissionen Förenade kungariket att göra förtydliganden av vissa förhandsbesked i skattefrågor. Förenade kungariket besvarade den begäran den 15 mars 2018. Ytterligare förklaringar av samma frågor lämnades in av Förenade kungariket den 24 maj 2018, på kommissionens begäran av den 3 maj 2018.
- (25) Möten hölls den 5 december 2013, 12 mars 2015, 28 maj 2015 och 29 november 2017 samt den 5 oktober 2018 med Förenade kungariket tillsammans med företrädare för myndigheterna i Gibraltar.

2. BESKRIVNING AV ÅTGÄRDERNA

- (26) Gibraltar är ett brittiskt utomeuropeiskt territorium (*British Overseas Territory*). Det har fullständigt internt självstyre när det gäller skattefrågor, medan Förenade kungarikets regering ansvarar för territoriets internationella förbindelser, t.ex. förhandlingar av skatteavtal.

2.1 Övergripande beskrivning av Gibaltars bolagsskattesystem

- (27) ITA 2010 ⁽⁷⁾ trädde i kraft den 1 januari 2011 och ersatte den tidigare lagen om inkomstskatt från 1952 (nedan kallad *ITA 1952*). Genom den nya lagen infördes en allmän inkomstskattesats på 10 % som är tillämplig på företag i hela Gibraltar, utom allmännyttiga företag, telekommunikationstjänster och företag som har och missbrukar en dominerande ställning på marknaden, som omfattas av en skattesats på 20 %.

a) Skattepliktiga bolag

- (28) Både ett företag ⁽⁸⁾ som normalt sett har sin hemvist ⁽⁹⁾ i Gibraltar och ett företag som inte har det kan vara skatteskyldigt i Gibraltar, men i det senare fallet gäller detta enbart om företaget bedriver rörelse i Gibraltar genom en filial eller en agent ⁽¹⁰⁾.

b) Skatteunderlag

Vad som utgör beskattningsbar inkomst anges i uttömmande förteckningar i tabellerna A, B och C i förteckning 1 i ITA 2010. Detta gäller för såväl juridiska som fysiska personer. När ITA 2010 genomfördes angavs följande inkomstskattekategorier i tabellerna A, B och C:

— Tabell A: handel, företag, profession, yrke och fast egendom.

— Tabell B: anställning och egenföretagande.

— Tabell C: övriga inkomster (utdelningar ⁽¹¹⁾, avkastning på fonder, inkomster från rättigheter, pension och en generell "uppsamlingsklass" för inkomster som fångas upp under bestämmelserna om att motverka skatteflykt i avsnitt 40 och förteckning 4 i ITA 2010).

- (29) För beräkningen av bedömningsgrunden för företag föreskrivs i avsnitt 16 i ITA 2010 att, med vissa undantag, den skattepliktiga vinsten för ett företag för en redovisningsperiod ska vara företagets fullständiga vinst under den redovisningsperioden, med tillämpning av den territoriella grund för beskattning som beskrivs i skälen 30–32.

⁽⁷⁾ Enligt ITA 2010 ska en persons inkomster (som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar) beskattas. Begreppet *person* definieras på följande sätt i avsnitt 74 i ITA 2010: "*person*: ett bolag, oavsett om det utgörs av en grupp eller en enskild enhet, samt varje klubb, sammanslutning eller annat organ, eller en eller flera personer, oavsett ålder och kön, samt alla företag och varje grupp av personer".

⁽⁸⁾ Med *företag* avses enligt definitionen i avsnitt 74 i ITA 2010 varje företag som är ett aktiebolag eller är registrerat enligt gällande lag i Gibraltar eller någon annanstans.

⁽⁹⁾ Med ett företag som *normalt sett har sin hemvist* i Gibraltar avses enligt definitionen i avsnitt 74 i ITA 2010 ett företag vars ledning och kontroll finns i Gibraltar eller ett företag vars ledning och kontroll ligger utanför Gibraltar men som utförs personer som normalt har sin hemvist i Gibraltar i den mening som avses i ITA 2010.

⁽¹⁰⁾ Om ett företag som normalt sett inte har sin hemvist i Gibraltar bedriver rörelse i Gibraltar via en filial eller agent ska den beskattningsbara vinsten enligt avsnitt 11.4 i ITA 2010 beräknas med hänvisning till alla rörelseinkomster som uppstår via eller från filialen eller agenten och, i den mån de är beskattningsbara, alla intäkter från egendom eller rättigheter som används eller innehas av eller för filialen eller agenten.

⁽¹¹⁾ Utdelningar mellan företag är dock inte skattepliktiga.

c) Territoriell grund

- (30) ITA 2010 baseras på ett territoriellt skattesystem, vilket innebär att vinster enbart beskattas om inkomsterna "uppkommer i eller härstammar från" Gibraltar. Enligt avsnitt 74 i ITA 2010 ska begreppet *uppkommer i eller härstammar från* definieras med hänvisning till den plats där den verksamhet⁽¹²⁾ som ger upphov till intäkterna bedrivs, vilket normalt fastställs från fall till fall. Enligt den bestämmelsen anses verksamhet som kräver licens och regleras av en lag i Gibraltar äga rum i Gibraltar.
- (31) Gibaltars skattemyndigheters tillämpning av begreppen *uppkommer i* och *härstammar från* baseras också på principer som har sin grund i rättspraxis hos Judicial Committee of the Privy Council⁽¹³⁾ i flera avgörande mål, däribland *Hang Seng*⁽¹⁴⁾ och *HK-TVB*⁽¹⁵⁾, som båda avser tillämpningen av territorialprincipen i Hongkong. Domarna från Judicial Committee of the Privy Council avseende andra jurisdiktioner än Gibraltar är visserligen inte bindande för Gibraltar, men domstolarna i Gibraltar får hänvisa till dem om de anses vara relevanta. Enligt Förenade kungariket är detta uppenbart fallet för de domar som anges i detta skäl, på grund av likheterna i lagstiftning i de båda jurisdiktionerna⁽¹⁶⁾.
- (32) Enligt den rättspraxis som anges i skäl 31 ska Gibaltars skattemyndigheter när de avgör om en persons inkomster uppkommer i eller härstammar från Gibraltar undersöka vad personen har gjort, eller tänker göra, för att erhålla de berörda intäkterna och var personen har gjort, eller tänker göra detta. Fokus ligger därför på att fastställa den geografiska belägenheten för den verksamhet som producerat intäkterna för de berörda transaktionerna. När det gäller ett företag som tillhandahåller tjänster har myndigheterna i Gibraltar angett att de framför allt skulle utgå från den geografiska plats där all inkomstgenererande verksamhet (och inte enbart stödfunktioner och administration) äger rum, för att fastställa platsen där de tjänster som ger upphov till intäkter utförs.

2.2 Skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter

- (33) Enligt ITA 2010 i dess ursprungliga utformning var passiva ränte- och royaltyintäkter inte beskattningsbara⁽¹⁷⁾, oberoende av inkomsternas ursprung eller tillämpningen av territorialprincipen. Begreppet passiv ränta avser främst ränta på koncerninterna lån. Däremot var ränta beskattningsbar om den betraktades som rörelseinkomst, dvs. den utgjorde en integrerad del av ett företags inkomstström⁽¹⁸⁾.
- (34) ITA 2010 ändrades i juni 2013, och ändringarna trädde i kraft den 1 juli 2013. De innebar att all ränta på koncerninterna lån (med såväl inhemskt som utländskt ursprung) var beskattningsbar till den generella skattesatsen på 10 % i den mån som den erhållna eller upplupna räntan per ursprungs företag överskred 100 000 brittiska pund per år⁽¹⁹⁾. När det gäller royaltyintäkter infördes ytterligare lagstiftning den 24 december 2013 som innebar att royaltyer (erhållen eller upplupen royalty i ett företag som är registrerat i Gibraltar) skulle beskattas med en skattesats på 10 % från och med den 1 januari 2014⁽²⁰⁾.
- (35) Enligt tabell C i förteckning 1 i ITA 2010 är utdelningar som betalas mellan företag inte skattepliktiga. Det är den generella regeln oavsett var företaget ligger och oavsett verksamhet hos de berörda företagen (holdingföretag eller aktiva handelsföretag). Detsamma gäller utdelningar som erhålls av ett fast driftsställe (i Gibraltar) för ett företag som inte har sin hemvist i Gibraltar.

2.3 Praxis för förhandsbesked i skattefrågor

- (36) Gibraltar Commissioner of Income Tax har rätt att utfärda förhandsbesked i skattefrågor inom ramen för sin generella skyldighet att säkerställa att lagen om inkomstskatt tillämpas korrekt och sitt ansvar för att bedöma och driva in inkomstskatt i Gibraltar. Dessa allmänna befogenheter fastställs i avsnitt 2.1 och 2.2 i ITA 2010.

⁽¹²⁾ I sin ursprungliga utformning hänvisades i avsnitt 74 till den plats där verksamheten eller övervägande delen av verksamheten bedrivs, men hänvisningen till den övervägande delen av verksamheten togs bort genom ändringen av skattelagen 2013.

⁽¹³⁾ Judicial Committee of the Privy Council har sitt säte i London och är högsta instans i Gibraltar. Dess domar om Gibaltars lagstiftning är bindande för Gibaltars skattemyndighet och andra domstolar i Gibraltar.

⁽¹⁴⁾ Commissioner of Inland Revenue mot *Hang Seng Bank Ltd* [1991], 1 AC 306.

⁽¹⁵⁾ Commissioner of Inland Revenue mot *HK-TVB International Ltd* [1992], 2 AC 397.

⁽¹⁶⁾ Förenade kungarikets inlägga av den 14 november 2013, s. 2.

⁽¹⁷⁾ Tabell C i förteckning 1 i ITA 2010 i dess ursprungliga utformning innefattade inte denna inkomstkategori.

⁽¹⁸⁾ Detta gäller företag som bedriver utlåningsverksamhet gentemot allmänheten eller företag som erhåller ränta på medel som härrör från inlåningsverksamhet.

⁽¹⁹⁾ Income Tax (Amendment) Regulations 2013, offentliggjorda i *Second Supplement to the Gibraltar Gazette* nr 4006, 6 juni 2013.

⁽²⁰⁾ Income Tax (Amendment) Act 2013, offentliggjorda i *First Supplement to the Gibraltar Gazette* nr 4049, 24 december 2013.

- (37) Vad gäller de förhandsbesked i skattefrågor som anges i beslutet om att utvidga förfarandet syftar ansökningar om förhandsbesked i de flesta fall till att få en bekräftelse av huruvida ett företag med hemvist i landet är skattepliktigt i Gibraltar till följd av de grundläggande rättsliga beskattningsprinciperna, dvs. var inkomster uppkommer eller härstammar från i enlighet med det territoriella systemet.
- (38) I avsnitt 42 i ITA 2010 föreskrivs dessutom ett särskilt förfarande för clearing i samband med skatteflyktsfrågor. Sådana förhandsbesked kan endast utfärdas i syfte att fastställa om vissa transaktioner eller arrangemang är skattskyldiga i enlighet med avsnitt 40 eller förteckning 4 i ITA 2010, dvs. för att avgöra huruvida ett arrangemang är artificiellt eller fiktivt och syftar till att eliminera eller sänka skattebelopp som ska betalas.

3. SKÄL TILL ATT INLEDA DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

3.1 Skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter

- (39) I det första beslutet om att inleda förfarandet ansåg kommissionen preliminärt att skattebefrielsen för passiva (koncerninterna lån) ränte- och royaltyintäkter till följd av ITA 2010 är statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget och uttryckte tvivel på att det var förenligt med den inre marknaden.
- (40) Vad gäller åtgärdens materiella selektivitet konstaterade kommissionen att skattebefrielsen för passiva inkomster (ränta, royalty och utdelning) vid första påseendet var selektiv. När det gällde utdelningar konstaterade kommissionen dock att skattebefrielsen var motiverad för att undvika dubbelbeskattning. Däremot ansåg kommissionen inte att det fanns något som motiverade skattebefrielsen för passiva ränte- eller royaltyintäkter. Framför allt höll kommissionen inte med om att skattebefrielsen för passiva ränteintäkter från utlandet var en logisk följd av det territoriella systemet för beskattning. Inte heller godtog kommissionen argumentet om att skattebefrielsen för inhemska passiva ränteintäkter var motiverad av hanteringsproblem (alltför stora kostnader för att driva in skatten). När det slutligen gällde skattebefrielsen för royaltyer höll kommissionen inte med om att argumentet om att Gibaltars skattesystem måste vara enkelt och effektivt var en giltig motivering av skattebefrielsen.
- (41) Preliminärt konstaterade kommissionen också att åtgärden finansierades genom statliga medel, att den gav företag en ekonomisk fördel, att den påverkade handeln mellan medlemsstaterna och att den hotade att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag. Därför ansåg kommissionen att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter var statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.
- (42) Kommissionen konstaterade också att detta stöd var "nytt stöd" eftersom skattebefrielsen för passiva ränteintäkter enligt ITA 1952 inte beviljades automatiskt, utan det krävdes en territorialbedömning. Genom ITA 2010 infördes dessutom en skattebefrielse för royaltyer, som inte fanns i ITA 1952. I detta avseende konstaterar kommissionen att tillämpningen av det territoriella systemet innebar att alla royaltyintäkter som erhålls av ett företag i Gibraltar uppkommer i eller härstammar från Gibraltar.
- (43) Slutligen uttryckte kommissionen tvivel på att regeln om skattebefrielse för passiva (koncerninterna lån) ränte- och royaltyintäkter var förenlig med den inre marknaden. Framför allt ansåg kommissionen att det inte gick att fastställa några grunder för förenlighet enligt artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget.

3.2 Praxis för förhandsbesked i skattefrågor

- (44) Genom beslutet om att utvidga förfarandet beslutade kommissionen att utvidga det formella undersökningsförfarandet till att omfatta 165 förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats av Gibaltars skattemyndigheter under perioden 2011–augusti 2013 (av sammanlagt 340 förhandsbesked under den perioden).
- (45) Kommissionen ansåg att de fyra villkoren för att en åtgärd ska betraktas som statligt stöd i princip var uppfyllda. Framför allt konstaterade kommissionen preliminärt att åtgärden med förhandsbesked i skattefrågor var materiellt selektiv eftersom Gibaltars skattemyndigheter generellt avstod från att göra en regelrätt bedömning av företagets skattskyldigheter när de utövade sina diskretionära befogenheter. Kommissionen ansåg att detta beteende var möjligt på grund av att de rättsliga bestämmelserna var ottydligt utformade. Kommissionen ansåg också preliminärt att Gibaltars skattemyndigheter i vissa fall utfärdade förhandsbesked i skattefrågor som inte stämde överens med de tillämpliga skattebestämmelserna.

- (46) Till stöd för sina preliminära slutsatser om selektiviteten hos åtgärden med förhandsbesked i skattefrågor på grund av förekomsten av diskretionär praxis, felaktig tillämpning av reglerna eller avsaknad av regelrätt kontroll av var verksamheten i själva verket bedrevs, beskrev kommissionen sju typiska kategorier av fall på grundval av olika typer av förhandsbesked, verksamhet eller inkomst.
- (47) Preliminärt ansåg kommissionen att skattemyndigheterna genom att enbart utfärda sådana förhandsbesked i skattefrågor till vissa multinationella företag, i motsats till andra, rent inhemska företag som inte ansöker om ett förhandsbesked, behandlade företag som befann sig i en liknande rättslig och faktisk situation på olika sätt. Dessa åtgärder ansågs därför vara selektiva vid första påseendet. Inte heller kunde kommissionen konstatera att det fanns någon godtagbar motivering på grundval av referenssystemets art eller allmänna funktion (se skäl 57 i beslutet om att utvidga förfarandet). I detta avseende angav kommissionen också att en eventuell möjlig motivering skulle kräva att det fanns ändamålsenliga kontroll- och övervakningsförfaranden ⁽²¹⁾ (för att säkerställa en samstämmig tillämpning av skattesystemet), vilket det inte verkade finnas i detta fall.
- (48) Preliminärt konstaterade kommissionen också att åtgärderna med förhandsbesked i skattefrågor beviljades med statliga medel, att de gav företag en ekonomisk fördel, att de påverkade handeln mellan medlemsstaterna och att de hotade att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag. Kommissionen uttryckte tvivel på att dessa åtgärder var förenliga med den inre marknaden. Därför ansåg den preliminärt att åtgärderna med förhandsbesked i skattefrågor var statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Den ansåg också att detta statliga stöd var "nytt stöd".
- (49) Det utvidgade förfarandet avsåg inte enbart de 165 enskilda förhandsbeskeden utan även mer generellt praxis för förhandsbesked i skattefrågor inom ramen för ITA 2010, som verkade innebära att bestämmelserna i ITA 2010 tillämpades felaktigt på ett återkommande sätt.
- (50) Vad gäller förenligheten med den inre marknaden hos de 165 förhandsbesked i skattefrågor och praxis för förhandsbesked i stort kunde kommissionen inte konstatera att det fanns någon möjlig förenlighetsgrund baserat på de undantag som föreskrivs i artikel 107.2 och 107.3 i fördraget.
- (51) Sammanfattningsvis uttryckte kommissionen preliminärt åsikten att de 165 förhandsbesked i skattefrågor som anges i bilagan till beslutet om att utvidga förfarandet och praxis för förhandsbesked i Gibraltar är statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget och uttryckte tvivel på att det var förenligt med den inre marknaden. Kommissionen uppmanade också Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar att lämna in bevis på efterhandskontroller. Slutligen uppmanade kommissionen Förenade kungariket att förklara om och i så fall vilka förenlighetsgrunder som skulle kunna åberopas för praxis för förhandsbesked i skattefrågor eller något av de 165 bedömda förhandsbeskeden.

4. FÖRENADE KUNGARIKETS SYNPUNKTER

4.1 Kommentarer om skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter

- (52) De kommentarer som Förenade kungariket lämnade in den 20 december 2013 kan sammanfattas på följande sätt:
1. I ITA 2010 tillämpas territorialprincipen, vilket innebär att ett företags vinst endast beskattas i Gibraltar om inkomsten är "uppkommer i eller härstammar från" Gibraltar. Så var även fallet inom ramen för ITA 1952.
 2. Skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter kan inte anses vara selektiv eftersom dessa bestämmelser är öppna för alla företag och tillämpas generellt på alla industri-, finans- och handelssektorer. Tillgången till skattebefrielsen är inte begränsad på något sätt, vare sig i fråga om kategori, företag eller typ av verksamhet. Det faktum att vissa företag gynnas mer av en skatteregel än andra innebär inte att den är selektiv. Inte heller går det att identifiera någon särskild grupp av företag som gynnas av åtgärden. Det finns inga andra företag i en liknande faktisk eller rättslig situation i Gibraltar som dessa åtgärder inte skulle vara tillämpliga för.
 3. Det är felaktigt att hävda att skattebefrielsen selektivt gynnar framför allt företag som erhåller royalty för immateriella rättigheter och ränta på koncerninterna lån som betalas av företag som inte är registrerade i Gibraltar. Det finns inget i skattesystemet som leder till någon viss andel företag som inte är registrerade i Gibraltar eller ger några förmåner till företag som beviljar lån till utländska företag.

⁽²¹⁾ Se t.ex. domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, *Paint Graphos* m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, punkt 73 och följande.

4. Hänvisningen till offshore-företag i skäl 37 i det första beslutet om att inleda förfarandet är för vag och är inte relaterad till skattebehandlingen av passiva inkomster. Dessutom är argumentet om att åtgärder återupprättar den föregående ordningen med skattebefriade företag inte relevant, eftersom det inte påverkar selektivitetsbedömningen av skattebefrielsen.
5. Vad gäller selektivitet de facto, kunde ingen identifierbar grupp eller kategori av företag pekas ut som stödmottagare. Att en viss regel fungerar olika vid olika tidpunkter innebär inte att den är selektiv, förutsatt att inte villkoren för åtgärden eller någon identifierbar och konstant egenskap hos de specifika omständigheter som regeln tillämpas för, innebär att den enbart främjar en begränsad kategori av företag. I detta fall är antalet företag som faktiskt eller potentiellt gynnas av bestämmelserna inte begränsat på något sätt, vare sig rättsligt eller i praktiken. Därför är bestämmelsen inte selektiv.
6. Skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter är motiverad av arten hos och den allmänna systematiken i Gibraltars skattesystem. För det första är den uteblivna beskattningen av passiv ränta med utländskt ursprung en logisk följd av territorialprincipen, vars syfte är att undvika dubbelbeskattning. För det andra är skattebefrielsen för räntor och royaltyer med ursprung i Gibraltar motiverad av samma logik som gäller för alla skattesystem, dvs. att kostnaderna för att driva in skatten inte får överskrida de förväntade intäkterna.
7. Om kommissionen skulle konstatera att behandlingen av ränta på utländska lån är selektiv, måste denna behandling betraktas som "befintligt" stöd. Det nya inslaget av statligt stöd skulle enbart gälla belopp för passiv ränta, "som var beskattningsbara före ikraftträdandet av ITA 2010", eftersom räntor på utländska lån enligt ITA 1952 inte var beskattningsbara, på grund av regeln om "platsen för lånet" ⁽²²⁾. Detta betyder att "platsen" för ränta på utländska koncerninterna lån de facto har varit oförändrad jämfört med tidigare lagstiftning. Därför var det rättsligt felaktigt av kommissionen att inleda ett formellt undersökningsförfarande avseende just denna aspekt av Gibraltars skattesystem.
8. Gibraltars regering införde lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2013 och som innebär att alla ränteintäkter på koncerninterna lån som överskred 100 000 brittiska pund per år, såväl inhemska som utländska, ska beskattas. Dessutom hänvisades till ytterligare lagstiftning som infördes den 24 december 2013 och trädde i kraft den 1 januari 2014 och som innebär att även royaltyer ska beskattas.
9. Om kommissionen skulle konstatera att skattebehandlingen av räntor och royaltyer var "nytt" stöd, uppfattar Förenade kungariket att Gibraltar menar att det av praktiska skäl skulle vara svårt eller omöjligt att genomföra återvinning för de berörda perioderna.
10. Slutligen har kommissionen avvikit från normal praxis enligt rådets förordning (EU) 2015/1589 ⁽²³⁾ (nedan kallad *procedurförordningen*) eftersom den har inlett en formell undersökning av en viss aspekt av Gibraltars skattesystem parallellt med en fortsatt preliminär granskning av samma skattesystem.

4.2 Kommentarer om praxis för förhandsbesked i skattefrågor

- (53) De argument som Förenade kungariket lade fram den 31 mars 2015 mot beslutet om att utvidga förfarandet kan sammanfattas på följande sätt:

1. Det finns inga bevis för att några förhandsbesked i skattefrågor skulle vara selektiva. Praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar har aldrig omfattat några inslag av individuell eller särskild behandling eller några förhandlingsinslag. Inte heller har det skett någon påverkan eller tagits några andra hänsyn än dem som följer av villkoren i den tillämpliga skattelagen i Gibraltar. Ett förhandsbesked i skattefrågor är helt enkelt ett yttrande från Gibraltars kommissionär för inkomstskatt om att på grundval av de sakförhållanden som har beskrivits för kommissionären och enligt den vanliga och korrekta tolkningen av den gällande lagstiftningen är det berörda företaget inte skattskyldigt för de angivna inkomsterna eller intäkterna. Det finns inga bevis för att något av förhandsbeskeden avvek på något sätt från den vanliga och korrekta tolkningen av lagstiftningen. Skattemyndigheterna har heller inga diskretionära befogenheter, och det finns inga bevis på att de någonsin

⁽²²⁾ Denna regel tillämpades för att fastställa om ränteintäkter var beskattningsbara till följd av territorialprincipen. Bedömningen baseras på följande kumulativa kriterier: a) gäldenärens hemvist, b) ursprunget för räntan, c) platsen där räntan betalas och d) egenskapen hos och platsen för säkerheten för skulden.

⁽²³⁾ Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9).

medvetet eller avsiktligt har avstått från att göra riktiga bedömningar eller medvetet har avvikit från den tillämpliga nationella skattelagstiftningen. De sju kategorier för förhandsbesked som kommissionen identifierade i det första beslutet om att inleda förfarandet är inte selektiva jämfört med andra förhandsbesked i skattefrågor, eftersom inga av förhandsbeskeden avviker från de tillämpliga nationella skattereglerna.

2. Det finns inga bevis för att något av förhandsbeskeden i skattefrågor har snedvridit konkurrensen. En åtgärd kan endast snedvrida konkurrensen i den sektor som den tillämpas inom, eller i en närliggande sektor. De förhandsbesked i skattefrågor som beslutet avser tillämpas i ett stort antal olika sektorer. Kommissionen har inte påstått att något enskilt förhandsbesked har snedvridit konkurrensen i den sektor där det tillämpats, utan hävdar enbart att handeln mellan medlemsstaterna påverkas och att detta hotar att snedvrida konkurrensen, utan att undersöka om något förhandsbesked har gjort detta.
3. Det finns tydliga bevis för att de förhandsbesked som avses i beslutet om att utvidga förfarandet endast är en del av en konsekvent praxis som inleddes långt innan Förenade kungariket anslöt sig till EU. Denna praxis baserades på avsnitt 3.1 i ITA 1952 och har nu återinförts i så gott som identisk form i avsnitt 2.1 och 2.2 i ITA 2010. Om det därför skulle konstateras att det föreligger statligt stöd, måste detta med nödvändighet betraktas som "befintligt" stöd och inte "nytt" stöd.
4. Beslutet om att utvidga förfarandet bygger på en felaktig uppfattning om viktiga sakförhållanden. Kommissionen fick tyvärr felaktig information från de brittiska myndigheterna på Gibraltars regerings vägnar om att förfarandet som tillåter Gibraltars kommissionär för inkomstskatt att utfärda förhandsbesked i skattefrågor som bekräftar huruvida ett företag med hemvist i Gibraltar är skattskyldigt i Gibraltar fastställs i avsnitt 42 i ITA 2010, som infördes genom den lagen och inte fanns i ITA 1952. I stället borde kommissionen ha informerats om att det i avsnitt 42 endast infördes en uttrycklig rättslig grund för en viss typ av förhandsbesked som inte är relevant för detta fall och att förhandsbesked om tillämpningen av det territoriella systemet har utfärdats sedan 1952, inom ramen för avsnitt 3.1 i ITA 1952 eller avsnitt 2.1 och 2.2 i ITA 2010. Även om detta missförstånd beror på felaktig information som lämnats av de brittiska myndigheterna anser Förenade kungariket att det förmodligen var denna felaktiga information som ledde till att kommissionen antog att förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats sedan 2010 kunde betraktas som "nytt stöd".
5. Enligt beslutet om att utvidga förfarandet anser kommissionen att denna praxis skulle kunna vara en "stöddordning" och omfatta ett eller flera individuella statliga stöd. Det finns inga bevis som styrker någondera uppfattningen. Denna osäkerhet innebär att beslutet åtminstone delvis kan ifrågasättas processuellt, eftersom den schematiska utformningen av praxis för förhandsbesked inte kan hanteras med det valda förfarandet, eftersom det uppenbart är befintligt stöd, om det konstateras att det är stöd över huvud taget. Inte heller finns det några bevis på att förhandsbeskeden i skattefrågor var avsedda som något annat än en normal och korrekt tolkning och tillämpning av den gällande skattelagstiftningen.
6. Beslutet om att utvidga förfarandet antogs innan kommissionen hade all information som krävdes för att fullt ut kunna bedöma läget i fråga om förhandsbesked i skattefrågor. Framför allt hade det endast skett två skriftväxlingar mellan kommissionen och Förenade kungariket om praxis för förhandsbesked i skattefrågor innan kommissionen antog beslutet om att utvidga förfarandet. Under den perioden angav kommissionen aldrig på vilken grund ett förhandsbesked i skattefrågor skulle kunna anses snedvrida konkurrensen på något sätt.

5. SYNUNKTER FRÅN BERÖRDA PARTER

5.1 Kommentarer om skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter

- (54) Kommissionen har mottagit synpunkter från berörda parter – Gibraltar, Spanien, Tyskland och den spanska konfederationen av affärsorganisationer (CEOE).

5.1.1 Gibraltars synpunkter

- (55) I sina synpunkter höll Gibraltar med om de argument som framförts av Förenade kungariket om att åtgärden inte är selektiv, eftersom den tillämpas universellt och är öppen för alla typer av varor, tjänster och företag. Dessutom anser Gibraltar att om åtgärden konstateras vara selektiv bör den ändå anses vara motiverad av systemets art och allmänna funktion, till följd av territorialprincipen. Dessutom påpekade Gibraltar att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter är motiverad med hänsyn till den administrativa hanterbarheten, eftersom kostnaderna för att driva in skatten väntas överskrida de faktiska skatteintäkterna.

- (56) Vad gäller skattebefrielsen för royaltyer hävdade Gibraltar också att den inte kan betraktas som selektiv eftersom de företag som erhöll royaltyer under den treårsperiod då skattebefrielsen tillämpades var aktiva inom så mångskiftande sektorer som livsmedelsåterförsäljning, modekläder, spel och försäkring. Dessutom var det en mängd olika typer av royaltyer som berördes, däribland upphovsrätt, varumärke, know-how och patent.
- (57) Gibraltar menade också att om åtgärden ändå skulle konstateras vara selektiv borde den betraktas som "befintligt stöd" eftersom den de facto är en fortsättning av den gamla ordningen som innebar att ränta från utlandet var skattebefriad, baserat på en analys av "platsen för lånet". Därför kunde åtgärden enbart betraktas som "nytt lån" i den mån den gällde inhemska ränteintäkter.
- (58) Vad gäller ett eventuellt återkrav hävdade Gibraltar också att de uteblivna skatteintäkterna skulle hamna under tröskelvärde för stöd av mindre betydelse i enlighet med kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 ⁽²⁴⁾. Framför allt hävdade Gibraltar att de uppgifter som samlats in från 18 företag som erhållit royaltyer och som sammanlagt stod för 90 miljoner brittiska pund i royaltyintäkter brutto, visade att det totala nettobeloppet för royaltyintäkterna, efter avdragsgilla utgifter, uppgick till endast 18 miljoner brittiska pund. Vad gäller passiva ränteintäkter med ursprung i Gibraltar skulle skatteintäkterna dessutom som högst bli cirka 250 000 brittiska pund, fördelat på minst 17 företag. Vidare ansåg Gibraltar att det sannolikt skulle vara omöjligt att återkräva dessa belopp av praktiska skäl och att det skulle uppstå olösliga problem på grund av den rörliga karaktären hos de berörda företagens medel och med hänsyn till folkrättsprincipen om att en stat inte kommer att tillåta eller verkställa skattekrav för en annan stats räkning.
- (59) Vad gäller förfarandet hävdade Gibraltar att kommissionen avvek från normal praxis i enlighet med procedurförordningen och framförde liknande argument som de brittiska myndigheterna.

5.1.2 Synpunkter från Spanien, Tyskland och CEOE

- (60) I sina inlagor stödde Spanien, Tyskland och CEOE kommissionens analys om att åtgärden var statligt stöd, eftersom den selektivt uteslöt vissa typer av inkomster från beskattning, påverkade handeln inom unionen negativt och ledde till snedvridning av konkurrensen.
- (61) Spanien uttryckte också farhågor om ändamålsenligheten i ändringen av den 7 juni 2013 avseende beskattning av passiv ränta, eftersom de skattebefriade företag i Gibraltar som hade erhållit ränteintäkter inte var skyldiga att lämna in några skattedeklarationer. Spanien ansåg att detta kunde hindra identifieringen av de potentiella stödmottagarna för åtgärden och efterhandskontrollerna av deklarationen och beskattningen av ränteintäkter.
- (62) Dessutom menade Spanien att det nya tröskelvärde på 100 000 brittiska pund som infördes genom 2013 års ändring är högt. Bestämmelsen om att motverka skatteflykt, som innebär att räntor som erhålls från närstående företag måste aggregeras, är dessutom inte tillämplig på mottagarföretagens nivå. Därför skulle det vara lätt att kringgå bestämmelsen om tröskelvärde genom en enkel omstrukturering av företagsgruppen, där man skapar flera företag i Gibraltar och fördelar de erhållna räntorna på dem.
- (63) Vad gäller skattebefrielsen av utdelningar ifrågasatte Spanien kommissionens motivering om att förhindra dubbelbeskattning. Spanien menade att Gibraltar, i strid med arbetspaketet 2011 om vägledning för bolagsskatt från uppförandekodgruppen, inte hade infört någon ändamålsenlig bestämmelse om att motverka skatteflykt för att säkerställa beskattning. Framför allt ansåg Spanien att Gibraltars lagstiftning saknade krav på att det berörda företaget skulle vara skattepliktigt (i Gibraltar eller i något annat land) för att få komma i fråga för skattebefrielsen. Denna underlåtenhet ledde enligt Spanien till en risk för dubbel utebliven beskattning.
- (64) Vad gäller skattebehandlingen av royaltyer ansåg de spanska myndigheterna att den selektivt gynnade företag med intäkter från royaltyer och att en sådan skattebefrielse inte kunde motiveras med att man undvek dubbelbeskattning.

⁽²⁴⁾ Kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse (EUT L 352, 24.12.2013, s. 1).

- (65) Både de spanska myndigheterna och CEOE hänvisade också till att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter måste granskas med hänsyn till de övergripande effekterna av ITA 2010. De ansåg att syftet med ITA 2010 var att bibehålla effekterna av det föregående skattesystemet (som domstolen redan hade konstaterat utgjorde statligt stöd) som främjade offshore-företag i förhållande till företag med hemvist i Gibraltar.
- (66) Slutligen ifrågasatte Spanien också kommissionens bedömning angående regional selektivitet, genom att göra åtskillnad mellan statusen för provinsen Azorerna (som kommissionen hänvisade till i sin analys av det första beslutet om att inleda förfarandet) och Gibraltars status. Framför allt ansåg de spanska myndigheterna att det underförstådda kriteriet i fråga om skatteharmonisering (vilket enligt de spanska myndigheterna uppenbart inte förekommer i Gibraltar) också bör granskas, utöver granskningen av de tre kriterierna angående institutionell, processuell och finansiell autonomi. Spanien hänvisade också till ett antal andra skattefrågor, t.ex. antalet skalbolag som ligger i Gibraltar utan att vara skattepliktiga.

5.2 Kommentarer om praxis för förhandsbesked i skattefrågor

- (67) Kommissionen har mottagit synpunkter från sex berörda parter – Gibraltar, Spanien, Gibraltars revisorsförening (*Gibraltar Society of Accountants*) och tre företag som har angetts som eventuella mottagare av förhandsbesked i skattefrågor i beslutet om att utvidga förfarandet.

5.2.1 Gibraltars synpunkter

- (68) Gibraltars synpunkter gäller såväl förfarandet som innehållet. Synpunkterna följer samma argumentation som Förenade kungarikets och kan sammanfattas på följande sätt:
1. Ett förfarande om statligt stöd bör endast inledas om det finns tillräckliga faktiska bevis på att den berörda åtgärden medför en ekonomisk fördel och att fördelen är selektiv och snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen. I detta fall finns inga sådana bevis för någon av dessa punkter. Kommissionens synpunkter på förhandsbeskeden går endast ut på att kommissionen tycker att det borde ha efterfrågats mer information. Den åsikten är inte bevis på någon fördel, selektivitet eller snedvridning av konkurrensen.
 2. Kommissionen har gjort ett uppenbart fel när den i beslutet om att utvidga förfarandet hävdar att praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar infördes genom avsnitt 42 i ITA 2010.
 3. Förfarandet för förhandsbesked i skattefrågor har funnits sedan 1960-talet och bör därför, om det konstateras vara statligt stöd, betraktas som "befintligt stöd".
 4. Det finns inga bevis för att något av förhandsbeskeden i skattefrågor är selektiva eller snedvrider konkurrensen. Varje förhandsbesked är en tolkning av de sakförhållanden som beskrivs i ansökan. Avsaknaden av en detaljerad analys kan inte i sig anses tyda på selektivitet.
 5. Praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar har aldrig omfattat några inslag av individuell eller särskild behandling eller några förhandlingsinslag. Inte heller har det skett någon påverkan eller tagits några andra hänsyn utom i den mån som följer av villkoren i den tillämpliga skattelagen i Gibraltar.
 6. De berörda företagens skattskyldighet skulle ha varit identisk oavsett om de hade begärt ett förhandsbesked i skattefrågor eller ej.
 7. Vid tillämpningen av territorialtestet har skattemyndigheterna inte några diskretionära befogenheter utan är bundna av gällande lagstiftning och rättspraxis i detta avseende.
 8. Kommissionens ansträngningar för att gruppera de 165 förhandsbeskeden i sju separata kategorier för att fastställa selektivitet gruppvis saknar stöd, eftersom det inte finns något som pekar på att dessa grupper har några särskilda egenskaper jämfört med andra, icke ifrågasatta förhandsbesked som har utfärdats under samma period eller tidigare.

5.2.2 Synpunkter från Spanien

- (69) De synpunkter som de spanska myndigheterna lämnade in den 30 november 2016 kan sammanfattas på följande sätt:
1. De spanska myndigheterna ifrågasätter inte territorialprincipen som sådan, men däremot det sätt som myndigheterna i Gibraltar tolkar den på. Denna generella regel i kombination med avsaknad av regelrätt bedömning, övervakning och rättsligt verkställande av skattereglerna från Gibaltars skattemyndigheters sida (såväl på förhand som i efterhand) leder till en godtycklig förmånlig skattebehandling av en stor mängd företag i området.
 2. Utöver de 165 företag som anges i bilagan till beslutet om att utvidga förfarandet gynnas även förmedlingsföretag med verksamhet i Gibraltar, såsom konsultföretag, förvaltningsföretag och advokatbyråer specialiserade på skatteplanering och skatteförvaltning indirekt av stödet.
 3. Spanien upprepade sin ståndpunkt att frågan också bör granskas med avseende på regional selektivitet, vilket de menar även skulle bemöta argumentet om att åtgärden är befintligt stöd.

5.2.3 Synpunkter från Gibaltars revisorsförening

- (70) Den 3 november 2016 lämnade Gibaltars revisorsförening (*Gibraltar Society of Accountants*) – den största organisation som företräder yrkesverksamma revisorer som arbetar i Gibraltar – in sina synpunkter på beslutet om att utvidga förfarandet. Synpunkterna kan sammanfattas på följande sätt:
1. De angivna förhandsbeskeden hade varken begärts eller utfärdats inom ramen för avsnitt 42 i ITA 2010.
 2. De utvalda förhandsbeskeden gällde en rad olika omständigheter och ämnen och saknade den "gemensamma" aspekt som det hänvisas till i beslutet om att utvidga förfarandet.
 3. Förhandsbesked i skattefrågor av detta slag har begärts och utfärdats i Gibraltar ända sedan 1950-talet, och om systemet är statligt stöd bör det betraktas som befintligt stöd.
 4. Förhandsbeskeden är tolkningar av Gibaltars skattelag. De är inte förhandlade "avtal" eller medgivanden. Utfärdandet av ett förhandsbesked medför inte förmånlig behandling. I beslutet om att utvidga förfarandet lämnas inga bevis på att tolkningen skulle ha blivit annorlunda om det inte hade gjorts någon ansökan om förhandsbesked.
 5. Det visas inte att något av de kriterier som krävs för att det ska föreligga statligt stöd har uppfyllts. Åtgärden beviljas inte med statliga medel och ger inte någon ekonomisk fördel för företagen, eftersom det inte sker någon förlust av skatteintäkter, då skattebehandlingen skulle ha blivit likadan även utan ett förhandsbesked. Åtgärden är inte selektiv, och det finns inga bevis på att den snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen eller påverka handeln inom unionen.
 6. Alla utom sex av de 165 förhandsbesked som anges i beslutet om att utvidga förfarandet utfärdades vid en tidpunkt då passiva ränteintäkter inte var skattskyldiga enligt ITA 2010. Den överväldigande majoriteten av förhandsbeskeden kunde alltså inte ha gett upphov till några skattskyldiga ränteintäkter.

5.2.4 Synpunkter från företag som har angetts som mottagare av förhandsbesked i skattefrågor i beslutet om att utvidga förfarandet, eller synpunkter för deras räkning

- (71) Kommissionen tog också emot synpunkter från tre företag som beviljats ett förhandsbesked i skattefrågor som angavs i beslutet om att utvidga förfarandet, eller synpunkter för deras räkning – International Power Ltd, en företrädare för ett potentiellt företag vid tidpunkten för ansökan om förhandsbeskedet, samt Hastings Insurance Group Ltd. Synpunkterna kan sammanfattas på följande sätt:
1. Syftet med förhandsbeskeden var att få en bekräftelse på den tillämpliga skatteordningen och inte att få någon skatteförmån. Det främsta skälet till ansökan om förhandsbeskeden var att säkerställa rättslig säkerhet om tillämpningen av de generella skattereglerna och inte att komma överens om någon särskild alternativ skattebehandling för företaget.

2. Förhandsbeskeden gör det möjligt för medlemsstaterna att ge sina skattebetalare rättslig säkerhet och förutsägbarhet i fråga om tillämpningen av generella skatteregler. Om Gibraltars praxis för förhandsbesked i skattefrågor betraktas som en statlig stödordning skulle detta hindra Gibraltars skattemyndigheter från att skapa rättslig säkerhet och bestraffa skattepliktiga som söker rättslig säkerhet, samtidigt som man bortser från de skattepliktiga som gynnas av samma behandling men som inte söker få bekräftelse av exakt hur lagen tillämpas.
3. Ansökningarna om förhandsbesked lämnades inte in enligt avsnitt 42 i ITA 2010 utan avsåg en generell bekräftelse av den tillämpliga skattebehandlingen enligt lagen.
4. Förhandsbeskeden innebär inte någon fördel för företagen, eftersom de enbart bekräftade den skattebehandling som skulle ha tillämpats enligt gällande lag i Gibraltar.
5. Innehållet i ansökningarna om ett förhandsbesked och förhandsbeskeden i sig visar att skattemyndigheterna i Gibraltar tog vederbörlig hänsyn till alla relevanta omständigheter innan de utfärdade förhandsbeskeden.

6. FÖRENADE KUNGARIKETS SVAR PÅ SYNPUNKTERNA FRÅN TREDJE PARTER

6.1 Kommentarer om skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter

- (72) Kommissionen vidarebefordrade de synpunkter som tagits emot från berörda parter angående skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter till Förenade kungariket den 16 april 2014. Förenade kungarikets svar på dessa synpunkter kan sammanfattas på följande sätt:

1. Inga bevis har lagts fram som visar någon snedvridning av konkurrensen eller påverkan på handeln.
2. Skattebefrielsen för utdelningar är motiverad för att undvika dubbelbeskattning och är ett direkt resultat av territorialprincipen.
3. Efter ändringen i juni 2013 är alla företag som är registrerade i Gibraltar och som erhåller passiva ränteintäkter skyldiga att betala inkomstskatt och att lämna en skattedeklaration.
4. Vad gäller det tröskelvärde på 100 000 brittiska pund som fastställs i lagstiftningen har skattemyndigheterna i Gibraltar gjort en analys som har visat endast 1 % av räntorna på koncerninterna lån kommer att hamna under tröskelvärdet och därför inte beskattas. Analysresultatet presenterades för uppförandekodgruppen och för kommissionen innan 2013 års ändring antogs, för att förklara skälen till att ett gränsvärde infördes och för att kvantifiera eventuellt skatteläckage.
5. Angående de spanska kommentarerna om att skattebefrielsen för royaltyer ger en selektiv fördel för en koncern av företag som erhåller royaltyer, finns det inte någon sådan sektor eller gruppering. Alla företag som erhåller royaltyer behandlas likadant.
6. Det finns inga skillnader och ingen godtycklighet i begreppet territorialitet, som tillämpas konsekvent i enlighet med ITA 2010 på alla företag.
7. Spaniens synpunkter på delar av Gibraltars skattelag som inte omfattas av kommissionens undersökningsförfarande är irrelevanta, och kommissionens undersökning bör begränsas till de frågor som förfarandet inleddes för.
8. Slutligen lämnades kommentarer om Gibraltars ställning som utomeuropeiskt territorium (*British Overseas Territory*), dess oberoende styrning vad gäller verkställande, lagstiftning och domstolsväsen, som visar att åtgärden inte kan behandlas som regionalt stöd.

6.2 Kommentarer om praxis för förhandsbesked i skattefrågor

- (73) Kommissionen vidarebefordrade synpunkterna från berörda parter om den praxis för förhandsbesked i skattefrågor som beskrivs i beslutet om att utvidga förfarandet till Förenade kungariket den 7 december 2016. Förenade kungarikets svar på dessa synpunkter kan sammanfattas på följande sätt:
1. Synpunkterna från de tre mottagarna av förhandsbesked i skattefrågor styrker de brittiska myndigheternas inlagor till kommissionen under undersökningsförfarandet och är ytterligare bevis på att praxis för förhandsbesked i Gibraltar är laglig och på att denna praxis inte är statligt stöd.
 2. Gibraltars regering gjorde omfattande granskningar av samtliga de 165 förhandsbesked som anges i beslutet om att utvidga förfarandet. Förenade kungariket menar att dessa granskningar bekräftar att inget av de 165 förhandsbeskeden har befriat mottagaren från skatt som annars skulle ha betalats, eller har lett till förlorade skatteintäkter i Gibraltar.
 3. Granskningarna bekräftar att inget av de förhandsbesked som anges i beslutet om att utvidga förfarandet är selektivt och inget av dem därför är statligt stöd på den grunden.
 4. Av de förhandsbesked som anges i beslutet om att utvidga förfarandet gällde fjorton transaktioner som aldrig genomfördes och ytterligare tre förhandsbesked gällde beskattning av anställdas inkomster och/eller naturaförmåner. Inga av dessa förhandsbesked väcker tvivel i fråga om statligt stöd.
 5. Gibraltars ståndpunkt om att dess skattemyndigheter inte har några omfattande diskretionära befogenheter när förhandsbesked utfärdas och att de inte utfärdar förhandsbesked utan att kontrollera eller bedöma begäran, är korrekt. Förhandsbeskeden leder inte till en selektiv tillämpning av skatteordningen eftersom de enbart är en tillämpning av lagen i enlighet med ITA 2010.

7. BEDÖMNING AV SKATTEBEFRIElsen FÖR PASSIVA RÄNTE- OCH ROYALTYINTÄKTER

- (74) I det första beslutet om att inleda förfarandet konstaterade kommissionen preliminärt att skattebefrielsen för passiva (koncerninterna lån) ränte- och royaltyintäkter var statligt stöd och uttryckte tvivel på att det var förenligt med den inre marknaden.
- (75) Passiva ränteintäkter har varit beskattningsbara sedan den 1 juli 2013 (förutsatt att den erhållna eller upplupna räntan per ursprungs företag överskred 100 000 brittiska pund per år). Royaltyintäkter (erhållna av eller upplupna för företag som är registrerade i Gibraltar) 1 januari 2014.
- (76) Omfattningen av detta beslut (i avsnitt 7) är begränsat till en bedömning av erhållna eller upplupna passiva ränte- och royaltyintäkter mellan ikraftträdandet av ITA 2010 (1 januari 2011) och den 30 juni 2013 (i fråga om räntor) eller den 31 december 2013 (i fråga om royaltyer) ⁽²⁵⁾.

7.1 Förekomst av stöd

- (77) För att en åtgärd ska klassificeras som statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 måste följande villkor vara uppfyllda. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrider eller hota att snedvrider konkurrensen ⁽²⁶⁾.

7.1.1 Statliga medel och statens ansvar

- (78) För att utgöra statligt stöd måste en åtgärd kunna tillskrivas en medlemsstat och finansieras med hjälp av statliga medel.

⁽²⁵⁾ De argument som har framförts av Förenade kungariket och de berörda parterna i fråga om andra passiva inkomster eller om en period efter ikraftträdandet av 2013 års ändringar, behandlas därför inte i detta beslut.

⁽²⁶⁾ Se bl.a. domstolens dom i de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., ECLI:EU:C:2016:981, punkt 53.

- (79) Eftersom skattebefrielsen är ett resultat av en rättsakt som utfärdats av Gibraltars parlament kan den tillskrivas Gibraltar.
- (80) Vad beträffar finansieringen av skattebefrielsen med hjälp av statliga medel utgör – enligt domstolens rättspraxis – en åtgärd genom vilken offentliga myndigheter beviljar vissa företag en skattebefrielse som, även om den inte innebär en positiv överföring av statliga medel, försätter de berörda personerna i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattepliktiga befinner sig i, statligt stöd ⁽²⁷⁾. Den berörda skatteåtgärden leder till att Gibraltar avstår från skatteintäkter som man annars skulle ha rätt att driva in från företag med hemvist i Gibraltar som erhåller passiva ränte- eller royaltyintäkter. Genom dessa uteblivna intäkter ger skatteåtgärden upphov till en förlust av statliga medel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget ⁽²⁸⁾.

7.1.2 Fördel

- (81) Enligt unionsdomstolarnas rättspraxis omfattar begreppet stöd inte enbart konkreta förmåner, utan även åtgärder som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget ⁽²⁹⁾. En fördel kan ges genom olika former av skattelättnader för ett företag, i synnerhet genom nedsättning av den tillämpliga skattesatsen, beskattningsunderlaget eller det skattebelopp som ska betalas ⁽³⁰⁾. En åtgärd som medför minskningar av en skatt ger upphov till en fördel eftersom den försätter de berörda företagen i en mer gynnsam ekonomisk ställning jämfört med andra skattebetalare och resulterar i ett inkomstbortfall för staten ⁽³¹⁾.
- (82) I föreliggande fall strider åtgärden mot den allmänna principen om att bolagsskatt ska tas ut av alla skattepliktiga personer som har en inkomst som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar. I linje med den principen skulle passiva ränte- och royaltyintäkter normalt sett omfattas av beskattning, efter tillämpning av territorialprincipen. Vad gäller royalty måste det påpekas att enligt territorialprincipen anses intäkter som erhålls av ett företag i Gibraltar uppkomma i eller härstamma från Gibraltar. Vad gäller passiva ränteintäkter beror möjligheten att beskatta sådana inkomster enligt det territoriella systemet på tillämpningen av regeln om "platsen för lånet", som baseras på fyra kumulativa kriterier ⁽³²⁾ med inriktning på inkomstens ursprung. I ett antal fall kan därför passiva ränteintäkter med utländskt ursprung, även utan den ifrågasatta skattebefrielsen, vara undantagna från inkomstskatt i Gibraltar, till följd av det territoriella systemet. Skattebefrielsen enligt territorialprincipen är dock inte automatisk, och andra kriterier än räntans ursprung (t.ex. var säkerheten för skulden är placerad) måste beaktas för att avgöra om räntan uppkommer i eller härstammar från Gibraltar i enlighet med regeln om "platsen för lånet".
- (83) Det betyder att skattebefrielsen innebär en sänkning av de kostnader som företag som kommer i fråga för skattebefrielsen annars skulle ha behövt bära. Detta skapar en fördel, eftersom företagen befrias från kostnader som hänger samman med deras ekonomiska verksamhet och därmed får en mer fördelaktig ekonomisk ställning än andra skattebetalare (som har aktiva inkomster).

7.1.3 Selektivitet

- (84) För att åtgärden ska betraktas som statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget måste den konstateras vara selektiv, dvs. gynna vissa företag eller viss produktion.

⁽²⁷⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72, och där angiven rättspraxis.

⁽²⁸⁾ Se domstolens dom i mål C-169/08 av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, punkt 58.

⁽²⁹⁾ Se domstolens dom i mål C-143/99 av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, punkt 38.

⁽³⁰⁾ Se domstolens dom i mål C-66/02 av den 15 december 2005, Italien/kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768, punkt 78, domstolens dom i mål C-222/04 av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., ECLI:EU:C:2006:8, punkt 132, och domstolens dom i mål C-522/13 av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punkterna 21–31.

⁽³¹⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-393/04 och C-41/05 av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, punkt 30, och domstolens dom i mål C-387/92 av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, punkt 14.

⁽³²⁾ Bedömningen baseras på följande kumulativa kriterier: a) gäldenärens hemvist, b) räntans ursprung, c) platsen där räntan betalas och d) egenskapen hos och platsen för (den eventuella) säkerheten för skulden.

- (85) Vad gäller Spaniens synpunkter angående regional selektivitet måste det till att börja med konstateras att kommissionen i det första beslutet om att inleda förfarandet inte uttryckte några tvivel avseende regional selektivitet, utan ansåg att referensramen för bedömningen av skattebefrielsen uteslutande var begränsad till det geografiska territoriet för Gibraltar ⁽³³⁾. Kommissionen står fast vid sin synpunkt att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter inte omfattar regional selektivitet. Framför allt är de tre kumulativa villkoren för autonomi (institutionell, processuell och finansiell autonomi), som fastställts av domstolen i Azorerna ⁽³⁴⁾ och *Union General de Trabajadores de la Rioja* ⁽³⁵⁾, uppfyllda. Därför anses myndigheterna i Gibraltar ha tillräckligt stor autonomi i förhållande till den centrala regeringen i Förenade kungariket, och referensramen motsvarar därför de geografiska gränserna för Gibraltars territorium ⁽³⁶⁾.
- (86) Vid fastställandet av materiell selektivitet är det fast rättspraxis att den gemensamma eller normala skatteordning som är tillämplig i den berörda skattejurisdiktionen måste identifieras för det första ("referenssystemet"). För det andra måste det fastställas om en viss åtgärd gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som mot bakgrund av syftet med systemet befinner sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation. Om så är fallet betraktas åtgärden som selektiv vid första påseendet ⁽³⁷⁾. Därefter måste det i testets tredje steg fastställas om denna selektivitet vid första påseendet är motiverad av arten hos eller den allmänna systematiken i (referens)systemet ⁽³⁸⁾. Om en åtgärd som är selektiv vid första påseendet är motiverad av skattesystemets art eller allmänna systematik kommer den inte att anses vara selektiv och faller således utanför tillämpningsområdet för artikel 107.1 i fördraget.
- (87) I detta sammanhang är det också viktigt att påpeka att för att en skatteåtgärd ska betraktas som selektiv behöver skattesystemet inte vara utformat så att företag som gynnas av en selektiv fördel i allmänhet omfattas av samma skattebörda som andra företag, utan gynnas av undantagsregler, vilket innebär att den selektiva fördelen är skillnaden mellan den normala skattebördan och skattebördan för dessa företag ⁽³⁹⁾.
- (88) En sådan tolkning av selektivitet skulle innebära att enbart ett skattesystem som är utformat enligt en viss regleringsteknik skulle kunna klassificeras som selektivt, och att nationella skatteregler som var utformade på ett annat sätt inte skulle bli föremål för kontroll av statligt stöd, trots att de rättsligt eller faktiskt hade samma verkan. Detta skulle strida mot väletablerad rättspraxis som innebär att vid bedömningen av selektivitet görs det i artikel 107.1 i fördraget ingen åtskillnad mellan åtgärder med hänvisning till deras orsaker eller syften. I stället definieras de i förhållande till sin verkan, dvs. oberoende av vilken teknik som har använts ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1 Referenssystem

- (89) Referenssystemet utgör det jämförelseunderlag som används vid bedömningen av en åtgärds selektivitet. Det består av en konsekvent uppsättning regler som gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, som definieras av dess syfte. Dessa regler anger inte endast systemets tillämpningsområde utan även de villkor på vilka det tillämpas, rättigheter och skyldigheter för de företag som omfattas av systemet och de tekniska aspekterna av dess funktion ⁽⁴¹⁾. Vad gäller skatter baseras referenssystemet på sådana faktorer som beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Första beslutet om att inleda förfarandet, skälen 48–57.

⁽³⁴⁾ Domstolens dom i mål C-88/03 av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, punkterna 57 och följande.

⁽³⁵⁾ Domstolens dom i de förenade målen C-428/06–C-434/06 av den 11 september 2008, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, ECLI:EU:C:2008:488, punkterna 47 och följande.

⁽³⁶⁾ Denna bedömning av regional selektivitet bekräftades i förstainstansrättens dom i de förenade målen T-211/04 och T-215/04 av den 18 december 2008, *Government of Gibraltar/kommissionen*, ECLI:EU:T:2008:595, punkterna 76–116. Domen överklagades, men bedömningen av regional selektivitet granskades inte av domstolen.

⁽³⁷⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 57 och där angiven rättspraxis.

⁽³⁸⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 65.

⁽³⁹⁾ Domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 91, och domstolens dom i mål C-219/16 P av den 28 juni 2018, *Lowell Financial Services GmbH/kommissionen*, ECLI:EU:C:2018:508, punkt 92.

⁽⁴⁰⁾ Domstolens dom i mål C-487/06 P av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen*, ECLI:EU:C:2008:757, punkterna 85 och 89 och där angiven rättspraxis, och domstolens dom i mål C-279/08 P av den 8 september 2011, kommissionen/*Nederländerna (NO₂)*, ECLI:EU:C:2011:551, punkt 51.

⁽⁴¹⁾ Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), punkt 133.

⁽⁴²⁾ Tillkännagivande om begreppet statligt stöd, punkt 134.

- (90) I detta fall är referenssystemet ITA 2010. I dess långa titel beskrivs denna lag som "en lag om att införa beskattning av inkomst och reglera indrivningen av skatt" ⁽⁴³⁾. Vad avser beskattningsgrunden för företag anges i avsnitt 16 i ITA 2010 att "om inte annat anges i det följande, ska ett företags skattepliktiga vinst vara hela beloppet för företagets vinst för en redovisningsperiod under den perioden". Det innebär att, med reservation för justeringar upp eller ned som föreskrivs i ITA 2010, ska redovisad vinst utgöra bedömningsgrunden vid beräkningen av bolagsskatt i Gibraltar.
- (91) Precis som de brittiska myndigheterna påpekat ⁽⁴⁴⁾, följer det av funktionen hos det territoriella systemet för beskattning i Gibraltar att alla inkomster – såväl aktiva som passiva – som har sitt ursprung utanför Gibraltar ligger utanför räckvidden för skatt i Gibraltar och fortfarande är skattskyldiga i den jurisdiktion som inkomsten uppkommer i eller härstammar från.
- (92) Att definiera Gibraltars generella bolagsskattesystem som "referensramen" är förenligt med domstolens rättspraxis, som konsekvent har varit att referenssystemet i fråga om åtgärder som rör fastställandet av bolagsskattskyldighet, ska vara det bolagsskattesystem i den berörda medlemsstaten som tillämpas på företag i allmänhet, och inte de särskilda bestämmelser i det systemet som är tillämpliga enbart på vissa skattebetalare eller vissa transaktioner. I *World Duty Free*-målet, som gällde reglerna för investeringar i aktiebolag, stödde domstolen t.ex. kommissionens ståndpunkt att referenssystemet var det spanska bolagsskattesystemet och inte de specifika reglerna för skattebehandling av sådana investeringar ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Syftet med ITA 2010 är att driva in intäkter från skattepliktiga som är beskattningsbara i (dvs. skattepliktiga vars inkomster uppkommer i eller härstammar från Gibraltar) ⁽⁴⁶⁾, men vissa inkomst kategorier togs inte med i förteckning 1 till den lagen över kategorier av skattskyldiga inkomster i Gibraltar ⁽⁴⁷⁾. Skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter följde alltså inte av ett formellt undantag från skattesystemet, utan följde av att sådana inkomster inte inkluderades i de inkomst kategorier som omfattades av tillämpningsområdet för Gibraltars skattesystem (en underförstådd skattebefrielse).

7.1.3.2 Olika skattebehandling av företag i jämförbara situationer

- (94) Enligt det territoriella systemet för beskattning som generellt ska tillämpas i Gibraltar ⁽⁴⁸⁾, är det enbart intäkter som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar som omfattas av bolagsskatt. När ITA 2010 trädde i kraft infördes i stället ett automatiskt undantag från bolagsskatt på passiva ränte- och royaltyintäkter, utan att hänsyn behövde tas till de faktorer som i allmänhet är relevanta för att fastställa det territoriella tillämpningsområdet för beskattning i Gibraltar, i enlighet med territorialprincipen. Därför är det särskilt relevant att notera att utan skattebefrielsen för royaltyintäkter skulle royaltyintäkter för ett företag i Gibraltar enligt det territoriella systemet för beskattning alltid anses uppkomma i eller härstamma från Gibraltar ⁽⁴⁹⁾. Vad gäller passiv ränta skulle territorialprincipen behöva prövas från fall till fall för att fastställa platsen för den verksamhet som ger upphov till inkomsten och därmed avgöra huruvida det föreligger en beskattningsbar inkomst eller ej.

⁽⁴³⁾ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-21o.pdf>, se s. 16.

⁽⁴⁴⁾ Förenade kungarikets inlägga av den 14 september 2012.

⁽⁴⁵⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 92: "I de omtvistade besluten hade kommissionen – vid prövningen av om den omtvistade åtgärden skulle anses vara en selektiv åtgärd – utgått från att den skattefördel som denna åtgärd innebär inte utan åtskillnad gynnade alla ekonomiska aktörer som befann sig i en objektivt sett jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna spanska skattesystemet, eftersom företag med hemvist i Spanien som förvärvade andelar av samma typ i bolag med skattemässig hemvist i Spanien inte kunde erhålla denna fördel" (kommissionens kursivering), se även punkterna 22 och 68. Se även domstolens dom i mål C-217/03 av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, ECLI:EU:C:2005:266, punkt 95, domstolens dom i mål C-88/03 av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 56, domstolens dom i mål C-519/07 P av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, punkterna 2–7, samt domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 50. Se även tillkännagivande om begreppet statligt stöd, punkt 134.

⁽⁴⁶⁾ I sin inlägga av den 18 april 2013 bekräftade de brittiska myndigheterna att referenssystemet inom ramen för ITA 2010 är det territoriella systemet för beskattning, som innebär att inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar ska beskattas i Gibraltar. De angav också att detta system tillämpas på alla företag i alla industri-, finans- och handelssektorer och tillämpas universellt.

⁽⁴⁷⁾ Före ikraftträdandet av de ändringar som innebär att ränta på koncerninterna lån och royaltyer omfattades av beskattning, ingick passiva ränte- och royaltyintäkter inte i någon av de inkomsttyper som anges i förteckning 1 i ITA 2010 och var därför inte beskattningsbara i Gibraltar.

⁽⁴⁸⁾ Avsnitt 11.1 och avsnitt 74 i ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Inlägga från de brittiska myndigheterna av den 14 september 2012.

- (95) I det första beslutet om att inleda förfarandet konstaterade kommissionen att befrielsen från bolagsskatt på passiva ränte- och royaltyintäkter, där det görs åtskillnad mellan företag som befinner sig en liknande rättslig och faktisk situation, är selektiv vid första påseendet, med hänsyn till att syftet med ITA 2010 är att beskatta inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar.
- (96) Vidare konstaterade kommissionen i det första beslutet om att inleda förfarandet att skattebefrielsen framför allt i hög grad verkade gynna en grupp på 529 företag som erhåller passiva ränte- eller royaltyintäkter, framför allt ränta från andra företag inom samma koncern, eller royaltyer. Kommissionen konstaterade också att den största andelen av låneräntor som erhöles av företag i Gibraltar kom från koncerninterna lån som hade beviljats utländska enheter i koncernen ⁽⁵⁰⁾.
- (97) I fall som detta, där åtgärden inte uppstår genom ett formellt undantag från skattesystemet, anser kommissionen att det vid bedömningen av selektiviteten är särskilt relevant att överväga effekterna av åtgärden för att bedöma om den i hög grad gynnar en viss grupp av företag.
- (98) Vad avser royaltyer visar kommissionens analys av åtgärdens effekter ⁽⁵¹⁾ att den endast gynnade tio företag (av 8 003 aktiva företag med verksamhet i Gibraltar) och att samtliga dessa ingick i multinationella koncerner. Dessutom verkar minst åtta av dem tillhöra stora multinationella företag med global verksamhet. Däremot fanns det inget enskilt företag som erhöles royaltyer i Gibraltar.
- (99) Vad gäller räntor visar de upplysningar som lämnats av de brittiska myndigheterna att av det totala beloppet för ränteintäkter på koncerninterna lån som erhållits av företag i Gibraltar (1 400 miljoner brittiska pund) härrör 99,8 % från lån som beviljats utländska (koncern)företag. Däremot har endast två företag i Gibraltar, som sammanlagt står för endast 3 256 834 brittiska pund (222 169 brittiska pund i skattebelopp som staten avstått ifrån) (motsvarande 0,2 % av det totala beloppet för koncerninterna lån), erhållit ränta med inhemskt ursprung.
- (100) Dessa siffror visar att åtgärden i hög grad gynnade företag som tillhörde multinationella koncerner och som hade fått vissa funktioner (beviljande av koncerninterna lån och/eller rätten att använda immateriella rättigheter). Framför allt gynnade åtgärden i) ett litet antal multinationella företag, varav de flesta ingår i stora multinationella koncerner med global verksamhet (som erhåller royaltyer) och ii) företag som ingår i multinationella koncerner och ger lån till utländska företag som ingår i deras koncern. Med hänsyn till syftet med ITA 2010 (dvs. att beskatta inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar) befinner sig dessa företag i en liknande rättslig och faktisk situation som alla andra företag i Gibraltar som genererar inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar (eller bedriver verksamhet som kräver licens enligt Gibaltars lag, t.ex. bank-, försäkrings- eller spelverksamhet).
- (101) Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar anser att skattebefrielsen är en generell åtgärd som tillämpas på alla företag i en liknande situation, oberoende av sektor. Vidare påpekar de att det faktum att det går att identifiera vissa företag som gynnas mer av en skatteregel än andra inte i sig innebär att regeln är selektiv. Regeln skulle endast vara selektiv om den sannolikt i sig gynnar en identifierbar kategori av företag. Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar anser att så inte är fallet i fråga om den berörda åtgärden, eftersom det inte finns några andra företag som befinner sig i en liknande faktisk eller rättslig situation i Gibraltar för vilka skattebefrielsen inte är tillämplig.
- (102) Kommissionen anser att Förenade kungarikets påstående att åtgärden vid första påseendet är tillämplig på alla företag, oberoende av sektor eller verksamhet, inte är relevant för bedömningen av selektiviteten. Det faktum att ett stort antal företag kan hävda att de är berättigade till en viss behandling inom ramen för en nationell åtgärd, eller att företagen tillhör flera olika ekonomiska sektorer, är enligt fast rättspraxis inte tillräckligt för att ifrågasätta att åtgärden är selektiv ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Se kommissionens beslut av den 16 oktober 2013 om statligt stöd SA.34914 (2013/C) (f.d. 2013/NN) – bolagsskatteordningen i Gibraltar (EUT C 348, 18.11.2013, s. 189).

⁽⁵¹⁾ Analysen av de företag som erhåller royaltyer omfattar, av de skäl som beskrivs i avsnitt 8.3.1.2, de fem företag i Gibraltar som hade fått förhandsbesked i skattefrågor utfärdade, som en del av de 165 förhandsbesked som omfattades av det utvidgade förfarande som inleddes i oktober 2014, och som erhöles royaltyer och ränteintäkter via sina intressen i nederländska partnerskap.

⁽⁵²⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P av den 21 december 2016, World Duty Free Group, punkt 80.

- (103) En åtgärd som gör åtskillnad mellan företag, som med hänsyn till syftet med den berörda rättsliga ordningen befinner sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation, är selektiv i sig. I föreliggande fall har det konstaterats att befrielsen från bolagsskatt för passiva ränte- och royaltyintäkter främst gynnar multinationella koncerner. Som konstateras i skäl 100 befinner sig multinationella koncerner i en liknande rättslig och faktisk situation som alla andra företag i Gibraltar som genererar intäkter som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar, med hänsyn till syftet med referensskattesystemet (ITA 2010). Befrielsen från bolagsskatt på passiva ränte- och royaltyintäkter är därför selektiv vid första påseendet.
- (104) Dessutom måste det påpekas att det faktum att skattebefrielsen främst gynnar multinationella företag inte är en slumpartad följd av ordningen ⁽³³⁾. Skattebefrielsen, i en liten skattejurisdiktion som Gibraltar, utan hänsyn till den plats där FoU-verksamheten bedrivits, erbjöd per definition fler möjligheter för internationella koncerner, som tack vare sin internationella organisation och storlek lätt kan flytta immateriella tillgångar och kapital (och sedan bevilja lån och/eller rätten att använda immateriella rättigheter) inom koncernen. Dessa slutsatser visar i tillräckligt hög grad att åtgärden var utformad för att locka eller gynna företag som tillhörde koncerner, framför allt multinationella sådana, och som anförtrots viss verksamhet (beviljande av koncerninterna lån och/eller rätten att använda immateriella rättigheter). Därför konstaterar kommissionen att åtgärden är selektiv vid första påseendet, eftersom dess effekter, som i hög grad gynnade en viss kategori av företag, är en oundviklig konsekvens av åtgärdens utformning.

7.1.3.3 Åtgärden är inte motiverad

- (105) En åtgärd som är selektiv vid första påseendet kan vara motiverad av skattesystemets art eller allmänna systematik, om den härrör direkt från systemets inneboende grundläggande eller vägledande principer eller är ett resultat av inneboende mekanismer som är nödvändiga för att systemet ska fungera och vara ändamålsenligt. Detta kan t.ex. gälla neutralitetsprincipen, målet att optimera återvinningen av skatteskulder eller administrativ hanterbarhet.
- (106) Förenade kungariket hävdade att skattebefrielsen är en logisk följd av territorialprincipen, vars syfte är att undvika dubbelbeskattning. I detta avseende konstaterar kommissionen att den skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter som infördes i ITA 2010 inte kan betraktas som enbart en tillämpning av territorialprincipen. Precis som beskrivs i avsnitt 7.1.3.2 måste det framför allt påpekas att enligt territorialprincipen för beskattning anses royaltyintäkter som erhålls av ett företag i Gibraltar uppkomma i eller härstamma från Gibraltar. Vad gäller ränta behöver territorialprincipen prövas från fall till fall för att fastställa platsen för den verksamhet som ger upphov till inkomsten och därmed avgöra huruvida det föreligger en beskattningsbar inkomst eller ej. Därför kan den skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter som infördes genom ITA 2010 inte anses enbart avspegla tillämpningen av territorialprincipen.
- (107) Argumentet om att tillämpningen av territorialprincipen bygger på behovet att förhindra dubbelbeskattning håller inte heller, eftersom den (utländska) betalande enheten i allmänhet får dra av räntor och royaltyer för beskattningssändamål ⁽³⁴⁾. Inom ramen för rådets direktiv 2003/49/EG ⁽³⁵⁾ om räntor och royaltyer är vissa koncerninterna ränte- och royaltybetalningar undantagna från källskatt (på den utländska betalande enhetens nivå) på grundval av nationella regler som införlivar det direktivet i inhemsk lag. Med hänsyn till den begränsade risken för dubbelbeskattning är därför en fullständig och automatisk åtgärd för skattebefrielse oproportionell, och syftet att förhindra dubbelbeskattning kan inte anses vara en berättigad motivering.
- (108) I samband med den formella undersökningen hävdade de brittiska myndigheterna också att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter är motiverad av den administrativa hanterbarheten, eftersom skatteintäkterna inte skulle bli tillräckligt stora för att motivera den administrativa bördan med att verkställa beskattningen av passiva ränte- och royaltyintäkter. Härvid påpekade de att räntor från utlandet ändå skulle vara skattebefriade enligt Gibaltars vanliga territorialprincip. Vad gäller räntor och royaltyer från Gibraltar anser de att skattebefrielsen är motiverad av att indrivningskostnaderna skulle överskrida de väntade intäkterna.

⁽³³⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 106.

⁽³⁴⁾ Beroende på de tillämpliga skattereglerna kan avdragsmöjligheten för räntor och royaltyer i vissa situationer vara begränsad till nivån för det betalande företaget, till följd av räntebegränsningsregler, regler för internprissättning och andra regler för att motverka skatteflykt.

⁽³⁵⁾ Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royaltyer som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, senast ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU av den 13 maj 2013 (EUT L 157, 26.6.2003, s. 49).

- (109) Kommissionen uppmanade de brittiska myndigheterna att demonstrera med konkreta exempel att de administrativa kostnaderna för att driva in bolagsskatt på passiva ränte- och royaltyintäkter skulle överskrida de eventuella intäkterna från detta. De brittiska myndigheterna lämnade emellertid inte in några konkreta exempel för att styrka sitt påstående. Utan bevis kan kommissionen inte godta påståendet att skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter är motiverad av den administrativa hanterbarheten.

7.1.3.4 Slutsats om selektivitet

- (110) Kommissionen anser att åtgärden är selektiv eftersom den i hög grad gynnar en viss uppsättning företag som tillhör multinationella koncerner och har ålagts vissa funktioner (beviljande av koncerninterna lån eller rätten att använda immateriella rättigheter), jämfört med andra företag som befinner sig i en liknande faktisk och rättslig situation, med hänsyn till det verkliga syftet med ITA 2010.

7.1.4 Eventuell snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln inom unionen

- (111) För att utgöra statligt stöd måste en åtgärd enligt artikel 107.1 i fördraget snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, och den måste påverka handeln inom unionen.
- (112) Under undersökningens gång konstaterades att majoriteten av de företag som gynnades av skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter ingår i internationella koncerner av företag med verksamhet i sektorer där det förekommer handel inom unionen ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Även om de företag i Gibraltar som var föremål för skattebefrielsen inte deltog direkt i handeln har domstolen fastställt att när stöd beviljas ett företag och på så sätt stärker dess ställning jämfört med andra företag som deltar i handel inom unionen, ska åtgärden anses påverka handeln och snedvrida konkurrensen ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Dessutom måste det påpekas att bolagsskattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter inte är kopplad till någon särskild investering utan helt enkelt befriar stödmottagarna från kostnader som de normalt skulle ha behövt bära i sin dagliga verksamhet. Om det därför skulle konstateras att skattebefrielsen är statligt stöd, skulle det vara driftstöd. Det är mer sannolikt att driftstöd snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen, eftersom det inte är inriktat mot något specifikt marknadsmisslyckande och inte är begränsat i tid.
- (115) Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar hävdade också att ett eventuellt stöd till följd av skattebefrielsen för royaltyer skulle vara stöd av mindre betydelse och inte omfattas av tillämpningsområdet för reglerna för statligt stöd enligt förordning (EU) nr 1407/2013. I samband med den formella undersökningen uppmanades de brittiska myndigheterna att visa att villkoren för att en åtgärd ska betraktas som ett stöd av mindre betydelse och därför inte omfattas av reglerna för statligt stöd skulle vara uppfyllda för alla berörda företag. De upplysningar som lämnades in gällde emellertid endast en handfull företag, och de brittiska myndigheterna styrkte inte sitt påstående om att villkoren för att åtgärden skulle betraktas som ett stöd av mindre betydelse skulle vara uppfyllda för samtliga stödmottagare. Därför kan kommissionen inte godta argumentet att skattebefrielsen inte innehåller stöd på grundval av att den erhållna fördelen alltid skulle vara av mindre betydelse.

⁽⁵⁶⁾ Förenade kungariket ansåg att skattebefrielsen tillämpas generellt på alla industri-, finans- och handelssektorer och inte främjar någon särskild sektor av ekonomin. Dessutom hävdade Gibraltar att skattebefrielsen för royaltyer inte kan betraktas som selektiv eftersom de företag som erhöll royaltyer under den treårsperiod då skattebefrielsen tillämpades var aktiva inom så mångskiftande sektorer som livsmedelsåterförsäljning, modekläder, spel och försäkring. Dessa sektorer är liberaliserade, konkurrensutsatta och omfattar handel inom unionen. Offentligt tillgänglig information om stödmottagarna av skattebefrielsen för royaltyer visar också att de berörda företagen ingår i koncerner med verksamhet på unionsmarknader.

⁽⁵⁷⁾ Domstolens dom i mål C-518/13 av den 14 januari 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, punkt 66, domstolens dom i de förenade målen C-197/11 och C-203/11 av den 8 maj 2013, Libert m.fl., ECLI:EU:C:2013:288, punkt 77, samt domstolens dom i mål C-128/16 P av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl., ECLI:EU:C:2018:591, punkt 84.

- (116) Följaktligen anser kommissionen att åtgärden snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen och att den påverkar handeln inom unionen.

7.1.5 Slutsats om förekomsten av statligt stöd

- (117) Eftersom alla de villkor som fastställs i artikel 107.1 i fördraget är uppfyllda konstaterar kommissionen därför att ordningen med en skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter, så som den var utformad före ikraftträdandet av de relevanta ändringarna 2013, är statligt stöd i den mening som avses i den artikeln.

7.2 Åtgärdens karaktär av nytt stöd

- (118) Enligt artikel 1 c i procedurförordningen avses med *nytt stöd* allt stöd, det vill säga stödordningar och individuellt stöd, som inte är befintligt stöd, inbegripet ändringar av befintligt stöd. Med *befintligt stöd* avses godkänt stöd eller stöd som anses ha godkänts i enlighet med bestämmelserna i artikel 1 d i procedurförordningen.
- (119) De brittiska myndigheterna och Gibraltar hävdar att om skattebefrielsen för ränta från utlandet är statligt stöd, skulle detta vara befintligt stöd eftersom statusen för denna typ av ränta inom ramen för skattebefrielsen de facto inte har förändrats jämfört med den föregående lagstiftningen från 1952 (till följd av territorialprincipen).
- (120) I detta avseende konstaterar kommissionen att enligt det territoriella systemet för beskattning skulle räntan behöva bedömas från fall till fall, för att avgöra om det fanns någon beskattningsbar inkomst. Detta skulle inte leda till en automatisk skattebefrielse för den berörda inkomsten. Skattebefrielsen för passiva ränteintäkter (före den 1 juli 2013), så som den infördes genom ITA 2010, skiljer sig därför avsevärt från skattebehandlingen av passiva ränteintäkter före ITA 2010 och kan inte anses ha samma effekt som tillämpningen av territorialprincipen hade.
- (121) Om territorialprincipen skulle resultera i en skattebefrielse av räntor från utlandet, skulle detta dessutom inte vara tillräckligt för att fastställa att åtgärden är "befintligt stöd", eftersom den tidigare skattebefrielsen inte var begränsad till räntor från utlandet (den täckte både utländska och inhemska räntor). En möjlig motivering av skattebefrielsen (och dess förenlighet med territorialprincipen) måste bygga på ett resonemang som går att tillämpa på alla ränteintäkter, inte enbart en viss del av dem (räntor från utlandet).

7.3 Stödets förenlighet med den inre marknaden

- (122) Statligt stöd anses förenligt med den inre marknaden om det omfattas av någon av kategorierna i artikel 107.2 i fördraget ⁽⁵⁸⁾, och det kan anses förenligt med den inre marknaden om det omfattas av någon av kategorierna i artikel 107.3 i fördraget ⁽⁵⁹⁾. Bevisbördan för att ett stöd som beviljats av staten är förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget åvilar dock den stödbeviljande medlemsstaten ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Kommissionen konstaterar att de brittiska myndigheterna inte har lagt fram några argument för varför bolagsskattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter skulle betraktas som förenlig med den inre marknaden. Framför allt kommenterade Förenade kungariket inte de tvivel på åtgärdens förenlighet som uttrycktes i det första beslutet om att inleda förfarandet.

⁽⁵⁸⁾ Undantagen i artikel 107.2 i fördraget gäller a) stöd av social karaktär som ges till enskilda konsumenter, b) stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller andra exceptionella händelser och c) stöd till vissa områden i Förbundsrepubliken Tyskland.

⁽⁵⁹⁾ Undantagen i artikel 107.3 i fördraget gäller a) stöd för att främja utvecklingen i vissa områden, b) stöd för vissa viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi, c) stöd för utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa områden, d) stöd för att främja kultur och bevara kulturarvet samt e) stöd av annat slag genom ett beslut från rådet.

⁽⁶⁰⁾ Förstainstansrättens dom i mål T-68/03 av den 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/kommissionen, ECLI:EU:T:2007:253, punkt 34.

- (124) Kommissionen själv har inte identifierat någon möjlig grund för förenlighet och anser att inga av de undantag som anges i artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget är tillämpliga, eftersom åtgärden inte verkar syfta till att uppnå något av de mål som anges i de bestämmelserna. Eftersom bolagsskattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter dessutom inte är kopplad till någon särskild investering utan helt enkelt befrägar stödmottagarna från kostnader som de normalt skulle ha behövt bära i sin dagliga verksamhet, anses den utgöra driftstöd. Rent allmänt kan sådant stöd normalt inte anses vara förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 i fördraget i och med att det inte underlättar utveckling av vissa verksamheter eller vissa regioner. I detta fall är skattefördelarna inte heller begränsade i tid, de minskas inte med tiden och de står inte i proportion till vad som är nödvändigt för att avhjälpa ett specifikt marknadsmisslyckande eller uppfylla något mål av allmänt intresse i de berörda områdena. Därför kan åtgärden inte anses vara förenlig med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget.

8. BEDÖMNING AV PRAXIS FÖR FÖRHANDSBESKED I SKATTEFRÅGOR I GIBALTAR

- (125) För det första bör det påpekas att "i avsaknad av unionslagstiftning på området är det medlemsstaterna eller de enheter under statsnivå som har självbestämmande på skatteområdet som är behöriga att fastställa vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna" ⁽⁶¹⁾. Samtidigt gäller enligt etablerad rättspraxis att "vid utövandet av den behörighet som förbehållits staterna är det [...] inte tillåtet att ensidigt vidta åtgärder som enligt fördraget är förbjudna" ⁽⁶²⁾.
- (126) Kommissionen ifrågasätter inte att medlemsstaternas skattemyndigheter utfärdar förhandsbesked i skattefrågor. Den inser vikten av förhandsbesked för att skapa rättslig säkerhet hos skattebetalarna. Förutsatt att de inte beviljar en selektiv fördel för särskilda ekonomiska aktörer, skapar förhandsbesked i skattefrågor inga problem enligt unionslagstiftningen om statligt stöd ⁽⁶³⁾.
- (127) Om ett förhandsbesked i skattefrågor emellertid godtar ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle ha blivit följden av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, kan detta förhandsbesked ge mottagaren en selektiv fördel, i den mån som denna selektiva behandling resulterar i en sänkning av mottagarens skattskyldighet i en medlemsstat jämfört med andra företag i en liknande faktisk och rättslig situation ⁽⁶⁴⁾.

8.1 Inledning

- (128) I beslutet om att utvidga förfarandet konstaterade kommissionen preliminärt i fråga om de 165 förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats av skattemyndigheterna i Gibraltar mellan januari 2011 och augusti 2013 att de var materiellt selektiva, eftersom Gibaltars skattemyndigheter generellt avstod från att göra en regelrätt bedömning av företagens skattskyldighet, och utövade sina diskretionära befogenheter. Kommissionen ansåg också preliminärt att Gibaltars skattemyndigheter i vissa fall utfärdade förhandsbesked i skattefrågor som inte stämde överens med de tillämpliga skattebestämmelserna ⁽⁶⁵⁾.
- (129) Preliminärt ansåg kommissionen att genom att enbart utfärda sådana förhandsbesked i skattefrågor till vissa multinationella företag, i motsats till andra, rent inhemska företag som inte ansöker om ett förhandsbesked, behandlade skattemyndigheterna företag som befann sig i en liknande rättslig och faktisk situation på olika sätt. Dessa åtgärder ansågs därför vara selektiva vid första påseendet. Inte heller kunde kommissionen identifiera någon godtagbar motivering till följd av arten hos eller den allmänna systematiken i ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-236/16 och C-237/16 av den 26 april 2018, ANGED/Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291, punkt 38, och domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.

⁽⁶²⁾ Se domstolens dom i de förenade målen 6/69 och 11/69 av den 10 december 1969, kommissionen/Frankrike, ECLI:EU:C:1969:68, punkt 17, och domstolens dom i mål 173/73 av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 13. Se även domstolens dom i de förenade målen C-182/03 och C-217/03 av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187 ASBL/kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, punkt 81, domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, domstolens dom i mål C-417/10 av den 29 mars 2012, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, punkt 25, och domstolens dom i mål C-529/10 av den 29 mars 2012, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, punkt 18. Se även tribunalens dom i mål T-538/11 av den 25 mars 2015, Belgien/kommissionen, ECLI:EU:T:2015:188, punkt 66.

⁽⁶³⁾ Se internt arbetsdokument om statligt stöd och förhandsbesked i skattefrågor från GD Konkurrens, punkt 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), punkt 170.

⁽⁶⁵⁾ Dessa tvivel beskrivs närmare i skäl 32 i det beslutet.

- (130) Som ett led i den formella undersökningen analyserade kommissionen den relevanta dokumentation som lämnats av de brittiska myndigheterna angående de 165 förhandsbesked som omfattades av undersökningen, för att identifiera eventuella möjliga diskretionära metoder, felaktig tillämpning av reglerna eller avsaknad av ordentliga kontroller av var verksamheten i själva verket bedrevs. Den dokumentation som kommissionen bedömde omfattade följande:

1. De 165 förhandsbeskeden i sig samt ansökningarna om dessa förhandsbesked.
2. Rapporter från granskningar i efterhand som myndigheterna i Gibraltar hade gjort under 2015 av alla mottagare av de 165 förhandsbeskeden. Syftet med granskningarna var att bedöma om någon av bestämmelserna i ITA 2010 hade tillämpats felaktigt. Granskningsrapporterna innehåller bakgrundsinformation om de berörda företagen och deras verksamhet samt eventuella förändringar i deras organisation, verksamhet och funktion som hade skett sedan förhandsbeskedet utfärdades. Rapporterna innehöll även vissa upplysningar om företagets verksamhet och en rättslig bedömning av huruvida företagen och/eller verksamheten var skattskyldiga enligt ITA 2010. Den viktigaste fråga som bedömdes vid granskningarna var huruvida inkomster från verksamheten uppfyllde villkoren för att anses uppkomma i eller härstamma från Gibraltar. Granskningarna baserades på omfattande genomgångar av alla dokument som lämnats in av de granskade företagen, svar på frågeformulär, besök på plats och möten med företagen eller deras ombud. Det lämnades också in mer detaljerade uppgifter om 25 företag, inbegripet redovisning och, i vissa fall, kopior av deras skattedeklarationer.
3. Sakupplysningar om samtliga 165 företag för att möjliggöra en bedömning av huruvida påståendet att dessa företag inte bedriver verksamhet i Gibraltar är tillräckligt underbyggt, däribland uppgifter om antalet anställda och direktörer, personalutgifter, amorteringskostnader, övriga rörelsekostnader som rör driften i Gibraltar och rörelsekostnader som inte rör verksamhet i Gibraltar.

- (131) Genom att analysera dessa uppgifter kunde kommissionen bedöma om de berörda företagen genererade intäkter som var beskattningsbara i Gibraltar i enighet med det territoriella systemet för beskattning och/eller om något förhandsbesked i skattefrågor hade utfärdats eller genomförts på ett sätt som inte stämde överens med de tillämpliga skattebestämmelserna.

8.2 De oproblematiska förhandsbeskeden i skattefrågor

- (132) I den överväldigande majoriteten av fallen (160 av de granskade 165 förhandsbeskeden) visade analysen inte att förhandsbeskeden hade utfärdats på ett sätt som inte stämde överens med de tillämpliga generella skattereglerna. I de flesta fall uppfyllde de inkomster som genererades av de berörda företagen inte de territoriella kraven för att vara beskattningsbara i Gibraltar. Framför allt visade de granskningsrapporter och andra handlingar som lämnats av de brittiska myndigheterna att företagets verksamhet i Gibraltar var begränsad och i allmänhet inte kunde leda till att skattemyndigheterna skulle konstatera att den inkomstgenererande verksamheten verkligen hade ägt rum i Gibraltar. Det fanns med andra ord tillräckliga bevis för att den vinstgivande verksamheten inte ägde rum i Gibraltar. I flera förhandsbesked bekräftades den uteblivna beskattningen av passiv ränta, royaltyer och/eller utdelningar, vilket stämde överens med de tillämpliga skattebestämmelserna, eftersom de tillämpliga skattebestämmelserna när förhandsbeskeden i skattefrågor utfärdades inte innehöll några bestämmelser om beskattning av royaltyer och passiva ränteintäkter. Som framgår av skälen 145–147 har tillfredsställande motiveringar lämnats i fråga om de övriga fallen. Dessa slutsatser kan illustreras med följande exempel som avspeglar de olika kategorier av affärsverksamhet (som omfattas av de 165 förhandsbeskeden i skattefrågor) som anges i beslutet om att utvidga förfarandet ⁽⁶⁶⁾.
- (133) Det första exemplet gäller ett förhandsbesked som utfärdades till ett företag som tillhandahöll förvaltnings- och konsulttjänster till hotell och kasinon i Afrika. I granskningsrapporten konstaterades att tjänsterna tillhandahölls i Afrika av personal som var anställd av företaget i Afrika. Granskningen visade att företaget inte bedrev någon handelsverksamhet i eller från Gibraltar. Företagets verksamhet i Gibraltar var begränsad till grundläggande administrativt stöd som tillhandahölls av en enda anställd i rollen som administrativ sekreterare, utan att någon väsentlig verksamhet bedrevs i Gibraltar. Det konstaterades att dessa grundläggande sekreteraruppgifter inte var en verksamhet som genererade intäkter i Gibraltar. Detta styrktes av ett besök på plats i företagets lokaler i Gibraltar, som konstaterades bestå av en kontorslokal som uteslutande var utformad för att användas vid

⁽⁶⁶⁾ Se framför allt skäl 53 i beslutet om att utvidga förfarandet.

styrelsemöten. Skattemyndigheternas övervakning av lokalerna på andra dagar visade att lokalerna inte används för några andra ändamål. Därför konstaterades i rapporten att företaget inte var skattepliktigt i Gibraltar på grund av att inga intäkter uppkom i eller härstammade från Gibraltar (eftersom företaget inte bedrev någon inkomstgivande verksamhet i Gibraltar).

- (134) I det andra exemplet utfärdades ett förhandsbesked till ett företag som tillhandahöll mäklartjänster inom sjöfart till kunder för fartygsägares räkning. Granskningen bekräftade att tjänsterna utfördes i eller från gruppens olika kontor i London, Singapore, Australien och Monaco, utan att någon inkomstgenererande verksamhet ägde rum i Gibraltar. Vid granskningen framkom inga bevis som pekade på att företaget hade bedrivit någon verksamhet i Gibraltar. Därför konstaterades i granskningsrapporten att företaget inte hade någon närvaro eller något fast driftsställe i Gibraltar, utöver företagets server. Av den anledningen konstaterades att företaget inte var skattepliktigt i Gibraltar på grund av att inga intäkter uppkom i eller härstammade från Gibraltar (eftersom företaget inte bedrev någon inkomstgenererande verksamhet i Gibraltar).
- (135) Det tredje exemplet gäller ett förhandsbesked som utfärdades till ett företag som tillhandahöll administrations- och stödtjänster till ett närstående företag i Luxemburg. Tjänsterna utfördes av två av företagets direktörer, som hade sin hemvist i Gibraltar. Företaget hade också lån som beviljats olika företag som ingick i koncernen och som främst låg i Nederländerna. Säkerheten för dessa lån låg utanför Gibraltar ⁽⁶⁷⁾. Vid den granskning som gjordes 2015 konstaterades att företaget hade en fysisk närvaro i Gibraltar i form av de professionella managementtjänster som utfördes av direktörer som hade sin hemvist i Gibraltar och som fattade ledningsbeslut. Fram till den 30 juni 2013 beskattades företaget enbart för inkomster från administrations- och stödtjänsterna, eftersom ränta på koncerninterna lån inte var beskattningsbar i Gibraltar ⁽⁶⁸⁾ (i enlighet med skattebefrielsen för passiva räntor enligt ITA 2010). Sedan den 1 juli 2013 har företaget varit skattepliktigt även för ränteintäkter (klass 1A, tabell C i förteckning 1 i ITA 2010) till följd av ändringen som innebar att koncerninterna lån omfattades av tillämpningsområdet för beskattning enligt ITA 2010. Företaget har helt och hållet uppfyllt alla skattebestämmelser i Gibraltar sedan den 1 juli 2013.
- (136) I det fjärde exemplet utfärdades ett förhandsbesked till ett företag som inom ramen för ett joint venture-avtal gav tredje parter som var etablerade utanför Gibraltar i uppdrag att tillhandahålla reklam-, marknadsförings- och pr-tjänster i samband med internetbaserade spelaktiviteter, vilket omfattade att skapa synlighet för och utveckla varumärket. Företaget erhöll en andel av de intäkter som genererades av den internetbaserade spelverksamheten, som bedrevs i Malta av motparten i joint venture-avtalet. Granskningen, som omfattade ett besök på plats och en rörlig undersökning som genomfördes av tjänstemän vid Gibraltars skattemyndigheter av Gibraltars finansiella sektor, banksektor och kontorsuthyrningssektor, visade att företaget inte hade någon fysisk närvaro eller något fast driftsställe i Gibraltar och att dess direktörer inte utförde någon inkomstgenererande verksamhet i eller från Gibraltar. I rapporten konstaterades att företaget inte var skattepliktigt på grund av att inga intäkter hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar. Myndigheterna i Gibraltar återkallade förhandsbeskedet den 17 juli 2015 eftersom företagets ombud bekräftade vid mötet på plats att de inte längre hade några förbindelser med företaget.
- (137) I det femte exemplet utfärdades ett förhandsbesked till ett företag som köpte petroleumprodukter direkt från raffinaderier i Asien och sedan lagrade, transporterade och levererade dessa produkter från företagets lagrings-terminaler i Asien till kunder i Italien, Grekland, Israel och Turkiet. Granskningen visade att företaget inte hade någon fysisk närvaro eller något fast driftsställe i Gibraltar och att dess enda direktör inte hade utfört någon inkomstgenererande verksamhet i eller från Gibraltar. Vid granskningen konstaterades också att handelsverksamheten bedrevs på olika geografiska platser via kontor i Hongkong, Förenade kungariket, Dubai, Oman och Afghanistan, vilket framgick av webbplatsen för den koncern som företaget ingick i. Slutsatsen av granskningen blev därför att företaget inte var skattepliktigt enligt avsnitt 11 i ITA 2010, på grund av att inga intäkter hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar.
- (138) I det sjätte exemplet utfärdades ett förhandsbesked till ett företag som bedrev handel med sjukvårds- och hälsorelaterade produkter som inte var läkemedel från Sydkorea till Tyskland. Granskningen visade att ledningen och de kommersiella besluten hade utlokaliserats till en person med hemvist i Namibia. Granskningen visade också att den enda direktör i företaget med hemvist i Gibraltar tillhandahöll allmänna konsulttjänster till företaget och inte deltog aktivt i företagets dagliga handelsverksamhet. Baserat på ett besök på plats, ett möte med

⁽⁶⁷⁾ Ursprunget för inkomsten och platsen för säkerheten är särskilt relevanta för att avgöra om ränteintäkter uppkommer i eller härstammar från Gibraltar (tillämpning av regeln om "platsen för lånet").

⁽⁶⁸⁾ Utan skattebefrielsen för passiva ränteintäkter enligt ITA 2010 skulle inkomsterna ha omfattats av territorialprincipen och därmed av regeln om "platsen för lånet". Med tanke på att räntan har utländskt ursprung och med hänsyn till platsen för säkerheten för lånet, skulle ränteintäkterna med största sannolikhet ha ansetts ha uppkommit i eller härstamma från ett annat land än Gibraltar.

företaget, svar på ytterligare skriftliga frågor och systematiska kontroller på internet, kunde det konstateras att företaget inte hade någon fysisk närvaro i Gibraltar. Enligt granskningen tillhandahöll företaget ingen tjänst i eller från Gibraltar, varför det konstaterades att företaget inte hade några inkomstkällor som hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar.

- (139) I det sjunde exemplet deltog företaget i driften av internetspel via en webbplats. Företagets intäkter utgjordes av avgifter från slutanvändarna för icke grundläggande funktioner och rättigheter, kommissioner från handel med vadslagningstjänster som drevs av licensierade tredjepartsleverantörer samt försäljning av spelrelaterade produkter. Analysen av de tillgängliga uppgifterna visade att all verksamhet bedrevs utanför Gibraltar fram till den 1 januari 2014. Framför allt utfördes programvaruutvecklingen av företagets dotterföretag i en annan medlemsstat, medan värdservern fanns i Schweiz. Kundenservicen utfördes av tre frilansande personer i en annan medlemsstat och i ett tredjeländ. Prenumerationsavgifterna behandlades i Nederländerna. I detta sammanhang visade undersökningen att företaget inte var skattepliktigt för inkomster som genererats fram till den 1 januari 2014.⁽⁶⁹⁾ Sedan den 2 januari 2014 har företaget haft en fysisk närvaro i Gibraltar och har haft inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar. Företaget lämnar in fullständiga inkomstdeklarationer och uppfyller alla krav avseende beskattning i Gibraltar. Förhandsbeskedet i skattefrågor återkallades i januari 2014.
- (140) I det åttonde exemplet bekräftade granskningen att företaget handlade med jordbrukskemikalier från Ungern, Belgien och Israel till kunder i f.d. jugoslaviska republiken Makedonien, Bosnien och Hercegovina samt Slovakien. Efter att ha granskat samtliga handlingar som lämnats in av företaget och kompletterande upplysningar som företaget hade lämnat skriftligen och mot bakgrund av ett möte med företagets ombud (och på grundval av andra utredningsaktiviteter) konstaterades att ingen inkomstgenererande verksamhet bedrevs i Gibraltar (eftersom inga tjänster tillhandahölls i eller från Gibraltar och ingen aktivitet utfördes i eller från Gibraltar) och att företaget därför inte var beskattningsbart enligt avsnitt 11 i ITA 2010.
- (141) Det nionde och sista exemplet gäller ett förhandsbesked som utfärdades till ett företag som chartrade en lyxjakt (registrerad i Förenade kungariket) i Brittiska Jungfruöarna. Företaget hade en webbplats som visades att charterverksamheten bedrevs i Västindien. Granskningen som utfördes av skattemyndigheterna i Gibraltar visade att företaget inte bedrev någon handel i Gibraltar och inte hade någon fysisk närvaro och inget fast driftsställe i Gibraltar. Därför konstaterades att det inte förekom någon inkomstgenererande verksamhet som innebar att företaget var beskattningsbart enligt territorialprincipen. Förhandsbeskedet upphörde att gälla i oktober 2015 eftersom företaget hade strukits från företagsregistret i Gibraltar.
- (142) Dessa nio exempel är enbart illustrativa. Kommissionen bedömde de tillgängliga uppgifterna och handlingarna för samtliga 160 förhandsbesked för att säkerställa att de hade utfärdats i enlighet med gällande skatteregler i Gibraltar och att den verksamhet som bedrevs av de berörda företagen på ett rättvist sätt avspeglade den verksamhet som beskrevs i ansökan om ett förhandsbesked.
- (143) Av dessa 160 förhandsbesked i skattefrågor gällde 98 i själva verket territorialprincipen (och de granskningar som utfördes av skattemyndigheterna i Gibraltar visade att ingen inkomstgenererande verksamhet utfördes i Gibraltar). De intäkter som genererades av de berörda fallen omfattades alltså inte av det territoriella systemet för beskattning i Gibraltar.
- (144) I 34 fall erhöll mottagarna passiv ränta, royaltyer och/eller utdelningar⁽⁷⁰⁾, och det förefaller som om deras situation antingen hade reglerats eller deras verksamhet upphört efter 2013 års ändringar. I den mån skattebehandlingen av dessa företag är ett resultat av genomförandet av den stödordning som granskas i avsnitt 7 i detta beslut, hänvisar kommissionen emellertid till det avsnittet. Eventuellt stöd som har beviljats på grundval av dessa förhandsbesked (under perioden före ikraftträdandet av 2013 års ändringar) behandlas därför i den operativa delen i detta beslut som en del av den stödordning som konstateras i avsnitt 7.

⁽⁶⁹⁾ Förenade kungarikets inlägga av den 21 februari 2018.

⁽⁷⁰⁾ De förhandsbesked som rör beskattning av sådan inkomst skulle kunna omfattas av undersökningsförfarandet i fråga om skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter (särskilt vad gäller passiva ränte- och royaltyintäkter som genererats före den 1 juli 2013 respektive den 1 januari 2014) och eventuella skatteintäkter som staten avstått från till följd av skattebefrielsen för sådana intäkter kan komma att omfattas av återkrav i enlighet med avsnitt 10 i detta beslut. Dessa 34 förhandsbesked anges i bilagan som förhandsbesked nr 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 och 158.

- (145) I 19 fall hade bolaget inte bildats, eller så hade den verksamhet som beskrevs i ansökan om förhandsbesked i skattefrågor inte genomförts, eller så var företaget vilande. I de fallen fanns det alltså inget att beskatta, och oavsett skattemyndigheternas ståndpunkt kunde förhandsbeskeden inte omfatta beviljande av någon fördel till de berörda företagen.
- (146) I fyra andra fall konstaterades att de berörda inkomsterna hade uppkommit eller härstammade från Gibraltar och att de alltså var beskattningsbara i enlighet med avsnitt 11 i ITA 2010. I detta avseende är det relevant att påpeka att i sådana fall betonades i granskningsrapporterna från skattemyndigheterna i Gibraltar att förhandsbeskeden i skattefrågor hade återkallats till följd av lagstiftningsmässiga eller materiella ändringar. Det framgår också att återkallandena inte var ett resultat av de granskningar som utfördes 2015 utan berodde på tidigare granskningar, t.ex. när 2013 års ändringar i fråga om ränte- och royaltyintäkter trädde i kraft. I dessa fyra fall var de berörda företagen alltså skattepliktiga för sina inkomster som hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar.
- (147) De återstående fem förhandsbeskeden avsåg personliga inkomstskattefrågor, t.ex. beskattning av anställda. Dessa förhandsbesked påverkar inte beskattningsnivån för de berörda företagen och omfattas därför inte av bolagsbeskattningen.
- (148) I tabellen i bilagan finns en översikt över kommissionens slutsatser om de 160 oproblematiske förhandsbeskeden i skattefrågor, med hänvisning till de kategorier som beskrivs i detta avsnitt. Den visar att det inte har konstaterats något fall där ett förhandsbesked inte stämde överens med den normala tillämpningen av skattesystemet i Gibraltar ⁽⁷¹⁾.
- (149) Även om det alltså hade konstaterats att Gibraltars myndigheter hade utfärdat de 160 förhandsbeskeden i skattefrågor utan att följa ett särskilt förfarande eller utan att genomföra någon ingående analys när förhandsbeskeden utfärdades, skulle detta inte ha haft någon betydelse i praktiken och skulle inte ha lett till att någon fördel beviljades, eftersom verksamheten (eller avsaknaden av verksamhet) hos de berörda företagen inte genererade några beskattningsbara inkomster i enlighet med Gibraltars inkomstskatteregler ⁽⁷²⁾.
- (150) Efter att ha noggrant granskat de bevis som lämnats av de brittiska myndigheterna har kommissionen därför dragit slutsatsen att de 160 förhandsbeskeden i skattefrågor på ett tillförlitligt sätt avspeglade det som skulle ha blivit resultatet av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet i Gibraltar, utan någon felaktig tillämpning av lagen eller annan indikation på förekomst av statligt stöd. Följaktligen ger utfärdandet och genomförandet av dessa förhandsbesked inte upphov till några problem med statligt stöd ⁽⁷³⁾.

8.3 De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor

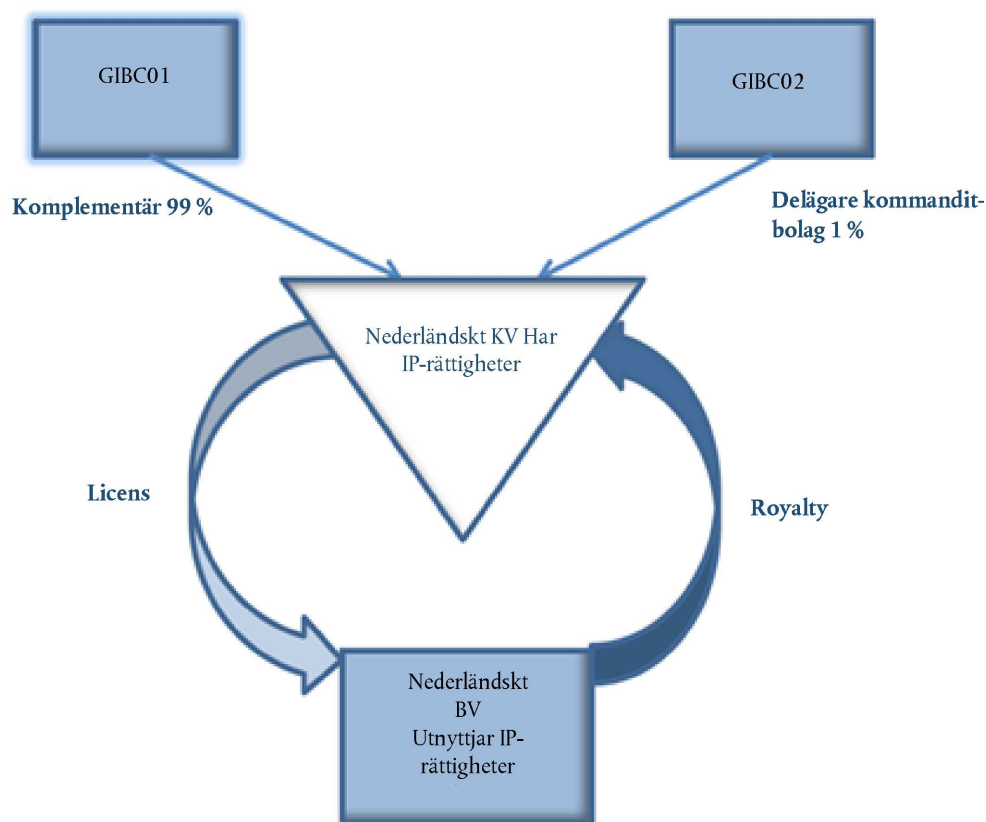
- (151) Kommissionens undersökning har visat att fem förhandsbesked som har utfärdats till bolagspartner i Gibraltar till nederländska kommanditbolag (*Commanditaire vennootschap*, CV) däremot väckte tvivel avseende reglerna för statligt stöd.
- (152) De berörda förhandsbeskeden utfärdades 2011 eller 2012 och bekräftade att royaltyer (samt i mindre utsträckning passiva ränteutgifter) som genererades på nivån för de nederländska kommanditbolagen inte var skattepliktiga enligt ITA 2010. Dessa förhandsbesked fortsatte att vara i kraft och återkallades inte av skattemyndigheterna, vare sig till följd av ändringarna av ITA 2010 under 2013, som innebar att räntor och royaltyer skulle omfattas av beskattningen, eller till följd av granskningarna 2015.

⁽⁷¹⁾ I enlighet med skäl 144 påverkar detta inte eventuellt stöd som har beviljats i samband med de 34 förhandsbesked som rör passiva inkomster till följd av genomförandet av den stödordning som granskas i avsnitt 7 i detta beslut.

⁽⁷²⁾ I enlighet med skäl 144 påverkar detta inte eventuellt stöd som har beviljats i samband med de 34 förhandsbesked som rör passiva inkomster till följd av genomförandet av den stödordning som granskas i avsnitt 7 i detta beslut.

⁽⁷³⁾ I enlighet med skäl 144 påverkar detta inte eventuellt stöd som har beviljats i samband med de 34 förhandsbesked som rör passiva inkomster till följd av genomförandet av den stödordning som granskas i avsnitt 7 i detta beslut.

(153) De situationer som avsågs i ansökningarna om förhandsbesked hade i allmänhet följande struktur:



- (154) Enligt nederländsk lag är ett *Commanditaire vennootschap* ett kommanditbolag, vilket generellt betraktas som en transparent enhet för skatteändamål och därför inte omfattas av bolagsskatt i Nederländerna ⁽⁷⁴⁾. Kommanditbolagets intäkter beskattas alltså inte i Nederländerna på kommanditbolagsnivå, utan beskattas på delägarnivå, beroende på deras andel av kommanditbolaget. En skattskyldighet för sådana kommanditbolags intäkter uppstår alltså enbart i Nederländerna om en eller flera delägare i bolaget är personer eller företag med hemvist i Nederländerna.
- (155) Vad gäller skattebehandlingen i Gibraltar framgår det av inlagorna från Förenade kungariket att Gibraltar, i avsaknad av särskilda regler i ITA 2010, tillämpar principerna för *common law* och därför betraktar nederländska kommanditbolag som transparenta enheter i enlighet med tillämpliga regler och tillämplig rättspraxis i Förenade kungariket ⁽⁷⁵⁾. Den berörda andelen av kommanditbolagens intäkter kommer därför att anses ha erhållits direkt av de företag i Gibraltar som har ett intresse i det nederländska kommanditbolaget.
- (156) I avsaknad av en bilateral skattekonvention mellan Gibraltar och Nederländerna skulle skattskyldigheten i Gibraltar i princip vara beroende av huruvida andelen av de berörda inkomster som genererats av det nederländska kommanditbolaget omfattades av beskattning enligt ITA 2010. Eftersom passiva ränte- och royaltyintäkter inte var skattepliktiga förrän i juni 2013 (i fråga om passiv ränta) och januari 2014 (i fråga om royaltyintäkter) var alla sådana inkomster från det nederländska kommanditbolaget inte skattepliktiga på nivån för parterna i Gibraltar. Enligt ändringarna i ITA 2010, som innebar att royalty- och passiva ränteintäkter skulle beskattas oavsett ursprung (klass 1A och 3A, tabell C i förteckning 1 i ITA 2010), skulle dock en korrekt tillämpning av Gibaltars skatteregler ha lett till att skattemyndigheterna i Gibraltar hade betraktat de berörda royaltyintäkterna (från och med den 1 januari 2014) och passiva ränteintäkterna (från och med den 1 juli 2013) som beskattningsbar inkomst på nivån för parterna i Gibraltar ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ Enligt nederländsk lag måste det i praktiken göras åtskillnad mellan öppna kommanditbolag och slutna kommanditbolag, beroende på om nya partner tillgång till och överföring av andelar i kommanditbolaget kräver tillstånd från alla övriga partner eller ej. Ett öppet kommanditbolag betraktas som en skattepliktig enhet (opak) i sig, medan ett slutet kommanditbolag betraktas som en transparent enhet och därför inte är bolagsskattepliktigt. I föreliggande fall är de berörda kommanditbolagen slutna. Denna klassificering är dock inte relevant för Gibaltars skattebehandling av kommanditbolaget (i enlighet med principerna för *common law*).

⁽⁷⁵⁾ Se framför allt den interna handbok som har offentliggjorts av det brittiska skatteverket HM Revenues & Customs om klassificering av utländska enheter för beskattningsändamål i Förenade kungariket, senast uppdaterad den 9 januari 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

⁽⁷⁶⁾ När det gäller passiva ränteintäkter skulle detta endast gälla i den mån de erhållna eller upplupna räntorna från ett visst företag uppgår till minst 100 000 brittiska pund.

- (157) I sin inläga av den 21 februari 2018 bekräftade de brittiska myndigheterna att Gibraltar Income Tax Office betraktar nederländska kommanditbolag som skattetransparenta enheter. De konstaterade dock att ingen beskattning uppstår i Gibraltar, eftersom det inte finns någon särskilt bestämmelse i ITA 2010 där det definieras och föreskrivs hur partnern i Gibraltar skulle beskattas. Orsaken till detta är att det i definitionen av en "person" i avsnitt 74 i ITA 2010 inte uttryckligen hänvisas till nederländska kommanditbolag och att det därför inte finns någon särskilt mekanism för beskattning av inkomster från innehav i ett nederländskt kommanditbolag.
- (158) Kommissionen förstår inte det resonemang som Förenade kungariket och skattemyndigheterna i Gibraltar har lagt fram, av följande skäl: För det första är den relevanta frågan inte huruvida nederländska kommanditbolag borde beskattas i Gibraltar eller ej, utan huruvida partnerna (med hemvist i Gibraltar) i sådana kommanditbolag borde beskattas för sin andel av de inkomster som genereras av sådana kommanditbolag. Eftersom kommanditbolag anses vara transparenta för skatteändamål i Gibraltar (enligt principerna för *common law*) borde kommanditbolagets partner med hemvist i Gibraltar beskattas för sin andel av kommanditbolagets inkomster i den mån inkomsten omfattas av beskattning enligt ITA 2010 (i fråga om ränteintäkter skulle detta vara fallet från och med den 1 juli 2013 och för royaltyintäkter skulle detta gälla från och med den 1 januari 2014) ⁽⁷⁷⁾. Kommissionen uttryckte tvivel om Förenade kungarikets resonemang, men tog inte emot några övertygande argument till stöd för resonemanget.
- (159) För det andra gäller att även om definitionen av en "person" i avsnitt 74 var relevant för de berörda fallen (kommissionen anser att detta är fallet enbart för de berörda företag i Gibraltar som har intressen i nederländska kommanditbolag, inte för de nederländska kommanditbolagen i sig), måste det påpekas att definitionen i avsnitt 74 ⁽⁷⁸⁾ är mycket allmän och tillräckligt vid för att omfatta ett nederländskt kommanditbolag.
- (160) Mottagarna för de fem omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är följande:
1. MJN Holdings (Gibraltar) Limited (förhandsbesked nr 144, utfärdat den 11 september 2012).
 2. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (förhandsbesked nr 83, utfärdat den 2 juni 2011).
 3. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (förhandsbesked nr 84, utfärdat den 2 juni 2011).
 4. Ash (Gibraltar) One Limited (förhandsbesked nr 139, utfärdat den 8 maj 2012).
 5. Ash (Gibraltar) Two Limited (förhandsbesked nr 140, utfärdat den 8 maj 2012).
- (161) Beloppen för de vinster som har gjorts på kommanditbolagens nivå och de berörda andelarna av dessa skattepliktiga vinster på nivån för dessa fem stödmottagare (enligt deras respektive intressen i kommanditbolagen) för perioden 2014–2016 ⁽⁸¹⁾ är följande ⁽⁸²⁾:

Företag i Gibraltar	Intresse i CV (%)	2014		2015		2016	
		Vinst i CV (räntor och royaltyer) (USD)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %) (USD)	Vinst i CV (räntor och royaltyer) (USD)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %) (USD)	Vinst i CV (räntor och royaltyer)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ Enligt klass 3A b, tabell C i förteckning 1 ska royaltyer anses ha uppkommit i och härstamma från Gibraltar när det företag som erhåller royaltyen är ett registrerat företag i Gibraltar. Denna regel påverkar inte slutsatsen att det berörda företag som är registrerat i Gibraltar är skattskyldigt för sin andel av den royaltyintäkt som har genererats på nivån för de nederländska kommanditbolagen, eftersom den berörda andel av alla intäkter som erhålls av kommanditbolagen anses ha erhållits direkt av de företag i Gibraltar som har intressen i de nederländska kommanditbolagen.

⁽⁷⁸⁾ I avsnitt 74 definieras begreppet *person* som "en korporation, oavsett om det utgörs av en grupp eller en enskild enhet, samt varje klubb, sammanslutning eller annat organ, eller en eller flera personer, oavsett ålder och kön, samt alla företag och varje grupp av personer, och alla andra enheter som definieras i förordningar som utfärdas inom ramen för denna lag".

⁽⁷⁹⁾ Hänvisas till som "potentiellt företag" i beslutet om att utvidga förfarandet.

⁽⁸⁰⁾ Hänvisas till som "potentiellt företag" i beslutet om att utvidga förfarandet.

⁽⁸¹⁾ De berörda kommanditbolagens vinster för beskattningsåren 2012, 2013 och 2017 är inte kända.

⁽⁸²⁾ Årsredovisningarna för de berörda kommanditbolagen är upprättade i US-dollar. Räkenskapsåret för MJN Holdings (Gibraltar) Ltd, Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd och Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd avslutas den 31 december. Räkenskapsåret för Ash (Gibraltar) One Ltd och Ash (Gibraltar) Two Ltd avslutas däremot den 30 september.

Företag i Gibraltar	Intresse i CV (%)	2014		2015		2016	
		Vinst i CV (räntor och royaltyer) (USD)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %) (USD)	Vinst i CV (räntor och royaltyer) (USD)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %) (USD)	Vinst i CV (räntor och royaltyer)	Andel av CV:s vinst (vinst × ränta i %)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	– 3 053 497,00	– 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	– 1 785 671,00 EUR	– 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	– 3 053 497,00	– 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	– 1 785 671,00 EUR	– 21 606,62 EUR

- (162) De berörda andelar av vinstbeloppen som avses i tabellen ovan borde ha införlivats i bedömningsgrunden för de fem företagen i Gibraltar och beskattats enligt normala skatteregler i Gibraltar.

8.3.1 Förekomst av stöd

8.3.1.1 Villkor för att bedöma statligt stöd

- (163) För att en åtgärd ska betraktas som statligt stöd måste det, som beskrivs i skäl 77, för det första röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med statliga medel, för det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna, för det tredje måste den ge ett företag en selektiv fördel och för det fjärde ska åtgärden snedvrider eller hota att snedvrider konkurrensen ⁽⁸³⁾.
- (164) I fråga om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med statliga medel, utfärdades de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor av skattemyndigheterna i Gibraltar, som ingår i Gibraltars regering. Förhandsbeskeden i skattefrågor innebär att myndigheterna godkände en viss skattebehandling. Mottagarna av förhandsbeskeden har med utgångspunkt i dem fastställt sin bolagsskattskyldighet i Gibraltar (för varje beskattningsår). I de fall mottagaren ålades att lämna in en deklARATION ⁽⁸⁴⁾ har förhandsbeskeden i skattefrågor sedan använts av stödmottagaren för att fylla i sina självdeklARATIONER, och Gibraltars skattemyndigheter har ansett att dessa deklARATIONER motsvarar stödmottagarens bolagsskattskyldighet i Gibraltar. I de fall det inte fanns något krav på att en självdeklARATION skulle lämnas in, eftersom det enligt förhandsbeskedet inte fanns någon skattepliktig inkomst, uppstod inte heller någon skattskyldighet. Eventuella skatteförmåner som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor kan därför tillskrivas Gibraltar.
- (165) Vad beträffar finansieringen av åtgärderna med hjälp av statliga medel, ska – enligt domstolens rättspraxis – en åtgärd anses utgöra statligt stöd, när den innebär att de offentliga myndigheterna beviljar vissa företag en skattebefrielse som, trots att den inte innebär en positiv överföring av statliga medel, försätter de berörda företagen i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i ⁽⁸⁵⁾. I detta fall bekräftar de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor att den berörda andelen av de royaltyer och ränteintäkter som genererats av de nederländska kommanditbolagen inte är skattepliktiga på nivån för de företag med hemvist i Gibraltar som har intressen i de bolagen. Den skattebehandling som beviljats på grundval

⁽⁸³⁾ Se domstolens dom i mål C-399/08 P av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39 och där angiven rättspraxis.

⁽⁸⁴⁾ Fram till den 31 december 2015 var ett företag i Gibraltar som saknade skattepliktig inkomst, t.ex. på grund av att det endast erhöll utdelningar från ett annat företag, inte skyldigt att lämna in någon självdeklARATION.

⁽⁸⁵⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72 och där angiven rättspraxis.

av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor kan därför anses sänka bolagsskattskyldigheten i Gibraltar för mottagarna av dessa förhandsbesked och därmed leda till en förlust av statliga medel. Orsaken är att en skattebefrielse som beviljas till följd av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder till uteblivna skatteintäkter som annars skulle ha varit tillgängliga för Gibraltar i avsaknad av skattebefrielsen ⁽⁸⁶⁾. Därför finansieras åtgärderna med statliga medel.

- (166) Vad gäller kravet att handeln ska påverkas, ingår de fem företag som gynnas av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor i multinationella koncerner med verksamhet på olika marknader i flera medlemsstater, varför eventuellt stöd till förmån för dem sannolikt påverkar handeln inom unionen. Genom att ge de berörda multinationella koncernföretagen en förmånlig skattebehandling kan Gibraltar dessutom ha avlett investeringar från andra medlemsstater som inte kan eller inte vill erbjuda en liknande förmånlig skattebehandling. Eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor stärker stödmottagarnas konkurrenskraft jämfört med andra företag som konkurrerar i handeln inom unionen, måste de anses kunna påverka den handeln ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Vad gäller kriteriet om snedvridning av konkurrensen gäller på liknande sätt att en åtgärd som beviljas av en stat anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen om den sannolikt förbättrar konkurrenskraften hos stödmottagaren för den åtgärden jämfört med andra konkurrerande företag ⁽⁸⁸⁾.
- (168) De brittiska myndigheterna hävdar att det inte finns några bevis för att något av förhandsbeskeden i skattefrågor har snedvridit konkurrensen. De menar att en åtgärd endast kan snedvrida konkurrensen i den sektor som den tillämpas inom, eller i en närliggande sektor. En sådan snedvridning är inte uppenbar i beslutet om att utvidga förfarandet, eftersom förhandsbeskeden i skattefrågor gäller för ett stort antal olika sektorer.
- (169) Undersökningen har visat att samtliga mottagare av de fem omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är aktiva på globala marknader, t.ex. barnmat, chefsrekrytering, kemiska produkter för konsumenter och industriella tillämpningar, såväl i medlemsstater som i tredjeländer. Stödmottagarna möter konkurrens från andra företag på samtliga dessa marknader. Den skattebehandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor befriar stödmottagarna från en skattskyldighet som de annars skulle ha varit tvungna att bära i sin dagliga, normala verksamhet. Det stöd som har beviljats på grundval av förhandsbeskeden i skattefrågor bör därför anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen genom att stärka stödmottagarnas finansiella ställning på de marknader där de är verksamma. Genom att befria dem från en skattskyldighet som de annars skulle ha behövt bära och som konkurrerande företag måste bära, har den skattebehandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor frigjort resurser som företagen t.ex. har kunnat använda för att investera i sin affärsverksamhet, göra ytterligare investeringar eller höja ersättningen till aktieägare och på så sätt snedvrida konkurrensen på de marknader där de är verksamma. Det fjärde villkoret för att konstatera att det har förekommit statligt stöd är därför också uppfyllt i detta fall.

8.3.1.2 Selektiv fördel

- (170) Vad gäller det tredje villkoret – förekomsten av en selektiv fördel – måste det påpekas att syftet med ett förhandsbesked i skattefrågor är att bekräfta på förhand hur det vanliga skattesystemet ska tillämpas i ett visst fall, med hänsyn till de aktuella sakförhållandena och omständigheterna. Precis som alla andra skatteåtgärder måste den skattebehandling som beviljats på grundval av ett förhandsbesked i skattefrågor emellertid följa reglerna för statligt stöd. Om ett förhandsbesked i skattefrågor utan motivering godkänner en skattebehandling som inte avspeglar det som skulle bli följden av en normal tillämpning av det vanliga skattesystemet, ger åtgärden mottagaren en selektiv fördel i så måtto att den skattebehandlingen förbättrar det företags finansiella ställning i medlemsstaten jämfört med andra företag i en jämförbar faktisk och rättslig situation, med hänsyn till målet för skattesystemet, vilket förklaras i skäl 127.
- (171) När en åtgärd som antagits av en stat förbättrar den ekonomiska nettosituationen för ett företag föreligger en fördel enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget ⁽⁸⁹⁾. Vid fastställandet av huruvida det finns en fördel måste man beakta verkningarna av åtgärden i sig ⁽⁹⁰⁾. När det gäller skatteåtgärder kan en fördel beviljas genom att ett företags skattebörda minskas på olika sätt och framför allt genom att beskattningsunderlaget eller det skattebelopp som ska betalas minskas ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72, och där angiven rättspraxis.

⁽⁸⁷⁾ Domstolens dom i mål C-126/01 av den 20 november 2003, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, punkt 41 och där angiven rättspraxis.

⁽⁸⁸⁾ Se domstolens dom i mål 730/79 av den 17 september 1980, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, punkt 11, och förstainstansrättens dom i de förenade målen T-298/97, T-312/97 osv. av den 15 juni 2000, Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, punkt 80.

⁽⁸⁹⁾ Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat *tillkännagivandet om begreppet statligt stöd*) (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), punkt 67 och där angiven rättspraxis.

⁽⁹⁰⁾ Domstolens dom i mål 173/73 av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 13.

⁽⁹¹⁾ Se domstolens dom i mål C-66/02 av den 15 december 2005, Italien/kommissionen, ECLI:EU:C:2005:768, punkt 78, domstolens dom i mål C-222/04 av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., ECLI:EU:C:2006:8, punkt 132, och domstolens dom i mål C-522/13 av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punkterna 21–31.

- (172) I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor som utfärdades 2011 eller 2012 bekräftades att de royaltyer och passiva ränteintäkter som erhöles av företag i Gibraltar via deras intressen i de berörda kommanditbolagen inte skulle beskattas enligt ITA 2010. Den skattebehandlingen avgjorde deras bolagsskattskyldighet i Gibraltar under den period som omfattas av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ⁽⁹²⁾ och kunde därmed ge en selektiv fördel.
- (173) I artikel 107.1 förbjuds endast stöd som gynnar vissa företag eller viss produktion, dvs. ett förbud mot åtgärder som medför en selektiv fördel ⁽⁹³⁾. Som anges i skäl 86 måste man för att bedöma selektivitet först fastställa referensramen och ett undantag från det som inte är motiverat av skattesystemets allmänna funktion.
- (174) Analysen av förekomsten av en selektiv fördel måste därför inledas med en identifiering av det tillämpliga referenssystemet i den berörda medlemsstaten, eller, i föreliggande fall, det utomeuropeiska territoriet. Därefter måste man fastställa om åtgärden är ett undantag från det referenssystemet som leder till en mer förmånlig behandling än vad andra företag i en jämförbar faktisk och rättslig situation får, med hänsyn till målen för systemet (selektivitet vid första påseendet) ⁽⁹⁴⁾. Slutligen kan en skatteåtgärd som innebär undantag från referenssystemet ändå vara motiverad om medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem ⁽⁹⁵⁾. Om så är fallet är skatteåtgärden inte selektiv.

Referenssystem

- (175) Ett referenssystem består, som anges i skäl 89, av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, som definieras av dess syfte.
- (176) När det gäller tillämpningen av bolagsskattereglerna i Gibraltar är referenssystemet, som anges i skäl 90, ITA 2010, vars syfte är att driva in intäkter från skattebetalare med inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar. I avsnitt 7.1.3.1 beskrivs referenssystemet mer i detalj.
- (177) I avsnitt 16.1 i ITA 2010 föreskrivs att den skattepliktiga vinsten för ett företag i Gibraltar för en redovisningsperiod ska vara hela beloppet för företagets vinst under den redovisningsperioden, med beaktande av de andra bestämmelserna i ITA 2010. Enligt reglerna i *common law* ⁽⁹⁶⁾ måste man när det gäller vinst från ett partnerskap (som ett företag i Gibraltar är partner i), ta hänsyn till den andel av partnerskapets vinster och avkastning som företaget i Gibraltar har rätt till och bedöma den i enlighet med bestämmelserna i ITA 2010, som om den andelen var vinster eller avkastning i företaget i Gibraltar.

Undantag från referenssystemet

- (178) I andra steg måste det fastställas om åtgärden är ett undantag från den normala tillämpningen av reglerna i referenssystemet till förmån för vissa företag som befinner sig i en liknande faktisk och rättslig situation som andra företag, med hänsyn till syftet med referenssystemet.
- (179) I sina synpunkter på beslutet om att utvidga förfarandet hävdade Gibaltars revisorsförening att de flesta av de förhandsbesked som anges i det beslutet utfärdades under en period då passiva ränteintäkter inte var skattepliktiga enligt ITA 2010 och att det allra största flertalet av besluten därför inte kunde ge upphov till några skattepliktiga ränteintäkter.

⁽⁹²⁾ Dessa förhandsbesked var fortfarande i kraft när granskningarna gjordes.

⁽⁹³⁾ Se domstolens dom i mål C-6/12 av den 18 juli 2013, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 17, domstolens dom i mål C-522/13 av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punkt 32.

⁽⁹⁴⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 57 och där angiven rättspraxis.

⁽⁹⁵⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 65.

⁽⁹⁶⁾ Se framför allt den interna handbok som har offentliggjorts av det brittiska skatteverket HM Revenues & Customs om klassificering av utländska enheter för beskattningsändamål i Förenade kungariket, senast uppdaterad den 9 januari 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

- (180) Som förklaras i skäl 156 stämmer det mycket riktigt att förhandsbeskeden i skattefrågor när de utfärdades var förenliga med de tillämpliga skattebestämmelserna, eftersom det i de tillämpliga skattebestämmelserna inte föreskrevs någon beskattning av royaltyer och passiva ränteintäkter.
- (181) Som konstateras i avsnitt 7 i detta beslut var detta undantag till följd av Gibraltars lagstiftning en statlig stödordning. Det argument som Gibraltars revisorsförening lägger fram visar alltså att den skattebehandling som föreskrivs i dessa förhandsbesked var statligt stöd. Tillämpningen av en stödordning i enskilda fall är i själva verket en individuell stödåtgärd.
- (182) Genom att tillåta mottagarna av förhandsbeskeden att fortsätta att dra fördel av förhandsbeskeden efter ikraftträdandet av 2013 års ändringar i fråga om räntor och royaltyer förlängde myndigheterna i Gibraltar dessutom detta system i fem enskilda fall. Dessutom har de inte ens följt de nationella reglerna. Förlängningen av denna förmånliga skattebehandling är uppenbart ett undantag från det vanliga skattesystemet.
- (183) När det gäller perioden mellan den 1 januari 2011 (ikraftträdandet av ITA 2010) och dagen före ikraftträdandet av ändringarna i fråga om passiva ränte- och royaltyintäkter (den 30 juni 2013 respektive den 31 december 2013), bekräftade den del av förhandsbeskeden i skattefrågor som rörde skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter endast tillämpningen av de skattebestämmelser som var tillämpliga vid den tidpunkten ⁽⁹⁷⁾, dvs. att sådana inkomster inte omfattades av beskattning i Gibraltar. Det undantag som beviljades inom ramen för de berörda förhandsbeskeden i skattefrågor (under perioden före 2013 års ändringar) bör därför betraktas som en del av det statliga stöd som konstaterats i avsnitt 7.
- (184) Från och med den 1 juli 2013 respektive den 1 januari 2014 har passiva ränte- och royaltyintäkter ingått i de inkomst kategorier som är beskattningsbara i Gibraltar ⁽⁹⁸⁾. Ett undantag som beviljas de fem företagen i Gibraltar för deras andel av de inkomster som genererats av de nederländska kommanditbolagen avspeglade därför inte den normala tillämpningen av det vanliga skattesystemet. Den fortsatta tillämpningen av skattebestämmelserna, även efter det att de ändringar som innebär att räntor och royaltyer skulle beskattas trädde i kraft, och till och med efter de granskningar som utförts av myndigheterna i Gibraltar 2015 för att bedöma om skattebehandlingen av de berörda företagen uppfyllde de tillämpliga skattebestämmelserna, ledde till en selektiv fördel för dessa fem företag.
- (185) Även om de nämnda undantagen enbart berodde på en felaktig tillämpning genom en fortsättning av de föregående undantagsordningarna och inte var ett direkt resultat av de fem förhandsbeskeden i skattefrågor i sig, skulle detta inte påverka denna slutsats, eftersom åtgärdens effekter skulle bli desamma.
- (186) Med hänsyn till syftet med Gibraltars bolagsskattesystem (beskatta inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar), befinner sig de fem företagen i en jämförbar rättslig och faktisk situation som alla bolagsskattebetalare (med inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar) som är bolagsskattepliktiga i Gibraltar. De berörda förhandsbeskeden i skattefrågor avser företag som erhåller royaltyer och passiva ränteintäkter och som i samtliga fall var skattskyldiga (med beaktande av tröskelvärdet på 100 000 brittiska pund när det gäller räntor) efter ikraftträdandet av de berörda lagändringarna. I detta avseende går det inte att göra åtskillnad jämfört med andra företag som har inkomster i samma kategori eller har inkomster i andra beskattningsbara kategorier (även i de fall inkomsten erhålls genom en skattemässigt transparent struktur). Att inkomsten erhöles genom intressen i nederländska kommanditbolag gör ingen skillnad, eftersom sådana inkomster ska beskattas på nivån för partnerna i Gibraltar, i enlighet med Gibraltars skatteregler, som baseras på principerna för *common law* i avsaknad av särskilda regler för beskattning av kommanditbolag. Den skattebehandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor medför därför en fördel för de fem företagen jämfört med alla andra bolagsskattebetalare som har inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar, eftersom de sistnämnda befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation med hänsyn till syftet med Gibraltars bolagsskatt.
- (187) Därför konstaterar kommissionen att de fördelar som har beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är selektiva vid första påseendet.

⁽⁹⁷⁾ Trots att de är mycket kortfattade verkar de fem berörda förhandsbeskeden baseras på att passiva inkomster (inbegripet royaltyer) inte var beskattningsbara enligt ITA 2010.

⁽⁹⁸⁾ Från och med den 1 juli 2013 är passiva ränteintäkter beskattningsbara i den mån den erhållna eller upplupna räntan från ett visst ursprung uppgår till minst 100 000 brittiska pund per år.

Åtgärden är inte motiverad

- (188) Enligt fast rättspraxis avser begreppet statligt stöd inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således är selektiva vid första påseendet, när denna skillnad följer av skattesystemets art och allmänna systematik, vilket det är den berörda medlemsstatens ansvar att bevisa ⁽⁹⁹⁾.
- (189) En åtgärd som skapar ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan vara motiverad av skattesystemets art och allmänna funktion om den berörda medlemsstaten kan visa att åtgärden är ett direkt resultat av de grundläggande eller vägledande principerna för dess skattesystem, eller är ett resultat av inneboende mekanismer som är nödvändiga för skattesystemets funktion och ändamålsenlighet ⁽¹⁰⁰⁾. Härvid måste det göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna, och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) I den mån skattebehandlingen av de fem företagen i Gibraltar med intressen i nederländska kommanditbolag är ett resultat av genomförandet av den stödordning som granskas i avsnitt 7 i detta beslut, hänvisar kommissionen till den del i det avsnitt som behandlar de påstådda motiveringarna för denna ordning.
- (191) Vidare har varken Förenade kungariket eller tredje parter lagt fram någon möjlig motivering av den förmånliga behandling som godkänns genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor för de fem företagen i Gibraltar med intressen i nederländska kommanditbolag. Kommissionen påminner om att det åvilar medlemsstaten att tillhandahålla sådana motiveringar. Eftersom Förenade kungariket inte har lämnat in någon motivering måste kommissionen dra slutsatsen att den skatteförmån som beviljats de fem mottagarna av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte kan motiveras av arten hos eller den allmänna systematiken i Gibraltars bolagsskattesystem.
- (192) Kommissionen har i alla fall inte kunnat identifiera någon möjlig grund för att motivera den förmånliga behandlingen av de fem berörda företagen som skulle kunna anses härröra direkt från de inneboende, grundläggande eller vägledande principerna för referenssystemet eller vara ett resultat av inneboende mekanismer som är nödvändiga för att systemet ska fungera och vara ändamålsenligt ⁽¹⁰²⁾.
- (193) De skäl som de brittiska myndigheterna hänvisar till i fråga om att de inkomster som genererats på nivån för de nederländska kommanditbolagen inte har beskattats (dvs. att det inte finns någon särskild bestämmelse i ITA 2010 där det definieras och föreskrivs hur en partner i Gibraltar som ingår i ett nederländskt kommanditbolag ska beskattas) är dessutom inte förenliga med de tillämpliga skattereglerna i Gibraltar (och de tillämpliga principerna för *common law*) och kan inte betraktas som en motivering som härrör direkt från de inneboende, grundläggande eller vägledande principerna för referenssystemet.
- (194) Sammanfattningsvis kan den skatteförmån som beviljats de fem mottagarna av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte motiveras av systemets art och allmänna funktion.

8.3.1.3 Slutsats beträffande förekomsten av en selektiv fördel

- (195) Därför konstaterar kommissionen att de skatteförmåner som har beviljats de fem företag som anges i skäl 160 på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är selektiva.

8.3.1.4 Slutsats om förekomsten av stöd

- (196) Eftersom den skattebehandling som beviljats på grundval av de fem omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor uppfyller samtliga villkor i artikel 107.1 i fördraget måste den uteblivna beskattning av royaltyer och ränteintäkter som beviljats de mottagare av de fem förhandsbeskeden (bland de 165 förhandsbesked som anges i beslutet om att utvidga förfarandet) som erhållit sådana inkomster via sina intressen i de nederländska kommanditbolagen

⁽⁹⁹⁾ Domstolens dom i mål C-88/03 av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, punkterna 52 och 80 och där angiven rättspraxis.

⁽¹⁰⁰⁾ Domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, punkt 69.

⁽¹⁰¹⁾ Domstolens dom i mål C-88/03 av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 81.

⁽¹⁰²⁾ Domstolens dom i de förenade målen C-78/08–C-80/08 av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, punkt 69.

betraktas som statligt stöd i den mening som avses i den artikeln, antingen på grundval av bedömningen i avsnitt 7 i detta beslut (med avseende på de fördelar som mottagarna av de omtvistade förhandsbeskeden fått före ikraftträdandet av 2013 års ändringar) eller på grundval av avsnitt 8 (med avseende på de fördelar som beviljats efter ikraftträdandet av 2013 års ändringar).

8.3.2 Stödmottagare

- (197) Kommissionen konstaterar att alla de fem företag i Gibraltar som gynnats av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ingår i stora multinationella koncerner. Vidare konstaterar kommissionen att den koncernstruktur som omfattar de nederländska kommanditbolagen, de nederländska aktiebolagen (*Besloten Vennootschap*, BV) och partnererna i Gibraltar, som illustreras i skäl 153, gynnar ägaren till partnererna i Gibraltar (nedan kallat *moderföretaget*). I stället för att själv utnyttja de immateriella rättigheterna placerar moderföretaget dessa rättigheter i en komplex bolagsstruktur (som omfattar ett nederländskt bolag, ett nederländskt kommanditbolag och ett eller två holdingbolag i Gibraltar), vilket gör det möjligt för moderföretaget att generera vinst från användningen av de immateriella rättigheterna, utan att den vinsten beskattas. Med tanke på den (skattemässigt) transparenta utformningen av det nederländska kommanditbolaget och att företagen i Gibraltar inte utför någon annan verksamhet än att inneha en ägarandel av det nederländska kommanditbolaget är det moderföretaget som i slutändan gynnas av de obeskattade vinster som kommer från användningen av de immateriella rättigheterna.
- (198) Vid tillämpningen av reglerna om statligt stöd kan separata rättsliga enheter betraktas som en enda ekonomisk enhet. Denna ekonomiska enhet betraktas då som det berörda företag som gynnas av stödåtgärden. Domstolen har tidigare konstaterat att "begreppet företag placerat i ett konkurrensrättsligt sammanhang måste förstås som angivande av en ekonomisk enhet [...] även om enheten i juridisk mening består av flera fysiska eller juridiska personer" ⁽¹⁰³⁾. För att avgöra om flera enheter utgör en ekonomisk enhet tittar domstolen på förekomsten av ett kontrollerande innehav eller funktionella, ekonomiska och organisatoriska band ⁽¹⁰⁴⁾. I detta fall har bolagsstrukturen med de nederländska enheterna och enheterna i Gibraltar upprättats och kontrollerats helt och hållet av moderföretaget i syfte att använda de immateriella rättigheterna och få bästa möjliga skattevillkor. Hela bolagsstrukturen, dvs. det nederländska aktiebolaget, det nederländska kommanditbolaget, partnererna i Gibraltar och moderföretaget bildar alltså en enda ekonomisk enhet, och de bör alla betraktas som de företag som gynnas av stödåtgärden.
- (199) Utöver de Gibraltarbaserade partnererna i de nederländska kommanditbolagen, som är stödmottagare för stödet, anser kommissionen också att de nederländska aktiebolagen, de nederländska kommanditbolagen och moderföretagen för partnererna i Gibraltar också är mottagare av statligt stöd på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

8.3.3 Åtgärdernas karaktär av nytt stöd

- (200) De brittiska myndigheterna samt Gibraltar, Gibraltars revisorsförening och tredje parter som företräder några av de företag som anges i beslutet om att utvidga förfarandet hävdar att beslutet om att utvidga förfarandet bygger på en felaktig uppfattning om den tillämpliga rättsliga ramen i fråga om förfarandet för förhandsbesked i skattefrågor. Även om de erkänner att detta missförstånd beror på felaktig information som lämnats av de brittiska myndigheterna (den felaktiga hänvisningen till avsnitt 42 i ITA 2010) anser de brittiska myndigheterna och Gibraltar att det var denna felaktiga information som ledde till att kommissionen antog att förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats sedan 2010 kunde betraktas som "nytt stöd".
- (201) I detta avseende måste det för det första påpekas att det var först efter antagandet av beslutet om att utvidga förfarandet som Förenade kungariket och Gibraltar upplyste kommissionen om att praxis för förhandsbesked baserades på avsnitt 2 i ITA 2010. Eftersom avsnitt 2 inte uttryckligen ger kommissionären befogenhet att utfärda förhandsbesked var det inte uppenbart för kommissionen att denna befogenhet härrörde från de generella befogenheter att administrera ITA 2010 som anges i den bestämmelsen.
- (202) För det andra anser kommissionen att det är irrelevant för undersökningsförfarandet i detta fall huruvida praxis för förhandsbesked i skattefrågor baserades på avsnitt 42 i ITA 2010 eller på Gibraltars skattekommisionärs allmänna befogenhet att administrera lagen. I beslutet identifierades tydligt praxis för förhandsbesked i skattefrågor och de 165 enskilda förhandsbesked som avsågs. Därför kan hänvisningen till avsnitt 42 i ITA 2010 inte ha vilselett eventuella berörda parter i fråga om vilka åtgärder som skulle undersökas i det formella undersökningsförfarandet.

⁽¹⁰³⁾ Domstolens dom i mål C-170/83 av den 12 juli 1984, *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, punkt 11. Se även tribunalens dom i mål T-137/02 av den 14 oktober 2004, *Pollmeier Malchow/kommissionen*, ECLI:EU:T:2004:304, punkt 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Domstolens dom i mål C-480/09 P av den 16 december 2010, *Acea Electrabel Produzione SpA/kommissionen*, ECLI: EU:C:2010:787 punkterna 47–55, och domstolens dom i mål C-222/04 av den 10 januari 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl.*, ECLI:EU:C:2006:8, punkt 112.

- (203) Framför allt hänvisas det inte någonstans i beslutet till att avsaknaden i ITA 1952 av en bestämmelse som motsvarade avsnitt 42 i ITA 2010 skulle styrka slutsatsen att praxis för förhandsbesked i skattefrågor och de 165 enskilda förhandsbeskeden var "nytt stöd".
- (204) De brittiska myndigheterna hävdar också att förhandsbeskeden bara är en del av en konsekvent praxis som inleddes långt innan Förenade kungariket anslöt sig till Europeiska gemenskaperna 1973. Denna praxis baserades på avsnitt 3.1 i ITA 1952 och har nu återinförts i så gott som identisk form i avsnitt 2.1 och 2.2 i ITA 2010, vilket ger kommissionären för inkomstskatt en allmän befogenhet att säkerställa att lagarna om bedömning och indrivning av inkomstskatt i Gibraltar administreras i vederbörlig ordning. Därför menar Förenade kungariket att om det skulle konstateras att det föreligger statligt stöd, måste detta med nödvändighet betraktas som "befintligt stöd" och inte "nytt stöd". Dessutom skulle de ekonomiska, rättsliga och finansiella effekterna av förhandsbeskeden alltid ha baserats på kommissionärens uppfattning om den tillämpliga lagen och de förhandsbesked som utfärdats före 2010 var i varje aspekt materiellt identiska med de förhandsbesked som utfärdats efter införandet av ITA 2010. Liknande synpunkter lämnades från myndigheterna i Gibraltar och Gibaltars revisorsförening.
- (205) I Förenade kungarikets och vissa berörda parter argument antas att beslutet om att utvidga förfarandet avser praxis för förhandsbesked i sig. Kommissionen håller inte med om det antagandet, eftersom det tydligt framgår av beslutet att det avser de 165 förhandsbesked i skattefrågor som utfärdades under perioden 2011–2013 och som anges i bilagan till det beslutet, samt den praxis för förhandsbesked inom ramen för ITA 2010 som dessa förhandsbesked är ett uttryck för. I beslutet om att utvidga förfarandet ansåg kommissionen preliminärt att förhandsbeskeden i skattefrågor var statligt stöd eftersom i) de utfärdades utan att Gibaltars skattemyndigheter hade genomfört ett särskilt förfarande för att begära in upplysningar, och ii) skattemyndigheterna i Gibraltar avstod från att göra en regelrätt bedömning av företagens skattskyldigheter och utnyttjade därmed sina diskretionära befogenheter. Kommissionen ansåg också preliminärt att Gibaltars skattemyndigheter i vissa fall utfärdade förhandsbesked i skattefrågor som inte stämde överens med de tillämpliga skattebestämmelserna.
- (206) För att framgångsrikt kunna hävda att denna praxis är "befintligt stöd" skulle de brittiska myndigheterna eller berörda parterna ha behövt visa att det, före den 1 januari 1973, fanns en praxis som de facto utgjorde en stödordning och som gällde utfärdandet av förhandsbesked i skattefrågor som eventuellt innebar en felaktig tillämpning av ITA 1952. De brittiska myndigheterna har inte gett några indikationer på att en sådan praxis tillämpades före Förenade kungarikets anslutning.
- (207) Även om förhandsbeskeden före anslutningen baserades på en generell befogenhet för Gibaltars kommissionär att administrera inkomstskattelagen, som har funnits sedan 1953, är dessa uppenbart inte en del av de åtgärder som beskrivs i beslutet om att utvidga förfarandet. I detta sammanhang måste det betonas att den rättsliga ram inom vilken stödet beviljades (ITA 2010) skiljer sig avsevärt från ITA 1952. Bland förändringarna ingår den uteblivna beskattningen av passiva inkomster enligt ITA 2010 och upphävandet av bestämmelser till stöd för "skattebefriade företag" eller "kvalificerade företag" som fanns i ITA 1952.

8.3.4 Stödets förenlighet med den inre marknaden

- (208) Statligt stöd anses förenligt med den inre marknaden om det omfattas av någon av kategorierna i artikel 107.2 i EUF-fördraget, och det kan anses förenligt med den internationella marknaden om kommissionen anser att det omfattas av någon av kategorierna i artikel 107.3 i EUF-fördraget. Det är dock den stödbeviljande medlemsstaten som bär bevisbördan för att det stöd som beviljats av staten är förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget.
- (209) De brittiska myndigheterna har inte åberopat någon av förenlighetsgrunderna i dessa bestämmelser för det statliga stöd som landet har beviljat genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. De tredje parterna har inte heller åberopat några sådana grunder.
- (210) Eftersom den skattebehandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor dessutom befriar de berörda företagen från en skattskyldighet som de annars skulle ha varit tvungna att bära i sin dagliga, normala verksamhet, utgör det stöd som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden driftstöd. Rent allmänt anses sådant stöd normalt inte vara förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 i fördraget i och med att det inte underlättar utveckling av vissa verksamheter eller vissa regioner. De berörda skatteförmånerna är inte heller begränsade i tid, de minskas inte med tiden och de står inte i proportion till vad som är nödvändigt för att avhjälpa ett specifikt marknadsmisslyckande eller uppfylla något mål av allmänt intresse i de berörda områdena. Därför kan de inte anses vara förenliga med den inre marknaden.

- (211) Det statliga stöd som har beviljats de fem berörda företagen av skattemyndigheterna i Gibraltar är därför oförenligt med den inre marknaden.

8.4 Avsaknad av en stödordning

- (212) I beslutet om att utvidga förfarandet uttryckte kommissionen tvivel inte bara i fråga om de 165 individuella förhandsbeskeden som anges i bilagan till det beslutet, utan även mer generellt i fråga om praxis för förhandsbesked i skattefrågor inom ramen för ITA 2010. Orsaken var att skattemyndigheterna i Gibraltar återkommande verkade tillämpa bestämmelserna i ITA 2010 felaktigt. Därför uttryckte kommissionen preliminärt åsikten att de 165 förhandsbeskeden i skattefrågor och praxis för förhandsbesked i Gibraltar var statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget och uttryckte tvivel på att de var förenliga med den inre marknaden.
- (213) Kommissionen hade visserligen fog för sina tvivel när det formella undersökningsförfarandet inleddes, men det måste påpekas att de slutsatser som avses i avsnitten 8.3.1 och 8.3.2 inte räcker för att bevisa förekomsten av en statlig stödordning baserat på praxis för förhandsbesked i skattefrågor i Gibraltar. Framför allt tyder slutsatserna inte på någon återkommande felaktig tillämpning av ITA 2010 genom utfärdandet av förhandsbesked i skattefrågor.
- (214) De ändringar som Gibraltar har gjort i lagstiftning och förordningar i fråga om förfarandet för förhandsbesked i skattefrågor, territorialprincipen och bestämmelsen om att förhindra skatteflykt (se avsnitt 11 i detta beslut) minskar dessutom utrymmet för skattemyndigheterna i Gibraltar att göra skönsmässiga bedömningar när förhandsbesked utfärdas och när bolagsskattereglerna tillämpas.
- (215) Därför konstaterar kommissionen att praxis för förhandsbesked i skattefrågor, så som det har undersökts i detta fall, inte innebär att det finns en stödordning.

9. STÖDETS OLAGLIGHET

- (216) I enlighet med artikel 108.3 i EUF-fördraget är medlemsstaterna skyldiga att underrätta kommissionen om alla planer på att bevilja stöd (anmälningsskyldighet), och de får inte genomföra några föreslagna stödåtgärder förrän kommissionen har fattat ett slutgiltigt beslut om stödet i fråga (genomförandeförbud).
- (217) Kommissionen konstaterar att Förenade kungariket inte underrättade kommissionen om någon plan på att bevilja skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter eller utfärda de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Inte heller respekterades genomförandeförbudet i artikel 108.3 i fördraget. I enlighet med artikel 1 f i förordning (EU) 2015/1589 är den skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter som tillämpades enligt ITA 2010 och den skattebehandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor olagligt stöd som genomförts i strid med artikel 108.3 i fördraget.

10. ÅTERKRAV

- (218) I enlighet med fördraget och domstolens fasta rättspraxis måste kommissionen besluta att den berörda medlemsstaten ska avskaffa eller ändra stöd om den konstaterar att stödet är oförenligt med den inre marknaden ⁽¹⁰⁵⁾. Domstolen har också konsekvent framhållit att en medlemsstats skyldighet att upphäva stöd som kommissionen har betraktat som oförenligt med den inre marknaden har som syfte att återställa den situation som rådde innan stödet beviljades ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Domstolen har fastställt att målet har uppnåtts så snart stödmottagaren har återbetalat de belopp som har beviljats genom olagligt stöd, varigenom stödmottagaren förlorar de fördelar denne åtnjöt på marknaden i förhållande till sina konkurrenter och den situation som förelåg före utbetalningen av stödet är återställd ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Se domstolens dom i mål C-70/72 av den 12 juli 1973, kommissionen/Tyskland, ECLI:EU:C:1973:87, punkt 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Se domstolens dom i de förenade målen C-278/92, C-279/92 och C-280/92 av den 14 september 1994, Spanien/kommissionen, ECLI:EU:C:1994:325, punkt 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Se domstolens dom i mål C-75/97 av den 17 juni 1999, Belgien/kommissionen, ECLI:EU:C:1999:311, punkterna 64 och 65.

- (220) I linje med rättspraxis fastställs i artikel 16.1 i procedurförordningen följande: "Vid negativa beslut i fall av olagligt stöd ska kommissionen besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren [...]".
- (221) Eftersom de berörda åtgärderna genomfördes i strid med artikel 108.3 i fördraget och betraktas som oförenligt och olagligt stöd, bör alltså medlemsstaten åläggas att återkräva stödet för att återställa den situation som rådde på marknaden innan stödet beviljades. Återkravet bör omfatta tiden mellan när fördelen kom stödmottagaren till godo, dvs. från det att stödet ställdes till stödmottagarens förfogande, fram till det faktiska återkravet, och det stöd som ska återkrävas bör löpa med ränta fram till den dag då stödet faktiskt har återbetalats.
- (222) Det finns inga bestämmelser i unionsrätten som förpliktar kommissionen att kvantifiera det exakta stödbelopp som ska återkrävas när den beslutar om återkrav av stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden. Det är snarare tillräckligt att kommissionens beslut innehåller uppgifter som gör det möjligt för beslutets adressat att själv utan alltför stora svårigheter fastställa detta belopp ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) Om ett olagligt statligt stöd sker i form av skattemässiga åtgärder ska det belopp som ska återkrävas beräknas på grundval av en jämförelse mellan den skatt som faktiskt har betalats och den skatt som skulle ha betalats utan den förmånliga skattebehandlingen.
- (224) För att i detta fall fastställa vilket skattebelopp som skulle ha betalats utan den förmånliga skattebehandlingen bör de brittiska myndigheterna ompröva skattskyldigheten för de företag som gynnats av de berörda åtgärderna för varje beskattningsår för vilket de gynnades av de åtgärderna.
- (225) Individuellt stöd bör anses ha ställts till stödmottagarens förfogande på den dag då de uteblivna skatteintäkterna skulle ha förfallit till betalning, för varje beskattningsår, om dessa åtgärder inte hade vidtagits.
- (226) Beloppet för de uteblivna skatteintäkterna avseende ett visst beskattningsår bör beräknas på följande sätt:
- För det första bör de brittiska myndigheterna fastställa det totala resultatet för det berörda företaget för beskattningsåret (inklusive vinst från royaltyer och/eller passiva ränteintäkter).
 - Baserat på det resultatet bör de brittiska myndigheterna beräkna beskattningsgrunden för det berörda företaget för det beskattningsåret.
 - Beskattningsgrunden bör multipliceras med den tillämpliga bolagsskattesatsen för beskattningsåret.
 - Slutligen bör de brittiska myndigheterna dra av den bolagsskatt som företaget (eventuellt) redan har betalat för det beskattningsåret.
- (227) När det gäller det stöd som beviljats genom skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter har Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar hävdad att ett återkrav sannolikt är omöjligt av praktiska skäl, med tanke på den rörliga karaktären hos de berörda företagens medel och med hänsyn till den folkrättsliga principen att domstolar i en stat inte kommer att tillåta eller verkställa skattekrav för en annan stats räkning. Varken Förenade kungariket eller myndigheterna i Gibraltar har emellertid lämnat in några bevis på konkreta praktiska svårigheter som kan leda till slutsatsen att det föreligger ett absolut verkställighetshinder för att återkräva stödet. I själva verket är det fast rättspraxis att villkoret att det ska föreligga ett "absolut hinder" för att verkställa beslutet inte är uppfyllt då medlemsstaten endast underrättar kommissionen om de rättsliga, politiska eller praktiska svårigheter som förelåg för beslutets verkställighet utan att vidta någon faktisk åtgärd gentemot de ifrågavarande företagen i syfte att återkräva stödet och utan att föreslå kommissionen några alternativa lösningar för att genomföra beslutet genom vilka svårigheterna skulle kunna övervinnas ⁽¹⁰⁹⁾. Därför konstaterar kommissionen att Förenade kungariket och myndigheterna i Gibraltar inte har visat att det föreligger något absolut verkställighetshinder för att återkräva det stöd som beviljats genom skattebefrielsen.

⁽¹⁰⁸⁾ Se domstolens dom i mål C-441/06 av den 18 oktober 2007, kommissionen/Frankrike, ECLI:EU:C:2007:616, punkt 29 och där angiven rättspraxis.

⁽¹⁰⁹⁾ Se domstolens dom i mål C-622/16 P av den 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, ECLI:EU:C:2018:873, punkt 91, domstolens dom i mål C-37/14 av den 12 februari 2015, kommissionen/Frankrike, ECLI:EU:C:2015:90, punkt 66, och domstolens dom i mål C-411/12 av den 12 december 2013, kommissionen/Italien, ECLI:EU:C:2013:832, punkt 37.

10.1 Återkrav av det stöd som har beviljats genom skattebefrielsen

- (228) All skatt som inte har betalats in till följd av skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter från den 1 januari 2011 och fram till och med dagen före ikraftträdandet av de respektive ändringar som innebär att passiva ränte- och royaltyintäkter omfattades av beskattning, bör återkrävas i den mån inkomsterna hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Som anges i skäl 82 anses *royaltyintäkter* som erhålls av ett företag i Gibraltar vara uppkomna i eller härstamma från Gibraltar. De brittiska myndigheterna bör därför åläggas att återkräva de uteblivna skatteintäkterna från varje företag i Gibraltar som erhöll royaltyintäkter under perioden 1 januari 2011–31 december 2013.
- (230) Vad gäller *passiva ränteintäkter* som har erhållits av företag i Gibraltar under perioden 1 januari 2011–30 juni 2013, kommer de brittiska myndigheterna för att fastställa huruvida sådana intäkter har uppkommit i eller härstammat från Gibraltar att behöva tillämpa den regel om "platsen för lånet" som anges i skäl 82, i enlighet med territorialprincipen.
- (231) I de fall de brittiska myndigheterna konstaterar att de passiva ränteintäkterna hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar bör de uteblivna skatteintäkterna till följd av den uteblivna beskattningen av den inkomsten återkrävas från det berörda företaget.

10.2 Återkravet av det stöd som har beviljats de fem företagen i Gibraltar i förhållande till deras deltagande i nederländska kommanditbolag

- (232) De brittiska myndigheterna bör åläggas att upphäva bruket med skattebefrielse för den andel som vart och ett av de företag i Gibraltar som anges i skäl 160 har i de royaltyer och passiva ränteintäkter som genererats av det nederländska kommanditbolag som företaget deltar i.
- (233) Vidare bör de brittiska myndigheterna åläggas att återkräva den skatt som inte har tagits ut från dessa fem företag till följd av den uteblivna beskattningen av deras andelar av de royaltyer och passiva ränteintäkter som genererats av de berörda nederländska kommanditbolagen.
- (234) Återkravet bör täcka de uteblivna skatteintäkterna under perioden från den 1 januari 2011 och fram till den dag då de brittiska myndigheterna har upphävt bruket att inte beskatta inkomster i företag i Gibraltar till följd av deras deltagande i de nederländska kommanditbolag som avses i skäl 232.
- (235) Vad gäller de *royaltyintäkter* som företagen i Gibraltar har fått till följd av sitt deltagande i de nederländska kommanditbolagen bör de brittiska myndigheterna återkräva de belopp som motsvarar de uteblivna skatteintäkterna för sådana inkomster under hela den period som anges i föregående skäl.
- (236) Vad gäller de *passiva ränteintäkter* som företagen i Gibraltar har fått till följd av sitt deltagande i de nederländska kommanditbolagen bör stödet återkrävas från dessa företag i Gibraltar enligt följande:
- För perioden 1 januari 2011–30 juni 2013 bör de brittiska myndigheterna först fastställa huruvida räntorna hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar. Denna bedömning bör göras med tillämpning av regeln om "platsen för lånet", enligt skäl 82. I den mån ränteintäkterna hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar bör de brittiska myndigheterna återkräva de uteblivna skatteintäkterna till följd av den uteblivna beskattningen av den inkomsten.
 - För perioden från och med den 1 januari 2014 bör de brittiska myndigheterna återkräva de uteblivna skatteintäkterna till följd av den uteblivna beskattningen av sådana inkomster om inkomsten uppgår till minst 100 000 brittiska pund per år per ursprungs företag.

⁽¹¹⁰⁾ Som anges i skäl 144 i detta beslut behandlas allt stöd som beviljats på grundval av de 34 beslut som avser skattebehandling av passiva inkomster (under perioden före ikraftträdandet av 2013 års ändringar) som en del av det stöd som identifieras i avsnitt 7 och kan omfatta stöd som måste återkrävas i enlighet med skälen 229 och 230.

- (237) Med hänsyn till vad som konstateras i avsnitt 8.3.2 anser kommissionen anser att Förenade kungariket för det första bör återkräva det olagliga och oförenliga stöd som har beviljats företagen i Gibraltar från de företagen i Gibraltar. Om det inte skulle vara möjligt att återkräva hela stödbeloppet från det berörda företaget i Gibraltar bör Förenade kungariket återkräva det återstående beloppet av det stödet från andra enheter som bildar en enda ekonomisk enhet med det företaget i Gibraltar, dvs. det berörda nederländska aktiebolaget, nederländska kommanditbolaget eller moderföretaget för företaget i Gibraltar, för att säkerställa att den fördel som har beviljats undanröjs, och att den situation som tidigare rådde på marknaden återställs genom återkravet.

11. DE ÄNDRINGAR I LAGAR OCH ANDRA FÖRFATTNINGAR SOM GIBRALTAR HAR GENOMFÖRT

- (238) Även om utfärdandet av de förhandsbesked i skattefrågor som omfattas av det formella förfarandet i de flesta fall inte ledde till beviljande av statligt stöd, visade kommissionens undersökning att det fanns vissa svagheter i Gibaltars skattesystem som kunde utnyttjas av multinationella företag för skatteplaneringsändamål. Framför allt fann kommissionen att det territoriella system för beskattning som tillämpades i Gibraltar kunde skapa möjligheter för gränsöverskridande skatteplanering (med en betydande risk för utebliven beskattning av de berörda företagens vinster i såväl Gibraltar som i de länder där verksamheten faktiskt bedrevs). Dessutom konstaterade kommissionen att det territoriella systemet skulle kunna ge skattemyndigheterna alltför stort utrymme för skönsmässiga bedömningar i brist på tydliga riktlinjer för hur territorialprincipen skulle tillämpas i praktiken.
- (239) För övrigt visade undersökningen att det fanns vissa brister i förfarandet för att utfärda förhandsbesked i skattefrågor, framför allt eftersom det inte fanns något särskilt förfarande med tydliga krav för såväl den sökande som för skattemyndigheter. Dessutom saknades lämpliga förfaranden för förhands- och efterhandskontroller.
- (240) Slutligen upptäcktes även brister i fråga om den allmänna bestämmelsen för att motverka skatteflykt, däribland regler för internprissättning, som anges i avsnitt 40 i ITA 2010, eftersom den bestämmelsen endast är tillämplig på villkor att det finns ett "artificiellt arrangemang".
- (241) Inga av dessa brister utgör statligt stöd i sig. Utan lämpliga åtgärder för att avhjälpa dessa brister kan skattemyndigheterna emellertid komma att få ett alltför stort utrymme för skönsmässiga bedömningar när reglerna verkställs, vilket kan öka risken för att statligt stöd beviljas. Dessutom har dessa brister bidragit till de tvivel som kommissionen uttryckte i beslutet om att utvidga förfarandet.
- (242) För att avhjälpa dessa brister har Gibaltars regering gått med på att göra ändringar i lagar och andra författningar som rör deras förfarande för förhandsbesked i skattefrågor, territorialprincipen och reglerna för att motverka skatteflykt/internprissättning. Kommissionen anser att ändringarna, som antogs i oktober 2018, är ett viktigt steg på vägen för att förbättra insynen och minska utrymmet för skönsmässiga bedömningar i tillämpningen av Gibaltars inkomstskatteregler.
- (243) Ändringarna, som offentliggjordes och antogs den 25 oktober 2018, kan sammanfattas på följande sätt:

— Antagande av en vägledning ⁽¹¹¹⁾ om tillämpningen av territorialprincipen med konkreta exempel på en rad olika verksamheter och med uttryckliga övervakningskrav i fråga om företag som inte beskattas i Gibraltar.

— Antagande av lagstiftning och en författning ⁽¹¹²⁾ om de procedurrelaterade aspekterna på förhandsbesked i skattefrågor, däribland följande krav: 1) Ansökan om ett förhandsbesked i skattefrågor måste innehålla en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten, med en tydlig angivelse av var verksamheten äger rum. 2) Förhandsbeskedet får utfärdas för högst tre år och måste innehålla en fullständig redogörelse för skälen till att det beviljas och, i förekommande fall, en uttömmande analys av internprissättning. 3) Införande av ett kontrollsystem med kontroller såväl på förhand som i efterhand av förhandsbesked i skattefrågor. 4) Skattemyndigheterna ska minst en gång per år offentliggöra anonymiserade sammanställningar av förhandsbesked i skattefrågor eller sammanfattningar.

⁽¹¹¹⁾ Se *Guidance Accrued and Derived 2018*. Texten i sin helhet finns på <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

⁽¹¹²⁾ Se *Income Tax (Tax Rulings) Rules 2018*. Texten i sin helhet finns på <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Se även *Guidance on Tax Rulings (Procedure) 2018*, som finns i sin helhet på <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>.

— Antagande av lagstiftning om ändring av ITA 2010 ⁽¹¹³⁾ för att säkerställa att bestämmelsen om att motverka skatteflykt och reglerna för internprissättning tillämpas oavsett om det berörda arrangemanget är artificiellt eller ej.

- (244) Slutligen är det också relevant att notera att Gibraltar har genomfört en ändring av avsnitt 29 i ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾ där det krävs att alla företag som är registrerade i Gibraltar ska lämna in en självdeklaration, oavsett om företaget har inkomster som uppkommer i eller härstammar från Gibraltar eller ej, och oavsett om de ansöker om ett förhandsbesked i skattefrågor eller ej. Ändringen trädde i kraft den 1 januari 2016.

12. SLUTSATS

- (245) Kommissionen konstaterar att Förenade kungariket olagligen har genomfört ordningen för skattebefrielse för passiva ränte- och royaltyintäkter i Gibraltar, i strid med artikel 108.3 i fördraget. Kommissionen konstaterar också att ordningen är statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.
- (246) Kommissionen anser att den skattebehandling som beviljats av Gibraltars regering på grundval av förhandsbesked i skattefrågor till förmån för fem företag i Gibraltar som har intressen i nederländska kommanditbolag (*Commanditaire Vennootschappen*) och som erhåller royaltyer och passiva ränteintäkter är individuella statliga stödåtgärder som olagligen genomfördes i strid med artikel 108.3 i fördraget och som är oförenligt med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.
- (247) Förenade kungariket bör åläggas att återkräva detta statliga stöd från mottagarna i enlighet med artikel 16 i procedurförordningen. Förenade kungariket bör även säkerställa att inget ytterligare stöd beviljas i framtiden till stödmottagarna eller till något av deras koncernföretag till följd av skattebefrielsen för passiva ränte- och royaltyintäkter eller den skattebehandling som anges i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.
- (248) Eftersom Förenade kungariket den 29 mars 2017 anmälde sin avsikt att utträda ur Europeiska unionen kommer fördragen, i enlighet med artikel 50 i fördraget om Europeiska unionen, att upphöra att vara tillämpliga på Förenade kungariket från och med den dag då avtalet om utträde träder i kraft eller, om det inte finns något sådant avtal, två år efter anmälan, om inte Europeiska rådet i samförstånd med Förenade kungariket beslutar att förlänga denna tidsfrist. Följaktligen, och utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i avtalet om utträde, är detta beslut tillämpligt endast fram till dess att Förenade kungariket upphör att vara en medlemsstat.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

1. Den statliga stödordning i form av den skattebefrielse för passiva ränteintäkter som tillämpades i Gibraltar enligt *Income Tax Act 2010* mellan den 1 januari 2011 och den 30 juni 2013 och som Gibraltar olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 i fördraget är oförenlig med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.
2. Den statliga stödordning i form av den skattebefrielse för royaltyintäkter som tillämpades i Gibraltar enligt *Income Tax Act 2010* mellan den 1 januari 2011 och den 31 december 2013 och som Gibraltar olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 i fördraget är oförenlig med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

Artikel 2

De individuella statliga stöd som har beviljats av Gibraltars regering på grundval av förhandsbeskeden i skattefrågor (anges i bilagan till beslutet som förhandsbeskeden nr 83, 84, 139, 140 och 144) till förmån för fem företag i Gibraltar som har intressen i nederländska kommanditbolag (*Commanditaire Vennootschappen*) och erhåller royaltyer och passiva ränteintäkter, vilka Förenade kungariket olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 i fördraget, är oförenliga med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

⁽¹¹³⁾ Se *Income Tax (Amendment) Regulations 2018*. Texten i sin helhet finns på <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>.

⁽¹¹⁴⁾ *Income Tax (Amendment) Act 2015* av den 6 augusti 2015.

Artikel 3

1. Praxis för förhandsbesked i skattefrågor enligt *Income Tax Act 2010* utgör inte en statlig stödordning i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.
2. De 126 förhandsbesked som anges i bilagan till detta beslut, med undantag av de fem förhandsbesked som omfattas av artikel 2 och de 34 förhandsbesked som avses i skäl 144 ⁽¹¹⁵⁾, utgör inte individuella statliga stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

Artikel 4

1. Artiklarna 1 och 2 i detta beslut ska inte tillämpas på individuellt stöd som har beviljats på grundval av de stödordningar som avses i artikel 1 eller på grundval av de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2 om det, vid den tidpunkt då det individuella stödet beviljades, uppfyllde villkoren i den förordning som har antagits i enlighet med artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 994/98 ⁽¹¹⁶⁾, som var tillämplig vid den tidpunkt då stödet beviljades.
2. Vid tillämpningen av denna artikel och artikel 5 ska individuellt stöd anses ha ställts till en stödmottagares förfogande, med avseende på varje beskattningsår, på den dag då de uteblivna skatteintäkterna för det beskattningsåret till följd av de stödordningar som avses i artikel 1 eller de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2 skulle ha förfallit till betalning om inte den stödordningen eller det förhandsbeskedet hade funnits.

Artikel 5

1. Förenade kungariket ska från stödmottagarna återkräva det oförenliga stöd som har beviljats inom ramen för den stödordning som avses i artikel 1 eller på grundval av de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2.
2. Individuellt stöd som har beviljats på grundval av de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2 och som inte kan återkrävas från det berörda företaget i Gibraltar ska återkrävas från andra enheter som bildar en enda ekonomisk enhet med det företaget, dvs. det berörda nederländska aktiebolaget, nederländska kommanditbolaget eller moderföretaget för företaget i Gibraltar.
3. Det stöd som ska återkrävas ska innefatta ränta från den dag då stödet ställdes till stödmottagarens förfogande till den dag det har återbetalats.
4. Räntan ska beräknas som sammansatt ränta enligt kapitel V i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 ⁽¹¹⁷⁾.
5. Förenade kungariket ska upphöra att bevilja stöd på grundval av de stödordningar som avses i artikel 1 eller de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2, med verkan från den dag då detta beslut delgavs.

Artikel 6

1. Återkravet av det stöd som avses i artikel 5 ska genomföras omedelbart och effektivt.
2. Förenade kungariket ska säkerställa att detta beslut genomförs inom fyra månader efter den dag då detta beslut delgavs.

Artikel 7

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut delgavs ska Förenade kungariket lämna följande uppgifter till kommissionen:
 - a) En bedömning för varje företag i Gibraltar som har genererat passiva ränteintäkter under perioden 1 januari 2011–30 juni 2013 av huruvida dessa ränteintäkter hade uppkommit i eller härstammade från Gibraltar, baserat på regeln om "platsen för lånet".

⁽¹¹⁵⁾ De 34 förhandsbeskeden (anges i bilagan som förhandsbeskeden nr 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 och 158) avser skattebehandling av passiva inkomster. Stödet i samband med dessa förhandsbesked (under perioden före ikraftträdandet av 2013 års ändringar) behandlas i artikel 1 i detta beslut.

⁽¹¹⁶⁾ Rådets förordning (EG) nr 994/98 av den 7 maj 1998 om tillämpningen av artiklarna 92 och 93 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen på vissa slag av övergripande statligt stöd (EGT L 142, 14.5.1998, s. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 av den 21 april 2004 om genomförande av rådets förordning (EG) nr 659/1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EUT L 140, 30.4.2004, s. 1).

- b) En förteckning över de stödmottagare som har mottagit stöd på grundval av de stödordningar som avses i artikel 1 tillsammans med följande uppgifter om var och en av dem samt för varje berört beskattningsår:
- beloppet för den vinst som har uppstått (med separat angivelse av den vinst som har uppstått till följd av royaltyintäkter och den vinst som har uppstått till följd av passiva ränteintäkter), skattebasen, den tillämpliga inkomstskattesatsen, inbetalat skattebelopp samt belopp för de uteblivna skatteintäkterna,
 - totalt stödbelopp som har tagits emot.
- c) Följande uppgifter om vart och ett av de fem företag i Gibraltar som har mottagit stöd på grundval av de förhandsbesked i skattefrågor som avses i artikel 2, för varje berört beskattningsår:
- beloppet för den vinst som har uppstått (med separat angivelse av den vinst som har uppstått till följd av royaltyintäkter och den vinst som har uppstått till följd av passiva ränteintäkter), skattebasen, den tillämpliga inkomstskattesatsen, inbetalat skattebelopp samt belopp för de uteblivna skatteintäkterna,
 - totalt stödbelopp som har tagits emot.
- d) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare (för varje beskattningsår som är föremål för återkrav).
- e) En detaljerad beskrivning av de åtgärder som redan har vidtagits och planerats för att följa detta beslut.
- f) Dokument som visar att stödmottagarna har anmodats att betala tillbaka stödet.
2. Förenade kungariket ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som avses i artikel 5 har slutförts. Förenade kungariket ska på kommissionens begäran lämna uppgifter om de nationella åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att följa detta beslut.

Artikel 8

Detta beslut riktar sig till Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.

Utfärdat i Bryssel den 19 december 2018.

På kommissionens vägnar
Margrethe VESTAGER
Ledamot av kommissionen

BILAGA

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Tjänster, förvaltningskonsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Tjänster, fraktförmedlare	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Handel, försäljning av petroleumprodukter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Handel, försäljning av petroleumprodukter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, import av möbler	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, import av möbler	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdingföretag, licensiering av immateriella rättigheter	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Handel, tillverkning och försäljning av cd-skivor	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
9. Potentiellt företag	12.1.2011	Holdingföretag, licensiering av immateriella rättigheter	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Handel, hyresintäkter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Handel, tillhandahållande av postförmedling	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Innehav av tillgångar, egendom (flygplan)	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
13. Potentiellt företag	4.2.2011	Förmånstagare i en trust	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
14. Potentiellt företag	7.2.2011	Tillhandahållande av lån.	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Handel, marknadsföringstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Handel, idrottsagent	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Handel, tillhandahållande av tillgångsförvaltare	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Handel, försäljning av medicinska produkter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Handel, marknadsföring	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Handel, charter av yacht	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Innehav av egendom och konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Företag för investeringsinnehav	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Handel, förvaltning av linjerederi	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Tillhandahållande av lån.	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Handel, marknadsföring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Handel, marknadsföring och försäljning, utbildning	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Handel, distribution av produkter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Handel, marknadsföring och försäljning, utbildning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Handel, marknadsföring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Företag för investeringsinnehav	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Handel, förvaltningstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Innehav av immateriella rättigheter	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Företag för tillgångsinnehav, motordriven yacht	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Handel, lagring och hantering av petroleum	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Handel, motorer	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Tillhandahållande av lån	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
42. Potentiellt företag	28.3.2011	Handel, marknadsföringstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Handel, marknadsföringstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Innehav, immateriella rättigheter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investeringsinnehav	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
46. Potentiellt företag	1.4.2011	Handel, reklam	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Innehav av patent och varumärken	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Innehav i gruppen	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
51. AMD Limited	1.4.2011	Handel, försäljning av jordbruksprodukter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Innehav av aktier i företag	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Handel, charter av ett fartyg utan besättning eller kapten	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Handel, marknadsföringstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Handel, marknadsföringstjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Handel, försäljning av jordbruksprodukter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Tjänster, förvaltning och konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Tjänster, tillhandahållande av förvaltare	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Tjänster, tillhandahållande av förvaltare	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investeringsinnehav	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investeringsinnehav	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Handel, tillhandahållande av utrustning för olja och gas	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Tjänster, konsultverksamhet och rådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Fastigheter och investeringsinnehav	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Handel, spelverksamhet	Förhandsbeskedet avser personlig inkomstskatt och berör inte något företag som är bolagsskatteskyldigt.
76. Orios Limited	23.5.2011	Handel, webbaserad återförsäljning av blommor och presenter	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Tillgångsinnehav, motordriven yacht	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Tillgångsinnehav, motordriven yacht	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
80. Repset Limited	1.6.2011	Innehav i gruppen	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Tillhandahållande av lån	Överklagat förhandsbesked
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Tillhandahållande av lån	Överklagat förhandsbesked
85. Walstead Limited	8.6.2011	Handel, marknadsföring, försäljning och research	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Handel i Gibraltar	Förhandsbeskedet avser personlig inkomstskatt och berör inte något företag som är bolagsskatteskyldigt.
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Handel i Gibraltar	Förhandsbeskedet avser personlig inkomstskatt och berör inte något företag som är bolagsskatteskyldigt.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Handel, inköp och försäljning av kläder	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Tjänster, konsultverksamhet och marknadsföring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Tjänster, konsultverksamhet	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Tillgångsinnehav, motordriven yacht	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
96. Potentiellt företag	12.7.2011	Handel, valutaväxling	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investeringsinnehav	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Tjänster, konsultverksamhet och marknadsföring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
99. Potentiellt företag (Advisory Limited)	14.7.2011	Tillhandahållande av lån	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
100. Potentiellt företag	22.7.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
101. Potentiellt företag	5.8.2011	Handel, marknadsföring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Innehav i gruppen	Förhandsbeskedet avser personlig inkomstskatt och berör inte något företag som är bolagsskatteskylldigt.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Innehav av immateriella rättigheter	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Tjänster, konsulttjänster och räntor på lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Tjänster, förvaltningsrådgivning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
113. Potentiellt företag (internationell juristbyrå)	16.11.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Handel, försäljning av grävutrustning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Tjänster, administrativt stöd	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Tjänster, konsultverksamhet som fotbollsagent	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Handel, seglingsutbildning och charter av yachter	Skattepliktigt. Inkomsterna har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar och är därför beskattningsbara i Gibraltar.
119. Potentiellt företag	16.12.2011	Tjänster, administrativt stöd	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Dotterbolag	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
122. 8F Leasing SA	22.12.2011	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Tillhandahållande av lån.	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Handel, uthyrning av lastbilar och släp	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Handel, försäljning av it-material	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
128. 8F Leasing SA.	3.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
131. 8F Leasing SA.	20.2.2012	Tillhandahållande av lån	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Handel, avgifter och kommission på betalningar	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, oljeborrningsplattform (charter)	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, oljeborrningsplattform (charter)	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Handel, oljeborrningsplattform (charter)	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, oljeborrningsplattform (charter)	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Handel, oljeborrningsplattform (charter)	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Tjänster, tillhandahållande av ingenjörer	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Dotterföretag till kemiföretag	Överklagat förhandsbesked
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Dotterföretag till kemiföretag	Överklagat förhandsbesked
141. Potentiellt företag	12.6.2012	Innehav av immateriella rättigheter	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, bolagsbildning	Skattepliktigt. Inkomsterna har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar och är därför beskattningsbara i Gibraltar.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, bolagsbildning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Dotterföretag i koncernstruktur	Överklagat förhandsbesked
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Handel, tillhandahållande av förvaltningstjänster	Skattepliktigt. Inkomsterna har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar och är därför beskattningsbara i Gibraltar.
146. OED Limited	4.1.2013	Handel, programvaruutveckling	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Handel, webbaserad mäklare	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
148. Potentiellt företag	12.4.2013	Innehav av immateriella rättigheter	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Handel, marknadsföring och reklam	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Handel, webbplatsportaler	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Aktier i holdingföretag	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Handel, webbplatsportaler	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Handel, webbplatsportaler	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
154. Potentiellt företag	10.5.2013	Innehav av immateriella rättigheter	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Handel, inköp, import och export	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Handel, täckning för huvudavtalsförsäkring	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Innehav av immateriella rättigheter	Skattebefrielse för passiva inkomster. Situationen har reglerats efter lagändringar eller nedlagd verksamhet.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Tillhandahållande av lån	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Handel, industritillverkning	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Tjänster, tillhandahållande av koncerninterna konsulttjänster	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.

Företagets namn	Tidpunkt för utfärdande	Beskrivning av verksamheten	Klassificering av förhandsbeskedet (med hänsyn till avsnitt 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Tjänster, förvaltning av domännamnsförsäljning	Tillämpning av territorialprincipen. Inga inkomster har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar.
163. Potentiellt företag	23.12.2013	Handel, tillhandahållande av varor	Företaget var inte ett aktiebolag, verksamheten inleddes aldrig eller företaget var vilande.
164. Potentiell invandrare	23.12.2013	Anställd	Förhandsbeskedet avser personlig inkomstskatt och berör inte något företag som är bolagsskatteskyldigt.
165. Företag från Brittiska Jungfruöarna	23.12.2013	Handel, tillhandahållande av digitala produkter, t.ex. webbaserade utbildningar	Skattepliktigt. Inkomsterna har uppkommit i eller härstammar från Gibraltar och är därför beskattningsbara i Gibraltar.

Anm.: Numreringen av företagen följer numreringen i bilagan till beslutet om att utvidga förfarandet.

För fullständighetens skull innehåller tabellen de fem omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, med nummer 83, 84, 139, 140 och 144.