

BESCHLÜSSE

BESCHLUSS (EU) 2019/700 DER KOMMISSION

vom 19. Dezember 2018

über die staatliche Beihilfe SA.34914 (2013/C) des Vereinigten Königreichs betreffend das Körperschaftsteuersystem in Gibraltar

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2018) 7848)

(Nur der englische Text ist verbindlich)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme ⁽¹⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

- (1) Am 1. Juni 2012 ging bei der Kommission eine Beschwerde der spanischen Behörden über das neue Einkommen-/Körperschaftsteuersystem in Gibraltar ein, das mit dem Income Tax Act 2010 (Einkommen-/Körperschaftsteuergesetz 2010, im Folgenden „ITA 2010“) eingeführt wurde.
- (2) Am 16. Oktober 2013 leitete die Kommission ein förmliches Prüfverfahren ein, um zu untersuchen, ob die im ITA 2010 vorgesehene Ausnahmeregelung für passives Einkommen aus Zinsen und Nutzungsentgelte (englisch „royalties“, hier Lizenzgebühren u. a.) bestimmte Kategorien von Unternehmen begünstigt und damit gegen das Beihilferecht der Union verstößt (der Beschluss zur Einleitung dieses Verfahrens wird im vorliegenden Beschluss als „erster Einleitungsbeschluss“ bezeichnet) ⁽²⁾.
- (3) Am 4. Dezember 2013 übermittelten die Behörden des Vereinigten Königreichs der Kommission einen Vermerk über die Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte sowie einen Gesetzesentwurf der Regierung von Gibraltar zur Änderung des ITA 2010, um Nutzungsentgelte in Gibraltar steuerpflichtig zu machen. Auf Anfrage wurden diese Informationen von den Behörden Gibraltars durch E-Mails vom 6., 12. und 16. Dezember 2013 ergänzt.
- (4) Am 16. Dezember 2013 beantragte Gibraltar eine Verlängerung der Frist für die Stellungnahme zum ersten Einleitungsbeschluss bis zum 17. Januar 2014. Diesem Antrag wurde von der Kommission am selben Tag stattgegeben.
- (5) Am 20. Dezember 2013 übermittelte das Vereinigte Königreich seine Stellungnahme zur Einleitung des Verfahrens gemäß Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „AEUV“). Stellungnahmen Dritter zu diesem Verfahren gingen am 27. Dezember 2013 von der spanischen Arbeitgebervereinigung (CEOE ⁽³⁾), am 27. Dezember 2013 von Deutschland, am 6. Januar 2014 von Spanien und am 17. Januar 2014 von der Regierung von Gibraltar ein.
- (6) Mit E-Mail vom 7. Januar 2014 übermittelten die Behörden Gibraltars der Kommission eine Kopie des Income Tax (Amendment) Act 2013 (Gesetz von 2013 zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes) vom 24. Dezember 2013, durch das das ITA 2010 in Bezug auf die Besteuerung von Nutzungsentgelten geändert wurde.
- (7) Mit Schreiben vom 16. April 2014 forderte die Kommission das Vereinigte Königreich auf, zu den Bemerkungen Dritter zur Einleitung des förmlichen Verfahrens Stellung zu nehmen. Das Vereinigte Königreich antwortete mit Schreiben vom 2. Juni 2014 innerhalb der verlängerten Frist.

⁽¹⁾ ABl. C 348 vom 28.11.2013, S. 184. und ABl. C 369 vom 7.10.2016, S. 55.

⁽²⁾ ABl. C 348 vom 28.11.2013, S. 184.

⁽³⁾ Confederación Española de Organizaciones Empresariales.

- (8) Am 1. Oktober 2014 unterrichtete die Kommission das Vereinigte Königreich über ihren Beschluss ⁽⁴⁾, das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV auf die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar auszuweiten (dieser Beschluss wird im vorliegenden Beschluss als „Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens“ bezeichnet).
- (9) Am 10. November 2014 forderte die Kommission zusätzliche Informationen zur Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar an. Diese Informationen wurden am 8. Dezember 2014 vom Vereinigten Königreich vorgelegt.
- (10) Am 4. März 2015 wurde dem Vereinigten Königreich eine Berichtigung des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens übermittelt.
- (11) Am 23. März 2015 forderte die Kommission zusätzliche Informationen zur Steuervorbescheidspraxis an. Diese Informationen wurden am 23. April 2015 vom Vereinigten Königreich vorgelegt.
- (12) Am 31. März 2015 übermittelte das Vereinigte Königreich seine Stellungnahme zum Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens.
- (13) Im Anschluss an eine E-Mail des Vereinigten Königreichs vom 9. März 2015 mit Vorschlägen für einen Gesetzesentwurf und Leitfäden in Bezug auf das Territorialitätsprinzip und die Steuervorbescheidspraxis übermittelte die Kommission dem Vereinigten Königreich mit Schreiben vom 3. September 2015 eine Reihe von Anregungen zum Gesetzesentwurf und zu den Leitfäden.
- (14) Am 19. Oktober 2015 legte das Vereinigte Königreich der Kommission den überarbeiteten Gesetzesentwurf und Leitfäden zur Steuervorbescheidspraxis sowie Überprüfungen von 20 Steuervorbescheiden vor. Am 11. November 2015 forderte die Kommission Informationen zu 2 299 Unternehmen mit in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen an. Die angeforderten Informationen wurden am 24. November 2015 vom Vereinigten Königreich vorgelegt. Überprüfungen weiterer Steuervorbescheide wurden der Kommission am 3. Dezember 2015, 19. Februar 2016 und 31. August 2016 übermittelt.
- (15) Am 14. Juli 2016 wurde das Vereinigte Königreich erneut um Auskünfte zur Steuervorbescheidspraxis sowie zur Ausnahmeregelung für passive Zinserträge und Nutzungsentgelte ersucht. Das Vereinigte Königreich antwortete mit Schreiben vom 31. August 2016.
- (16) Am 7. Oktober 2016 wurde der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ⁽⁵⁾.
- (17) Im Oktober und November 2016 übermittelten sechs Beteiligte, darunter Gibraltar und Spanien, ihre Stellungnahmen zum Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens.
- (18) Am 9. November 2016 stellte Gibraltar beim Gericht der Europäischen Union einen Antrag auf Nichtigerklärung des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens ⁽⁶⁾.
- (19) Am 7. Dezember 2016 forderte die Kommission das Vereinigte Königreich auf, zu den Bemerkungen Dritter Stellung zu nehmen. Das Vereinigte Königreich übermittelte seine Stellungnahme am 31. Januar 2017.
- (20) Am 16. Februar 2017 ersuchte die Kommission das Vereinigte Königreich um weitere Angaben zu den in Gibraltar erteilten Steuervorbescheiden. Die Behörden des Vereinigten Königreichs antworteten am 31. März 2017 und legten am 3. Mai 2017, innerhalb der verlängerten Frist, weitere Informationen vor.
- (21) Am 29. November 2017 übermittelte das Vereinigte Königreich eine Kopie sämtlicher von den Steuerbehörden Gibaltars abgefassten Berichte im Zusammenhang mit den 165 geprüften Steuervorbescheiden, die im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführt sind.
- (22) Im Anschluss an die Bemerkungen der Kommission vom 7. Dezember 2017 hat das Vereinigte Königreich am 18. Januar 2018 zusätzliche Informationen, einschließlich Gesetzesentwurf und Leitfäden, vorgelegt.
- (23) Am 9. Februar 2018 forderte die Kommission weitere Erläuterungen zu dem vom Vereinigten Königreich übermittelten Gesetzentwurf. Sie forderte ferner ergänzende Erläuterungen zu faktischen oder rechtlichen Aspekten einiger der vom Vereinigten Königreich im November 2017 vorgelegten Überprüfungen der Steuervorbescheide.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ Abl. C 369 vom 7.10.2016, S. 55.

⁽⁶⁾ Rechtssache T-783/16, Government of Gibraltar/Kommission.

- (24) Mit Schreiben vom 21. Februar 2018 antwortete das Vereinigte Königreich auf dieses Auskunftsersuchen. Mit E-Mail vom 1. März 2018 forderte die Kommission das Vereinigte Königreich auf, nähere Angaben zu bestimmten spezifischen Steuervorbescheiden zu machen. Das Vereinigte Königreich kam dieser Aufforderung am 15. März 2018 nach. In Antwort auf das Ersuchen der Kommission vom 3. Mai 2018 übermittelte das Vereinigte Königreich am 24. Mai 2018 weitere Erläuterungen zu denselben Fragen.
- (25) Am 5. Dezember 2013, 12. März 2015, 28. Mai 2015, 29. November 2017 und 5. Oktober 2018 fanden Besprechungen mit dem Vereinigten Königreich sowie den Vertretern der Behörden Gibraltars statt.

2. BESCHREIBUNG DER MAßNAHMEN

- (26) Gibraltar ist ein britisches Überseegebiet. Gibraltar genießt volle Selbstverwaltung in Steuerangelegenheiten, während die Regierung des Vereinigten Königreichs für die internationalen Beziehungen Gibraltars, so beispielsweise die Aushandlung von Steuerabkommen, zuständig ist.

2.1. Allgemeine Beschreibung des Körperschaftsteuersystems in Gibraltar

- (27) Das ITA 2010 ⁽⁷⁾ trat am 1. Januar 2011 in Kraft und löste das Einkommen-/Körperschaftsteuergesetz von 1952 (im Folgenden „ITA 1952“) ab. Mit dem ITA 2010 wurde ein allgemeiner Körperschaftsteuersatz von 10 % eingeführt, der für Unternehmen in der Gesamtwirtschaft Gibraltars gilt, mit Ausnahme von Versorgungsbetrieben, Telekommunikationsdiensten und Unternehmen, die eine beherrschende Stellung auf dem Markt innehaben und missbrauchen; diese unterliegen einem Körperschaftsteuersatz von 20 %.

a) Körperschaftsteuerpflichtige

- (28) Sowohl Unternehmen ⁽⁸⁾ mit gewöhnlichem Sitz ⁽⁹⁾ in Gibraltar als auch Unternehmen, die ihren gewöhnlichen Sitz nicht in Gibraltar haben, können in Gibraltar steuerpflichtig sein, im letzteren Fall jedoch nur dann, wenn das Unternehmen über eine Niederlassung oder eine Agentur Handel in Gibraltar treibt ⁽¹⁰⁾.

b) Steuergrundlage

Welches Einkommen steuerpflichtig ist, ist ausführlich in den Tabellen A, B und C in Schedule 1 des ITA 2010 festgelegt. Dies gilt sowohl für juristische als auch für natürliche Personen. Als das ITA 2010 in Kraft trat, wurden in den Tabellen A, B und C die folgenden Einkommenskategorien festgelegt:

— Tabelle A: Handel, Gewerbe, Berufsstand, Beruf und Immobilien;

— Tabelle B: Beschäftigung und Selbstständigkeit;

— Tabelle C: sonstiges Einkommen (Dividenden ⁽¹¹⁾, Fondserträge, Erträge aus Rechten, Pensionen und eine allgemeine „Sweeping Up Class“ in Bezug auf Einkommensarten, die unter die Bestimmungen gegen Steuervermeidung in Section 40 und Schedule 4 des ITA 2010 fallen).

- (29) Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für Unternehmen sieht Section 16 des ITA 2010 vor, dass — vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen — die steuerpflichtigen Gewinne oder Erträge eines Unternehmens für einen Rechnungszeitraum dem vollen Betrag der Gewinne oder Erträge des Unternehmens für diesen Rechnungszeitraum unter Anwendung der territorialen Steuergrundlage gemäß den Erwägungsgründen 30 bis 32 entsprechen müssen.

⁽⁷⁾ Nach dem ITA 2010 ist (in Gibraltar erzielt oder bezogenes) Einkommen von „Personen“ steuerpflichtig. In Section 74 des ITA 2010 ist der Begriff „Person“ wie folgt definiert: *Der Begriff „Person“ bezieht sich auf Kapitalgesellschaften (zusammengelegt oder eigenständig) sowie Vereine, Gesellschaften oder andere Organisationen; er bezeichnet aber auch eine oder mehrere Personen jeden Alters und männlichen oder weiblichen Geschlechts und umfasst alle Unternehmen sowie natürliche und juristische Personen.*

⁽⁸⁾ Nach Section 74 des ITA 2010 bezeichnet der Begriff „Unternehmen“ jedes Unternehmen, das nach dem in Gibraltar oder andernorts geltenden Recht eingetragen oder registriert ist.

⁽⁹⁾ Nach Section 74 des ITA 2010 bezeichnet der Begriff „gewöhnlicher Sitz“ bei Unternehmen entweder ein Unternehmen, dessen Leitung und Kontrolle sich in Gibraltar befindet, oder ein Unternehmen, dessen Leitung und Kontrolle außerhalb Gibraltars von Personen ausgeübt wird, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des ITA 2010 in Gibraltar haben.

⁽¹⁰⁾ Section 11(4) des ITA 2010 sieht Folgendes vor: Wenn ein Unternehmen, das seinen gewöhnlichen Sitz nicht in Gibraltar hat, über eine Niederlassung oder eine Agentur Handel in Gibraltar treibt, erfolgt die Berechnung der zu versteuernden Gewinne unter Bezugnahme auf alle Handelserträge, die über die oder von der Niederlassung oder Agentur erzielt werden, und, soweit sie steuerpflichtig sind, alle Erträge aus Vermögen oder Rechten, die von der Niederlassung oder der Agentur genutzt oder von ihr oder für sie gehalten werden.

⁽¹¹⁾ Auf von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen ausbezahlte oder auszuzahlende Dividenden wird jedoch keine Steuer erhoben.

c) *Territoriale Grundlage*

- (30) Das ITA 2010 beruht auf einem System der territorialen Besteuerung, d. h. Gewinne oder Erträge werden nur dann besteuert, wenn das Einkommen „in Gibraltar erzielt oder bezogen“ wird. Nach Section 74 des ITA 2010 bezieht sich „in ... erzielt oder bezogen“ auf den Ort, an dem die Tätigkeiten ⁽¹²⁾, die zu den Gewinnen führen, ausgeführt werden; dieser Ort wird normalerweise von Fall zu Fall bestimmt. Diese Bestimmung geht außerdem davon aus, dass Tätigkeiten, die nach dem in Gibraltar geltenden Recht einer Lizenz und Regulierung bedürfen, in Gibraltar ausgeführt werden.
- (31) Die Anwendung der Begriffe „erzielt in“ und „bezogen in“ durch die Steuerbehörden von Gibraltar beruht zudem auf Grundsätzen, die sich aus der Rechtsprechung des Judicial Committee of the Privy Council ⁽¹³⁾ in mehreren richtungsweisenden Fällen ergeben, darunter die Fälle *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ und *HK-TVB* ⁽¹⁵⁾, die beide die Anwendung des Territorialitätsprinzips in Hongkong betreffen. Die Entscheidungen des Judicial Committee of the Privy Council betreffend andere Hoheitsgebiete als Gibraltar sind für Gibraltar zwar nicht bindend, doch können sich die Gerichte Gibaltars darauf beziehen, wenn sie sie als relevant erachten. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs wäre dies aufgrund der Ähnlichkeit der Rechtsvorschriften der beiden Rechtsordnungen für die in diesem Erwägungsgrund genannten Entscheidungen eindeutig der Fall ⁽¹⁶⁾.
- (32) Gemäß der in Erwägungsgrund 31 angeführten Rechtsprechung sollten die Steuerbehörden Gibaltars bei der Entscheidung, ob Gewinne einer Person in Gibraltar erzielt oder bezogen werden, prüfen, welche Tätigkeiten die Person ausgeführt hat oder auszuführen gedenkt, um die fraglichen Gewinne zu erzielen, und wo diese Person diese Tätigkeiten ausgeführt hat oder auszuführen gedenkt. Der Schwerpunkt liegt daher auf der Ermittlung des geografischen Orts, an dem die Tätigkeiten, aus der sich die Gewinne für die betreffenden Transaktionen ergeben, ausgeführt wurden. Was die Erbringung von Dienstleistungen durch ein Unternehmen anbelangt, so gaben die Behörden Gibaltars an, sich insbesondere auf den geografischen Ort zu stützen, an dem alle einkommens-schaffenden Tätigkeiten (und nicht nur die Backoffice- oder Verwaltungsaufgaben) ausgeführt werden, um den Ort zu bestimmen, an dem die gebührenpflichtigen Dienstleistungen erbracht werden.

2.2. Ausnahmeregelung für passive Zinserträge und Nutzungsentgelte

- (33) Gemäß dem ITA 2010 in seiner ursprünglich erlassenen Fassung waren passive Zinserträge und Nutzungs-entgelte — unabhängig von der Einkommensquelle oder der Anwendung des Territorialitätsprinzips — nicht steuerpflichtig. ⁽¹⁷⁾ Der Begriff „passive Zinserträge“ (im Folgenden auch „passive Zinsen“) bezieht sich vorwiegend auf Zinserträge aus konzerninternen Darlehen. Zinsen wurden allerdings nur dann besteuert, wenn sie als Erträge zu betrachten sind, d. h. wenn sie Bestandteil der Umsatzerlöse eines Unternehmens sind ⁽¹⁸⁾.
- (34) Das ITA 2010 wurde im Juni 2013 mit Wirkung zum 1. Juli 2013 dahin gehend geändert, dass alle Zinserträge aus konzerninternen Darlehen (gleich ob aus inländischen oder ausländischen Quellen) zu einem allgemeinen Steuersatz von 10 % besteuert werden, soweit die Zinserträge je zinszahlendem Unternehmen einen Schwellenwert von 100 000 GBP pro Jahr übersteigen ⁽¹⁹⁾. In Bezug auf Nutzungsentgelte wurden am 24. Dezember 2013 weitere Rechtsvorschriften erlassen, die vorsehen, dass (von einem in Gibraltar registrierten Unternehmen erhaltene oder zu erhaltende) Nutzungsentgelte ab dem 1. Januar 2014 zu einem Steuersatz von 10 % besteuert werden ⁽²⁰⁾.
- (35) Gemäß Tabelle C in Schedule 1 des ITA 2010 wird auf von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen ausbezahlte oder auszuzahlende Dividenden keine Steuer erhoben. Das ist die allgemeine Regel, ungeachtet des Sitzes des Unternehmens und unabhängig von der Tätigkeit der beteiligten Unternehmen (Holdinggesellschaften oder aktive Handelsunternehmen). Gleiches gilt für Dividenden, die eine ständige Niederlassung (in Gibraltar) eines gebietsfremden Unternehmens bezieht.

2.3. Steuervorbescheidspraxis

- (36) Der Gibraltar Commissioner of Income Tax (Kommissar für Einkommen-/Körperschaftsteuer in Gibraltar) ist im Rahmen seiner allgemeinen Aufgabe, die ordnungsgemäße Verwaltung des Einkommen-/Körperschaftsteuer-gesetzes sicherzustellen, und seiner Verantwortung für die Berechnung und Erhebung der Einkommen-/Körper-schaftsteuer in Gibraltar befugt, Steuervorbescheide zu erteilen. Diese allgemeinen Befugnisse ergeben sich aus Section 2(1) und (2) des ITA 2010.

⁽¹²⁾ In Section 74 in der ursprünglich erlassenen Fassung wurde auf den Ort hingewiesen, an dem die Tätigkeiten insgesamt oder überwiegend ausgeführt werden, der Verweis auf Letzteres wurde jedoch durch das Gesetz von 2013 zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes (Income Tax (Amendment) Act 2013) gestrichen.

⁽¹³⁾ Das Judicial Committee of the Privy Council hat seinen Sitz in London und ist das oberste Berufungsgericht für Gibraltar. Seine Entscheidungen betreffend die Gesetzgebung Gibaltars sind sowohl für das Gibraltar Income Tax Office (Einkommen-/Körperschafts-teueramt in Gibraltar) als auch für die übrigen Gerichte Gibaltars bindend.

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

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

⁽¹⁶⁾ Bemerkungen des Vereinigten Königreichs vom 14. November 2013, S. 2.

⁽¹⁷⁾ In Tabelle C in Schedule 1 des ITA 2010 in seiner ursprünglich erlassenen Fassung war diese Einkommenskategorie nicht enthalten.

⁽¹⁸⁾ Betroffen sind Unternehmen, die allgemein Kredite vergeben oder im dem Einlagengeschäft Zinserträge erwirtschaften.

⁽¹⁹⁾ Income Tax (Amendment) Regulations 2013 (Rechtsvorschriften zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes von 2013), veröffentlicht im zweiten Beiblatt zum Amtsblatt Gibaltars Nr. 4006 vom 6. Juni 2013.

⁽²⁰⁾ Income Tax (Amendment) Act 2013 (Gesetz von 2013 zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes), veröffentlicht im ersten Beiblatt zum Amtsblatt Gibaltars Nr. 4049 vom 24. Dezember 2013.

- (37) Was die im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Steuervorbescheide betrifft, so zielen die Anträge auf Steuervorbescheide in den meisten Fällen darauf ab zu bestätigen, ob ein gebietsansässiges Unternehmen aufgrund der grundlegenden rechtlichen Besteuerungsgrundsätze, d. h. Erzielung und Bezug von Einkommen in Übereinstimmung mit dem Territorialgrundsatz, in Gibraltar steuerpflichtig ist oder nicht.
- (38) Ferner sieht Section 42 des ITA 2010 ein spezifisches Rechnungsabschlussverfahren in Zusammenhang mit Fragen im Bereich der Bekämpfung der Steuervermeidung vor. Solche Vorbescheide können nur erteilt werden, um festzustellen, ob bestimmte Transaktionen oder Geschäfte gemäß Section 40 oder Schedule 4 des ITA 2010 steuerpflichtig sind, d. h. um zu bestimmen, ob es sich um ein künstliches oder fiktives Geschäft zwecks Steuervermeidung oder Verringerung des Steuerbetrags handelt oder nicht.

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

3.1. Die Ausnahmeregelung für passive Zinserträge und Nutzungsentgelte

- (39) Im ersten Einleitungsbeschluss vertrat die Kommission zunächst die Auffassung, dass die im ITA 2010 vorgesehene Ausnahmeregelung für passive Zinsen (Zinserträge aus konzerninternen Darlehen) und Nutzungsentgelte eine staatliche Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellt, und äußerte Zweifel an der Vereinbarkeit der Ausnahmeregelung mit dem Binnenmarkt.
- (40) Im Hinblick auf die materielle Selektivität der Maßnahme stellte die Kommission fest, dass die Ausnahmeregelung für passives Einkommen (Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden) prima facie selektiv ist. In Bezug auf Dividenden gelangte die Kommission jedoch zu dem Schluss, dass die Ausnahmeregelung durch die Logik der Vermeidung der Doppelbesteuerung gerechtfertigt ist. Bei der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte konnte die Kommission dagegen keine Gründe für eine Rechtfertigung finden. Insbesondere war die Kommission nicht der Meinung, dass sich die Ausnahmeregelung für passive Zinsen aus ausländischen Quellen aus der Logik des Systems der territorialen Besteuerung ergebe. Auch wies sie das Argument zurück, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen aus inländischen Quellen durch Bedenken hinsichtlich der Bewältigbarkeit (übermäßige Kosten im Zusammenhang mit der Steuererhebung) gerechtfertigt sei. Schließlich hat die Kommission bei der Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte die Notwendigkeit, das Steuersystem in Gibraltar einfach und wirksam zu gestalten, nicht als stichhaltige Rechtfertigung für die Ausnahmeregelung anerkannt.
- (41) Zudem kam die Kommission vorläufig zu dem Schluss, dass die Maßnahme aus staatlichen Mitteln finanziert worden war, dass sie Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffte, dass sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigte und dass sie durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb zu verfälschen drohte. Daher war sie der Auffassung, dass es sich bei der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt.
- (42) Die Kommission kam auch zu dem Schluss, dass diese Beihilfe eine „neue Beihilfe“ darstellt, da die Ausnahmeregelung für passive Zinsen nach dem ITA 1952 nicht automatisch gewährt wurde und eine Bewertung der Territorialität erforderte. Darüber hinaus wurde mit dem ITA 2010 eine Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte eingeführt, die nach dem ITA 1952 bis zu diesem Zeitpunkt nicht existierte. In diesem Zusammenhang stellte die Kommission fest, dass die Anwendung des Territorialgrundsatzes bedeutete, dass sämtliche Einkünfte aus Nutzungsentgelten, die ein in Gibraltar ansässiges Unternehmen erwirtschaftet, in Gibraltar erzielt oder bezogen werden.
- (43) Schließlich äußerte die Kommission ihre Zweifel an der Vereinbarkeit der Ausnahmeregelung für passive Zinsen (Zinserträge aus konzerninternen Darlehen) und Nutzungsentgelte mit dem Binnenmarkt. Insbesondere konnte sie keine möglichen Gründe für die Vereinbarkeit gemäß Artikel 107 Absätze 2 oder 3 AEUV ermitteln.

3.2. Die Steuervorbescheidspraxis

- (44) Mit dem Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens beschloss die Kommission, das förmliche Prüfverfahren auf 165 Vorbescheide, die im Zeitraum 2011 bis August 2013 von den Steuerbehörden Gibaltars erteilt worden waren (die Gesamtzahl der in diesem Zeitraum erteilten Vorbescheide beträgt 340), auszuweiten.
- (45) Die Kommission vertrat die Auffassung, dass die vier Voraussetzungen für die Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe grundsätzlich erfüllt waren. Insbesondere gelangte sie zu dem vorläufigen Schluss, dass die Steuervorbescheidsmaßnahmen materiell selektiv waren, da die Steuerbehörden Gibaltars im Allgemeinen davon Abstand nahmen, im Rahmen ihres Ermessens eine angemessene Bewertung der Steuerpflichten des Unternehmens vorzunehmen. Nach Ansicht der Kommission wurde eine solche Vorgehensweise durch die vage Formulierung der gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht. Ferner vertrat die Kommission zunächst die Auffassung, dass die Steuerbehörden Gibaltars in einigen Fällen Steuervorbescheide erteilt hatten, die nicht mit den geltenden steuerlichen Bestimmungen im Einklang standen.

- (46) Zur Untermauerung ihrer vorläufigen Feststellungen betreffend den selektiven Charakter der Steuervorbescheidsmaßnahmen aufgrund der Nutzung von Ermessensspielräumen, der falschen Anwendung der Vorschriften oder der fehlenden ordnungsgemäßen Überprüfung der Frage, wo die Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden, legte die Kommission sieben typische Kategorien von Fällen auf der Grundlage verschiedener Arten von Vorbescheiden, Tätigkeiten oder Einkommen dar.
- (47) Die Kommission kam zu dem vorläufigen Schluss, dass die Steuerbehörden Unternehmen, die sich tatsächlich und rechtlich in einer ähnlichen Lage befinden, ungleich behandelten, da sie solche Steuervorbescheide nur an bestimmte multinationale Unternehmen und nicht an andere rein inländische Unternehmen erteilten, die keine Steuervorbescheide beantragt hatten. Dementsprechend wurden die Maßnahmen als prima facie selektiv eingestuft. Des Weiteren konnte die Kommission keine annehmbare Begründung auf Grundlage der Natur oder des inneren Aufbaus des Bezugssystems ermitteln (siehe Erwägungsgrund 57 des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens). In diesem Zusammenhang wies sie auch darauf hin, dass jede mögliche Begründung das Vorhandensein geeigneter Kontroll- und Überwachungsverfahren⁽²¹⁾ voraussetzt (um eine kohärente Anwendung des Steuersystems zu gewährleisten), die im vorliegenden Fall offenbar fehlen.
- (48) Zudem gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass die Steuervorbescheidsmaßnahmen aus staatlichen Mitteln gewährt worden waren, dass sie Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafften, dass sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigten und dass sie durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb zu verfälschen drohten. Die Kommission brachte ihre Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit dieser Maßnahmen mit dem Binnenmarkt zum Ausdruck. Sie kam daher zu der vorläufigen Einschätzung, dass es sich bei den Steuervorbescheidsmaßnahmen um staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt. Überdies war sie der Auffassung, dass diese staatlichen Beihilfen „neue Beihilfen“ darstellen.
- (49) Das ausgeweitete Verfahren betraf nicht nur die 165 Einzelvorentscheide, sondern auch ganz allgemein die Steuervorbescheidspraxis nach dem ITA 2010, wobei die Bestimmungen des ITA 2010 offenbar immer wieder falsch angewendet wurden.
- (50) Was die Vereinbarkeit der 165 Steuervorbescheide und der allgemeinen Steuervorbescheidspraxis mit dem Binnenmarkt betrifft, so konnte die Kommission keine eventuellen Begründungen für die Vereinbarkeit auf der Grundlage der in Artikel 107 Absätze 2 und 3 AEUV vorgesehenen Ausnahmen ermitteln.
- (51) Abschließend stellte die Kommission vorläufig fest, dass die 165 Steuervorbescheide, die im Anhang zum Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführt sind, sowie die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellen, und äußerte Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der Steuervorbescheide und der Steuervorbescheidspraxis mit dem Binnenmarkt. Darüber hinaus forderte sie das Vereinigte Königreich und die Behörden Gibraltars zur Vorlage von Nachweisen für Ex-post-Kontrollen auf. Schließlich forderte die Kommission das Vereinigte Königreich auf, zu erläutern, ob und aus welchen Gründen die Steuervorbescheidspraxis oder die 165 geprüften Steuervorbescheide für vereinbar befunden werden könnten.

4. STELLUNGNAHME DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS

4.1. Stellungnahmen zur Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte

- (52) Die vom Vereinigten Königreich am 20. Dezember 2013 übermittelte Stellungnahme lässt sich wie folgt zusammenfassen:
1. Das ITA 2010 beruhe auf dem Territorialitätsprinzip, nach dem die Gewinne eines Unternehmens nur dann in Gibraltar besteuert würden, wenn das Einkommen in Gibraltar „erzielt oder bezogen“ werde. Auch das ITA 1952 habe sich auf dieses Prinzip gestützt;
 2. die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte könne nicht als selektiv betrachtet werden, da diese Bestimmungen für alle Unternehmen offen seien und im Allgemeinen für alle Bereiche der Industrie, des Finanzwesens und des Handels gelten würden. Die Verfügbarkeit der Ausnahmeregelung sei in keiner Weise begrenzt, weder auf bestimmte Unternehmenskategorien noch auf bestimmte Arten von Tätigkeiten. Der Umstand, dass einige Unternehmen mehr von einer steuerlichen Regelung als andere profitieren würden, mache sie nicht selektiv. Ferner könne keine bestimmte Gruppe von Unternehmen ermittelt werden, die von der Maßnahme profitieren würde. In Gibraltar gebe es keine anderen, die sich tatsächlich und rechtlich in einer ähnlichen Lage befindenden Unternehmen, für die diese Maßnahmen nicht gelten würden;
 3. es sei falsch zu behaupten, dass die Ausnahmeregelung insbesondere Unternehmen selektiv begünstige, die Nutzungsentgelte für Rechte an geistigem Eigentum beziehen und konzerninterne Zinsen von nicht in Gibraltar ansässigen Unternehmen erhalten würden. Das Steuersystem enthalte keinerlei Elemente, die zu einem bestimmten Anteil nicht in Gibraltar ansässiger Unternehmen führen oder Unternehmen, die Darlehen an ausländische Unternehmen vergäben, Vorrechte einräumen würden;

⁽²¹⁾ Siehe z. B. Urteil des Gerichts vom 8. September 2011, *Paint Graphos u. a.*, verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 73 ff.

4. der Verweis auf „Offshore-Unternehmen“ in Erwägungsgrund 37 des ersten Einleitungsbeschlusses sei nicht eindeutig genug und stehe nicht im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von passivem Einkommen. Überdies sei das Argument, dass durch die Maßnahme die bisherige Regelung freigestellter Unternehmen wiederhergestellt werde, nicht relevant, da die Bewertung der Selektivität der Ausnahmeregelung dadurch nicht beeinflusst werde;
5. in Bezug auf die faktische Selektivität könne keine erkennbare Gruppe oder Kategorie von Unternehmen als Empfänger ermittelt werden. Die Art und Weise, wie eine bestimmte Regel in der Praxis mitunter umgesetzt werde, mache sie nicht selektiv, es sei denn, die Bedingungen der Maßnahme oder ein erkennbares und stabiles Merkmal der spezifischen Umstände, auf die sie anwendbar sei, würde bewirken, dass sie nur einer begrenzten Gruppe von Unternehmen zugute komme. Im vorliegenden Fall sei die Zahl der Unternehmen, die tatsächlich oder potenziell von den Bestimmungen profitierten, in keiner Weise — weder rechtlich noch tatsächlich — begrenzt. Daher sei die Bestimmung nicht selektiv;
6. die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte sei durch die Art und den inneren Aufbau des gibraltarischen Steuersystems gerechtfertigt. Erstens sei die Nichtbesteuerung von passiven Zinsen aus ausländischen Quellen die logische Folge des Territorialitätsprinzips, das auf dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung beruhe. Zweitens sei die Ausnahmeregelung für Zinsen aus gibraltarischer Quelle und Nutzungsentgelten durch die Logik eines jeden Steuersystems in Anbetracht dessen, dass die Kosten der Erhebung die erwarteten Einnahmen nicht überschreiten dürften, gerechtfertigt;
7. sollte die Kommission zu dem Schluss kommen, dass die Behandlung von Darlehenszinsen aus ausländischen Quellen selektiv sei, müsste eine Einstufung als „bestehende“ Beihilfe erfolgen. Die neue Beihilfe könnte nur passive Zinsen betreffen, die vor Inkrafttreten des ITA 2010 steuerpflichtig gewesen seien, wohingegen Darlehenszinsen aus ausländischen Quellen aufgrund der „Ort des Darlehens“-Regel (englisch „situs of the loan rule“) nach dem ITA 1952 nicht versteuert werden müssten⁽²²⁾. Dies bedeute, dass der „Ort“ der Zinserträge aus konzerninternen Darlehen aus ausländischen Quellen de facto derselbe wie nach der vorherigen Gesetzgebung geblieben sei. Daher sei es rechtlich nicht korrekt gewesen, dass die Kommission ein förmliches Prüfverfahren zu diesem speziellen Aspekt des gibraltarischen Steuersystems eingeleitet habe;
8. Die Regierung Gibraltars habe mit Wirkung zum 1. Juli 2013 Rechtsvorschriften erlassen, wonach alle Zinserträge aus konzerninternen Darlehen, gleich ob aus inländischen oder ausländischen Quellen, die 100 000 GBP pro Jahr überschritten, steuerpflichtig seien. Zudem sei auf weitere Rechtsvorschriften verwiesen worden, die am 24. Dezember 2013 mit Wirkung zum 1. Januar 2014 erlassen worden seien, wonach auch Nutzungsentgelte besteuert werden müssten;
9. Gelange die Kommission zu dem Schluss, dass die steuerliche Behandlung von Zinsen und Nutzungsentgelten eine „neue“ Beihilfe darstelle, verstehe das Vereinigte Königreich den Standpunkt Gibraltars zudem so, dass eine Rückforderung für die betreffenden Zeiträume aus praktischen Gründen schwierig oder unmöglich sein würde;
10. Schließlich sei die Kommission mit der Einleitung einer förmlichen Prüfung zu einem bestimmten Aspekt des gibraltarischen Steuersystems parallel zu einer weiteren vorläufigen Prüfung betreffend dasselbe Steuersystem von der üblichen Praxis gemäß Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates⁽²³⁾ (nachfolgend „Verfahrensverordnung“) abgewichen.

4.2. Stellungnahme zur Steuervorbescheidspraxis

- (53) Die vom Vereinigten Königreich am 31. März 2015 vorgebrachten Argumente gegen den Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Es gebe keine Beweise für die Selektivität der Steuervorbescheide. Die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar habe zu keinem Zeitpunkt Elemente einer individuellen oder besonderen Behandlung oder einer Verhandlung oder einer Beeinflussung oder Gegenleistung beinhaltet, außer denen, die sich aus den Bestimmungen des in Gibraltar geltenden Steuerrechts ergäben. Ein Steuervorbescheid sei lediglich eine Erklärung des Kommissars für Einkommen-/Körperschaftsteuer in Gibraltar, dass das betreffende Unternehmen auf der Grundlage der dem Kommissar dargelegten Fakten und der normalen und korrekten Auslegung der anwendbaren Rechtsvorschriften in Bezug auf die beschriebenen Einkommen oder Einnahmen nicht der Einkommensteuer unterliege. Es gebe keine Beweise dafür, dass die Vorbescheide in irgendeiner Weise von der normalen und korrekten Auslegung der Steuervorschriften abweichen würden. Darüber hinaus übten die Steuerbehörden keine Ermessensbefugnis aus, und es gebe auch keinen Nachweis dafür, dass sie jemals bewusst oder absichtlich auf die

⁽²²⁾ Diese Regel diene der Feststellung, ob Zinserträge aufgrund des Territorialitätsprinzips steuerpflichtig sind. Die Prüfung basiere auf den folgenden kumulativen Kriterien: a) Wohnsitz des Schuldners; b) Quelle, aus der die Zinsen gezahlt werden; c) Ort, an dem die Zinsen gezahlt werden und d) Art und Ort der Sicherheit für die Schuld.

⁽²³⁾ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

Durchführung angemessener Bewertungen verzichtet hätten oder bewusst von der geltenden nationalen Steuergesetzgebung abgewichen seien. Die von der Kommission im ersten Einleitungsbeschluss ermittelten sieben Kategorien von Vorbescheiden seien im Vergleich zu anderen Steuervorentscheiden nicht selektiv, da keiner der Vorbescheide von den geltenden nationalen Steuervorschriften abweiche;

2. Es gebe keine Beweise dafür, dass die Steuervorbescheide den Wettbewerb verfälschen würden. Eine Maßnahme könne den Wettbewerb nur in dem Sektor, für den sie gelte, oder in einem eng verbundenen Sektor verfälschen. Die Steuervorbescheide, auf die sich der Beschluss beziehe, gälten in einer Vielzahl von Sektoren. Die Kommission habe nicht nahegelegt, dass einzelne Vorbescheide den Wettbewerb in dem Sektor, für den der Vorbescheid gelte, verfälschten, sondern lediglich darauf hingewiesen, dass es Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten gebe, die den Wettbewerb zu verfälschen drohten, ohne zu prüfen, ob dies für einen der Vorbescheide auch wirklich der Fall gewesen sei;
3. es gebe eindeutige Beweise dafür, dass die in dem Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens genannten Vorbescheide nur Teil einer einheitlichen Praxis seien, die schon lange vor dem Beitritt des Vereinigten Königreichs zur Union bestanden habe. Die Praxis beruhe auf Section 3(1) des ITA 1952, dessen Wortlaut nun in nahezu identischer Form in Section 2(1) und (2) des ITA 2010 wiedergegeben werde. Wenn sich also eine staatliche Beihilfe feststellen ließe, würde es sich demnach zwangsläufig um eine „bestehende“ Beihilfe und nicht um eine „neue“ Beihilfe handeln;
4. der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens beruhe auf einem falschen Verständnis wichtiger Tatsachen. Die Kommission sei von den Behörden des Vereinigten Königreichs im Namen der Regierung Gibraltars leider falsch darüber unterrichtet worden, dass das Verfahren, das es dem Kommissar für Einkommen-/Körperschaftsteuer in Gibraltar gestattet, Steuervorbescheide darüber zu erteilen, ob ein in Gibraltar ansässiges Unternehmen in Gibraltar steuerpflichtig sei oder nicht, in Section 42 des ITA 2010 festgelegt sei, der durch dieses Gesetz eingeführt worden sei und nach dem ITA 1952 nicht bestanden habe, anstatt darüber informiert zu werden, dass mit Section 42 lediglich eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für eine bestimmte Art von Vorbescheiden eingeführt worden sei, die für den vorliegenden Fall keine Bedeutung habe, und dass Vorbescheide betreffend die Anwendung des Territorialgrundsatzes seit 1952 gemäß Section 3(1) des ITA 1952 bzw. Section 2(1) und (2) des ITA 2010 erteilt würden. Obwohl dieses Missverständnis auf falsche Informationen der Behörden des Vereinigten Königreichs zurückzuführen sei, vertrete das Vereinigte Königreich die Auffassung, dass es vermutlich diese falschen Informationen gewesen seien, die die Kommission zu der Annahme veranlasst hätten, dass seit 2010 erteilte Steuervorbescheide als „neue Beihilfen“ betrachtet werden könnten;
5. der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens lege nahe, dass die Kommission der Ansicht sei, dass es sich bei der Praxis um eine „Beihilferegulierung“ handeln könnte, die eine oder mehrere Einzelbeihilfen umfasse. Keine der beiden Ansichten lasse sich durch Belege unterstützen. Diese Unsicherheit stelle den Beschluss, zumindest teilweise, verfahrensrechtlich in Frage, da der Charakter einer Beihilferegulierung der Vorbescheidspraxis nicht durch das gewählte Verfahren behandelt werden könne, nachdem es sich offensichtlich um eine bestehende Beihilfe handele, sofern sie überhaupt als Beihilfe eingestuft werde. Darüber hinaus gebe es keine Hinweise darauf, dass Steuervorbescheide etwas anderem als der normalen und korrekten Auslegung und Anwendung des geltenden Steuerrechts dienen sollten;
6. Der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens sei angenommen worden, bevor die Kommission über alle notwendigen Informationen verfügt habe, um die Position in Bezug auf Steuervorbescheide umfassend beurteilen zu können. Insbesondere hätten die Kommission und das Vereinigte Königreich sich lediglich zweimal über die Steuervorbescheidspraxis ausgetauscht, bevor die Kommission den Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens getroffen habe. Dabei habe die Kommission zu keiner Zeit darauf hingewiesen, auf welcher Grundlage ein Steuervorbescheid als wettbewerbsverfälschend angesehen werden könnte.

5. STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN

5.1. Stellungnahmen zur Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte

- (54) Bei der Kommission gingen Stellungnahmen von vier Beteiligten, nämlich von Gibraltar, Spanien, Deutschland und vom spanischen Unternehmerverband (CEOE) ein.

5.1.1. Stellungnahme Gibraltars

- (55) In seiner Stellungnahme unterstützte Gibraltar die vom Vereinigten Königreich vorgebrachte Argumentation, dass die Maßnahme nicht selektiv sei, da sie universell angewendet werde und für alle Arten von Waren, Dienstleistungen und Unternehmen gelte, und dass sie, falls sie sich als selektiv erweisen sollte, als durch die Logik und den Aufbau des Systems als Folge des Territorialitätsprinzips gerechtfertigt angesehen werden sollte. Gibraltar wies ferner darauf hin, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte durch Bedenken hinsichtlich der verwaltungstechnischen Bewältigbarkeit gerechtfertigt sei, da die mit der Erhebung der Steuer verbundenen Kosten voraussichtlich höher seien als die tatsächlichen Steuererträge.

- (56) Was die Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte anbelangt, so machte Gibraltar überdies geltend, dass die Ausnahmeregelung nicht als selektiv angesehen werden könne, da die Unternehmen, die während des Zeitraums von drei Jahren, in dem die Steuerbefreiung in Kraft gewesen sei, Einkünfte aus Nutzungsentgelte erzielt hätten, in so unterschiedlichen Sektoren wie Lebensmitteleinzelhandel, Qualitätsbekleidung, Glücksspiel und Versicherung tätig gewesen seien. Darüber hinaus waren die betreffenden Nutzungsentgelte in ihrer Art ebenso vielfältig (u. a. Urheberrecht, Handelsmarken, Know-how und Patente).
- (57) Gibraltar machte auch geltend, dass die Maßnahme, sollte sie sich dennoch als selektiv erweisen, als „bestehende Beihilfe“ anzusehen sei, da sie de facto eine Fortsetzung der alten Regelung darstelle, nach der ausländische Zinsen auf der Grundlage einer Analyse des „Orts des Darlehens“ nicht steuerpflichtig seien. Aus diesem Grund könnte die Maßnahme nur insoweit als „neue Beihilfe“ betrachtet werden, als sie inländische Zinserträge betreffe.
- (58) In Bezug auf eine etwaige Rückforderung brachte Gibraltar zudem vor, dass der Betrag der entgangenen Steuer unterhalb der in der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission ⁽²⁴⁾ festgelegten De-minimis-Schwelle liegen würde. Insbesondere machte Gibraltar geltend, dass aus den Informationen, die von 18 Unternehmen übermittelt worden seien, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten erzielt hätten und auf die zusammen Bruttonutzungsentgelte in Höhe von 90 Mio. GBP entfielen, hervor gegangen sei, dass sich der Nettogesamtwert der Nutzungsentgelte aufgrund der abzugsfähigen Ausgaben auf nicht mehr als 18 Mio. GBP belaufe. Darüber hinaus würde im Hinblick auf passive in Gibraltar erzielte Zinsen der maximale Steuerertrag, verteilt auf mindestens 17 Unternehmen, etwa 250 000 GBP betragen. Ferner ist Gibraltar der Ansicht, dass eine Rückforderung aus praktischen Gründen wahrscheinlich unmöglich und aufgrund des mobilen Charakters der Mittel der betreffenden Unternehmen und im Lichte des Grundsatzes des internationalen Rechts, nach dem die Gerichte eines Staates Steuerforderungen im Namen eines anderen Staates nicht stattgeben oder vollstrecken würden, mit unüberwindlichen Schwierigkeiten verbunden sei.
- (59) Im Hinblick auf das Verfahren behauptete Gibraltar, die Kommission sei von der normalen Praxis im Sinne der Verfahrensverordnung abgewichen, und führte dabei ähnliche Argumente an, wie sie von den Behörden des Vereinigten Königreichs vorgebracht worden waren.

5.1.2. Stellungnahmen Spaniens, Deutschlands und des CEOE

- (60) Spanien, Deutschland und der CEOE unterstützten in ihren Stellungnahmen die Analyse der Kommission, dass es sich bei der Maßnahme um eine staatliche Beihilfe handelte, da sie bestimmte Arten von Einkommen selektiv von der Besteuerung ausschloss, den Handel innerhalb der Union beeinträchtigte und den Wettbewerb verfälschte.
- (61) Überdies äußerte Spanien Bedenken hinsichtlich der Wirksamkeit der Änderung vom 7. Juni 2013 betreffend die Besteuerung passiver Zinsen, da die freigestellten Unternehmen in Gibraltar, die Zinserträge erhalten hatten, keine Steuererklärungen hätten abgeben müssen. Der Auffassung Spaniens nach würde dies der Ermittlung der potenziellen Empfänger der Maßnahme entgegenstehen und die Ex-Post-Kontrollen bezüglich der Meldung und Besteuerung von Zinserträgen behindern.
- (62) Spanien führte des Weiteren an, dass der neue Schwellenwert von 100 000 GBP, die mit der Änderung von 2013 eingeführt worden sei, hoch sei. Darüber hinaus würden die Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung, wonach die von verbundenen Unternehmen erhaltenen Zinsen zusammengefasst werden müssten, nicht auf der Ebene der begünstigten Unternehmen gelten. Daher könnte der vorgeschriebene Schwellenwert durch eine einfache Umstrukturierung der Unternehmensgruppe, wobei mehrere Unternehmen mit Sitz in Gibraltar gegründet und die erhaltenen Zinsen auf diese aufgeteilt würden, problemlos umgangen werden.
- (63) In Bezug auf die Ausnahmeregelung für Dividenden bestritt Spanien die von der Kommission vorgelegte Begründung (Vermeidung der Doppelbesteuerung). Nach Ansicht Spaniens habe Gibraltar entgegen dem Arbeitspaket 2011 der Gruppe „Verhaltenskodex“ betreffend die Leitfäden der Unternehmensbesteuerung keine wirksamen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften zur Sicherstellung der Besteuerung erlassen. Insbesondere vertrat Spanien die Auffassung, dass in den Rechtsvorschriften Gibaltars nicht vorgesehen sei, dass das betreffende Unternehmen (entweder in Gibraltar oder im Ausland) steuerpflichtig sein muss, um die Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen zu können. Dies berge aus der Sicht Spaniens die Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung.
- (64) Was die steuerliche Behandlung von Nutzungsentgelten anbelangt, so vertraten die spanischen Behörden die Auffassung, dass die Ausnahmeregelung Unternehmen selektiv begünstige, die Nutzungsentgelte beziehen würden, und dass eine solche Ausnahmeregelung nicht durch die Vermeidung der Doppelbesteuerung gerechtfertigt werden könne.

⁽²⁴⁾ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1).

- (65) Sowohl die spanischen Behörden als auch der CEOE verwiesen zudem auf die Tatsache, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte in Anbetracht der allgemeinen Auswirkungen des ITA 2010 zu prüfen sei. Ihrer Meinung nach bestehe der Zweck des ITA 2010 darin, die Regelungen des früheren Steuersystems (das bereits vom Gerichtshof als staatliche Beihilfe erklärt worden sei), das Offshore-Unternehmen gegenüber in Gibraltar ansässigen Unternehmen begünstigt, fortzuführen.
- (66) Schließlich hat Spanien auch die von der Kommission vorgenommene Bewertung in Bezug auf die regionale Selektivität beanstandet, da zwischen dem Status der Provinz Azoren (auf den die Kommission in ihrer Analyse im ersten Einleitungsbeschluss Bezug genommen hat) und dem Status Gibaltars unterschieden werden müsse. Insbesondere waren die spanischen Behörden der Ansicht, dass neben den drei Kriterien institutionelle, prozedurale und finanzielle Autonomie auch das implizite Kriterium der Steuerharmonisierung (das nach Auffassung der spanischen Behörden in Gibraltar eindeutig nicht existiere) geprüft werden sollte. Spanien verwies ferner auf eine Reihe anderer steuerrechtlicher Aspekte, etwa die Anzahl der in Gibraltar ansässigen Briefkastenfirmer, die nicht steuerpflichtig sind.

5.2. Stellungnahme zur Steuervorbescheidspraxis

- (67) Bei der Kommission gingen Stellungnahmen von sechs Beteiligten ein, nämlich von Gibraltar, Spanien, der Gibraltar Society of Accountants (gibraltarischer Verband der Wirtschaftsprüfer) und von drei Unternehmen, die im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens als mögliche Empfänger von Steuervorbescheiden aufgeführt sind.

5.2.1. Stellungnahme Gibaltars

- (68) Die Stellungnahme Gibaltars betrifft sowohl das Verfahren als auch die Sache. Sie folgt der vom Vereinigten Königreich vorgebrachten Argumentation und lässt sich wie folgt zusammenfassen:
1. Ein Verfahren wegen staatlicher Beihilfen sollte nur dann eingeleitet werden, wenn hinreichende Beweise dafür vorlägen, dass die betreffende Maßnahme einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe und dass der Vorteil selektiv sei und den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe. In diesem Fall lägen keine Beweise in Bezug auf diese Punkte vor. Die Stellungnahme der Kommission zu den Vorbescheiden laufe lediglich darauf hinaus, dass die Kommission der Meinung sei, dass mehr Informationen hätten eingeholt werden müssen. Diese Stellungnahme stelle keinen Beweis für einen Vorteil, die Selektivität oder eine Wettbewerbsverfälschung dar;
 2. der Kommission sei ein offensichtlicher Fehler unterlaufen, als sie im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens erklärt habe, dass die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar mit Section 42 des ITA 2010 eingeführt worden sei;
 3. das Steuervorbescheidsverfahren bestehe seit den 1960er-Jahren und sollte, gesetzt den Fall, dass es als Beihilfe eingestuft werde, als solches als „bestehende Beihilfe“ betrachtet werden;
 4. es gebe keine Beweise dafür, dass die Steuervorbescheide selektiv seien oder den Wettbewerb verfälschen würden. Jeder Vorbescheid sei eine Sache der Auslegung der im Antrag dargelegten Fakten. Das Fehlen einer ausführlichen Analyse allein könne nicht als Anhaltspunkt für Selektivität angesehen werden;
 5. die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar habe zu keinem Zeitpunkt eine individuelle oder besondere Behandlung oder eine Verhandlung oder eine Beeinflussung oder Gegenleistung beinhaltet, sofern sie sich nicht aus den Bestimmungen des in Gibraltar geltenden Steuerrechts ergeben würden;
 6. die Steuerbelastung der betreffenden Unternehmen wäre dieselbe, unabhängig davon, ob ein Steuervorbescheid beantragt worden sei oder nicht;
 7. bei der Überprüfung der Territorialität hätten die Steuerbehörden keinen Ermessensspielraum und seien an die diesbezüglich geltende Gesetzgebung und Rechtsprechung gebunden;
 8. die Bemühungen der Kommission, die 165 Vorbescheide in sieben verschiedene Kategorien einzuteilen, um gruppenweise das Vorliegen von Selektivität zu prüfen, seien unbegründet, da nichts darauf hindeute, dass diese Gruppen im Vergleich zu anderen beanstandeten Vorbescheiden, die im gleichen Zeitraum oder früher erteilt worden seien, besondere Merkmale aufweisen würden.

5.2.2. Stellungnahme Spaniens

- (69) Die von den spanischen Behörden am 30. November 2016 übermittelte Stellungnahme lässt sich wie folgt zusammenfassen:
1. Die spanischen Behörden beanstandeten nicht das Territorialitätsprinzip an sich, sondern die Art und Weise, wie es von den Behörden Gibraltars ausgelegt wird. Diese allgemeine Regel in Kombination mit einem Mangel an angemessener Bewertung, Überwachung und rechtlicher Durchsetzung der Steuervorschriften durch die Steuerverwaltung Gibraltars (ex ante oder ex post) führe zu einer willkürlichen, vorteilhaften steuerlichen Behandlung einer Vielzahl von Unternehmen in Gibraltar;
 2. neben den 165 im Anhang des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Unternehmen würden auch in Gibraltar tätige zwischengeschaltete Unternehmen wie Beratungsfirmen, Treuhänder und Anwaltskanzleien, die auf Steuerplanung und -verwaltung spezialisiert sind, indirekt von der Beihilfe profitieren;
 3. Spanien bekräftigte erneut seine Auffassung, dass die Frage auch unter dem Gesichtspunkt der regionalen Selektivität analysiert werden sollte, was seiner Ansicht nach auch dem Argument Rechnung tragen würde, dass die Maßnahme eine bestehende Beihilfe darstelle.

5.2.3. Stellungnahme des gibraltarischen Verbands der Wirtschaftsprüfer

- (70) Am 3. November 2016 übermittelte der gibraltarische Verband der Wirtschaftsprüfer (Gibraltar Society of Accountants) — das wichtigste Vertretungsorgan für in Gibraltar tätige professionelle Wirtschaftsprüfer — seine Stellungnahme zum Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens. Die Stellungnahme lässt sich wie folgt zusammenfassen:
1. Die aufgeführten Vorbescheide seien weder nach Section 42 des ITA 2010 beantragt noch erteilt worden;
 2. die ausgewählten Vorbescheide deckten ein breites Spektrum von Umständen und Themen ab und es fehle der Aspekt der „Gemeinsamkeit“, auf den im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens Bezug genommen werde;
 3. die Praxis der Beantragung und Erteilung von Steuervorbescheiden dieser Art gehe in Gibraltar bis in die 1950er-Jahre zurück, und die Regelung sollte, falls sie als staatliche Beihilfe einzustufen ist, als bestehende Beihilfe angesehen werden;
 4. die Vorbescheide seien Auslegungen des gibraltarischen Steuerrechts. Es handele sich nicht um ausgehandelte „Deals“ oder Zugeständnisse. Die Erteilung eines Vorbescheids führe nicht zu einer Begünstigung. Der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens liefere keine Beweise dafür, dass die Auslegung anders wäre, wenn kein Vorbescheid beantragt worden wäre;
 5. keines der für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe erforderlichen Kriterien sei nachweislich erfüllt. Die Maßnahme werde nicht aus staatlichen Mitteln gewährt und verschaffe den Unternehmen keinen wirtschaftlichen Vorteil, weil kein Verlust an Steuereinnahmen entstehe, da die steuerliche Behandlung ohne einen Vorbescheid die gleiche wäre. Die Maßnahme sei nicht selektiv und es lasse sich nicht nachweisen, dass die Maßnahme den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe oder den Handel innerhalb der Union beeinträchtige;
 6. Alle bis auf sechs der 165 im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Vorbescheide seien zu einer Zeit erteilt worden, zu der passive Zinserträge nach dem ITA 2010 nicht steuerpflichtig gewesen seien. Daher hätten sich aus der überwiegenden Mehrheit der Vorbescheide keine steuerpflichtigen Zinserträge ergeben können.

5.2.4. Stellungnahme von oder im Namen von Unternehmen, die als Empfänger von Steuervorbescheiden im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführt sind

- (71) Bei der Kommission gingen auch Stellungnahmen von oder im Namen von drei Unternehmen ein, denen ein Steuervorbescheid erteilt wurde und die im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens genannt werden, nämlich von International Power Ltd, von einem Vertreter eines potenziellen Unternehmens zum Zeitpunkt des Beantragens des Vorbescheids und von Hastings Insurance Group Ltd. Diese Stellungnahmen lassen sich wie folgt zusammenfassen:
1. Die Vorbescheide hätten der Bestätigung der geltenden Steuerregelung und nicht als Mittel zur Erlangung von Steuervorteilen gedient. Der Hauptgrund für die Beantragung der Vorbescheide sei es gewesen, Rechtssicherheit hinsichtlich der Anwendung der allgemeinen Steuervorschriften zu gewährleisten und nicht eine spezifische alternative steuerliche Behandlung für das Unternehmen zu vereinbaren;

2. Steuervorbescheide ermöglichen es den Mitgliedstaaten, den Abgabepflichtigen Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit bei der Anwendung der allgemeinen Steuervorschriften zu bieten. Die Einstufung der Steuervorbescheidspraxis Gibraltars als staatlicher Beihilferegelung würde die Steuerbehörden Gibraltars daran hindern, Rechtssicherheit zu schaffen, und Abgabepflichtige, die Rechtssicherheit suchen, bestrafen, während diejenigen Abgabepflichtigen außen Acht gelassen werden, die von der gleichen Behandlung profitieren, sich aber entscheiden, keine Bestätigung bezüglich der genauen Anwendung des Gesetzes einzuholen;
3. die Vorbescheide seien nicht nach Section 42 des ITA 2010 beantragt worden, sondern hätten vielmehr auf die allgemeine Bestätigung bezüglich der nach dem Gesetz geltenden steuerlichen Behandlung abgezielt;
4. die Vorbescheide hätten den Unternehmen keinen Vorteil verschafft, da mit ihnen lediglich die steuerliche Behandlung bestätigt worden sei, die nach den in Gibraltar geltenden Rechtsvorschriften angewandt worden wäre;
5. Der Inhalt der Anträge auf einen Vorbescheid und die Vorbescheide selbst deuteten darauf hin, dass die Steuerbehörden Gibraltars vor Erteilung der Vorbescheide alle relevanten Faktoren angemessen berücksichtigt hätten.

6. ANTWORT DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS AUF DIE STELLUNGNAHMEN DRITTER

6.1. Stellungnahmen zur Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte

(72) Die Kommission leitete die von den Beteiligten übermittelten Stellungnahmen zur Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte am 16. April 2014 an das Vereinigte Königreich weiter. Die Antwort des Vereinigten Königreichs auf diese Stellungnahmen lässt sich wie folgt zusammenfassen:

1. Es seien keine Beweise vorgelegt worden, aus denen eine Verfälschung des Wettbewerbs oder eine Beeinträchtigung des Handels hervorgehe;
2. die Steuerbefreiung von Dividenden sei gerechtfertigt, damit eine Doppelbesteuerung vermieden werde, und das direkte Ergebnis des Territorialitätsprinzips;
3. die Gesetzesänderung von Juni 2013 habe zur Folge gehabt, dass alle in Gibraltar registrierten, Einkünfte aus passiven Zinsen erzielenden Unternehmen der Einkommensteuer unterliegen würden und zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet seien;
4. in Bezug auf die gesetzlich vorgeschriebene Schwelle von 100 000 GBP hätten die Steuerbehörden Gibraltars eine Analyse vorgenommen, nach der lediglich 1 % der Zinserträge aus konzerninternen Darlehen unter diesem Schwellenwert liegen würde und daher nicht steuerpflichtig wäre. Die Ergebnisse der Analyse seien der Gruppe „Verhaltenskodex“ und der Kommission im Vorfeld der Verabschiedung der Gesetzesänderung von 2013 zwecks Darlegung der Gründe für die Einführung des Schwellenwerts und die Quantifizierung etwaiger Steuerverluste vorgelegt worden;
5. was die Bemerkungen Spaniens anbelangt, dass die Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte eine Gruppe von Unternehmen, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten erzielten, selektiv begünstige, sei zu sagen, dass solch ein Sektor bzw. eine Gruppe nicht existiere. Alle Unternehmen, die Nutzungsentgelte beziehen, würden gleichbehandelt;
6. Im Hinblick auf das Konzept der Territorialität gebe es keine Abweichungen oder Ermessensspielräume und das Territorialitätsprinzip werde einheitlich nach dem ITA 2010 auf alle Unternehmen angewendet;
7. die Bemerkungen Spaniens zu Teilen des in Gibraltar geltenden Steuerrechts, für die die Kommission kein Prüfverfahren eingeleitet hat, seien irrelevant, und die Untersuchung der Kommission sollte sich auf die Angelegenheiten beschränken, für die das Verfahren eingeleitet worden sei;
8. schließlich wurden Bemerkungen zum Status Gibraltars als britischen Überseegebiets übermittelt — Gibraltar verfüge in der Exekutive, Legislative und Judikative über Unabhängigkeit, was zeige, dass die Maßnahme nicht als Regionalbeihilfe angesehen werden könne.

6.2. Stellungnahme zur Steuervorbescheidspraxis

- (73) Die Kommission leitete die von den Beteiligten übermittelten Stellungnahmen zur Steuervorbescheidspraxis gemäß Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens am 7. Dezember 2016 an das Vereinigte Königreich weiter. Die Antwort des Vereinigten Königreichs auf diese Stellungnahmen lässt sich wie folgt zusammenfassen:
1. Die Stellungnahmen der drei Adressaten der Steuervorbescheide bestätigten die Bemerkungen, die die Behörden des Vereinigten Königreichs der Kommission während des Prüfverfahrens übermittelt hätten, und stellten weitere Beweise für die Rechtmäßigkeit der Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar und gegen die Einstufung dieser Praxis als staatliche Beihilfe dar;
 2. die Regierung Gibraltars habe alle 165 im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Vorbescheide einer umfassenden Prüfung unterzogen, die nach Ansicht des Vereinigten Königreichs bestätige, dass keiner der 165 Vorbescheide dem Empfänger eine Befreiung von der Steuer verschafft, die andernfalls zu entrichten gewesen wäre, oder zu einem Verlust an Steuereinnahmen für Gibraltar geführt habe;
 3. diese Prüfungen bestätigten, dass keiner der im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Vorbescheide selektiv sei und dass folglich kein Vorbescheid auf dieser Grundlage eine staatliche Beihilfe darstelle;
 4. von den im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Vorbescheiden hätten sich 14 Vorbescheide auf Transaktionen, die nie zustande gekommen seien, und drei weitere Vorbescheide auf die Besteuerung von Arbeitnehmereinkommen und/oder Sachleistungen bezogen, und keine dieser Kategorien werfe Bedenken hinsichtlich möglicher staatlicher Beihilfen auf;
 5. die Aussage Gibraltars, dass die gibraltarischen Steuerbehörden bei der Erteilung von Vorbescheiden nicht über einen breiten Ermessensspielraum verfügen und keine Vorbescheide erteilen würden, ohne die entsprechenden Anträge zu prüfen oder zu bewerten, sei korrekt. Die Vorbescheide hätten keine selektive Anwendung der Steuerregelung zur Folge, da mit ihnen lediglich die im ITA 2010 festgelegten Rechtsvorschriften angewendet würden.

7. ÜBERPRÜFUNG DER AUSNAHMEREGLUNG FÜR PASSIVE ZINSEN UND NUTZUNGSENTGELTE

- (74) Im ersten Einleitungsbeschluss gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen (Zinserträge aus konzerninternen Darlehen) und Nutzungsentgelte staatliche Beihilfen darstellt, und äußerte ihre Zweifel an der Vereinbarkeit der Ausnahmeregelung mit dem Binnenmarkt.
- (75) Seit dem 1. Juli 2013 sind passive Zinserträge steuerpflichtig (soweit die Zinserträge je zinszahlendes Unternehmen einen Schwellenwert von 100 000 GBP pro Jahr übersteigen). Seit dem 1. Januar 2014 sind (von in Gibraltar registrierten Unternehmen erhaltene oder zu beanspruchende) Nutzungsentgelte steuerpflichtig.
- (76) Der Geltungsbereich dieses Beschlusses (gemäß Abschnitt 7) beschränkt sich auf die Bewertung der zwischen dem Inkrafttreten des ITA 2010 (1. Januar 2011) und dem 30. Juni 2013 (Zinsen) bzw. dem 31. Dezember 2013 (Nutzungsentgelte) erhaltenen oder zu beanspruchenden passiven Zinsen und Nutzungsentgelten ⁽²⁵⁾.

7.1. Vorliegen einer Beihilfe

- (77) Die Einstufung einer nationalen Maßnahme als staatlicher Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verlangt, dass die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Empfänger durch sie ein selektiver Vorteil verschafft werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Staatliche Mittel und Zurechenbarkeit zum Staat

- (78) Um als staatliche Beihilfe eingestuft zu werden, muss eine Maßnahme einem Mitgliedstaat zurechenbar sein und durch staatliche Mittel finanziert werden.

⁽²⁵⁾ Daher werden die vom Vereinigten Königreich und den Beteiligten vorgebrachten Argumente betreffend sonstiges passives Einkommen oder betreffend einen Zeitraum nach Inkrafttreten der Änderungen von 2013 in diesem Beschluss nicht behandelt.

⁽²⁶⁾ Siehe u. a. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 53.

- (79) Da sich die Ausnahmeregelung aus einem Gesetz des gibraltarischen Parlaments ergibt, kann sie Gibraltar zugerechnet werden.
- (80) Was die staatliche Finanzierung der Ausnahmeregelung betrifft, hat der Gerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung bestimmt, dass eine Maßnahme, wodurch die öffentlichen Behörden bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, eine staatliche Beihilfe darstellt, auch wenn sie keine positive Übertragung staatlicher Mittel bedeutet, wenn die Empfänger in eine günstigere finanzielle Position versetzt sind als die anderen Steuerpflichtigen ⁽²⁷⁾. Die streitige Maßnahme führt dazu, dass Gibraltar auf Steuereinnahmen verzichtet, die ansonsten von in Gibraltar ansässigen Unternehmen, die Einkünfte aus passiven Zinsen oder Nutzungsentgelten erzielen, hätten eingezogen werden können. Durch den Verzicht auf diese Einnahmen führt die steuerliche Maßnahme zu einem Verlust an staatlichen Mitteln im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV ⁽²⁸⁾.

7.1.2. Vorteil

- (81) Nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte umfasst der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Vorteile, sondern auch Maßnahmen, die auf verschiedenste Art und Weise die Steuer- und Abgabenlast mindern, die normalerweise das Budget eines Unternehmens belastet ⁽²⁹⁾. Ein Vorteil kann durch verschiedene Formen der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch eine Reduzierung des anwendbaren Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage oder des fälligen Steuerbetrags ⁽³⁰⁾. Eine Maßnahme, die eine Steuerermäßigung vorsieht, begründet einen Vorteil, weil sie die betroffenen Unternehmen in eine günstigere finanzielle Lage als andere Steuerpflichtige versetzt und zu einem Einkommensverlust für den Staat führt ⁽³¹⁾.
- (82) Im vorliegenden Fall verstößt die Maßnahme gegen den allgemeinen Grundsatz, dass die Körperschaftsteuer von allen Steuerpflichtigen erhoben wird, die Einkommen in Gibraltar erzielen oder beziehen. In Übereinstimmung mit diesem Grundsatz sollten passive Zinsen und Nutzungsentgelte — vorbehaltlich der Anwendung des Territorialitätsprinzips — in der Regel in den Anwendungsbereich der Besteuerung fallen. Was Nutzungsentgelte betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass Nutzungsentgelte, die ein Unternehmen mit Sitz in Gibraltar erhält, nach dem Territorialitätsprinzip in Gibraltar erzielt oder bezogen werden müssen. Bei passiven Zinserträgen hängt die Steuerpflicht nach dem Territorialgrundsatz von der Anwendung der „Ort des Darlehens“-Regel ab, die auf vier kumulativen Kriterien ⁽³²⁾ beruht, bei denen die Einkommensquelle im Mittelpunkt steht. Dementsprechend ist es in einer Reihe von Fällen möglich, dass passive Zinserträge aus ausländischen Quellen auch ohne die beanstandete Steuerbefreiung aufgrund des Territorialgrundsatzes in Gibraltar nicht der Einkommensteuer unterliegen. Die Steuerbefreiung nach dem Territorialitätsprinzip erfolgt jedoch nicht automatisch, und es müssen andere Kriterien als die Quelle der Zinsen (z. B. der Ort des Schultitels) berücksichtigt werden, um festzustellen, ob die Zinsen gemäß der „Ort des Darlehens“-Regel in Gibraltar erzielt oder bezogen wurden.
- (83) Im Ergebnis führt die Ausnahmeregelung zu einer Verringerung der Steuerbelastung, die Unternehmen, die in den Genuss der Ausnahmeregelung kommen, andernfalls zu tragen hätten. Dies stellt einen Vorteil dar, da die Unternehmen von mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verbundenen Kosten befreit und daher finanziell besser gestellt werden als andere Abgabepflichtige (die ein aktives Einkommen beziehen).

7.1.3. Selektivität

- (84) Um als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV zu gelten, muss eine Maßnahme in dem Sinne selektiv sein, dass sie bestimmte Unternehmen oder bestimmte Produktionszweige begünstigt.

⁽²⁷⁾ Siehe Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽²⁸⁾ Siehe Urteil vom 17. November 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709, Rn. 58.

⁽²⁹⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 38.

⁽³⁰⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 78; Urteil des Gerichtshofes vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132; Urteil des Gerichtshofes vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 21–31.

⁽³¹⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, Rn. 30 und Urteil des Gerichtshofes vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 14.

⁽³²⁾ Die Prüfung basiere auf den folgenden kumulativen Kriterien: a) Wohnsitz des Schuldners; b) Quelle, aus der die Zinsen gezahlt werden; c) Ort, an dem die Zinsen gezahlt werden und d) gegebenenfalls Art und Ort der Sicherheit für die Schuld.

- (85) Einleitend ist hinsichtlich der Bemerkungen Spaniens zur regionalen Selektivität darauf hinzuweisen, dass die Kommission im ersten Einleitungsbeschluss keine Zweifel an der regionalen Selektivität äußerte und der Auffassung war, dass sich der Bezugsrahmen für die Bewertung der Ausnahmeregelung ausschließlich auf das geografische Gebiet von Gibraltar beschränkte ⁽³³⁾. Die Kommission hält an ihrer Auffassung fest, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte keine regionale Selektivität beinhaltet. Insbesondere sind die drei kumulativen Autonomiekriterien (institutionelle, prozedurale und finanzielle Autonomie), wie sie vom Gerichtshof im Urteil in den Rechtssachen Azores ⁽³⁴⁾ und Unión General de Trabajadores de la Rioja ⁽³⁵⁾ festgelegt wurden, erfüllt. Dementsprechend gelten die Behörden Gibaltars als ausreichend autonom von der Zentralregierung des Vereinigten Königreichs, und der Bezugsrahmen entspricht daher den geografischen Grenzen des Gebiets von Gibraltar ⁽³⁶⁾.
- (86) Zur Feststellung der materiellen Selektivität muss nach ständiger Rechtsprechung in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Steuergebiet geltende allgemeine oder normale Steuerregelung (im Folgenden „Bezugssystem“) ermittelt werden. Zweitens ist zu bestimmen, ob eine bestimmte Maßnahme Wirtschaftsteilnehmer, die sich angesichts der dem System innewohnenden Ziele in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, unterschiedlich behandelt. Ist dies der Fall, wird die Maßnahme als prima facie selektiv betrachtet ⁽³⁷⁾. In einem dritten Schritt ist dann zu prüfen, ob diese prima facie Selektivität durch die Natur oder den inneren Aufbau des (Bezugs-)Systems gerechtfertigt ist ⁽³⁸⁾. Wenn eine prima facie selektive Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt ist, ist sie nicht als selektiv anzusehen und fällt daher nicht unter Artikel 107 Absatz 1 AEUV.
- (87) Es muss auch darauf hingewiesen werden, dass zur Einstufung einer steuerlichen Maßnahme als selektiv das Steuersystem nicht so konzipiert zu sein braucht, dass die Unternehmen, denen eine selektive Begünstigung zugute kommt, grundsätzlich denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die sonstigen Unternehmen, dass sie aber von Ausnahmegesetzen profitieren, sodass die selektive Begünstigung die Differenz zwischen der normalen steuerlichen Belastung und der Belastung der erstgenannten Unternehmen ist ⁽³⁹⁾.
- (88) Ein solches Verständnis der Selektivität würde nämlich bedeuten, dass nur ein nach einem bestimmten Regulierungsverfahren konzipiertes Steuersystem als selektiv gelten könnte und dass nationale Steuervorschriften, die anders konzipiert sind, sich der Kontrolle staatlicher Beihilfen entziehen würden, selbst wenn sie die gleichen rechtlichen oder tatsächlichen Auswirkungen hätten. Dies widerspricht der ständigen Rechtsprechung, wonach Artikel 107 Absatz 1 AEUV bei der Beurteilung der Selektivität nicht nach den Gründen oder Zielen von Maßnahmen unterscheidet, sondern diese stattdessen nach ihren Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken beschreibt ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Bezugssystem

- (89) Das Bezugssystem ist die Benchmark, anhand deren die Selektivität einer Maßnahme geprüft wird. Das Bezugssystem setzt sich aus kohärenten Vorschriften zusammen, die auf der Grundlage objektiver Kriterien generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen. In diesen Vorschriften werden nicht nur der Anwendungsbereich des Systems, sondern auch die Voraussetzungen für seine Anwendung, die Rechte und Pflichten der ihm unterliegenden Unternehmen und die technischen Aspekte seiner Funktionsweise festgelegt ⁽⁴¹⁾. Im Falle von Steuern setzt sich das Bezugssystem aus Elementen wie der Steuergrundlage, den Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen zusammen ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Erster Einleitungsbeschluss, Erwägungsgründe 48 bis 57.

⁽³⁴⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 57 ff.

⁽³⁵⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 11. September 2008, C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, Rn. 47 ff.

⁽³⁶⁾ Diese Bewertung der regionalen Selektivität wurde im Urteil des Gerichts vom 18. Dezember 2008, T-211/04 und T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, Rn. 76 bis 116 bestätigt. Obwohl gegen das Urteil Berufung eingelegt wurde, wurde die Bewertung der regionalen Selektivität vom Gerichtshof nicht überprüft.

⁽³⁷⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group, C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽³⁸⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011, Paint Graphos, C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 65.

⁽³⁹⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 91; Urteil des Gerichtshofes vom 28. Juni 2018, Lowell Financial Services GmbH/Kommission, C219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508, Rn. 92.

⁽⁴⁰⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 85 und 89 und die dort angeführte Rechtsprechung und Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, Rn. 51.

⁽⁴¹⁾ Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1, Rn. 133).

⁽⁴²⁾ Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 134.

- (90) Im vorliegenden Fall stellt das ITA 2010 das Bezugssystem dar. Der lange Titel dieses Gesetzes beschreibt es als ein Gesetz zur Erhebung der Einkommensteuer und zur Regelung ihrer Erhebung ⁽⁴³⁾. In Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen sieht Section 16 des ITA 2010 vor, dass vorbehaltlich anders lautender Bestimmungen die steuerpflichtigen Gewinne oder Erträge eines Unternehmens dem vollen Betrag der Gewinne oder Erträge des Unternehmens für einen beliebigen Rechnungszeitraum innerhalb dieses Zeitraums entsprechen. Vorbehaltlich der im ITA 2010 vorgesehenen Anpassungen nach oben oder nach unten sind demzufolge die zu versteuernden Gewinne als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommen-/Körperschaftsteuer in Gibraltar anzusehen.
- (91) Andererseits, wie von den Behörden des Vereinigten Königreichs betont ⁽⁴⁴⁾, entspricht es der Logik des Systems der territorialen Besteuerung in Gibraltar, dass sämtliches Einkommen, gleich ob aktiv oder passiv, aus Quellen außerhalb Gibraltar, nicht der Besteuerung in Gibraltar unterliegt und weiterhin in dem Hoheitsgebiet, in der das Einkommen erzielt oder bezogen wurde, zu versteuern ist.
- (92) Die Definition des allgemeinen Einkommen-/Körperschaftsteuersystems Gibraltars als „Bezugsrahmens“ steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, der zufolge bei Maßnahmen betreffend die Bestimmung der Einkommen-/Körperschaftsteuerschuld das Einkommen-/Körperschaftsteuersystem des betreffenden Mitgliedstaats zu berücksichtigen ist, das für Unternehmen im Allgemeinen gilt, und nicht die spezifischen Bestimmungen dieses Systems, die nur für bestimmte Steuerpflichtige oder bestimmte Transaktionen gelten. So bestätigte der Gerichtshof beispielsweise in der Rechtssache *World Duty Free* betreffend die Regeln für Investitionen in Beteiligungen die Position der Kommission, dass das spanische Einkommen-/Körperschaftsteuersystem und nicht die spezifischen Regeln für die steuerliche Behandlung dieser Investitionen das Bezugssystem bilde ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Während das Ziel des ITA 2010 in der Erhebung von Einnahmen von in Gibraltar steuerpflichtigen Steuerzahlern (d. h. Steuerzahlern, die in Gibraltar Einkommen erzielen oder beziehen) ⁽⁴⁶⁾ besteht, fallen bestimmte Einkommenskategorien nicht in die in Schedule 1 des ITA 2010 aufgeführten Kategorien von Einkommen, das in Gibraltar steuerpflichtig ist ⁽⁴⁷⁾. Dementsprechend ist die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht auf eine formelle Abweichung vom Steuersystem zurückzuführen, sondern auf die Nichtaufnahme dieser Einkünfte in die Einkommenskategorien, die in den Anwendungsbereich des gibraltarischen Steuersystems fallen (es handelt sich also um eine implizite Befreiung).

7.1.3.2. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von Unternehmen in vergleichbarer Lage

- (94) Gemäß dem in Gibraltar allgemein geltenden System der territorialen Besteuerung ⁽⁴⁸⁾ unterliegt nur in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen der Körperschaftsteuer. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens sah das ITA 2010 für passive Zinserträge und Nutzungsentgelte jedoch eine automatische Befreiung von der Körperschaftsteuer vor, ohne dass die Elemente berücksichtigt werden mussten, die für die Bestimmung des territorialen Geltungsbereichs der Steuergesetze in Gibraltar im Einklang mit dem Territorialitätsprinzip allgemein relevant waren. In diesem Zusammenhang ist es besonders wichtig, darauf hinzuweisen, dass die von einem Unternehmen mit Sitz in Gibraltar bezogenen Nutzungsentgelte ohne die entsprechende Ausnahmeregelung nach dem System der territorialen Besteuerung als stets in Gibraltar erzielt und bezogen betrachtet würden ⁽⁴⁹⁾. Was passive Zinsen anbelangt, so müsste das Territorialitätsprinzip im Einzelfall geprüft werden, um den Ort der Tätigkeiten, aus denen sich die Einkünfte ergeben, und somit das Bestehen oder Nichtbestehen eines zu versteuernden Einkommens zu ermitteln.

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

⁽⁴⁴⁾ Bemerkungen des Vereinigten Königreichs vom 14. September 2012.

⁽⁴⁵⁾ Siehe in diesem Zusammenhang Urteil des Gerichtshofs vom 21. Dezember 2016, Kommission/*World Duty Free Group*, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 92: „In den streitigen Rechtsakten hat die Kommission sich nämlich für die Einstufung der streitigen Maßnahme als selektiv auf die Tatsache berufen, dass der von dieser Maßnahme verschaffte Steuervorteil nicht unterschiedslos alle Wirtschaftsteilnehmer begünstige, die sich im Hinblick auf das mit der allgemeinen spanischen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befänden, da die ansässigen Unternehmen, die Beteiligungen gleicher Art an in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen erwürben, diesen Vorteil nicht erlangen könnten“ (Unterstreichung von der Kommission); siehe auch Rn. 22 und 68 dieser Rechtsprechung. Siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, Rn. 95; Urteil, Portugal/Kommission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 56; Urteil des Gerichtshofs vom 6. September 2006, Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, ECLI:EU:C:2009:556, Rn. 2–7 und Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos, C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 50. Siehe auch Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 134.

⁽⁴⁶⁾ In ihren Bemerkungen vom 18. April 2013 bestätigten die Behörden des Vereinigten Königreichs, dass das Bezugssystem nach dem ITA 2010 das System der territorialen Besteuerung sei, wonach in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen in Gibraltar steuerpflichtig ist. Sie wiesen zudem darauf hin, dass dieses System für sämtliche Unternehmen in sämtlichen Bereichen der Industrie, des Finanzwesens und des Handels gelte und in seiner Anwendung universell sei.

⁽⁴⁷⁾ Vor dem Inkrafttreten der Änderungen, durch die Zinserträge aus konzerninternen Darlehen und Nutzungsentgelten steuerpflichtig wurden, gehörten passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht zu den in Schedule 1 des ITA 2010 genannten Einkommensarten und mussten daher in Gibraltar nicht versteuert werden.

⁽⁴⁸⁾ Section 11(1) und 74 des ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Bemerkungen der Behörden des Vereinigten Königreichs vom 14. September 2012.

- (95) Im ersten Einleitungsbeschluss stellte die Kommission fest, dass die Befreiung von passiven Zinsen und Nutzungsentgelten von der Körperschaftsteuer in Anbetracht des Ziels des ITA 2010 (d. h. Besteuerung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen) als *prima facie* selektiv angesehen werden sollte, da Unternehmen, die sich in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befinden, unterschiedlich behandelt werden.
- (96) Ferner wies die Kommission im ersten Einleitungsbeschluss darauf hin, dass die Befreiung eine Gruppe von 529 Unternehmen, die passive Zinsen, insbesondere Zinsen von anderen Unternehmen derselben Gruppe, oder Nutzungsentgelte beziehen, erheblich zu begünstigen schien. Die Kommission hob zudem hervor, dass der Großteil der von Unternehmen mit Sitz in Gibraltar bezogenen Zinserträge aus konzerninternen Darlehen stammten, die ausländischen Konzernunternehmen gewährt worden waren ⁽⁵⁰⁾.
- (97) In einem solchen Fall, in dem die Maßnahme nicht auf eine formelle Abweichung vom Steuersystem zurückzuführen ist, ist die Kommission der Ansicht, dass es bei der Beurteilung der Selektivität besonders wichtig ist, die Auswirkungen der Maßnahme zu berücksichtigen, um festzustellen, ob die Maßnahme eine bestimmte Gruppe von Unternehmen erheblich begünstigt.
- (98) Was die Nutzungsentgelte betrifft, so zeigt die von der Kommission vorgenommene Analyse der Auswirkungen der Maßnahme ⁽⁵¹⁾, dass die Maßnahme lediglich zehn (von insgesamt 8 003 in Gibraltar tätigen Unternehmen) zugute kam, die alle Teil multinationaler Konzerne sind. Überdies scheinen mindestens acht dieser Unternehmen zu großen multinationalen Unternehmen zu gehören, die weltweit tätig sind. Im Gegensatz dazu erzielte kein eigenständiges Unternehmen in Gibraltar Einkünfte aus Nutzungsentgelten.
- (99) In Bezug auf die Zinserträge geht aus den von den Behörden des Vereinigten Königreichs vorgelegten Informationen hervor, dass 99,8 % des Gesamtbetrags der von in Gibraltar ansässigen Unternehmen bezogenen Zinserträge aus konzerninternen Darlehen (1 400 Mio. GBP) aus Darlehen stammen, die ausländischen (Konzern-)Unternehmen gewährt wurden. Hingegen profitierten nur zwei Unternehmen mit Sitz in Gibraltar, auf die insgesamt nicht mehr als 3 256 834 GBP (222 169 GBP an Steuerabgaben, auf die verzichtet wurde) entfielen (was 0,2 % des Gesamtbetrags der konzerninternen Darlehen entspricht), von Zinsen aus inländischen Quellen.
- (100) Diese Zahlen zeigen, dass die Maßnahme Unternehmen, die multinationalen Konzernen angehören und mit bestimmten Funktionen betraut sind (Unternehmen, die z. B. konzerninterne Darlehen gewähren oder Rechte des geistigen Eigentums nutzen), deutlich begünstigt. Insbesondere kam die Maßnahme i) einer kleinen Anzahl von multinationalen Unternehmen zugute, von denen die meisten Teil großer weltweit tätiger multinationaler Konzerne sind, (die Einkünfte aus Nutzungsentgelten erzielen), und ii) Unternehmen, die Teil multinationaler Konzerne sind und Darlehen an ausländische Unternehmen vergeben, die Teil des jeweiligen Konzerns sind, zugute. Im Hinblick auf das Ziel des ITA 2010 (nämlich die Besteuerung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen) befinden sich diese Unternehmen in einer rechtlich und tatsächlich ähnlichen Lage wie alle anderen in Gibraltar ansässigen Unternehmen, die Einkommen in Gibraltar erzielen oder beziehen (oder Tätigkeiten ausüben, die nach gibraltarischem Recht einer Lizenz bedürfen, etwa Tätigkeiten in den Bereichen Banking, Versicherung oder Glücksspiel).
- (101) Das Vereinigte Königreich und die Behörden Gibraltars vertreten die Auffassung, dass die Ausnahmeregelung eine allgemeine Maßnahme darstelle, die auf alle Unternehmen in einer ähnlichen Situation, unabhängig vom Wirtschaftszweig, Anwendung finde. Sie weisen ferner darauf hin, dass die Möglichkeit, einige Unternehmen zu ermitteln, die von einer steuerlichen Regelung mehr profitieren als andere, nicht bedeute, dass die Regelung an sich selektiv ist. Die Regelung wäre nur dann selektiv, wenn sie von Natur aus geeignet wäre, einer identifizierbaren Kategorie von Unternehmen zugute zukommen. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs und der Behörden Gibraltars sei dies bei der vorliegenden Maßnahme nicht der Fall, da es in Gibraltar keine anderen Unternehmen in einer ähnlichen tatsächlichen oder rechtlichen Lage gebe, für die die Ausnahmeregelung nicht gelte.
- (102) Nach Auffassung der Kommission ist die Behauptung des Vereinigten Königreichs, die Maßnahme gelte *prima facie* für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Branche oder Tätigkeit, für die Beurteilung der Selektivität nicht relevant. Nach ständiger Rechtsprechung genügt der Umstand, dass viele Unternehmen eine nationale Maßnahme in Anspruch nehmen können oder dass diese Unternehmen mehreren Wirtschaftszweigen angehören, nicht, um die Selektivität dieser Maßnahme in Frage zu stellen ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Siehe Beschluss der Kommission vom 16. Oktober 2013 in der Beihilfesache SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) — Körperschaftsteuersystem in Gibraltar (ABl. C 348 vom 18.11.2013, S. 189).

⁽⁵¹⁾ Aus den in Abschnitt 8.3.1.2 dargelegten Gründen umfasst die Analyse der Unternehmen, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten erzielen, die fünf in Gibraltar ansässigen Unternehmen, für die als Teil der 165 Vorbescheide, die in den Geltungsbereich des im Oktober 2014 eingeleiteten ausgeweiteten Verfahrens fallen, Steuervorbescheide erteilt worden waren und die aufgrund ihrer Beteiligung an niederländischen Personengesellschaften von Nutzungsentgelten und Zinserträgen profitierten.

⁽⁵²⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 21. Dezember 2016, *World Duty Free Group*, C-20/15 P und C-21/15 P, Rn. 80.

- (103) Eine Maßnahme, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführt, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, ist a priori selektiv. Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass die Befreiung von passiven Zinsen und Nutzungsentgelten von der Körperschaftsteuer hauptsächlich multinationalen Konzernen zugute kommt. Wie in Erwägungsgrund 100 erwähnt, befinden sich multinationale Konzerne im Hinblick auf das Ziel des steuerlichen Bezugssystems (ITA 2010), nämlich die Besteuerung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen, in einer rechtlich und tatsächlich ähnlichen Lage wie alle anderen in Gibraltar ansässigen Unternehmen, die Einkommen in Gibraltar erzielen oder beziehen. Daher ist die Befreiung von passiven Zinsen und Nutzungsentgelten von der Körperschaftsteuer prima facie selektiv.
- (104) Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass die Ausnahmeregelung in erster Linie multinationalen Konzernen zugute kommt, keine zufällige Folge der fraglichen Regelung⁽⁵³⁾ ist. In einem kleinen Steuergesetz wie Gibraltar und ohne die Berücksichtigung des Orts, an dem die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausgeführt wurden, bietet die Ausnahmeregelung per Definition mehr Möglichkeiten für internationale Konzerne, die aufgrund ihrer internationalen Struktur und ihrer Größe leicht in der Lage sind, immaterielle Vermögenswerte und Kapital innerhalb des Konzerns zu bewegen (und dann Darlehen zu gewähren und/oder die Befugnis zur Nutzung der Rechte des geistigen Eigentums zu erteilen). Diese Feststellungen sind hinreichender Nachweis dafür, dass die Maßnahme darauf abzielte, Konzernunternehmen und insbesondere multinationale Konzerne anzuziehen oder zu begünstigen, die mit bestimmten Funktionen betraut sind (Unternehmen, die z. B. konzerninterne Darlehen gewähren oder Rechte des geistigen Eigentums nutzen). Auf dieser Grundlage gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass die Maßnahme prima facie selektiv ist, da ihre Auswirkungen, die eine bestimmte Kategorie von Unternehmen erheblich begünstigten, die unvermeidliche Folge der Konzeption der Maßnahme sind.

7.1.3.3. Fehlende Begründungen der Maßnahme

- (105) Eine Maßnahme, die prima facie selektiv ist, kann durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt werden, wenn sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems beruht oder wenn sie auf die inhärenten Mechanismen zurückzuführen ist, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind. Dies kann beim Grundsatz der Neutralität, dem Ziel der Optimierung der Beitreibung von Steuerschulden oder der verwaltungstechnischen Bewältigbarkeit der Fall sein.
- (106) Die Behörden des Vereinigten Königreichs machten geltende, dass die Ausnahmeregelung die logische Folge des Territorialitätsprinzips sei, das auf dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung beruhe. In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass die mit dem ITA 2010 eingeführte Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht als reine Anwendung des Territorialitätsprinzips angesehen werden kann. Wie bereits in Abschnitt 7.1.3.2 erläutert, ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass Nutzungsentgelte, die ein Unternehmen mit Sitz in Gibraltar erhält, nach dem System der territorialen Besteuerung in Gibraltar erzielt oder bezogen werden müssen. Was Zinsen anbelangt, so muss das Territorialitätsprinzip im Einzelfall geprüft werden, um den Ort der Tätigkeiten, aus denen sich die Einkünfte ergeben, und somit das Bestehen oder Nichtbestehen eines zu versteuernden Einkommens zu ermitteln. Daher kann die mit dem ITA 2010 eingeführte Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht nur als Ausdruck der Anwendung des Territorialitätsprinzips angesehen werden.
- (107) Darüber hinaus hält das Argument, dass die Anwendung des Territorialitätsprinzips von der Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung abhängt, nicht stand, da die (ausländische) zahlende Einheit im Allgemeinen berechtigt ist, die Zinsen oder Nutzungsentgelte für Steuerzwecke abzuziehen⁽⁵⁴⁾. Zudem sind im Rahmen der Richtlinie 2003/49/EG des Rates⁽⁵⁵⁾ über Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren bestimmte Zahlungen von konzerninternen Zinsen und Nutzungsentgelten (auf Ebene des ausländischen zahlenden Unternehmens) auf der Grundlage der nationalen Vorschriften zur Umsetzung der vorgenannten Richtlinie 2003/49/EG in nationales Recht von der Quellensteuer befreit. Angesichts des begrenzten Risikos der Doppelbesteuerung ist eine vollständige und automatische Freistellung daher unverhältnismäßig, und die Vermeidung der Doppelbesteuerung kann nicht als akzeptable Rechtfertigung angesehen werden.
- (108) Darüber hinaus machten die Behörden des Vereinigten Königreichs im Rahmen der förmlichen Prüfung geltend, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte durch die verwaltungstechnische Bewältigbarkeit begründet sei, da die Steuererträge nicht ausreichen, um den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Durchsetzung der Besteuerung von passiven Zinsen und Nutzungsentgelten zu rechtfertigen. Sie wiesen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass dem normalen Territorialitätsprinzip von Gibraltar entsprechend für Zinsen aus ausländischen Quellen in jedem Fall eine Befreiung gelte. Was Zinsen und Nutzungsentgelte aus gibraltarischen Quellen betrifft, so sind die Behörden des Vereinigten Königreichs der Auffassung, dass die Steuerbefreiung durch den Umstand gerechtfertigt sei, dass die mit der Erhebung verbundenen Kosten die erwarteten Erträge übersteigen würden.

⁽⁵³⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Kommission gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 106.

⁽⁵⁴⁾ In bestimmten Situationen kann die Abzugsfähigkeit der Zahlungen von Zinsen oder Nutzungsentgelten auf Ebene des zahlenden Unternehmens aufgrund von Zinsbegrenzungsregeln, Vorschriften über die Verrechnungspreisgestaltung oder anderen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften eingeschränkt sein.

⁽⁵⁵⁾ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013 (ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49).

- (109) Die Kommission forderte die Behörden des Vereinigten Königreichs auf, anhand konkreter Elemente nachzuweisen, dass die mit der Durchsetzung der Körperschaftsteuer auf passive Zinsen und Nutzungsentgelte verbundenen Verwaltungskosten gegenüber etwaigen Steuererträgen überwiegen würden. Die Behörden des Vereinigten Königreichs brachten jedoch keine konkreten Elemente vor, um ihre Behauptung zu begründen. Da keine Beweise vorliegen, kann die Kommission die Behauptung, die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte sei durch Gründe der verwaltungstechnischen Bewältigbarkeit gerechtfertigt, nicht akzeptieren.

7.1.3.4. Schlussfolgerung zur Selektivität

- (110) In Anbetracht der in diesem Abschnitt wiedergegebenen Überlegungen ist die Kommission der Auffassung, dass die Maßnahme selektiv ist, da sie eine bestimmte Gruppe von zu multinationalen Konzernen gehörenden Unternehmen, die mit bestimmten Aufgaben (Gewährung von konzerninternen Darlehen oder Erteilung der Befugnis zur Nutzung von Rechten des geistigen Eigentums) betraut sind, gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit dem ITA 2010 verfolgte Ziel tatsächlich und rechtlich in einer ähnlichen Lage befinden, erheblich begünstigt.

7.1.4. Mögliche Verfälschung des Wettbewerbs und Auswirkungen auf den Handel innerhalb der Union

- (111) Gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV muss eine Maßnahme, um eine staatliche Beihilfe darzustellen, den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel innerhalb der Union beeinträchtigen.
- (112) Im Laufe der Prüfung wurde festgestellt, dass die meisten Unternehmen, die von der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte profitierten, Teil internationaler Konzerne sind, die in Sektoren tätig sind, in denen innergemeinschaftlicher Handel stattfindet ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Selbst wenn die freigestellten Unternehmen mit Sitz in Gibraltar nicht direkt am Handel beteiligt waren, hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn einem Unternehmen eine Beihilfe gewährt wird, die seine Stellung gegenüber anderen, am innergemeinschaftlichen Handel beteiligten Unternehmen stärkt, davon auszugehen ist, dass die Maßnahme den Handel beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht ⁽⁵⁷⁾.
- (114) Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Körperschaftsteuerbefreiung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht mit einer bestimmten Investition zusammenhängt und die Begünstigten lediglich von Kosten befreit, die sie normalerweise im Rahmen der Ausübung ihres Tagesgeschäfts hätten tragen müssen. Wenn sich also herausstellt, dass es sich bei der Befreiung um eine staatliche Beihilfe handelt, wäre diese als Betriebsbeihilfe einzustufen. Bei Betriebsbeihilfen ist die Wahrscheinlichkeit größer, dass sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, da sie nicht auf die Behebung eines bestimmten Marktversagens abzielen und nicht zeitlich begrenzt sind.
- (115) Das Vereinigte Königreich und die Behörden Gibraltars führten überdies an, dass es sich bei jeglichen Beihilfen, die sich aus der Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte ergäben, um De-minimis-Beihilfen handle, die gemäß der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 nicht in den Anwendungsbereich des Beihilferechts fielen. Im Rahmen der förmlichen Prüfung wurden die Behörden des Vereinigten Königreichs aufgefordert, nachzuweisen, dass die Voraussetzungen, die erforderlich sind, um davon auszugehen, dass es sich bei einer Maßnahme um eine De-minimis-Maßnahme handelt, die dementsprechend nicht in den Anwendungsbereich des Beihilferechts fällt, für alle betreffenden Unternehmen erfüllt sind. Die vorgelegten Informationen bezogen sich jedoch nur auf eine Handvoll Unternehmen, und die Behörden des Vereinigten Königreichs haben ihre Behauptung, dass die De-minimis-Voraussetzungen für alle Empfänger der Beihilfe erfüllt seien, nicht begründet. Daher kann die Kommission das Argument, die Ausnahmeregelung stelle keine staatliche Beihilfe dar, da der verschaffte Vorteil stets einen De-minimis-Charakter habe, nicht akzeptieren.

⁽⁵⁶⁾ Das Vereinigte Königreich brachte vor, dass die Ausnahmeregelung im Allgemeinen für alle Bereiche der Industrie, des Finanzwesens und des Handels gelte und keinen bestimmten Wirtschaftsbereich begünstige. Insbesondere in Bezug auf die Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte wies Gibraltar zudem darauf hin, dass die Unternehmen, die während des Zeitraums der drei Jahre, in dem die Steuerbefreiung in Kraft war, Nutzungsentgelte bezogen hätten, in so unterschiedlichen Sektoren wie Lebensmitteleinzelhandel, Qualitätsbekleidung, Glücksspiel und Versicherung tätig gewesen seien. Bei diesen Sektoren handle es sich um liberalisierte Bereiche, die dem Wettbewerb unterlägen und in denen innergemeinschaftlicher Handel stattfindet. Öffentlich zugängliche Informationen zu den Begünstigten der Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte zeigten außerdem, dass die begünstigten Unternehmen Teil von in Unionsmärkten tätigen Konzernen seien.

⁽⁵⁷⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 66; Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2013, Libert u. a., C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, Rn. 77 und Urteil des Gerichtshofs vom 25. Juli 2018, Kommission/Lico Leasing SA u. a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, Rn. 84.

- (116) Folglich ist die Kommission der Auffassung, dass die Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel in der Union beeinträchtigt.

7.1.5. Schlussfolgerung zum Vorliegen einer staatlichen Beihilfe

- (117) Da sämtliche in Artikel 107 Absatz 1 AEUV festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind, gelangt die Kommission somit zu dem Schluss, dass die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte, wie sie vor Inkrafttreten der entsprechenden Änderungen im Jahr 2013 bestand, eine staatliche Beihilfe im Sinne des genannten Artikels darstellt.

7.2. Charakter einer neuen Beihilfe der Maßnahme

- (118) Gemäß Artikel 1 Buchstabe c der Verfahrensordnung bezeichnet der Ausdruck „neue Beihilfen“ alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, Änderungen bestehender Beihilfen eingeschlossen. Der Begriff „bestehende Beihilfen“ bezieht sich auf Beihilfen, die gemäß Artikel 1 Buchstabe d der Verfahrensverordnung als genehmigt gelten.
- (119) Die Behörden des Vereinigten Königreichs und Gibraltar behaupten, wenn die Ausnahmeregelung für Zinsen aus ausländischen Quellen eine staatliche Beihilfe darstelle, sei sie eine bestehende Beihilfe, da der Status dieser Zinsen (aufgrund des Territorialitätsprinzips) im Rahmen der Ausnahmeregelung de facto derselbe sei wie nach den früheren Rechtsvorschriften von 1952.
- (120) In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass nach dem System der territorialen Besteuerung eine Einzelfallprüfung der Zinserträge erforderlich wäre, um festzustellen, ob ein zu versteuerndes Einkommen vorliegt. Dies hätte keine automatische Befreiung des entsprechenden Einkommens zur Folge. Daher unterscheidet sich die mit dem ITA 2010 (vor dem 1. Juli 2013) eingeführte Ausnahmeregelung für passive Zinsen erheblich von der steuerlichen Behandlung passiver Zinsen vor Inkrafttreten des ITA 2010 und ihre Wirkung kann nicht so angesehen werden, als wäre sie mit der Anwendung des Territorialitätsprinzips identisch.
- (121) Sollte das Territorialitätsprinzip zudem tatsächlich zur Befreiung von Zinsen aus ausländischen Quellen führen, wäre dies nicht ausreichend, um die Maßnahme als „bestehende Beihilfe“ einzustufen, da die vorherige Befreiung nicht auf Zinsen aus ausländischen Quellen beschränkt war (sie betraf Zinsen sowohl aus inländischen als auch ausländischen Quellen). Jede mögliche Rechtfertigung für die Befreiung (und ihre Übereinstimmung mit dem Territorialitätsprinzip) muss auf einer Begründung beruhen, die für alle Zinserträge gilt und nicht nur für einen bestimmten Teil (Zinsen aus ausländischen Quellen).

7.3. Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt

- (122) Staatliche Beihilfen sind mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn sie in eine der in Artikel 107 Absatz 2 AEUV ⁽⁵⁸⁾ angeführten Kategorien fallen, und können als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, wenn sie in eine der in Artikel 107 Absatz 3 AEUV ⁽⁵⁹⁾ genannten Kategorien fallen. Jedoch trägt der Mitgliedstaat, der die staatliche Beihilfe gewährt, die Beweislast dafür, dass die von ihm gewährte staatliche Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 oder Artikel 107 Absatz 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist ⁽⁶⁰⁾.
- (123) Die Kommission merkt an, dass die Behörden des Vereinigten Königreichs keine Argumente dafür vorgebracht haben, warum die Befreiung von passiven Zinsen und Nutzungsentgelten von der Körperschaftsteuer als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden sollte. Insbesondere äußerte sich das Vereinigte Königreich nicht zu den im ersten Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme.

⁽⁵⁸⁾ Die Freistellungen gemäß Artikel 107 Absatz 2 AEUV betreffen: a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher; b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind; c) Beihilfen für bestimmte Gebiete der Bundesrepublik Deutschland.

⁽⁵⁹⁾ Die Freistellungen gemäß Artikel 107 Absatz 3 AEUV betreffen: a) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Gebiete; b) Beihilfen für bestimmte wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats; c) Beihilfen für die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete; d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes; e) Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss bestimmt.

⁽⁶⁰⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 12. September 2007, Olympiaki Aeroporoi Ypiresies/Kommission, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, Rn. 34.

- (124) Die Kommission selbst hat keine möglichen Gründe für Vereinbarkeit festgestellt, und sie ist der Auffassung, dass keine der in Artikel 107 Absätze 2 oder 3 AEUV aufgeführten Ausnahmen Anwendung findet, da die Maßnahme offensichtlich nicht darauf abzielt, eines der in diesen Bestimmungen genannten Ziele zu erreichen. Da die Körperschaftsteuerbefreiung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte nicht mit einer bestimmten Investition zusammenhängt und die Begünstigten lediglich von Kosten befreit, die sie normalerweise im Rahmen der Ausübung ihres Tagesgeschäfts hätten tragen müssen, wird zudem davon ausgegangen, dass es sich um eine Betriebsbeihilfe handelt. Im Normalfall kann eine solche Beihilfe nicht gemäß Artikel 107 Absatz 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, da sie nicht die Entwicklung bestimmter Aktivitäten oder bestimmter Wirtschaftsgebiete fördert. Des Weiteren sind die Steuervorteile in diesem Fall nicht zeitlich begrenzt, nehmen nicht ab oder sind nicht verhältnismäßig zu dem, was erforderlich ist, um ein bestimmtes Marktversagen zu beheben oder ein Ziel von allgemeinem Interesse in den betreffenden Bereichen zu erreichen. Daher kann die Maßnahme nicht gemäß Artikel 107 Absatz 2 oder 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden.

8. ÜBERPRÜFUNG DER STEUERVORENTSCHEIDUNGSPRAXIS IN GIBALTAR

- (125) Zunächst sei daran erinnert, dass „mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Steuerzuständigkeit der Mitgliedstaaten oder der unterhalb der staatlichen Ebene angesiedelten Einheiten, die über Steuerautonomie verfügen, fallen“⁽⁶¹⁾. Nach ständiger Rechtsprechung ist es zugleich „nicht zulässig, in Ausübung der den Staaten vorbehaltenen Zuständigkeiten einseitig Maßnahmen zu ergreifen, die der Vertrag verbietet“⁽⁶²⁾.
- (126) Insbesondere stellt die Kommission die Erteilung der Steuervorbescheide durch die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten nicht in Frage. Sie erkennt die Bedeutung der Vorbescheide als Instrument zur Gewährleistung von Rechtssicherheit für die Steuerzahler an. Sofern sie bestimmten Wirtschaftsbeteiligten keinen selektiven Vorteil verschaffen, werfen Steuervorbescheide in Bezug auf das Beihilferecht der Union keine Bedenken auf⁽⁶³⁾.
- (127) Wenn ein Steuervorbescheid allerdings ein Ergebnis bestätigt, das nicht zuverlässig das Ergebnis einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems widerspiegelt, verschafft der Vorbescheid seinem Empfänger möglicherweise einen selektiven Vorteil, da diese selektive Behandlung zu einer Senkung seiner Steuerschuld in dem betreffenden Mitgliedstaat im Vergleich zu anderen Unternehmen führt, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden⁽⁶⁴⁾.

8.1. Einleitung

- (128) Im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens gelangte die Kommission in Bezug auf die 165 Steuervorbescheide, die zwischen Januar 2011 und August 2013 von den Steuerbehörden Gibraltars erteilt worden waren, zu dem vorläufigen Schluss, dass die Steuervorbescheide materiell selektiv sind, da die Steuerbehörden Gibraltars im Rahmen ihres Ermessens davon Abstand nahmen, eine angemessene Bewertung der Steuerpflichten der Unternehmen vorzunehmen. Ferner vertrat die Kommission zunächst die Auffassung, dass die Steuerbehörden Gibraltars in einigen Fällen Steuervorbescheide erteilten, die nicht mit den anzuwendenden steuerlichen Bestimmungen im Einklang standen⁽⁶⁵⁾.
- (129) Die Kommission war vorläufig der Auffassung, dass die Steuerbehörden Unternehmen, die sich tatsächlich und rechtlich in einer ähnlichen Lage befanden, ungleich behandelten, da sie solche Steuervorbescheide nur an bestimmte multinationale Unternehmen und nicht an andere rein inländische Unternehmen erteilten, die keine Steuervorbescheide beantragt hatten. Dementsprechend wurden die Maßnahmen als prima facie selektiv betrachtet. Außerdem hat die Kommission keine akzeptable Begründung gefunden, die sich aus der Natur oder dem inneren Aufbau des ITA 2010 ergibt.

⁽⁶¹⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 26. April 2018, ANGED/Disputacion de Aragon, verbundene Rechtssachen C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291, Rn. 38 und Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 97.

⁽⁶²⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich, verbundene Rechtssachen 6/69 und 11/69, ECLI:EU:C:1969:68, Rn. 17 und Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 13. Siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187 ASBL/Kommission, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 81; Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; Urteil des Gerichtshofs vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, Rn. 25 und Beschluss des Gerichtshofs vom 29. März 2012, Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, Rn. 18; siehe auch Urteil des Gerichts vom 25. März 2015, Belgien/Kommission, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, Rn. 66.

⁽⁶³⁾ Siehe Randnummer 5 des DG Competition Internal Working Paper on State Aid and Tax Rulings (internes Arbeitsdokument der GD Wettbewerb zu staatlichen Beihilfen und Steuervorbescheiden), http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf.

⁽⁶⁴⁾ Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe (im Folgenden „Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe“) (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1. Rn. 170).

⁽⁶⁵⁾ Diese Zweifel werden in Erwägungsgrund 32 des besagten Beschlusses näher dargelegt.

- (130) Im Rahmen der förmlichen Prüfung analysierte die Kommission die einschlägigen, vom Vereinigten Königreich vorgelegten Unterlagen im Zusammenhang mit den 165 Vorbescheiden, auf die sich die Untersuchung erstreckte, um mögliche Ermessensmaßnahmen, eine falsche Anwendung der Vorschriften oder das Fehlen angemessener Prüfungen dahin gehend, wo die Tätigkeiten tatsächlich durchgeführt wurden, festzustellen. Die von der Kommission geprüfte Dokumentation umfasste Folgendes:
- (1) die 165 Vorbescheide selbst und die entsprechenden Anträge;
 - (2) Berichte über die Ex-post-Prüfungen, die 2015 von den Behörden Gibraltars in Bezug auf sämtliche Empfänger der 165 Vorbescheide durchgeführt worden waren. Diese Prüfungen hatten zum Ziel, zu beurteilen, ob Bestimmungen des ITA 2010 falsch angewendet worden waren. Die Prüfberichte enthalten Hintergrundinformationen zu den betreffenden Unternehmen und ihren Tätigkeiten und zu etwaigen Änderungen in Bezug auf ihre Organisation, ihre Tätigkeiten und ihre Aufgaben seit Erteilung des Vorbescheids sowie einige sachliche Informationen über die Tätigkeiten der Unternehmen und eine rechtliche Beurteilung der Frage, ob die Unternehmen und/oder Tätigkeiten nach dem ITA 2010 steuerpflichtig waren. Die Hauptfrage, die bei den Prüfungen untersucht wurde, war, ob das aus den Tätigkeiten erzielte Einkommen die Voraussetzungen erfüllt, die erforderlich sind, damit es als in Gibraltar erzielt oder bezogen angesehen werden kann. Die Prüfungen beruhten auf einer genauen Durchsicht sämtlicher von den geprüften Unternehmen eingereichten Dokumente, den Antworten auf die Fragebögen, den Kontrollen vor Ort und den Treffen mit den Unternehmen bzw. deren Vertretern. Für 25 Unternehmen wurden sogar ausführlichere Finanzinformationen zur Verfügung gestellt, darunter Jahresabschlüsse und, für bestimmte Unternehmen, Kopien ihrer Steuererklärungen;
 - (3) sachliche Informationen zu allen 165 Unternehmen zur Beurteilung, ob die Behauptung, diese Unternehmen übten keine Tätigkeiten in Gibraltar aus, hinreichend begründet ist, einschließlich Informationen über die Anzahl der Mitarbeiter und Direktoren, persönliche Ausgaben, Amortisationskosten, sonstige betriebliche Ausgaben im Zusammenhang mit dem Betrieb in Gibraltar und Betriebskosten, die nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb in Gibraltar stehen.
- (131) Die Analyse dieser Informationen ermöglichte es der Kommission, zu beurteilen, ob die betreffenden Unternehmen gemäß dem System der territorialen Besteuerung steuerpflichtiges Einkommen in Gibraltar erzielten und/oder ob Steuervorbescheide in einer Weise erteilt oder umgesetzt worden waren, die mit den geltenden Steuervorschriften unvereinbar war.

8.2. Die unproblematischen Steuervorbescheide

- (132) In der überwiegenden Mehrheit der Fälle (d. h. bei 160 der 165 geprüften Vorbescheide) ergab diese Analyse nicht, dass die Vorbescheide in einer Weise erteilt worden waren, die mit den geltenden allgemeinen Steuervorschriften unvereinbar war. In den meisten Fällen waren bei dem von den betreffenden Unternehmen erzielten Einkommen die territorialen Anforderungen, die erforderlich sind, damit das Einkommen in Gibraltar steuerpflichtig ist, nicht erfüllt. Insbesondere aus den Prüfberichten und den anderen von den Behörden des Vereinigten Königreichs vorgelegten Dokumenten ging hervor, dass die Tätigkeiten der Unternehmen in Gibraltar begrenzt waren und die Steuerbehörden im Allgemeinen nicht zu der Schlussfolgerung veranlassen konnten, dass in Gibraltar tatsächlich einkommensschaffende Tätigkeiten ausgeführt worden waren. Mit anderen Worten: Es gab genügend Beweise dafür, dass die gewinnbringenden Tätigkeiten nicht in Gibraltar ausgeführt worden waren. Mehrere Vorbescheide bestätigten die Nichtbesteuerung von passiven Zinsen, Nutzungsentgelten und/oder Dividenden, was den geltenden Steuervorschriften entsprach, da diese zum Zeitpunkt der Erteilung der Steuervorbescheide keine Besteuerung von Nutzungsentgelten und passiven Zinsen vorsahen. Wie in den Erwägungsgründen 145 bis 147 dargelegt, wurden in Bezug auf die anderen Fälle angemessene Begründungen vorgelegt. Die vorgenannten Schlussfolgerungen werden durch die folgenden Beispiele veranschaulicht, die die verschiedenen (von den 165 Steuervorbescheiden erfassten) Kategorien von Geschäftstätigkeiten widerspiegeln, die im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführt sind ⁽⁶⁶⁾.
- (133) Das erste Beispiel bezieht sich auf einen Vorbescheid, der für ein Unternehmen erteilt worden war, das Management- und Beratungsdienstleistungen für Hotels und Casinos in Afrika erbringt. Im Prüfbericht wurde festgestellt, dass die Dienstleistungen in Afrika von Beschäftigten des afrikanischen Unternehmens erbracht worden waren. Die Prüfung ergab, dass das Unternehmen keine Handelsaktivitäten in Gibraltar oder von Gibraltar aus ausübte. Die Tätigkeit des Unternehmens in Gibraltar beschränkte sich auf die grundlegende administrative Unterstützung durch einen einzigen Mitarbeiter in der Funktion eines Verwaltungssekretärs, ohne dass in Gibraltar eine nennenswerte Tätigkeit ausgeübt wurde. Solche grundlegenden Sekretariatsaufgaben wurden nicht als in Gibraltar einkommensschaffende Tätigkeiten angesehen. Dies wurde durch einen Besuch vor Ort in den Räumlichkeiten des Unternehmens in Gibraltar bestätigt, die aus einem Bürobereich bestehen, der ausschließlich für die Durchführung von Vorstandssitzungen eingerichtet wurde. Die Überwachung der Räumlichkeiten an anderen Tagen durch die Steuerbehörden ergab, dass die Räumlichkeiten nicht für andere Zwecke genutzt

⁽⁶⁶⁾ Siehe insbesondere Erwägungsgrund 53 des Beschlusses zur Erweiterung des Verfahrens.

wurden. Auf dieser Grundlage wurde in dem Bericht der Schluss gezogen, dass das Unternehmen in Gibraltar nicht steuerpflichtig ist, da in Gibraltar kein Einkommen erzielt oder bezogen wurde (nachdem das Unternehmen keine einkommensschaffenden Tätigkeiten in Gibraltar ausübte).

- (134) Im zweiten Beispiel wurde einem Unternehmen, das Kunden im Auftrag von Schiffseignern Schiffsmaklerdienstleistungen anbietet, ein Vorbescheid erteilt. Die Prüfung bestätigte, dass die Dienstleistungen an den verschiedenen Standorten der Gruppe in London, Singapur, Australien oder Monaco oder von dort aus erbracht wurden, ohne dass in Gibraltar einkommensschaffende Tätigkeiten ausgeführt wurden. Im Rahmen der Prüfung fanden sich keinerlei Beweise dafür, dass das Unternehmen eine Tätigkeit in Gibraltar ausgeübt hatte. Auf dieser Grundlage wurde im Prüfbericht die Auffassung vertreten, dass das Unternehmen, abgesehen von seinem Server, über keine Präsenz oder Betriebsstätte in Gibraltar verfügt. Folglich kam der Bericht zu dem Ergebnis, dass das Unternehmen in Gibraltar nicht steuerpflichtig war, da es in Gibraltar kein Einkommen erzielt oder bezogen hat (nachdem keine einkommensschaffenden Tätigkeiten in Gibraltar ausgeübt wurden).
- (135) Das dritte Beispiel bezieht sich auf einen Vorbescheid, der einem Unternehmen erteilt worden war, das Verwaltungs- und Unterstützungsleistungen für ein verbundenes luxemburgisches Unternehmen erbringt. Die Leistungen wurden von zwei der in Gibraltar ansässigen Direktoren erbracht. Das Unternehmen hielt zudem Darlehen, die an verschiedene Konzernunternehmen hauptsächlich mit Sitz in den Niederlanden vergeben wurden. Die Sicherheiten für diese Darlehen wurden außerhalb Gibaltars gehalten⁽⁶⁷⁾. Die im Jahr 2015 durchgeführte Untersuchung ergab, dass das Unternehmen aufgrund der professionellen Managementdienstleistungen, die von seinen ansässigen Direktoren erbracht wurden, die Managemententscheidungen treffen, über eine physische Präsenz in Gibraltar verfügt. Bis zum 30. Juni 2013 musste das Unternehmen nur Einkommen aus Verwaltungs- und Unterstützungsleistungen versteuern, da die Zinserträge aus konzerninternen Darlehen (entsprechend der mit dem ITA 2010 eingeführten Ausnahmeregelung für passive Zinsen) in Gibraltar⁽⁶⁸⁾ nicht steuerpflichtig waren. Seit dem 1. Juli 2013 ist das Unternehmen auch in Bezug auf Zinserträge steuerpflichtig (Klasse 1A, Tabelle C in Schedule 1 des ITA 2010), da infolge der Änderung nun auch Zinserträge aus konzerninternen Darlehen nach dem ITA 2010 zu versteuern sind. Seit dem 1. Juli 2013 ist das Unternehmen für alle Steuerzwecke in Gibraltar vollständig regulisiert.
- (136) In einem vierten Beispiel wurde ein Vorbescheid an ein Unternehmen erteilt, das im Rahmen einer Joint-Venture-Vereinbarung Verträge mit außerhalb von Gibraltar niedergelassenen Dritten über die Erbringung von Werbe-, Marketing- und Verkaufsförderungsleistungen in Zusammenhang mit Tätigkeiten im Bereich Remote Gaming, einschließlich der Anerkennung und Entwicklung der Marke, abgeschlossen hat. Das Unternehmen erhielt einen Teil der Einnahmen aus dem Betrieb des Remote-Gaming-Geschäfts seitens der Gegenpartei der Joint-Venture-Vereinbarung in Malta. Die Überprüfung, die einen Besuch vor Ort und eine von den Steuerbeamten Gibaltars in den Bereichen Finanzen, Banking und Büroräume in Gibraltar durchgeführte offene Untersuchung umfasste, ergab, dass das Unternehmen weder über eine physische Präsenz noch über eine Betriebsstätte in Gibraltar verfügte und dass seine Direktoren keine einkommensschaffenden Tätigkeiten in Gibraltar oder von Gibraltar aus ausführten. Der Bericht kam zu dem Ergebnis, dass das Unternehmen in Ermangelung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen in Gibraltar nicht steuerpflichtig war. Der Vorbescheid wurde am 17. Juli 2015 von den Steuerbehörden Gibaltars aufgehoben, da die Vertreter des Unternehmens in der Besprechung vor Ort bestätigten, nicht mehr mit dem Unternehmen in Beziehung zu stehen.
- (137) Im fünften Beispiel wurde ein Vorbescheid an ein Unternehmen erteilt, das in der Beschaffung von Erdölprodukten direkt von Raffinerien in Asien und in der anschließenden Lagerung, Beförderung und Lieferung dieser Produkte von den Lagerterminals des Unternehmens in Asien an Kunden in Italien, Griechenland, Israel und der Türkei tätig ist. Die Überprüfung ergab, dass das Unternehmen über keine physische Präsenz oder Betriebsstätte in Gibraltar verfügte und dass der alleinige Direktor des Unternehmens keine einkommensschaffenden Tätigkeiten in Gibraltar oder von Gibraltar aus ausführte. Die Überprüfung ergab auch, dass — wie auf der Website des Konzerns, dem das Unternehmen angehört, zu sehen ist — die Handelstätigkeiten an verschiedenen geografischen Standorten über Büros in Hongkong, im Vereinigten Königreich, in Dubai, im Oman und in Afghanistan durchgeführt wurden. Auf dieser Grundlage wurde der Schluss gezogen, dass das Unternehmen nicht der Besteuerung nach Section 11 des ITA 2010 unterliegt, da in Gibraltar kein Einkommen erzielt oder bezogen wurde.
- (138) Im sechsten Beispiel wurde ein Vorbescheid an ein Unternehmen erteilt, das nichtpharmazeutische medizinische und gesundheitsrelevante Produkte aus Südkorea nach Deutschland vertreibt. Die Prüfung zeigte, dass die managementbezogenen und geschäftlichen Entscheidungen an eine in Namibia ansässige Person ausgelagert worden waren. Die Prüfung ergab überdies, dass der alleinige, in Gibraltar ansässige Direktor des Unternehmens allgemeine Beratungsleistungen für das Unternehmen erbrachte und nicht aktiv an den täglichen Handelsaktivitäten des Unternehmens beteiligt war. Durch einen Besuch vor Ort, ein Treffen mit dem Unternehmen, die

⁽⁶⁷⁾ Für die Beurteilung, ob Zinserträge in Gibraltar erzielt oder bezogen werden, sind insbesondere die Quelle der Erträge und der Ort der Besicherung von Bedeutung (Anwendung der „Ort des Darlehens“-Regel).

⁽⁶⁸⁾ Ohne die Ausnahmeregelung für passive Zinsen nach dem ITA 2010 hätte auf die Erträge das Territorialitätsprinzip und somit die „Ort des Darlehens“-Regel Anwendung gefunden. Angesichts der ausländischen Quelle der Zinsen und des Orts der Besicherung des Darlehens wäre höchstwahrscheinlich davon ausgegangen worden, dass die Zinserträge außerhalb Gibaltars erzielt oder bezogen wurden.

Beantwortung zusätzlicher schriftlicher Fragen und systematische Kontrollen im Internet konnte keine physische Präsenz in Gibraltar festgestellt werden. Aus der Untersuchung ergab sich, dass das Unternehmen keine Dienstleistungen in oder von Gibraltar aus erbringt und daher in Gibraltar kein Einkommen erzielt oder bezieht.

- (139) Im siebten Beispiel war das Unternehmen am Betrieb von Internet-Spielen über eine Website beteiligt. Das Einkommen des Unternehmens umfasste von Endverbrauchern entrichtete Gebühren für nicht grundlegende Funktionen und Rechte, Provisionen aus dem Lizenzhandel an Drittanbieter und den Verkauf von spielebezogenen Produkten. Die Analyse der verfügbaren Informationen ergab, dass alle Tätigkeiten bis zum 1. Januar 2014 außerhalb Gibaltars ausgeführt wurden. Insbesondere wurde die Softwareentwicklung von einer Tochtergesellschaft des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat durchgeführt, während der Host-Server sich in der Schweiz befand. Für den Kundendienst waren drei freie Mitarbeiter in einem anderen Mitgliedstaat und in einem Drittland zuständig. Die Abonnementgebühren wurden in den Niederlanden abgewickelt. In diesem Zusammenhang ergab die Untersuchung, dass das Unternehmen bis zum 1. Januar 2014 erzielter Einkommen nicht versteuern musste ⁽⁶⁹⁾. Seit dem 2. Januar 2014 verfügt das Unternehmen in Gibraltar über eine physische Präsenz und in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen, es gibt Einkommenssteuererklärungen ab und ist für sämtliche Steuerzwecke in Gibraltar vollständig regularisiert. Der Steuervorbescheid wurde im Januar 2014 aufgehoben.
- (140) Im achten Beispiel bestätigte die Prüfung, dass das Unternehmen landwirtschaftliche Chemikalien aus Ungarn, Belgien und Israel an Kunden in der ehemaligen jugoslawischen Republik Mazedonien, in Bosnien und Herzegowina und in der Slowakei vertrieb. Nach Prüfung sämtlicher eingereichter Unterlagen sowie schriftlicher zusätzlicher Angaben des Unternehmens und im Rahmen eines Treffens mit den Vertretern des Unternehmens (und auf der Grundlage anderer Untersuchungsfunktionen) wurde festgestellt, dass (in Ermangelung von Dienstleistungen und Tätigkeiten, die in Gibraltar oder von Gibraltar aus erbracht bzw. ausgeführt wurden) in Gibraltar keine einkommensschaffenden Tätigkeiten ausgeführt wurden, und es wurde daher der Schluss gezogen, dass das Unternehmen nicht der Besteuerung nach Section 11 des ITA 2010 unterliegt.
- (141) Das neunte und letzte Beispiel bezieht sich auf einen Vorbescheid, der einem Unternehmen erteilt worden war, das eine (im Vereinigten Königreich registrierte) Luxusyacht auf den Britischen Jungferninseln verchartert. Aus der Website des Unternehmens ging hervor, dass die Vercharterung in der Karibik erfolgte. Die von den Steuerbehörden Gibaltars durchgeführte Prüfung zeigte, dass das Unternehmen keinen Handel in Gibraltar trieb und über keine physische Präsenz oder Betriebsstätte in Gibraltar verfügte. Demnach wurde der Schluss gezogen, dass es keine einkommensschaffenden Tätigkeiten gab, welche die Steuerpflicht des Unternehmens nach dem Territorialitätsprinzip begründet hätten. Der Vorbescheid wurde im Oktober 2015 hinfällig, da das Unternehmen vom Handelsregisteramt in Gibraltar aus dem Handelsregister gestrichen worden war.
- (142) Diese neun Beispiele dienen lediglich der Veranschaulichung. Die Kommission prüfte die für alle 160 Vorbescheide vorliegenden Informationen und Unterlagen, um sicherzustellen, dass die Vorbescheide in Übereinstimmung mit den in Gibraltar geltenden Steuervorschriften erlassen worden waren und dass die von den betreffenden Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten die in dem Antrag auf einen Vorbescheid beschriebenen Tätigkeiten angemessen widerspiegeln.
- (143) Von diesen 160 Vorbescheiden betrafen 98 tatsächlich das Territorialitätsprinzip (und die Prüfungen der Steuerbehörden Gibaltars ergaben, dass keine einkommensschaffenden Tätigkeiten in Gibraltar ausgeführt wurden). Dementsprechend fielen die von den betreffenden Unternehmen erzielten Einnahmen in keinem Fall in den Anwendungsbereich des Systems der territorialen Besteuerung in Gibraltar.
- (144) In 34 Fällen erhielten die Adressaten passive Zinsen, Nutzungsentgelte und/oder Dividenden ⁽⁷⁰⁾, und es scheint, dass nach den Änderungen von 2013 entweder eine Bereinigung ihrer Situation erfolgte oder ihre Tätigkeiten eingestellt wurden. Soweit die steuerliche Behandlung dieser Unternehmen jedoch auf die Anwendung der in Abschnitt 7 dieses Beschlusses geprüften Beihilferegelung zurückzuführen ist, verweist die Kommission auf diesen Abschnitt. Dementsprechend werden alle auf der Grundlage dieser Vorbescheide (während des Zeitraums vor Inkrafttreten der Änderungen von 2013) gewährten Beihilfen im verfügbaren Teil dieses Beschlusses als Teil der in Abschnitt 7 ermittelten Beihilferegelung behandelt.

⁽⁶⁹⁾ Bemerkungen des Vereinigten Königreichs vom 21. Februar 2018.

⁽⁷⁰⁾ Vorbescheide im Zusammenhang mit der Besteuerung dieser Art von Einkommen fallen möglicherweise in den Anwendungsbereich des Prüfverfahrens betreffend die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte (insbesondere betreffend passive Zinsen und Nutzungsentgelte, die vor dem 1. Juli 2013 bzw. 1. Januar 2014 erzielt wurden), und etwaige aufgrund besagter Ausnahmeregelung entgangene Steuern können gemäß Abschnitt 10 dieses Beschlusses zurückgefordert werden. Diese 34 Vorbescheide werden im Anhang als Vorbescheide 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 und 158 bezeichnet.

- (145) In 19 Fällen war das Unternehmen entweder nicht eingetragen oder die in den Anträgen auf einen Steuervorbescheid beschriebenen Tätigkeiten wurden nie aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen. In diesen Fällen gab es demnach nichts, was zu besteuern gewesen wäre, und ungeachtet der von den Steuerbehörden bezogenen Position waren die Vorbescheide nicht geeignet, den betroffenen Unternehmen einen Vorteil zu verschaffen.
- (146) In vier weiteren Fällen hatten die Vorbescheide ergeben, dass das relevante Einkommen in Gibraltar erzielt und bezogen worden war und daher nach Abschnitt 11 des ITA 2010 versteuert werden musste. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass in diesen Fällen in den Prüfberichten der Steuerbehörden Gibaltars betont wurde, dass die Steuervorbescheide infolge gesetzlicher oder wesentlicher Änderungen zurückgezogen worden waren. Zudem war diese Zurücknahme offenbar nicht das Ergebnis der Prüfungen aus dem Jahr 2015, sondern von Untersuchungen, die zu einem früheren Zeitpunkt, z. B. bei Inkrafttreten der Änderungen von 2013 in Bezug auf Zinsen und Nutzungsentgelte, durchgeführt worden waren. Anders ausgedrückt: In diesen vier Fällen waren die entsprechenden Unternehmen in Bezug auf ihr in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen steuerpflichtig.
- (147) Die übrigen fünf Vorbescheide beziehen sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen, etwa von Arbeitnehmern. Diese Vorbescheide haben keinen Einfluss auf die Höhe der Besteuerung der betreffenden Unternehmen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer.
- (148) Die Tabelle im Anhang bietet einen Überblick über die Feststellungen der Kommission in Bezug auf die 160 unproblematischen Steuervorbescheide unter Bezugnahme auf die in diesem Abschnitt beschriebenen Kategorien. Es wird ersichtlich, dass kein Fall ermittelt werden konnte, in dem der Vorbescheid mit der normalen Anwendung des gibraltarischen Steuersystems unvereinbar war. ⁽⁷¹⁾
- (149) Selbst wenn festgestellt worden wäre, dass die Behörden Gibaltars die 160 Steuervorbescheide erteilt hatten, ohne ein spezifisches Verfahren einzuhalten oder zum Zeitpunkt der Erteilung der Vorbescheide eine inhaltliche Analyse durchzuführen, hätte dies in der Praxis keine Auswirkungen gehabt und nicht zur Gewährung eines Vorteils geführt, da sich aus den Tätigkeiten (oder den fehlenden Tätigkeiten) der betroffenen Unternehmen keine nach den in Gibraltar geltenden Einkommen-/Körperschaftsteuerregeln steuerpflichtigen Einkünfte ergeben hätten. ⁽⁷²⁾
- (150) Nach sorgfältiger Prüfung der von den Behörden des Vereinigten Königreichs vorgelegten Nachweise ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die 160 Steuervorbescheide auf zuverlässige Weise widerspiegeln, was sich aus einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems in Gibraltar ergeben hätte, ohne dass dies mit einer falschen Anwendung des Gesetzes oder anderen Indizien für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe verbunden ist. Somit werfen die Erteilung und Umsetzung dieser Vorbescheide keine Bedenken in Bezug auf staatliche Beihilfen auf. ⁽⁷³⁾

8.3. Die beanstandeten Steuervorbescheide

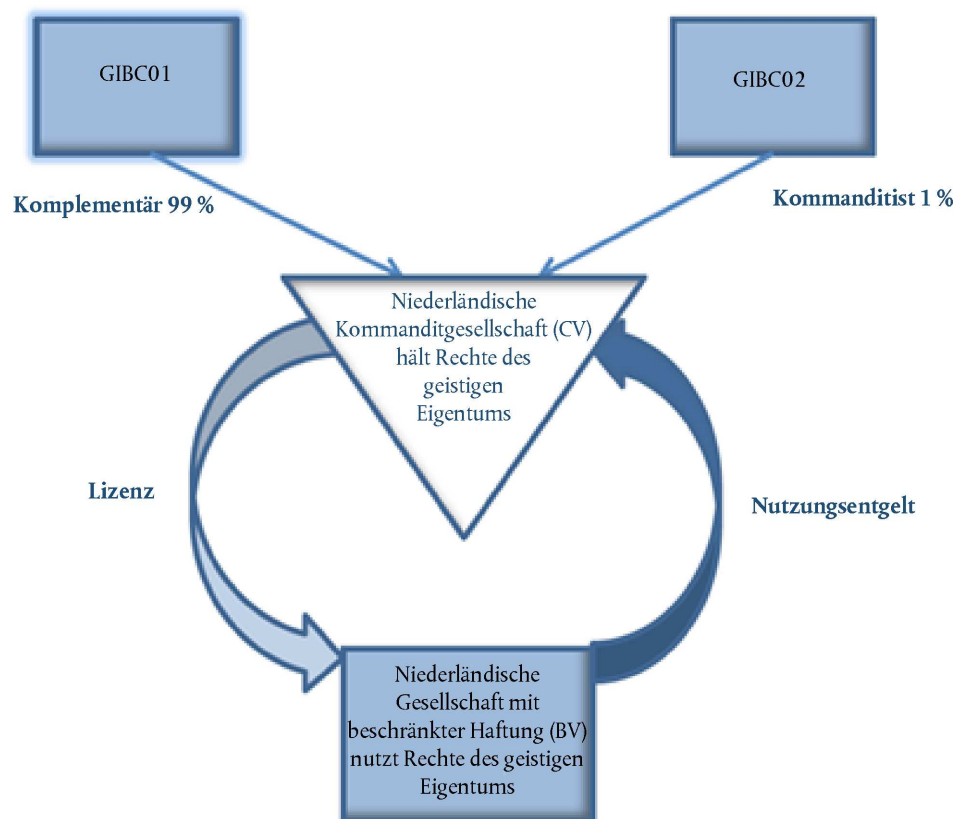
- (151) Die Prüfung der Kommission hat ergeben, dass die fünf Vorbescheide, die an in Gibraltar ansässige Unternehmenspartner niederländischer Kommanditgesellschaften (*Commanditaire vennootschap* oder „CV“) erteilt worden waren, keine beihilferechtlichen Bedenken aufwerfen.
- (152) Die entsprechenden Vorbescheide wurden 2011 bzw. 2012 erteilt und bestätigen, dass Nutzungsentgelte (und, in geringerem Maße, passive Zinserträge), die auf Ebene der niederländischen Kommanditgesellschaften erzielt wurden, nach dem ITA 2010 nicht steuerpflichtig waren. Diese Vorbescheide blieben in Kraft und wurden von den Steuerbehörden weder aufgrund der Änderungen des ITA 2010 im dem Jahr 2013, mit denen Zinserträge und Nutzungsentgelte steuerpflichtig wurden, noch aufgrund der 2015 durchgeführten Prüfungen zurückgenommen.

⁽⁷¹⁾ Gemäß Erwägungsgrund 144 bleiben Beihilfen unberührt, die im Zusammenhang mit den 34 Vorbescheiden über passives Einkommen als Ergebnis der Anwendung der in Abschnitt 7 dieses Beschlusses untersuchten Beihilferegelung gewährt wurden.

⁽⁷²⁾ Gemäß Erwägungsgrund 144 bleiben Beihilfen unberührt, die im Zusammenhang mit den 34 Vorbescheiden über passives Einkommen als Ergebnis der Anwendung der in Abschnitt 7 dieses Beschlusses untersuchten Beihilferegelung gewährt wurden.

⁽⁷³⁾ Gemäß Erwägungsgrund 144 bleiben Beihilfen unberührt, die im Zusammenhang mit den 34 Vorbescheiden über passives Einkommen als Ergebnis der Anwendung der in Abschnitt 7 dieses Beschlusses untersuchten Beihilferegelung gewährt wurden.

(153) Die in den Anträgen auf einen Vorbescheid genannten Situationen betrafen typischerweise die folgende Struktur:



- (154) Eine CV nach niederländischem Recht ist eine Kommanditgesellschaft, die für Steuerzwecke im Allgemeinen als transparente Einheit angesehen wird und daher nicht der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegt ⁽⁷⁴⁾. Dementsprechend wird das Einkommen der CV in den Niederlanden nicht auf Ebene der CV, sondern auf Ebene der Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung besteuert. Mit anderen Worten: Eine CV muss in den Niederlanden ihr Einkommen nur dann versteuern, wenn ein oder mehrere Kommanditgesellschaftler in den Niederlanden ansässige Personen oder Unternehmen sind.
- (155) Was die steuerliche Behandlung in Gibraltar betrifft, so geht aus den Bemerkungen des Vereinigten Königreichs hervor, dass in Gibraltar in Ermangelung spezifischer Vorschriften im ITA 2010 die Grundsätze des allgemeinen Rechts zur Anwendung kommen und dementsprechend die niederländischen Kommanditgesellschaften gemäß den Bestimmungen und der Rechtsprechung des Vereinigten Königreichs als transparente Unternehmen betrachtet werden ⁽⁷⁵⁾. Der entsprechende Anteil am Einkommen der Kommanditgesellschaften gilt also als direkt von den in Gibraltar ansässigen Unternehmen mit Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften erhalten.
- (156) Ohne ein bilaterales Steuerabkommen zwischen Gibraltar und den Niederlanden würde die Steuerpflicht in Gibraltar im Grunde genommen davon abhängen, ob der Anteil am entsprechenden Einkommen der niederländischen Kommanditgesellschaft in den Anwendungsbereich der Besteuerung nach dem ITA 2010 fällt. Da passive Zinsen und Nutzungsentgelte bis Juni 2013 bzw. Januar 2014 nicht steuerpflichtig waren, musste das Einkommen der niederländischen Kommanditgesellschaft nicht auf Ebene der gibraltarischen Gesellschafter versteuert werden. Infolge der Änderungen des ITA 2010, mit denen Nutzungsentgelte und passive Zinsen unabhängig von ihrer Quelle steuerpflichtig wurden (Klasse 1A und 3A, Tabelle C in Schedule 1 des ITA 2010) hätte eine korrekte Anwendung der in Gibraltar geltenden Steuervorschriften die Steuerbehörden Gibraltars hingegen veranlassen müssen, die entsprechenden Nutzungsentgelte (ab 1. Januar 2014 erhalten) und passiven Zinsen (ab 1. Juli 2013 erhalten) als steuerpflichtiges Einkommen auf Ebene der gibraltarischen Gesellschafter zu betrachten ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ Nach niederländischem Recht muss in Wirklichkeit zwischen offenen und geschlossenen CVs unterschieden werden. Eine solche Unterscheidung hängt davon ab, ob der Zugang neuer Gesellschafter und die Übertragung der Gesellschafteranteile der Zustimmung aller anderen Gesellschafter bedarf oder nicht. Während eine offene CV als ein an sich steuerpflichtiges Unternehmen (nicht transparent) betrachtet wird, gilt eine geschlossene CV als transparentes Unternehmen, das demnach nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Im vorliegenden Fall handelt es um geschlossene CVs. Diese Einstufung ist aber im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der CVs in Gibraltar (im Einklang mit den Grundsätzen des allgemeinen Rechts) unerheblich.

⁽⁷⁵⁾ Siehe insbesondere das von HM Revenue & Customs veröffentlichte International Manual (internationales Handbuch) „Foreign entity classification for UK tax purposes“ (Klassifizierung ausländischer Unternehmen für Steuerzwecke im Vereinigten Königreich) in der zuletzt am 9. Januar 2018 aktualisierten Fassung, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

⁽⁷⁶⁾ Bei passiven Zinsen würde dies nur gelten, soweit die Zinserträge je zinszahlendes Unternehmen 100 000 GBP oder mehr betragen.

- (157) In ihren Bemerkungen vom 21. Februar 2018 bestätigten die Behörden des Vereinigten Königreichs, dass die Einkommen-/Körperschaftsteuerstelle in Gibraltar die niederländischen Kommanditgesellschaften als in steuerlicher Hinsicht transparente Unternehmen betrachte. Sie kamen jedoch zu dem Schluss, in Gibraltar fielen keine Steuern an, da das ITA 2010 keine spezifische Bestimmung enthalte, in der beschrieben und festgelegt ist, wie der gibraltarische Gesellschafter besteuert werden sollte. Der Grund dafür ist, dass sich die Definition einer „Person“ in Section 74 des ITA 2010 nicht explizit auf niederländische Kommanditgesellschaften bezieht und daher kein spezieller Mechanismus zur Besteuerung von Einkommen aus Beteiligungen an einer Kommanditgesellschaft existiert.
- (158) Die Kommission kann die Argumentation des Vereinigten Königreichs und der Steuerbehörden Gibaltars aus folgenden Gründen nicht nachvollziehen. Erstens geht es nicht um die Frage, ob niederländische Kommanditgesellschaften in Gibraltar besteuert werden sollen oder nicht, sondern ob die (in Gibraltar ansässigen) Kommanditgesellschafter in Bezug auf ihren Anteil am Einkommen der jeweiligen Kommanditgesellschaft steuerpflichtig sein sollten. Da Kommanditgesellschaften zu Steuerzwecken in Gibraltar (gemäß den Grundsätzen des allgemeinen Rechts) als transparent betrachtet werden, sollten die in Gibraltar ansässigen Kommanditgesellschafter ihren Anteil am Einkommen der jeweiligen Kommanditgesellschaft versteuern, sofern das Einkommen in den Anwendungsbereich der Besteuerung nach dem ITA 2010 fällt (bei passiven Zinsen wäre das ab 1. Juli 2013 und bei Nutzungsentgelten ab dem 1. Januar 2014 der Fall). ⁽⁷⁷⁾ Die Kommission äußerte zwar Zweifel an der vom Vereinigten Königreich vorgebrachten Argumentation, das Vereinigte Königreich brachte jedoch keine schlüssigen Argumente vor, um diese Argumentation zu untermauern.
- (159) Selbst wenn die Definition des Begriffs „Person“ in Section 74 für die vorliegenden Fälle relevant wäre (nach Ansicht der Kommission ist dies bei den entsprechenden in Gibraltar ansässigen Unternehmen mit Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften, aber nicht bei den niederländischen Kommanditgesellschaften als solchen der Fall), ist zweitens darauf hinzuweisen, dass die Definition in Section 74 ⁽⁷⁸⁾ sehr allgemein gehalten und nicht weit gefasst genug ist, um auch niederländische Kommanditgesellschaften einzubeziehen.
- (160) Die Empfänger der fünf beanstandeten Steuervorbescheide sind die folgenden:
- (1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (Vorbescheid Nr. 144, erteilt am 11. September 2012);
 - (2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (Vorbescheid Nr. 83, erteilt am 2. Juni 2011);
 - (3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (Vorbescheid Nr. 84, erteilt am 2. Juni 2011);
 - (4) Ash (Gibraltar) One Limited (Vorbescheid Nr. 139, erteilt am 8. Mai 2012);
 - (5) Ash (Gibraltar) Two Limited (Vorbescheid Nr. 140, erteilt am 8. Mai 2012).
- (161) Die Höhe der von den Kommanditgesellschaften erzielten Gewinne und die entsprechenden Anteile an diesen Gewinnen, die auf Ebene dieser fünf Begünstigten (entsprechend ihrer jeweiligen Beteiligung an den Kommanditgesellschaften) für den Zeitraum 2014 bis 2016 ⁽⁸¹⁾ steuerpflichtig sind, stellt sich wie folgt dar: ⁽⁸²⁾

Unternehmen in Gibraltar	Beteiligung an CV (%)	2014		2015		2016	
		Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte) (USD)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %) (USD)	Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte) (USD)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %) (USD)	Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %)
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⁾ Gemäß Klasse 3A, Buchstabe b, Tabelle C in Schedule 1 gelten Nutzungsentgelte als in Gibraltar erzielt und bezogen, sofern das Unternehmen, das Einkünfte aus Nutzungsentgelten erzielt, in Gibraltar registriert ist. Diese Regel berührt nicht die Schlussfolgerung, dass die entsprechenden in Gibraltar registrierten Unternehmen in Bezug auf ihren Anteil an den Einkünften aus Nutzungsentgelten, die auf Ebene der niederländischen Kommanditgesellschaften erzielt werden, steuerpflichtig sind, da der entsprechende Anteil am Einkommen der Kommanditgesellschaften als direkt von den in Gibraltar ansässigen Unternehmen mit Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften erhalten gilt.

⁽⁷⁸⁾ Gemäß Section 74 bezieht sich der Begriff „Personen“ auf „Kapitalgesellschaften (zusammengelegt oder eigenständig) sowie Vereine, Gesellschaften oder andere Organisationen; er bezeichnet aber auch eine oder mehrere Personen jeden Alters und männlichen oder weiblichen Geschlechts und umfasst alle Unternehmen sowie natürliche und juristische Personen und alle anderen Unternehmen, wie sie in den nach diesem Gesetz erlassenen Vorschriften definiert sind“.

⁽⁷⁹⁾ Im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens als „geplantes Unternehmen“ bezeichnet.

⁽⁸⁰⁾ Im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens als „geplantes Unternehmen“ bezeichnet.

⁽⁸¹⁾ Die von den jeweiligen Kommanditgesellschaften in den Geschäftsjahren 2012, 2013 und 2017 erzielten Gewinne sind nicht bekannt.

⁽⁸²⁾ Die Jahresabschlüsse der jeweiligen Kommanditgesellschaften lauten auf USD. Der Rechnungszeitraum für MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. und Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. endet am 31. Dezember. Der Rechnungszeitraum für Ash (Gibraltar) One Ltd. und Ash (Gibraltar) Two Ltd. endet dagegen am 30. September.

Unternehmen in Gibraltar	Beteiligung an CV (%)	2014		2015		2016	
		Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte) (USD)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %) (USD)	Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte) (USD)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %) (USD)	Gewinn der CV (Zinsen und Nutzungsentgelte)	Anteil am Gewinn der CV (Gewinn x Zinsen %)
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) Die entsprechenden Anteile an den in der vorstehenden Tabelle aufgeführten Gewinnen hätten bei der Steuerbemessung für die fünf Unternehmen in Gibraltar einbezogen und nach den normalen Steuerbestimmungen Gibaltars besteuert werden müssen.

8.3.1. Vorliegen einer Beihilfe

8.3.1.1. Bedingungen für die beihilferechtliche Würdigung

- (163) Wie in Erwägungsgrund 77 bereits dargelegt, muss es sich, damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe eingestuft werden kann, erstens um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, drittens muss sie einem Unternehmen einen selektiven Vorteil verschaffen, und viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen ⁽⁸³⁾.
- (164) Was die Voraussetzung betrifft, dass es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln muss, so wurden die beanstandeten Steuervorbescheide von den Steuerbehörden Gibaltars erteilt, die zur Regierung Gibaltars gehören. Die Steuervorbescheide stellten eine Anerkennung einer bestimmten steuerlichen Behandlung durch diese Behörden dar. Auf der Grundlage dieser Vorbescheide haben die Empfänger der Vorbescheide ihre Körperschaftsteuerschuld in Gibraltar (für jedes Steuerjahr) bestimmt. Wenn der Empfänger zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet war ⁽⁸⁴⁾, wurde der Steuervorbescheid anschließend vom Empfänger zum Ausfüllen der Steuererklärung herangezogen, welche von den Steuerbehörden Gibaltars als der Körperschaftsteuerschuld des Empfängers in Gibraltar entsprechend akzeptiert wurde. Bestand aufgrund des fehlenden steuerpflichtigen Einkommens infolge des Vorbescheids keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung, so entstand auch keine Steuerpflicht. Etwaige Steuervorteile, die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide erteilt wurden, sind daher Gibraltar zuzurechnen.
- (165) Was die staatliche Finanzierung der Maßnahmen betrifft, hat der Gerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung bestimmt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der positiven Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die betreffenden Unternehmen finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe darstellt ⁽⁸⁵⁾. In diesem Fall bestätigen die beanstandeten Steuervorbescheide, dass der entsprechende Anteil an Einkünften aus Nutzungsentgelten und an Zinserträgen der niederländischen Kommanditgesellschaften auf Ebene der in Gibraltar ansässigen Unternehmen mit Beteiligung an diesen Kommanditgesellschaften nicht steuerpflichtig ist. Daher lässt sich sagen, dass die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung die Körperschaftsteuerschuld der Empfänger dieser Vorbescheide in Gibraltar verringert und somit zu einem Verlust

⁽⁸³⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁸⁴⁾ Bis zum 31. Dezember 2015 unterlagen in Gibraltar ansässige Unternehmen, die kein steuerpflichtiges Einkommen verzeichneten, da sie beispielsweise nur Dividenden von einem anderen Unternehmen erhielten, nicht der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung.

⁽⁸⁵⁾ Siehe Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung.

an staatlichen Mitteln führt. Der Grund dafür ist, dass jede Befreiung, die aufgrund der beanstandeten Steuervorbescheide gewährt wird, zu einem Verlust an Steuereinnahmen führt, die Gibraltar ohne die Befreiung sonst zur Verfügung gestanden hätten ⁽⁸⁶⁾. Daher werden die Maßnahmen aus staatlichen Mitteln finanziert.

- (166) Was die Notwendigkeit der Auswirkung auf den Handel betrifft, so gehören die fünf Unternehmen, die von den beanstandeten Steuervorbescheiden profitieren, zu multinationalen Konzernen, die ihre Tätigkeiten auf verschiedenen Märkten in mehreren Mitgliedstaaten ausüben, sodass jede Beihilfe zu ihren Gunsten den Handel innerhalb der Union beeinträchtigen kann. In gleicher Weise hat die steuerliche Begünstigung der betreffenden multinationalen Konzernunternehmen in Gibraltar zu einer möglichen Verlagerung von Investitionen weg von den Mitgliedstaaten geführt, die eine ähnliche steuerliche Begünstigung nicht anbieten können oder wollen. Da die beanstandeten Steuervorbescheide die Wettbewerbsposition der Empfänger gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel stärken, ist davon auszugehen, dass sie geeignet sind, diesen Handel zu beeinträchtigen ⁽⁸⁷⁾.
- (167) Gleichermaßen wird in Bezug auf die Notwendigkeit der Verfälschung des Wettbewerbs davon ausgegangen, dass eine staatliche Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, wenn sich die Position des Begünstigten der Maßnahme gegenüber anderen Wettbewerbern dadurch verbessert ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Die Behörden des Vereinigten Königreichs führen an, dass es keine Beweise dafür gebe, dass die Steuervorbescheide den Wettbewerb verfälschen. Ihrer Auffassung nach könne eine Maßnahme den Wettbewerb nur in dem Sektor, für den sie gilt, oder in einem eng verbundenen Sektor verfälschen. Solch eine Verfälschung geht aus dem Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens nicht hervor, da die Steuervorbescheide in einer Vielzahl unterschiedlicher Sektoren Anwendung finden.
- (169) Die Prüfung hat ergeben, dass die Empfänger der fünf beanstandeten Steuervorbescheide alle in globalen Märkten wie pädiatrischer Ernährung, Führungskräftevermittlung, chemische Produkte für Verbraucher und industrielle Anwendungen sowohl in mehreren Mitgliedstaaten als auch in Drittländern tätig sind. Dies sind alles Märkte, auf denen diese Empfänger dem Wettbewerb mit anderen Unternehmen ausgesetzt sind. Die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung befreit die Empfänger von einer Steuerschuld, die sie andernfalls im Rahmen der täglichen Ausübung ihrer normalen Geschäftstätigkeit hätten tragen müssen. Daher ist davon auszugehen, dass die auf der Grundlage der Steuervorbescheide gewährten Beihilfen den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, da die finanzielle Lage der Empfänger auf den Märkten, in denen sie tätig sind, gestärkt wird. Durch die Senkung der Steuerlast, die die Empfänger andernfalls hätten tragen müssen und die konkurrierende Unternehmen zu tragen haben, werden durch die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung Mittel freigesetzt, die die Unternehmen nutzen könnten, um zum Beispiel in ihre Geschäftstätigkeit zu investieren, weitere Investitionen zu tätigen oder die Entlohnung der Teilhaber zu verbessern, was wiederum zu einer Verfälschung des Wettbewerbs auf den Märkten führt, in denen die Unternehmen tätig sind. Demnach ist in diesem Fall auch die vierte Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe erfüllt.

8.3.1.2. Selektiver Vorteil

- (170) In Bezug auf die dritte Voraussetzung, d. h. das Vorliegen eines selektiven Vorteils, sei daran zu erinnern, dass die Funktion eines Steuervorbescheids darin besteht, vorab zu bestätigen, wie das normale Steuersystem auf einen bestimmten Fall angesichts der spezifischen Tatsachen und Umstände anzuwenden ist. Wie bei jeder anderen steuerlichen Maßnahme muss jedoch auch bei der auf der Grundlage eines Steuervorbescheids gewährten steuerlichen Behandlung das Beihilferecht eingehalten werden. Wie bereits in Erwägungsgrund 127 dargelegt, wenn ein Steuervorbescheid ungerechtfertigt eine steuerliche Behandlung festschreibt, die nicht dem Ergebnis einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems entspricht, verschafft die Maßnahme ihrem Empfänger einen selektiven Vorteil, da diese steuerliche Behandlung das Unternehmen in dem betreffenden Mitgliedstaat im Vergleich zu anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuersystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden, finanziell besser stellt.
- (171) Wenn eine von einem Staat getroffene Maßnahme die Nettofinanzlage eines Unternehmens verbessert, liegt ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV vor ⁽⁸⁹⁾. Bei der Feststellung des Vorliegens eines Vorteils ist die Wirkung der Maßnahme selbst zu berücksichtigen ⁽⁹⁰⁾. Bei steuerlichen Maßnahmen kann ein Vorteil durch verschiedene Arten der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage oder des geschuldeten Steuerbetrags ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011, Kommission gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁸⁷⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 20. November 2003, GEMO SA, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁸⁸⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 17. September 1980, Phillip Morris, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, Rn. 11 und Urteil des Gerichts vom 15. Juni 2000, Alzetta, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw., ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 80.

⁽⁸⁹⁾ Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „Bekanntmachung zum Begriff der Beihilfe“) (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1), Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁹⁰⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 2. Juli 1974, Italien gegen Kommission, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 13.

⁽⁹¹⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 78; Urteil des Gerichtshofes vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132; Urteil des Gerichtshofes vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 21–31.

- (172) Die 2011 bzw. 2012 gewährten beanstandeten Steuervorbescheide bestätigen, dass die Nutzungsentgelte und passiven Zinsen, die die in Gibraltar ansässigen Unternehmen aufgrund ihrer Beteiligung an den entsprechenden Kommanditgesellschaften erhalten haben, nach dem ITA 2010 nicht steuerpflichtig sind. Diese steuerliche Behandlung bestimmte ihre Körperschaftsteuerschuld in Gibraltar während des von den beanstandeten Steuervorbescheiden ⁽⁹²⁾ erfassten Zeitraums und war somit geeignet, einen selektiven Vorteil zu verschaffen.
- (173) Artikel 107 Absatz 1 AEUV verbietet lediglich Beihilfen, die „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen, also Maßnahmen, durch die ein selektiver Vorteil verschafft wird ⁽⁹³⁾ Wie in Erwägungsgrund 86 erwähnt, ist es zur Beurteilung der Selektivität erforderlich, den Bezugsrahmen sowie eine Abweichung davon festzustellen, die durch die Logik des Steuersystems nicht gerechtfertigt ist.
- (174) Daher ist bei der Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils in einem ersten Schritt das in dem betreffenden Mitgliedstaat oder, wie im vorliegenden Fall, in dem betreffenden Überseegebiet geltende Bezugssystem zu ermitteln. In einem zweiten Schritt muss bestimmt werden, ob die Maßnahme vom Bezugssystem insofern abweicht, als sie ein Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, unter Berücksichtigung der Ziele des Systems steuerlich begünstigt (prima facie Selektivität) ⁽⁹⁴⁾. Schließlich kann eine steuerliche Maßnahme, welche eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, dennoch gerechtfertigt sein, wenn der Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sich diese Maßnahme direkt aus den Grund- oder Leitsätzen dieses Steuersystems ergibt ⁽⁹⁵⁾. Ist das der Fall, so ist die Steuermaßnahme nicht selektiv.

Bezugssystem

- (175) Wie bereits in Erwägungsgrund 89 dargelegt, setzt sich das Bezugssystem aus kohärenten Vorschriften zusammen, die auf der Grundlage objektiver Kriterien generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen.
- (176) Was die Anwendung der Körperschaftsteuerregelungen in Gibraltar betrifft, so ist das Bezugssystem, wie in Erwägungsgrund 90 bereits dargelegt, das ITA 2010, dessen Ziel es ist, Einnahmen von Steuerpflichtigen zu erheben, die Einkommen in Gibraltar erzielen oder beziehen. In Abschnitt 7.1.3.1 wird das Bezugssystem näher bestimmt.
- (177) Section 16(1) des ITA 2010 sieht vor, dass — vorbehaltlich anders lautender Bestimmungen des ITA 2010 — die steuerpflichtigen Gewinne oder Erträge eines in Gibraltar ansässigen Unternehmens für einen Rechnungszeitraum dem vollen Betrag der Gewinne oder Erträge des Unternehmens für diesen Rechnungszeitraum entsprechen müssen. Gemäß den Bestimmungen des allgemeinen Rechts ⁽⁹⁶⁾ ist es in Bezug auf die Gewinne oder Erträge, die von einer Gesellschaft erzielt werden (an der ein Unternehmen in Gibraltar beteiligt ist), notwendig, den Anteil an den Gewinnen oder Erträgen der Gesellschaft zu berücksichtigen, auf den das Unternehmen in Gibraltar Anspruch hat, und diese Gewinne oder Erträge gemäß den Bestimmungen des ITA 2010 so zu bewerten, als ob es sich um Gewinne oder Erträge des Unternehmens in Gibraltar handeln würde.

Abweichung vom Bezugssystem

- (178) In einem zweiten Schritt muss geprüft werden, ob die Maßnahme zugunsten bestimmter Unternehmen, die sich im Hinblick auf das dem Bezugssystem immanente Ziel in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, von der normalen Anwendung der Vorschriften des Bezugssystems abweicht.
- (179) In seiner Stellungnahme zum Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens merkte der gibraltarische Verband der Wirtschaftsprüfer an, dass die meisten der in diesem Beschluss aufgeführten Vorbescheide zu einer Zeit erteilt worden seien, zu der passive Zinserträge nach dem ITA 2010 nicht steuerpflichtig gewesen seien, und dass sich aus der überwiegenden Mehrheit der Vorbescheide demnach keine steuerpflichtigen Zinserträge hätten ergeben können.

⁽⁹²⁾ Diese Vorbescheide waren zum Zeitpunkt der Prüfung noch in Kraft.

⁽⁹³⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 18. Juli 2013, P. Öy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 17; Urteil des Gerichtshofs vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 32.

⁽⁹⁴⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group, C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁹⁵⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos, C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 65.

⁽⁹⁶⁾ Siehe insbesondere das von HM Revenue & Customs veröffentlichte International Manual (internationales Handbuch) „Foreign entity classification for UK tax purposes“ (Klassifizierung ausländischer Unternehmen für Steuerzwecke im Vereinigten Königreich) in der zuletzt am 9. Januar 2018 aktualisierten Fassung, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>.

- (180) Wie bereits in Erwägungsgrund 156 erläutert, ist es in der Tat der Fall, dass die Vorbescheide zum Zeitpunkt ihrer Erteilung den geltenden Steuervorschriften entsprachen, da diese zu dieser Zeit keine Besteuerung von Nutzungsentgelten und passiven Zinsen vorsahen.
- (181) Wie in Abschnitt 7 dieses Beschlusses festgestellt, stellt die Ausnahmeregelung, die sich aus den Rechtsvorschriften Gibraltars ergibt, dennoch eine staatliche Beihilferegelung dar. Daher zeigt das vom gibraltarischen Verband der Wirtschaftsprüfer vorgebrachte Argument, dass es sich bei der im Wege der Vorbescheide gewährten steuerlichen Behandlung um eine staatliche Beihilfe handelte. Tatsächlich stellt die Anwendung einer Beihilferegelung im Einzelfall eine einzelne Beihilfemaßnahme dar.
- (182) Ferner haben die Steuerbehörden Gibraltars in fünf Einzelfällen die Geltungsdauer dieser Regelung verlängert, indem sie es den Empfängern der Vorbescheide ermöglichten, nach Inkrafttreten der Änderungen von 2013 betreffend passive Zinsen und Nutzungsentgelte weiterhin von den Vorbescheiden zu profitieren. Zudem haben sie nicht einmal die nationalen Vorschriften eingehalten. Die Verlängerung dieser steuerlichen Begünstigung stellt eindeutig eine Abweichung vom allgemeinen Steuersystem dar.
- (183) In Bezug auf den Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2011 (Inkrafttreten des ITA 2010) und dem Tag vor Inkrafttreten der Änderungen betreffend passive Zinsen und Nutzungsentgelte (30. Juni 2013 bzw. 31. Dezember 2013) bestätigte der Teil der Steuervorbescheide, der sich auf die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte bezieht, lediglich die Anwendung der zu dieser Zeit geltenden Steuervorschriften⁽⁹⁷⁾, d. h. dass diese Art von Einkommen nicht in den Anwendungsbereich der Besteuerung in Gibraltar fällt. Dementsprechend sollte die im Wege der entsprechenden Steuervorbescheide (während des Zeitraums vor Inkrafttreten der Änderungen von 2013) gewährte Ausnahmeregelung als Teil der in Abschnitt 7 ermittelten staatlichen Beihilfe angesehen werden.
- (184) Seit dem 1. Juli 2013 bzw. 1. Januar 2014 gehören passive Zinsen und Nutzungsentgelte zu den in Gibraltar steuerpflichtigen Einkommenskategorien⁽⁹⁸⁾. Demzufolge entsprach die Befreiung, die den fünf Unternehmen in Bezug auf ihren Anteil am Einkommen der niederländischen Kommanditgesellschaften gewährt worden war, nicht der normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems. Die weitere Anwendung der Steuervorbescheide auch nach dem Inkrafttreten der Änderungen, durch die passive Zinsen und Nutzungsentgelte steuerpflichtig wurden, und den Prüfungen, die die Behörden Gibraltars 2015 durchgeführt hatten, um zu beurteilen, ob die steuerliche Behandlung der betreffenden Unternehmen den geltenden Steuervorschriften entsprach, führte zu einem selektiven Vorteil zugunsten dieser fünf Unternehmen.
- (185) Selbst wenn die besagten Befreiungen auf eine bloße Fehlanwendung des Rechts durch eine faktische Fortführung der früheren Freistellungsregelungen zurückzuführen und nicht das direkte Ergebnis der fünf Steuervorbescheide als solche wären, würde sich diese Schlussfolgerung nicht ändern, da die Auswirkungen der Maßnahme die gleichen wären.
- (186) Im Hinblick auf das mit dem Einkommen-/Körperschaftsteuersystem in Gibraltar verfolgte Ziel (Besteuerung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen) befinden sich die fünf betreffenden Unternehmen im Vergleich zu allen in Gibraltar körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen (mit in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen) in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation. Die in Frage stehenden Steuervorbescheide beziehen sich auf Unternehmen, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten und passiven Zinsen erzielen, die nach Inkrafttreten der entsprechenden Gesetzesänderungen in allen Fällen (vorbehaltlich des für Zinsen geltenden Schwellenwerts von 100 000 GBP) steuerpflichtig waren. Insofern kann kein Unterschied zu anderen Unternehmen vorgenommen werden, die dieselben Kategorien von Einkommen oder andere Kategorien von steuerpflichtigem Einkommen erzielen (auch wenn diese Einkünfte durch eine steuerlich transparente Struktur erzielt werden). Dass das Einkommen durch Beteiligungen an niederländischen Kommanditgesellschaften erzielt wurde, spielt keine Rolle, da die in Gibraltar geltenden Steuervorschriften, die sich in Ermangelung spezifischer Vorschriften im Hinblick auf die Besteuerung von Gesellschaften, auf die Grundsätze des allgemeinen Rechts stützen, die Besteuerung dieser Art von Einkommen auf Ebene der in Gibraltar ansässigen Gesellschafter vorsehen. Daher verschafft die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung diesen fünf Unternehmen einen Vorteil gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, die Einkommen in Gibraltar erzielen oder beziehen und sich im Hinblick auf das mit dem Einkommen-/Körperschaftsteuersystem in Gibraltar verfolgte Ziel in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Lage befinden.
- (187) Angesichts der vorstehenden Erwägungen gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährten Vorteile prima facie selektiv sind.

⁽⁹⁷⁾ Obwohl sie sehr präzise sind, scheinen sich die fünf relevanten Vorbescheide auf die Tatsache zu stützen, dass passives Einkommen (einschließlich Nutzungsentgelte) nach dem ITA 2010 nicht steuerpflichtig war.

⁽⁹⁸⁾ Seit dem 1. Juli 2013 müssen passive Zinserträge besteuert werden, soweit die Zinserträge je zinszahlendes Unternehmen pro Jahr 100 000 GBP oder mehr betragen.

Fehlende Begründungen der Maßnahme

- (188) Nach ständiger Rechtsprechung erfasst jedoch der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *prima facie* selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur und der Logik des Systems folgt, wofür der Nachweis dem betreffenden Staat obliegt ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, kann durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht oder wenn sie auf die inhärenten Mechanismen zurückzuführen ist, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind ⁽¹⁰⁰⁾. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Soweit die steuerliche Behandlung der fünf Unternehmen in Gibraltar mit Beteiligungen an niederländischen Kommanditgesellschaften das Ergebnis der Umsetzung der in Abschnitt 7 dieses Beschlusses untersuchten Beihilferegelung ist, verweist die Kommission auf den Teil dieses Abschnitts, der sich mit den angeblichen Begründungen dieser Regelung befasst.
- (191) Darüber hinaus haben weder das Vereinigte Königreich noch Dritte eine mögliche Rechtfertigung für die Begünstigung vorgelegt, die durch die beanstandeten Steuervorbescheide zugunsten der fünf in Gibraltar ansässigen Unternehmen mit Beteiligungen an niederländischen Kommanditgesellschaften bestätigt wird. In dieser Hinsicht erinnert die Kommission daran, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, eine solche Begründung aufzustellen. In Ermangelung einer vom Vereinigten Königreich vorgebrachten Rechtfertigung ist demnach die Kommission gezwungen, die Schlussfolgerung zu ziehen, dass der den fünf Empfängern der in Frage stehenden Steuervorbescheide gewährte Steuervorteil nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Einkommen-/Körperschaftsteuersystems Gibaltars begründet werden kann.
- (192) In jedem Fall konnte die Kommission keine möglichen Gründe für die Rechtfertigung der Vorzugsbehandlung der fünf betreffenden Unternehmen finden, bei denen davon ausgegangen werden könnte, dass sie unmittelbar auf den intrinsischen Prinzipien bzw. den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruhen oder sich aus den inhärenten Mechanismen ergeben, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind ⁽¹⁰²⁾.
- (193) Darüber hinaus entsprechen die von den Behörden des Vereinigten Königreichs geltend gemachten Gründe für die Nichtbesteuerung des Einkommens, das auf Ebene der niederländischen Kommanditgesellschaften erzielt wird (d. h. das ITA 2010 enthalte keine spezifische Bestimmung, in der beschrieben und festgelegt ist, wie ein gibraltarischer Gesellschafter einer niederländischen Kommanditgesellschaft besteuert werden sollte), nicht den in Gibraltar geltenden Steuervorschriften (und den geltenden Grundsätzen des allgemeinen Rechts) und können nicht als Rechtfertigung angesehen werden, die unmittelbar auf den intrinsischen Prinzipien bzw. den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht.
- (194) Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der den fünf Empfängern der Steuervorbescheide gewährte Steuervorteil nicht durch die Art und Logik des Systems gerechtfertigt werden kann.

8.3.1.3. Schlussfolgerung zum Vorliegen eines selektiven Vorteils

- (195) Angesichts der vorstehenden Erwägungen gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass die Steuervorteile, die den in Erwägungsgrund 160 ermittelten fünf Unternehmen auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährt wurden, selektiv sind.

8.3.1.4. Schlussfolgerung zum Vorliegen einer Beihilfe

- (196) Da die auf der Grundlage der fünf beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung alle Voraussetzungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV erfüllt, ist davon auszugehen, dass die Gewährung der Freistellung von der Besteuerung von Nutzungsentgelten und passiven Zinsen für die Empfänger der fünf Steuervorbescheide (als Teil der 165 im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Vorbescheide), die dieses Einkommen aufgrund ihrer Beteiligung an niederländischen Kommanditgesellschaften erzielen, eine staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung darstellt, und zwar entweder auf der Grundlage der Bewertung

⁽⁹⁹⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 52 und 80 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽¹⁰⁰⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011, Paint Graphos, C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.

⁽¹⁰¹⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 81.

⁽¹⁰²⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011, Paint Graphos, C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.

nach Abschnitt 7 dieses Beschlusses (in Bezug auf die Vorteile, die den Empfängern der problematischen Steuervorbescheide vor Inkrafttreten der Änderungen von 2013 verschafft wurden) oder auf der Grundlage von Abschnitt 8 (in Bezug auf die nach Inkrafttreten der Änderungen von 2013 gewährten Vorteile).

8.3.2. Die Beihilfempfänger

- (197) Die Kommission weist darauf hin, dass alle fünf in Gibraltar ansässigen Unternehmen, die von den beanstandeten Steuervorbescheiden profitieren, zu multinationalen Konzernen gehören. Die Kommission stellt des Weiteren fest, dass die in Erwägungsgrund 153 dargestellte Aufstellung des Konzerns, an der die niederländische Kommanditgesellschaft, die niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die in Gibraltar ansässigen Gesellschafter beteiligt sind, dem Eigentümer der in Gibraltar ansässigen Gesellschafter (im Folgenden „Muttergesellschaft“) zugute kommt. Statt die Rechte an geistigem Eigentum selbst zu nutzen, stellt die Muttergesellschaft diese in eine komplexe Unternehmensstruktur (bestehend aus einem niederländischen Unternehmen, einer niederländischen Gesellschaft und einer oder zwei Holdinggesellschaften mit Sitz in Gibraltar), was es der Muttergesellschaft ermöglicht, Gewinne aus der Verwertung der geistigen Eigentumsrechte zu erzielen, ohne dass diese Gewinne besteuert werden. Angesichts des (in steuerlicher Hinsicht) transparenten Charakters der niederländischen Kommanditgesellschaft und der Tatsache, dass die Unternehmen in Gibraltar neben der Beteiligung an der niederländischen Kommanditgesellschaft keine andere Tätigkeit ausüben, ist der Empfänger der nicht versteuerten Gewinne aus der Verwertung der geistigen Eigentumsrechte letztendlich die Muttergesellschaft.
- (198) Zur Anwendung des Beihilferechts können verschiedene Rechtseinheiten als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden. Diese wirtschaftliche Einheit wird dann als das relevante Unternehmen angesehen, das von der Beihilfemaßnahme profitiert. Der Gerichtshof stellt bereits früher fest: „Im Rahmen des Wettbewerbsrechts ist unter dem Begriff des Unternehmens eine ... wirtschaftliche Einheit zu verstehen, selbst wenn diese wirtschaftliche Einheit rechtlich aus mehreren, natürlichen oder juristischen, Personen gebildet wird“⁽¹⁰³⁾. Um festzustellen, ob mehrere Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden, untersucht der Gerichtshof, ob eine Kontrollbeteiligung oder funktionelle, wirtschaftliche und organische Verbindungen bestehen⁽¹⁰⁴⁾. Im vorliegenden Fall wird die Aufstellung der niederländischen und gibraltarischen Unternehmen von der Muttergesellschaft zum Zwecke der Verwertung der geistigen Eigentumsrechte und der Steueroptimierung festgelegt und vollständig kontrolliert. Dementsprechend bildet diese gesamte Unternehmensstruktur, d. h. die niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die niederländische Kommanditgesellschaft, die Gesellschafter in Gibraltar und die Muttergesellschaft, eine einzige wirtschaftliche Einheit, die in den Genuss der Beihilfemaßnahme kommt.
- (199) In der Folge geht die Kommission davon aus, dass neben den gibraltarischen Gesellschaftern der niederländischen Kommanditgesellschaften, die die Empfänger der Beihilfe sind, auch die niederländischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die niederländischen Kommanditgesellschaften und die Muttergesellschaften der gibraltarischen Gesellschafter in den Genuss staatlicher Beihilfen kommen, die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV gewährt werden.

8.3.3. Charakter einer neuen Beihilfe

- (200) Die Behörden des Vereinigten Königreichs sowie Gibraltar, der gibraltarische Verband der Wirtschaftsprüfer und Vertreter einiger der im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens aufgeführten Unternehmen machen geltend, dass der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens auf einem falschen Verständnis des geltenden Rechtsrahmens im Hinblick auf das Steuervorbescheidsverfahren beruhe. Obwohl sie anerkennen, dass dieses Missverständnis auf falsche Informationen der Behörden des Vereinigten Königreichs zurückzuführen sei (falscher Verweis auf Section 42 des ITA 2010), vertreten die Behörden des Vereinigten Königreichs und Gibraltar die Auffassung, dass es diese falschen Informationen gewesen seien, die die Kommission zu der Annahme veranlasst hätten, dass seit 2010 erteilte Steuervorbescheide als „neue Beihilfen“ betrachtet werden könnten.
- (201) In diesem Zusammenhang muss zunächst darauf hingewiesen werden, dass das Vereinigte Königreich und Gibraltar die Kommission erst nach der Annahme des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens darüber unterrichteten, dass die Vorbescheidspraxis auf Section 2 des ITA 2010 basiere. Da Section 2 dem Kommissar für Steuern nicht ausdrücklich die Befugnis zur Erteilung von Vorbescheiden erteilt, war es für die Kommission nicht offensichtlich, dass sich eine solche Befugnis aus den in dieser Bestimmung festgelegten allgemeinen Befugnissen zur Durchführung des ITA 2010 ergibt.
- (202) Zweitens ist es nach Ansicht der Kommission für die Zwecke des Prüfverfahrens in diesem Fall unerheblich, ob die Steuervorbescheidspraxis auf Section 42 des ITA 2010 oder auf der allgemeinen Befugnis des Kommissars für Steuern in Gibraltar zur Durchführung des ITA 2010 beruhte. In dem Beschluss waren die Steuervorbescheidspraxis und die 165 einzelnen Steuervorbescheide, auf die der Beschluss sich bezog, eindeutig festgelegt. Somit kann der Verweis auf Section 42 des ITA 2010 die Beteiligten hinsichtlich der im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens untersuchten Maßnahmen nicht in die Irre geführt haben.

⁽¹⁰³⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juli 1984, Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, Rn. 11. Siehe auch Urteil des Gerichts vom 14. Oktober 2004, Pollmeier Malchow/Kommission, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, Rn. 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Urteil des Gerichtshofes vom 16. Dezember 2010, Acea Electrabell Produzione SpA/Kommission, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, Rn. 47–55; Urteil des Gerichtshofes vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 112.

- (203) Noch wichtiger ist, dass in diesem Beschluss an keiner Stelle davon ausgegangen wird, dass das ITA 1952 keine Bestimmung enthält, die Section 42 des ITA 2010 entspricht, um die Schlussfolgerung zu untermauern, dass die Steuervorbescheidspraxis und die 165 Einzelsteuervorentscheide „neue Beihilfen“ darstellen.
- (204) Die Behörden des Vereinigten Königreichs behaupten überdies, dass die Vorbescheide lediglich Teil einer einheitlichen Praxis seien, die lange vor dem Beitritt des Vereinigten Königreichs zu den Europäischen Gemeinschaften im Jahr 1973 aufgenommen worden sei. Die Praxis beruhe auf Section 3(1) des ITA 1952, dessen Wortlaut nun in nahezu identischer Form in Section 2(1) und (2) des ITA 2010 wiedergegeben werde und wodurch dem Commissioner for Income Tax die allgemeine Befugnis übertragen werde, die ordnungsgemäße Durchführung des Gesetzes für die Festsetzung und Erhebung der Einkommen-/Körperschaftsteuer in Gibraltar sicherzustellen. Wenn sich also eine staatliche Beihilfe feststellen lässt, handele es sich nach Ansicht des Vereinigten Königreichs demnach zwangsläufig um eine „bestehende“ Beihilfe und nicht um eine „neue“ Beihilfe. Darüber hinaus hätten die wirtschaftlichen, rechtlichen und finanziellen Auswirkungen der Vorbescheide stets auf dem Verständnis des anwendbaren Rechts seitens des Commissioners for Income Tax beruht, und die vor 2010 erteilten Vorbescheide seien in jeder Hinsicht im Wesentlichen identisch mit den Vorbescheiden, die nach Erlass des ITA 2010 erteilt worden waren. Ähnliche Bemerkungen wurden von den Behörden Gibraltars und dem gibraltarischen Verband der Wirtschaftsprüfer vorgebracht.
- (205) In den Argumenten des Vereinigten Königreichs und einiger Beteiligten wird angenommen, dass sich der Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens auf die Steuervorbescheidspraxis als solche beziehe. Die Kommission stimmt dieser Annahme nicht zu, da aus dem Wortlaut dieses Beschlusses eindeutig hervorgeht, dass er sich auf die im Anhang dieses Beschlusses genannten 165 Steuervorbescheide, die im Zeitraum 2011 bis 2013 erteilt wurden, sowie auf die Steuervorbescheidspraxis im Rahmen des ITA 2010 bezieht, die durch diese Vorbescheide nachgewiesen wird. Im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens vertrat die Kommission die vorläufige Auffassung, dass die Steuervorbescheide staatliche Beihilfen darstellen, da sie i) erteilt worden waren, ohne dass ein spezifisches Verfahren für ein den Steuerbehörden Gibraltars zu übermittelndes Informationsersuchen bestand, und ii) die Steuerbehörden Gibraltars im Rahmen ihres Ermessens davon Abstand genommen hatten, eine angemessene Bewertung der Steuerpflichten der Unternehmen vorzunehmen. Ferner vertrat die Kommission zunächst die Auffassung, dass die Steuerbehörden Gibraltars in einigen Fällen Steuervorbescheide erteilt hatten, die nicht mit den geltenden steuerlichen Bestimmungen im Einklang standen.
- (206) Um die Behauptung, dass es sich bei der Praxis um eine „bestehende Beihilfe“ handele, erfolgreich durchsetzen zu können, müssten die Behörden des Vereinigten Königreichs bzw. die Beteiligten nachweisen, dass vor dem 1. Januar 1973 eine Praxis der Erteilung von Steuervorbescheiden bestand, die eine Fehlanwendung des ITA 1952 darstellte und einer faktischen Beihilferegulierung entsprach. Die Behörden des Vereinigten Königreichs haben keine Hinweise darauf gegeben, dass eine solche Praxis vor dem Beitritt des Vereinigten Königreichs bestand.
- (207) Folglich sind die vor dem Beitritt erteilten Vorbescheide — auch wenn sie auf der allgemeinen Befugnis des Kommissars von Gibraltar zur Durchführung des seit 1953 bestehenden Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes beruhen — ganz klar nicht Teil der im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens beschriebenen Maßnahmen. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass sich der rechtliche Rahmen, in dem die Beihilfe gewährt wurde (ITA 2010), erheblich von dem ITA 1952 unterscheidet. Zu den Änderungen gehören die Nichtbesteuerung von passivem Einkommen gemäß dem ITA 2010 sowie die Aufhebung der Maßnahmen zugunsten „freigestellter Unternehmen“ und „in Betracht kommender Unternehmen“, die nach dem ITA 1952 bestanden.

8.3.4. Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt

- (208) Staatliche Beihilfe gelten als mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn sie in eine der in Artikel 107 Absatz 2 AEUV angeführten Kategorien fallen, und können als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, wenn sie nach Ansicht der Kommission in eine der in Artikel 107 Absatz 3 AEUV genannten Kategorien fallen. Jedoch trägt der Mitgliedstaat, der die staatliche Beihilfe gewährt, die Beweislast dafür, dass die von ihm gewährte staatliche Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 oder Artikel 107 Absatz 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.
- (209) Das Vereinigte Königreich hat sich in den Regelungen für die staatliche Beihilfe, die es auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte, auf keine der Begründungen für die Feststellung von Vereinbarkeit berufen. Auch Dritte haben sich nicht auf solche Gründe berufen.
- (210) Da die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung die betreffenden Unternehmen von einer Steuerschuld befreit, die sie andernfalls im Rahmen der täglichen Ausübung ihrer normalen Geschäftstätigkeit hätten tragen müssen, stellen die auf Basis dieser Vorbescheide gewährten Beihilfen zudem Betriebsbeihilfen dar. Im Normalfall wird eine solche Beihilfe nicht gemäß Artikel 107 Absatz 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen, da sie nicht die Entwicklung bestimmter Aktivitäten oder bestimmter Wirtschaftsgebiete fördert. Des Weiteren sind die in Frage stehenden Steuervorteile nicht zeitlich begrenzt, nehmen nicht ab oder sind nicht verhältnismäßig zu dem, was erforderlich ist, um ein bestimmtes Marktversagen zu beheben oder ein Ziel von allgemeinem Interesse in den betreffenden Bereichen zu erreichen. Daher können sie nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden.

- (211) Folglich ist die von den Steuerbehörden Gibraltars an die entsprechenden fünf Unternehmen gewährte staatliche Beihilfe nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar.

8.4. Fehlen einer Beihilferegelung

- (212) Im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens äußerte die Kommission nicht nur hinsichtlich der 165 im Anhang dieses Beschlusses aufgeführten Einzelvorentscheide, sondern auch ganz allgemein Zweifel in Bezug auf die Steuervorbescheidspraxis im Rahmen des ITA 2010. Grund dafür war, dass die Steuerbehörden Gibraltars die Bestimmungen des ITA 2010 offenbar immer wieder falsch anwendeten. In diesem Zusammenhang stellte die Kommission vorläufig fest, dass die 165 Steuervorbescheide sowie die Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar staatliche Beihilfemaßnahmen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellen, und äußerte Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der Steuervorbescheide und der Steuervorbescheidspraxis mit dem Binnenmarkt.
- (213) Obwohl die Kommission zum Zeitpunkt der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens begründete Zweifel hatte, ist darauf hinzuweisen, dass die in den Abschnitten 8.3.1 und 8.3.2 genannten Feststellungen nicht ausreichen, um das Bestehen einer Beihilferegelung auf der Grundlage der Steuervorbescheidspraxis in Gibraltar nachzuweisen. Insbesondere deuten solche Feststellungen nicht auf eine wiederholte Fehlanwendung des ITA 2010 durch die Erteilung von Steuervorbescheiden hin.
- (214) Darüber hinaus verringern die von Gibraltar beschlossenen gesetzlichen und regulatorischen Änderungen in Bezug auf das Steuervorbescheidsverfahren, das Territorialitätsprinzip und die Bestimmungen zur Vermeidung der Steuervermeidung (siehe Abschnitt 11 dieses Beschlusses) den Ermessensspielraum der Steuerbehörden Gibraltars bei der Erteilung von Steuervorbescheiden und der Durchsetzung der Körperschaftsteuerregeln.
- (215) Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die in diesem Fall untersuchte Steuervorbescheidspraxis nicht das Bestehen einer Beihilferegelung beinhaltet.

9. RECHTSWIDRIGKEIT DER BEIHILFE

- (216) Nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung von Beihilfen zu unterrichten (Anmeldepflicht), und sie dürfen die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss bezüglich der jeweiligen Beihilfe erlassen hat (Durchführungsverbot).
- (217) Die Kommission stellt fest, dass das Vereinigte Königreich sie weder über die beabsichtigte Gewährung der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte bzw. die beanstandeten Steuervorbescheide unterrichtet noch das in Artikel 108 Absatz 3 AEUV dargelegte Durchführungsverbot eingehalten hat. Demnach stellen die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte im Rahmen des ITA 2010 sowie die auf der Grundlage der beanstandeten Steuervorbescheide gewährte steuerliche Behandlung eine rechtswidrige Beihilfe gemäß Artikel 1 Buchstabe f der Verordnung (EU) 2015/1589 dar, die unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingeführt wurde.

10. RÜCKFORDERUNG DER BEIHILFE

- (218) Nach dem AEUV und der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes muss die Kommission entscheiden, dass der betreffende Mitgliedstaat eine Beihilfe aufzuheben oder umzugestalten hat, wenn sie festgestellt hat, dass diese mit dem Binnenmarkt nicht vereinbar ist ⁽¹⁰⁵⁾. Zudem hat der Gerichtshof konsequent die Auffassung vertreten, dass die Pflicht eines Mitgliedstaats, eine von der Kommission als mit dem Binnenmarkt unvereinbar eingestufte Beihilfe aufzuheben, auf die Wiederherstellung der früheren Lage abzielt ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) Der Gerichtshof stellte fest, dass dieses Ziel erreicht ist, wenn der Empfänger die rechtswidrige Beihilfe zurückgezahlt und damit den Vorteil verloren hat, den er am Markt gegenüber seinen Wettbewerbern besaß, sodass die Lage, die vor Gewährung der Beihilfe bestand, wiederhergestellt ist ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juli 1973, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Bundesrepublik Deutschland, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, Randnr. 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 14. September 1994, Königreich Spanien gegen Kommission der Europäischen Gemeinschaften, verbundene Rechtssachen C-278/92, C-279/92 und C-280/92, ECLI:EU:C:1994:325, Randnr. 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes (Sechste Kammer) vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, Randnr. 64 und 65.

- (220) In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs heißt es in Artikel 16 Absatz 1 der Verfahrensverordnung wie folgt: „In Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen entscheidet die Kommission, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern ...“.
- (221) Angesichts der Tatsache, dass die fraglichen Maßnahmen unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV umgesetzt wurden und als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe angesehen werden, sollte der Mitgliedstaat aufgefordert werden, die Beihilfe zurückzuzahlen, damit die Lage, die auf dem Markt vor Gewährung dieser Beihilfe bestand, wiederhergestellt wird. Der Rückforderungszeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt, ab dem der Vorteil dem Empfänger zuteil wurde, d. h. die Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zur ihrer tatsächlichen Rückzahlung, und auf die zurückzufordernden Beträge sind bis zu ihrer vollständigen Rückzahlung Rückforderungszinsen zu erheben.
- (222) Keine Bestimmung des Unionsrechts verlangt von der Kommission, bei der Anordnung der Rückzahlung einer mit dem Binnenmarkt für unvereinbar erklärten Beihilfe den genauen Betrag der zu erstattenden Beihilfe festzusetzen. Es genügt vielmehr, dass der Beschluss der Kommission Angaben enthält, die es dem Adressaten ermöglichen, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu bestimmen ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) In Bezug auf rechtswidrige staatliche Beihilfen steuerlicher Art sollte der zurückzuzahlende Betrag auf der Grundlage eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und dem Betrag berechnet werden, der ohne die steuerliche Vorzugsbehandlung hätte gezahlt werden müssen.
- (224) Um zu einem Steuerbetrag zu gelangen, der ohne die steuerliche Vorzugsbehandlung hätte entrichtet werden müssen, sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs in diesem Fall die Steuerschuld der Unternehmen, die von den betreffenden Maßnahmen profitierten, für jedes Steuerjahr, in dem sie von diesen Maßnahmen profitieren, neu bewerten.
- (225) Einzelbeihilfen gelten an dem Tag als dem Empfänger zur Verfügung gestellt, an dem die entgangene Steuer ohne diese Maßnahmen für jedes Steuerjahr fällig geworden wäre.
- (226) Der Betrag der entgangenen Steuer für ein bestimmtes Steuerjahr ist wie folgt zu berechnen:
- Anfangs sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs den Gesamtgewinn des betreffenden Unternehmens für das entsprechende Steuerjahr ermitteln (einschließlich der Einkünfte aus Nutzungsentgelten und/oder passiven Zinserträgen);
 - auf der Grundlage dieses Gewinns sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs die Steuerbemessungsgrundlage des betreffenden Unternehmens für das jeweilige Steuerjahr berechnen;
 - die Steuerbemessungsgrundlage ist mit dem für das jeweilige Steuerjahr geltenden Körperschaftsteuersatz zu multiplizieren;
 - schließlich sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs die Körperschaftsteuer, die das Unternehmen für das jeweilige Steuerjahr gegebenenfalls bereits gezahlt hat, abziehen.
- (227) In Bezug auf die im Wege der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte gewährten Beihilfen haben das Vereinigte Königreich und die Behörden Gibraltars geltend gemacht, dass eine Rückforderung aus praktischen Gründen aufgrund des mobilen Charakters der Mittel der betreffenden Unternehmen und des Grundsatzes des internationalen Rechts, nach dem die Gerichte eines Staates Steuerforderungen im Namen eines anderen Staates nicht stattgeben oder sie nicht vollstrecken, wahrscheinlich unmöglich sei. Weder das Vereinigte Königreich noch die Behörden Gibraltars haben jedoch Nachweise für konkrete praktische Schwierigkeiten vorgelegt, die zu dem Schluss führen könnten, dass eine Rückforderung der Beihilfe absolut unmöglich ist. In der Tat ist nach ständiger Rechtsprechung die Voraussetzung, dass die Durchführung eines Beschlusses „absolut unmöglich ist“, nicht erfüllt, wenn sich der Mitgliedstaat darauf beschränkt, die Kommission über die mit der Durchführung des Beschlusses verbundenen rechtlichen, politischen oder praktischen Schwierigkeiten zu unterrichten, ohne wirklich Schritte zur Rückforderung der Beihilfe von dem betroffenen Unternehmen zu unternehmen und ohne der Kommission andere Modalitäten der Durchführung des Beschlusses vorzuschlagen, die es ermöglicht hätten, diese Schwierigkeiten zu überwinden ⁽¹⁰⁹⁾. In der Folge gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass das Vereinigte Königreich und die Behörden Gibraltars nicht nachweisen konnten, dass eine Rückforderung der im Wege der Ausnahmeregelung gewährten Beihilfe absolut unmöglich ist.

⁽¹⁰⁸⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 18. Oktober 2007, Kommission/Frankreich, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽¹⁰⁹⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 6. November 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Kommission, C-622/16 P, ECLI:EU:C:2018:873, Rn. 91; Urteil des Gerichtshofes vom 12. Februar 2015, Kommission/Frankreich, C-37/14, ECLI:EU:C:2015:90, Rn. 66; Urteil des Gerichtshofes vom 12. Dezember 2013, Kommission/Italien, C-411/12, ECLI:EU:C:2013:832, Rn. 37.

10.1. Rückforderung der im Wege der Ausnahmeregelung gewährten Beihilfe

- (228) Jegliche aufgrund der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte zwischen dem 1. Januar 2011 und dem Tag vor dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungen, durch die passive Zinsen und Nutzungsentgelte steuerpflichtig wurden, entgangenen Steuern sollten zurückgefordert werden, sofern das Einkommen in Gibraltar erzielt oder bezogen wurde ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Wie in Erwägungsgrund 82 erläutert, gelten *Nutzungsentgelte*, die ein Unternehmen in Gibraltar erhält, als in Gibraltar erzielt und bezogenes Einkommen. Die Behörden des Vereinigten Königreichs sollten daher verpflichtet werden, die Steuern, die Unternehmen in Gibraltar erlassen wurden, die zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 31. Dezember 2013 Einkünfte aus Nutzungsentgelte erzielten, zurückzufordern.
- (230) Was von Unternehmen in Gibraltar zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 30. Juni 2013 erzielte *passive Zinsen* anbelangt, so müssen die Behörden des Vereinigten Königreichs zur Feststellung, ob dieses Einkommen in Gibraltar erzielt oder bezogen wurde, die in Erwägungsgrund 82 beschriebene „Ort des Darlehens“-Regel im Einklang mit dem Territorialitätsprinzip anwenden.
- (231) Gelangen die Behörden des Vereinigten Königreichs zu dem Schluss, dass es sich bei den passiven Zinserträgen um in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen handelt, sollten die aufgrund der Nichtbesteuerung dieser Erträge entgangenen Steuern von dem betreffenden Unternehmen zurückgefordert werden.

10.2. Rückforderung der den fünf in Gibraltar ansässigen Unternehmen in Bezug auf ihre Beteiligung an niederländischen Kommanditgesellschaften gewährte Beihilfe

- (232) Die Behörden des Vereinigten Königreichs sollten verpflichtet werden, die Praxis der Nichtbesteuerung des Anteils der in Erwägungsgrund 160 genannten gibraltarischen Unternehmen am Einkommen in Form von Zinserträgen und Nutzungsentgelten der niederländischen Kommanditgesellschaften, an denen die Unternehmen jeweils beteiligt sind, abzuschaffen.
- (233) Die Behörden des Vereinigten Königreichs sollten ferner verpflichtet werden, die Steuern zurückzufordern, die diesen fünf Unternehmen in Gibraltar infolge der Nichtbesteuerung ihrer Anteile an den von den jeweiligen niederländischen Kommanditgesellschaften erzielten Einkünften aus Nutzungsentgelten und Zinserträgen erlassen wurden.
- (234) Die Rückforderung sollte sich auf die Steuern erstrecken, auf die zwischen dem 1. Januar 2011 und dem Zeitpunkt, zu dem die Behörden des Vereinigten Königreichs die Praxis der Nichtbesteuerung des aus der Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften entstandenen Einkommens der gibraltarischen Unternehmen abschaffen (siehe Erwägungsgrund 232), verzichtet wurde.
- (235) Was die *Einkünfte aus Nutzungsentgelten* der Unternehmen in Gibraltar betrifft, die sich aus ihrer Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften ergeben, so sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs die Beträge zurückfordern, die den Steuerverlusten in Bezug auf diese Einkünfte während des gesamten im vorstehenden Erwägungsgrund festgelegten Zeitraums entsprechen.
- (236) Im Hinblick auf die *passiven Zinserträge* der in Gibraltar ansässigen Unternehmen, die sich aus ihrer Beteiligung an den niederländischen Kommanditgesellschaften ergeben, sollten die Beihilfen von den entsprechenden Unternehmen in Gibraltar wie folgt zurückgefordert werden:
- Für die Zeit zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 30. Juni 2013 sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs in einem ersten Schritt bestimmen, ob die Erträge in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen darstellen. Dies sollte unter Anwendung der in Erwägungsgrund 82 beschriebenen „Ort des Darlehens“-Regel erfolgen. Soweit die Zinserträge in Gibraltar erzielt oder bezogen wurden, sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs die infolge der Nichtbesteuerung dieser Erträge entgangenen Steuern zurückfordern.
 - Für die Zeit ab dem 1. Januar 2014 sollten die Behörden des Vereinigten Königreichs die infolge der Nichtbesteuerung dieser Erträge entgangenen Steuern dann zurückfordern, wenn die Zinserträge je zinszahlendes Unternehmen mindestens 100 000 GBP pro Jahr betragen.

⁽¹¹⁰⁾ Wie in Erwägungsgrund 144 dieses Beschlusses dargelegt, werden alle auf der Grundlage der 34 Vorbescheide betreffend die steuerliche Behandlung von passivem Einkommen (während des Zeitraums vor Inkrafttreten der Änderungen von 2013) gewährten Beihilfen als Teil der in Abschnitt 7 ermittelten Beihilfe behandelt und können Beihilfen beinhalten, die gemäß den Erwägungsgründen 229 und 230 zurückzufordern sind.

- (237) Unter Berücksichtigung der Bemerkungen in den Erwägungsgründen in Abschnitt 8.3.2 ist die Kommission der Ansicht, dass die Behörden des Vereinigten Königreichs in erster Linie die rechtswidrige und mit dem Binnenrecht unvereinbare Beihilfe zurückfordern sollten, welche den gibraltarischen Unternehmen durch diese gibraltarischen Unternehmen gewährt wurde. Sollte eine Rückforderung des gesamten Beihilfebetrags von dem entsprechenden gibraltarischen Unternehmen nicht möglich sein, sollte das Vereinigte Königreich den verbleibenden Beihilfebetrag von anderen Unternehmen zurückfordern, die mit dem entsprechenden Unternehmen in Gibraltar eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden, d. h. von der entsprechenden niederländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der niederländischen Kommanditgesellschaft oder der Muttergesellschaft des in Gibraltar ansässigen Unternehmens, um sicherzustellen, dass der gewährte Vorteil beseitigt und die zuvor auf dem Markt bestehende Situation durch die Rückforderung wiederhergestellt wird.

11. VON GIBALTAR VERABSCHIEDETE GESETZLICHE UND REGULATORISCHE ÄNDERUNGEN

- (238) Auch wenn die Erteilung von Steuervorbescheiden im Rahmen des förmlichen Verfahrens in den meisten Fällen nicht zur Gewährung staatlicher Beihilfen führte, ergab die Untersuchung der Kommission einige Schwachstellen im gibraltarischen Steuersystem, die von multinationalen Unternehmen zu Zwecken der Steuerplanung ausgenutzt werden könnten. Insbesondere wurde festgestellt, dass das System der territorialen Besteuerung Gibaltars Möglichkeiten für eine grenzüberschreitende Steuerplanung schaffen könnte (wobei ein beträchtliches Risiko besteht, dass die Gewinne der betreffenden Unternehmen sowohl in Gibraltar als auch in den Ländern, in denen die Tätigkeiten tatsächlich ausgeführt werden, nicht besteuert werden). Darüber hinaus ergab die Untersuchung, dass das System der territorialen Besteuerung den Steuerbehörden möglicherweise einen zu großen Ermessensspielraum einräumen könnte, wenn es keine klaren Leitlinien in Bezug auf die praktische Anwendung des Territorialitätsprinzips gibt.
- (239) Überdies hat die Untersuchung auch einige Schwachstellen im Verfahren zur Erteilung von Steuervorbescheiden ans Licht gebracht, insbesondere das Fehlen eines bestimmten Verfahrens, das klare Anforderungen sowohl an den Antragsteller als auch an die Steuerbehörden stellt, und das Fehlen geeigneter Ex-ante- und Ex-post-Kontrollverfahren.
- (240) Schließlich wurden auch Schwachstellen in Bezug auf die in Section 40 des ITA 2010 vorgesehenen allgemeinen Bestimmungen zur Vermeidung der Steuervermeidung, einschließlich der Vorschriften über die Verrechnungspreisgestaltung, festgestellt, da die Anwendung der Bestimmung vom Vorhandensein eines „künstlichen Geschäfts“ abhängig ist.
- (241) Keine dieser Schwachstellen stellt für sich eine staatliche Beihilfe dar. In Ermangelung geeigneter Maßnahmen zur Behebung dieser Schwachstellen können die Steuerbehörden jedoch bei der Durchsetzung der Vorschriften über einen übermäßigen Ermessensspielraum verfügen, was das Risiko der Gewährung staatlicher Beihilfen erhöhen kann. Darüber hinaus haben diese Schwachstellen zu den Zweifeln beigetragen, die die Kommission im Beschluss zur Ausweitung des Verfahrens geäußert hat.
- (242) Um diese Schwachstellen zu beheben, hat sich die Regierung Gibaltars bereit erklärt, gesetzliche und regulatorische Änderungen in Bezug auf ihr Steuervorbescheidsverfahren, das Territorialitätsprinzip und die Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung bzw. über die Verrechnungspreisgestaltung vorzunehmen. Nach Ansicht der Kommission stellen die im Oktober 2018 beschlossenen Änderungen einen wichtigen Fortschritt zur Erhöhung der Transparenz und zur Verringerung des Ermessensspielraums bei der Anwendung der in Gibraltar geltenden Einkommen-/Körperschaftsteuerbestimmungen dar.
- (243) Die Änderungen, die am 25. Oktober 2018 veröffentlicht und verabschiedet wurden, lassen sich wie folgt zusammenfassen:
- Annahme eines Leitfadens ⁽¹¹¹⁾ über die Anwendung des Territorialitätsprinzips, der konkrete Beispiele für ein breites Spektrum von Tätigkeiten liefert und ausdrückliche Überwachungsanforderungen in Bezug auf Unternehmen einführt, die in Gibraltar nicht steuerpflichtig sind;
 - Annahme von Rechtsvorschriften und Regelungen ⁽¹¹²⁾ betreffend die verfahrensrechtlichen Aspekte von Steuervorbescheiden, einschließlich der folgenden Anforderungen: 1) Der Antrag auf einen Steuervorbescheid muss eine ausführliche Beschreibung der Geschäftstätigkeiten mit eindeutiger Angabe des Ortes, an dem die Tätigkeit ausgeführt werden, enthalten; 2) der Vorbescheid kann nur für einen Zeitraum von höchstens drei Jahren erteilt werden und muss eine vollständige Begründung für die Erteilung sowie gegebenenfalls eine umfassende Verrechnungspreisanalyse enthalten; 3) Einführung eines Kontrollsystems, das Ex-ante- und Ex-post-Prüfungen der Steuervorbescheide umfasst; und 4) mindestens jährliche Veröffentlichung anonymisierter Zusammenstellungen von Steuervorbescheiden oder Zusammenfassungen durch die Steuerbehörden;

⁽¹¹¹⁾ Siehe Guidance on Accrued and Derived 2018 (Leitfaden zur Bestimmung von in Gibraltar erzielt oder bezogenem Einkommen). Der vollständige Text ist verfügbar unter: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Siehe Income Tax (Tax Rulings) Rules 2018 (Einkommen-/Körperschaftsteuerregeln/Vorschriften betreffend Steuervorbescheide von 2018). Der vollständige Text ist verfügbar unter: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Siehe auch Guidance on Tax Rulings (Procedure) 2018 (Leitfaden zu Steuervorbescheiden (zum Steuervorbescheidsverfahren von 2018). Der vollständige Text ist verfügbar unter: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— Verabschiedung von Rechtsvorschriften zur Änderung des ITA 2010 ⁽¹¹³⁾, um sicherzustellen, dass die Bestimmungen zur Vermeidung der Steuervermeidung und die Vorschriften über die Verrechnungspreisgestaltung unabhängig davon gelten, ob das betreffende Geschäft künstlich ist oder nicht.

- (244) Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass Gibraltar eine Änderung von Section 29 des ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾ erlassen hat, um alle in Gibraltar registrierten Unternehmen zur Abgabe einer Steuererklärung zu verpflichten, unabhängig davon, ob die Unternehmen über in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen verfügen und ob sie einen Antrag auf einen Steuervorbescheid stellen oder nicht. Die Änderung ist am 1. Januar 2016 in Kraft getreten.

12. SCHLUSSFOLGERUNG

- (245) Die Kommission stellt fest, dass das Vereinigte Königreich die Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte in Gibraltar rechtswidrig durchgeführt und damit gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV verstoßen hat. Die Kommission stellt überdies fest, dass es sich bei der Ausnahmeregelung um eine Beihilfe handelt, die im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist.
- (246) Die Kommission ist der Auffassung, dass die auf der Grundlage der Steuervorbescheide von der Regierung Gibaltars gewährte steuerliche Behandlung zugunsten der fünf an niederländischen Kommanditgesellschaften (*Commanditaire Vennootschappen*) beteiligten gibraltarischen Unternehmen, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten und passiven Zinsen erzielen, Einzelbeihilfen darstellt, die rechtswidrig unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV durchgeführt wurden und im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind.
- (247) Das Vereinigte Königreich sollte gemäß Artikel 16 der Verfahrensverordnung verpflichtet werden, die staatlichen Beihilfen von den Empfängern zurückzufordern. Das Vereinigte Königreich sollte zudem sicherstellen, dass den Empfängern oder einem ihrer Konzernunternehmen aufgrund der Ausnahmeregelung für passive Zinsen und Nutzungsentgelte oder der in den beanstandeten Steuervorbescheiden festgelegten steuerlichen Behandlung in Zukunft keine zusätzlichen Beihilfen gewährt werden.
- (248) Da das Vereinigte Königreich am 29. März 2017 mitgeteilt hat, dass es gemäß Artikel 50 des Vertrags über die Europäische Union aus der Europäischen Union auszutreten beabsichtigt, finden die Verträge auf das Vereinigte Königreich ab dem Tag des Inkrafttretens des Austrittsabkommens oder andernfalls zwei Jahre nach der Mitteilung der Austrittsabsicht keine Anwendung mehr, es sei denn, der Europäische Rat beschließt im Einvernehmen mit dem Vereinigten Königreich, diese Frist zu verlängern. Infolgedessen und unbeschadet etwaiger Bestimmungen des Austrittsabkommens gilt dieser Beschluss lediglich, bis das Vereinigte Königreich seine Eigenschaft als Mitgliedstaat der Europäischen Union verliert —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

(1) Die staatliche Beihilferegulation in Form der Ausnahmeregelung für passive Zinsen, die nach dem Einkommen-/Körperschaftsteuergesetz 2010 (ITA 2010) im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 30. Juni 2013 in Gibraltar Anwendung fand und von Gibraltar rechtswidrig unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingeführt wurde, ist im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

(2) Die staatliche Beihilferegulation in Form der Ausnahmeregelung für Nutzungsentgelte, die nach dem Einkommen-/Körperschaftsteuergesetz 2010 im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2013 in Gibraltar Anwendung fand und von Gibraltar rechtswidrig unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingeführt wurde, ist im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Artikel 2

Die Einzelbeihilfen, die fünf an niederländischen Kommanditgesellschaften (*Commanditaire Vennootschappen*) beteiligten gibraltarischen Unternehmen, die Einkünfte aus Nutzungsentgelten und passiven Zinsen erzielen, von der Regierung Gibaltars auf der Grundlage der im Anhang des Beschlusses aufgeführten Steuervorbescheide Nr. 83, 84, 139, 140 und 144 gewährt und die rechtswidrig unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV vom Vereinigten Königreich durchgeführt wurden, sind im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

⁽¹¹³⁾ Siehe Income Tax (Amendment) Regulations 2018 (Rechtsvorschriften zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes von 2018). Der vollständige Text ist verfügbar unter: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ Income Tax (Amendment) Act 2015 (Gesetz von 2015 zur Änderung des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes) vom 6. August 2015.

Artikel 3

- (1) Die Steuervorbescheidspraxis im Rahmen des Einkommen-/Körperschaftsteuergesetzes 2010 stellt keine staatliche Beihilferegulung im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV dar.
- (2) Mit Ausnahme der fünf in Artikel 2 genannten Vorbescheide und der 34 in Erwägungsgrund 144 genannten Vorbescheide⁽¹¹⁵⁾ stellen die 126 im Anhang dieses Beschlusses aufgeführten Vorbescheide keine staatlichen Einzelbeihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV dar.

Artikel 4

- (1) Artikel 1 und 2 dieses Beschlusses gelten nicht für Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Beihilferegulungen oder der in Artikel 2 erwähnten Steuervorbescheide gewährt wurden, sofern sie zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen erfüllten, die in der nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98⁽¹¹⁶⁾ des Rates erlassenen und zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfen geltenden Verordnung vorgesehen sind.
- (2) Für die Zwecke dieses Artikels und des Artikels 5 gelten Einzelbeihilfen in Bezug auf jedes Steuerjahr an dem Tag als dem Empfänger zur Verfügung gestellt, an dem die aufgrund der in Artikel 1 genannten Beihilferegulungen oder der in Artikel 2 erwähnten Steuervorbescheide entgangene Steuer ohne die entsprechende Regelung bzw. ohne den entsprechenden Vorbescheid fällig geworden wäre.

Artikel 5

- (1) Das Vereinigte Königreich fordert alle mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Beihilferegulungen oder der in Artikel 2 genannten Steuervorbescheide gewährt wurden, von den Empfängern dieser Beihilfen zurück.
- (2) Alle Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 2 genannten Steuervorbescheide gewährt wurden und die von dem betreffenden Unternehmen in Gibraltar nicht zurückgefordert werden können, werden von anderen Unternehmen zurückgefordert, die mit dem betreffenden Unternehmen in Gibraltar eine wirtschaftliche Einheit bilden, d. h. von der entsprechenden niederländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (BV), der niederländischen Kommanditgesellschaft (CV) oder der Muttergesellschaft des in Gibraltar ansässigen Unternehmens.
- (3) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfen dem Empfänger zur Verfügung gestellt wurden, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.
- (4) Die Zinsen werden nach Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission⁽¹¹⁷⁾ anhand der Zinseszinsformel berechnet.
- (5) Das Vereinigte Königreich stellt die Gewährung der Beihilfen auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Beihilferegulungen oder der in Artikel 2 genannten Steuervorbescheide mit dem Datum der Bekanntgabe dieses Beschlusses ein.

Artikel 6

- (1) Die in Artikel 5 genannten Beihilfen werden sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.
- (2) Das Vereinigte Königreich stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 7

- (1) Das Vereinigte Königreich übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:
- a) Bewertung für jedes Unternehmen in Gibraltar, das in der Zeit vom 1. Januar 2011 bis 30. Juni 2013 passive Zinserträge erzielt hat, ob diese Erträge nach der „Ort des Darlehens“-Regel (englisch „*situs of the loan rule*“) als in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen anzusehen sind;

⁽¹¹⁵⁾ Die 34 Vorbescheide (im Anhang als Vorbescheide 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 und 158 aufgeführt) betreffen die steuerliche Behandlung von passivem Einkommen. Die Beihilfen im Zusammenhang mit diesen (während des Zeitraums vor Inkrafttreten der Änderungen von 2013) erteilten Vorbescheiden werden in Artikel 1 dieses Beschlusses behandelt.

⁽¹¹⁶⁾ Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates vom 7. Mai 1998 über die Anwendung der Artikel 92 und 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 142 vom 14.5.1998, S. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1).

- b) Liste der Empfänger, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Beihilferegeln Beihilfen erhalten haben, sowie die folgenden Informationen für jeden Empfänger und für jedes relevante Steuerjahr:
- Höhe der erzielten Gewinne (getrennt nach den Gewinnen aus Nutzungsentgelten und den Gewinnen aus passiven Zinserträgen), Steuerbemessungsgrundlage, anzuwendender Einkommen-/Körperschaftsteuersatz, Höhe der gezahlten Einkommen-/Körperschaftsteuer und Betrag der entgangenen Steuer;
 - Gesamtbetrag der erhaltenen Beihilfen;
- c) folgende Informationen für jedes der fünf Unternehmen in Gibraltar, das auf der Grundlage der in Artikel 2 genannten Steuervorbescheide eine Beihilfe erhalten hat, und für jedes relevante Steuerjahr:
- Höhe der erzielten Gewinne (getrennt nach den Gewinnen aus Nutzungsentgelten und den Gewinnen aus passiven Zinserträgen), Steuerbemessungsgrundlage, anzuwendender Einkommen-/Körperschaftsteuersatz, Höhe der gezahlten Einkommen-/Körperschaftsteuer und Betrag der entgangenen Steuer;
 - Gesamtbetrag der erhaltenen Beihilfen;
- d) Gesamtbetrag (Nennbetrag und Rückforderungszinsen), der von jedem Empfänger (für alle Steuerjahre, auf die sich die Rückforderung erstreckt) zurückzufordern ist;
- e) ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen;
- f) Unterlagen, die belegen, dass Rückzahlungsanordnungen an die Empfänger ergangen sind.
2. Das Vereinigte Königreich unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der Beihilfen gemäß Artikel 5 abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt das Vereinigte Königreich der Kommission Informationen über die nationalen Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

Artikel 8

Dieser Beschluss ist an das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland gerichtet.

Brüssel, den 19. Dezember 2018

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission

ANHANG

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Dienstleistungen, Unternehmensberatung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Dienstleistungen, Schiffsmakler	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Handel, Vertrieb von Mineralölprodukten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Handel, Vertrieb von Mineralölprodukten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, Einfuhr von Möbeln	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Handel, Einfuhr von Möbeln	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Holdinggesellschaft, Vergabe von Lizenzen im Bereich geistiges Eigentum	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Handel, Herstellung und Verkauf von CDs	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
9. Geplantes Unternehmen	12.1.2011	Holdinggesellschaft, Vergabe von Lizenzen im Bereich geistiges Eigentum	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Handel, Mieteinkünfte	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Handel, Postweiterleitung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Halten von Vermögenswerten, Eigentum (Luftfahrzeuge)	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
13. Geplantes Unternehmen	4.2.2011	Begünstigter in einer Treuhandgesellschaft	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
14. Geplantes Unternehmen	7.2.2011	Gewährung von Darlehen	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Handel, Marketing-Dienste	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Handel, Sportvermittler	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Handel, Bereitstellung von Vermögensverwaltern	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Handel, Vertrieb von Medizinprodukten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Handel, Marketing-	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Handel, Yachtvermietung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Halten von Eigentum und Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Investment-Holdinggesellschaft	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Handel, Management einer Schifffahrtslinie	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Handel, Marketing-	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Handel, Marketing und Vertrieb, Schulungen	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Handel, Vertrieb von Produkten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Handel, Marketing und Vertrieb, Schulungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Handel, Marketing-	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Investment-Holdinggesellschaft	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Handel, Verwaltungsdienstleistungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Inhaber von Rechten des geistigen Eigentums	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
36. Hatrick Limited	21.3.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
37. Tübingen Limited	22.3.2011	Vermögensverwaltende Holdinggesellschaft, Motoryacht	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Handel, Lagerung und Umschlag von Erdöl	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Handel, Motoren	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Gewährung von Darlehen	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
42. Geplantes Unternehmen	28.3.2011	Handel, Marketing-Dienstleistungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Handel, Marketing-Dienstleistungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Holding, geistiges Eigentum	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Investment-Holding	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
46. Geplantes Unternehmen	1.4.2011	Handel, Werbung	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Inhaber von Patenten und Marken	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Unternehmensgruppe	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
51. AMD Limited	1.4.2011	Handel, Vertrieb von landwirtschaftlichen Erzeugnissen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Holding, Gesellschaftsanteile	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Handel, Vermietung von Leerschiffen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Handel, Marketing-Dienstleistungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Handel, Marketing-Dienstleistungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Handel, Vertrieb von landwirtschaftlichen Erzeugnissen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Dienstleistungen, Management und Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Dienstleistungen, Bereitstellung von Treuhändern	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Dienstleistungen, Bereitstellung von Treuhändern	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Investment-Holding	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Investment-Holding	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Handel, Lieferant von Öl- und Gasanlagen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Dienstleistungen, Beratung und Information	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Immobilien- und Beteiligungsholding	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogener Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Handel, Glücksspiel	Der Vorbescheid bezieht sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen und betrifft kein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen.
76. Orios Limited	23.5.2011	Handel, Online-Blumen- und Geschenkartikelhändler	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Vermögensverwaltende Holdinggesellschaft, Motoryacht	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Vermögensverwaltende Holdinggesellschaft, Motoryacht	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
80. Repset Limited	1.6.2011	Unternehmensgruppe	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Gewährung von Darlehen	Beanstandeter Vorbescheid
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited Limited, GibCo2)	2.6.2011	Gewährung von Darlehen	Beanstandeter Vorbescheid
85. Walstead Limited	8.6.2011	Handel, Marketing, Vertrieb und Forschung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
87. Perpetual Systems Limited	09.06.2011	Handel in Gibraltar	Der Vorbescheid bezieht sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen und betrifft kein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen.
88. Loksyes (International) Limited	15.6.2011	Handel in Gibraltar	Der Vorbescheid bezieht sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen und betrifft kein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Handel, Einkauf und Vertrieb von Bekleidung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Dienstleistungen, Beratung und Marketing	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Dienstleistungen, Beratung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Vermögensverwaltende Holdinggesellschaft, Motoryacht	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
96. Geplantes Unternehmen	12.7.2011	Handel, Währungsumtausch	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Investment-Holding	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Dienstleistungen, Beratung und Marketing	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
99. Geplantes Unternehmen (Advisory Limited)	14.7.2011	Gewährung von Darlehen	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
100. Geplantes Unternehmen	22.7.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
101. Geplantes Unternehmen	5.8.2011	Handel, Marketing	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Unternehmensgruppe	Der Vorbescheid bezieht sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen und betrifft kein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Inhaber von geistigem Eigentum	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Dienstleistungen, Beratung und Darlehenszinsen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Dienstleistungen, Unternehmensberatung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
113. Geplantes Unternehmen internationale Anwaltskanzlei	16.11.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Handel, Vertrieb von Erdbewegungsprodukten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Dienstleistungen, verwaltungstechnische Unterstützung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Dienstleistungen, Beratung, Fußballagent	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Handel, Segelunterricht und Vermietung von Yachten	Tatsächlich steuerpflichtig. In Gibraltar erzielter und bezogenes Einkommen und daher in Gibraltar steuerpflichtig
119. Geplantes Unternehmen	16.12.2011	Dienstleistungen, verwaltungstechnische Unterstützung	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Tochtergesellschaft	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Handel, Vermietung von Lastkraftwagen und Anhängern	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Handel, Vertrieb von EDV	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Gewährung von Darlehen	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Handel, Gebühren und Provisionen auf Zahlungen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, Erdöl-Brunnenbohranlage (Charter)	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, Erdöl-Brunnenbohranlage (Charter)	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Handel, Erdöl-Brunnenbohranlage (Charter)	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Handel, Erdöl-Brunnenbohranlage (Charter)	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Handel, Erdöl-Brunnenbohranlage (Charter)	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Dienstleistungen, Bereitstellung von Ingenieuren	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Tochtergesellschaft von Chemieunternehmen	Beanstandeter Vorbescheid
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Tochtergesellschaft von Chemieunternehmen	Beanstandeter Vorbescheid
141. Geplantes Unternehmen	12.6.2012	Inhaber von geistigem Eigentum	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, Firmengründung	Tatsächlich steuerpflichtig. In Gibraltar erzielter und bezogenes Einkommen und daher in Gibraltar steuerpflichtig
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Handel, Firmengründung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Tochtergesellschaft einer Gruppe	Beanstandeter Vorbescheid
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Handel, Bereitstellung von Treuhanddienstleistungen	Tatsächlich steuerpflichtig. In Gibraltar erzielter und bezogenes Einkommen und daher in Gibraltar steuerpflichtig
146. OED Limited	4.1.2013	Handel, Softwareentwicklung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Handel, Online-Broker	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
148. Geplantes Unternehmen	12.4.2013	Inhaber von geistigem Eigentum	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Handel, Marketing und Werbung	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Handel, Website-Portale	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Halten von Unternehmensanteilen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Handel, Website-Portale	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Handel, Website-Portale	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
154. Geplantes Unternehmen	10.5.2013	Inhaber von geistigem Eigentum	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Handel, Einkauf, Ein- und Ausführen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Handel, Rahmenversicherungsschutz	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Inhaber von geistigem Eigentum	Steuerbefreiung für passives Einkommen. Bereinigung der Situation nach Gesetzesänderungen oder Einstellung der Tätigkeiten.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Gewährung von Darlehen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	02.8.2013	Handel, industrielle Fertigung	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Dienstleistungen, Bereitstellung von konzerninternen Beratungsdiensten	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielter oder bezogenes Einkommen.

Firmenname	Zeitpunkt der Gewährung	Beschreibung der Tätigkeiten	Einstufung des Vorbescheids (in Anbetracht von Abschnitt 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Dienstleistungen, Verwaltung von Domain-Verkäufen	Anwendung des Territorialitätsprinzips. Kein in Gibraltar erzielt oder bezogenes Einkommen.
163. Geplantes Unternehmen	23.12.2013	Handel, Warenversorgung	Das Unternehmen wurde nicht eingetragen, hat seine Tätigkeiten nicht aufgenommen oder es handelte sich um ein ruhendes Unternehmen.
164. Potenzieller Einwanderer	23.12.2013	Arbeitnehmer	Der Vorbescheid bezieht sich auf die Besteuerung der Einkommen von natürlichen Personen und betrifft kein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen.
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Handel, Bereitstellung digitaler Produkte, darunter Online-Schulungskurse	Tatsächlich steuerpflichtig. In Gibraltar erzielt und bezogenes Einkommen und daher in Gibraltar steuerpflichtig

Anmerkung: Die Reihenfolge der Unternehmen richtet sich nach der Reihenfolge in Anhang 1 des Beschlusses zur Ausweitung des Verfahrens. Der Vollständigkeit halber umfasst die Tabelle auch die fünf beanstandeten Steuervorbescheide Nr. 83, 84, 139, 140 und 144.