Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (andra avdelningen i utökad sammansättning)

den 12 maj 2021 *

”Statligt stöd – Stöd som Luxemburg har genomfört till förmån för Engie – Beslut i vilket det slås fast att stödet är oförenligt med den inre marknaden och olagligt samt förordnas om att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked (tax ruling) – Statliga medel – Fördel – Kombinerad effekt av två skatteåtgärder – Skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar – Beskattning av vinstutdelning – Missbruk av rättigheter – Selektiv karaktär – Referensram – Konstaterande att det gjorts ett undantag från denna referensram – Situationernas jämförbarhet – System med moder- och dotterbolag – Bolagskoncern – Återkrav – Indirekt harmonisering – Processuella rättigheter – Motiveringsskyldighet”

I målen T-516/18 och T-525/18,

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av T. Uri, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten D. Waelbroeck,

sökande i mål T-516/18,

med stöd av

Irland, företrätt av J. Quaney, M. Browne och M.A. Joyce, i egenskap av ombud, biträdda av P. Gallagher och S. Kingston, SC, och B. Doherty, barrister,

intervenient,

Engie Global LNG Holding Sàrl, Luxemburg (Luxemburg),

Engie Invest International SA, Luxemburg,

Engie, Courbevoie (Frankrike),

företrädda av advokaterna B. Le Bret, M. Struys och C. Rydzynski,

sökande i mål T-525/18,

mot

Europeiska kommissionen, företrädd av B. Stromsky och S. Noë, i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: franska.

angående en talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Engie (EUT L 78, 2019, s. 1),

TRIBUNALEN (andra avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude, samt domarna V. Tomljenović (referent), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl och I. Nõmm,

justitiesekreterare: handläggaren M. Marescaux,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 15 september 2020,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten

1 Europeiska kommissionen sände den 23 mars 2015 till Storhertigdömet Luxemburg en begäran om upplysningar om dess praxis beträffande förhandsbesked i skattefrågor avseende Engie-koncernen, inklusive Engie (nedan kallat Engie SA), Engie Global LNG Holding Sàrl och Engie Invest International SA (nedan gemensamt kallade Engie).

2 Kommissionen bad i denna begäran om att alla beslut om förhandsbesked i skattefrågor, som var i kraft eller hade varit i kraft under de föregående tio åren och som avsåg bolagen i Engie-koncernen sedan 2004 och fram till den 23 mars 2015 skulle översändas.

3 Kommission bad vidare om att Engie-koncernens och dess bolags årsredovisningar för åren 2011–2013 skulle översändas, jämte kopior av bolagens skattedeklarationer.

A. Engie-koncernen

4 Av skälen 16–22 i kommissionens beslut (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Engie (EUT L 78, 2019, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet) följer att Engie-koncernen består av Engie SA, ett franskt bolag, och samtliga bolag som direkt eller indirekt kontrolleras av Engie SA, i det angripna beslutet gemensamt kallade Engie.

5 I Luxemburg kontrollerar Engie ett flertal bolag, däribland Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (nedan kallat CEF), som grundades i Luxemburg år 1933 och som 2015 bytte namn till Engie Invest International SA.

6 Detta bolags verksamhetsföremål är att förvärva kapitalandelar i Luxemburg och i utländska företag, samt att förvalta, nyttja och kontrollera dessa andelar.

7 CEF äger, för det första, GDF Suez Treasury Management Sàrl (nedan kallat GSTM) och, för det andra, Electrabel Invest Luxembourg SA (nedan kallat EIL).

8 CEF överlät, från och med år 2010, sin verksamhet med likviditetsförvaltning och finansiering till GSTM.

9 CEF äger, för det tredje, GDF Suez LNG Holding Sàrl (nedan kallat LNG Holding), som grundades i Luxemburg är 2009 och som 2015 bytte namn till Engie Global LNG Holding Sàrl.

10 Detta bolags verksamhetsföremål är att förvärva kapitalandelar i Luxemburg och i utländska företag, samt att förvalta dessa andelar.

11 LNG Holding ersatte, i slutet av år 2009, ett annat bolag i Engie-koncernen, Suez LNG Trading (nedan kallat LNG Trading), som moderbolag till GDF Suez LNG Supply SA (nedan kallat LNG Supply) och GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (nedan kallat LNG Luxembourg).

12 LNG Luxembourg och LNG Supply grundades i Luxemburg år 2009 och bildades bland annat i syfte att, den 30 oktober 2009, säkerställa finansieringen och därefter överföringen av verksamheten avseende flytande naturgas och avledda gasprodukter från LNG Trading till LNG Supply, via LNG Luxemburg.

13 Överlåtelsen inom koncernen av CEF:s och LNG:s verksamheter till deras respektive dotterbolag finansierades inom Engie-koncernen, genom att LNG Supply och GSTM (nedan gemensamt kallade dotterbolagen) hos LNG Luxembourg respektive EIL (nedan gemensamt kallade de mellanliggande bolagen) tecknade en typ av räntefritt obligatoriskt konvertibelt lån kallat ZORA.

14 Såväl överlåtelsen av verksamheten med finansiering och likviditetsförvaltning från CEF till GSTM, som överlåtelsen av verksamheten med inköp, försäljning och handel med flytande naturgas och avledda gasprodukter från LNG Trading till LNG Supply, resulterade i att Luxemburgs skattemyndighet i två omgångar utfärdade förhandsbesked i skattefrågor.

B. Förhandsbesked i skattefrågor

15 Som svar på en begäran om upplysningar av den 23 mars 2015, utfärdade Storhertigdömet Luxemburg förhandsbesked i skattefrågor i två omgångar (nedan gemensamt kallade de omtvistade förhandsbeskeden) till kommissionen:

– En omgång förhandsbesked avseende överlåtelsen av verksamheten med inköp, försäljning och handel av flytande naturgas och avledda gasprodukter från LNG Holding till LNG Supply, samt finansieringen av denna genom ett lån som beviljats av LNG Luxemburg, då samtliga inblandade bolag har sina säten i Luxemburg, och

– en omgång förhandsbesked avseende överlåtelsen av verksamheten med likviditetsförvaltning och finansiering från CEF till GSTM, samt inansieringen av denna genom ett lån beviljat av EIL, då samtliga inblandade bolag har sina säten i Luxemburg.

1. Förhandsbesked avseende överlåtelsen av verksamheter till LNG Supply

16 Förhandsbeskeden om överlåtelsen av verksamheterna avseende flytande naturgas och avledda gasprodukter till LNG Supply beskrivs i skälen 23–58 i det angripna beslutet och finns som bilaga till handlingarna i mål T-516/18.

17 Det första förhandsbeskedet lämnades den 9 september 2008. I detta rapporterades att LNG Supply och därefter LNG Luxemburg bildats samt att LNG Tradings verksamhet skulle avyttras till LNG Luxemburg, som i sin tur skulle sälja den vidare till LNG Supply.

18 Sammanfattningsvis förvärvade LNG Supply verksamheten av LNG Trading genom ett ZORA från LNG Luxemburg. Vid konverteringen av lånet ställde LNG Supply ut aktier som innefattade ZORA:s nominella värde upp- eller nedräknat med tilläggen på detta lån (nedan kallade ZORA-tilläggen).

19 I skattehänseende följer det av förhandsbeskedet av den 9 september 2008 att LNG Supply endast beskattas utifrån en marginal som överenskommits med Luxemburgs skattemyndighet. Denna marginal motsvarar en [*konfidentiellt*] [1] del av LNG Supply, med ett fastställt minimum på [*konfidentiellt*]. Skillnaden mellan den vinst som genereras varje år och den med Luxemburgs skattemyndighet överenskomna marginalen motsvarar ZORA-tilläggen, vilka utgör en avdragsgill kostnad.

20 För att belysa detta angav kommissionen, i skäl 48 i det angripna beslutet, att LNG Supplys skattepliktiga inkomst för perioden 2011, med en omsättning på [*konfidentiellt*], uppgick till [*konfidentiellt*], det vill säga [*konfidentiellt*]. LNG Supply har därmed betalat [*konfidentiellt*] euro i bolagsskatt för räkenskapsåret 2011.

21 LNG Luxembourg finansierar för sin del det aktuella lånet genom att med LNG Trading ingå ett förbetalt terminskontrakt, enligt vilket LNG Luxemburg åtar sig att avyttra samtliga av LNG emitterade aktier på dagen för konversionen, mot ett pris motsvarande det nominella beloppet för det aktuella ZORA.

22 Skattemässigt erbjuder det luxemburgska systemet LNG Luxemburg en möjlighet, under hela löptiden för det aktuella ZORA, att inte redovisa någon skattepliktig intäkt eller någon kostnad som är skattemässigt avdragsgill och som är förbunden med detta ZORA. Det innebär även att om LNG Luxemburg väljer att tillämpa artikel 22bis i loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt, i ändrad lydelse) (nedan kallad LIR), såsom den framställs i skäl 89 i det angripna beslutet, ger konverteringen av det aktuella ZORA inte upphov till något skattepliktigt reavinst. Med andra ord kommer ZORA-tilläggen inte att beskattas vid konverteringen om LNG väljer att tillämpa artikel 22bis LIR.

23 Av förhandsbeskedet av den 9 september 2008 följer vidare att LNG Trading ska redovisa den betalning som erhållits enligt det förbetalda terminskontraktet under posten ”finansiella anläggningstillgångar” och att dessa tillgångar kommer att värderas till självkostnadspris, varför LNG Trading inte kommer att redovisa någon skattepliktig inkomst eller kostnad som är skattemässigt avdragsgill före konverteringen av ZORA. Vidare bekräftar skattemyndigheten att artikel 166 LIR, såsom den framställs i skälen 83–86 i det angripna beslutet, varigenom skattebefrielse medges för vissa intäkter från kapitalandelar, är tillämplig på de andelar som förvärvats enligt terminskontraktet.

24 Det andra förhandsbeskedet utfärdades den 30 september 2008 och avser överlåtelsen av den faktiska förvaltningen av LNG Trading till Nederländerna.

[1] Konfidentiella uppgifter har utelämnats.

25 Det tredje förhandsbeskedet utfärdades den 3 mars 2009. I detta godkändes ändringarna i den struktur som inrättats genom förhandsbeskedet av den 9 september 2008, bland annat bestående i att LNG Trading ersattes av LNG Holding och att det ZORA som LNG Supply tecknat hos LNG Luxemburg och LNG Holding trädde i kraft.

26 Det fjärde förhandsbeskedet utfärdades den 9 mars 2012 och klargör vissa redovisningstermer som används i beräkningen av marginalen som ligger till grund för beskattningen av LNG Supply.

27 Det sista förhandsbeskedet utfärdades den 13 mars 2014 och bekräftar en begäran som lämnats in den 20 september 2013. Det avser skattebehandlingen av en partiell konvertering av det ZORA som LNG tecknat. Av detta förhandsbesked följer att LNG Supply, på dagen för konverteringen av detta lån, ska minska sitt nominella kapital med ett lika stort belopp som beloppet för denna konvertering.

28 Skattemyndigheten i Luxemburg har bekräftat att i skattehänseende har den aktuella partiella konverteringen inte någon betydelse för LNG Luxemburg. LNG Holding ska, för sin del, redovisa en vinst som motsvarar skillnaden mellan det nominella beloppet för de konverterade aktierna och konverteringsbeloppet. Vidare anges att denna vinst enligt artikel 166 LIR omfattas av skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar.

2. Förhandsbeskeden om överlåtelsen av verksamhet till GSTM

29 Förhandsbeskeden avseende överlåtelsen av verksamheten med finansiering och likviditetsförvaltning till GSTM beskrivs i skälen 59–77 i det angripna beslutet och finns som bilaga till handlingarna i mål T-516/18.

30 I det första förhandsbeskedet, som utfärdades den 9 februari 2010, godkänns en struktur liknande den som LNG genomfört för att finansiera överlåtelsen av sin verksamhet inom sektorn för flytande naturgas till LNG Supply. Den aktuella strukturen grundar sig på ett ZORA som GSTM tecknat hos EIL och som tjänar till att finansiera CEF:s förvärv av verksamheten med finansiering och likviditetsförvaltning.

31 GSTM beskattas, liksom LNG Supply, under ZORA:s hela löptid på en marginal som överenskommits med luxemburgska skattemyndigheten. Denna marginal utgörs av en [*konfidentiellt*] andel.

32 Kommissionen har, som en illustration i skäl 74 i det angripna beslutet angett att GSTM, år 2011, för en sammanlagd nettointäkt före skatt och före ZORA-tilläggen på 45 522 581 euro och med ett genomsnittligt värde på bolagets tillgångar på 3,7 miljarder euro, beskattades det med [*konfidentiellt*].

33 Det andra förhandsbeskedet, som utfärdades den 15 juni 2012, godkänner beskattningen av finansieringen och grundar sig på en bedömning som är identisk med den som gjordes i det förhandsbeskedet av den 9 september 2008 avseende överlåtelsen av LNG Tradings verksamhet till LNG Supply. Den skiljer sig emellertid från denna bedömning vad gäller en eventuell ökning av beloppet för det ZORA som GSTM tecknat.

3. Sammanfattning av de finansiella strukturer som bolagen inom Engie-koncernen inrättat

34 Av skälen 23–77 i det angripna beslutet följer att de aktuella förhandsbeskeden, mot bakgrund av den luxemburgska skattelagstiftningen, godkänner olika koncerninterna transaktioner. Vidare har kommissionen understrukit den omständigheten att det av dessa förhandsbesked framgår att dessa transaktioner utgör en helhet som, för LNG Supply och för GSTM, genomför en enda operation, nämligen den koncerninterna överlåtelsen av verksamheterna avseende flytande naturgas och verksamheterna avseende finansiering och likviditet, vars finansiering också genomförs inom koncernen. Kommissionen har även påpekat att dessa transaktioner, redan från början, utarbetades så att de skulle genomföras i tre steg, vilka på varandra följande men inbördes beroende av varandra, och innebar att holdingbolag, mellanbolag och dotterbolag inom Engie-koncernen var inblandade. Huvuddragen i dessa transaktioner är följande.

35 För det första överlåter ett holdingbolag en samling tillgångar till sitt dotterbolag.

36 Av skäl 34 i det angripna beslutet följer att överlåtelsen av LNG Tradings verksamheter till LNG Supply ledde till att LNG Supply, den 30 oktober 2009, ställde ut två skuldebrev till förmån för LNG Trading. Det första skuldebrevet täckte en fordran på 11 miljoner USD (cirka 9,26 miljoner euro) och det andra en fordran på 646 miljoner USD (cirka 544 miljoner euro). LNG Trading överlät endast den andra fordran till LNG Holding.

37 Vidare följer av skäl 61 i det angripna beslutet att överlåtelsen av CEF:s verksamheter till GSTM ledde till att ett skuldebrev ställdes ut till CEF. Skuldebrevet täckte en fordran på 1 036 912 506,84 euro.

38 För det andra har dotterbolaget, för att finansiera de överlåtna verksamheterna, tecknat ett ZORA hos ett mellanliggande bolag. Med tillämpning av detta avtal ska, utöver att det beviljade lånet inte medför någon periodisk ränta, det dotterbolag som tecknat ett ZORA vid konverteringen återbetala lånet genom att emittera aktier vars belopp motsvarar lånets nominella värde, plus ett tillägg som utgörs av dotterbolagets hela vinst under lånets löptid, det vill säga ZORA-tillägget, efter avdrag för en begränsad marginal som överenskommits med de luxemburgska skattemyndigheterna.

39 Av skäl 34 i det angripna beslutet följer att LNG Supply och LNG Luxemburg den 30 oktober 2009 avtalade om ett ZORA med ett nominellt värde på 646 miljoner USD och med en löptid på 15 år.

40 Enligt skäl 61 i det angripna beslutet slöts även två avtal, varav det ena är daterat den 17 juni 2011 och det andra den 30 juni 2014, om GSTM:s tecknande av ett ZORA hos EIL, vars förfallodatum är fastställt till år 2026 och vars nominella värde uppgår till 1 036 912 506,84 euro.

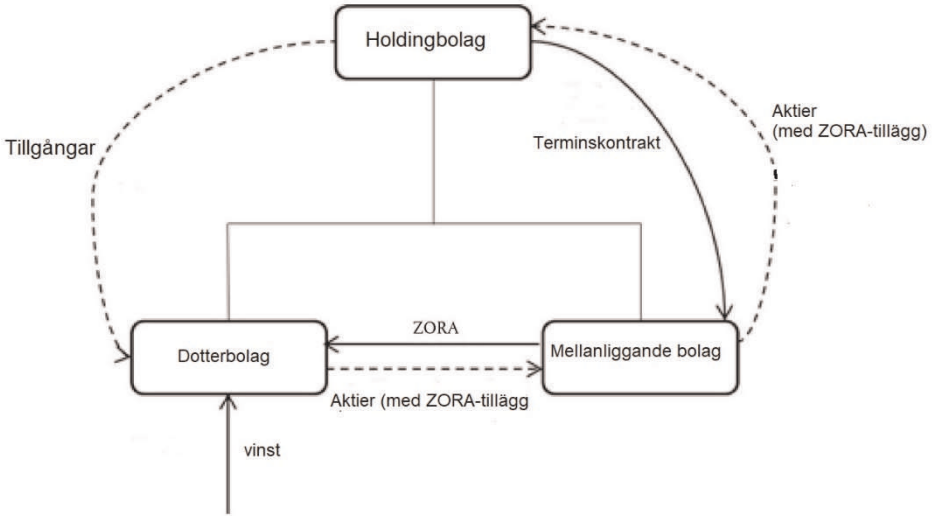
41 För det tredje finansierar det mellanliggande bolaget det lån som beviljats dotterbolaget, genom ett med holdingbolaget slutet förbetalt terminskontrakt. Enligt bestämmelserna i detta kontrakt, betalar holdingbolaget till det mellanliggande bolaget ett belopp som motsvarar det nominella beloppet för ZORA, i utbyte mot att förvärva rätten till aktierna som dotterbolaget emitterar vid konverteringen av ZORA. Om dotterbolagen gör vinst under ZORA:s löptid blir moderbolaget innehavare av rättigheterna till samtliga emitterade aktier vilka, utöver lånets nominella värde, kommer att omfatta uppburna vinster.

42 I praktiken slöts, som framgår av skäl 34 i det angripna beslutet, den 30 oktober 2009 ett förbetalt terminskontrakt mellan LNG Luxemburg och LNG Holding. Detta kontrakt innebar, för det första, att LNG Holding förvärvade alla LNG Luxemburgs rättigheter till aktierna i LNG Supply till ett pris av 646 miljoner USD och, för det andra, att aktierna i LNG Supply överläts till LNG Holding den dag de emitterades.

43 I skäl 61 i det angripna beslutet anges att ett identiskt förbetalt terminskontrakt ingicks den 17 juni 2011 mellan CEF och EIL.

44 GSTM:s och LNG Supplys tecknande av ett ZORA hos EIL respektive LNG Luxemburg och de sistnämnda bolagens slutande av ett förbetalt terminskontrakt med CEF respektive LNG Holding (nedan kallade de berörda holdingbolagen) ersätter den initiala finansieringen av överlåtelsen av verksamheterna genom GSTM:s och LNG Supplys emission av skuldebrev till vilka CEF respektive LNG Holding var innehavare.

45 Figuren i skäl 27 i det angripna beslutet, som återges nedan, illustrerar dessa tre efter varandra följande transaktioner.



4. Effekten av den partiella konvertering av ZORA som LNG Supply avtalat om

46 I skälen 46, 47, 49, 53 och 57 i det angripna beslutet, beskrev kommissionen effekten av 2014 års partiella konvertering av ZORA som LNG Supply avtalat om. Detta ZORA var det enda som konverterades innan det angripna beslutet antogs.

47 Vid den partiella konvertering av ZORA som det avtalats om återbetalade LNG Supply en del av det nominella beloppet och en del av ZORA-tillägget.

48 LNG gjorde i detta syfte, i september 2014, en kapitalökning med 699,9 miljoner USD (cirka 589,6 miljoner euro), varav 193,8 miljoner USD (cirka 163,3 miljoner euro) för återbetalningen av en del av det nominella värdet av ZORA och, vid detta datum, [*konfidentiellt*] för återbetalningen av en del av ZORA-tillägget. Kommissionen har emellertid, mot bakgrund av LNG Supplys skattedeklaration avseende år 2014, påpekat att beloppet för det samlade ZORA-tillägget i realiteten minskade [*konfidentiellt*].

49 När det gäller LNG Luxemburg, medförde den partiella konverteringen av ZORA en minskning av värdet av detta ZORA, vilket i bolagets årsredovisning redovisades som en tillgång, motsvarande 193,8 miljoner USD, och därmed en minskning av värdet på det förbetalda terminskontraktet, vilken i årsredovisningen redovisades som en skuld, motsvarande samma belopp.

50 Slutligen redovisade LNG Holding i sin årsredovisning, till följd av annulleringen av de aktier som bolaget erhållit enligt det förbetalda terminskontraktet, [*konfidentiellt*], en reavinst som omfattades av skattebefrielsen för intäkterna från kapitalandelar.

51 När det gäller det ZORA som GSTM tecknat, angav kommissionen i skäl 165 i det angripna beslutet att fördelen inte berodde på konverteringen av ZORA även om fördelen – för fastställandet av det beloppet som skulle återkrävas – betraktades som att den uppstod först när CEF:s intäkt befriades från skatt.

C. Det formella granskningsförfarandet

52 I en skrivelse av den 1 april 2016 meddelade kommissionen Storhertigdömet Luxemburg att den hyste tvivel beträffande huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var förenliga med bestämmelserna om statligt stöd.

53 Den 23 maj 2016 lämnade Storhertigdömet Luxemburg ett yttrande till kommissionen.

54 Den 19 september 2016 beslutade kommissionen, i enlighet med artikel 108.2 FEUF, att inleda ett formellt granskningsförfarande (nedan kallat beslutet att inleda ett granskningsförfarande). Beslutet att inleda ett granskningsförfarande offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 3 februari 2017.

55 I en skrivelse av den 21 november 2016 lämnade Storhertigdömet Luxemburg sina kommentarer till beslutet att inleda ett granskningsförfarande samt de upplysningar som kommissionen hade begärt.

56 Den 27 februari 2017 lämnade Engie synpunkter på beslutet att inleda ett granskningsförfarande.

57 Genom en skrivelse av den 10 mars 2017 översände kommissionen Engies synpunkter till de luxemburgska myndigheterna, som gavs tillfälle att bemöta dem.

58 Genom en skrivelse av den 22 mars 2017 uppmanade kommissionen Luxemburg att inkomma med kompletterande upplysningar.

59 Den 10 april och den 12 maj 2017 meddelade Storhertigdömet Luxemburg kommissionen att de synpunkter som Engie lämnat motsvarade Luxemburgs egna och lämnade de kompletterande upplysningar som kommissionen begärt.

60 Den 1 juni 2017 hölls ett trepartsmöte mellan kommissionen, Storhertigdömet Luxemburg och Engie. Innehållet i mötet återgavs i ett protokoll.

61 Den 16 juni 2017 lämnade Luxemburg, till följd av mötet av den 1 juni 2017, kompletterande upplysningar.

62 I en skrivelse av den 11 december 2017 begärde kommissionen återigen kompletterande upplysningar. Såväl Storhertigdömet Luxemburg som Engie efterkom denna begäran den 31 januari 2018.

63 Kommissionen antog den 20 juni 2018 det angripna beslutet.

II. Det angripna beslutet

64 I det angripna beslutet uppgav kommissionen i huvudsak att Storhertigdömet Luxemburg, genom sin skattemyndighet, i strid med artikel 107.1 och artikel 108.3 FEUF har beviljat en selektiv fördel till en enhet som, enligt skälen 16, 316 och 317 i det angripna beslutet, utgörs av hela Engie-koncernen betraktad som en enda ekonomisk enhet.

65 Utan att ifrågasätta lagenligheten enligt luxemburgsk skattelagstiftning av den samlade finansiella struktur som Engie inrättat för att överlåta de två verksamheterna, invände kommissionen mot de konkreta effekterna som denna struktur hade på den totala skatt som koncernen var skyldig att erlägga, eftersom i stort sett hela den vinst som dotterbolagen gjort i Luxemburg i praktiken inte beskattades.

A. Statens ansvar

66 När det gäller statens ansvar beträffande de omtvistade förhandsbeskeden och ianspråktagandet av statliga medel, angav kommissionen i skälen 156 och 157 i det angripna beslutet att de omtvistade förhandsbeskeden hade lämnats av den luxemburgska skattemyndigheten och lett till en förlust av skatteintäkter. Den ekonomiska fördel som beviljats genom dessa förhandsbesked var därmed hänförlig till Storhertigdömet Luxemburg och finansierad med statliga medel.

B. Beviljande av en fördel

67 Vad gäller beviljandet av en ekonomisk fördel för de berörda holdingbolagen, angav kommissionen, bland annat i skälen 163 och 166 i det angripna beslutet, att denna utgjordes av en skattebefrielse, enligt det aktuella förhandsbeskedet, för intäkter från kapitalandelar i dessa bolag, intäkter som ur ekonomisk synpunkt motsvarar ZORA-tilläggen som dotterbolagen hade dragit av som kostnader från sina skattepliktiga intäkter.

68 Närmare bestämt beskattades ZORA-tilläggen varken i dotterbolagen, i de mellanliggande bolagen eller i holdingbolagen.

69 I skattehänseende betalar dotterbolagen, liksom framgår av skälen 35, 47 och 62 i det angripna beslutet, en bolagsskatt vars beskattningsunderlag består av en begränsad marginal som överenskommits med skattemyndigheten.

70 Kommissionen påpekade att dotterbolagen varje år, på grund av den framtida konverteringen av det aktuella ZORA, redovisade avsättningar motsvarande ZORA-tilläggen, som i huvudsak motsvarade skillnaden mellan den vinst som dotterbolagen faktiskt genererat och den marginal som överenskommits med skattemyndigheten som skattepliktig intäkt. Dessa ZORA-tillägg

betraktas som avdragsgilla kostnader. Kommissionen ansåg således att de ifrågasatta åtgärderna, gjorde det möjligt för dotterbolagen att utesluta nästan hela den vinst som de gjort under lånets löptid från skatteunderlaget för den bolagsskatt som de skulle erlägga.

71 De mellanliggande bolagen skulle inte heller, mot bakgrund av skälen 39 och 52 i det angripna beslutet, komma att beskattas på ZORA-tilläggen.

72 De mellanliggande bolagen skulle nämligen, vid konverteringen av ZORA och med tillämpning av det förbetalda avtalet om köp av aktier som slutits med de berörda holdingbolagen, göra en förlust på samma belopp som ZORA-tilläggen.

73 De berörda holdingbolagen, som innehar aktier i dotterbolagen i enlighet med det förbetalda avtalet om köp av aktier, skulle således inte heller, enligt skäl 56 i det angripna beslutet, beskattas på ett belopp motsvarande beloppet för ZORA-tilläggen, eftersom intäkterna från annulleringen av aktierna i dotterbolaget enligt de omtvistade förhandsbeskeden omfattades av artikel 166 LIR om undantag från bolagsskatt för intäkter från kapitalandelar. Kommissionen påpekade således i skäl 57 i det angripna beslutet att till följd av den partiella konverteringen av ZORA LNG 2014 genererades en reavinst på [*konfidentiellt*], som helt befriades från skatt.

C. Selektivitet för de omtvistade förhandsbeskeden

74 För att styrka att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva grundade sig kommissionen i huvudsak på tre resonemang, såsom framgår bland annat av skälen 163–170 och 237 i det angripna beslutet. Två av dessa gäller förekomsten av en selektiv fördel för holdingbolagen, i det ena fallet mot bakgrund av en referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt, och i det andra fallet mot bakgrund av en referensram som begränsats till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar. Ett tredje resonemang rör förekomsten av en selektiv fördel för Engie-koncernen. Vidare följer av skäl 289 i det angripna beslutet att kommissionen, i andra hand, ansåg att en selektiv fördel förelåg till följd av att artikel 6 i Steueranpassungsgesetz (lagen om skatteanpassning) av den 16 oktober 1934 (*Mémorial* A 901) (nedan kallad bestämmelserna om missbruk av rättigheter) inte hade tillämpats. Vidare konstaterade kommissionen att det inte fanns något som kunde rättfärdiga den gynnsamma behandling som beviljats genom de omtvistade förhandsbeskeden.

1. Selektivitet för holdingbolagen

75 Det ska inledningsvis påpekas att kommissionen, för det första, i skälen 171–199 i det angripna beslutet, angav att de omtvistade förhandsbeskeden gav holdingbolagen inom Engie-koncernen en selektiv fördel, eftersom de utgjorde ett undantag från det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

76 Kommissionen angav, för det andra, i skälen 200–236 i det angripna beslutet, att de omtvistade förhandsbeskeden gav holdingbolagen inom Engie-koncernen en selektiv fördel, eftersom de utgjorde ett undantag från bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning. Dessa undantag kunde, enligt kommissionen, inte vara motiverade av skattesystemets struktur.

a) Undantaget från den referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt

77 Vad gäller det luxemburgska systemet för bolagsskatt angav kommissionen att detta system följde av artiklarna 18, 23, 40, 159 och 163 LIR, såsom de framställts i skälen 78–81 i det angripna beslutet, enligt vilka vinsten hos alla företag som är skattskyldiga i Luxemburg ska beskattas på grundval av deras redovisning. Kommissionen preciserade att det var förenligt med domstolens praxis att – i syfte att definiera referensramen – identifiera en målsättning eller en princip som följer av de bestämmelser som denna referensram utgörs av, och att målsättningen i detta fall, det vill säga att beskatta vinsten i alla bolag som är skattskyldiga i Luxemburg i enlighet med deras redovisning, tydligt framgick av den luxemburgska lagstiftningen.

78 Kommissionen tillade att tillämpningen av en referensram som omfattade det luxemburgska systemet för bolagsskatt också var förenlig med domstolens praxis. Domstolen har i fast rättspraxis slagit fast att referensramen, beträffande åtgärder avseende beskattning av företag, fick definieras mot bakgrund av systemet för bolagsskatten och inte mot bakgrund av de specifika bestämmelser som var tillämpliga på vissa skattskyldiga eller vissa transaktioner.

79 De omtvistade förhandsbeskeden innebar således ett undantag från det luxemburgska systemet för bolagsskatt, genom att de godkände att intäkter från kapitalandelar som ekonomiskt motsvarade ZORA-tilläggen inte skulle beskattas i holdingbolagen.

80 De omtvistade förhandsbeskeden låg vidare till grund för diskriminering till förmån för holdingbolagen. De bolag som är skyldiga att erlägga bolagsskatt i Luxemburg beskattas nämligen, till skillnad från holdingbolagen, på deras vinst enligt vad som framgår av deras redovisning.

b) Undantaget från den referensram som är begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar

81 Kommissionen konstaterade att de omtvistade förhandsbeskeden även utgjorde ett undantag från de luxemburgska bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning, det vill säga artiklarna 164–166 LIR, såsom de framställts i skälen 82–87 i det angripna beslutet.

82 Skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar för ett moderbolag är nämligen, enligt kommissionen, endast möjlig för det fall att dess dotterbolag tidigare har beskattats för den utdelade vinsten. De intäkter från kapitalandelar som är undantagna från skatt på holdingbolagens nivå motsvarar emellertid, i ekonomiskt hänseende, de ZORA-tillägg för vilka dotterbolagen gjort kostnadsavdrag från deras skattepliktiga intäkter.

83 Även om ZORA-tilläggen inte formellt motsvarar vinstutdelningar, har kommissionen påpekat att LNG Holding hade redovisat de skattebefriade intäkterna från kapitalandelar som ”skattebefriad utdelning” och att mot bakgrund av den direkta och uppenbara kopplingen mellan de skattebefriade intäkterna i LNG Holding och de ZORA-tillägg som dragits av i LNG Supply kunde dessa tillägg, ur ekonomisk synvinkel, likställas med vinstutdelningar.

84 Denna avvikelse från den snäva referensramen har enligt kommissionen gett upphov till en diskriminering till förmån för holdingbolagen. Sammanfattningsvis kunde inte moderbolag som potentiellt uppbar intäkter från kapitalandelar och som, i den meningen, var i en rättslig och faktisk situation jämförbar med holdingbolagen, beviljas skattebefrielse för sådana intäkter om intäkterna inte först hade beskattats i deras dotterbolag.

85 Avsaknaden av en uttrycklig koppling mellan artiklarna 164 och 166 LIR kan, enligt kommissionen, inte påverka denna slutsats. Om en viss intäkt kan vara skattebefriad i ett moderbolag och samtidigt dras av som kostnad i ett dotterbolag, skulle den helt undgå beskattning i Luxemburg, vilket skulle strida mot såväl målet med det luxemburgska skattesystemet som målet att undvika dubbelbeskattning.

86 Vidare har kommissionen påpekat att även om det direktiv som var i kraft vid tidpunkten för antagandet av de omtvistade förhandsbeskeden, nämligen i turordning rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), och rådets direktiv av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8) (nedan gemensamt kallade moder-och dotterbolagsdirektivet), inte avsåg uppställa ett formellt villkor bestående i att intäkter som delats ut i ett dotterbolag skulle beskattas för att intäkter från kapitalandelar skulle befrias från skatt i moderbolaget, var detta system endast tillämpligt i händelse av gränsöverskridande utdelningar av vinster då bristande överensstämmelse mellan skattesystemen i två olika länder kunde inträffa och leda till att ingen skatt togs ut. Följaktligen kunde inte detta direktiv med framgång åberopas för att i en rent inhemsk situation motivera skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar som inte beskattats i ett dotterbolag.

2. Förekomst av en selektiv fördel på Engie-koncernens nivå

87 Kommissionen har vidare gjort gällande att, utan att det påverkar slutsatsen att holdingbolagen beviljats en selektiv fördel, framgår det förhållandet att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva även av en samlad analys av hela Engie-koncernen, bestående av de berörda holdingbolagen, mellanliggande bolag och dotterbolag, i enlighet med skälen 237–244 i det angripna beslutet. Detta synsätt berättigas av den omständigheten att de berörda holdingbolagen och dotterbolagen, från och med år 2015 utgjorde en skattemässig enhet. Kommissionen anser att eftersom analysen av de ekonomiska effekterna av statliga åtgärder ska göras i förhållande till företag och inte i förhållande till enskilda juridiska enheter, ska de berörda holdingbolagen, de mellanliggande bolagen och dotterbolagen under alla omständigheter anses ingå i samma företag, i den mening som avses i bestämmelserna om statligt stöd. Kommissionen tillade för det första att ansökningarna om förhandsbesked avsåg den skattemässiga behandlingen av hela Engie-koncernen. Vidare angav kommissionen att den ekonomiska fördel som denna koncern beviljats inom de berörda holdingbolagen utgjordes av en kombination av en skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i dessa bolag och ett kostnadsavdrag i dotterbolagen för ZORA-tillägget.

88 Enligt kommissionen ger de omtvistade förhandsbeskeden Engie-koncernen en selektiv fördel, genom att de medger ett undantag från den referensram som utgörs av det luxemburgska systemet för bolagsskatt, vilket har till syfte att beskatta i Luxemburg skattskyldiga företag på deras vinst, enligt vad som framgår av deras redovisning.

89 Kommissionen påpekade att minskningen av skattebördan på dotterbolagens nivå, till följd av dessa dotterbolags kostnadsavdrag för ZORA-tillägget från de beskattningsbara intäkterna, inte kompenserades genom en ökning av skattebördan på de berörda holdingbolagen eller genom en faktisk ökning av de mellanliggande bolagens intäkter, vilket i praktiken ledde till en minskning av Engie-koncernens sammantagna beskattningsbara intäkt i Luxemburg.

90 Enligt kommissionen kunde andra bolagskoncerner som befann sig i en juridiskt och faktiskt jämförbar situation inte beviljas en nedsättning av deras sammantagna beskattningsbara intäkt oavsett vilket finansieringsinstrument eller kontrakt som använts och oavsett ersättningsbeloppets storlek.

91 Enligt kommissionen gällde detsamma för bolagskoncerner som hade använt ett direkt ZORA. Artikel 22bis andra stycket LIR, såsom den återges i skäl 89 i det angripna beslutet, var inte tillämplig på ZORA-tillägget och även om den hade varit tillämplig skulle den endast leda till ett uppskov med beskattning.

3. Selektivitet på grund av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte har tillämpats

92 Slutligen och i andra hand tillade kommissionen, i skälen 289–312 i det angripna beslutet, att de omtvistade förhandsbeskeden utgjorde ett undantag från den luxemburgska skattebestämmelsen om missbruk av rättigheter, såsom den framgår av skäl 90 i det angripna beslutet. Den finansieringsstruktur som inrättats utgjorde enligt kommissionen missbruk. De fyra kriterier som anges i luxemburgsk rättspraxis för att fråga ska anses vara om missbruk av rättigheter var enligt kommissionen uppfyllda, såväl vad beträffade användandet av privaträttsliga former eller institutioner, en minskning av skattebördan, användandet av en olämplig rättslig lösning, som avsaknaden av icke-fiskala skäl.

93 Beträffande de två sistnämnda kriterierna angav kommissionen närmare bestämt, för det första, att den juridiska lösning som Engie-koncernen valt hade gjort det möjligt för den att åtnjuta en i stort sett obefintlig beskattning av de vinster som dotterbolagen i Luxemburg gjort, vilket inte hade varit möjligt om överlåtelsen av verksamheterna hade skett genom ett instrument för eget kapital eller genom ett lån mellan de berörda dotterbolagen och holdingbolagen. För det andra fanns det enligt kommissionen inga verkliga ekonomiska motiv som utgjorde en tillräcklig ekonomisk fördel för Engie-koncernen för att motivera de komplexa strukturer som den utformat och som godkänns genom de omtvistade förhandsbeskeden, utöver att åstadkomma en betydande skattebesparing.

4. Avsaknad av skäl

94 Kommissionen angav i skälen 285–287 i det angripna beslutet att eftersom Storhertigdömet Luxemburg inte hade framfört något motiv för den gynnsamma behandling som beviljades genom de omtvistade förhandsbeskeden, var den tvungen att dra slutsatsen att denna behandling inte kunde motiveras av arten eller den allmänna systematiken i det luxemburgska skattesystemet. Kommissionen fann, under alla omständigheter, att en eventuell hypotetisk motivering om förebyggande av ekonomisk dubbelbeskattning inte kunde godtas.

D. Snedvridande av konkurrensen

95 Kommissionen angav, i skäl 160 i det angripna beslutet, att eftersom Engie-koncernen utövade sin verksamhet inom sektorerna el, naturgas och flytande naturgas, tjänster kring energieffektivitet och på andra anslutande marknader i flera medlemsstater, hade den skattemässiga behandling som beviljats på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden befriat denna koncern från en skattekostnad som företaget normalt skulle ha erlagt inom ramen för den löpande förvaltningen av sin normala verksamhet. Genom att förstärka Engie-koncernens situation, medförde de omtvistade förhandsbeskeden en snedvridning eller ett hot om snedvridning av konkurrensen.

E. Stödmottagare

96 I skälen 314–318 i det angripna beslutet angav kommissionen att den selektiva fördel som Engie-koncernen fått i de berörda holdingbolagen även hade gynnat samtliga företag inom Engie-koncernen, eftersom den tillförde koncernen ytterligare ekonomiska resurser. Trots att koncernen är organiserad i olika juridiska personer och de omtvistade förhandsbeskeden gällde den skattemässiga behandlingen av bestämda enheter måste koncernen, enligt kommissionen, betraktas som en enda ekonomisk enhet som beviljats ett statligt stöd.

F. Återkrav av stödet

97 I skälen 318–365 i det angripna beslutet underströk kommissionen att eftersom stödet var oförenligt med den inre marknaden och olagligt, måste Storhertigdömet Luxemburg, från LNG Holding och annars från Engie SA eller ett av dess efterträdande bolag, omedelbart återkräva det stöd som redan materialiserats genom den partiella konverteringen år 2014 av det ZORA som slutits till förmån för LNG Supply, och inte tillämpa de omtvistade förhandsbeskeden beträffande den skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar som de berörda holdingbolagen eventuellt hade gjort till följd av den totala konverteringen av de ZORA som tecknats till förmån för dotterbolagen.

98 Kommissionen ansåg att ett sådant återkrav inte åsidosatte principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och god förvaltning. Den underkände vidare de invändningar som Storhertigdömet Luxemburg och Engie framfört beträffande förfarandefel i det formella granskningsförfarandet. Enligt kommissionen hade deras processuella rättigheter iakttagits på ett vederbörligt sätt.

III. Förfarande och parternas yrkanden

A. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-516/18

99 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 30 augusti 2018, väckte Storhertigdömet Luxemburg en talan som registrerades under målnummer T-516/18.

100 Kommissionen ingav den 23 november 2018 en svarsinlaga.

1. Domstolens sammansättning

101 Genom tribunalens beslut av den 28 september 2018 tilldelades tribunalens sjunde avdelning, i dess tidigare sammansättning, mål T-516/18.

102 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 28 januari 2019 begärde Storhertigdömet Luxemburg, enligt artikel 28.5 i tribunalens rättegångsregler, att mål T-516/18 skulle avgöras av en avdelning i utökad sammansättning. I beslut av den 13 februari 2019 noterade tribunalen Storhertigdömet Luxemburgs begäran och mål T-516/18 återförvisades till tribunalens sjunde avdelning i utökad och i dess tidigare sammansättning.

103 Tribunalen tilldelade, i beslut av den 16 oktober 2019, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna mål T-516/18 till tribunalens andra avdelning i utökad sammansättning.

104 Eftersom en ledamot av andra avdelningen i utökad sammansättning hade fått förhinder, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 21 januari 2020, sig själv till att ersätta denne och ta på sig befattningen som ordförande för den andra avdelningen i utökad sammansättning.

2. Interventionsansökan

105 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 20 december 2018 har Irland, i enlighet med artiklarna 142 och 143 i rättegångsreglerna, ansökt om att få intervenera i målet till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

106 Genom beslut av den 15 februari 2019 beviljade ordföranden för tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning Irlands interventionsansökan.

107 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 12 april 2019 ingav Irland en interventionsinlaga.

3. Begäran om konfidentiell behandling

108 Den 30 januari 2018 och den 18 februari 2019 begärde storhertigdömet Luxemburg att vissa bilagor till ansökan och repliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

109 Sedan Irland godkänts som intervenient, mottog denna medlemsstat endast de icke-konfidentiella versionerna av handlingarna i målet och framställde ingen invändning mot begäran om konfidentiell behandling i förhållande till denna.

4. Parternas yrkanden

110 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara det angripna beslutet,

– i andra hand, ogiltigförklara artikel 2 i det angripna beslutet,

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

111 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan,

– förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.

112 Irland har yrkat att tribunalen, helt eller delvis, ska ogiltigförklara det angripna beslutet, i enlighet med Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

B. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-525/18

113 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 4 september 2018, väckte Engie talan som registrerats med målnummer T-525/18.

114 Kommissionen ingav den 14 december 2018 en svarsinlaga.

115 Den 4 juni 2019 begärde Engie, i enlighet med artikel 106.2 i rättegångsreglerna att få yttra sig vid en muntlig förhandling.

1. Domstolens sammansättning

116 Genom tribunalens beslut av den 28 september 2018 tilldelades tribunalens sjunde avdelning, i dess tidigare sammansättning, mål T-525/18.

117 Genom tribunalens beslut av den 11 september återförvisades mål T-525/18, med tillämpning av artikel 28 i rättegångsreglerna, till sjunde avdelningen i utökad sammansättning, i dess tidigare sammansättning.

118 Genom tribunalens beslut av den 16 oktober 2019 tilldelades andra avdelningen i utökad sammansättning, enligt artikel 27.5 i rättegångsreglerna, mål T-525/18.

119 Eftersom en ledamot av andra avdelningen i utökad sammansättning hade fått förhinder, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 21 januari 2020, sig själv till att ersätta denne och ta på sig befattningen som ordförande för den andra avdelningen i utökad sammansättning.

2. Begäran om konfidentiell behandling

120 Den 3 juli 2019 begärde Engie, för det fall att detta mål skulle förenas med mål T-516/18, att bilagorna A.1 och A.9 i ansökan och av bilaga C.1 i repliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland, intervenient i detta mål.

121 Den 3 juli 2019 lämnade Engie in de konfidentiella versionerna av bilagorna till ansökan och repliken till tribunalens kansli.

3. Parternas yrkanden

122 Engie har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara det angripna beslutet,

– i andra hand, ogiltigförklara artikel 2 i det angripna beslutet,

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

123 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan,

– förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.

IV. Rättslig bedömning

A. Förening av målen T-516/18 och T-525/18 och svaret på begäran om konfidentiell behandling

124 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 4 juni respektive den 25 juni 2019, begärde Storhertigdömet Luxemburg att målen T-516/18 och T-525/18 skulle förenas vad gällde det muntliga förfarandet och det avgörande varigenom målen avgörs slutligt.

125 Kommissionen och Irland gjorde ingen invändning mot att förena målen T-516/18 och T-525/18.

126 Genom beslut av ordföranden för tribunalens andra avdelning i utökad sammansättning av den 12 juni 2020 och efter att parterna yttrat sig förenades målen T-516/18 och T-525/18 med avseende på den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68.1 i rättegångsreglerna. I samma beslut angavs att de konfidentiella uppgifterna skulle uteslutas från de handlingar som delgavs Irland.

127 Genom tribunalens beslut av den 28 september 2020 inleddes det muntliga förfarandet i de förenade målen T-516/18 och T-525/18 i syfte att, såsom en åtgärd för processledning, låta kommissionen yttra sig om huruvida målen skulle förenas avseende avgörandet genom vilket målet avgörs slutligt.

128 Mot bakgrund av risken för extrapolering av vissa av parternas argument, uttryckte kommissionen invändningar beträffande föreningen av målen T-516/18 och T-525/18. Tribunalen fann emellertid, mot bakgrund av sambandet mellan dessa mål, det lämpligt att förena dem med avseende på den dom varigenom målet avgörs slutligt, i enlighet med artikel 68 i rättegångsreglerna, och att återigen utesluta de konfidentiella uppgifterna från de handlingar som delgivits Irland.

B. Prövning i sak

129 Storhertigdömet Luxemburg har till stöd för sin talan i mål T-516/18 anfört sex grunder.

– Den första grunden avser en felaktig bedömning av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

– Den andra grunden rör en missuppfattning av begreppet fördel.

– Den tredje grunden avser dold skatteharmonisering.

– Den fjärde grunden avser ett åsidosättande av processuella rättigheter.

– Den femte grunden, som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande i andra hand, avser ett åsidosättande av Europeiska unionens allmänna rättsprinciper inom ramen för återkrav av stöd som påstås ha beviljats.

– Den sjätte grunden rör ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten.

130 Engie har till stöd för sin talan i mål T-525/18 åberopat åtta grunder.

– Den första grunden avser att staten inte kan tillskrivas ansvar för de omtvistade förhandsbeskeden.

– Den andra grunden gäller en missuppfattning av begreppet fördel.

– Den tredje grunden rör en felaktig bedömning av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

– Den fjärde grunden avser en felaktig klassificering av de omtvistade förhandsbeskeden som individuellt stöd.

– Den femte grunden avser dold skatteharmonisering.

– Den sjätte grunden avser ett åsidosättande av processuella rättigheter.

– Den sjunde grunden, som gjorts gällande i andra hand, gäller ett åsidosättande av unionens allmänna rättsprinciper inom ramen för återkrav av stöd som påstås ha beviljats.

– Den åttonde grunden rör ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten.

131 Inom ramen för denna dom kommer tribunalen först att pröva huruvida grunderna avseende en dold skatteharmonisering är välgrundade, av det skälet att – om så anses vara fallet – kommissionen inte är behörig att pröva de omtvistade förhandsbeskeden med stöd av bestämmelserna om statligt stöd. Därefter kommer tribunalen att pröva grunderna avseende att kommissionen åsidosatt sin motiveringsskyldighet, och slutligen grunderna avseende det påstådda åsidosättandet av processuella rättigheter.

132 Vidare kommer tribunalen att behandla grunderna avseende att Storhertigdömet Luxemburg inte kan tillskrivas ansvar för de omtvistade förhandsbeskeden, att det inte föreligger någon selektiv fördel, att de omtvistade förhandsbeskeden felaktigt klassificerats som statligt stöd, och att det inte föreligger någon skyldighet att återkräva det statliga stöd som påstås ha beviljats.

1. Den femte grunden i mål T-525/18 och den tredje grunden i mål T-516/18 avseende att det föreligger en dold skatteharmonisering

133 Den femte grunden för talan i mål T-525/18 består i huvudsak av två delar. Engie har gjort gällande som första delgrund ett åsidosättande av artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF, och som andra delgrund att kommissionen gjort sig skyldig till maktmissbruk. Storhertigdömet Luxemburg har i mål T-516/18 för sin del gjort gällande en dold skatteharmonisering som strider mot artiklarna 4 och 5 FEU.

a) Det påstådda åsidosättandet av artiklarna 4 och 5 FEU, samt artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF

134 För det första har Engie gjort gällande att kommissionen har lagt sig i Storhertigdömet Luxemburgs skattepolitik genom att ha klassificerat de omtvistade förhandsbeskeden som statligt stöd, trots att dessa genomförde allmänna och direkta beskattningsåtgärder som inte ger upphov till någon diskriminering och som således inte är selektiva. Kommissionen har därmed åsidosatt artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF.

135 För det andra har kommissionen, genom sin breda tolkning av begreppet selektivitet, trätt i Storhertigdömet Luxemburgs ställe vid definitionen och tolkningen av de referensramar som tillämpats.

136 Storhertigdömet Luxemburg har tillagt att kommissionen, genom att göra sin egen tolkning av den luxemburgska skattelagstiftningen och vad som skulle vara målet med denna, har instrumentaliserat bestämmelserna om statligt stöd och åsidosatt medlemsstaternas suveränitet på området för direkt beskattning och de principer som styr behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna och unionen.

137 Kommissionen har gjort gällande att samtliga av dessa argument är ogrundade. Den har bland annat understrukit medlemsstaternas skyldighet att, vid utövandet av den behörighet som de har på området direkt beskattning, iaktta unionsrätten i allmänhet och bestämmelserna om statligt stöd i synnerhet. Kommissionen har vidare påpekat att det angripna beslutet inte på något sätt påverkar Storhertigdömet Luxemburgs behörighet att utforma sitt eget skattesystem.

138 Tribunalen erinrar inledningsvis om den fasta rättspraxis som innebär att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

139 Medlemsstaters åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionen, såsom direkt beskattning, är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd. Följaktligen får kommissionen klassificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att kriterierna för en sådan klassificering är uppfyllda (dom av den 25 mars 2015, Belgien/kommissionen, T-538/11, EU:T:2015:188, punkterna 65 och 66; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81).

140 Även om skatteåtgärderna i praktiken medför en diskriminering mellan bolag som befinner sin i en jämförbar situation i förhållande till syftet med dessa skatteåtgärder och ger mottagarna av dessa åtgärder selektiva fördelar som gynnar ”vissa” företag eller ”viss” produktion, får dessa nämligen betraktas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

141 Härav följer att eftersom kommissionen har behörighet att övervaka efterlevnaden av artikel 107 FEUF kan den inte anses ha överskridit sin behörighet när den granskade de omtvistade förhandsbeskeden i syfte att kontrollera huruvida de utgjorde statligt stöd och, i så fall, huruvida de var förenliga med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

142 Engie och Storhertigdömet Luxemburg kan således inte med fog göra gällande att kommissionen lagt sig i denna medlemsstats skattepolitik, eftersom kommissionen endast utövade sin behörighet enligt artikel 107 FEUF när den undersökte frågan huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var förenliga med bestämmelserna om statligt stöd.

143 De av Engie och Storhertigdömet Luxemburg anförda argumenten kan inte påverka denna slutsats.

144 I motsats till vad Engie och Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande gjorde kommissionen inte någon egen tolkning av den luxemburgska skatterätten vid påvisandet av att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva. Kommissionen höll sig nämligen strikt till de bestämmelserna i den luxemburgska skattelagstiftningen som den hänvisade till i skälen 78–90 i det angripna beslutet. Det var just med stöd av dessa bestämmelser i den luxemburgska skattelagstiftningen som kommissionen bland annat fastställde de olika referensramarna, såsom framgår av skälen 171–176, 200–205, 245 samt 292–298 i det angripna beslutet.

145 Vidare grundade kommissionen inte sin bedömning på sin egen tolkning av de luxemburgska skattebestämmelserna, utan på den luxemburgska skattemyndighetens tolkning av dessa, såsom framgår bland annat av skäl 283 i det angripna beslutet.

146 Härav följer att kommissionen inte granskade de omtvistade förhandsbeskeden mot bakgrund av sin egen tolkning av den luxemburgska skattelagstiftningen, utan mot bakgrund av luxemburgska skattebestämmelser såsom dessa tolkats av den luxemburgska skattemyndigheten.

147 För det andra har kommissionen inte inkräktat på den behörighet som medlemsstaterna har på området direkt beskattning enbart genom att ha gjort en egen bedömning av de omtvistade förhandsbeskeden mot bakgrund av den luxemburgska skattelagstiftningen, för att kontrollera huruvida dessa förhandsbesked gav deras mottagare en selektiv fördel.

148 Visserligen följer av den rättspraxis som anges i punkt 138 ovan att kommissionen inte på unionsrättens nuvarande stadium har behörighet att självständigt anta regler på området direkt beskattning av företag genom att bortse från nationella skattebestämmelser.

149 Det förhåller sig emellertid så, att även om en så kallad ”normal” beskattning ska definieras enligt nationell skattelagstiftning och själva existensen av en selektiv fördel ska fastställas mot bakgrund av denna lagstiftning, omfattas skatteåtgärder som i praktiken medför en diskriminering mellan

bolag som befinner sig i en jämförbar situation mot bakgrund av det mål som eftersträvas med dessa åtgärder icke desto mindre av tillämpningsområdet i artikel 107.1 FEUF, såsom framgår av punkt 139 ovan.

150 Genom att kontrollera huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var förenliga med bestämmelserna om statligt stöd kunde kommissionen därför endast göra en bedömning av en så kallad ”normal” beskattning enligt den luxemburgska skatterätten, såsom denna har tillämpats av de luxemburgska skattemyndigheterna. Härigenom har kommissionen inte gjort någon ”skatteharmonisering”, utan har utövat sin behörighet enligt artikel 107.1 FEUF.

151 Genom att kontrollera skatteåtgärder inom ramen för området statligt stöd har kommissionen nämligen möjlighet att själv bedöma nationella skattebestämmelser. Denna bedömning kan, i förekommande fall, bestridas av den berörda medlemsstaten eller av eventuella berörda parter inom ramen för en talan om ogiltigförklaring vid tribunalen.

152 För det tredje kan inte påståendet att en eventuell diskriminering till förmån för Engie inte har styrkts godtas som bevis på kommissionens eventuellt bristande behörighet. Ett sådant argument har tvärtom till syfte att visa att kommissionen har åsidosatt artikel 107 FEUF, vid själva utövandet av sin behörighet.

153 Under dessa omständigheter har kommissionen åsidosatt varken artiklarna 4 och 5 FEU eller artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF genom att anta det angripna beslutet.

b) Påstått maktmissbruk

154 Enligt Engie har kommissionen använt sin behörighet enligt artiklarna 107 och 108 FEUF för att tvinga Storhertigdömet Luxemburg att ändra sin skattepolitik ”på området skattebefrielse för vinster” och därigenom indirekt genomföra en skatteharmonisering.

155 Definitionen av referensramen i förhållande till ett skönsmässigt bestämt syfte, underlåtenheten att beakta den skattemässiga legalitetsprincipen, skattebehandlingen av gränsöverskridande situationer och den specifika karaktär som präglar ett ZORA, kommissionens tolkning av kriterierna för missbruk av rättigheter, samt den omständigheten att det angripna beslutet antogs samtidigt som ett förslag om att ändra artikel 22bis LIR lämnades in till Luxemburgs underhus, vittnar om att kommissionen eftersträvade ett underliggande mål i form av skatteharmonisering, genom att fastställa att de aktuella förhandsbeskeden var selektiva.

156 Kommissionen har bestridit alla dessa argument. Den har gjort gällande att eftersom det angripna beslutet inte är en harmoniseringsåtgärd kan kommissionen inte klandras för att har gjort sig skyldig till maktmissbruk.

157 Tribunalen erinrar i detta hänseende om att en rättsakt innebär maktmissbruk endast om det på grundval av objektiva, relevanta och samstämmiga uppgifter framgår att den har antagits uteslutande, eller åtminstone huvudsakligen, för att uppnå andra mål än dem för vilka befogenheten i fråga har tilldelats eller för att kringgå ett förfarande som särskilt föreskrivs i fördraget (dom av den 16 april 2013, Spanien och Italien/rådet, C-274/11 och C-295/11, EU:C:2013:240, punkt 33, och dom av den 12 juli 2018, PA/Europaparlamentet, T-608/16, ej publicerad, EU:T:2018:440, punkt 42).

158 Vidare har kommissionen, enligt artikel 108 FEUF, behörighet att granska huruvida en medlemsstats åtgärder som utgör statligt stöd är förenliga med den inre marknaden.

159 I förevarande mål kan kommissionen emellertid inte anses ha gjort sig skyldig till maktmissbruk genom att ha antagit det angripna beslutet, vilket – sedan det formella granskningsförfarandet avseende de omtvistade förhandsbeskeden hade avslutats – syftade till att fastställa att Storhertigdömet Luxemburg genom dessa förhandsbesked hade beviljat ett statligt stöd som inte var förenligt med den inre marknaden.

160 Inledningsvis kan det konstateras att det angripna beslutet inte kan betraktas som en dold skatteharmoniseringsåtgärd, vilket även framgår av punkt 153 ovan.

161 Vad närmare gäller det förhållandet att ett förslag om att ändra artikel 22bis LIR lades fram för det luxemburgska underhuset samtidigt som det angripna beslutet antogs, ska det påpekas att Engie inte har hänvisat till någon omständighet som kan visa på vilket sätt detta lagstiftningsinitiativ från Storhertigdömet Luxemburgs skulle utgjort maktmissbruk från kommissionens sida. Blott den omständigheten att Storhertigdömet Luxemburgs hade för avsikt att ändra artikel 22bis LIR kan således inte betraktas som ett tillräckligt indicium på ett sådant maktmissbruk.

162 Det ska vidare noteras att de övriga indicier som Engie har åberopat till stöd för påståendet om ett eventuellt maktmissbruk framför allt syftar till att bestrida kommissionens bedömning av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva. Dessa indicier är därför irrelevanta när det gäller att styrka ett påstått maktmissbruk, i den mening som avses i den rättspraxis som det redogjorts för i punkt 157 ovan.

163 Följaktligen godtar tribunalen inte argumentet avseende maktmissbruk och därmed inte heller den femte grunden i mål T-525/18, tillika den tredje grunden i mål T-516/18.

2. Den åttonde grunden i mål T-525/18 och den sjätte grunden i mål T-516/18, avseende ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten

164 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har gjort gällande att bevisningen i det angripna beslutet, avseende den selektiva karaktären av de omtvistade förhandsbeskeden, är behäftad med flera brister. Kommissionen har inte i tillräcklig omfattning motiverat varken sin bedömning av huruvida de berörda holdingbolagen fått en selektiv fördel eller sin bedömning av huruvida en selektiv fördel uppkommit på grund av att Storhertigdömet Luxemburg inte tillämpade bestämmelserna om missbruk av rättigheter.

165 Engie har tillagt att kommissionen åsidosatte sin motiveringsskyldighet genom att inte på ett tydligt sätt ha angett skälen till varför den inte beaktade den omständigheten att andra företag fick samma skattemässiga behandling som bolagen i Engie-koncernen.

166 Mer allmänt visar avsaknaden av hänvisningar till lagstiftning och till administrativ och rättslig praxis, samt avsaknaden av bevis på en skillnad i förhållande till andra förhandsbesked i skattefrågor, att kommissionen åsidosatt sin motiveringsskyldighet.

167 Kommission har gjort gällande att samtliga dessa argument är ogrundade. Den har anfört att Engie och Storhertigdömet Luxemburg inte har visat några som helst brister i det angripna beslutet. Kommissionen har även påpekat att Engie varit i stånd att förstå dess resonemang och att på ett lämpligt sätt bestrida detta vid tribunalen.

168 Det ska i detta hänseende erinras om att motiveringen ska göra det möjligt för de berörda parterna att få kännedom om skälen till den åtgärd som vidtas, så att de dels kan försvara sina rättigheter och kontrollera huruvida beslutet är välgrundat eller inte, dels göra det möjligt för unionsdomstolarna att utöva sin prövningsrätt. Det krävs inte att motiveringen ska innehålla alla de relevanta faktiska och rättsliga omständigheterna, eftersom frågan huruvida motiveringen av en rättsakt uppfyller kraven i artikel 296 FEUF inte enbart ska bedömas mot bakgrund av motiveringens lydelse, utan även mot bakgrund av det sammanhang i vilket motiveringen ingår samt alla rättsregler som reglerar den berörda frågan (dom av den 15 juni 2005, Corsica Ferries France/kommissionen, T-349/03, EU:T:2005:221, punkterna 62–63, dom av den 16 oktober 2014, Eurallumina/kommissionen, T-308/11, ej publicerad, EU:T:2014:894, punkt 44, och dom av den 6 maj 2019, Scor/kommissionen, T-135/17, ej publicerad, EU:T:2019:287, punkt 80).

169 I synnerhet är kommissionen inte tvungen att ta ställning till samtliga argument som de berörda parterna har åberopat inför den utan det räcker med att den anger de omständigheter och rättsliga överväganden som har haft en avgörande betydelse för beslutet (dom av den 15 juni 2005, Corsica Ferries France/kommissionen, T-349/03, EU:T:2005:221, punkt 64, dom av den 16 oktober 2014, Eurallumina/kommissionen, T-308/11, ej publicerad, EU:T:2014:894, punkt 44, och av den 6 maj 2019, Scor/kommissionen, T-135/17, ej publicerad, EU:T:2019:287, punkt 80).

170 I förevarande mål kan det emellertid, utöver den omständigheten att Engie och Storhertigdömet Luxemburg var nära knutna till det formella granskningsförfarandet, för det första konstateras att dessa parter, mot bakgrund av de skrivelser som de gett in till tribunalen, var i stånd att på ett lämpligt sätt bestrida att det angripna beslutet var välgrundat.

171 Vidare innehåller det angripna beslutet inte några brister som innebär att det inte är möjligt för tribunalen att fullt ut utöva sin prövningsrätt.

172 Det följer nämligen av det angripna beslutet att kommissionen, i faktiskt och rättsligt hänseende, har angett skälen till varför den ansåg att de omtvistade förhandsbeskeden i förevarande mål utgjorde ett statligt stöd som inte var förenligt med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

173 Vad närmare avser det tredje villkoret beträffande förekomsten av en selektiv fördel i förevarande mål, angav kommissionen i punkt 6.2 i det angripna beslutet (skälen 163–236 i detta beslut) grunderna till varför den ansåg att holdingbolagen inom Engie-koncernen hade beviljats en selektiv fördel.

174 Kommissionen ansåg i huvudsak att de omtvistade förhandsbeskeden gav de berörda holdingbolagen en selektiv fördel genom att de, för det första, utgjorde ett undantag från en referensram som omfattade det luxemburgska systemet för bolagsskatt och, för det andra, från en referensram som var begränsad till de luxemburgska bestämmelserna om beskattning av vinster och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar.

175 Kommissionen preciserade i punkt 6.3 i det angripna beslutet (skälen 237–288 i nämnda beslut) grunderna till varför den ansåg att det förelåg en selektiv fördel på grund av den förmånliga skattebehandlingen av Engie-koncernen. Enligt kommissionen var detta fallet eftersom skattebördan för Engie-koncernen, som bestod av dotterbolag, mellanliggande bolag och holdingbolag, hade minskat till följd av de omtvistade förhandsbeskeden, trots att denna

skattebörda, på koncernnivå, i princip borde ha förblivit oförändrad. Kommissionen ansåg att minskningen av koncernens skattebörda återigen utgjorde ett undantag från det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

176 Kommissionen angav vidare, i punkt 6.4 i det angripna beslutet (skälen 289–312 i nämnda beslut) grunderna till varför den ansåg att en selektiv fördel hade uppstått till följd av att bestämmelserna om missbruk av rättigheter inte hade tillämpats.

177 Genom att grunda sin bedömning på kriterierna för missbruk av rättigheter, såsom dessa har fastställts i luxemburgsk administrativ och rättslig praxis, sökte kommissionen visa att vart och ett av dessa kriterier var uppfyllt i förevarande fall. Vidare hade Storhertigdömet Luxemburg, genom att den luxemburgska skattemyndigheten inte hade tillämpat bestämmelserna om missbruk av rättigheter, gett de berörda holdingbolagen en selektiv fördel.

178 Slutligen kan den omständigheten att kommissionen inte beaktade luxemburgsk administrativ praxis på området för förhandsbesked i skattefrågor, eller att den inte beaktade de företag som eventuellt beviljats samma fördel som bolagen inom Engie-koncernen, inte leda till slutsatsen att kommissionen åsidosatt sin motiveringsskyldighet. Ett sådant argument syftar nämligen inte till att bestrida det angripna beslutets form utan dess innehåll.

179 Följaktligen kan den åttonde grunden i mål T-525/18 och den sjätte grunden i mål T-516/18, avseende ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten, inte godtas.

3. Den sjätte grunden i mål T-525/18 och den fjärde grunden i mål T-516/18, avseende ett åsidosättande av processuella rättigheter

180 Både Engie och Storhertigdömet Luxemburg har klandrat kommissionen för att ha åsidosatt deras processuella rättigheter.

181 För det första har Engie gjort gällande att kommissionen har åsidosatt dess processuella rättigheter genom att inte delge koncernen Storhertigdömet Luxemburgs svar på kommissionens skrivelse av den 22 mars 2017. Detta svar hade kunnat göra det möjligt för Engie att försvara sig bättre, eftersom det visade att andra företag fick samma skattemässiga behandling.

182 Dessa upplysningar var i synnerhet avgörande för att kunna fastställa att fråga var om en selektiv fördel till följd av en individuell tillämpning av ett allmänt skattesystem, i enlighet med domen av den 12 november 2013, MOL/kommissionen (T-499/10, EU:T:2013:592), och kommissionens senare beslutspraxis på området förhandsbesked i skattefrågor.

183 I detta hänseende framgår det av domstolens praxis att andra berörda än den berörda medlemsstaten i förfarandet för kontroll av statligt stöd endast har rätt att ge kommissionen de upplysningar som denna behöver för sitt kommande arbete, men de kan inte själva göra anspråk på ett sådant kontradiktoriskt förfarande med kommissionen som det som har inletts till förmån för nämnda medlemsstat (dom av den 15 november 2011, kommission och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 181).

184 Oaktat de argument som Engie har framfört för att motivera behovet av att koncernen får ta del av Storhertigdömets svar, kan Engie inte göra anspråk på ett kontradiktoriskt förfarande med kommissionen, eller kräva att denna ska delge de svar som lämnats av de övriga parterna i förfarandet.

185 Den enda möjlighet som erbjuds de övriga parterna, utöver den berörda medlemsstaten, utgörs nämligen av att ett yttrande lämnas in antingen på eget initiativ, eller som svar på handlingar och på frågor som kommissionen har ställt under det formella granskningsförfarandet. Såsom framgår av punkterna 56–62 ovan kan det härvidlag konstateras att Engie nyttjade denna möjlighet, eftersom Engie vid flera tillfällen inkom med yttranden inom ramen för det formella granskningsförfarandet.

186 För det andra har Engie och Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att kommissionen har åsidosatt deras processuella rättigheter genom att inte anta ett nytt beslut att inleda ett granskningsförfarande eller ett rättelsebeslut. Ett sådant beslut skulle ha gjort det möjligt att avhjälpa bristerna i beslutet att inleda ett granskningsförfarande och tillåtit parterna att på ett lämpligt sätt, under det administrativa förfarandet, göra gällande sina synpunkter beträffande det resonemang som slutligen angetts i det angripna beslutet för att fastställa att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

187 Kommissionens ändringar i det angripna beslutet var nämligen inte möjlig att förutse. Enligt Engie ändrade kommissionen inte enbart sitt resonemang, utan ändrade även de huvudsakliga anmärkningarna och själva syftet med beslutet.

188 Storhertigdömet Luxemburg har preciserat att kommissionen har åsidosatt dess rätt till försvar och rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 FEUF (EUT L 248, 2015, s. 9), eftersom den varken antog ett nytt beslut att inleda ett granskningsförfarande eller ett rättelsebeslut, trots att situation krävde det.

189 Storhertigdömet Luxemburg har tillagt att kommissionen grundade det angripna beslutet enbart på de överväganden som bristfälligt nämndes i beslutet att inleda ett granskningsförfarande, vilka föreföll höra till de anmärkningar som sedermera lämnats därhän. Om anmärkningarna hade varit tillräckligt styrkta, hade Storhertigdömet Luxemburg varit i stånd att lämna ytterligare uppgifter för att få den slutgiltiga lösningen att bli en annan.

190 Storhertigdömet Luxemburg anser dessutom att kommissionens skrivelse av den 11 december 2017, som inte utgjorde ett ändringsbeslut, på intet sätt undanröjer några av oklarheterna i beslutet att inleda ett granskningsförfarande.

191 Kommissionen har bestridit samtliga dessa argument. Den har, mot bakgrund av rättspraxis, gjort gällande att den kunde anpassa sin ståndpunkt mellan beslutet att inleda förfarandet och det slutliga beslutet utan att behöva inleda ett nytt granskningsförfarande och har i huvudsak tillagt att beslutet att inleda förfarandet avsåg alla de frågor som togs upp i det angripna beslutet.

192 Det ska i detta hänseende erinras om att iakttagandet av rätten till försvar, inom ramen för det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF, enligt fast rättspraxis kräver att den berörda medlemsstaten är i stånd att på lämpligt sätt göra gällande sin ståndpunkt beträffande de påstådda faktiska omständigheternas riktighet och relevans samt beträffande de handlingar som den erhållit av kommissionen till stöd för påståendet att unionsrätten har åsidosatts, samt beträffande yttranden från berörda tredjeparter, i enlighet med artikel 108.2 FEUF. I den mån medlemsstaten inte har beretts tillfälle att kommentera dessa yttranden, får kommissionen inte lägga dessa till grund för sitt beslut mot denna medlemsstat (se dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

193 Det följer av artikel 6 i förordning 2015/1589 att när kommissionen beslutar att inleda ett formellt granskningsförfarande ska detta beslut sammanfatta relevanta sak- och rättsfrågor, omfatta en preliminär bedömning av den omtvistade statliga åtgärden för att fastställa om den har karaktären av stöd, och ange skälen till varför kommissionen hyser tvivel beträffande åtgärdens förenlighet med den inre marknaden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 26).

194 Det ska även påpekas att det formella granskningsförfarandet gör det möjligt att fördjupa och belysa de frågor som tagits upp i beslutet att inleda ett sådant förfarande.

195 Av artikel 9 i förordning 2015/1589 följer att kommissionens bedömning kan ha ändrats efter det formella granskningsförfarandet, då den slutgiltigt kan besluta att åtgärden inte utgör statligt stöd eller att det inte längre föreligger tvivel beträffande åtgärdens förenlighet med den inre marknaden. Härav följer att det slutliga beslutet i vissa hänseenden kan skilja sig från beslutet att inleda ett granskningsförfarande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 27).

196 I förevarande mål ska det noteras att i beslutet att inleda ett granskningsförfarande fann kommissionen inledningsvis att fråga var om en selektiv fördel till förmån för såväl dotterbolagen, det vill säga LNG Supply och GSTM, som för Engie-koncernen i dess helhet.

197 Kommissionen hävdade således, för det första, att eftersom ZORA-tilläggen inte beskattades utgjorde de omtvistade förhandsbeskeden ett undantag från artikel 109 första stycket och artikel 164 LIR, vilka är skattebestämmelser som är tillämpliga på alla skattskyldiga bolag i Luxemburg.

198 Kommissionen anförde i andra hand att de omtvistade förhandsbeskeden utgjorde ett undantag från bestämmelserna om beskattning av reavinster på ett lån som kan konverteras till aktier, det vill säga artiklarna 22bis och 97 LIR, eftersom det godtogs i förhandsbeskeden att intäkter som uppburits av dotterbolagen inte skulle beskattas genom att likställa ZORA-tilläggen med avdragsgilla räntor.

199 För det andra påpekade kommissionen att den kombinerade effekten av undantagen från artiklarna 22bis och 109 LIR, vilka innebar att ZORA-tilläggen inte beskattades, medförde ett undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter.

200 Efter att ha erinrat om dessa överväganden ska det inledningsvis påpekas att i det angripna beslutet återgav kommissionen inte alla de argument som framförts vid tidpunkten för beslutet att inleda ett granskningsförfarande, beträffande bedömningen av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden medförde en selektiv fördel.

201 Denna begränsning av räckvidden av kommissionens analys kan emellertid inte tolkas som att syftet med beslutet att inleda ett granskningsförfarande ändrades, vilket förblir att fastställa huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var förenliga med bestämmelserna om statligt stöd.

202 De premisser som låg till grund för kommissionens slutliga bedömning i det angripna beslutet, angående huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva, framgick dessutom av beslutet att inleda ett granskningsförfarande, vilket Engie och Storhertigdömet Luxemburg inte har för avsikt att bestrida.

203 Såsom angavs i skälen 91–100 i det angripna beslutet hänvisade nämligen beslutet att inleda ett granskningsförfarande till omständigheter som kunde medföra en selektiv fördel, dels möjligheten för ett dotterbolag som fått ett ZORA att med stöd av artikel 109 LIR göra ränteavdrag för ZORA-tilläggen, dels möjligheten att tillämpa artikel 22bis LIR i förevarande fall, och därigenom undgå att dessa tillägg beskattades vid tidpunkten för konverteringen av det aktuella ZORA. Vidare identifierades en kombinerad effekt av möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i dotterbolagen och att inte betala skatt för motsvarande intäkter inom holdingbolagen.

204 Med andra ord avsåg beslutet att inleda ett granskningsförfarande dels en felaktig tillämpning av artikel 166 LIR på de berörda holdingbolagen, i fråga om intäkter från kapitalandelar som i ekonomiskt hänseende motsvarade vinster som inte beskattades i dotterbolagen, dels en felaktig tillämpning av artikel 22bis LIR, då denna bestämmelse inte syftar till att slutgiltigt undanta ZORA-tilläggen från skatteplikt utan endast till att skjuta upp denna beskattning. Kommissionen hade även redan gjort gällande att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte hade tillämpats.

205 Eftersom de väsentliga uppgifter som kommissionen uppgett i det angripna beslutet, beträffande förekomsten av en selektiv fördel, redan framgick av beslutet att inleda ett granskningsförfarande, kan Storhertigdömet Luxemburg inte klandra kommissionen för att inte ha fått tillfälle att på lämpligt sätt göra gällande sina ståndpunkter beträffande förekomsten av en selektiv fördel, i den mening som avses i den rättspraxis som avses i punkt 192 ovan.

206 Det ska tilläggas att genom sin skrivelse av den 11 december 2017 avsåg kommissionen framföra sitt resonemang på ett strukturerat sätt och, i detta syfte, inhämta yttranden från såväl Engie som Storhertigdömet Luxemburg.

207 Det är uppenbart att så är fallet även vad gäller definitionen av de referensramar som uppställts i det angripna beslutet, för att fastställa den selektiva karaktären av de omtvistade förhandsbeskeden såväl inom de berörda holdingbolagen som inom Engie-koncernen.

208 Kommissionen sammanfattade visserligen inte sina argument avseende att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte hade tillämpats, såsom den hade gjort gällande i beslutet att inleda ett granskningsförfarande, i skrivelsen av den 11 december 2017, men den uppmanade återigen parterna att inkomma med kompletterande synpunkter i denna fråga.

209 Den omständigheten att omfattningen av analysen av de aktuella förhandsbeskedens selektiva karaktär begränsades i tidsspannet mellan beslutet att inleda ett granskningsförfarande och det angripna beslutet berodde slutligen på de diskussioner som ägt rum mellan kommissionens avdelningar, Storhertigdömet Luxemburg och Engie, vilket, i den mån det är nödvändigt, slutligen visar på själva syftet med det formella granskningsförfarande, samt nyttan och effektiviteten av de diskussioner som ägt rum under detta förfarande.

210 Mot denna bakgrund kan kommissionen således inte anses ha åsidosatt Storhertigdömets Luxemburgs och Engies processuella rättigheter i förevarande fall, genom att inte ha antagit ett nytt beslut att inleda ett granskningsförfarande eller, åtminstone, ett ändringsbeslut.

211 Följaktligen kan talan inte vinna bifall såvitt avser den sjätte grunden i mål T-525/18 och den fjärde grunden i mål T-516/18.

4. Den första grunden i mål T-525/18, avseende att statliga medel inte har tagits i anspråk och att staten inte kan tillskrivas ansvar för de omtvistade förhandsbeskeden

212 För det första har Engie gjort gällande att de omtvistade förhandsbeskeden inte kan anses innebära ett statligt ingripande. De är nämligen fakultativa och utgör endast följden av att den luxemburgska skattelagstiftningen har tillämpats på en viss situation.

213 Enligt Engie påverkas inte detta konstaterande av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte har tillämpats, eftersom kommissionen inte på något sätt har visat att de luxemburgska myndigheternas praxis skulle ha varit annorlunda i andra jämförbara situationer, då det i förevarande mål framgår att de på sin höjd avstått från att ingripa.

214 Tribunalen erinrar i detta hänseende om att för att förmåner ska anses utgöra ”stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, krävs för det första att förmånerna ges direkt eller indirekt med statliga medel och för det andra att de kan tillskrivas staten (dom av den 28 mars 2019, Tyskland/kommissionen, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punkt 48).

215 För att avgöra om en åtgärd kan tillskrivas staten måste det undersökas huruvida de offentliga myndigheterna varit delaktiga när denna åtgärd vidtogs (dom av den 28 mars 2019, Tyskland/kommissionen, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punkt 49).

216 I förevarande fall antogs de omtvistade förhandsbeskeden av den luxemburgska skattemyndigheten, såsom kommissionen med fog understrukit i skäl 156 i det angripna beslutet.

217 Mot bakgrund av enbart detta konstaterande kan det således inte med framgång göras gällande att dessa förhandsbesked inte ska tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg.

218 Engie anser för det andra att de omtvistade förhandsbeskeden inte innebär att statliga medel tas i anspråk. De leder nämligen inte till någon minskning av den skatt som normalt sett ska erläggas.

219 Enligt fast rättspraxis är det inte alltid nödvändigt att en överföring av statliga medel har ägt rum för att en förmån som beviljats ett eller flera företag ska anses vara statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 19 mars 2013, Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen m.fl. och kommissionen/Frankrike m.fl., C-399/10 P och C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 100).

220 Såsom statligt stöd betraktas bland annat ingripanden i olika former som minskar de kostnader som normalt belastar företagens budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som dessa (dom av den 19 mars 2013, Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen m.fl. och kommissionen/Frankrike m.fl., C-399/10 P och C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101).

221 Såsom framgår av skäl 158 i det angripna beslutet har den luxemburgska skattemyndigheten, genom de omtvistade förhandsbeskeden, gjort det möjligt för de berörda holdingbolagen att inte betala skatt på vissa intäkter från kapitalandelar. Med andra ord minskar förhandsbeskeden de kostnader som normalt belastar företagens budget, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisats till i punkt 220 ovan.

222 Följaktligen är villkoret avseende användningen av statliga medel också uppfyllt.

223 Således kan talan i mål T-525/18 inte bifallas såvitt avser den första grunden.

5. Den första och den andra grunden i mål T-516/18 samt den andra och den tredje grunden i mål T-525/18, avseende en felaktig bedömning av de faktiska och rättsliga omständigheterna vid fastställandet av förekomsten av en selektiv fördel

a) Inledande anmärkningar

224 Såsom kommissionen bekräftade i sitt svar på en fråga som tribunalen ställde vid förhandlingen, framgår det av skälen 162, 171, 200, 237 och 289 i det angripna beslutet att kommissionen styrkt att Engie-koncernen åtnjöt en selektiv fördel med stöd av fyra argument, av vilka ett, mot bakgrund av skäl 289 i det angripna beslutet, gjordes gällande i andra hand.

225 Kommissionen ansåg för det första att de omtvistade förhandsbeskeden gav holdingbolagen i Engie-koncernen en selektiv fördel genom att medge ett undantag från den referensram som ingår i det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

226 För det andra ansåg kommissionen att de berörda holdingbolagen inom Engie-koncernen hade beviljats en selektiv fördel genom att medge ett undantag från den referensram som endast avser de luxemburgska bestämmelserna om beskattning av utdelning av vinster och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar.

227 Mot bakgrund av den referensram som omfattade det luxemburgska systemet för bolagsskatt ansåg kommissionen, för det tredje, att de omtvistade förhandsbeskeden även innebar en selektiv fördel till förmån för Engie-koncernen, som omfattar de berörda holdingbolagen, de mellanliggande bolagen och dotterbolagen.

228 Kommissionen angav för det fjärde och i andra hand att de omtvistade förhandsbeskeden innebar en selektiv fördel för alla bolag inom Engie-koncernen, gemensamt kallade ”Engie” i det angripna beslutet, genom att de medgav ett undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter, vilken utgör en integrerad del i en referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

229 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har bestridit samtliga av kommissionen framförda resonemang som syftar till att fastställa att det föreligger en selektiv fördel i förevarande fall. Sökandena har härvid framfört grunder och argument som, trots att de presenterats på olika sätt i deras respektive ansökningar, har betydande likheter vad gäller deras innehåll.

230 Det ska i detta hänseende inledningsvis påpekas att om vissa av de skäl som ligger till grund för ett beslut i sig är tillräckliga för att motivera beslutet, påverkar eventuella fel i andra delar av motiveringen till rättsakten i vart fall inte själva beslutet (dom av den 14 december 2005, General Electric/kommissionen, T-210/01, EU:T:2005:456, punkt 42).

231 Om själva beslutet i ett kommissionsbeslut grundas på flera delresonemang, som vart och ett i sig räcker för att utgöra stöd för beslutet, finns det vidare i princip endast skäl att ogiltigförklara rättsakten om vart och ett av delresonemangen är rättsstridiga. I sådant fall kan ett fel eller annan rättsstridighet som endast påverkar ett av dessa delresonemang inte räcka för att motivera en ogiltigförklaring av det ifrågasatta beslutet, eftersom felet eller rättsstridigheten inte kan ha haft ett avgörande inflytande på institutionens beslut (dom av den 14 december 2005, General Electric/kommissionen, T-210/01, EU:T:2005:456, punkt 43).

232 Således är det tillräckligt att ett enda av kommissionens resonemang är välgrundat i förevarande fall, för att Engies och Storhertigdömet Luxemburgs argument mot kommissionens övriga resonemang ska vara verkningslösa.

233 Tribunalen finner det i förevarande mål lämpligt att inledningsvis pröva Engies och Storhertigdömet Luxemburgs argument avseende att kommissionen sammanblandade villkoren för att fastställa att fråga är om en fördel med villkoren för att de omtvistade förhandsbeskeden ska anses vara selektiva, genom att inte på ett tydligt sätt ha gjort en åtskillnad mellan dessa villkor.

234 Därefter kommer tribunalen att pröva argumenten mot kommissionens bedömning avseende förekomsten av en selektiv fördel, och därvid inleda med konstaterandet att det gjorts ett undantag från den referensram som är begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelningar och om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar.

b) Den påstådda sammanblandningen i de omtvistade förhandsbeskeden av villkoren beträffande förekomsten av en fördel och beträffande selektivitet

235 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har klandrat kommissionen för att ha sammanblandat begreppen fördel respektive selektivitet.

236 Engie anser att i stället för att i tur och ordning undersöka huruvida det förelåg en fördel respektive en olik behandling, drog kommissionen slutsatsen att en fördel uppstått till följd av en påstådd avvikelse, inte från de allmänna bestämmelser som tillämpas för att fastställa den beskattningsbara inkomsten, utan från målsättningen att, under alla omständigheter, beskatta vinsterna i bolag som har en skyldighet att erlägga bolagsskatt.

237 En hänvisning till målsättningen med ett skattesystem kan emellertid först ske vid bedömningen av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden är selektiva, och inte vid fastställandet av att en fördel föreligger.

238 Kommissionen har för sin del understrukit att även om villkoret avseende förekomsten av en fördel skiljer sig från villkoret beträffande dess selektivitet, föreligger icke desto mindre en överlappning mellan styrkandet av förekomsten av det ena villkoret och styrkandet av förekomsten av det andra. Om en skatteåtgärd utgör ett undantag från ett normalt skattesystem är villkoret avseende förekomsten av en fördel uppfyllt, liksom de första två stegen i resonemanget avseende dess selektivitet. Kommissionen har bland annat gjort gällande att när det gäller en påstådd sammanblandning mellan de bestämmelser som utgör referenssystemet och målsättningen med detta system, utgör de allmänna bestämmelserna i skattesystemet, det vill säga de bestämmelser som är tillämpliga på alla företag, en återspegling av målsättningen med detta system.

239 Det ska i detta hänseende erinras om att selektivitet och fördel i princip utgör två separata kriterier. Vad gäller fördel ska kommissionen styrka att åtgärden förbättrar mottagarens ekonomiska situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).

240 När det gäller selektivitet ska kommissionen däremot visa att fördelen inte gynnar andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med referensramen (dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

241 På skatteområdet sammanfaller emellertid prövningen av huruvida en fördel föreligger och av om den är selektiv, eftersom dessa både kriterier innebär att det ska visas att den ifrågasatta skatteåtgärden leder till en minskning av det skattebelopp som mottagaren av åtgärden normalt skulle ha varit skyldig att erlägga enligt de allmänna skattebestämmelserna, vilka således är tillämpliga på övriga skattskyldiga som befinner sig i samma situation. Vidare följer av domstolens praxis att dessa båda kriterier får prövas gemensamt, som det ”tredje villkor” som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF avseende förekomsten av en ”selektiv fördel” (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 32).

242 I förevarande mål har kommissionen emellertid bemödat sig att, oberoende av huruvida alla de resonemang som återgetts i det angripna beslutet är välgrundade, visa att de omtvistade förhandsbeskeden ledde till en minskning av det skattebelopp som normalt skulle ha erlagts enligt de ordinarie skattebestämmelserna, bland annat av de berörda holdingbolagen, och att dessa åtgärder följaktligen utgjorde ett undantag från de skattebestämmelser som var tillämpliga på övriga skattskyldiga som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation.

243 Kommissionen har för det första anfört att förhandsbeskeden dels gav de berörda holdingbolagen en fördel, dels utgjorde ett undantag från det luxemburgska systemet för företagsbeskattning, genom att bekräfta dessa bolags möjlighet att befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar som, enligt det luxemburgska systemet för företagsbeskattning och utan de omtvistade förhandsbeskeden, skulle ha tagits ut.

244 Hänvisningen i skälen 166 och 176 i det angripna beslutet till målsättningen med det luxemburgska systemet för företagsbeskattning, såsom denna identifierats i artiklarna 18, 23, 40, 159 och 163 LIR och framställts i skälen 78–81 i det angripna beslutet, kan inte med framgång åberopas för att visa att det skett en sammanblandning mellan villkoren avseende fördel och selektivitet.

245 Visserligen används målsättningen med ett skattesystem främst för att fastställa att en åtgärd är selektiv, eftersom det är mot bakgrund av en sådan målsättning som de skattskyldiga som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation i förhållande till mottagaren av ett stöd kan identifieras.

246 Den målsättning som kommissionen hänvisat till, bland annat i skälen 166 och 176 i det angripna beslutet, nämligen ”att beskatta vinsten hos alla företag som är skattskyldiga i Luxemburg, enligt vad som anges i deras redovisning”, förefaller snarare vara en princip som styr de allmänna bestämmelser som utgör det luxemburgska system för företagsbeskattning som kommissionen refererat till, än en målsättning med detta system.

247 Oberoende av huruvida kommissionens tolkning av dessa bestämmelser och den princip som följer därav är riktig, innebär även den omständigheten att det styrkts att det skett ett undantag från denna princip att en fördel föreligger.

248 Samma slutsats gör sig även gällande, inte mot bakgrund av det luxemburgska systemet för företagsbeskattning utan mot bakgrund av de luxemburgska bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och om beskattning av vinstutdelning.

249 Vidare följer det av skälen 208 och 209 i det angripna beslutet att i avsaknad av de omtvistade förhandsbeskeden hade de berörda holdingbolagen inte kunnat befrias från skatt på intäkter som inte hade beskattats i deras respektive dotterbolag, vilket leder till slutsatsen att det rör sig både om en fördel och ett undantag från bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning.

250 Slutligen innebär den omständigheten att det konstaterats att det skett ett undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter också att en fördel beviljas, vilket följer av skäl 312 i det angripna beslutet. Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att i avsaknad av de aktuella förhandsbeskeden och om bestämmelsen om missbruk av rättigheter hade tillämpats skulle de berörda holdingbolagen inte ha kunnat befrias från skatt på de aktuella intäkterna från kapitalandelar.

251 Således har kommissionen inte sammanblandat villkoren för att fastställa en fördel och villkoren för att styrka de omtvistade förhandsbeskedens selektivitet, då dessa villkor – mot bakgrund av den skattemässiga karaktären hos dessa förhandsbesked – kunde bedömas samtidigt.

252 Följaktligen kan argumentet om en sådan sammanblandning inte godtas.

253 Under dessa omständigheter ska det således kontrolleras huruvida kommissionen – på grundval av dess prövning av selektiviteten i de omtvistade förhandsbeskeden mot bakgrund av en snäv referensram, det vill säga en referensram begränsad till de luxemburgska bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning – med fog kunde dra slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel.

c) Den påstådda avsaknaden av en selektiv fördel för de berörda holdingbolagen mot bakgrund av den snäva referensramen

254 I skälen 200–235 i det angripna beslutet uppgav kommissionen att selektiviteten i de omtvistade förhandsbeskeden kunde fastställas mot bakgrund av en snäv referensram bestående av artiklarna 164 och 166 LIR, det vill säga bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar.

255 Artikel 164 LIR har följande lydelse:

”1. För att fastställa den skattepliktiga intäkten saknar det betydelse huruvida intäkten delas ut till rättighetsinnehavarna eller ej.

2. Som utdelning i den mening som avses i ovannämnda stycke betraktas utdelning oavsett slag, till innehavare av aktier, vinstandelsbevis eller grundande kapitalandelar, andelsbevis eller varje annat värdepapper, inklusive obligationer med rörlig intäkt som ger rätt till del av årsvinsten eller vinsten vid likvidation.

3. Dolda vinstutdelningar ska ingå i den skattepliktiga intäkten. Dold vinstutdelning föreligger bland annat om en partner, delägare eller medlem direkt eller indirekt erhåller fördelar från ett bolag eller en sammanslutning som vederbörande normalt inte skulle erhålla utan denna egenskap.”

256 I artikel 166 första stycket LIR föreskrivs följande:

”Intäkter från kapitalandelar som innehas av

1. en fullt beskattningsbar association med säte i landet och bildat som någon av de former som anges i bilagan till stycke 10,

2. ett fullt beskattningsbart kapitalbolag med säte i landet som inte anges i bilagan till stycke 10,

3. ett sådant inhemskt fast driftställe för en association som avses i artikel 2 i direktiv [2011/96],

4. ett inhemskt fast driftställe för ett kapitalbolag som har sitt säte i en medlemsstat med vilken Storhertigdömet Luxemburg har ingått ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning,

5. ett inhemskt fast driftställe för ett kapitalbolag eller en kooperativ förening som har sitt säte i en stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) men som inte är en medlemsstat i Europeiska unionen,

är skattebefriade när mottagaren, den dag då intäkterna ställs till dennes förfogande, innehar eller förbinder sig att inneha denna andel under en oavbruten period om minst tolv månader och andelsinnehavet under hela denna period inte understiger gränsen på 10 procent eller förvärvspriset under 1 200 000 euro.”

257 Det följer bland annat av skälen 201 och 202 i det angripna beslutet att en kombinerad tolkning av bestämmelserna i artikel 164 och artikel 166 första stycket LIR leder till att enligt luxemburgsk rätt kan det bolag som uppbär intäkter från kapitalandelar inte beviljas skattebefrielse när dessa intäkter inte först har beskattats i det företag som delat ut dem.

258 Artikel 164 LIR tillåter inte att den utdelade vinsten dras av från ett bolags skattepliktiga intäkter. Med andra ord kan en vinst delas ut först efter skatt, oavsett vilken typ av utdelning det gäller. Artikel 166 tillåter att det bolag som uppbär den utdelade vinsten befrias från skatt, under förutsättning att de intäkter som uppburits härrör från kapitalandelar.

259 I skäl 226 i det angripna beslutet drog kommissionen således slutsatsen att den luxemburgska skattemyndigheten hade gett de berörda holdingbolagen en selektiv fördel, eftersom de omtvistade förhandsbeskeden innebar att de berörda holdingbolagen befriades från skatt på de intäkter från kapitalandelar som, ur ekonomisk synpunkt, motsvarade ZORA-tilläggen, vilka hade dragits av som kostnader i deras respektive dotterbolag.

260 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har i huvudsak gjort gällande att kommissionen gjorde en felaktig bedömning, dels då den fastställde en snäv referensram, dels då den ansåg att det skett ett undantag från denna referensram, och därav drog slutsatsen att de berörda holdingbolagen beviljats en selektiv fördel.

261 Således ska tribunalen inledningsvis pröva argumenten avseende att kommissionen tillämpade en referensram begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar, och därefter pröva de argument som syftar till att bestrida den del av det angripna beslutet som avser ett eventuellt undantag från dessa bestämmelser.

1) Fastställandet av en referensram begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar

262 I det angripna beslutet prövade kommissionen huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva för de berörda holdingbolagen mot bakgrund av en snäv referensram, bestående av bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning, det vill säga artiklarna 164 och 166 LIR.

i) Referensramen har inte utvidgats till att omfatta till moder- och dotterbolagsdirektivet

263 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har gjort gällande att kommissionen gjorde en felaktig bedömning genom att begränsa referensramen till bestämmelser som är tillämpliga på rent inhemska situationer. Den borde tvärtom även ha hänvisat till situationer som omfattar tillämpningsområdet för moder- och dotterbolagsdirektivet.

264 Engie har påpekat att i enlighet moder- och dotterbolagsdirektivet, som var i kraft vid när de omtvistade förhandsbeskeden antogs, krävde inte Storhertigdömet Luxemburg att vinsterna i dotterbolag etablerade i andra medlemsstater först skulle beskattas i deras hemvist-medlemsstater för att moderbolagen med säte i Luxemburg skulle kunna åtnjuta den skattebefrielse som föreskrevs i moder- och dotterbolagsdirektivet.

265 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har tillagt att mot bakgrund av domstolens praxis kunde kommissionen inte begränsa skattebefrielse till enbart gränsöverskridande situationer utan ett villkor knutet till en tidigare beskattning av vinsten i dotterbolaget.

266 Engie har, med hänvisning till domen av den 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), understrukit behovet av att tolka artikel 166 LIR mot bakgrund av unionsrätten, särskilt mot bakgrund av det moder- och dotterbolagsdirektiv som var i kraft när omtvistade förhandsbeskeden antogs.

267 Vidare medför en icke-anpassad skattebehandling av gränsöverskridande vinstutdelningar och rent inhemska utdelningar i moder- och dotterbolag med säte i Luxemburg en omvänd diskriminering. Kommissionen kan därmed inte bestrida den luxemburgska lagstiftarens val i fråga om dess system med skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar, oavsett om det gäller intern eller gränsöverskridande utdelning.

268 Engie och Storhertigdömet Luxemburg anser dessutom att det skulle strida mot artikel 107.1 FEUF att inte anpassa den skattemässiga behandlingen, vilket även framgår av dom av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), och av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Kommissionen har uppgett att skälet till att inte utvidga referensramen till gränsöverskridande situationer består i att moder- och dotterbolagsdirektivet enbart syftar till att undvika att gränsöverskridande situationer missgynnas i förhållande till rent inhemska situationer, och inte till att rättfärdiga att den förmånliga behandlingen för gränsöverskridande situationer utvidgas till att omfatta rent inhemska situationer.

270 I detta hänseende ska det inledningsvis erinras om att prövningen av selektivitetsvillkoret i princip består i att på förhand definiera referensramen för åtgärden i fråga. Definitionen av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel endast kan fastställas i förhållande till så kallad normal beskattning (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).

271 Vidare kan selektiviteten i en skatteåtgärd inte bedömas mot bakgrund av en referensram som utgörs av några bestämmelser som artificiellt har tagits ur en bredare rättslig ram (dom av den 28 juni 2018, Tyskland/kommissionen, C-209/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:507, punkt 99).

272 I förevarande fall kan kommissionen emellertid inte klandras för att inte ha beaktat den skattemässiga behandlingen av gränsöverskridande vinstutdelningar mot bakgrund av moder- och dotterbolagsdirektivet, som var i kraft när de omtvistade förhandsbeskeden antogs.

273 För det första är den i förevarande mål aktuella situationen en rent inhemsk situation. Såväl de berörda holdingbolagen som dotterbolagen och de mellanliggande bolagen är etablerade i Storhertigdömet Luxemburg. I förevarande mål ansvarar en och samma skattemyndighet för deras skattemässiga situationer. Följaktligen kan de risker för dubbelbeskattning som följer av tillämpningen av olika skattesystem och olika skattemyndigheters ingripanden, som kan förekomma vid gränsöverskridande utdelningar, inte uppstå i en sådan rent inhemsk situation som den som är aktuell i förevarande mål.

274 För det andra fanns det enligt moder- och dotterbolagsdirektivet, som var i kraft när de omtvistade förhandsbeskeden antogs, visserligen inget formellt krav på att skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar skulle vara villkorad av en föregående beskattning av den utdelade vinsten i dotterbolagen.

275 I artikel 4 i moder- och dotterbolagsdirektivet föreskrevs nämligen bland annat att den hemvistmedlemsstat för ett moderbolag som tog emot vinstutdelning från ett dotterbolag kunde avstå från att beskatta denna utdelning.

276 Ett sådant system för skattebefrielse, som inte formellt sett var villkorat av en beskattning av de vinster som delats ut i dotterbolaget med hemvist i utlandet, avsåg icke desto mindre, enligt skäl 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet, framför allt att underlätta grupperingen av bolag inom unionen och avhjälpa de skillnader som kan föreligga mellan två olika medlemsstaters skattelagstiftning. Ett sådant resonemang kan naturligtvis inte överföras på situationen avseende bolag som är etablerade i en och samma medlemsstat.

277 Domen av den 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), domen av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), och domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), påverkar inte denna slutsats.

278 För det första kan domen av den 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), inte tolkas på det sätt som Engie gjort gällande. I den domen slog EU-domstolen fast att en nationell domstol, inom ramen för en tvist som omfattades av tillämpningsområdet för ett direktiv som borde ha införlivats med den nationella lagstiftningen, var skyldig att tolka sin nationella lagstiftning mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte. Det är emellertid i förevarande

mål inte frågan om att tolka artikel 166 LIR i en hypotetisk situation som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde, det vill säga vid vinstutdelningar mellan bolag som är etablerade i olika medlemsstater.

279 Vidare kan inte heller domen av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), utgöra grund för en eventuell skyldighet för Storhertigdömet Luxemburg att anpassa skattebehandlingen av gränsöverskridande utdelningar till den som gäller för rent inhemska utdelningar.

280 Det målet avsåg enbart frågan om begreppet kapitalandelar, i den mening som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet, omfattade innehav av kapitalandelar genom ett avtal om nyttjanderätt till kapitalandelar (och inte fullständig äganderätt till dessa). Domstolen besvarade denna fråga nekande.

281 Domstolen erinrade emellertid även om att en medlemsstat inte fick behandla gränsöverskridande situationer mindre förmånligt än rent inhemska situationer. Domstolen angav även, i målet som resulterade i domen av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), att om en medlemsstat föreskrev en skattebefrielse för utdelning som uppburits av ett bolag som innehade kapitalandelarna i ett dotterbolag genom ett avtal om nyttjanderätt till kapitalandelar, skulle detsamma gälla i en hypotetisk gränsöverskridande situation. Unionsrättens syfte är nämligen inte att bekämpa omvänd diskriminering, utan att säkerställa att gränsöverskridande situationer inte behandlas mindre förmånligt än rent inhemska situationer och inte motsatsen.

282 Slutligen gäller samma slutsats beträffande domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981). I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg har påstått, skulle kommissionen inte kunna klandra denna medlemsstat för att ha beviljat ett statligt stöd genom att behandla gränsöverskridande vinstutdelningar mer förmånligt än rent inhemska utdelningar.

283 Villkoret att ansvaret för åtgärden ska kunna tillskrivas staten är nämligen inte uppfyllt när åtgärden i fråga följer av en unionsrättsakt, såsom ett direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 april 2006, Deutsche Bahn/kommissionen, T-351/02, EU:T:2006:104, punkterna 99–104). I förevarande fall följer systemet med skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar av moder- och dotterbolagsdirektivet.

284 Under alla omständigheter utgör moder- och dotterbolagsdirektivet, som var i kraft när de omtvistade förhandsbeskeden antogs, inte hinder mot att det ställs ett krav på ett samband – och detta samband ska styrkas – mellan beskattningen av de vinster som delats ut i dotterbolaget och den påföljande skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i ett moderbolag med hemvist i utlandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkterna 36 och 37).

285 Detta direktiv har till syfte att förebygga dubbelbeskattning, vilket underförstått men nödvändigtvis innebär att det bygger på förutsättningen att hemvistmedlemsstaten beskattar dotterbolagets vinster före utdelning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkterna 36 och 37).

286 Oberoende av frågan om tillämpningen i tiden, bekräftas denna tolkning vidare av artikel 1 i rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96 (EUT L 219, 2014, s. 40), eftersom skattebefrielse för gränsöverskridande intäkter från kapitalandelar endast är möjlig om dessa inte är avdragsgilla i dotterbolaget.

287 I förevarande mål hade kommissionen således inte någon skyldighet att utvidga referensramen till bestämmelserna i moder- och dotterbolaget, vilka för övrigt inte, åtminstone i rent inhemska situationer, kunde utesluta varje samband mellan skattebefrielse av intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning.

ii) En kombinerad tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR

288 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har gjort gällande att den snäva referensramen, som enbart omfattar artiklarna 164 och 166 LIR, följer av en felaktig kombinerad tolkning av dessa båda bestämmelser.

289 Utöver den omständigheten att ett ZORA inte utgör en vinstutdelning i den mening som avses i artikel 164 LIR, har Storhertigdömet Luxemburg och Engie gjort gällande att artikel 166 LIR inte kan tolkas så att en skattebefrielse för moderbolaget är villkorad av att inget skatteavdrag har gjorts i dotterbolaget från de intäkter som genererats under ZORA-perioden.

290 Storhertigdömet Luxemburg har även beklagat det förhållandet att kommissionen bortsett från de synpunkter som denna medlemsstat lämnat i sin skrivelse av den 31 januari 2018, där den tydligt förklarade att artiklarna 164 och 166 LIR har olika tillämpningsområden och att iakttagandet av artikel 164 LIR inte utgjorde ett villkor för tillämpningen av artikel 166 LIR.

291 Kommissionen har bland annat understrukit att artikel 166 LIR och artikel 164 första och andra stycket LIR måste komplettera varandra för att kunna säkerställa enhetligheten i det luxemburgska skattesystemet, vilket för övrigt bekräftas av den skatterättsliga doktrinen.

292 Det ska i detta hänseende för det första påpekas att artikel 166 LIR inte formellt uppställer som villkor för att bevilja skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i moderbolaget att den utdelade vinsten först har beskattats i dotterbolaget.

293 Skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar kan emellertid endast beviljas om de intäkter som ett dotterbolag delat ut först har beskattats, utom i det hypotetiska fall då en dubbel icke-beskattning har skett i en rent inhemsk situation.

294 I stora drag innebär artikel 164 LIR att intäkter som genererats i ett bolag, oavsett om dessa intäkter delats ut eller ej, ska beskattas. Dessa intäkter omfattar även, enligt artikel 164 tredje stycket LIR dolda vinstutdelningar. Artikel 166 LIR innebär att intäkter från kapitalandelar kan befrias från skatt under vissa förhållanden, vilket gör det möjligt att undvika situationer av dubbelbeskattning. Utdelad vinst som beskattats i dotterbolagen ska nämligen i princip redovisas som skattepliktiga intäkter för moderbolaget.

295 Sambandet mellan de båda bestämmelserna framgår tydligt av Storhertigdömet Luxemburgs svar av den 31 januari 2018. I enlighet med det entydiga citat som återges i skäl 202 i det angripna beslutet och som anges i fotnot nr 223, har Storhertigdömet Luxemburg medgett att ”samtliga kapitalandelar vars intäkter k[unde] befrias från skatt enligt artikel 166 LIR även [omfattades] av bestämmelserna i artikel 164 LIR”.

296 Detta samband mellan de båda bestämmelserna framgår i än högre grad av yttrandet från Luxemburgs Conseil d'État (lagrådet) av den 2 april 1965 om förslaget till lagen om att införa artikel 166 i LIR, vartill kommissionen med fog hänvisade i fotnoterna 139 och 238 i det angripna beslutet. Såsom Luxemburgs Conseil d'État (lagrådet) påpekade gör artikel 166 LIR ”med hänvisning till ekonomiska skäl och rättvisa skatter” det möjligt att undvika dubbel eller trefaldig beskattning av utdelade intäkter, men inte att undgå all beskattning av dessa intäkter.

297 Med andra ord är skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar endast tillämplig på intäkter som inte har dragits av från dotterbolagets skattepliktiga intäkter.

298 Följaktligen gjorde kommissionen sig inte skyldig till felaktig rättstillämpning i skäl 204 i det angripna beslutet, där den fann att det förelåg ett samband mellan artiklarna 164 och 166 LIR, det vill säga mellan ett moderbolags skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattningen i dess dotterbolag av den utdelade vinsten.

299 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg och Engie gjort gällande att ett ZORA inte utgör en vinstutdelning i den mening som avses i artikel 164 LIR, varför hänvisningen till denna artikel, bland annat i skälen 204 och 210 i det angripna beslutet är felaktig.

300 Även om ZORA-tilläggen inte formellt utgör vinstutdelning, motsvarar de intäkter från kapitalandelar som är skattebefriade i LNG Holding emellertid beloppet för dessa tillägg, varför dessa tillägg – under de för målet mycket specifika omständigheterna och med hänsyn till bolagsstrukturen med ett holdingbolag, ett mellanliggandebolag och ett dotterbolag – materiellt sett motsvarar vinstutdelning, vilket även framgår av skälen 210–212 i det angripna beslutet. Vid fastställandet av den snäva referensramen kunde kommissionen således med fog grunda sig på artiklarna 164 och 166 LIR, som enligt nationell lagstiftning reglerar beskattning av intäkter från kapitalandelar.

301 Följaktligen kan argumentet avseende en felaktig kombinerad tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR inte godtas, vilket därmed också gäller samtliga argument som syftar till att bestrida kommissionens fastställande av en snäv referensram.

2) Undantaget från bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar

302 Kommissionen angav i skälen 208–226 i det angripna beslutet att den luxemburgska skattemyndigheten hade gjort ett undantag från bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar, då den hade beslutat att de berörda holdingbolagen skulle befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar som, ur ekonomisk synpunkt, motsvarade ZORA-tilläggen, vilka hade dragits av som kostnader i respektive dotterbolag.

303 Såsom har konstaterats i punkterna 247 och 248 ovan ska det inledningsvis understrykas att om det med framgång kan styrkas att fråga är om ett undantag från de luxemburgska bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och om beskattning av vinstutdelning, leder det till slutsatsen att en fördel föreligger.

304 När det gäller bedömningen av kriteriet avseende fördelens selektivitet, som är ett rekvisit för begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, följer det av domstolens fasta praxis att det vid denna bedömning ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom

ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

305 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har i huvudsak anfört att inget undantag kan anses vara för handen i förevarande fall, varvid de för det första har gjort gällande att artikel 164 LIR inte reglerar ZORA och att det inte föreligger något direkt och uppenbart samband mellan det förhållandet att ZORA-tilläggen är avdragsgilla för dotterbolagen, och det förhållandet att de beröra holdingbolagen befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar. För det andra har sökandena gjort gällande att det var osäkert att ZORA skulle öka i värde när de tecknades. För det tredje har de anfört att artiklarna 164 och 166 LIR, var för sig, tillämpades på ett korrekt sätt. Sökandena har för det fjärde gjort gällande att kommissionen inte har visat att dessa båda bestämmelser har åsidosatts var och en för sig. För det femte har Storhertigdömet Luxemburg och Engie anfört att det inte har visats att de berörda holdingbolagen i Engie-koncernen fått en förmånlig behandling.

i) Tillämpningen av artikel 164 LIR på ett ZORA och förekomsten av ett samband mellan det förhållandet att ZORA-tilläggen är avdragsgilla i dotterbolagen och det förhållandet att de berörda holdingbolagen befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar

306 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har påpekat att artikel 164 LIR endast avser den luxemburgska rättsliga regleringen av vinstutdelningar och inte ZORA, som delvis är ett skuldinstrument och delvis ett kapitalinstrument.

307 Kommissionen bortsåg således från ZORA:s konvertibla karaktär, som innebär att artikel 164 LIR inte är tillämplig i förevarande fall, varför det inte kan göras något undantag från denna bestämmelse. Kommissionen grundade sin bedömning på en teleologisk tolkning av den luxemburgska skatterätten och åsidosatte därmed den skatterättsliga legalitetsprincipen, enligt vilken skattelagstiftningen ska tolkas strikt.

308 Enligt Engie innebär även den omständigheten att inte finns något direkt och uppenbart samband mellan den vinst som LNG gjort och de ZORA-tillägg som dragits av som kostnader i LNG Supply att fråga inte är om något undantag. Kommissionen har även felaktigt förknippat försäljningen av det förbetalda terminskontraktet med den påföljande transaktionen för att minska LNG:s kapital, en transaktion som för övrigt inte var planerad när de omtvistade förhandsbeskeden antogs. I avsaknad av ett sådant samband skulle de omtvistade förhandsbeskeden inte ha utgjort något undantag från den fastställda referensramen.

309 Engie har även påtalat att ZORA-tilläggen hade tagits upp som skattepliktig vinst i LNG Luxemburgs bokföring, vilket – för det fall att det anses föreligga ett samband mellan beloppet för de tillägg som dragits av som kostnader i LNG Supply och det belopp som befriats från skatt i LNG Holding – att skattebefrielsen främst inte hänförde sig till ett belopp som inte beskattats alls.

310 Kommissionen har bestridit samtliga dessa argument. Den har bland annat gjort gällande att om ett och samma vinstbelopp kunde dras av såsom kostnad i det utdelande bolaget, och undgå att beskattas som intäkt i det mottagande bolaget, skulle denna vinst helt befrias från skatt i Storhertigdömet Luxemburg, vilket i förevarande mål visar att fråga är om ett undantag från den snäva referensram som är tillämplig på holdingbolagen.

311 I detta hänseende är det viktigt att inte inta ett formalistiskt synsätt, bestående i att separat betrakta var och en av de transaktioner som utgör denna avancerade finansiella struktur, utan – såsom kommissionen har gjort – bortse från den juridiska fasaden och i stället beakta den ekonomiska och skattemässiga realiteten av en sådan struktur. För att fastställa huruvida de aktuella åtgärderna kan utgöra statligt stöd, ska framför allt verkningarna av dessa åtgärder för de mottagande företagen beaktas (se dom av den 13 september 2010, Grekland m.fl./kommissionen, T-415/05, T-416/05 och T-423/05, EU:T:2010:386, punkt 212 och där angiven rättspraxis).

312 Även om ZORA-tilläggen inte formellt utgör vinstutdelningar, motsvarar emellertid de intäkter från kapitalandelar som är skattebefriade i LNG Holding, i huvudsak, beloppet för dessa tillägg, varför dessa tillägg materiellt sett, under de mycket specifika omständigheterna i förevarande mål, motsvarar vinstutdelningar, såsom framgår av skälen 210–212 i det angripna beslutet.

313 De omtvistade förhandsbeskeden godkänner vissa transaktioner som utgör en enhet som, cirkulärt och oberoende, genomför en överföring av en verksamhetssektor och dess finansiering mellan tre bolag inom samma koncern. Dessa transaktioner har utformats så att de sker i tre på varandra följande men inbördes beroende etapper med hjälp av ett holdingbolag, ett mellanliggande bolag och ett dotterbolag.

314 Visserligen redovisades ZORA-tilläggen inledningsvis som beskattningsbar intäkt i de mellanliggande bolagens redovisningar.

315 Storhertigdömen Luxemburg bekräftade icke desto mindre uttryckligen, som svar på en fråga som tribunalen ställde vid förhandlingen, att denna intäkt hade neutraliserats i de mellanliggande bolagen, genom en förlust på samma belopp som uppstod när det förbetalda terminskontraktet som ingåtts mellan de mellanliggande bolagen och de berörda holdingbolagen trädde i kraft.

316 Enligt detta kontrakt blev de berörda holdingbolagen dessutom automatiskt innehavare av de aktier som emitterats när det aktuella ZORA konverterades, vilka omfattade det nominella beloppet för det beviljade lånet och de vinster som dotterbolagen gjort.

317 Med andra ord gjorde det förbetalda terminskontrakt som ingåtts mellan de berörda holdingbolagen och de mellanliggande bolagen i realiteten det möjligt att neutralisera den skattepliktiga vinsten i de mellanliggande bolagen och samtidigt överlåta ägandet av de aktier som emitterats när det aktuella ZORA konverterades till holdingbolagen.

318 Således blev de berörda holdingbolagen innehavare av dessa aktier, vars värde omfattar ZORA-tilläggen.

319 Visserligen är genomförandet av det förbetalda terminskontraktet en transaktion som i alla hänseenden skiljer sig från den påföljande annulleringen av de aktier i dotterbolaget som erhållits.

320 I förevarande mål förhåller det sig emellertid så, att i LNG Holdings fall motsvarade den intäkt som genererats i detta bolag genom det förbetalda terminskontraktet och, i än högre grad, genom den intäkt som genererats till följd av annulleringen av aktierna i LNG Supply, i realiteten och ur ekonomisk synpunkt, beloppet för de ZORA som genomförts före den partiella konverteringen av detta ZORA, vilket Storhertigdömet Luxemburg uttryckligen medgav vid förhandlingen som svar på en fråga från tribunalen.

321 Denna slutsats påverkas inte av argumentet att de omtvistade förhandsbeskeden inte innehöll något uttalande om den påföljande annulleringen av en del av de aktier i dotterbolagen som erhållits, utan endast om genomförandet av det förbetalda terminskontraktet.

322 I enlighet med det citat som återgavs i skäl 43 i det angripna beslutet följer det nämligen tydligt av den begäran om ett förhandsbesked som lämnades in den 20 september 2013, att det före konverteringen av det aktuella ZOR planerades för att en del av de aktier i dotterbolagen som holdingbolagen erhöll skulle annulleras.

323 Det anges nämligen i det skälet att ”[p]å grund av minskningen av kapitalet i [LNG Supply] kommer [LNG Holding] att redovisa en vinst som motsvarar skillnaden mellan det nominella beloppet för de konverterade aktierna och konverteringsbeloppet” och att ”[d]enna vinst kommer att synas i [LNG Holding]s redovisning och täcks, som tidigare bekräftats av skattemyndigheten, av skattebefrielsen för intäkterna från kapitalandelarna”.

324 Den uttryckliga hänvisningen till en tidigare bekräftelse på denna punkt av den luxemburgska skattemyndigheten visar, i huvudsak, att den intäkt som LNG Holding hade uppburit till följd av minskningen av LNG Supplys kapital var den intäkt som det begärts skulle omfattas av artikel 166 LIR, bland annat i begäran om ett förhandsbesked av den 9 september 2008, vilken storhertigdömet Luxemburg besvarade jakande.

325 Möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i dotterbolagen utgör förvisso formellt sett en transaktion som skiljer sig från skattebefrielsen för intäkterna från kapitalandelarna i holdingbolagen.

326 I förevarande mål förehåller det sig dock i praktiken så, att dessa båda transaktioner är kopplade till varandra. De intäkter som befrias från skatt inom LNG Holding enligt artikel 166 LIR, motsvarar i huvudsak de ZORA-tillägg som dragits av i LNG Supply, vilket Storhertigdömet Luxemburg bekräftade vid förhandlingen.

327 Följaktligen framhöll kommissionen med rätta den samverkan som förelåg mellan ett flertal flera transaktioner som visserligen formellt sett var separata, men materiellt sett kopplade till varandra, och fann att den luxemburgska skattemyndigheten hade gjort ett undantag från den referensram som utgjordes av artiklarna 164 och 166 LIR, genom att bekräfta att holdingbolagen befriades från skatt på de intäkter från kapitalandelar som ur ekonomisk synpunkt motsvarade beloppet för ZORA-tilläggen och som hade dragits av som kostnader i dotterbolagen.

ii) Det osäkra värdet av ett ZORA när det utfärdas

328 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har gjort gällande att kommissionen inte kunde bortse från att det var osäkert att de aktuella ZORA skulle öka i värde, såväl när dessa lån tecknades som när de omtvistade förhandsbeskeden antogs. Storhertigdömet Luxemburg anser att detta just är just fallet vad gäller CEF, särskilt eftersom det ZORA som GSTM beviljats inte konverterades.

329 Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Engie skulle den osäkerhet som rådde när de omtvistade förhandsbeskeden antogs, beträffande en framtida vinst för de dotterbolag som beviljats de aktuella ZORA, i huvudsak omintetgöra slutsatsen att det gjorts undantag från den snäva referensramen.

330 Det ska i detta hänseende erinras om att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsmässiga villkor, anses utgöra statligt stöd (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

331 Vidare kan en åtgärd utgöra statligt stöd även om stödbeloppet, och i än högre grad fastställandet av en fördel, beror på omständigheter som inte är att hänföra till skattesystemet.

332 En åtgärd kan således utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107 FEUF, även om fördelen ännu inte har konkretiserats när den aktuella åtgärden antas. Enbart sannolikheten för en framtida konkretisering av fördelen räcker. En avsaknad av konkretisering av fördelen utesluter endast återkrav av stödet och inte dess klassificering i sig.

333 I förevarande mål framgår emellertid fördelen och, i slutändan, undantaget från referensramen visserligen tydligt av den vinst som uppburits av dotterbolagen under det aktuella ZORA:s löptid. Den omständigheten att det vid tidpunkten då de aktuella ZORA upptogs var ovisst huruvida dotterbolaget skulle göra en vinst kan emellertid inte utesluta att de berörda holdingbolagen har beviljats en selektiv fördel och att fråga är om ett undantag från den snäva referensramen.

334 När de omtvistade förhandsbeskeden utfärdades ställde sig nämligen den luxemburgska skattemyndigheten positiv till att befria de berörda holdingbolagen från skatt på intäkter från kapitalandelar, vilka, ur ekonomisk synpunkt, kunde motsvara intäkter som dragits av som kostnader i dotterbolagen.

335 Således gjorde kommissionen inte någon felaktig bedömning när den drog slutsatsen att den luxemburgska skattemyndigheten, genom att införa denna särskilda ordning för att beskatta de berörda holdingbolagen, hade fastställt en rättslig ram som inneburit att dessa holdingbolag beviljats en fördel, och därigenom gjort ett undantag från den snäva referensramen.

iii) Slutsatsen att fråga är om ett undantag mot bakgrund av den kombinerade effekten av allmänna bestämmelser

336 Engie har gjort gällande att kommissionen inte kunde bedöma den kombinerade effekten, som inte föreskrivs i lag, av möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i dotterbolagen och att befria holdingbolagen från skatt på intäkter från kapitalandelar. Enligt Engie kan tillämpningen av två bestämmelser av allmän karaktär på ett specifikt fall inte medföra en fördel när de berörda bestämmelserna är allmänt tillämpliga och när var och en av dem tillämpas normalt.

337 Kommissionen har avvikit från sin beslutspraxis, såsom den illustreras i dess beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 2014, s. 1) (nedan kallat beslutet om den spanska skatteordningen för

leasingavtal), vilken innebär att varje skatteåtgärd i sig måste avvika från den normala tillämpningen av de aktuella skattebestämmelserna. Detta krav är av än större betydelse när det – såsom i förevarande fall – är fråga om flera beskattningsbara personer.

338 Engie har tillagt att kommissionens resonemang i det angripna beslutet, enligt principen om skattesystemets inre sammanhang, förutsätter att tillämpningen av skattebestämmelser på en beskattningsbar person är beroende av den skattemässiga behandlingen av en annan beskattningsbar person enligt andra allmänna bestämmelser. Kommissionen har även åsidosatt domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), där effekterna av ett skattesystem kunde beaktas endast för det fall att dess utformning hade varit uppenbart godtycklig eller partisk.

339 Detta argument kan inte godtas.

340 Såsom följer av punkterna 306–327 ovan, måste det med stöd av luxemburgsk rätt kunna konstateras att det föreligger ett samband mellan skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i moderbolaget och möjligheten till avdrag för vinster som delats ut i dotterbolaget.

341 En sådan skattebefrielse är således inte möjlig utan att det först kontrolleras huruvida de intäkter som befrias från skatt redan har beskattats. Vad gäller artikel 166 LIR är den skattemässiga behandlingen av det bolag som mottar de utdelade vinsterna beroende av den skattemässiga behandlingen av det utdelande bolaget.

342 I enlighet med punkterna 312–327 ovan föreligger i förevarande mål även ett samband mellan möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i LNG Supply och skattebefrielsen i LNG Holding för intäkter från kapitalandelar som ur ekonomisk synpunkt motsvarar dessa tillägg. Detta samband följer av den finansiella struktur som Engie inrättat och de olika avtal som binder bolagen i Engie-koncernen, såsom dessa godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden. De aktier i LNG Supply som omfattar värdet av ZORA-tilläggen överförs nämligen, via ZORA, från LNG Supply till LNG Luxemburg och, via det förbetalda terminskontraktet, från LNG Luxemburg till LNG Holding, vilket i slutändan genererar en reavinst som är skattebefriad genom annulleringen av de mottagna aktierna. Detsamma gäller mellan GSTM och CEF, trots att det ZORA som det förstnämnda bolaget beviljades inte konverterades.

343 Med anledning av detta samband och den kombinerade effekten av dessa båda transaktioner hos de berörda holdingbolagen, utgör de omtvistade förhandsbeskeden ett undantag från den snäva referensramen. I förevarande fall var det inte möjligt att befria LNG Holding från skatt på de intäkterna från kapitalandelar som ur ekonomisk synpunkt motsvarade ZORA-tilläggen, eftersom kostnadsavdrag gjordes för dessa tillägg i LNG Supply.

344 Mot bakgrund av denna kombinerade effekt konstaterade kommissionen med rätta, i skälen 208 och 209 i det angripna beslutet, att fråga var om ett undantag från den referensram som utgjordes av artiklarna 164 och 166 LIR.

345 Mot bakgrund av dessa samband gjorde kommissionen således ingen felaktig rättstillämpning då den beaktade den kombinerade effekten, inom holdingbolagen, av möjligheten till avdrag för en intäkt i ett dotterbolag och en senare skattebefrielse för denna intäkt i dess moderbolag.

346 Denna slutsats påverkas inte av det i punkt 337 ovan nämnda beslutet om den spanska skatteordningen för leasingavtal.

347 Det ska erinras om att det följer av fast rättspraxis att kommissionens beslutspraxis i andra ärenden inte kan påverka det angripna beslutets giltighet, vilken ska bedömas endast mot bakgrund av de objektiva bestämmelserna i fördraget (se dom av den 20 september 2019, Havenbedrijf Antwerpen och Maatschappij van de Brugse Zeehaven/kommissionen, T-696/17, EU:T:2019:652, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

348 Oaktat att kommissionen inte är bunden av sin tidigare beslutspraxis, följer det av bland annat skälen 131 och 140 i beslutet om den spanska skatteordningen för leasingavtal att även om skatteupplägget i det målet utgjordes av en kombination av flera olika skatteåtgärder, hade kommissionen i det målet inte för avsikt att låta selektiviteten i den spanska skatteordningen för leasingavtal vara beroende av att var och en av de åtgärder som utgjorde denna skatteordning också var selektiva. Vidare bestod den spanska skatteordningen för leasingavtal av fem åtgärder vars kombinerade tillämpning varken formellt eller materiellt sett följde av någon rättslig bestämmelse, till skillnad från situationen i förevarande mål rörande artiklarna 164 och 166 LIR, där det framgår av en kombinerad tolkning av dessa bestämmelser att de kompletterar varandra.

349 Domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), kan inte heller tolkas så att en åtgärds effekter ska beaktas endast med avseende på dess ”godtyckliga eller partiska” karaktär.

350 Det ska för det första påpekas att de mål som ledde fram till domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), skiljer sig väsentligt från förevarande mål, genom att den skatteordning som det målet gällde i sig utgjorde den referensram som låg till grund för bedömningen att offshorebolag hade blivit föremål för en fördelaktig behandling.

351 För det andra ska det noteras att artikel 107.1 FEUF inte gör någon åtskillnad utifrån de orsaker och syften som ligger bakom statliga ingripande, utan definierar dem utifrån deras effekter och därmed oberoende av vilka metoder som tillämpas. Den rättspraxis som Engie har hänvisat till kan endast tillämpas i tvistiga situationer som är analoga med de som förelåg i de mål som ledde till domen av den 15 november 2011, kommission och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Artiklarna 164 och 166 LIR, betraktade för sig, har inte åsidosatts

352 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att för det fall att artiklarna 164 och 166 LIR har tillämpats på ett sätt som är förenligt med nationell rätt, ankommer det på kommissionen att visa att de omtvistade förhandsbeskeden åsidosatte dessa artiklar.

353 Mot bakgrund av domen av den 12 november 2013, MOL/kommissionen (T-499/10, EU:T:2013:592), borde kommissionen ha visat att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva med hänvisning till de bestämmelser som de grundades på, och styrkt att dessa bestämmelser hade åsidosatts.

354 Kommissionen har för sin del understrukit att slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva inte var beroende av att det konstaterades att de bestämmelser som låg till grund för dessa förhandsbesked hade tolkats felaktigt, eller att dessa bestämmelser var selektiva.

355 I detta hänseende ska det påpekas att i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg i förevarande mål har gjort gällande var det inte nödvändigt att fastställa att var och en av artiklarna 164 och 166 LIR hade åsidosatts för att komma till slutsatsen att fråga var om ett undantag från den snäva referensramen. Huruvida det gjorts ett sådant undantag skulle tvärtom bedömas mot bakgrund av artiklarna 164 och 166 LIR i kombination, som utgjorde den snäva referensramen och innebar att intäkter från kapitalandelar inte kunde befrias från skatt i moderbolaget om de inte hade beskattats i dotterbolaget och vice versa.

356 Det följer emellertid av skälen 212 och 213 i det angripna beslutet att de omtvistade förhandsbeskeden utgör ett undantag från den snäva referensramen, eftersom holdingbolagen inom Engie-koncernen, med tillämpning av dessa förhandsbesked befriades från skatt på de intäkter som ur ekonomisk synpunkt motsvarade den vinst som delats ut och som inte beskattats i dotterbolagen. Detsamma gäller det ZORA som emitterats till förmån för LNG Supply. LNG Holding befriades nämligen från skatt på de intäkter från kapitalandelar som ekonomiskt sett motsvarade intäkter som dragits av som kostnader av LNG Supply.

357 Skyldigheten att visa att de omtvistade förhandsbeskeden åsidosatte artiklarna 164 och 166 LIR följer inte heller av domen av den 12 november 2013, MOL/kommissionen (T-499/10, EU:T:2013:592). I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg har påstått gör denna dom det endast möjligt att illustrera att den selektiva karaktären av en stödåtgärd kan uppstå till följd av att en myndighet genom allmänna bestämmelser ges ett utrymme för skönsmässig bedömning, oberoende av huruvida myndigheten tar detta utrymme i anspråk. Av denna dom framgår även att om myndigheten inte utnyttjar sitt fria skön ska frågan huruvida en åtgärd medför en selektiv fördel för sin mottagare bedömas mot bakgrund av åtgärdens innehåll.

358 Under dessa omständigheter godtar inte tribunalen argumentet avseende att det inte har styrkts att var och en av artiklarna 164 och 166 LIR har åsidosatts.

v) Förmånlig behandling av holdingbolagen i Engie-koncernen

359 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har, med stöd av Irland, gjort gällande att kommissionen inte visat att de omtvistade förhandsbeskeden behandlade Engie-koncernen på ett fördelaktigt sätt i förhållande till andra bolag eller bolagskoncerner som befann sig i en jämförbar situation.

360 Kommissionen har, enligt Engie, inte lagt fram bevis för att avvikande förhandsbesked i skattefrågor förekommit och för att den luxemburgska skattemyndigheten vägrat att anta ett sådant beslut avseende ett företag som befunnit sig i en jämförbar situation, och inte heller för att företag som tillämpat ett sådant system som det som framgår av de omtvistade förhandsbeskeden har eftertaxerats.

361 I förevarande fall hade det endast kunnat vara fråga om faktisk diskriminering, varför kommissionen – mot bakgrund av domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), och domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981) – borde ha identifierat de karaktärsdrag som var unika och specifika för de företag som mottagit förhandsbesked, så att dessa kunde skiljas från de företag som inte omfattades av dessa besked, vid bedömningen av en individuell åtgärd som följer av allmänna bestämmelser.

362 I annat fall borde kommissionen ha visat att de skattebestämmelser som tillämpades genom de omtvistade förhandsbeskeden, trots att de förefaller allmänna, i sig kunde gynna vissa företag på grund av deras specifika egenskaper i förhållande till andra företag som befann sig i en jämförbar situation.

363 Storhertigdömet Luxemburg har, med stöd av Irland, även gjort gällande att om varje skattskyldig hade haft möjlighet att skapa en finansieringsstruktur som kan jämföras med den som undersöktes i de omtvistade förhandsbeskeden, hade kommissionen inte behövt argumentera för att dessa förhandsbesked var selektiva, vilket kommissionen även har medgett.

364 Irland har understrukit att eftersom varje beskattningsbar person kunde få samma skattebehandling som Engie genom att inrätta en finansiell struktur som var jämförbar med den som beaktades i de omtvistade förhandsbeskeden, kunde det inte röra sig om någon diskriminering eller något undantag. Irland anser att kommissionen borde ha visat att en annan bolagskoncern rättsligt eller faktiskt inte skulle ha beviljats samma skattemässiga behandling, trots att koncernen i fråga hade inrättat en jämförbar finansiell struktur. I annat fall har den nationella lagstiftningen inte medfört någon olik behandling, den enda skillnaden skulle ligga i på vilket sätt de skattskyldiga, på det individuella planet, har valt att sköta sina affärer.

365 Enligt kommissionen kan den omständigheten att en finansiell struktur i princip står till buds för samtliga aktörer på en marknad inte utesluta att de omtvistade förhandsbeskeden är selektiva.

366 Det ska i detta hänseende erinras om att den korrekta parametern för att fastställa att den aktuella åtgärden är selektiv är att undersöka huruvida åtgärden innebär att det görs skillnad mellan aktörer som med hänsyn till det berörda generella skattesystemets målsättning i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och att denna skillnad inte kan motiveras av systemets beskaffenhet och systematik (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 60).

367 Närmare bestämt är selektivitetskriteriet uppfyllt om kommissionen visar att åtgärden avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 67).

368 Av rättspraxis följer även att fastställandet av att en skatteåtgärd som utgör ett undantag är selektiv inte får villkoras av att en särskild kategori av företag som kan särskiljas på grund av att specifika egenskaper kan identifieras. En sådan identifiering skulle däremot vara relevant avseende en åtgärd som inte består i en skattefördel som utgör ett undantag från ett generellt skattesystem, utan i tillämpning av ett ”generellt” skattesystem på grundval av kriterier vilka även de är av generell natur (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 71–78).

369 När det föreligger en skatteåtgärd som utgör ett undantag från allmänna bestämmelser är ett konstaterande av selektivitet inte nödvändigtvis en följd av en omöjlighet för vissa företag att erhålla den fördel som föreskrivs i den aktuella åtgärden på grund av rättsliga, ekonomiska eller praktiska begränsningar som hindrar dem från att genomföra den transaktion som förutsätts för beviljandet av denna fördel, utan kan följa av själva konstaterandet att det föreligger en transaktion som, trots att den är jämförbar med den som utgör en förutsättning för beviljande av den aktuella fördelen, inte medför någon rätt till denna. Därmed kan en skatteåtgärd vara selektiv trots att varje företag fritt kan välja att genomföra den transaktion som utgör en förutsättning för den fördel som denna åtgärd medför (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 80–88).

370 Det följer av skälen 205 och 215 i det angripna beslutet att kommissionen ansåg att de berörda holdingbolagen åtnjöt en mer förmånlig skattebehandling än de bolag som uppbar intäkter från kapitalandelar och som således, i motsats till dessa holdingbolag, omfattades av bestämmelserna om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och om beskattning av vinstutdelning.

371 Trots att det förhåller sig så, att i en rent inhemsk situation kan moderbolaget befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar endast för det fall att dotterbolaget har beskattats för de vinster som delats ut, beviljas de berörda moderbolagen i förevarande mål skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar avseende intäkter som, ur ekonomisk synpunkt, motsvarar beloppen för ZORA-tilläggen, vilka dragits av som kostnader i deras respektive dotterbolag. I en jämförbar transaktion, det vill säga uppbörd av intäkter från kapitalandelar till följd av en investering i ett dotterbolags kapital, utesluts vissa moderbolag från den skattefördel som de berörda holdingbolagen åtnjuter i förevarande fall.

372 Således har kommissionen visat att de berörda holdingbolagen åtnjöt en förmånlig skattebehandling i förhållande till varje moderbolag som skulle kunna uppbära intäkter från kapitalandelar som inte beskattats när de delades ut.

373 Engies och Storhertigdömet Luxemburgs argument påverkar inte denna slutsats.

374 Engie har påstått att när fråga är om ett finansieringssystem som är öppet för alla och som de berörda holdingbolagen har använt sig av, ankommer det på kommissionen att visa att andra bolag som befann sig i en jämförbar situation har nekats samma skattebehandling, för att kunna fastställa att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

375 Om det antas att holdingbolag får en skattebehandling som är jämförbar med den som beviljats CEF och LNG Holding, vid finansieringstransaktioner som också omfattar utfärdandet av ett ZORA av ett mellanliggande bolag, skulle förekomsten av identiska förhandsbesked på sin höjd vara ett indicium på en eventuell stödordning, och inte på avsaknaden av diskriminering.

376 Vidare grundar sig Engies resonemang på den felaktiga premissen att den referensram som kommissionen har fastställt utgörs av det särskilda system för att beskatta de berörda holdingbolagen som följer av de aktuella förhandsbeskeden. Att kräva att kommissionen ska identifiera bolag som nekats en identisk skattebehandling för samma finansiella struktur, för att fastställa att diskriminering föreligger, skulle nämligen innebära att kommissionen använt detta särskilda skattesystem som referensram.

377 Referensramen utgörs tvärtom av artiklarna 164 och 166 LIR, vilka reglerar beskattning av vinstutdelning antingen i dotterbolaget eller i moderbolaget, en referensram som de omtvistade förhandsbeskeden avviker från.

378 Engie kan inte heller vinna framgång med argumentet att kommissionen inte identifierat någon särskild kategori av företag, till vilken Engie-koncernens bolag skulle höra, utifrån egenskaper som skulle vara specifika för dem som en gynnad kategori.

379 I enlighet med punkt 368 ovan är det nödvändigt att identifiera en sådan kategori endast inom ramen för ett generellt skattesystem som i sig utgör den fastställda referensramen.

380 Detta är inte fallet i förevarande mål, eftersom kommissionen grundade sig på den skillnad i behandling som de omtvistade förhandsbeskeden gav upphov till för att komma till slutsatsen att dessa förhandsbesked var selektiva, eftersom de ger de berörda holdingbolagen en fördel som inte ges till andra bolag som befinner sig i en jämförbar situation mot bakgrund av målsättningen med den snäva referensramen, från vilken de omtvistade förhandsbeskeden avviker.

381 Det var följaktligen riktigt av kommissionen att i det angripna beslutet hänvisa till den förmånliga skattebehandlingen av de berörda holdingbolagen. Således kan sökandena inte vinna framgång med de argument som framförts mot konstaterandet att det skett ett undantag från bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar, samt att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

vi) Slutsats avseende huruvida holdingbolagen i Engie-koncernen beviljats en selektiv fördel mot bakgrund av den snäva referensramen

382 Kommissionen har visat att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva med stöd av fyra resonemang, varav ett har anförts i andra hand. Argumenten som framförts för att bestrida ett av dessa resonemang, nämligen att de berörda holdingbolagen beviljats en selektiv fördel mot bakgrund av den snäva referensramen, har underkänts såsom grundlösa. Således bör tribunalen i princip inte pröva de argument som anförts mot resterande andrahandsresonemang, dels av processekonomiska skäl, dels på grund av att de blivit verkningslösa, såsom följer av den rättspraxis som anges i punkterna 230 och 231 ovan.

383 Tribunalen anser emellertid, mot bakgrund av det nya resonemang som syftar till att visa att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva i förhållande till en referensram som innehåller bestämmelser om missbruk av rättigheter, att de argument som anförts mot detta resonemang också bör prövas.

d) Den påstådda avsaknaden av selektiv fördel mot bakgrund av bestämmelsen om missbruk av rättigheter

384 Kommissionen angav i skälen 289–312 i det angripna beslutet att de omtvistade förhandsbeskeden ger Engie-koncernen en selektiv fördel på grund av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte hade tillämpats. Som följer av skäl 290 i det angripna beslutet ingår denna bestämmelse i det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

385 Enligt bestämmelsen om missbruk av rättigheter ”får en skattskyldighet inte kringgås eller förminskas genom missbruk av civilrättens formkrav och möjligheter” och ”om fråga är om missbruk ska skatterna tas ut på samma sätt som de skulle ha gjorts i en rättslig struktur som är anpassad till transaktionerna samt de faktiska och ekonomiska omständigheterna”.

386 Hänvisningen till ”Engie” i bland annat skäl 162 i det angripna beslutet, för att ange den enhet som omfattades av bedömningen huruvida selektivitet förelåg till följd av att bestämmelsen om missbruk inte hade tillämpats, avser, såsom framgår av skäl 16 i det angripna beslutet, Engie SA och de bolag som direkt eller indirekt kontrolleras av Engie SA, vilket i Luxemburg var de berörda holdingbolagen, de mellanliggande bolagen och dotterbolagen.

387 Enligt skälen 292–298 i det angripna beslutet uppfyller den finansiella struktur som Engie har inrättat de fyra villkor som enligt luxemburgsk rättspraxis, såsom Storhertigdömet Luxemburg beskrivit den för kommissionen i sitt svar av den 31 januari 2018 på skrivelsen av den 11 december 2017, ska vara uppfyllda för att ett missbruk av rättigheter ska anses föreligga, nämligen, för det första, användandet av en privaträttslig form, för det andra en minskning av skattebördan, för det tredje användandet av en olämplig juridisk lösning, och för det fjärde en avsaknad av icke-fiskala skäl.

388 I tillägg till att fastställa att ingen beskattning av ZORA-tilläggen skett i varken dotterbolagen, de mellanliggande bolagen eller de berörda holdingbolagen, påtalade kommissionen i skälen 304–310 i det angripna beslutet, beträffande villkoret om användandet av en lämplig juridisk lösning, att det fanns andra tillgängliga ekonomiska lösningar som var förenliga med den luxemburgska lagstiftarens avsikt, såsom kapitalinstrument eller lån, som inte skulle ha lett till att de intäkter som genererats i dotterbolagen befriades från skatt.

389 Ett tillgängligt låneinstrument var enligt kommissionen ett ZORA som utfärdades direkt av moderbolaget till förmån för sitt dotterbolag, utan inblandning av något mellanliggande bolag. Kommissionen har nämligen tolkat artikel 22bis LIR så, att under förutsättning att den är tillämplig på ZORA-tillägg tillåter den endast att skjuta upp beskattningen av dessa tillägg.

390 I artikel 22bis andra stycket punkt 1 LIR, som var i kraft när de omtvistade förhandsbeskeden antogs och som tolkats av kommissionen på ett sätt som bestridits, föreskrivs följande:

”2. Genom undantag från artikel 22 femte stycket leder de bytestransaktioner som avses i nummer 1–4 nedan inte till att någon realisationsvinst uppstår för de tillgångar som bytts ut, såvida antingen fordringsägaren eller delägaren avstår från att tillämpa förevarande bestämmelse i de fall som avses i nummer 1, 3 och 4:

1. Vid konverteringen av ett lån: Borgenären tilldelas värdepapper som representerar gäldenärens aktiekapital. Vid konvertering av ett kapitaliserande konvertibelt lån är den kapitaliserade räntan som hänför sig till den pågående verksamhetsperiod som föregår konverteringen beskattningsbar vid utbytet.

…”

391 Enligt skälen 278–284 i det angripna beslutet har kommissionen gjort gällande att ZORA-tillägg inte omfattas av artikel 22bis andra stycket punkt 1 LIR, som innebär att när ett lån konverteras leder den omständigheten att borgenärens tilldelas värdepapper som representerar gäldenärens eget kapital inte till att en reavinst uppkommer, såvida inte fordringsägaren eller delägaren avstår

från att tillämpa denna bestämmelse. Det anges nämligen i artikel 22bis LIR att vid konvertering av ett kapitaliserande konvertibelt lån är den kapitaliserade räntan som hänför sig till den pågående verksamhetsperiod som föregår konverteringen beskattningsbar vid utbytet. Kommissionen har framhållit att även om artikel 22bis LIR tillämpas på ZORA-tillägg medför denna artikel inte någon permanent skattebefrielse för ZORA-tilläggen, utan endast en uppskjuten beskattning av dessa.

392 Avseende villkoret om avsaknaden av icke-fiskala skäl påpekade kommissionen, i skälen 306–313 i det angripna beslutet, att finansieringen av en överföring av en verksamhet genom ett ZORA som emitterats av ett mellanliggande bolag i kombination med ett förbetalt terminskontrakt som ingåtts med ett holdingbolag inte kan motiveras av en eventuell begränsning av dotterbolagens riskprofil eller av en förbättring av koncernens resultat och flexibilitet. Det enda reella motivet var att göra en betydande skattebesparing.

393 Enligt kommissionen är den fördel som Engie beviljades på grund av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte tillämpades selektiv, eftersom den, enligt skälen 311 och 312 i det angripna beslutet, innebar att det konstaterades att lagen inte tillämpats i ett fall då villkoren för att tillämpa den var uppfyllda, och i princip inte var tillgänglig för något annat företag.

1) Inledande anmärkningar

394 I det angripna beslutet prövade kommissionen huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva mot bakgrund av bestämmelsen om missbruk av rättigheter, som en integrerad del i det luxemburgska systemet för bolagsskatt.

395 Eftersom de omtvistade förhandsbeskeden inte kunde utfärdas på grund av att villkoren för att tillämpa bestämmelserna om missbruk av rättigheter var uppfyllda, gav Storhertigdömet Luxemburg Engie en selektiv fördel. Denna fördel grundade sig på att lagen inte tillämpades i en situation där villkoren för dess tillämpning var uppfyllda och var ”per definition, inte … tillgänglig för något annat företag”.

396 I detta hänseende ska det för det första påpekas att Storhertigdömet Luxemburgs och Engies argument inte syftar till att bestrida definitionen av den referensram som kommissionen valt för att visa att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva mot bakgrund av bestämmelsen om missbruk av rättigheter.

397 I skälen 290 och 291 i det angripna beslutet hänvisade kommissionen visserligen till det ”luxemburgska systemet för bolagsskatt” som referenssystem, vars målsättning angavs vara att ”beskatta vinsten i alla skattskyldiga företag”, och som innefattar bestämmelser om missbruk av rättigheter.

398 I skäl 299–312 i det angripna beslutet identifierade kommissionen icke desto mindre ett undantag från den enda bestämmelsen om missbruk av rättigheter och undersökte huruvida de fyra kumulativa villkoren var uppfyllda i förevarande fall.

399 Med andra ord är de argument som Engie och Storhertigdömet Luxemburg framfört mot kommissionens påstående i skälen 171–199 i det angripna beslutet, nämligen att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva i de berörda holdingbolagen mot bakgrund av en referensram som omfattade ”det luxemburgska systemet för bolagsskatt”, inte tillräckliga för att inom ramen för förevarande grunder bestrida det undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter

som kommissionen konstaterat var för handen. Detta gäller bland annat argumenten varigenom Storhertigdömet Luxemburg och Engie har klandrat kommissionen för att ha identifierat ett undantag från en påstådd målsättning med denna referensram, och inte från de bestämmelser som utgör det luxemburgska systemet för bolagsskatt, såsom de framställts i skälen 78–81 i det angripna beslutet.

400 Kommissionens hänvisning till den ”grundläggande målsättningen för det luxemburgska systemet för bolagsskatt”, i skäl 305 i det angripna beslutet i den del som avsåg missbruk av rättigheter, syftade inte till att fastställa att det gjorts ett undantag från denna ”målsättning”, utan till att kontrollera huruvida den skattebehandling som de omtvistade förhandsbeskeden innebar var förenlig med den luxemburgska lagstiftarens avsikt. Hänvisningen till denna ”målsättning” gjordes således inom ramen för ett annat resonemang än det som låg bakom skälen 171–199 i det angripna beslutet.

401 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har däremot bestridit dels bedömningen av de kriterier som ska vara uppfyllda för att det, enligt luxemburgsk rätt, ska anses vara fråga om ett missbruk av rättigheter, dels att det skulle röra sig om en förmånlig behandling. Innan tribunalen prövar huruvida de argument som framförts i detta avseende är välgrundade, bör den dock först pröva de argument som Storhertigdömet Luxemburg framfört i syfte att bestrida att resonemanget grundat på bestämmelsen om missbruk av rättigheter kan tas upp till prövning.

2) Påståendet att resonemanget grundat på bestämmelsen om missbruk av rättigheter är nytt

402 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionens resonemang att en selektiv fördel beviljats genom ett undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter ”inte kan tas upp till prövning”. Enligt Storhertigdömet Luxemburg har kommissionen endast nämnt, och inte utvecklat, denna invändning under det administrativa förfarandet.

403 Vad gäller tillämpningen av bestämmelsen om missbruk av rättigheter anser Storhertigdömet Luxemburg att beslutet att inleda ett granskningsförfarande inte avsåg den omständigheten att intäkter från kapitalandelar befriades från skatt i holdingbolagen, utan möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i dotterbolagen. Kommissionens skrivelse av den 11 december 2017 avhjälpte inte heller bristerna i detta hänseende i beslutet att inleda ett granskningsförfarande.

404 Det kan på denna punkt konstateras att kommissionen, redan i beslutet att inleda ett granskningsförfarande, underströk att denna bestämmelse inte hade tillämpats, liksom framgår av punkt 204 ovan. Även om kommissionen, i skrivelsen av den 11 december 2017, inte sammanfattade sina argument beträffande att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte hade tillämpats, bad den emellertid återigen parterna att inkomma med kompletterande yttranden på denna punkt.

405 Således godtar inte tribunalen Storhertigdömet Luxemburgs argument att kommissionens resonemang grundat på bestämmelsen om missbruk av rättigheter var nytt och att det inte kan ”tas upp till prövning”.

3) Undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter

406 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har invänt mot att bestämmelsen om missbruk av rättigheter ska tillämpas i förevarande fall. För att fastställa att selektivitet förelåg i detta hänseende, borde kommissionen ha hänvisat till den luxemburgska skattemyndighetens administrativa praxis, och Storhertigdömet Luxemburg och Engie har dessutom klandrat kommissionen för att ha gjort sig skyldig till flera felaktiga bedömningar vid tillämpningen av de kriterier som enligt luxemburgsk rätt ska vara uppfyllda för att bestämmelsen om missbruk av rättigheter ska vara tillämplig. De har gjort gällande att eftersom dessa kriterier inte var uppfyllda kunde de luxemburgiska myndigheterna inte fastställa att det skett något missbruk av rättigheter och således var det inte fråga om något undantag från denna bestämmelse. Om det antas att bestämmelsen om missbruk av rättigheter är tillämplig anser Storhertigdömet Luxemburg och Engie under alla omständigheter att kommissionen inte har visat att bolagen i Engie-koncernen fått en förmånlig behandling, och att ett förbud mot dess finansiella struktur på grund av att den påstås utgöra missbruk skulle leda till ett åsidosättande av etableringsfriheten.

407 Kommissionen har bland annat gjort gällande att de fyra kriterier som enligt luxemburgsk praxis krävs för att ett missbruk av rättigheter ska anses vara för handen var uppfyllda i förevarande fall. Enligt kommissionen är det uppenbart att de bolag i koncernen som ingått den aktuella strukturen fått sina vinster undantagna från skatt, medan ekonomiskt jämförbara transaktioner som genomförts utan samma struktur har beskattats.

i) Påståendet att de luxemburgska skattemyndigheternas administrativa praxis inte har beaktats

408 Det ska inledningsvis påpekas att det inte på något sätt framgår av handlingarna i de förenade målen T-516/18 och T-525/18 att vare sig Storhertigdömet Luxemburg eller Engie, under det administrativa förfarandet, upplyste kommissionen om den luxemburgska administrativa praxis som eventuellt hade varit nödvändig för att härvidlag kunna utesluta att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva.

409 Oberoende av detta konstaterande kan det dock fastställas att det framgår av skälen 293–298 i det angripna beslutet att kommissionen hänvisade till såväl ett cirkulär från 1989 från den luxemburgska förvaltningen som luxemburgsk rättspraxis, varav kommissionen härledde de fyra kriterier som ska vara uppfyllda för att ett missbruk av rättigheter ska anses föreligga enligt luxemburgsk rätt. För övrigt förefaller det inte nödvändigt att beakta någon administrativ praxis, eftersom bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte ger upphov till tolkningssvårigheter i förevarande fall.

ii) Bedömning av kriterierna för att bestämmelsen om missbruk av rättigheter ska vara tillämplig

410 Parterna är eniga beträffande de kriterier som ska vara uppfyllda för att ett missbruk av rättigheter ska anses föreligga enligt luxemburgsk rätt. Mot bakgrund av skälen 301–306 i det angripna beslutet och domen från Storhertigdömet Luxemburgs administrativa domstol av den 7 februari 2013, som bilagts ansökan i mål T-516/18, ska fyra kriterier vara uppfyllda för att ett sådant missbruk ska anses vara för handen, nämligen användandet av privaträttsliga former eller institutioner, en minskning av skattebördan, användandet av en olämplig juridisk lösning och avsaknaden av icke-fiskala skäl.

411 Vad gäller det första kriteriet har det i förevarande mål inte bestridits att Engie har använt sig av privaträttsliga former som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden. Såsom framgår av punkt 34 ovan visar de omtvistade förhandsbeskeden på flera koncerninterna transaktioner som utgör en enhet och som för LNG Supply och GSTM genomför en enda operation, nämligen den koncerninterna överlåtelsen av verksamheterna avseende flytande naturgas och verksamheterna avseende finansiering och likviditet, vars finansiering också genomförs inom koncernen. Dessa transaktioner utformades redan från början så att de skulle genomföras i tre på varandra följande men inbördes beroende steg, vilka krävde att holdingbolagen, mellanbolagen och dotterbolagen inom Engie-koncernen var inblandade.

412 Engie och Storhertigdömet Luxemburg har däremot bestridit bedömningen av de tre övriga kriterier som ska vara uppfyllda för att ett missbruk av rättigheter ska anses föreligga enligt luxemburgsk rätt.

– *Kriteriet avseende en minskning av skattebördan*

413 När det gäller det andra kriteriet har Storhertigdömet Luxemburg och Engie gjort gällande att de omtvistade förhandsbeskeden inte medförde någon minskning av skattebördan för vare sig dotterbolagen, de mellanliggande bolagen eller de berörda holdingbolagen.

414 Såsom kommissionen påpekade i skäl 302 i det angripna beslutet ska det dock noteras att denna struktur i praktiken leder till att ZORA-tilläggen inte beskattas, varken i dotterbolagen, i de mellanliggande bolagen eller i de berörda holdingbolagen.

415 Även om dotterbolagen först får dra av ZORA-tilläggen från sina beskattningsbara intäkter, med undantag för en marginal som överenskommits med skattemyndigheten, beskattas inte de mellanliggande bolagen därefter på dessa tillägg eftersom de, på grund av det förbetalda terminskontrakt som ingåtts med de berörda holdingbolagen, vid konverteringen av det aktuella ZORA gör en förlust med samma belopp som i deras redovisning neutraliserar den reavinst som motsvarar dessa tillägg.

416 Slutligen gynnas de berörda holdingbolagen av att deras intäkter från kapitalandelar befrias från skatt till följd av de omtvistade förhandsbeskeden, en skattebefrielse som i förevarande fall tillämpades på intäkter som ur ekonomisk synpunkt motsvarade ZORA-tilläggen, vilket Storhertigdömet Luxemburg bekräftade vid förhandlingen.

417 För att uppnå detta skatteresultat spelar de mellanliggande bolagen en avgörande roll. Även om de kan framstå som en överflödig länk i den finansiella struktur som Engie inrättat, vad gäller finansieringstransaktionen, är de i skattehänseende en väsentlig länk i denna struktur, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Engie har hävdat.

418 Beträffande finansieringstransaktionen har de mellanliggande bolagen, genom sin relation med dotterbolagen, säkerställt finansieringen av det aktuella ZORA och vid konverteringen av detta mottagit aktier vars värde omfattar det nominella värdet av detta ZORA liksom ZORA-tilläggen.

419 Inom ramen för sina relationer med de berörda holdingbolagen mottar de mellanliggande bolagen, vid tidpunkten för utfärdandet av det aktuella ZORA, det nominella värdet av detta och säkerställer att när ZORA konverteras överförs ägandet av de aktier som dotterbolagen har emitterat, vars värde omfattar det nominella värdet och ZORA-tilläggen.

420 De mellanliggande bolagen verkställer således endast den finansieringstransaktion som beslutats av de berörda holdingbolagen för att överföra de aktuella verksamheterna till dotterbolagen.

421 I skattehänseende tas ingen faktisk skatt ut av bolagen på ZORA-tilläggen i de mellanliggande. Även om de mellanliggande bolagen bokför en reavinst som motsvarar ZORA-tilläggen när ZORA konverteras, gör de samtidigt en förlust på samma belopp som dessa tillägg, på grund av det förbetalda terminskontraktet.

422 Så var fallet vid tidpunkten för den partiella konverteringen av det ZORA som emitterats till förmån för LNG Supply. Till följd av att artikel 22bis LIR inte tillämpades gjorde LNG Supply en reavinst i sin redovisning, vilken neutraliserades av en förlust med samma belopp på grund av verkställandet av det förbetalda terminskontrakt som bolaget ingått med LNG Holding, såsom Storhertigdömet Luxemburg bekräftade vid förhandlingen. I avsaknad av det förbetalda terminskontraktet skulle de mellanliggande bolagen ha beskattats på ZORA-tilläggen.

423 Vidare gör de mellanliggande bolagen det möjligt att på ett gynnsamt sätt, åtminstone på ytan, göra en åtskillnad mellan den vinst som de berörda holdingbolagen gjort på grund av annulleringen av en del av de aktier som erhållits till följd av det förbetalda terminskontraktet å ena sidan, och den vinst som motsvaras av ZORA-tilläggen å den andra, och att utlösa en tillämpning av artikel 166 LIR. Eftersom ZORA-tilläggen inte kan likställas med en intäkt från kapitalandelar i den mening som avses i artikel 166 LIR, kunde denna artikel inte utgöra grund för någon rätt till skattebefrielse för dessa tillägg.

424 Med andra ord innebär ingripandet av LNG Luxemburg, i egenskap av mellanliggande bolag, att LNG Holding, tack vare det ZORA som LNG Supply beviljats, kan förklä intäkten från annulleringen av aktierna i LNG Supply som en intäkt från kapitalandelar, trots att sistnämnda intäkt i huvudsak motsvarar ZORA-tilläggen. Ett sådant resultat hade inte varit möjligt för det fall att avtalet om ett ZORA hade ingåtts direkt mellan LNG Supply och LNG Holding.

425 Som kommissionen gjorde gällande i skäl 304 i det angripna beslutet, och i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Engie har anfört, kan ingåendet av ett ZORA mellan två bolag inte leda till samma skattemässiga resultat som det som uppnåtts till följd av de mellanliggande bolagens inblandning i den omtvistade finansieringsstrukturen.

426 För det fall ett ZORA hade ingåtts mellan ett dotterbolag och dess moderbolag, skulle ZORA-tilläggen visserligen ha varit avdragsgilla i dotterbolaget, med undantag för den marginal som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten.

427 Dessa tillägg skulle icke desto mindre ha beskattats i moderbolaget, antingen vid tidpunkten för konverteringen av det aktuella ZORA eller vid en senare tidpunkt, enligt den möjlighet som artikel 22bis LIR erbjuder.

428 Även om det bolag som innehar de konverterade aktierna kan välja att tillämpa artikel 22bis LIR vid tidpunkten för konverteringen av ZORA, för att inte beskattas vid tidpunkten för konverteringen och därmed säkerställa transaktionens skatteneutralitet, kan denna artikel inte tolkas så att reavinsten inte ska beskattas alls i framtiden.

429 Denna tolkning bekräftas av ett cirkulär som den luxemburgska skattemyndigheten utfärdade den 27 november 2002, varav det, mot bakgrund av skäl 283 i det angripna beslutet och det citat som återgavs i fotnot nr 288, framgår att ”[s]yftet med artikel 22bis LIR är att definiera de utbyten av

aktier som kan genomföras skatteneutralt”, och att ”[denna artikel] däremot inte syftar till att på ett definitivt sätt undanta reavinster, som utan denna åtgärd skulle ha varit skattepliktiga för överlåtaren, utan att skjuta upp beskattningen”.

430 Vidare preciseras i lagförslaget av den 17 juli 2018 om införlivande med luxemburgisk rätt av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, 2016, s. 1), vartill Engie har hänvisat i sina inlagor, att ”syftet [med artikel 22bis LIR] är att göra det möjligt för skattskyldiga att skjuta upp beskattningen av en reavinst som gjorts vid ett utbyte av värdepapper i vissa situationer”. Även om detta förslag visserligen är äldre än det angripna beslutet, kan det likväl illustrera den luxemburgska lagstiftarens inställning beträffande bestämmelsens innebörd.

431 Vidare hade en intäkt som ett moderbolag uppburit av ett direkt ZORA sedan en del av aktierna annullerats inte kunnat ge upphov till en skattebefriad intäkt enligt artikel 166 LIR, även om artiklarna 166 och 22bis LIR inte formellt utesluter detta.

432 En motsatt tolkning skulle nämligen strida mot syftet med artikel 22bis LIR vilket, såsom den luxemburgska skattemyndigheten underströk i cirkuläret av den 27 november 2002, är att skjuta upp beskattningen av eventuella reavinster i tiden och inte att slutgiltigt undanta dem från beskattning.

433 Denna tolkning följer för övrigt av de precisioner som Storhertigdömet Luxemburg lämnade i sin skrivelse till kommissionen av den 31 januari 2018, under det administrativa förfarandet.

434 Beträffande frågan huruvida ett ZORA är ett andelsinstrument i den mening som avses i artikel 166 LIR och ett värdepapper i den mening som avses i artikel 164 LIR, har Storhertigdömet Luxemburg tydligt preciserat att ”de ZORA som emitterats av [LNG Supply] respektive [GSTM] [skulle] behålla sin klassificering som låneavtal och i praktiken [vara] uteslutna från tillämpningsområdet för artiklarna 164 och 166 LIR, som är tillämpliga på intäkter från kapitalandelar”.

435 För det fall att ett ZORA fortsättningsvis ska klassificeras som ett låneavtal, såsom Storhertigdömet Luxemburg gjorde gällande under det administrativa förfarandet, följer med andra ord härav att intäkter som uppburits i enlighet med ett sådant avtal inte får skattebefrias på grundval av artikel 166 LIR, som avser intäkter från kapitalandelar.

436 Följaktligen gjorde kommissionen inte någon felaktig bedömning när den slog fast att kriteriet avseende en minskning av skattebördan var uppfyllt i förevarande fall.

– *Kriteriet avseende användandet av en olämplig juridisk lösning*

437 När det gäller det tredje kriteriet, det vill säga användandet av en olämplig juridisk lösning, har Storhertigdömet Luxemburg påpekat att i förevarande fall var det lämpligt att använda ett indirekt ZORA, det vill säga ett ZORA som innebar att ett mellanliggande bolag var inblandat, för att finansiera överlåtelsen av de berörda verksamheterna till dotterbolagen.

438 I motsats till vad kommissionen har gjort gällande är denna finansieringsstruktur lämplig och inte likvärdig med andra finansieringssätt, såsom en finansiering genom ett lån eller med eget kapital. Engie har understrukit att om ett kapitaltillskott hade gjorts skulle dotterbolagen ha blivit

överkapitaliserade, vilket skulle ha gjort det omöjligt att skapa en hävstångseffekt och ett tillräckligt förhandlingsutrymme i förhållande till utomstående investerare. Vidare skulle dotterbolagen, om de tagit ett lån, ha behövt göra en monetär återbetalning, vilket inte var fallet med ett ZORA.

439 Engie har under alla omständigheter åberopat rätten att kunna välja det minst beskattade finansieringssättet, och klandrat kommissionen för att ha gjort en egen tolkning av den luxemburgska lagstiftarens avsikt genom att på ett felaktigt sätt hänvisa till syftet med det luxemburgska systemet för bolagsskatt, för att fastställa att den valda finansieringsstrukturen var olämplig.

440 I detta hänseende ska det inledningsvis påpekas att enligt Storhertigdömet Luxemburgs skrivelse av den 31 december 2018, vartill kommissionen har hänvisat i skäl 297 i det angripna beslutet, avser villkoret beträffande användningen av en olämplig juridisk lösning en rättslig situation där en skattskyldig väljer en lösning som är direkt oförenlig med lagstiftarens uppenbara avsikt, vilken motsvaras av lagstiftningens målsättning eller anda.

441 Även om den komplexa finansiella struktur som Engie har inrättat och som beaktats i de omtvistade förhandsbeskeden, visserligen gör det möjligt att finansiera överlåtelsen av verksamheterna till de berörda dotterbolagen, leder den emellertid i praktiken till att ZORA-tilläggen inte beskattas, vilket kommissionen också påpekade i skälen 304 och 305 i det angripna beslutet.

442 Vidare kan den finansieringsstruktur som Engie valt inte klassificeras som lämplig av det skälet att den är direkt oförenlig med den luxemburgska lagstiftarens avsikt, vilken rimligen inte kan vara att på skatteområdet främja komplexa finansiella strukturer som i praktiken leder till en dubbel icke-beskattning, dels i dotterbolaget, dels i moderbolaget, av de intäkter som delas ut.

443 I detta avseende har kommissionen inte gjort någon felaktig bedömning genom att, i skäl 305 i det angripna beslutet, ange att den skattebehandling som följer av de omtvistade förhandsbeskeden var direkt oförenlig med syftet med det luxemburgska systemet för bolagsskatt, vilket innebär att ett bolags vinster, såsom de angetts i dess redovisning, i princip ska beskattas. Detta syfte framgår av en jämförande tolkning av de bestämmelser som utgör det luxemburgska systemet för bolagsskatt och som det hänvisats till i skälen 78–81 i det angripna beslutet.

444 Kommissionen kan inte klandras för att genom denna bedömning ha tolkat syftet med det luxemburgska systemet för bolagsskatt på ett godtyckligt sätt eller ha ersatt den luxemburgska lagstiftarens avsikt med sin egen.

445 Det hade varit enkelt att använda andra finansieringsvägar som både kunde säkerställa finansieringen av överlåtelsen av de berörda verksamheterna till dotterbolagen och resultera i en vinst som i förekommande fall var skattepliktig i dotterbolagen, de mellanliggande bolagen eller de berörda holdingbolagen, vilket kommissionen påpekade i skälen 304 och 310 i det angripna beslutet.

446 För det första hade dotterbolagen, genom ett instrument för eget kapital, kunnat erhålla ytterligare eget kapital med ett belopp som i förevarande fall motsvarade det nominella beloppet för det aktuella ZORA. I sådant fall skulle dotterbolagens vinster ha beskattats antingen i dessa bolags eller i de berörda holdingbolagen, i enlighet med bland annat artiklarna 164 och 166 LIR.

447 För det fall överlåtelsen av verksamheten hade finansierats genom ett icke-kapitaliserande lån från ett bolag inom koncernen, skulle den vinst som dotterbolaget genererat under lånets löptid också ha beskattats i detta bolag. I övrigt skulle räntan på lånet visserligen ha varit avdragsgill för dotterbolaget, men beskattningsbar antingen för de mellanliggande bolagen eller för de berörda holdingbolagen, beroende på vilka bolag som i ett sådant fall hade varit fordringsägare.

448 Slutligen följer det av punkterna 425–435 ovan att samma resultat skulle ha uppnåtts för det fall ett direkt ZORA hade ingåtts mellan dotterbolagen och de berörda holdingbolagen, liksom kommissionen med fog gjorde gällande i skäl 304 i det angripna beslutet och i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Engie har hävdat.

449 Följaktligen var andra lämpliga juridiska lösningar tillgängliga för att finansiera överlåtelsen av de aktuella verksamheterna till dotterbolagen i förevarande fall.

– *Kriteriet avseende avsaknaden av icke-fiskala skäl*

450 Beträffande det sista kriteriet har storhertigdömet Luxemburg och Engie gjort gällande att finansieringstransaktionens inte enbart hade ett skattemässigt syfte och att den var grundad på giltiga ekonomiska skäl. Enligt Engie var det nämligen ekonomiskt motiverat att finansiera verksamheten genom ett indirekt ZORA.

451 Bortsett från den omständigheten att en regel mot missbruk först infördes i moder- och dotterbolagsdirektivet genom den reform som ägde rum år 2015, följer det av regeln mot missbruk i direktiv 2016/1164 att en transaktion inte kan betraktas som missbruk om den har genomförts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

452 Kommissionen kan inte heller grunda sig enbart på de mellanliggande bolagens ingripande och på användningen av komplexa finansiella produkter som sådan för att fastställa att en transaktion utgör missbruk. Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Engie är detta i än högre grad fallet eftersom ett ZORA som genomförs mellan två bolag, utan inblandning av ett mellanliggande bolag, kan leda till ett identiskt resultat med tillämpning av artikel 22bis LIR.

453 I detta avseende har Storhertigdömet Luxemburg och Engie för det första inte lyckats visa varför en finansiering genom exempelvis ett kapitaltillskott inte skulle ha varit ett möjligt finansieringsinstrument av det skälet att det skulle ha ökat den finansiella risken för dotterbolagen. Dessa parter har under domstolsförfarandet inte lagt fram något bevis som kan styrka att de alternativa lösningar som kommissionen hänvisat till i skälen 304, 309 och 310 i det angripna beslutet, däribland ett kapitaltillskott, skulle ha ökat dotterbolagens risk inom ramen för den struktur som godkändes genom de omtvistade förhandsbeskeden.

454 Om ett kapitaltillskott hade gjorts med det nominella beloppet för det aktuella ZORA skulle dotterbolaget sannolikt ha kunnat finansiera den överlåtna verksamheten, samtidigt som det bar en risk motsvarande den som det skulle ha burit om ZORA-tilläggen hade varit negativa.

455 Vid en kapitalökning skulle dotterbolagen nämligen ha haft ett eget kapital med ett belopp som motsvarade det lån som de beviljats genom det ZORA som emitterats av de mellanliggande bolagen.

456 Ett sådant kapitaltillskott skulle även ha åtföljts av en nyemission av aktier, på samma sätt som för återbetalningen av ZORA. Vidare omfattar de aktier som emitterats till följd av konverteringen av det aktuella ZORA, för det fall det rör sig om positiva tillägg, lånets nominella värde och dessa tillägg, till skillnad från en enkel kapitalökning som endast skulle ha gjorts med lånets nominella värde, varför argumentet avseende en risk för överkapitalisering inte kan godtas.

457 Ett dotterbolags ursprungliga kapital påverkas på samma sätt av eventuella förluster, oavsett om det rör sig om den hypotetiska situationen med ett kapitaltillskott eller den hypotetiska situationen med ett ZORA, om förlusterna överstiger det tillskjutna kapitalet eller det nominella beloppet för detta ZORA, såsom kommissionen påpekade i skäl 309 i det angripna beslutet.

458 Vidare är den finansiella risken för de berörda holdingbolagen densamma, både vid ett kapitaltillskott och, såsom i förevarande fall, vid en indirekt emission av ett ZORA. Vid ett kapitaltillskott kommer motsvarande andelar att få ett minskat värde om förlusterna överstiger kapitaltillskottet, och i händelse av negativa tillägg inom ramen för ett ZORA kommer den emitterande enheten att bära risken för att dess fordran minskar och, i förekommande fall, når ett lägre värde än det nominella beloppet för det aktuella ZORA.

459 Även om en skattskyldig inte kan klandras för att välja den rättsliga lösning som leder till lägst skatt, förhåller det sig således annorlunda när den lösning som väljs, trots att det finns andra lämpliga lösningar, har ett uteslutande skattemässigt syfte och i praktiken leder till skattebefrielse.

460 Argumentet avseende valet av betald finansiering på grund av dotterbolagens resultat kan inte heller godtas.

461 Även om det emitterande bolaget, inom ramen för ett ZORA, visserligen får ännu mer betalt om det tecknande bolaget gör en vinst, kan en sådan ersättning baserad på resultat även fås vid en finansiering genom ett kapitaltillskott, då den helt enkelt materialiseras genom större utdelningsbara vinster.

462 Om användningen av ett ZORA motiverades enbart av valet av ett finansieringsinstrument vars vederlag berodde på dotterbolagens resultat, kunde detta syfte även kunna uppnås genom ett direkt ZORA, i stället för ett indirekt ZORA, vilket, i motsats till ett direkt ZORA, resulterade i en nästan obefintlig beskattning av dotterbolagens ZORA-tillägg, vilket även följer av punkterna 448 och 449 ovan.

463 De argument som syftar till att visa att det föreligger icke-fiskala skäl kan således inte godtas.

– *Den förmånliga behandlingen av Engie-koncernen*

464 Storhertigdömet Luxemburg och Engie har under alla omständigheter gjort gällande att om det antas att bestämmelsen om missbruk av rättigheter är tillämplig, har kommissionen inte visat att bolagen i Engie-koncernen behandlats fördelaktigt i förhållande till andra bolag som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation.

465 Storhertigdömet Luxemburg anser även att ett förbud mot den aktuella finansieringsstrukturen på grund av att den eventuellt utgör missbruk skulle medföra ett åsidosättande av etableringsfriheten, vilken stadgas i artikel 49 FEUF.

466 I detta hänseende ska det erinras om att den korrekta parametern för att fastställa att den aktuella åtgärden är selektiv är att undersöka huruvida åtgärden innebär att det görs skillnad mellan aktörer som med hänsyn till det berörda generella skattesystemets målsättning i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och att denna skillnad inte kan motiveras av systemets beskaffenhet och systematik (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 60).

467 Närmare bestämt är kriteriet avseende selektivitet uppfyllt om kommissionen visar att en nationell åtgärd avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 67).

468 Eftersom kriterierna för att ett missbruk av rättigheter ska anses föreligga är uppfyllda i förevarande fall, kan det inte med framgång bestridas att Engie-koncernen beviljats en fördelaktig behandling till följd av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte tillämpades i de omtvistade förhandsbeskeden, såsom kommissionen påpekade i skäl 312 i det angripna beslutet.

469 Mot bakgrund av syftet med bestämmelsen om missbruk av rättigheter, det vill säga att bekämpa missbruksbeteenden på skatteområdet, befinner sig nämligen Engie – och i synnerhet de berörda holdingbolagen – i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation i förhållande till alla luxemburgska beskattningsbara personer, vilka inte rimligen kan förvänta sig att inte omfattas av bestämmelsen om missbruk av rättigheter när villkoren för att tillämpa denna är uppfyllda.

470 Att fråga är om diskriminering blir än mer uppenbart när man betänker att de luxemburgska myndigheterna redan har tillämpat bestämmelsen om missbruk av rättigheter. I en dom av den 7 februari 2013, som bilagts ansökan i mål T-516/18, fastställde Storhertigdömet Luxemburgs förvaltningsdomstol en dom från första instans i ett mål mellan directeur des contributions directes (direktören för skatteförvaltningen) och ett bolag, rörande tillämpningen av bestämmelsen om missbruk av rättigheter på detta bolag.

471 Det är således endast med avseende på Engie-koncernen som den luxemburgska skattemyndigheten inte har tillämpat bestämmelsen om missbruk av rättigheter.

472 Följaktligen har kommissionen på ett tillfredsställande sätt visat att det gjorts ett undantag från den referensram som omfattar bestämmelsen om missbruk av rättigheter.

– *Det påstådda åsidosättandet av etableringsfriheten*

473 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att ett förbud mot den aktuella finansiella strukturen på grund av att den påstås utgöra missbruk skulle leda till ett åsidosättande av etableringsfriheten, i den mening som avses i artikel 49 FEUF.

474 Det bör påpekas att eftersom den aktuella situationen är rent inhemsk, kan artikel 49 FEUF i princip inte vara tillämplig. Om etableringsfriheten vore tillämplig skulle en eventuell begränsning av denna dessutom kunna vara motiverad av önskan att bekämpa missbruk av rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 177).

475 Unionsrätten innehåller nämligen en allmän princip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte. Denna princip är bland annat avsedd att hindra att rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska eller affärsmässiga skäl utförs, i det huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkterna 96 och 125).

476 Så är fallet när fråga är om ett konstlat upplägg varigenom en transitenhet infogas i koncernstrukturen mellan ett bolag som delar ut en intäkt och det bolag som är dess faktiska mottagare, vilket medför att denna intäkt inte beskattas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 127).

477 Följaktligen gjorde kommissionen en riktig bedömning när den fann att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva av det skälet att de utgjorde ett undantag från tillämpningen av bestämmelsen om missbruk av rättigheter, i ett fall där villkoren för att tillämpa denna bestämmelse likväl var uppfyllda.

478 Således kan talan inte bifallas såvitt avser den första eller andra grunden i mål T-516/18, och inte heller såvitt avser den andra eller tredje grunden i mål T-525/18, avseende att kommissionen felaktigt funnit att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva mot bakgrund av den snäva referensramen och bestämmelsen avseende missbruk av rättigheter, utan att det är nödvändigt att pröva huruvida de argument som anförts mot de övriga resonemangen är välgrundade.

6. Den fjärde grunden i mål T-525/18, avseende att de omtvistade förhandsbeskeden felaktigt klassificerats som individuellt stöd

479 Engie har gjort gällande att selektivitet i ett individuellt förhandsbesked endast kan fastställas med hänvisning till den lagstiftning och den administrativa praxis som är tillämpliga på det aktuella skatteupplägget.

480 Engie anser att om kommissionen hade beaktat den lagstiftning och den administrativa praxis som är tillämpliga på de aktuella förhandsbeskeden, skulle den ha fastställt att en stödordning förelåg, liksom den gjorde i sitt beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (EUT L 260, 2016, s. 61).

481 Engie har understrukit att andra företag, med tillämpning av identiska förhandsbesked, kan använda sig av samma finansieringsstruktur, vilket bekräftas av uttalanden från kommissionären med ansvar för konkurrensfrågor.

482 Vidare medgav kommissionen i det angripna beslutet att de finansieringsstrukturer som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden var ”tillgängliga för vilken koncern som helst i Luxemburg” och att det var möjligt att ”en viss kategori företag – de företagskoncerner som använder ett direkt ZORA-instrument – också kunde beviljas samma skattemässiga behandling”.

483 Engie tillade, i sin replik, att kommissionen borde ha fastställt att trots att de bestämmelser som låg till grund för de omtvistade förhandsbeskeden var allmänt tillämpliga, kunde de leda till att en selektiv fördel beviljades.

484 Vad gäller förekomsten av en eventuell stödordning har kommissionen för det första understrukit att de bolagskoncerner som använder ett direkt ZORA inte kan beviljas samma skattebehandling som Engie-koncernen, vilket uttryckligen framgår av det angripna beslutet. Vidare har kommissionen anfört att den inte kan hindras från att dra slutsatsen att det föreligger ett individuellt stöd, även om detta stöd utgör en del av en mer omfattande stödordning. Hänvisningen till beslutet om den belgiska statliga stödordningen för skattelättnader vid överskjutande vinst, och till den metod som kommissionen tillämpade i det beslutet, är således irrelevant.

485 Oberoende av frågan om huruvida det finns identiska förhandsbesked, ska det härvidlag understrykas att kommissionen har möjlighet att tolka en åtgärd varigenom en allmän ordning tillämpas som individuellt stöd, utan att först behöva visa att de bestämmelser som utgör grund för denna ordning utgör en stödordning, även om detta är fallet (se, analogt, dom av den 9 juni 2011, Comitato Venezia vuole vivere m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63).

486 Vidare framgår det tydligt av punkterna 382 och 477 ovan att kommissionen på ett tillfredsställande sätt har visat att de omtvistade förhandsbeskeden gav de berörda holdingbolagen en selektiv fördel, genom att de avvek från artiklarna 164 och 166 LIR samt från bestämmelsen om missbruk av rättigheter.

487 Således har kommissionen inte gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ha tolkat de omtvistade förhandsbeskeden så, att de ska anses utgöra individuellt stöd.

488 Följaktligen kan talan i mål T-525/18 inte bifallas såvitt avser den fjärde grunden.

7. Den sjunde grunden i mål T-525/18 och den femte grunden i mål T-516/18, vilka har gjorts gällande i andra hand och avser en felaktig rättstillämpning beträffande skyldigheten att återkräva stöd som påstås ha beviljats

489 Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Engie har kommissionen åsidosatt de allmänna principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar genom att, i artikel 2 i det angripna beslutet, återkräva stödet.

490 För det första var kommissionens nyskapande synsätt, grundat på slutsatsen att kombinationen av de båda skatteåtgärderna gav upphov till en fördelaktig effekt, inte förutsägbart varken för Storhertigdömet Luxemburg eller för Engie.

491 Att detta synsätt var nyskapande följer i än högre grad av det förhållandet att prövningen av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva skedde mot bakgrund av målsättningen med en referensram som omfattade bestämmelser som utgjorde grunden för det luxemburgska systemet för bolagsskatt, och av det förhållandet att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte tillämpades.

492 Engie anser följaktligen att i enlighet med principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar innebär det angripna beslutets oförutsägbarhet att det inte föreligger någon skyldighet att återbetala stödet.

493 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg och Engie erinrat om att kommissionen i sin praxis redan har nyanserat skyldigheten att återbetala stödet för det fall att ”komplexiteten i analysen av skatteåtgärden med hänsyn till reglerna om statligt stöd skulle [ge upphov till] rättsosäkerhet”.

494 Engie anser slutligen att kommissionen äventyrat rättssäkerheten genom att göra en dold skatteharmonisering av de luxemburgska bestämmelserna, vilka är klara och precisa och inte ger de luxemburgska myndigheterna något utrymme för skönsmässig bedömning när de antar förhandsbesked i skattefrågor.

495 Kommissionen har bestridit samtliga dessa argument. Den har angett att den på intet sätt åsidosatt rättssäkerhetsprincipen genom att återkräva det beviljade stödet, och tillagt att den komplexitet som Engie påstått är för handen inte beror på kommissionens resonemang, utan på det skatteupplägg som Engie hade inrättat och som den luxemburgska myndigheten godkänt i de omtvistade förhandsbeskeden. Vidare var dess resonemang inte alls karaktär utan vilade på klassiska principer inom området för statligt stöd.

496 Det ska i detta hänseende erinras om att enligt artikel 16 i förordning 2015/1589 ska kommissionen, vid negativa beslut i fall av olagligt stöd, besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren, såvida det inte skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.

497 I förevarande mål har kommissionen emellertid inte gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att, i artikel 2 i det angripna beslutet, förplikta Storhertigdömet Luxemburg att återkräva stödet. I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Engie har påstått, strider denna skyldighet varken mot principen om rättssäkerhet eller mot principen om ömsesidigt förtroende.

498 För det första kräver principen om rättssäkerhet, som utgör en del av unionsrättens allmänna principer, att rättsreglerna är klara och precisa samt förutsägbara vad avser vilka följder de kan få, så att berörda parter kan förstå de situationer och rättsförhållanden som omfattas av unionens rättsordning (dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 100).

499 Med andra ord ska de berörda parterna kunna få kännedom om den exakta omfattningen av de skyldigheter som de åläggs genom en unionsrättslig bestämmelse och på ett otvetydigt sätt kunna få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed (dom av den 11 december 2012, kommissionen/Spanien, C-610/10, EU:C:2012:781, punkt 49).

500 I förevarande fall tillämpades kommissionens resonemang visserligen på ett förhandsbesked, men det var likväl inte nyskapande i förhållande till dess beslutspraxis.

501 Vidare grundade sig det sätt på vilket kommissionen visade selektiviteten i de omtvistade förhandsbeskeden på ett för kommissionen sedvanligt resonemang och på fast rättspraxis på området statligt stöd.

502 Såsom kommissionen med rätta har påpekat rör den verkliga komplexiteten i förevarande mål det skatteupplägg som Engie har inrättat och som Storhertigdömet Luxemburg har godkänt i syfte att finansiera överlåtelsen av verksamheter till dotterbolag inom Engie-koncernen.

503 Följaktligen har kommissionen inte åsidosatt rättssäkerhetsprincipen genom att föreskriva att stödet skulle återkrävas.

504 För det andra kan samma konstaterande göras beträffande principen om skydd för berättigade förväntningar.

505 Principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en grundläggande princip i unionsrätten, gör det nämligen möjligt för alla ekonomiska aktörer i förhållande till vilken en institution har gett upphov till välgrundade förväntningar att åberopa dessa (dom av den 22 april 2016, Frankrike/kommissionen, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, punkt 42).

506 Företag som mottar stöd kan, med hänsyn till att den kontroll av statliga stöd som kommissionen utövar är av tvingande karaktär, i princip endast ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt om förfarandet i artikel 108 FEUF har följts (dom av den 12 september 2007, Italien/kommissionen, T-239/04 och T-323/04, EU:T:2007:260, punkt 154).

507 Kommissionen har genom sitt beteende inte gett upphov till några välgrundade förhoppningar om att de omtvistade förhandsbeskeden skulle vara lagenliga mot bakgrund av bestämmelserna om statligt stöd.

508 Således har kommissionen inte åsidosatt principen om skydd för berättigade förväntningar genom att besluta att stödet skulle återkrävas.

509 Följaktligen kan den sjunde grunden i mål T-525/18 och den femte grunden i mål T-516/18 inte bifallas och talan ska därför ogillas i båda målen.

V. Rättegångskostnader

A. Mål T-516/18

510 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Storhertigdömet Luxemburg ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Storhertigdömet Luxemburg har tappat målet ska det bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader.

511 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Irland ska således bära sina rättegångskostnader.

B. Mål T-525/18

512 Kommissionen har yrkat att Engie ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Engie har tappat målet ska Engie, i enlighet med artikel 134.1 i rättegångsreglerna, bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (andra avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

1) Målen T-516/18 och T-525/18 förenas vad gäller domen.

2) Talan ogillas i båda målen.

3) Storhertigdömet Luxemburg ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader i mål T-516/18.

4) Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA och Engie ska bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader i mål T-525/18.

5) Irland ska bära sina rättegångskostnader.

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 maj 2021.

Underskrifter

Innehållsförteckning

I. Bakgrund till tvisten . . . 2

A. Engie-koncernen . . . 2

B. Förhandsbesked i skattefrågor . . . 3

1. Förhandsbesked avseende överlåtelsen av verksamheter till LNG Supply . . . 3

2. Förhandsbeskeden om överlåtelsen av verksamhet till GSTM . . . 5

3. Sammanfattning av de finansiella strukturer som bolagen inom Engie-koncernen inrättat . . . 6

4. Effekten av den partiella konvertering av ZORA som LNG Supply avtalat om . . . 7

C. Det formella granskningsförfarandet . . . 8

II. Det angripna beslutet . . . 9

A. Statens ansvar . . . 9

B. Beviljande av en fördel . . . 9

C. Selektivitet för de omtvistade förhandsbeskeden . . . 10

1. Selektivitet för holdingbolagen . . . 10

a) Undantaget från den referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt . . . 11

b) Undantaget från den referensram som är begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar . . . 11

2. Förekomst av en selektiv fördel på Engie-koncernens nivå . . . 12

3. Selektivitet på grund av att bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte har tillämpats . . . 13

4. Avsaknad av skäl . . . 13

D. Snedvridande av konkurrensen . . . 14

E. Stödmottagare . . . 14

F. Återkrav av stödet . . . 14

III. Förfarande och parternas yrkanden . . . 14

A. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-516/18 . . . 14

1. Domstolens sammansättning 15

2. Interventionsansökan 15

3. Begäran om konfidentiell behandling 15

4. Parternas yrkanden 15

B. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-525/18 16

1. Domstolens sammansättning 16

2. Begäran om konfidentiell behandling 16

3. Parternas yrkanden 16

IV. Rättslig bedömning 17

A. Förening av målen T-516/18 och T-525/18 och svaret på begäran om konfidentiell behandling 17

B. Prövning i sak 17

1. Den femte grunden i mål T-525/18 och den tredje grunden i mål T-516/18 avseende att det föreligger en dold skatteharmonisering 19

a) Det påstådda åsidosättandet av artiklarna 4 och 5 FEU, samt artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF 19

b) Påstått maktmissbruk 21

2. Den åttonde grunden i mål T-525/18 och den sjätte grunden i mål T-516/18, avseende ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten 22

3. Den sjätte grunden i mål T-525/18 och den fjärde grunden i mål T-516/18, avseende ett åsidosättande av processuella rättigheter 24

4. Den första grunden i mål T-525/18, avseende att statliga medel inte har tagits i anspråk och att staten inte kan tillskrivas ansvar för de omtvistade förhandsbeskeden 28

5. Den första och den andra grunden i mål T-516/18 samt den andra och den tredje grunden i mål T-525/18, avseende en felaktig bedömning av de faktiska och rättsliga omständigheterna vid fastställandet av förekomsten av en selektiv fördel 29

a) Inledande anmärkningar 29

b) Den påstådda sammanblandningen i de omtvistade förhandsbeskeden av villkoren beträffande förekomsten av en fördel och beträffande selektivitet 30

c) Den påstådda avsaknaden av en selektiv fördel för de berörda holdingbolagen mot bakgrund av den snäva referensramen 32

1) Fastställandet av en referensram begränsad till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar . . . 34

i) Referensramen har inte utvidgats till att omfatta till moder- och dotterbolagsdirektivet . . . 34

ii) En kombinerad tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR . . . 37

2) Undantaget från bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar . . . 38

i) Tillämpningen av artikel 164 LIR på ett ZORA och förekomsten av ett samband mellan det förhållandet att ZORA-tilläggen är avdragsgilla i dotterbolagen och det förhållandet att de berörda holdingbolagen befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar . . . 39

ii) Det osäkra värdet av ett ZORA när det utfärdas . . . 41

iii) Slutsatsen att fråga är om ett undantag mot bakgrund av den kombinerade effekten av allmänna bestämmelser . . . 42

iv) Artiklarna 164 och 166 LIR, betraktade för sig, har inte åsidosatts . . . 44

v) Förmånlig behandling av holdingbolagen i Engie-koncernen . . . 45

vi) Slutsats avseende huruvida holdingbolagen i Engie-koncernen beviljats en selektiv fördel mot bakgrund av den snäva referensramen . . . 48

d) Den påstådda avsaknaden av selektiv fördel mot bakgrund av bestämmelsen om missbruk av rättigheter . . . 48

1) Inledande anmärkningar . . . 50

2) Påståendet att resonemanget grundat på bestämmelsen om missbruk av rättigheter är nytt . . . 51

3) Undantag från bestämmelsen om missbruk av rättigheter . . . 52

i) Påståendet att de luxemburgska skattemyndigheternas administrativa praxis inte har beaktats . . . 52

ii) Bedömning av kriterierna för att bestämmelsen om missbruk av rättigheter ska vara tillämplig . . . 52

– Kriteriet avseende en minskning av skattebördan . . . 53

– Kriteriet avseende användandet av en olämplig juridisk lösning . . . 55

– Kriteriet avseende avsaknaden av icke-fiskala skäl . . . 57

– Den förmånliga behandlingen av Engie-koncernen . . . 58

– Det påstådda åsidosättandet av etableringsfriheten . . . 59

6. Den fjärde grunden i mål T-525/18, avseende att de omtvistade förhandsbeskeden felaktigt klassificerats som individuellt stöd 60

7. Den sjunde grunden i mål T-525/18 och den femte grunden i mål T-516/18, vilka har gjorts gällande i andra hand och avser en felaktig rättstillämpning beträffande skyldigheten att återkräva stöd som påstås ha beviljats 61

V. Rättegångskostnader 63

A. Mål T-516/18 63

B. Mål T-525/18 64