Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 4 maj 2023 [1]

Mål C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International SA,
Engie SA.
mot
Europeiska kommissionen
Mål C-451/21 P
Storhertigdömet Luxemburg
mot

Europeiska kommissionen

”Överklagande – Bestämmelser om statligt stöd – Åtgärder som vidtagits av Storhertigdömet Luxemburg till förmån för Engie – Selektiv fördel – Definition av referensramen – Kriterium för prövning av en selektiv fördel i skattelagstiftningen – Förhandsbesked – Felaktig rättstillämpning till den skattskyldiges förmån som selektiv fördel – Koncernförmån och förtäckt utdelning – Oskriven reciprocitetsprincip – Tolkning av nationell rätt av kommissionen – Felaktig tillämpning av en allmän bestämmelse om förebyggande av missbruk som selektiv fördel”

I. Inledning

1. De aktuella överklagandena ger EU-domstolen en ny [2] möjlighet att göra en omprövning av ett förhandsbesked mot bakgrund av bestämmelserna om statligt stöd. Medan sådana förhandsbesked å ena sidan tjänar till att garantera rättssäkerheten, finns det å andra sidan ibland latenta misstankar om att de i vissa medlemsstater leder till överenskommelser som kan skada konkurrensen mellan skattemyndigheterna och skattskyldiga.

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Se i detta avseende, särskilt, senast dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859), och förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Till skillnad från vad som är fallet i andra förfaranden på området för statligt stöd som kommissionen har inlett [3] med avseende på förhandsbesked handlar det här emellertid inte om internprissättning som avviker från armlängdsprincipen. I det nationella målet hade den luxemburgska skattemyndigheten däremot i två förhandsbesked avgett yttranden till Engie-koncernen om den skatterättsliga behandlingen av en omstrukturering av bolagskoncernen i Luxemburg. Den bekräftade att ett konvertibelt lån mellan flera luxemburgska bolag i Engie-koncernen skulle kvalificeras som lånat kapital för ”låntagaren” och som eget kapital för ”långivaren”. Den ersättning som utbetalades i samband med finansieringen ingick därför inte i beskattningsunderlaget på dotterbolagsnivå, men behandlades som intäkter från kapitalandelar på moderbolagsnivå. Sistnämnda beskattas vanligtvis inte inom en koncern, inte heller i Luxemburg. På dotterbolagsnivå skedde beskattningen däremot endast till ett belopp som motsvarade ett särskilt beskattningsunderlag (”marginal”) som överenskommits med skattemyndigheten.

3. I det omtvistade beslutet [4] utgick kommissionen från att den luxemburgska skattemyndigheten inte borde ha behandlat intäkter från kapitalandelar på moderbolagsnivå som skattebefriade intäkter. Genom att göra en annan bedömning i förhandsbeskeden beviljade Storhertigdömet Luxemburg ett stöd till respektive moderbolag och Engie-koncernen. Alternativt borde skattemyndigheten ha tillämpat den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk i luxemburgsk lagstiftning. Tribunalen anslöt sig fullt ut till kommissionens ståndpunkt.

4. I förevarande överklagande uppkommer således, för det första, frågan huruvida de skattefördelar som uppnås genom användning av konvertibla lån ska anses utgöra en selektiv skatteförmån i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I detta avseende ska även frågan besvaras huruvida det enligt bestämmelserna om statligt stöd i det nationella sammanhanget krävs en motsvarande beskattning (det vill säga ingen skattebefrielse för intäkt från kapitalandelar, när den utdelade vinsten inte redan har beskattats fullt ut på dotterbolagsnivå).

5. För det andra uppstår frågan om den nationella skattemyndigheten och dess skattebeslut med stöd av bestämmelserna om statligt stöd kan prövas av kommissionen och EU-domstolen för att fastställa om de är ”korrekta”. I detta avseende ska, när det gäller båda aspekterna, bland annat även frågan besvaras i vilken utsträckning kommissionen kan ersätta en tolkning av den nationella lagstiftningen (här en allmän bestämmelse om förebyggande av missbruk som gjorts av de nationella skattemyndigheterna) med sin egen tolkning (av den nationella lagstiftningen) för att styrka en selektiv fördel.

[3] Se i detta avseende dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859), dom av den 15 juli 2020, Irland m.fl./kommissionen (T-778/16 och T-892/16, EU:T:2020:338 - anhängig under C-465/20 P) och dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] 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 L78, 2019, s. 1.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. Målets unionsrättsliga ram utgörs av artikel 107 FEUF och följande artiklar i FEUF. Förfarandet för olagligt stöd regleras i kapitel III i förordning (EU) 2015/1589 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt[5] (nedan kallad förordning 2015/1589).

B. Luxemburgsk rätt

7. I artikel 22.5 i loi concernant l'impot sur le revenu (inkomstskattelagen), i dess lydelse av den 4 december 1967) (nedan kallad LIR), föreskrivs i tillämpliga delar att omvandling av tillgångar i princip behandlas som ett utbyte och därmed som en avyttring av den tillgång som lämnats i utbyte och som ett förvärv av den mottagna tillgången. Detta kan leda till skattepliktiga reavinster.

8. I artikel 22bis andra stycket punkt 1 LIR, i den lydelse som enligt den överklagade domen var i kraft när förhandsbeskeden antogs föreskrivs följande:

”(2) Genom undantag från artikel 22 femte stycket leder de bytestransaktioner som avses i punkterna 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 punkterna 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.”

9. 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 föregående punkt 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.”

[5] Rådets förordning av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 2015, s. 9).

10. 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 driftsställe för en association som avses i artikel 2 i direktiv [2011/96],

4. ett inhemskt fast driftsställe för ett kapitalbolag som har sitt säte i en medlemsstat med vilken Storhertigdömet Luxemburg har ingått ett dubbelbeskattningsavtal,

5. ett inhemskt fast driftsställe 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 1200000 euro.”

11. I artikel 6 i den luxemburgska Steueranpassungsgesetz (lagen om skatteanpassning) (nedan kallad StAnpG) föreskrivs följande:

”Genom missbruk av civilrättens formkrav och möjligheter får en skattskyldighet inte kringgås eller förminskas. 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”.

III. Bakgrund i målet

12. Tvisten har sitt ursprung i förhandsbesked som Storhertigdömet Luxemburg utfärdade till Engie-koncernen i två omgångar. De avser var och en två jämförbara koncerninterna finansiella strukturer.

13. För en bättre förståelse kommer jag inledningsvis att redogöra för Engie-koncernens struktur som är relevant för tvisten (se, i detta avseende, punkt A), innan jag granskar de transaktioner som ligger till grund för förhandsbeskeden, inbegripet den finansiella struktur som valts av Engie (se, i detta avseende, punkt B.). Därefter kommer jag att redogöra för de förhandsbesked som utfärdats av de luxemburgska skattemyndigheterna (se, i detta avseende, punkt C), kommissionens beslut (se, i detta avseende, punkt D) samt förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen (se, i detta avseende, punkt E).

A. Engie-koncernens struktur

14. Engie-koncernen består av Engie SA, ett franskt bolag, och samtliga bolag som direkt eller indirekt kontrolleras av Engie SA (punkt 4 och följande punkter i den överklagade domen). Bland dessa företag finns också flera bolag som är etablerade i Luxemburg.

15. I Luxemburg kontrollerar Engie SA bland annat Compagnie Européenne de Financement C.E.F. SA (nedan kallat CEF), som år 2015 bytte namn till Engie Invest International SA Detta bolags verksamhetsföremål är att förvärva kapitalandelar i Luxemburg och i utländska företag, samt att förvalta, nyttja och kontrollera dessa andelar.

16. CEF äger samtliga aktier i GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (nedan kallat GSTM), Electrabel Invest Luxembourg SA (nedan kallat EIL) och GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (nedan kallat LNG Holding), som grundades i Luxemburg år 2009 och bytte namn till Engie Global LNG Holding S.à.r.l år 2015.

17. LNG Holdings verksamhetsföremål är också att förvärva kapitalandelar i luxemburgska och i utländska företag, samt att förvalta dessa andelar. Bolaget äger i sin tur samtliga aktier i GDF Suez LNG Supply SA (nedan kallat LNG Supply) och GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (nedan kallat LNG Luxembourg). LNG Supply är verksamt inom området för inköp, försäljning och handel med flytande naturgas, gas och avledda gasprodukter.

B. Transaktioner och finansiella strukturer

18. Under åren 2009–2015 genomfördes flera omstruktureringar inom den luxemburgska delen av Engie-koncernen, bland annat med hjälp av komplexa finansiella strukturer inom koncernen, vilka beskrivs i den överklagade domen i punkt 12 och följande punkter samt i punkt 36 och följande punkter enligt följande:

1. Överlåtelse av verksamheter till LNG Supply

19. Den första omstruktureringen gällde LNG Holding (moderbolag) och dess dotterbolag LNG Luxembourg (nedan även kallat mellanbolag) och LNG Supply (dotterbolag).

20. Den 30 oktober 2009 överlät LNG Holding sin operativa del av verksamheten avseende flytande naturgas och avledda gasprodukter till LNG Supply. Förvärvspriset uppgick till 657 miljoner USD (cirka 553,26 miljoner euro).

21. För att finansiera överlåtelsen inom koncernen beviljade LNG Luxembourg LNG Supply ett obligatoriskt konvertibelt lån (nedan kallat ZORA [6]) med ett nominellt värde på 646 miljoner USD och med en löptid på 15 år. Ingen periodisk ränta togs ut på ZORA. I stället skulle LNG Supply överlåta egna aktier till LNG Luxembourg, som långivare, vid omvandlingen av ZORA till eget kapital, vilken skulle ske vid en senare tidpunkt.

22. Värdet på de aktier som skulle överlåtas beräknas på grundval av det nominella beloppet för ZORA vid tidpunkten för omvandlingen, ökat eller minskat med en rörlig del. Den rörliga delen motsvarar den vinst som LNG Supply uppnått under ZORA:s hela löptid efter avdrag för en skattepliktig marginal. Den marginal som var skattepliktig i det konkreta fallet och beskattningsunderlaget för denna marginal hade överenskommits med skattemyndigheterna i ett förhandsbesked (se i detta avseende nedan punkt C). Den rörliga delen kan emellertid också – under förlustår – vara negativ. Beloppet för den rörliga delen kallas också ZORA-tillägg.

[6] Det är oklart vad denna akronym exakt betyder. Kommissionen har utgått från att det står för ”Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions” – se fotnot 6 i det omtvistade beslutet.

23. LNG Luxembourg finansierade ZORA genom ett terminskontrakt med LNG Holding (vid denna tidpunkt fortfarande LNG Trading). Enligt bestämmelserna i detta terminskontrakt betalar LNG Holding till LNG Luxembourg ett belopp som är lika med det nominella beloppet för ZORA, det vill säga 646 miljoner USD, i – utbyte mot att förvärva rätten till aktierna som LNG Supply emitterar vid konverteringen av ZORA.

24. År 2014 skedde en partiell konvertering av ZORA. Som en så kallad hybrid finansieringskomponent behandlas ZORA som en form av lånat kapital på dotterbolagsnivå, medan det vid konverteringen betraktas som eget kapital på moderbolagsnivå. LNG Supply gjorde i detta syfte 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 återstående belopp för betalningen av en del av ZORA-tillägget.

25. När det gäller LNG Luxembourg (mellanbolag), medförde den partiella konverteringen en minskning av värdet av ZORA, vilket redovisades som en tillgång, motsvarande 193,8 miljoner USD, och därmed en motsvarande minskning av den skuld som redovisades med avseende på terminskontraktet. Följaktligen var transaktionen skatteneutral på LNG Luxembourgs nivå. De intäkter från kapitalandelar som senare uppbars på LNG Holdings nivå (moderbolaget) i form av aktier som LNG Supply (dotterbolaget) emitterade vid konverteringen av ZORA behandlades som skattefria genom användningen av koncernförmånen enligt artikel 166 LIR (det vill säga genom skattebefrielse för vinstutdelning inom en koncern). Dessa skatterättsliga följder har beaktats i förhandsbeskeden (se i detta avseende punkt C nedan).

2. Överlåtelse av verksamheter till GSTM

26. Den andra omstruktureringen avsåg CEF (moderbolaget) samt dess dotterbolag EIL (nedan även kallade mellanbolag) och GSTM (dotterbolag). CEF överlät, från och med år 2010, sin verksamhet med likviditetsförvaltning och finansiering till GSTM. Förvärvspriset för denna uppgick till cirka 1,036 miljarder euro.

27. Denna koncerninterna överlåtelse finansierades också av ett ZORA med en löptid fram till år 2026 som EIL beviljat GSTM. Det nominella beloppet för ZORA motsvarar förvärvspriset. Den finansiella strukturen motsvarade dessutom den som gällde för överlåtelsen av verksamheterna till LNG Supply. EIL ingick särskilt ett identiskt terminskontrakt med CEF, vilket gör det möjligt att hänvisa till vad som anförts ovan.

28. En konvertering av ZORA har dock ännu inte ägt rum, vilket innebär att CEF ännu inte har uppburit någon intäkt från kapitalandelar i detta avseende.

C. Förhandsbesked från den luxemburgska skattemyndigheten

29. I samband med dessa transaktioner och deras respektive finansiering utfärdade den luxemburgska skattemyndigheten förhandsbesked till Engie-koncernen i två omgångar (punkt 17 och följande punkter i den överklagade domen).

1. Förhandsbesked avseende överlåtelsen av verksamheter till LNG Supply

30. Det första förhandsbeskedet lämnades den 9 september 2008. I detta rapporterades att LNG Supply och LNG Luxembourg bildats samt att LNG Holdings verksamhet skulle avyttras till LNG Supply.

31. I skattehänseende följer det av förhandsbeskedet att LNG Supply endast beskattas på ett specifikt sätt utifrån en marginal som överenskommits med Luxemburgs skattemyndighet. Enligt kommissionens beslut av den 20 juni 2018[7] utgör beskattningsunderlaget inte vinst för LNG Supply (som skillnaden mellan två rörelsetillgångar i början och slutet av regleringsåret), utan ett belopp som motsvarar ”en total nettomarginal om • % av värdet av bruttotillgångarna såsom anges i redovisningen för [LNG Supply].” Härvid får ”[d]enna nettomarginal … emellertid inte [vara] lägre än • % av företagets årliga bruttoomsättning”. Detta belopp (marginal) är sedan föremål för den normala inkomstskattesatsen (nedan kallad marginalbeskattning).

32. Detta leder till en inkomstbeskattning baserad på bokföringsvärdet, åtminstone dock en inkomstbeskattning baserad på omsättningen. Detta innebär att LNG Supply måste betala inkomstskatt även vid en förlust. På grund av denna beskattning som baseras på det bokförda värdet eller omsättningen var LNG Supplys faktiska inkomster (intäkter minus kostnader) inte längre relevanta för det skattemässiga beskattningsunderlaget. Av handlingarna i målet framgår inte varför och på vilken rättslig grund den luxemburgska skattemyndigheten godtog (eller kunde godta) denna avvikelse i beskattningen och beskattar en sådan nettomarginal. Det ekonomiska resultat som återstod för LNG Supply efter avdrag för denna marginal var, som överenskommet, beloppet för ZORA-tilläggen.

33. Enligt kommissionens beslut[8] gör den luxemburgska skattemyndigheten det möjligt för LNG Luxembourg som ”långivare” att under löptiden för ZORA redovisa värdet av ZORA i sina räkenskaper till dess bokförda värde, vilket LNG Luxembourg har gjort. I förhandsbeskedet föreskrivs dessutom att den efterföljande konverteringen av ZORA till aktiekapital inte ger upphov till någon skattepliktigt reavinst, förutsatt att LNG Luxembourg väljer att tillämpa artikel 22bis LIR. Det sker således ingen beskattning av ZORA-tilläggen som ingår i värdet på de emitterade värdepapperen. I detta hänseende behandlas dessa som eget kapital.

34. Av förhandsbeskedet av den 9 september 2008 följer slutligen att LNG Trading ska redovisa den betalning som erhållits enligt terminskontraktet under posten finansiella anläggningstillgångar, varför LNG Holding inte kommer att redovisa någon skattepliktig inkomst eller kostnad som är skattemässigt avdragsgill före konverteringen av ZORA. Vidare bekräftar den luxemburgska skattemyndigheten att skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar enligt artikel 166 LIR är tillämplig på de andelar som förvärvats enligt terminskontraktet.

35. Det andra förhandsbeskedet utfärdades den 30 september 2008 och avser överföringen av den faktiska förvaltningen av LNG Trading till Nederländerna. Det tredje förhandsbeskedet utfärdades den 3 mars 2009. I detta godkändes ändringarna i finansieringsstrukturen vilka anges i 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 Luxembourg och LNG Holding trädde i kraft. 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.

7 Skäl 36 i beslutet.

8 Skäl 38 i beslutet. Redogörelsen för saken i den överklagande domen (punkt 22) är således oprecis eller oklar.

36. Det sista förhandsbeskedet utfärdades den 13 mars 2014 och bekräftar den uppfattning som kommer till uttryck i den begäran som lämnats den 20 september 2013. Det avser skattebehandlingen av en partiell konvertering av det ZORA som LNG Supply tecknat. Av detta förhandsbesked följer enligt punkt 27 i den överklagade domen 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.

37. Skattemyndigheten i Luxemburg har bekräftat att i skattehänseende har den aktuella partiella konverteringen inte någon betydelse för LNG Luxembourg. LNG Holding ska, för sin del, redovisa en vinst som motsvarar skillnaden mellan det nominella beloppet för de konverterade aktierna och konverteringsbeloppet (det vill säga ett belopp motsvarande ZORA-tilläggen). Vidare fastställs att denna vinst enligt artikel 166 LIR omfattas av skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar.

2. Förhandsbesked avseende överföringen av verksamhet till GSTM

38. I det första förhandsbeskedet, som utfärdades den 9 februari 2010, godkänns en struktur liknande den som LNG Holding 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. GSTM beskattas, liksom LNG Supply, under ZORA:s hela löptid på en marginal som överenskommits med luxemburgska skattemyndigheten.

39. 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 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

40. Sammanfattningsvis framgår det av förhandsbeskeden att de operativa företagen LNG Supply och GSTM endast beskattas med normal bolagsskattesats på grundval av ett beskattningsunderlag (marginal) som överenskommits med skattemyndigheten. Detta beskattningsunderlag för bolagsskatt fastställdes inte inom ramen för det normala fastställandet av vinsten (det vill säga vanligtvis genom en jämförelse av rörelsetillgångarna), utan på grundval av bokföringsvärdet, eller åtminstone på grundval av omsättningen. De operativa dotterbolagen beskattades därmed även vid förlust.

41. De kapitalvinster som översteg det sålunda fastställda beskattningsunderlaget (det vill säga den återstående verkliga vinsten) beskattades inte i de operativa företagen (LNG Supply och GSTM) på grund av den överenskomna marginalbeskattningen och hänfördes enbart till finansieringskomponenten (ZORA).

42. Till följd av terminskontraktet uppstår ingen vinst i mellanbolaget vid konverteringen av ZORA till aktier. Vinsten från konverteringen av ZORA behandlas sedan som eget kapital i moderbolaget och beskattas inte på grundval av den luxemburgska koncernförmånen (artikel 166 LIR). Till följd av detta kvarstår endast den beskrivna marginalbeskattningen av den operativa verksamheten.

D. Kommissionens beslut

43. Europeiska kommissionen översände den 23 mars 2015 en begäran om upplysningar till Storhertigdömet Luxemburg beträffande de förhandsbesked i skattefrågor avseende Engie-koncernen som hade utfärdats. 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 och beslutade den 19 september 2016, i enlighet med artikel 108.2 FEUF, att inleda ett formellt granskningsförfarande. Kommissionen antog den 20 juni 2018 det omtvistade beslutet.

44. I det omtvistade beslutet uppgav kommissionen i huvudsak att Storhertigdömet Luxemburg i strid med artikel 107.1 och artikel 108.3 FEUF hade beviljat Engie-koncernen en selektiv fördel. Kommissionen invände mot de konkreta effekterna som den finansiella struktur som hade valts hade på den totala skatt som koncernen var skyldig att erlägga, eftersom i stort sett hela den vinst som dotterbolagen hade genererat i Luxemburg i praktiken inte beskattades.

45. Kommissionen fann att det beviljats en ekonomisk fördel framför allt med hänvisning till att enligt förhandsbeskeden i skattefrågor, med undantag för en marginal som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten, beskattades ZORA-tilläggen, som motsvarade de vinster som uppburits av LNG Supply och GSTM, inte i något av de företag som deltog i transaktionerna. Den fördel som är relevant ur stödrättslig synvinkel består konkret i tillämpningen av skattebefrielsen i artikel 166 LIR på intäkter från kapitalandelar som respektive moderbolag uppnådde efter konverteringen, även om ingen effektiv beskattning säkerställdes i dotterbolagen (liksom i de mellanliggande bolagen).

46. Vad gäller förekomsten av en selektiv fördel har kommissionen grundat sig på totalt fyra olika argument.

47. För det första har kommissionen utgått från att en selektiv fördel har beviljats moderbolagen, det vill säga LNG Holding och CEF, eftersom det genom förhandsbeskeden godkändes att intäkter från kapitalandelar som ekonomiskt motsvarade ZORA-tilläggen inte skulle beskattas i holdingbolagen. Därmed medger den behandling som beviljas ett undantag från den referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt enligt vilken vinsten hos alla företag som är skattskyldiga i Luxemburg ska beskattas på grundval av deras redovisning.

48. För det andra har kommissionen utgått från att moderbolagen beviljats selektiva fördelar, eftersom tillämpningen av skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar enligt artikel 166 LIR på de intäkter som moderbolagen uppburit godkändes genom förhandsbeskeden. Enligt kommissionen utgör denna behandling ett undantag från en begränsad referensram som omfattar bestämmelser om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar, eftersom en skattebefrielse enligt dessa bestämmelser endast kan beviljas för det fall att dess dotterbolag tidigare har beskattats för den utdelade vinsten (så kallad reciprocitetsprincip).

49. För det tredje anser kommissionen att förhandsbeskeden medför en selektiv fördel för Engie-koncernen, eftersom den skattemässiga möjligheten att göra avdrag för ZORA-tilläggen i dotterbolagen i kombination med icke-beskattning i de mellanliggande bolagen och moderbolagen ledde till en minskning av koncernens sammantagna beskattningsbara intäkt i Luxemburg. Detta utgör ett undantag från en utvidgad referensram som omfattade det luxemburgska systemet för bolagsskatt, som inte tillåter en sådan minskning av beskattningsbara intäkter (så kallad koncernbaserad bedömning).

50. För det fjärde har kommissionen, som ett alternativt argument, anfört att förhandsbesked utgör undantag från den luxemburgska bestämmelsen om förebyggande av missbruk i skatterätten eller att skattemyndigheten rättsstridigt inte har tillämpat bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG. Enligt kommissionen utgjorde den finansiella struktur som Engie-koncernen hade inrättat missbruk, vilket innebär att den luxemburgska skattemyndigheten inte borde ha utfärdad dessa förhandsbesked på grundval av luxemburgsk rättspraxis (underlåtenhet att motverka missbruk).

51. Kommissionen utgick från att även de andra kriterierna för stöd enligt artikel 107.1 FEUF var uppfyllda och beslutade därför att Luxemburg skulle återkräva stödet från LNG Holding. Eventuella belopp som inte återbetalades av LNG Holding skulle återkrävas från Engie SA Eftersom den andra omgången förhandsbesked ännu inte hade lett till att ZORA:s hade konverterats till aktier i GSTM, förordnades i detta avseende inte om att stödet skulle återkrävas. När det gäller framtida konverteringar förbjöds det att i fortsättningen behandla uppkomna intäkter från kapitalandelar som skattefria.

E. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

52. Storhertigdömet Luxemburg väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 30 augusti 2018, talan i mål T-516/18 om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

53. Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International SA och Engie SA (nedan kallad Engie) väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 4 september 2018, talan i mål T-525/18 likaså om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

54. Genom beslut av den 15 februari 2019 beviljade ordföranden för tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning Irlands interventionsansökan i mål T-516/18.

55. Genom beslut av ordföranden på tribunalens andra avdelning i utökad sammansättning av den 12 juni 2020 har målen T-516/18 och T-525/18 förenats med avseende på det muntliga förfarandet efter det att parterna hörts, i enlighet med artikel 68.1 i tribunalens rättegångsregler.

56. Till stöd för sin talan har Engie och Storhertigdömet Luxemburg åberopat sex grupper av grunder som i huvudsak avser följande:

– Den första gruppen avser åsidosättande av artiklarna 4 och 5 FEU samt artiklarna 3–5 och 113–117 FEUF genom att kommissionens bedömning leder till en dold skatteharmonisering (den tredje grunden i mål T-516/18 och den femte grunden i mål T-525/18);

– Den andra gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF, genom att kommissionen slog fast att det genom förhandsbeskeden beviljades en fördel, på grund av att förhandsbeskeden inte var förenliga med den luxemburgska skattelagstiftningen (den andra grunden i mål T-516/18 och den andra grunden i mål T-525/18);

– Den tredje gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF, motiveringsskyldigheten enligt artikel 296 FEUF och principen om iakttagande av rätten till försvar, genom att kommissionen konstaterade att denna fördel var selektiv (den första, den fjärde och den sjätte grunden i mål T-516/18 samt den tredje, den sjätte och den åttonde grunden i mål T-525/18);

– Den fjärde gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF genom att kommissionen slog fast den luxemburgska staten ska tillskrivas ansvar för förhandsbeskeden och att statliga medel hade tagits i anspråk (den första grunden i mål T-525/18);

– Den femte gruppen avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF, genom att kommissionen felaktigt har klassificerat förhandsbeskeden som individuellt stöd (den fjärde grunden i mål T-525/18);

– Den sjätte gruppen avser ett åsidosättande av de allmänna principerna i unionsrätten genom att kommissionen har återkrävt stödet (den femte grunden i mål T-516/18 och den sjunde grunden i mål T-525/18).

57. I den överklagade domen fann tribunalen att den talan som väckts i respektive mål inte kunde vinna bifall såvitt avsåg någon av dessa grunder och tribunalen ogillade följaktligen både talan i mål T-516/18 och talan i mål T-525/18 i dess helhet.

58. När det gäller den första gruppen av grunder har tribunalen (punkterna 134 och följande punkter, särskilt punkt 150) i huvudsak konstaterat att kommissionen inte har företagit någon harmonisering på skatteområdet genom prövningen av förhandsbeskeden, utan endast har utövat sin behörighet enligt artikel 107.1 FEUF.

59. När det gäller den andra och tredje gruppen av grunder har tribunalen i punkt 230 i sin dom konstaterat 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 skälen i rättsakten inte själva beslutet. Tribunalen prövade först den begränsade referensramen, vilken utgjordes av artiklarna 164 och 166 LIR, och drog redan på grundval av denna referensram slutsatsen att det förelåg ett undantag från denna som inte kunde motiveras. Tribunalen fann, i likhet med kommissionen, att kommissionen inte var skyldig att inkludera bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet i referensramen, särskilt eftersom det rörde sig om en rent inhemsk situation (punkt 263 och följande punkter). Kommissionen hade därför fog för sin bedömning att förhandsbeskeden avvek från den referensram som utgjordes av artiklarna 164 och 166 LIR, det vill säga att en felaktig rättstillämpning hade godkänts genom förhandsbeskeden (punkt 288 och följande punkter).

60. När det gäller påståendet att det inte föreligger någon selektiv fördel mot bakgrund av bestämmelserna om missbruk av rättigheter konstaterade tribunalen att kommissionen på ett tillräckligt sätt hade visat att alla de kriterier som krävs för att konstatera missbruk av rättigheter enligt luxemburgsk rätt – nämligen användandet av privaträttsliga former eller institutioner, en minskning av skattebördan, användandet av en olämplig rättslig lösning, som avsaknaden av icke-fiskala skäl, var uppfyllda (punkt 384 och följande punkter, särskilt punkt 410 och följande punkter).

61. När det gäller den fjärde gruppen av grunder har tribunalen slagit fast (punkt 212 och följande punkter) att förhandsbeskeden hade utfärdats av den luxemburgska skattemyndigheten och lett till en minskning av skattebördan som i princip ska bäras av ett företag, vilket innebär att Storhertigdömet Luxemburgs kan tillskrivas ansvar och att statliga medel har tagits i anspråk.

62. När det gäller den femte gruppen av grunder har tribunalen (punkt 479 och följande punkter) konstaterat 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.

63. När det slutligen gäller den sjätte gruppen av grunder (skäl 489 och följande punkter) slog tribunalen fast att kommissionen inte hade åsidosatt de allmänna principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar genom att återkräva stödet från Storhertigdömet Luxemburg. I synnerhet kan de företag som mottar stöd i princip endast ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt om förfarandet i artikel 108 FEUF har följts.

IV. Förfarandet vid domstolen

64. Den 22 juli 2021 ingav Engie förevarande överklagande (mål C-454/21 P) av tribunalens dom. Engie har yrkat att domstolen ska

– förklara att överklagandet kan upptas till sakprövning och att det är välgrundat,

– upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 12 maj 2021 i de förenade målen T-516/18 och T-525/18, Luxembourg och Engie Global LNG Holding m.fl./kommissionen,

– slutligt avgöra målet, i enlighet med artikel 61 i domstolens stadga, och i första hand bifalla de yrkanden som framställdes av Engie i första instans, eller i andra hand ogiltigförklara artikel 2 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), i den mån det fastställs att stödet ska återkrävas,

– i tredje hand, återförvisa målet till tribunalen, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

65. Den 21 juli 2021 ingav Storhertigdömet Luxemburg förevarande överklagande (mål C-451/21 P) av tribunalens dom. Luxemburg har yrkat att domstolen ska

– upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 12 maj 2021 i de förenade målen T-516/18 och T-525/18, Luxembourg och Engie Global LNG Holding m.fl./kommissionen,

– slutligt avgöra målet, i enlighet med artikel 61 i domstolens stadga, och bifalla de yrkanden som framställdes av Luxemburg i första instans och ogiltigförklara 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,

– i andra hand, återförvisa målet till tribunalen, och

– förplikta kommissionen att ersätta Storhertigdömet Luxemburgs rättegångskostnader.

66. Kommissionen har i båda målen yrkat att domstolen ska ogilla överklagandena och förplikta klagandena att ersätta rättegångskostnaderna.

67. Samtliga berörda parter har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen och tillsammans yttrat sig muntligen över överklagandena den 30 januari 2023.

V. Rättslig bedömning

68. Till stöd för överklagandet har Engie åberopat tre grunder och Luxemburg fyra grunder som till innehållet sammanfaller med varandra. Inom ramen för prövningen av grunderna kommer jag att börja med de grunder som anförts av Engie (punkterna A, B, C) och avsluta med de grunder som därutöver har anförts av Luxemburg (punkt D). Härvid kommer jag som exempel att begränsa mig till den omgång förhandsbesked som rör LNG Holding, eftersom det i alla händelser med avseende på detta bolag har skett en partiell konvertering av ZORA. Detta resonemang kan överföras på den andra omgången förhandsbesked avseende GSTM.

A. Den första grunden: felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF i samband med den begränsade referensramen

69. Engie (och även Luxemburg) har genom sin första grund gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid tolkningen av artikel 107.1 FEUF, särskilt vid fastställandet av referensramen. Tribunalen hade antagit att det genom förhandsbeskeden hade gjorts ett undantag från den referensram som var begränsad till artiklarna 164 och 166 LIR till förmån för Engie.

70. Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen. [9]

71. Här ska endast tribunalens resonemang avseende kriteriet selektiv fördel prövas. När det gäller skatteåtgärder ska selektiviteten fastställas i flera steg enligt domstolens fasta praxis. I detta sammanhang måste det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten (det så kallade referenssystemet). [10] Utifrån detta allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt ska det först i ett andra led bedömas om den aktuella skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem. [11] Om en avvikelse från ”normal beskattning” har konstaterats ska det i ett sista led undersökas om avvikelsen är motiverad.

72. Utgångspunkten vid fastställandet av referensramen kan härvid alltid endast vara den nationella lagstiftarens beslut om vad denne anser vara den ”normala” beskattningen. Det ankommer således på medlemsstaten att fatta grundläggande beslut om skattebördan, särskilt

[9] Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27), dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 82), 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 53), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

[10] 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 57), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 53 och 55).

[11] Dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36), 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 57), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

beslut om beskattningsteknik, men även att fastställa målen och principerna för beskattningen.[12] Därför kan varken kommissionen eller EU-domstolen bedöma den nationella skattelagstiftningen utifrån ett idealiskt eller fiktivt skattesystem.[13]

73. Eftersom fastställandet av referensramen är utgångspunkten för den jämförande bedömning som måste göras vid prövningen av selektiviteten, medför ett fel vid fastställandet av referenssystemet med nödvändighet att hela prövningen av selektivitetskriteriet blir felaktig.[14]

1. Tribunalens slutsatser

74. Tribunalen konstaterade, i punkt 292 och följande punkter, att artikel 166 LIR för beviljande av skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i moderbolaget visserligen inte formellt uppställer som villkor att den utdelade vinsten har beskattats i dotterbolaget. Av det sammanhang som artikel 166 LIR och artikel 164 LIR ingår i framgår dock att skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar enligt artikel 166 LIR endast är tillämplig på intäkter som inte har dragits av från dotterbolagets skattepliktiga intäkter (punkt 297).

75. Dessutom utgör ZORA-tilläggen visserligen inte formellt vinstutdelning i den mening som avses i artikel 164 LIR. Eftersom de intäkter från kapitalandelar som är skattebefriade i moderbolaget emellertid motsvarar beloppet för dessa tillägg, ska det under de för målet mycket specifika omständigheterna utgås från att det materiellt sett rör sig om vinstutdelning (punkt 300).

76. Tribunalen konstaterade i punkt 327 att den luxemburgska skattemyndigheten i förhandsbeskeden hade gjort ett undantag från den referensram som utgjordes av artiklarna 164 och 166 LIR, genom att bekräfta att moderbolagen befriades från skatt på de intäkter från kapitalandelar som från ekonomisk synpunkt motsvarade beloppet för ZORA-tilläggen.

2. Bedömning

77. Engie och Luxemburg har sammanfattningsvis gjort gällande att tribunalen i dessa konstateranden gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning och missuppfattade de faktiska omständigheterna. Den utgick felaktigt från att det föreligger ett samband mellan artiklarna 164 och 166 LIR när den, i likhet med kommissionen, ansåg att de luxemburgska förhandsbeskeden utgjorde stöd. Det måste därför klargöras om tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning genom att bekräfta det referenssystem som kommissionen tillämpat i det omtvistade beslutet.

[12] Generaldvokaten Pikamäes förslag till avgörande i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 60 och följande punkter), se även mitt förslag till avgörande i målet Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punkt 57), i målet kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punkt 39), och i målet kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punkt 43).
Vilket har fastställts genom: dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73), dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkterna 38 och 39), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkterna 44 och 45).

[13] förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 64).
Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 74 – härav följer att endast den nationella rätt som är tillämplig i den berörda medlemsstaten ska beaktas vid angivandet av referenssystemet i fråga om direkt beskattning).

[14] Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71), och dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

78. För ett korrekt fastställande av den relevanta referensramen krävs en tolkning av den luxemburgska skattelagstiftningen (LIR). Kommissionen har bestritt att denna delgrund kan tas upp till sakprövning, eftersom den rör sakfrågor. Bedömningen av de faktiska omständigheterna – vilken i princip även omfattar tribunalens bedömning av nationell rätt [15] – och bevisningen utgör visserligen inte en rättsfråga som kan prövas av domstolen inom ramen för ett överklagande. Domstolen är endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda rätt. [16] Domstolen kan däremot pröva tribunalens rättsliga kvalificering av denna nationella rätt mot bakgrund av unionsrätten. [17] Detta är avgörande inom ramen för tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF, eftersom den selektiva fördel som krävs för att konstatera att det föreligger ett stöd endast följer av ett undantag från det ”normala” nationella skattesystemet, nämligen referenssystemet.

79. I bestämmelserna om statligt stöd erkänns därför att frågan om tribunalen på ett lämpligt sätt har identifierat och avgränsat det referenssystem som följer av den nationella lagstiftningen är en rättsfråga. Den kan som sådan bli föremål för domstolens prövning i samband med ett överklagande. [18] Ett argument, varigenom valet av relevant referenssystemet i det första steget i prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel ifrågasätts, kan därför också prövas i sak i ett överklagandeförfarande.

80. Eftersom syftet med Engies och Storhertigdömet Luxemburgs argumentation är att ifrågasätta förekomsten av reciprocitetsprincipen enligt artiklarna 164 jämförd med 166 LIR som enligt tribunalen utgjorde ett stödrättsligt referenssystem, kan den första delen av den andra grunden tas upp till sakprövning. Domstolen kan således i ett mål om överklagande pröva den rättsliga frågan huruvida tribunalen på ett korrekt sätt har fastställt och tillämpat reciprocitetsprincipen i luxemburgsk rätt som en del av referenssystemet.

81. I detta avseende ska först den relevanta selektiva fördelen fastställas (se i detta avseende punkt a). Därefter ska kriteriet för prövning fastställas vid granskningen av förhandsbesked (se nedan punkt b). På grundval av detta granskas tribunalens uttalanden om fastställandet av den relevanta referensramen (se i detta avseende punkterna c och d). Eftersom kommissionen vid förhandlingen ifrågasatte samstämmigheten i den luxemburgska skattelagstiftningen som sådan, ska jag därefter undersöka huruvida en eventuell avsaknad av en materiell reciprocitetsklausul i nationell rätt kan utgöra ett stöd (se i detta avseende punkt e).

15 Se dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82), dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78), dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79), och dom av den 24 oktober 2002, Aéroports de Paris/kommissionen (C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 63).

16 Se dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82), och dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

17 Dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78), se för ett liknande resonemang även dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61 –63), och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83).

18 Se (avseende armlängdsprincipen som påstås finnas i den nationella rätten) nyligen dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 85), se, analogt, dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 80 och 81 avseende felaktig tolkning av 8c § KStG av tribunalen).

a) Den relevanta selektiva fördelen

82. I det angripna beslutet slog kommissionen fast att det förelåg en selektiv fördel, eftersom det enligt kommissionen fanns ett tvingande samband mellan artiklarna 164 och 166 LIR. Kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning, har i detta avseende fastställt att de vinster som uppbärs på dotterbolagsnivå, på grund av de finansiella strukturer som har valts av Engie-koncernen, med avvikelse från den normala bolagsbeskattningen, till stor del inte beskattas när detta dotterbolag går med vinst. Såväl kommissionen som tribunalen har emellertid underlåtit att beakta den omständigheten att beskattning, även med avvikelse från den normala bolagsskatten, även sker när dotterbolaget går med förlust, vilket uppenbarligen verkar ha varit fallet vad gäller LNG Supply åren 2015 och 2016.

83. I båda fallen beskattas nämligen alltid den marginal som överenskommits med skattemyndigheten, vilken fastställs åtminstone på grundval av omsättningen och oberoende av eventuella vinster. Kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning, har däremot understrukit att moderbolagen, där vinsten slutligen uppkom vid konverteringen av ZORA, kunde befrias från skatt på intäkter från kapitalandelar enligt artikel 166 LIR, trots att dessa inte hade ”beskattats” i dotterbolaget enligt artikel 164 LIR.

84. Kommissionen har således inte prövat eller bestritt överenskommelsen om den marginal som enligt förhandsbeskeden utgör det enda beskattningsunderlaget för dotterbolagen. Frågan huruvida denna metod, som avviker från den normala bolagsskatten (ingen jämförelse av det bokförda värdet utan en beskattning som grundar sig på värdet i balansräkningen eller omsättningen), utgör en selektiv fördel har inte prövats. Kommissionen har inte heller tagit upp eller prövat frågan huruvida denna särskilda metod enligt den luxemburgska skattelagstiftningen var tillämplig på alla jämförbara skattskyldiga. Detsamma gäller de procentsatser som fastställts där. Det är oklart vad som utgör källan för dessa och hur storleken på dessa kan motiveras.

85. Denna marginalbeskattning, som bland annat påverkar storleken på ZORA-tilläggen, är således varken föremål för det omtvistade beslutet eller den överklagade domen och kan således inte heller prövas av domstolen. Det står emellertid kommissionen fritt att åtgärda detta i ett nytt beslut om statligt stöd, förutsatt att preskription ännu inte har inträtt.

b) Förhandsbesked som föremål för prövning med avseende på statligt stöd och tillämpliga kriterier för prövningen

86. Kommissionen har i sitt beslut tvärtom uttryckligen angett att stödet följer av de förhandsbesked som utfärdats till Engie-koncernen. Det är inte koncernförmånen enligt artikel 166 LIR (det vill säga skattebefrielse för vinstutdelning inom en bolagskoncern) i sig, utan användningen av denna i det konkreta fallet som är problematisk ur stödrättslig synvinkel. Kommissionen har i detta avseende, om än inte uttryckligen, gjort gällande att de luxemburgska myndigheterna har gjort sig skyldiga till felaktig rättstillämpning. Detta framgår även av uttalandena avseende den snäva referensramen, vilken enligt kommissionen utgörs av artiklarna 164 och 166 LIR.

87. Tribunalen anslöt sig till denna ståndpunkt när den fann att det statliga stöd som förelåg enligt kommissionen består av en felaktig tillämpning av artikel 164 LIR jämförd med artikel 166 LIR, eftersom den luxemburgska bolagsskatterätten innehåller en så kallad reciprocitetsprincip. Detta innebär att skattebefrielsen för det mottagande moderbolaget är villkorat av en föregående beskattning av de belopp som delats ut i dotterbolaget.

88. Det ska inledningsvis erinras om att förhandsbesked inte i sig utgör olagliga stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. De är ett viktigt instrument för att skapa rättssäkerhet, vilket även kommissionen har medgett.[19] Principen om rättssäkerhet är en allmän rättsprincip i unionen.[20] Förhandsbesked ger således inte upphov till några problem ur stödrättslig synvinkel, så länge de är öppna för alla skattskyldiga (i allmänhet på begäran) och är förenliga med den berörda skattelagstiftningen, liksom alla andra skattebeslut. I detta avseende föregriper de enbart resultatet av ett senare skattebeslut.

89. Om förhandsbeskedet är föremål för prövning med avseende på statligt stöd uppstår dock frågan om varje avvikelse från skattelagstiftningen som är till förmån för den skattskyldige (följaktligen varje felaktigt förhandsbesked som är till förmån för den skattskyldige) kan utgöra stöd i den mening som avses i fördragen. En sådan tolkning omfattas i sig av ordalydelsen i artikel 107.1 FEUF.

90. Den strider emellertid mot det kriterium för prövning som EU-domstolen har utvecklat för stödordningar i form av allmänna skattelagar. Domstolen har således betonat att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast,[21] vilket uttryckligen också gäller på området för statligt stöd.[22] Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning omfattar fastställandet av skattens grundläggande särdrag. Detta omfattar bland annat valet av skattesats, som kan vara proportionell eller progressiv, men även fastställandet av skatteunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen.[23] Likaså utgör beslut om vilka utländska skatter som får avräknas från den inhemska skatteskulden, och under vilka förutsättningar en sådan avräkning får göras, ett beslut med allmän giltighet som omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av skattens grundläggande särdrag.[24] Detsamma gäller genomförandet och utformningen av armlängdsprincipen för transaktioner mellan närstående företag.[25]

[19] Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt EUT C 262/1, 2016, punkt 169 och följande punkter.

[20] Dom av den 15 februari 1996, Duff m.fl. (C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20 med vidare hänvisningar) och dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 100).

[21] Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37), se, för ett liknande resonemang, även med avseende på de grundläggande friheterna dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49), och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

[22] Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37), se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

[23] Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59 och följande punkt), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 44).

[24] Se, för ett liknande resonemang, uttryckligen dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 60).

[25] Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P und C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95 och följande punkter).

91. Gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning har emellertid överskridits när medlemsstaterna missbrukar sin skattelagstiftning ”på ett sätt som kringgår reglerna om statligt stöd” för att gynna enskilda företag.[26] Ett sådant missbruk av den skattemässiga suveräniteten kan vid en uppenbart inkonsekvent utformning av skattelagen, såsom till exempel ägde rum i fallet Gibraltar[27] antas föreligga. I sin senare praxis gör EU-domstolen därför en prövning i förhållande till reglerna om statligt stöd, av beslut om allmän skattebörda endast om besluten har utformats på ett sätt som är *uppenbart diskriminerande* i syfte att kringgå de krav som följer av unionsrätten på området för statligt stöd.[28]

92. Det finns ingen anledning att inte tillämpa denna rättspraxis vid en felaktig tillämpning av lagen till förmån för den skattskyldige. Härav följer att det inte är varje felaktigt förhandsbesked, utan endast uppenbart felaktiga förhandsbesked till förmån för den skattskyldige som utgör en selektiv fördel. Uppenbara är sådana avvikelser från den tillämpliga nationella referensramen som inte på ett rimligt sätt kan förklaras för en tredje part, såsom kommissionen eller unionsdomstolarna, och som därmed också är uppenbara för de skattskyldiga som berörs. I sådana fall kan det antas att lagstiftningen om statligt stöd kringgås genom att lagen tillämpas på ett *uppenbart diskriminerande sätt*. De frågor som ställdes under förhandlingen, nämligen huruvida delar av den luxemburgska doktrinen eller en luxemburgsk domstol i första instans faktiskt tolkar den luxemburgska skatterätten på ett annat sätt än skattemyndigheten och andra delar av den luxemburgska doktrinen behöver inte besvaras i det fallet.

93. Det skulle inte heller finnas någon anledning att frukta att kommissionen och unionsdomstolarna skulle kunna bli överbelastade genom att de tvingas göra en korrekt tolkning av 27 olika skattesystem i detalj.

94. Denna överbelastning är redan uppenbar i detta förfarande. Kommissionens resonemang, som tribunalen fann korrekt, grundar sig på en *annan* tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR än vad Engie och framför allt Luxemburg har anfört. Härvid framgår av tribunalens uttalanden i skatterättsligt avseende artiklarna 164 och 166 LIR[29] att tribunalen hade svårigheter med ställningen som ”Luxemburgs andra skattedomstol”. I punkt 294 i den överklagade domen har tribunalen till exempel anfört att artikel 164 LIR innebär 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.”

95. Enligt ordalydelsen i artikel 164 LIR avser denna bestämmelse emellertid inte beskattning av intäkter, utan endast fastställandet av beskattningsunderlaget för *dotterbolaget*. Huruvida intäkter ska beskattas anges inte där. Beskattningen av intäkter beror snarare på den särskilda beskattningsgrundande händelsen och på om bestämmelser om undantag från skatteplikt som regleras på annat håll är tillämpliga eller inte.

[26] Dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72).

[27] Dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101 och följande punkter). Där kunde Förenade kungariket inte heller förklara syftet med de underliggande skatterättsliga parametrarna (punkt 149).

[28] Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 61), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 42 och följande punkter, särskilt punkt 44), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 48 och följande punkter, särskilt punkt 50). Redan i domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101 talade domstolen om de rättsliga grunderna, som ”i praktiken [uppenbarligen] ger upphov till en diskriminering” av skattskyldiga) (min understrykning).

[29] Se uttryckligen rubriken före den berörda punkten 288 och följande punkter i den överklagade domen.

96. Dessutom skulle en vid tolkning av artikel 107 FEUF, enligt vilken alla felaktiga förhandsbesked som är till förmån för den skattskyldige utgör selektiva fördelar, ge upphov till ett ytterligare problem, nämligen följande. Ett fel kan göras vid utfärdandet av ett förhandsbesked, precis som vid utfärdandet av varje skattebeslut. Det ankommer emellertid egentligen på de nationella skattemyndigheterna och de nationella domstolarna att pröva om ett sådant skattebeslut är oriktigt eller korrekt. Om varje mindre fel vid fastställande av skatt skulle betraktas som ett åsidosättande av bestämmelserna om statligt stöd skulle detta få till följd att kommissionen faktiskt skulle bli en högsta skattemyndighet och unionsdomstolarna genom kontrollen av kommissionens beslut skulle bli högsta skattedomstolar.

97. Detta skulle i sin tur påverka medlemsstaternas skattemässiga suveränitet, vilket också framgår av den första gruppen av grunder i målet vid den nationella domstolen. Det talas om dold skatteharmonisering. I Luxemburgs tredje grund uppfattas också granskningen av statligt stöd av förhandsbesked och skattelagar som rör icke-harmoniserade skatter som ett ingrepp i Luxemburgs egen skattemässiga suveränitet.

98. Dessa betänkligheter har redan beaktats av EU-domstolen i andra mål. Generaladvokat Pikamäe har således avseende kriterierna för fastställande av den ”normala” beskattningen konstaterat att *positiva* rättsregler är relevanta i detta avseende. För att undvika att göra intrång i medlemsstaternas exklusiva behörighet på området för direkt beskattning, kan förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF endast bedömas mot bakgrund av det regelverk som den nationella lagstiftaren har fastställt för det *faktiska* utövandet av denna befogenhet. [30] Vid tillämpningen av detta rättsliga ramverk bör exempelvis ett visst utrymme för skönsmässig bedömning medges vid fastställandet av relevanta internpriser. [31]

99. Domstolen har i detta sammanhang betonat [32] att det vid prövningen av huruvida det föreligger en selektiv skattefördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och för att fastställa den skattebörda som normalt ska bäras av ett företag, således inte kan tas hänsyn till parametrar och regler utanför det nationella skattesystemet, såvida det inte i detta system uttryckligen hänvisas till dessa. Detta konstaterande är ett uttryck för den skatterättsliga legalitetsprincipen, vilken utgör en del av unionens rättsordning som allmän rättsprincip. Enligt denna princip krävs att alla skyldigheter att betala en skatt och alla väsentliga delar som anger skattens grundläggande kännetecken anges i lag. Den skattskyldige ska kunna förutse och beräkna det skattebelopp som ska betalas och avgöra vid vilken tidpunkt han eller hon kan utkrävas det. [33] Domstolen har dessutom understrukit att i detta avseende omfattas ett eventuellt fastställande av metoder och kriterier som gör det möjligt att fastställa ett ”armlängdsprincipsutfall” av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. [34]

30 Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 106).

31 Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118).

32 Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 96 och följande punkter).

33 Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 97), och dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

34 Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95).

100. En sådan begränsad granskning av den nationella lagstiftningen krävs således också mot bakgrund av den skattskyldiges intresse av rättssäkerhet. Såsom redan angetts ovan (punkt 88 och följande punkter) är förhandsbesked ännu mer än andra skattebeslut [35] viktiga instrument för att skapa rättssäkerhet. [36] Såväl rättssäkerhetsprincipen som det därmed förbundna institutet att ett förvaltningsbeslut ska ha rättskraft skulle äventyras om varje felaktigt skattebeslut (förhandsbesked liksom normala skattebeslut) kunde anses utgöra ett åsidosättande av bestämmelserna om statligt stöd.

101. Med beaktande av ovannämnda rättspraxis (punkt 90 och följande punkter) anser jag därför att omprövningen av enskilda skattebeslut (normala skattebeslut liksom förhandsbesked) också endast bör ske på grundval av ett begränsat kriterium för prövning, som är begränsat till en bedömning av trovärdigheten. Av detta följer att inte varje felaktig tillämpning av en nationell skattelagstiftning utgör en selektiv fördel. Endast en uppenbar avvikelse av förhandsbeskedet (eller skattebeslutet) från referensramen i form av den nationella skattelagstiftningen till förmån för den skattskyldige kan därför utgöra en selektiv fördel. Om det inte föreligger någon sådan uppenbar avvikelse kan beskedet/beslutet eventuellt vara rättsstridigt, men utgör på grund av denna möjliga avvikelse från referensramen emellertid ännu inte något stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

c) Huruvida referensramen har fastställts på ett korrekt sätt (artikel 164 LIR jämförd med artikel 166 LIR)

102. Följaktligen är det inte nödvändigt för domstolen att undersöka om den rättsföljd som angetts i förhandsbeskeden och som ifrågasätts av kommissionen faktiskt följer av den luxemburgska skattelagstiftningen. Den enda avgörande frågan är huruvida det är uppenbart att denna rättsföljd inte följer av den luxemburgska skattelagstiftningen.

103. Detta skulle vara fallet om en reciprocitetsprincip uppenbarligen skulle följa av artikel 164 LIR jämförd med artikel 166 LIR, vilken kommissionen och tribunalen har använt som tillämplig referensram.

1) Underlåtenhet att inbegripa moder- och dotterbolagsdirektivet i referensramen (första delen av Engies första grund)

104. I motsats till vad Engie och Luxemburg har hävdat finns det inledningsvis inte anledning att klandra det förhållandet att moder- och dotterbolagsdirektivet inte har inbegripits i referensramen. Det stämmer visserligen att en föregående beskattning av vinster i dotterbolaget enligt moder- och dotterbolagsdirektivet, fram till dess att det ändrades år 2014, [37] inte var en förutsättning för att kapitalvinster i moderbolaget skulle befrias från skatt.

[35] Enligt domstolens praxis överensstämmer institutet att ett förvaltningsbeslut ska ha rättskraft i princip med unionsrätten, se dom av den 10 mars 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, punkt 52), dom av den 12 februari 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 37), dom av den 19 september 2006, i-21 Germany och Arcor (C-392/04 ochC-422/04, EU:C:2006:586, punkt 51), och dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24).

[36] Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT C 262, 2016, s. 1, punkt 169 och följande punkter.

[37] Se artikel 1 i rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU, EUT L 219, 2014, s. 40, med en frist för införlivande till den 31 december 2015.

105. Referensramen ska emellertid fastställas på grundval av tillämplig nationell rätt. Ett EU-direktiv kan i princip inte tillämpas direkt på den skattskyldige (i förevarande fall Engie), eftersom det riktar sig till medlemsstaten. Eftersom det inte föreligger någon gränsöverskridande situation (alla berörda företag är etablerade i Luxemburg) är direktivet inte heller tillämpligt i materiellt hänseende. Följaktligen är endast luxemburgsk rätt (här artiklarna 164 och 166 LIR) relevant referensram.

106. Detta betyder emellertid inte att moder- och dotterbolagsdirektivet saknar betydelse. Såsom återigen anfördes vid förhandlingen utgör nämligen artikel 166 LIR ett införlivande med luxemburgsk rätt av moder- och dotterbolagsdirektivet och genom denna bestämmelse regleras gränsöverskridande och inhemska situationer på samma sätt. Detta ska beaktas vid tolkningen av referensramen.

2) Sambandet mellan artiklarna 164 och 166 LIR i luxemburgsk rätt (den så kallade reciprocitetsprincipen)

107. Engies och Luxemburgs överklagande rör vidare kommissionens konstaterande att det föreligger ett tvingande samband mellan artiklarna 164 och 166 LIR. Om ett sådant samband faktiskt förelåg, skulle tillämpningen av undantaget från skatteplikt för intäkter från kapitalandelar enligt luxemburgsk rätt vara beroende av att dotterbolaget beskattas. Tillämpningen av koncernförmånen (undantag från skatteplikt för utdelning inom koncernen) skulle då kunna utgöra en felaktig rättstillämpning, eftersom ZORA-tilläggen i dotterbolaget inte ingick i beskattningsunderlaget för den överenskomna marginalbeskattningen.

108. Frågan är därför om det enligt skattelagstiftningen i Storhertigdömet Luxemburg faktiskt krävs en sådan motsvarande beskattning. Endast i det fallet skulle tribunalen inte ha gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning genom att anse att detta var den korrekta referensramen (se närmare i detta avseende ovan punkt 78 och följande punkter). Vid en tillämpning av det begränsade kriterium för prövning som föreslagits ovan kan detta helt klart förnekas, eftersom ett sådant samband i alla fall inte är uppenbart.

109. Ordalydelsen i den nationella lagstiftningen (artiklarna 164 och 166 LIR) innehåller ingen koppling mellan dessa båda bestämmelser. Tvärtom avser var och en av dem olika skattskyldiga personer. Därav framgår inte heller tydligt att en dold vinstutdelning enligt artikel 164 tredje stycket LIR, liksom till exempel en ökad räntebetalning på ett aktieägarlån (som återförs till beskattningsunderlaget i dotterbolaget), ska behandlas som en intäkt från kapitalandelar som är undantagen från skatt enligt artikel 166 LIR. Omvänt kan inte heller en intäkt som är undantagen från skatt enligt artikel 166 LIR anses utgöra en vinstdisposition i den mening som avses i artikel 164 LIR.

110. Denna tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR, som kommissionen har ”föreslagit” och som tribunalen har godtagit, kan vara möjlig, men följer inte av ordalydelsen i den nationella lagstiftningen. Motsatsen (ingen reciprocitetsprincip såsom Luxemburg och Engie har hävdat) är också möjlig och stämmer till och med bättre överens med ordalydelsen. Med hänsyn till att artikel 166 LIR utgör ett införlivande av moder- och dotterbolagsdirektivet och att det i detta inte heller föreskrevs någon reciprocitetsklausul vid antagandet av förhandsbeskeden talar även en tolkning i överenstämmelse med direktivet mot tribunalens tolkning av artikel 166 LIR.

111. Denna slutsats bekräftas till och med av kommissionens beslut och tribunalens dom. Båda dessa har alternativt också fastställt och bejakat en selektiv fördel genom en felaktig tillämpning av den nationella bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG.[38] Denna fastställelse och denna slutsats är logiskt sett emellertid endast möjlig om de lagstadgade villkoren för ”dubbel icke-beskattning” var uppfyllda på dotterbolagets nivå och på moderbolagsnivå. Uppenbarligen hyste därför således såväl kommissionen som tribunalen tvivel om huruvida deras egen tolkning av artiklarna 164 och 166 LIR nödvändigtvis (således uppenbarligen) var korrekt.

112. Dessutom kan en felaktig tillämpning av artiklarna 164 och 166 LIR av skattemyndigheten aldrig anses utgöra ett missbruk av den skattskyldige enligt artikel 6 StAnpG.

113. Härav följer att den tolkning som Luxemburg har tillämpat i skattebeskeden i vart fall inte utgör en uppenbart felaktig tolkning av den nationella rätten. Kommissionen och tribunalen har således utgått från en felaktig referensram, eftersom den referensram som de har använt inte uppenbart framgår av den luxemburgska rätten.

114. Enligt fast rättspraxis medför ett fel vid fastställandet av referenssystemet nödvändigtvis att hela bedömningen av selektivitetskriteriet blir felaktig.[39] Engies och Luxemburgs överklaganden är följaktligen redan av det skälet välgrundade.

d) I andra hand: Förekomsten av en reciprocitetsprincip på grund av en tolkning av artikel 164 LIR jämförd med artikel 166 LIR?

115. Om kriteriet för prövning däremot inte skulle begränsas till ett uppenbart felaktigt förhandsbesked, skulle domstolen vara tvungen att i detalj avgöra hur artiklarna 164 och 166 LIR ska tolkas korrekt för att kunna bedöma om tribunalen har tillämpat korrekt referensram. Detta förutsätter fördjupade kunskaper om luxemburgsk skatterätt, vilket jag inte kan hävda att jag har. Jag tvivlar dock på att en reciprocitetsprincip faktiskt följer av en jämförelse mellan artiklarna 164 och 166 LIR, som kommissionen och tribunalen har företagit i punkt 292 och följande punkter. Dessa tvivel kommer att styrkas i det följande genom min subsidiära tolkning av luxemburgsk skatterätt.

116. Som jag redan har angett ovan (punkt 109) talar ordalydelsen mot en reciprocitetsprincip. I artikel 166 första stycket LIR hänvisas inte direkt till artikel 164 LIR. Det kan utgås från att artikel 166 första stycket LIR slutgiltigt reglerar de villkor på vilka undantag från skatt beviljas för intäkter från kapitalandelar. Den grundar sig emellertid endast på en minimiperiod och ett minimibelopp för intäkter från kapitalandelar, och inte på skatt som redan påförts på utdelad vinst. Dessutom framgår inte av artikel 164 LIR att den utdelade intäkten ska beskattas på dotterbolagets nivå. I synnerhet avser artikel 164 LIR endast beskattningsunderlaget (se i detta avseende ovan punkt 95) för dotterbolaget. Beskattningsunderlag och skattskyldighet är två olika saker inom skatterätten.

[38] Tribunalen i punkt 384 och följande punkter i den överklagade domen, kommissionen i skäl 289 och följande skäl i det omtvistade beslutet.

[39] Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 46), och dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 105).

117. Vidare kräver inte heller syftet och ändamålet med de två bestämmelserna nödvändigtvis en sådan reciprocitet. Detta framgår redan av moder- och dotterbolagsdirektivet, som inte heller innehöll detta villkor innan det ändrades år 2014.[40] Utan en sådan reciprocitetsregel var moder- och dotterbolagsdirektivet kanske inte perfekt, men dess regler var ändå meningsfulla och var inte inkonsekventa. Eftersom artikel 166 LIR också genomför moder- och dotterbolagsdirektivet i Luxemburg och härvid inte skiljer mellan gränsöverskridande och inhemska utdelningar, kan detta uttalande avseende moder- och dotterbolagsdirektivet (det vill säga ingen reciprocitetsprincip vid utfärdandet av förhandsbesked) överföras till tolkningen av artikel 166 LIR.

118. Tyvärr lyckades Luxemburg endast i begränsad utsträckning att tydligt och klart förklara syftet med artikel 166 LIR vid förhandlingen. Kommissionens uttalande att artikel 166 LIR är inkonsekvent och inte har något eget syfte är emellertid inte heller övertygande. Normalt sett har en koncernförmån (såsom föreskrivs i artikel 166 LIR) två syften. För det första ska en ekonomisk dubbelbeskattning av redan beskattade inkomster förhindras. För det andra garanteras därmed även att en (personlig eller materiell) skattebefrielse bibehålls på dotterbolagets nivå när detta vidare delar ut sin (i det fallet skattebefriade) vinst till delägaren (moderbolaget). Därmed kan en viss likabehandling uppnås mellan bolagsstrukturer med en nivå och flera nivåer, och följaktligen en viss neutralitet vad gäller rättslig form eller organisationsform. Detta verkar också vara syftet med bestämmelsen i artikel 166 LIR i luxemburgsk rätt. Detta talar därmed också mot en omfattande och oskriven reciprocitetsprincip.

119. Detsamma gäller med beaktande av principen om personbeskattning, som vanligtvis ligger till grund för inkomstskatt. Beskattningen av en skattskyldig är normalt sett inte beroende av den konkreta beskattningen av en annan skattskyldig. Lagstiftaren kan säkert införa en sådan reciprocitet inom vissa gränser. I ett sådant fall kräver emellertid lagförbehållet i skattelagstiftningen (när allt kommer omkring klassisk interventionsrätt) att denna reciprocitet återspeglas i lagstiftningens ordalydelse.

120. I motsats till vad kommissionen, och tribunalen som har anslutit sig till kommissionens uppfattning, har hävdat följer en oskriven reciprocitetsprincip inte nödvändigtvis av Storhertigdömet Luxemburgs svar av den 31 januari 2018, som återges i skäl 202 i kommissionens beslut. Enligt detta omfattas samtliga kapitalandelar vars intäkter kan befrias från skatt enligt artikel 166 LIR även av bestämmelserna i artikel 164 LIR. Detta säger dock ingenting om skatt som redan har påförts på dotterbolagens nivå, utan bekräftar enbart att utdelningen i sig inte får leda till en minskning av beskattningsunderlaget.

121. Slutligen kan ett tvingande samband inte heller härledas ur Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) icke bindande yttrande av den 2 april 1965 avseende lagförslaget avseende artikel 166 LIR. Koncernförmånen i luxemburgsk lag kan visserligen syfta till att undvika dubbelbeskattning. I motsats till vad tribunalen har hävdat innebär detta dock inte att dubbel icke-beskattning i ett konkret fall inte skulle godtas enligt luxemburgsk rätt. Moder- och dotterbolagsdirektivet syftade också till att undvika dubbelbeskattning och fram till ändringen år 2014 godtogs en dubbel icke-beskattning på grund av avsaknaden av en reciprocitetsklausul.

122. Allt detta visar att den oskrivna reciprocitetsprincip som kommissionen och tribunalen har lagt till grund för sin bedömning inte kan förstås som ett referenssystem i luxemburgsk rätt. Därmed skulle visserligen de luckor som uppstår i beskattningen, till exempel genom

[40] Se artikel 1 i rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU, EUT L 219, 2014, s. 40, med en frist för införlivande till den 31 december 2015.

hybridfinansiering, kunna täppas till. Såsom EU-domstolen emellertid redan har slagit fast vid flera tillfällen,[41] kan dock unionsinstitutioner, som kommissionen eller tribunalen, inte utforma någon idealisk skattelagstiftning genom bestämmelserna om statligt stöd. Detta ankommer till syvende och sist på den nationella lagstiftaren i fråga om icke harmoniserad skattelagstiftning.

123. Slutligen har kommissionen, och tribunalen som har anslutit sig till kommissionens uppfattning, vid fastställandet och tillämpningen av referensramen underlåtit att beakta att den påstådda dubbla icke-beskattningen över huvud taget inte följer av tillämpningen av artiklarna 164 och 166 LIR. För det första beskattas dotterbolagen, men med en mycket låg skattesats. För det andra, även om ZORA-tilläggen skulle betraktas som (öppna eller dolda) vinstutdelningar på dotterbolagens nivå, skulle artikel 164 LIR inte vara tillämplig i förevarande fall. Detta skulle endast vara fallet om ZORA-tilläggen hade minskat beskattningsunderlaget för beskattningen. Detta skulle kunna ha varit fallet inom ramen för normal bolagsbeskattning. Här beror dock det mycket märkliga resultatet (mycket låg beskattning av de operativa dotterbolagen) emellertid enbart på den marginalbeskattning som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten.

124. Följaktligen utgick kommissionen och tribunalen från fel referensram (artiklarna 164 och 166 LIR i stället för den rättsliga grunden för marginalöverenskommelsen) och fastställde därefter denna felaktigt (genom att utgå från en oskriven reciprocitetsprincip). Därmed är prövningen av selektivitetsvillkoret bristfällig i dess helhet. Engies och Luxemburgs överklaganden är också välgrundade i detta avseende.

e) Inkonsekvens i luxemburgsk skattelagstiftning på grund av avsaknaden av en materiell reciprocitetsklausul?

125. Slutligen har kommissionen också antytt att den luxemburgska skattelagstiftningen, i avsaknad av en sådan reciprocitetsklausul, var inkonsekvent och således i sig utgjorde ett stöd.[42]

126. Detta har emellertid inga konsekvenser för den slutsats som dragits ovan (punkt 124), och detta av två skäl. För det första rör kommissionens angripna beslut och tribunalens överklagade dom inte den luxemburgska lagen i egenskap av stödordning, utan endast förhandsbeskeden i egenskap av individuellt stöd (se även, i detta avseende, ovan punkt 86 och följande punkter). Därför är en avsaknad av en lagstadgad reciprocitetsklausul inte föremål för tvisten.

127. För det andra är en nationell skattelagstiftning som kan leda till att skatt inte tas ut vid tillämpningen av finansiella hybridsinstrument inte i sig inkonsekvent.

128. Tribunalen gjorde visserligen en riktig bedömning när den i punkt 293 i den överklagade domen påpekade att den luxemburgska skattelagstiftningen vid ovan anförda tolkningen kan leda till en dubbel icke-beskattning av vinster. Skattebefrielsen för det företag som tar emot utdelningen enligt artikel 166 första stycket punkt 2 LIR förefaller i själva verket vara oberoende av den skattemässiga behandlingen av den utdelade vinsten i det utdelande bolaget. Gränsen för inkonsekvens har därmed inte överskridits.

[41] Se, för ett liknande resonemang, till exempel dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 93 och följande punkter), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38 och följande punkter), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 44 och följande punkter).

[42] Se skälen 184 och 185 i det angripna beslutet och de uttalanden som gjordes vid förhandlingen.

129. För det första är en sådan koncernförmån internationellt sett allmänt utbredd och vanlig. I ett gränsöverskridande sammanhang framgår detta redan av förekomsten av moder- och dotterbolagsdirektivet, vilket grundar sig på en liknande idé och som fram till år 2014 inte heller innehöll någon materiell reciprocitetsklausul. För det andra är medlemsstaterna i princip fria när det gäller den exakta utformningen av en sådan koncernförmån. I detta avseende är EU-domstolens praxis om nationella bestämmelser om avräkning i ett gränsöverskridande sammanhang överförbar, och den exakta utformningen av dessa åligger också medlemsstaterna. [43]

130. Det stämmer visserligen att det ur ett rättspolitiskt perspektiv och mot bakgrund av det globala arbetet för att skapa ett rättvist skattesystem är lämpligt att så långt som möjligt förebygga så kallade vita inkomster. Neutraliseringen av sådana – särskilt gränsöverskridande – skattemässiga asymmetrier är en fråga för såväl OECD [44] som EU. [45]

131. I förevarande fall är det emellertid för det första tveksamt om det över huvud taget kan talas om vita inkomster, eftersom dotterbolagets vinster inte förblir helt obeskattade. Tvärtom beskattas de enligt förhandsbeskeden på ett annat sätt (särskild marginalbeskattning). För det andra avser OECD:s och EU:s åtgärder uteslutande hybrida upplägg som är resultatet av ett (icke-samordnat) samspel mellan bolagsskattesystemen i flera medlemsstater eller tredjeländer. Däremot omfattas inte sådana inkonsekvenser som har sitt ursprung i rent inhemska skattesystem. I detta avseende kan det visserligen vara önskvärt ur rättspolitisk synvinkel att förebygga uppkomsten av vita inkomster genom särskilda materiella reciprocitetsklausuler, vilket numera även är internationellt allmänt utbrett.

132. Uppenbarligen infördes en sådan klausul också i Luxemburg för framtiden för att genomföra det moder- och dotterbolagsdirektiv som ändrades år 2014 i enlighet med detta. Därmed ändras referensramen emellertid enbart för framtiden.

133. Följaktligen ankommer det fortfarande på den nationella lagstiftaren att fatta beslut i detta avseende. Det ankommer på den nationella lagstiftaren och inte på kommissionen eller unionsdomstolarna att besluta om och i vilka situationer en materiell reciprocitetsklausul ska införas.

3. Sammanfattning avseende den första grunden

134. Det förhåller sig således fortfarande på så sätt att det endast var den luxemburgska skattelagstiftaren som genom lag kunde säkerställa att en motsvarande beskattning mellan det utdelande och det mottagande bolaget utgjorde referensramen för normal beskattning i Luxemburg. Eftersom detta inte skedde, eller skedde först senare, grundade kommissionen sin bedömning på ett skattesystem som eventuellt är att föredra, men som i slutändan är fiktivt, i stället för på tillämplig nationell skattelagstiftning. Som redan nämnts ovan (punkt 72 och följande punkter) är detta inte möjligt enligt bestämmelserna om statligt stöd.

[43] Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 60).

[44] Se OECD:s slutrapport ”Neutralisering av effekterna av hybrida missmatchningar, åtgärd 2” som finns på följande webbplats: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Se artikel 9 i 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, och skäl 2 i rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU, EUT L 219, 2014, s. 40.

135. Den första grunden är således befogad. Tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att vid fastställandet av referensramen utgå från att det föreligger ett nödvändigt samband mellan artiklarna 164 och 166 LIR, och följaktligen en reciprocitetsprincip. Detta samband är inte uppenbart (punkt 107 och följande punkter) och det följer vid en närmare granskning inte heller av ordalydelsen, innebörden och syftet med de nationella bestämmelserna eller av de luxemburgska domstolarnas fasta praxis (punkt 115 och följande punkter).

B. Den andra grunden: Felaktig tolkning av artikel 107 FEUF genom tillämpning av artikel 6 StAnpG som referensram.

136. Tribunalen underkände emellertid även, i andra hand, en ytterligare grund med motiveringen att de luxemburgska skattemyndigheterna inte hade tillämpat den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG, trots att villkoren i denna bestämmelse var uppfyllda.

137. Genom den andra grunden har Engie och Luxemburg således gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den ogillade talan såvitt avser deras grund i första instans enligt vilken artikel 107 FEUF inte hade åsidosatts. Det förhållandet att artikel 6 StAnpG inte har tillämpats i det konkreta fallet utgör inte en avvikelse från den referensram som omfattar den luxemburgska lagen.

138. Enligt den allmänna luxemburgska bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG får en skattskyldighet inte kringgås eller förminskas genom missbruk av civilrättens formkrav och möjligheter. 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.

139. I förevarande mål ska EU-domstolen för första gången pröva frågan om huruvida en felaktig eller underlåten tillämpning av en allmän nationell bestämmelse om förebyggande av missbruk i skattelagstiftningen (här artikel 6 StAnpG) utgör ett stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

1. Tribunalens konstateranden

140. Tribunalen har i punkt 384 och följande punkter utgått från att kommissionen har visat att de fyra villkoren för ett missbruk enligt artikel 6 StAnpG, som utvecklats i luxemburgsk rättspraxis på det finansiella området, är uppfyllda. Tolkningen av bestämmelsen om missbruk av rättigheter i artikel 6 StAnpG ger inte heller upphov till några tolkningssvårigheter, varför det inte var nödvändigt att undersöka luxemburgsk administrativ praxis (punkt 409 i den överklagade domen).

141. Kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning (punkt 388), har särskilt utgått från att andra finansieringsinstrument (rena instrument för eget kapital eller lånat kapital) varit tillgängliga utan att de vinster som dotterbolagen genererat inte hade beskattats i dotterbolagen. ZORA hade således även kunnat utfärdas direkt av respektive moderbolag till deras respektive dotterbolag. En lämplig beskattning hade även kunnat ske om ett konvertibelt lån hade genomförts utan inblandning av ett mellanliggande bolag.

142. Förhandsbeskeden borde således inte ha utfärdats i denna form. Den luxemburgska skattemyndigheten borde snarare ha tillämpat den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG. Genom att inte tillämpa denna bestämmelse har Storhertigdömet Luxemburg gett Engie en selektiv skattefördel.

2. Bedömning

143. Engie och Luxemburg har i huvudsak gjort gällande att tribunalen vid fastställandet av referensramen felaktigt hade antagit att det inte var nödvändigt för kommissionen att beakta Luxemburgs administrativa praxis. Dessutom har kommissionen och tribunalen vid tolkningen av de fyra kumulativa villkoren för antagandet att det föreligger ett missbruk och kvalificeringen av de faktiska omständigheterna i förevarande fall mot bakgrund av dessa villkor gjort sig skyldig till flera uppenbara tolknings- och tillämpningsfel.

144. Eftersom kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning, har gjort gällande att förbudet mot stöd har åsidosatts till följd av att en allmän bestämmelse om förebyggande av missbruk inte har tillämpats, är det lämpligt att först uttala sig om detta tillvägagångssätt och det tillämpliga kriteriet för prövning (se ovan punkt a) för att kunna fastställa korrekt referensram. Det ska därefter undersökas om tribunalen i förevarande fall har använt korrekt referensram (se nedan under b).

a) Prövning av tillämpningen av de allmänna skatterättsliga bestämmelserna om förebyggande av missbruk mot bakgrund av reglerna om statligt stöd

145. Det är endast om den luxemburgska skattemyndigheten borde ha tillämpat den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk enligt artikel 6 StAnpG vid utfärdandet av förhandsbeskeden som ett undantag från referensramen (artikel 6 StAnpG) kan komma i fråga. Även i detta avseende har kommissionen och tribunalen i huvudsak emellertid endast gjort gällande ett mindre fel vid tillämpningen av luxemburgsk lag. Detta utgör dock inte en selektiv fördel (se ovan punkt 89 och följande punkter).

146. Vidare föreligger vid de allmänna bestämmelserna om förebyggande av missbruk (så kallade GAAR[46]) med nödvändighet ett handlingsutrymme vid tillämpningen av lagstiftningen, liknande det som skattemyndigheten har när den fastställer ”korrekta” internpriser.[47]

147. Begreppet missbruk är inte enbart särskilt underställt värderingarna i varje medlemsstats rättsordning. Fastställandet av ett missbruk är dessutom i sig i hög grad beroende av det enskilda fallet.

148. I detta avseende förefaller tribunalens uttalande i punkt 409 i den överklagade domen, enligt vilket ”bestämmelsen om missbruk av rättigheter inte ger upphov till tolkningssvårigheter i förevarande fall”, tvivelaktigt. Det finns nog ingen allmän bestämmelse om förebyggande av

[46] General Anti-Abuse Rule, som nu också föreskrivs i unionsrätten - se endast artikel 6 i ATAD I (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).

[47] Se i detta avseende, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95), ännu tydligare förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118; enligt vilken de nationella skattemyndigheterna förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning på grund av att metoderna för att fastställa internpriser är *ungefärliga)*.

missbruk inom skatterätten som inte ger upphov till tolkningssvårigheter.[48] Detta gäller i än högre grad då tolkningen av de luxemburgska skattebestämmelser som påstås ha missbrukats redan har orsakat svårigheter för tribunalen (se ovan punkt 94 och följande punkter).

149. Det är endast i ett mycket litet antal fall som en bestämmelse om förebyggande av missbruk måste tillämpas. Det kan endast röra sig om situationer som är uppenbara, eftersom de redan har klargjorts i medlemsstaternas rättspraxis på det finansiella området (inte av kommissionen eller tribunalen). Detta gäller särskilt med hänsyn till att det enligt EU-domstolens praxis inom ramen för unionsrätten till och med står den skattskyldige fritt att inom lagens gränser välja det arrangemang som är mest fördelaktigt för honom i skatterättsligt hänseende.[49]

150. Med hänsyn till särdragen i de allmänna bestämmelserna om förebyggande av missbruk ska kriterierna för prövning inom ramen för prövningen enligt reglerna om statligt stöd av tillämpningen av de allmänna bestämmelserna om förebyggande av missbruk i ännu högre grad begränsas till en ren bedömning av trovärdigheten. Det måste således röra sig om en uppenbar felaktig tillämpning av bestämmelsen om förebyggande av missbruk. Detta kan antas vara fallet när det inte för någon på ett trovärdigt sätt kan förklaras varför det inte föreligger något missbruk i det enskilda fallet.

b) Tillämpning av dessa principer på det enskilda fallet

151. Till att börja med har kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning (punkt 398 och följande punkter) med rätta utgått från en referensram som omfattar artikel 6 StAnpG. Enligt artikel 6 StAnpG ska fyra kriterier vara kumulativt uppfyllda, för att ett 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.

152. Referensramen kan därför endast fastställas konkret när det är fastställt hur ”missbruk” ska förstås i luxemburgsk skatterätt. I artikel 6 StAnpG definieras inte begreppet missbruk. En definition av begreppet missbruk i den luxemburgska skatterätten och därmed referensramen skulle med nödvändighet förutsätta en prövning av såväl luxemburgsk rättspraxis som luxemburgsk administrativ praxis. I detta avseende gjorde tribunalen redan i punkt 409 i den överklagade domen sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att det inte var nödvändigt att ta hänsyn till administrativ praxis, eftersom bestämmelsen om förebyggande av missbruk inte gav upphov till några tolkningssvårigheter i det aktuella fallet.

153. Tribunalen har visserligen i punkt 409 i den överklagade domen anfört att kommissionen i sitt beslut hade hänvisat till ett cirkulär från den luxemburgska förvaltningen och till luxemburgsk rättspraxis. Av de relevanta avsnitten i kommissionens beslut (punkterna 293–298), till vilka

[48] Medlemsstater som Förbundsrepubliken Tyskland, som redan har en lång tradition av sådana bestämmelser, har fortfarande svårigheter att tolka dem korrekt. Detta framgår av de stora antalet rättsliga avgöranden och längden på de kommentarer som gjorts i detta avseende - se enbart Peter Fischer i *Hübschmann/Hepp/Spitaler (utg.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (november 2022–200 sidor), Klaus-Dieter Drüen i *Tipke/Kruse (utg.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (september 2022–85 sidor).
På samma sätt har upprepade gånger frågor hänskjutits till EU-domstolen om tolkningen av det allmänna förbudet mot arrangemang som utgör missbruk i unionsrätten och svaren på dessa frågor är så komplicerade att den stora avdelningen har prövat dem - se endast domarna av den 26 februari 2019, T Danmark och Y Denmark (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135), 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), och dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Se dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42), dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27), dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36), och dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

tribunalen har hänvisat, framgår dock endast att kommissionen allmänt prövade de fyra villkoren för tillämpning av artikel 6 StAnpG, men inte frågan om hur den luxemburgska skattemyndigheten hanterar jämförbara skattearrangemang.

154. Dessutom har tribunalen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ersätta de luxemburgska skattemyndigheternas tolkning med sin egen tolkning. Det är däremot nödvändigt att pröva om den luxemburgska skattemyndighetens beslut var uppenbart felaktigt (se ovan punkt 150).

155. I förevarande fall är det emellertid inte uppenbart att bestämmelsen om förebyggande av missbruk borde ha tillämpats. Det är i synnerhet inte uppenbart att kommissionens och tribunalens tolkning faktiskt följer av luxemburgsk rätt. Detta kan exemplifieras med påståendena om kriteriet en olämplig juridisk lösning. Enligt den luxemburgska rättspraxis som kommissionen har hänvisat till ska detta kriterium tolkas så, att det möjliggör en skattemässig behandling som står i direkt strid med lagstiftarens uppenbara avsikt, som är förenlig med lagens syfte eller anda. Enligt Luxemburg måste det finnas minst två möjligheter för att uppnå det eftersträvade ekonomiska resultatet, varav den ena är olämplig och ger upphov till en fördel i skattemässigt hänseende, vilken inte hade kunnat uppnås genom den rimliga möjligheten.

156. Tribunalen (punkt 445 och följande punkter) har på grundval av detta prövat om en dubbel icke-beskattning hade kunnat undvikas genom tillämpning av alternativa finansiella instrument. Tribunalen har för detta ändamål övervägt en finansiering genom ett instrument för eget kapital, genom ett icke-kapitaliserande lån och genom ett direkt ZORA som ingås direkt mellan moderbolaget och dotterbolaget. Enligt tribunalens konstateranden skulle en enda beskattning ha uppnåtts i samtliga dessa fall, vilket Storhertigdömet Luxemburg och Engie emellertid fortsatte att bestrida vid förhandlingen.

157. Tribunalen har i gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning i två hänseenden. Tribunalen för det första grundat sin bedömning på en felaktig referensram som omfattade de luxemburgska bestämmelser som kommissionen tillämpat som referensram, som uppenbarligen har tillämpat denna felaktigt. Enligt villkoret i artikel 6 StAnpG ska den valda strukturen utgöra en olämplig juridisk lösning. Tribunalen och kommissionen har emellertid tvärtom undersökt huruvida i stället *andra* finansieringsmöjligheter hade varit lämpliga. Den omvända slutsatsen, att den konstruktion som Engie valt faktiskt är olämplig, behöver dock inte nödvändigtvis dras.

158. Dessutom råder det oenighet om huruvida användningen av en direkt ZORA, det vill säga utan användning av ett mellanliggande bolag, också kan leda till dubbel icke-beskattning, eftersom kommissionen och tribunalen, som har anslutit sig till kommissionens uppfattning (punkt 441 och följande punkter) har grundat bedömningen att konstruktionen är olämplig just på strukturens komplexitet. Detta är enligt min mening inte entydigt och utesluter således ett uppenbart missbruk. Engie och kommissionen är särskilt oense om vilken roll artikel 22bis LIR spelar. Enligt denna bestämmelse leder konverteringen av ett lån under vissa omständigheter inte till att någon realisationsvinst uppstår. Såsom även framgick av förhandlingen förefaller det tveksamt om artikel 22a LIR över huvud taget är tillämplig och vilken inverkan denna artikel i slutändan har. EU-domstolen kan själv inte bedöma detta i förevarande fall. Om sådana svårigheter föreligger vid tolkningen av nationell rätt kan man inte tala om ett uppenbart missbruk.

159. I det aktuella fallet är det inte uppenbart att det enbart på grundval av en finansiering genom ett konvertibelt finansiellt instrument med en aktieägarstruktur med flera nivåer skulle föreligga en uppenbar motsättning till lagstiftningens avsikt, särskilt som båda är vanliga i företagsstrukturer. Vid en närmare granskning föreligger det inte heller någon dubbel icke-beskattning på grund av marginalbeskattningen av dotterbolagen. Tvärtom är beskattningen mycket låg på grund av den överenskomna marginalbeskattningen, som kommissionen emellertid inte påtalade i det omtvistade beslutet (se ovan punkterna 84 och 85).

160. Slutligen kan ett stöd som är förbjudet i samband med en allmän bestämmelse om förebyggande av missbruk endast antas föreligga om det berörda arrangemanget inte var öppet för alla företag på samma sätt, eftersom medlemsstatens skattemyndighet skulle ha tillämpat bestämmelsen om förebyggande av missbruk i liknande fall.

161. Kommissionen måste därför styrka att den luxemburgska skattemyndigheten hade tillämpat artikel 6 StAnpG i andra fall som är likartade i rättsligt eller faktiskt hänseende. Det räcker inte att konstatera att bestämmelsen om förebyggande av missbruk har tillämpats helt allmänt på andra skattskyldiga. Såsom Engie med rätta har påpekat följer inte härav att det skulle vara diskriminerande att inte tillämpa bestämmelsen om förebyggande av missbruk i det enskilda fallet.

162. Det förhållandet att artikel 6 StAnpG inte tillämpades vid antagandet av förhandsbeskeden utgör således ingen selektiv fördel för Engie.

3. Sammanfattning

163. Överklagandena kan således även vinna bifall såvitt avser den andra grunden. Kommissionen och tribunalen, som fastställde kommissionens beslut, har tillämpat ett felaktigt kriterium för prövning genom att göra en egen tolkning av den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk i artikel 6 StAnpG för att fastställa dess förmodade tillämpningsområde. De borde i stället ha grundat sig på luxemburgsk administrativ praxis och på tolkningen i Luxemburg. Såtillvida är det inte uppenbart att det föreligger ett missbruk enligt luxemburgsk rätt och detta har inte heller styrkts av kommissionen, och tribunalen gjorde i detta avseende en felaktig bedömning i punkt 472 i den överklagade domen.

C. Alternativt: Den tredje grunden – Åsidosättande av den allmänna principen om skydd för berättigade förväntningar

164. Genom sin tredje grund har Engie gjort gällande att beslutet att återkräva stödet strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen. Luxemburg har även hävdat detta i sin andra grund. Det är emellertid inte nödvändigt att göra en fördjupad prövning av denna grund. Den överklagade domen ska nämligen upphävas redan genom att de två första grunderna är välgrundade.

165. Om EU-domstolen emellertid inte tillämpade det begränsade kriteriet för prövning i samband med den allmänna bestämmelsen om förebyggande av missbruk och kom fram till att det föreligger ett arrangemang som utgör ett missbruk i den mening som avses i den luxemburgska artikel 6 StAnpG, skulle frågan om skydd för berättigade förväntningar uppkomma. Det är av denna anledning som det, likaså alternativt, är lämpligt att framföra några synpunkter i detta avseende.

166. Enligt EU-domstolens fasta praxis är ett upphävande av olagligt statligt stöd genom återkrav den logiska följden av att det konstaterats vara olagligt. [50]

167. Skyldigheten att återkräva ett stöd begränsas särskilt av principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en allmän princip i unionsrätten i den mening som avses i artikel 16 i förordning 2015/1589. Av EU-domstolens fasta praxis framgår dock att återkrav med hänsyn till skyddet för berättigade förväntningar endast är uteslutet i undantagsfall. EU-domstolen har således slagit fast att principen om skydd för berättigade förväntningar enbart kan göras gällande av den som befinner sig i en situation där en unionsinstitution, genom att ge tydliga försäkringar, har väckt grundade förhoppningar. [51]

168. Däremot anses inte de försäkringar som medlemsstaten ger mot bakgrund av effektivitetsprincipen vara tillräckliga. [52] Detta skulle innebära att enbart den omständigheten att de nationella myndigheterna har utlovat en särskild skattebehandling i ett förhandsbesked inte kan ge upphov till berättigade förväntningar ur unionsrättslig synvinkel.

169. Förhandsbesked är emellertid ett klassiskt instrument för den nationella skattemyndigheten för att säkerställa rättssäkerhet, vilket även kommissionen har medgett (se ovan punkt 88 och följande punkter). Om varje felaktig rättstillämpning som en myndighet gör sig skyldig till, till förmån för den skattskyldige, utgjorde hinder för skyddet för berättigade förväntningar, skulle giltigheten av motsvarande besked begränsas starkt, vilket i sin tur skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet.

170. Om EU-domstolen emellertid tillämpade det begränsade kriterium för prövning av felaktig rättstillämpning som föreslås här, skulle detta problem inte vara aktuellt. Om den felaktiga tillämpningen av den nationella skattelagstiftningen inte är uppenbar är det inte fråga om ett stöd. Däremot kan det vara fråga om stöd när en felaktig rättstillämpning är uppenbar och inte kan förklaras för tredje man på ett trovärdigt sätt. Om så är fallet kan ”lagöverträdelsen” också upptäckas av den skattskyldige. Denne har då inte några berättigade förväntningar. Den (i det fallet uppenbart olagliga) försäkringen medför ingen ändring av denna bedömning.

D. Ytterligare grunder som anförts av Luxemburg

171. Luxemburg har genom sin tredje grund gjort gällande att artiklarna 4 och 5 FEU har åsidosatts, eftersom tribunalen har ingripit i medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. Luxemburg har genom den fjärde grunden gjort gällande att tribunalen har åsidosatt motiveringsskyldigheten. En närmare prövning av dessa grunder är inte nödvändig. Den överklagade domen ska nämligen upphävas redan på genom att de två första grunderna är välgrundade.

[50] Grundläggande: Dom av den 21 mars 1990, Belgien/kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 66).

[51] Se exempelvis dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 147), dom av den 16 december 2010, Kahla/Thüringen Porzellan/kommissionen (C-537/08 P, EU:C:2010:769, punkt 63 och där angiven rättspraxis), och dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 97).

[52] Se exempelvis dom av den 20 mars 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punkt 34 och följande punkter), i stor utsträckning även dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 75 och följande punkter).

E. Talan vid tribunalen

172. Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, antingen själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande, eller återförvisa målet till tribunalen för avgörande.

173. Man skulle här kunna tvivla på att målet är färdigt för avgörande i detta fall, eftersom kommissionen har fastställt selektiviteten i sitt beslut med stöd av fyra olika tillvägagångssätt. Engie och Luxemburg har i sina klagomål bestritt samtliga dessa resonemang. Tribunalen har därefter i sin dom (punkt 382 jämförd med punkterna 230 och 231) angett att 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.

174. Tribunalen har i sin dom därför uteslutande prövat kommissionens resonemang avseende artiklarna 164 och 166 LIR och den felaktiga tillämpningen av artikel 6 StAnpG och dragit slutsatsen att selektivitet föreligger enligt de båda tillvägagångssätten. Tribunalen har inte prövat de återstående två tillvägagångssätten för att fastställa om selektivitet föreligger.[53] Kommissionens beslut kan emellertid endast ogiltigförklaras om inte heller dessa två resonemang leder till slutsatsen att selektivitet föreligger i fråga om den skattebehandling som beviljas genom förhandsbeskeden.

175. Enligt EU-domstolen kan målet vara färdigt för avgörande i ett sådant fall om de övriga grunder som har anförts har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen och prövningen av dessa inte kräver någon ytterligare åtgärd för processledning eller bevisupptagning.[54]

176. Ett sådant fall föreligger här. Samtliga grunder som Engie har anfört avseende selektiviteten i fråga om den skattebehandling som har beviljats genom förhandsbeskeden har diskuterats, åtminstone under förfarandet vid tribunalen, eftersom Engie genom talan har bestritt alla möjligheter att fastställa selektivitet. Parterna är dessutom visserligen oense om hur Storhertigdömet Luxemburgs nationella rätt ska tolkas. Det krävs dock ingen bevisupptagning för att lösa tvisten. Slutligen är för de två tillvägagångssätt för att fastställa om selektivitet föreligger som inte har prövats av tribunalen i huvudsak samma principiella överväganden och omständigheter avgörande som för den begränsade referensramen, som domstolen under alla omständigheter ska pröva i detalj. Om beslutet skulle visa sig vara lagligt av dessa skäl, ska överklagandet ogillas.

177. Jag kommer därför nedan att framföra några synpunkter avseende selektiviteten i fråga om den skattebehandling som beviljats genom förhandsbeskeden, i den mån denna enligt kommissionen kan härledas ur en utvidgad referensram som utgörs av hela systemet för bolagsskatt (se i detta avseende punkt 1). Slutligen kommer jag också att undersöka om kommissionen på ett begripligt sätt har visat att selektivitet föreligger mot bakgrund av den utvidgade referensramen med avseende på Engie-koncernen, som i det aktuella fallet omfattar de berörda moderbolagen, mellanbolagen och dotterbolagen (se i detta avseende punkt 2).

[53] Se i detta avseende punkt 177 och punkt 46 och följande punkter.

[54] Dom av den 8 september 2020, kommissionen och rådet/Carreras Sequeros m.fl. (C-119/19 P och C-126/19 P, EU:C:2020:676, punkt 130).

1. Bedömning av selektiviteten utifrån en utvidgad referensram

178. I sitt beslut (skäl 171 och följande skäl) har kommissionen först och främst utgått från att referensramen utgörs av det allmänna luxemburgska systemet för bolagsskatt, och fastställt den selektiva karaktären av avsaknaden av beskattning av kapitalinkomster i LNG Holding.

179. Skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar följer av en enligt kommissionen felaktig tillämpning av koncernsförmånen enligt artikel 166 LIR. Den kritik som kommissionen har framställt är således återigen att intäkter från kapitalandelar har undantagits från skatt, trots att den ekonomiska motsvarigheten i form av ZORA-tillägget var skattemässigt avdragsgill från beskattningsunderlaget för LNG Supply.

180. Som förklarats ovan framgår ingen sådan reciprocitetsprincip av Storhertigdömet Luxemburgs nationella lagstiftning (se ovan punkt 102 och följande punkter samt punkt 115 och följande punkter). Av det skälet medför inte heller en tillämpning av hela det luxemburgska systemet för bolagsskatt som referensram inte en ändring av den slutsats som dragits ovan.

181. Även vid en tillämpning av hela det luxemburgska systemet för bolagsskatt ska koncernförmånen (skattebefrielse för vinstutdelning till moderbolaget) anses utgöra en inneboende del av själva referensramen. Den omfattas således av Luxemburgs skattemässiga självständighet. Luxemburg kunde därmed avgöra om huruvida en sådan bestämmelse för att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning i koncernstrukturer skulle föreskrivas eller inte, eller den exakta utformningen av denna regel.

182. Om denna bestämmelse, såsom har anförts ovan, är tillämplig, kan inte heller tillämpningen av denna bestämmelse medföra någon selektiv, fördelaktig behandling, inte ens om hela systemet för bolagsskatt tillämpas.

2. Bedömning av selektiviteten utifrån den inverkan som skattebehandlingen har på hela bolagskoncernen

183. Slutligen har kommissionen i det omtvistade beslutet (punkt 237 och följande punkter), dragit slutsatsen att Engies skattebehandling är selektiv utifrån ett koncernrelaterat synsätt. Utgångspunkten för detta resonemang är identisk med tillämpningen av hela systemet för bolagsskatt som referensram. Kommissionen har emellertid utvidgat perspektivet genom att här hänvisa till Engie-koncernens hela beskattningsunderlag.

184. Kommissionen har hävdat att stödordningar inte är tillämpliga på enskilda bolag i ett företag, utan att det konkurrensrättsliga begreppet företag ska användas. Alla de bolag som berörs i förevarande fall är en del av ett företag i den mening som avses i konkurrensrätten. Den resulterande skattebehandling som har beskrivits ovan har inte någon gränsöverskridande komponent, till skillnad från kommissionens beslut om Groepsrentebox[55] och Fiat.[56] Det är därför inte inkonsekvent av kommissionen att välja ett koncernrelaterat tillvägagångssätt.

[55] Kommissionens beslut 2009/809/EG av den 8 juli 2009 om den groepsrentebox-ordning som Nederländerna planerar att genomföra (C-4/07 (f.d. N 465/06) (EUT L 288, 2009, s. 26).

[56] Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (EUT L 351, 2016, s. 1).

185. Kommissionen har återigen identifierat Storhertigdömet Luxemburgs system för bolagsskatt som referenssystem (punkt 245 och följande punkter). Kommissionen har därefter begränsat sin analys till den skattemässiga behandlingen av finansieringstransaktioner inom en koncern. Enligt denna föreskrivs inte någon reducering av det kombinerade beskattningsunderlaget, oberoende av finansieringstyp, i luxemburgsk skatterätt. Kommissionen har förklarat detta på grundval av de alternativa möjligheter som finns för att säkerställa finansiering som redan beskrivits ovan, vilka alla skulle leda till en enda beskattning. Av det luxemburgska systemet för bolagsskatt framgår också målsättningen att beskatta vinsten i alla skattskyldiga företag. Härav följer direkt att en minskning av det hela beskattningsunderlaget för en koncern inte är möjlig. Alla bolagskoncerner som genomför finansieringstransaktioner inom en bolagskoncern är jämförbara. Dessutom är finansieringsstrukturen inte öppen för alla företag. En motivering är inte heller möjlig.

186. Kommissionens resonemang skiljer sig från dess övriga uttalanden endast så till vida att den utgår från att ett kombinerat beskattningsunderlag är relevant och att den med tillämpning av det konkurrensrättsliga begreppet företag har identifierat Engie-koncernen som stödmottagare. Redan den sistnämnda tesen är inte övertygande om det i den nationella skattelagstiftningen inte föreskrivs någon koncernbeskattning eller om denna inte har tillämpats. Den strider därför mot den princip om personbeskattning som vanligtvis tillämpas inom skatterätten.

187. Kommissionen har slutligen därutöver dragit slutsatsen att det föreligger en selektiv fördel endast på grund av att målsättningen att vinsten ska beskattas i alla skattskyldiga företag framgår av luxemburgsk bolagsskatterätt. Så må vara fallet, men det ska även i detta sammanhang även understrykas att en koncernförmån är en inneboende del av den luxemburgska skattelagstiftningen (se ovan punkt 180 och följande punkter) och att den såtillvida ändrar denna målsättning. Vidare ska även dotterbolagens operativa vinster beskattas, men enligt en annan metod. Denna andra metod har emellertid inte undersökts närmare av kommissionen.

188. Sammanfattningsvis har kommissionen således inte ens i detta avseende visat att den skattemässiga behandling som utlovats Engie-koncernen genom ZORA-tilläggen är selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

3. Slutsatser avseende talan vid tribunalen

189. Eftersom kommissionen inte heller har uppfyllt sin bevisbörda när det gäller utgångspunkterna för en selektiv fördel, vilka inte har prövats i domen, kan det omtvistade beslutet ogiltigförklaras i sin helhet utan att det återförvisas till tribunalen.

VI. Rättegångskostnader

190. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör saken.

191. Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler, som är tillämplig på mål om överklagande enligt artikel 184.1 i dessa rättegångsregler, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom Engie och Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, ska kommissionen förpliktas att ersätta Engies och Storhertigdömet Luxemburgs rättegångskostnader i förevarande överklagande.

192. Eftersom kommissionen har tappat målet i båda instanserna, ska den förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i båda instanserna i enlighet med klagandenas yrkanden.

193. Enligt artikel 184 jämförd med artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Irland, som har intervenerat i målet, ska således bära sina rättegångskostnader i förevarande mål.

VII. Förslag till avgörande

194. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska fatta följande beslut i mål C-454/21 P:

1. Tribunalens dom av den 12 maj 2021, Luxemburg m.fl./kommissionen (T-516/18 och T-525/18, EU:T:2021:251), upphävs.

2. Kommissionens beslut (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Storhertigdömet Luxemburg har genomfört till förmån för Engie (EUT L 78, 2019, s. 1) ogiltigförklaras.

3. Europeiska kommissionen ska bära sina egna rättegångskostnader och ersätta de rättegångskostnader som uppkommit för Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International SA och Engie SA i båda instanserna. Irland ska bära sina egna kostnader i båda instanserna.

195. Dessutom föreslår jag att domstolen beslutar på följande sätt i mål C-451/21 P:

1. Tribunalens dom av den 12 maj 2021, Luxemburg m.fl. mot kommissionen (T-516/18 och T-525/18, EU:T:2021:251), upphävs.

2. Kommissionens beslut (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Storhertigdömet Luxemburg har genomfört till förmån för Engie (EUT L 78, 2019, s. 1) ogiltigförklaras.

3. Europeiska kommissionen ska bära sina egna rättegångskostnader och ersätta de rättegångskostnader som uppkommit för Storhertigdömet Luxemburg i båda instanserna. Irland ska bära sina egna kostnader i båda instanserna.