

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO SAGGIO

föredraget den 27 januari 2000*.

1. Genom talan som väckts med stöd av artikel 173 i EG-fördraget (nu artikel 230 EG i ändrad lydelse) yrkar Förbundsrepubliken Tyskland att kommissionens beslut 98/476/EG av den 21 januari 1998 om skattelättnader på grundval av § 52.8 i den tyska lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, nedan kallad EStG) skall ogiltigförklaras (nedan kallat beslutet).¹

Förbundsrepubliken Tyskland kritiserar särskilt kommissionen för att den har antagit detta beslut utan att rätta sig efter motiveringsskyldigheten i artikel 190 i EG-fördraget (nu artikel 253 EG) och grundat beslutet på en felaktig tillämpning av fördragets regler om statligt stöd i artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse), samt av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) om etableringsfrihet.

Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

2. Genom 1996 års skattelag, som trädde i kraft den 1 januari 1996,² ändrades § 52.8 EStG beträffande tillämpningsområdet för den ordning för skattelättnader som föreskrivs i § 6 b och § 6 ter EStG.

Genom den nya regleringen, begränsad till beskattningsåren 1996, 1997 och 1998, infördes särskilda förmåner vid förvärv av aktier eller andelar i företag som har sitt säte i de nya tyska delstaterna och i Västberlin och som har högst 250 anställda.

3. Kommissionen informerades inte om antagandet av den nya skatteordningen. Först den 13 oktober 1995, efter särskild begäran från kommissionen, anmälde den tyska regeringen sagda skatteordning till

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 212, s. 50.

2 — *BGBI.* 1995 I, s. 1250.

kommissionen. De nya bestämmelserna trädde i kraft utan att kommissionen hade tagit ställning i sak till dessa. Kommissionen bestämde således att denna ordning skulle anses som ett icke-anmält stöd. Genom ett cirkulär från förbundsfinansministeriet av den 2 januari 1996 uppskötts tillämpningen av den nya ordningen i väntan på kommissionens beslut.

Tillämpliga bestämmelser

a) *Den nationella lagstiftningen*

4. I senare skrivelser begärde kommissionen klargöranden från den tyska regeringen med avseende på dessa nya skattelättnaders karaktär. I sitt svar till kommissionen bestred Förbundsrepubliken Tyskland att de nya bestämmelserna skulle kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i de relevanta reglerna i EG-fördraget. Då kommissionen inte ansåg att den tyska regeringens förklaringar var tillräckliga meddelade den, genom beslut av den 25 mars 1997,³ Förbundsrepubliken Tyskland att den skulle inleda det förfarande som föreskrivs i artikel 93.2 i EG-fördraget (nu artikel 88.2 EG). Den tyska regeringen lämnade sina synpunkter i skrivelser av den 13 maj, 29 juli och 30 september 1997, i vilka den ifrågasatte huruvida initiativet var välgrundat. Förfarandet avslutades med beslut 98/476/EG av den 21 januari 1998, enligt vilket den av sökanden antagna ordningen fastslogs utgöra statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden. Den 24 april 1998 väckte Förbundsrepubliken Tyskland förevarande talan.

5. I § 52.8 EStG i dess lydelse efter ändring genom 1996 års skattelag föreskrivs, som angetts, för beskattningsåren 1996—1998 en ändring av skattelättnaderna enligt § 6 b EStG. I sin ursprungliga lydelse föreskrev § 6 b att skattepliktiga som gör en realisationsvinst vid försäljning av fast egendom, lös egendom med begränsad livslängd som använts under minst 25 år, eller andelar i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar [nedan kallade bolag med begränsat ansvar], har rätt att avräkna upp till 50 procent av denna vinst från produktionskostnaderna eller från förvärvet av anskaffningskostnaderna vid förvärv av tillgångar som producerats eller förvärvats under beskattningsåret i fråga eller föregående beskattningsår.

6. Enligt lagens nya lydelse förstärks de skatteförmåner som beviljats skattepliktiga för beskattningsåren 1996, 1997 och 1998. De skattepliktiga har nämligen rätt att avräkna motsvarande hela den vinst som realiserats genom försäljningen, om de förvärvar andelar i bolag med begränsat ansvar och detta förvärv är knutet till en ökning av kapitalet eller till bildande av

3 — EGT C 172, s. 2.

nya bolag med begränsat ansvar, under förutsättning att dessa bolag

annat statligt stöd ges därutöver är inte uteslutet.

a) har sitt säte och sin bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller i Västberlin och vid tidpunkten för förvärvet av andelarna inte har fler än 250 anställda,

b) *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

eller

b) är holdingbolag vars ändamål enligt bolagsstadgan uteslutande avser tidsbegränsade förvärv av aktier eller andelar, eller förvaltning och försäljning av dessa aktier eller andelar, i företag med högst 250 anställda vid tidpunkten för förvärvet och med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller i Västberlin.

8. I sitt beslut förklarar kommissionen att den skattelättnad som föreskrivs i § 52.8 EStG till förmån för företag med högst 250 anställda och med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller i Västberlin utgör ett statligt stöd som i enlighet med artikel 92.1 i EG-fördraget och artikel 61.1 i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är oförenligt med den gemensamma marknaden (artikel 1.1). Kommissionen anmodar således Förbundsrepubliken Tyskland att upphäva den ovan nämnda bestämmelsen (artikel 1.2). I sin motivering hävdar kommissionen dessutom att bestämmelsen i EStG strider mot förbudet mot inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 52 i EG-fördraget, eftersom stödordningen som ett villkor för skattelättnaden stadgar att företagen i vilka aktier eller andelar förvärvas skall ha sitt säte och sin bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller i Västberlin.

7. Enligt beräkningar från Förbundsrepubliken Tyskland, som har återgetts av kommissionen i dess beslut (del I, sjunde stycket), skulle åtgärden, för de år som lagen avser, medföra en förlust av skatteintäkter på cirka 150 miljoner DEM. Systemet är teoretiskt tillämpligt på ett obestämt antal företag som har sitt säte i de nya tyska delstaterna och i Västberlin och är inte begränsat till särskilda sektorer. Att

9. Beträffande de omtvistade bestämmelsernas karaktär av stöd hävdar kommissionen att skatteordningen i fråga innebär förmåner för två grupper, nämligen för dem som är skattskyldiga enligt EStG (direkt gynnade) och för företagen i de nya tyska

delstaterna och i Västberlin med högst 250 anställda (indirekt gynnade). Kommissionen var först av den uppfattningen att skattelättnaden till de inkomstskattepliktigas förmån är en allmän åtgärd som inte innehåller något stödelement, eftersom alla de inkomstskattepliktiga som beslutar att investera sin vinst på det sätt som föreskrivs i lagen kan åberopa denna. Dessa förmåner är följaktligen förenliga med gemenskapsrätten, då de föreskrivs genom en allmän ekonomisk och politisk bestämmelse. Åtgärderna till förmån för bolag med begränsat ansvar, med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller i Västberlin, i vilka aktier eller andelar måste förvärvas för att skattelättnaden skall kunna erhållas, utgör däremot enligt kommissionen ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 92.1 i EG-fördraget.

Denna åtgärd medför nämligen otvivelaktigt ekonomiska fördelar för mottagarna, eftersom den har den effekten att den ökar avkastningen på aktier och andelar i företag med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna och i Västberlin i förhållande till avkastningen på aktier och andelar i företag med säte och bolagsledning i övriga delar av Förbundsrepubliken Tyskland, samt utanför Tyskland.

10. Kommissionen anser att de omtvistade bestämmelserna inte är knutna till någon investering och att denna åtgärd följaktligen utgör ett sådant driftstöd som enligt kommissionens praxis endast får beviljas på vissa villkor och uteslutande i områden

som kan komma i fråga för stöd enligt artikel 92.3 a i fördraget. Till dessa områden hör i varje fall inte Västberlin, som enligt kommissionens beslut (nr 613/96) om områden som kan komma i fråga för stöd för perioden 1997—1999 utgör en region som kan komma i fråga för stöd uteslutande enligt artikel 92.3 c. Eftersom stödet inte är knutet till någon investeringsåtgärd finns det enligt kommissionen dessutom en stor risk för att det får effekter utanför stödområdena.

11. I det följande uppehåller sig kommissionen i beslutet vid frågan huruvida det föreligger sådana omständigheter som enligt fördraget och domstolens rättspraxis krävs för att en statlig åtgärd skall anses som "stöd" i den mening och med den verkan som avses i artiklarna 92 och 93 i fördraget. Detta kommer att prövas nedan vid bedömningen av de grunder som åberopats av Förbundsrepubliken Tyskland.

Prövning i sak

12. Talan grundas i första hand på påståendet att motiveringsskyldigheten i artikel 190 i EG-fördraget (nu artikel 253 EG) har åsidosatts och att det skett en felaktig tillämpning av artikel 92.1 i EG-fördraget.

13. I andra hand åberopar sökanden likaså underlåtenhet att iaktta "de minimis"-regeln, åsidosättande av artikel 92.2 c i EG-fördraget, maktmissbruk vid tillämpningen av artikel 92.3 a och 92.3 c i EG-fördraget samt åsidosättande av artikel 52 i EG-fördraget.

1. Iakttagandet av motiveringsskyldigheten

14. Förbundsrepubliken Tyskland hävdar att det ifrågasatta beslutet är ogiltigt på grund av att motiveringsskyldigheten i artikel 190 i EG-fördraget har åsidosatts. Enligt Förbundsrepubliken Tyskland åsidosätts i beslutet denna skyldighet på flera sätt, som skall undersökas i det följande.

a) Otillräcklig motivering med avseende på fastställande och kvantifiering av stödelementet

15. Enligt Förbundsrepubliken Tyskland har kommissionen i det ifrågasatta beslutet inte angett vari stödelementet konkret skulle bestå och hur det kan kvantifieras. Eftersom det av beslutet framgår att stödelementet enligt kommissionen består i det faktum att skatteförmånen för de företag som förvärvar aktier eller andelar i de bolag som är etablerade i de angivna områdena delvis överförs till sistnämnda bolag genom en lagbestämmelse som syftar till att påverka privatpersoners investeringar,

hävdar den tyska regeringen att det av ordalydelsen i beslutet inte framgår på vilket sätt den som gynnas av skatteåtgärden kan överföra sin fördel till bolag med begränsat ansvar i vilka han förvärvar andelar. Förbundsrepubliken Tyskland anser dessutom att kommissionen har underlåtit att kvantifiera det förmodade stödet och begränsat sig till att ange en allmän ekonomisk fördel som de företag som indirekt gynnas av stödet erhåller på grund av tillämpningen av den omtvistade ordningen.

b) Otillräcklig motivering med avseende på risken för snedvridning av konkurrensen och för hinder för handeln mellan medlemsstaterna

16. Förbundsrepubliken Tyskland gör vidare gällande att kommissionen inte, såsom krävs enligt artikel 92 i fördraget, har visat att den omtvistade åtgärden kan medföra snedvridning av konkurrensen och skada handeln mellan medlemsstaterna.

Beträffande risken för snedvridning av konkurrensen framhålls i beslutet endast att den av Förbundsrepubliken Tyskland antagna åtgärden gynnar bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i stöd-områdena i stället för i andra delar av Tyskland eller gemenskapen. Kommissionen tar därför för givet att hotet mot

konkurrensen kommer därav att skatteåtgärden är ett statligt stöd. Förbundsrepubliken Tyskland hävdar att då det i själva verket handlar om en sådan väsentlig omständighet som krävs enligt artikel 92.1 i fördraget, borde hotet om försämrad konkurrens ha blivit föremål för en separat och ingående analys.

Beträffande den skadliga inverkan på handeln fastställer kommissionen i beslutet att det låga stödet inte är tillräckligt för att utesluta risken för verkningar på handeln mellan medlemsstaterna. Enligt sökanden handlar det om ett allmänt påstående som inte ensamt kan befria kommissionen från dess motiveringsskyldighet.

c) Otillräcklig motivering med avseende på bristande förutsättningar för tillämpning av artikel 92.2 c i fördraget

17. Sökanden hävdar att kommissionen *ex officio* borde ha undersökt om åtgärden i fråga omfattas av undantaget i artikel 92.2 c i EG-fördraget, enligt vilken stöd som ges till näringslivet i vissa av de områden i Förbundsrepubliken Tyskland som påverkats genom Tysklands delning är förenligt med den gemensamma marknaden, i den utsträckning stödet är nödvändigt för att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom denna delning. Kommissionen har däremot nöjt sig med att

förklara att de tillgängliga uppgifterna inte ger den möjlighet att avgöra om ordningen i fråga är nödvändig för att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom Tysklands delning. Förbundsrepubliken Tyskland hävdar emellertid att kommissionen i själva verket innehade dokument som bevisar motsatsen och därför särskilt borde ha angett av vilka skäl den trots allt ansåg att artikel 92.2 c inte var tillämplig. Om kommissionen ansåg att dessa uppgifter inte var tillräckliga, skulle den ha begärt att få ytterligare information av den tyska regeringen.

d) Otillräcklig motivering med avseende på förklaringen om oförenlighet med artikel 92.3 i fördraget

18. Sökanden anser inte heller att kommissionens slutsats i beslutet är motiverad, enligt vilken den antagna skatteordningen utgör ett stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden, eftersom undantaget i artikel 92.3 a inte kan tillämpas. Förbundsrepubliken Tyskland anser att kommissionen har nöjt sig med att notera att det i den antagna lagen inte utesluts att den gynnsamma skatteordningen kan tillämpas på känsliga sektorer eller på företag i svårigheter. Den tyska regeringen hävdar att kommissionen tvärtom borde ha grundat sin bedömning på en privat investerares beteende.

e) Bristande motivering av beslutet vad gäller kravet att bestämmelserna skulle upphävas snarare än ändras

garna innebär ett stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden.

19. Förbundsrepubliken Tyskland ifrågasätter slutligen att kommissionen i sitt beslut uteslutande kräver att § 52.8 EStG upphävs, i stället för ändras. Vid en bedömning som grundas på proportionalitetsprincipen, som föreskrivs i artikel 3b i EG-fördraget (nu artikel 5 EG), måste kommissionen enligt sökandens uppfattning begära att en stödordning skall upphävas endast när denna är fullständigt oförenlig med den gemensamma marknaden, medan det är tillräckligt att begära en ändring av denna när oförenligheten endast delvis påverkar de nationella åtgärderna. Kommissionen borde därför i förevarande fall ha bedömt möjligheten av en ändring innan den beslutade att kräva att föreskriften skulle upphävas. Även av detta skäl åsidosätts motiveringsskyldigheten enligt artikel 190 i fördraget i det ifrågasatta beslutet.

20. Enligt min mening är Förbundsrepubliken Tysklands argumentering inte av den arten att den ifrågasätter lagenligheten av beslutet beträffande motiveringsskyldigheten. Enligt min mening anges i beslutet tvärtom uttömmande och tillräckligt ingående skälen till varför den i Tyskland antagna skatteordningen för stödmotta-

21. Det skall i det avseendet erinras om att det, enligt domstolens fasta rättspraxis, klart och tydligt skall framgå av motiveringen av en gemenskapsrättslig rättsakt hur den gemenskapsmyndighet som har antagit den omtvistade rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden för att de skall kunna göra gällande sina rättigheter och så att domstolen ges möjlighet att pröva beslutets lagenlighet.⁴ Det skall även noteras att det för att kraven på motivering av en rättsakt i den mening som avses i artikel 190 i fördraget skall kunna uppfyllas krävs det inte att alla faktiska och rättsliga omständigheter som beaktades före antagandet av beslutet anges i motiveringen. Som domstolen vid upprepade tillfällen har fastställt måste frågan huruvida motiveringen av ett beslut uppfyller kraven i fördraget bedömas utifrån dess ordalydelse, men även utifrån det allmänna sammanhanget och reglerna på det ifrågasvarande området, inklusive eventuella tidigare antagna rättsakter.⁵ Det skall från den synpunkten genast noteras att vissa bedömningar som beslutet innehåller, och som sökanden betecknar som bristande motivering på grund av deras kategoriska karaktär, sedan länge är föremål för meningsskiljaktigheter mellan kommissionen och Förbundsrepubliken Tyskland, varför jag anser att, bortsett från huruvida

4 — Dom av den 14 februari 1990 i mål C-350/88, Delacre m.fl. mot kommissionen (REG 1990, s. I-395), punkt 15, och av den 17 januari 1995 i mål C-360/92 P, Publishers Association mot kommissionen (REG 1995, s. I-23), punkt 39.

5 — Se dom av den 25 oktober 1984 i mål 185/83, Rijksuniversiteit te Groningen (REG 1984, s. 3623), punkt 38 och domen i det ovannämnda målet Delacre m.fl. mot kommissionen, punkt 16.

dessa bedömningar är välgrundade eller ej, den berörda medlemsstaten är fullständigt i stånd att förstå räckvidden av vissa uppgifter som vid första anblicken kan förefalla sakna lämplig motivering.⁶

22. Därmed övergår jag till att undersöka de skäl som enligt sökandens uppfattning talar för att motiveringsskyldigheten inte har uppfyllts i förevarande fall. Vad först beträffar fastställandet av stödelementet anser jag att detta klart framgår av motiveringen till det ifrågasatta beslutet. Kommissionen anger nämligen att vissa fysiska och juridiska personer enligt skatteordningen i EStG ges en direkt ekonomisk fördel, i form av skattelättnad, när de förvärvar vissa tillgångar från bestämda företag och därigenom indirekt gynnar de bolag som är etablerade i de gynnade områdena, och vars aktier eller andelar visar sig vara särskilt attraktiva på marknaden: ”De ekonomiska fördelarna består i att det i förhållande till det rättsliga läget

innan § 52.8 i EStG trädde i kraft finns en större efterfrågan efter aktier och andelar i företag som är indirekt gynnade. Detta innebär även att investerarna (direkt gynnade) är beredda att överta aktier och andelar i företag i de nya tyska delstaterna och Berlin på villkor som är mer fördelaktiga för dessa än innan skattelättnaden infördes” (del IV, sjätte stycket). Kommissionen fastslår således att åtgärden i fråga är av den arten att de företag som indirekt gynnas av åtgärden som föreskrivs i § 52.8 EStG, eftersom de har sitt säte i de nya delstaterna eller i Östberlin, utan vederbörlig motprestation ges sådana ekonomiska fördelar som de inte skulle ha erhållit om det statliga stödet i fråga inte hade funnits. Enligt min mening har kommissionen gjort tillräckligt klart vari stödelementet består. De påstådda ”motsägelserna” som sökanden kritiserar kommissionen för vid fastställandet av stödelementet kan således inte godtas. I beslutet gör svaranden en jämförelse mellan konkurrenssituationen för de företag som (indirekt) gynnas av skatteordningen som är fördelaktigare i förhållande till situationen för de företag som är etablerade på annan plats, och hänvisar till följande: ”Genom den allmänna åtgärden har efterfrågan ökat efter aktier eller andelar i bolag med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna eller Västberlin..., eftersom köparnas investeringsbeteende generellt påverkas av att de numera kan teckna aktier, som utan skattelättnaden antagligen inte hade bjudits ut eller bjudits ut på sämre villkor för säljaren än de villkor som gäller efter införandet av § 52.8 i EStG” (del IV, fjärde stycket). Kommissionen grundar sin egen åsikt på denna jämförelse och bekräftar därmed den slutsats som den kommer till på grundval av andra omständigheter — om åtgärdens inverkan på den gemensamma marknaden eller på de direkt gynnades utnyttjande av sin fördel — som inte bestrider eller motsäger den negativa

6 — Jag syftar särskilt på tillämpningen av undantaget i artikel 92.2 c i fördraget, som avser stöd avsett att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom Tysklands delning.

bedömningen i de ovannämnda avsnitten i beslutet.

23. Vad däremot kvantifieringen av stödet beträffar delar jag kommissionens uppfattning att en exakt kvantifiering inte kunde göras i beslutet. Skälet därtill är att den tyska skatteregel som är föremål för beslutet inte föreskriver ett individuellt stöd som beviljas ett bestämt företag, utan en allmän stödordning som har formen av lagstiftning avseende inkomstskatt och som är tillämplig på ett obestämt antal stödmottagare, nämligen alla de företag som vill investera i aktier eller andelar i andra företag med säte inom de områden som anges i lagen. Det är således inte möjligt att på förhand, och i varje fall innan åtgärden konkret trätt i kraft, avgöra effekterna av denna stödordning, såsom hade varit möjligt om det varit fråga om en individuell stödåtgärd. Vid en bedömning som avser även potentiella verkningar på konkurrensen utesluter en sådan omständighet uppenbarligen inte att ordningen enligt den tyska lagen, abstrakt sett, kan kvalificeras som en åtgärd som strider mot fördragets föreskrifter i fråga om statligt stöd.

24. Vad därefter gäller den påstådda otillräckliga motiveringen beträffande åtgärdens påverkan på konkurrensen och dess påverkan på handeln mellan medlemsstaterna anser jag att kommissionen, även om det är summariskt, i sitt beslut har angett att den skatteordning som sökanden anta-

git och som gynnar vissa företag med säte och bolagsledning på dess territorium systematiskt försätter företag som är etablerade i andra medlemsstater i en ogynnsam situation och gör dem mindre attraktiva på aktiemarknaden.⁷ När en stödordnings uppenbara och uttalade mål är att ekonomiskt stödja företag som är etablerade inom ett bestämt område av Tyskland räcker det i själva verket att visa att en tillämpning av ordningen potentiellt kan ändra konkurrensen. Domstolen har nämligen fastställt att om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen, skall denna handel anses påverkas av detta stöd.⁸

25. Den motivering som kommissionen har gett förefaller vara tillräcklig även i förhållande till att det i förevarande mål saknas förutsättningar för att kunna tillämpa undantaget i artikel 92.2 c i EG-fördraget. Som bekant anses enligt artikeln i fråga "stöd som ges till näringslivet i vissa av de områden i Förbundsrepubliken Tyskland som påverkats genom Tysklands delning, i den utsträckning stödet är nödvändigt för att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom denna delning" vara förenligt med den gemensamma marknaden. Kommissionen har i sitt beslut visserligen nöjt sig med att notera att den på

7 — Se del IV, femtonde stycket, i beslutet.

8 — Dom av den 17 september 1980 i mål 730/79, Philip Morris mot kommissionen (REG 1980, s. 2671; svensk specialutgåva, volym 5, s. 303), punkt 11, och av den 14 september 1994 i de förenade målen C-278/92—C-280/92, Spanien mot kommissionen (REG 1994, s. I-4103), punkt 40.

grundval av tillgänglig information inte har kunnat fastställa att systemet är nödvändigt för att uppväga dessa nackdelar, men jag anser att denna bedömning, som stöder sig på medlemsstaternas skyldighet att samarbeta, är motiverad mot bakgrund av domstolens rättspraxis,⁹ enligt vilken medlemsstaterna är skyldiga att lämna alla uppgifter för att kommissionen skall kunna bedöma huruvida villkoren för att tillämpa undantaget är uppfyllda. Jag finner således att det i förevarande mål ankom på sökanden att tillhandahålla kommissionen de uppgifter som är absolut nödvändiga för att bevisa att de antagna åtgärderna var nödvändiga för att uppväga de negativa effekterna av delningen. Enligt tillgänglig information har sökanden under det administrativa förfarandet dock endast åberopat att skattelättnaden är nödvändig för de företag som är etablerade inom området i fråga på grund av bristen på eget kapital. Som en följd av sökandens ställningstagande vad gäller tillämpligheten i sak av detta undantag — till vilket jag har anledning att återkomma senare — har sökanden uppenbarligen inte till domstolen framfört någon bedömning av orsakssambandet mellan de antagna åtgärderna och de ekonomiska nackdelar som direkt orsakats av Tysklands delning. Kommissionen borde därför enligt min mening ha nöjt sig med att fastställa att den inte förfogade över sådan information som visar att villkoren i artikel 92.2 c i fördraget var uppfyllda.

grad i det ifrågasatta beslutet skälen till varför den skatteordning som införts genom § 52.8 EStG inte kan anses vara förenlig med den gemensamma marknaden i den mening som avses i artikel 92.3 a och 92.3 c i EG-fördraget. Då § 52.8 EStG föreskriver en stödordning och inte ett individuellt stöd har kommissionen från början endast kunnat undersöka det potentiella tillämpningsområdet för denna ordning. Eftersom det är fråga om ett driftstöd har kommissionen med rätta framhållit att det med hänsyn till villkoren för tillämpning av denna ordning inte kan uteslutas att företag som är verksamma inom känsliga sektorer eller företag i svårigheter kan gynnas därav, eller att det kapital som ställts till företagets förfogande kan utnyttjas i näringsverksamhet utanför det subventionerade området. En sådan förenlighet kan heller inte följa av artikel 92.3 c i fördraget, eftersom Västberlin inte är ett stödområde i den mening som avses i denna bestämmelse, utom under en begränsad del av det tidsmässiga tillämpningsområdet för denna reglering. Därtill kommer att kommissionen i beslutet med rätta har krävt att ordningen i fråga skall upphävas och inte ändras. De i beslutet nämnda stödelementen är nämligen så betydande och så avgörande för kvalificeringen av de åtgärder som Förbundsrepubliken Tyskland har antagit att de inte kan avskaffas utan att denna reglering urholkas.

26. Slutligen, och tvärtemot vad den tyska regeringen har hävdad, anges i tillräcklig

⁹ — Se exempelvis dom av den 28 april 1993 i mål C-364/90, Italien mot kommissionen (REG 1993, s. I-2097), punkt 20.

27. På grund av vad ovan anförts anser jag att beslutet har en tillräcklig motivering.

2. Den omtvistade åtgärdens karaktär av stöd

28. Förbundsrepubliken Tyskland gör i sak gällande att på grund av att kommissionen har fastslagit att den i § 52.8 EStG föreskrivna skatteåtgärden till förmån för bolag med begränsat ansvar utgör ett statligt stöd, som är oförenligt med den gemensamma marknaden, har den åsidosatt artikel 92 i EG-fördraget. Den tyska regeringen åberopar en rad argument som enligt min mening dock inte kan stödja påståendet att det omtvistade beslutet är ogiltigt.

29. Inget av sökandens påpekanden medger ett ifrågasättande av kommissionens bedömning i dess beslut, medan det förefaller uppenbart att de villkor som uppställs enligt bestämmelserna i fördraget för att en av en medlemsstat antagen åtgärd skall kunna kvalificeras som ett statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden i förevarande fall är uppfyllda. Det skall i första hand noteras att det i grunden inte kan betvivlas att den skattelättnad som har tillerkänts de i redogörelsen för de faktiska omständigheterna angivna personerna utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 92 och följande artiklar i fördraget. Eftersom begreppet statligt stöd skall förstås i vid mening, måste det anses

att det är fråga om ett stöd när åtgärden i fråga, oberoende av dess form eller art, ger de företag till vilka det riktas en ekonomisk och finansiell fördel, i form av en sådan nedsättning av den vanliga skattebördan, som de normalt inte skulle erhålla. En ekonomisk fördel som beviljas av en statlig myndighet för att lätta den skattebördan som normalt vilar på ett företag måste nämligen anses som ett stöd. Den skatteåtgärd som är föremål för beslutet ger de bolag som är indirekt gynnade därav en fördel som de inte skulle ha erhållit under normala marknadsvillkor, genom att skattnedsättningen gör det attraktivt att förvärva andelar i dessa företag. Jag delar således kommissionens uppfattning när den hävdar att stödet just består i att påverka privata investerarens beteende. I det avseendet är sökandens synpunkt att skatteregleringen i fråga inte automatiskt innebär att en privat investerare finner det intressant att förvärva aktier eller andelar i företag med säte i gynnade områden således inte relevant, då detta beslut beror på andra, rent ekonomiska synpunkter som inte berörs av skattelättnaderna. Det räcker med det svaret att kvalificeringen av stöd — i synnerhet när det är fråga om en allmän ordning som i det förevarande fallet — enbart kan grundas på en jämförelse av situationen för de företag som gynnas av åtgärden i förhållande till situationen för de företag som inte gynnas därav. Från den synpunkten är det ostridigt att den antagna åtgärden ändrar marknadsituationen såsom denna var när dessa regler inte fanns, och gör det attraktivt att förvärva aktier i företag med säte i de gynnade områdena. Med andra ord är syftet med § 52.8 EStG obestridligt att skaffa de gynnade företagen ekonomiska fördelar, varigenom investering i deras kapital görs attraktivare än under normala marknadsförhållanden. Stödelementet i det fallet kan fastställas genom en jämförelse av villkoren för investering i kapitalet i de

företag som är etablerade i de gynnade områden, med eller utan skattelättnader.

30. Det skall vidare tilläggas att den ekonomiska fördel som ges genom skattelättnaden enligt § 52.8 EStG — som tar sig uttryck i att staten avstår från att tillämpa den allmänna skatteordningen vid investeringar i bolag med begränsat ansvar eller i bolagsandelar — beviljas genom utnyttjande av statliga medel. Det räcker i det avseendet att erinra om att begreppet ”stödatgård” som domstolen använder är vidare än begreppet subvention, ”eftersom det inte enbart omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner utan även omfattar ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter”.¹⁰ Särskilt när det gäller åtgärder som innebär skattelättnader har domstolen i domen i målet Banco Exterior de España fastställt att ”en åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna medger vissa företag undantag från skattskyldighet, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter stöd-mottagarna i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget” (domen i det ovannämnda målet, punkt 14). De omtvistade åtgärderna är säkerligen avsedda att lätta skattebördan för de företag som är direkt gynnade, men samtidigt avsedda att göra

förvärv av andelar i företag som är indirekt gynnade mer attraktivt än förvärv av andelar i andra företag som är etablerade i olika delar av Tyskland eller i andra medlemsstater. Den antagna åtgärden försätter således ”statliga medel”, varvid det saknar betydelse att åtgärden kan tillämpas som övergångsbestämmelse eller att den skall kvalificeras som ett fullständigt avstående från skatteintäkter — som kommissionen anser — eller som enbart ett uppskjutande av skatten, som sökanden däremot anser.

31. Vad beträffar åtgärdens övriga kännetecken kan det dessutom enligt min uppfattning inte allvarligt betvivlas att den i den tyska skatteregleringen föreskrivna bestämmelsen inte har en allmän karaktär, utan avser en väl avgränsad grupp av företag, som såväl från geografisk synpunkt som med avseende på företagsstorlek fastställts enligt tydliga och objektivt kontrollerbara kriterier. Företag som inte har sitt säte i stödområdena och företag som har fler än 250 anställda kan nämligen inte dra fördel av denna skatteordning. Dessutom hotar denna åtgärd att snedvrída konkurrensen mellan företag med säte i stödområdena och företag som har sitt säte på annat håll i Förbundsrepubliken Tyskland eller i andra medlemsstater, och den kan komma att påverka handeln. Så till vida är det för fastställandet av hur ett generellt stödssystem kan inverka på handeln, tillräckligt att det vid en bedömning på förhand skäligen kan anses att denna inverkan kan inträda. Om ett företags ställning (eller som i vårt fall ett obestämt antal företag) stärks genom en stödordning, kan denna förmån-

10 — Se särskilt dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 13, och av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade (REG 1998, s. I-7907), punkt 34.

liga behandling i princip påverka handeln mellan medlemsstaterna.¹¹ Åtgärden i § 52.8 EStG förbättrar tydligen de indirekt gynnade företagens ställning i förhållande till deras konkurrenter, vilka inte kan erbjuda samma fördelar till de personer som önskar förvärva andelar. Åtgärden gynnar således en ökning av egenkapitalet hos företagen i fråga. Ingen omständighet tyder på att sagda ekonomiska fördel uteslutande kommer att få verkningar i Tyskland, eftersom vilket företag som helst som är etablerat i en annan medlemsstat och som inte gynnas av detta system i princip erbjuder sina andelar på marknaden på mindre fördelaktiga villkor.

tillämpas på statliga åtgärder av försumbar omfattning. Kommissionen utesluter i sitt beslut tillämpningen av denna regel med hänvisning till att ett försumbart stöd enligt domstolens rättspraxis inte är tillräckligt för att påverka på handeln mellan medlemsstater skall kunna uteslutas. I beslutet fastslår kommissionen dessutom att Förbundsrepubliken Tyskland inte har förpliktat sig att tillämpa "de minimis"-principen. Den tyska regeringen bemöter detta med att det i föreliggande fall inte var möjligt att tillämpa det kriterium som anges i kommissionens meddelande avseende "de minimis"-stöden, eftersom den eventuella ekonomiska fördel som ges företag som är etablerade i stödområdena inte kan mätas konkret. Kommissionen borde därför inte ha uteslutit tillämpningen av "de minimis"-principen endast på grund av att det inte förelåg något direkt åtagande från sökanden att tillämpa denna princip.

3. Tillämpningen av "de minimis"-principen

32. I andra hand kritiserar Förbundsrepubliken Tyskland kommissionen för att den i förevarande mål inte har tillämpat "de minimis"-principen. Förbundsrepubliken Tyskland kritiserar kommissionen i synnerhet för att den inte har fäst vikt vid det faktum att det påstådda stödet som beviljats företagen är av fullständigt obetydlig omfattning, med avseende på den allmänna princip — som kommissionens meddelande om försumbart stöd¹² endast är ett särskilt uttryck för — och som innebär att bestämmelserna i fråga om statligt stöd inte skall

33. Jag anser att kommissionens uppfattning att det i föreliggande fall inte är möjligt att tillämpa "de minimis"-principen är riktig och väl underbyggd. Det skall nämligen först påpekas att följderna av en tillämpning av den omtvistade ordningen är allt annat än obetydliga. Av beslutet framgår att enligt beräkningar från Förbundsrepubliken Tyskland medför "denna åtgärd... en förlust av skatteintäkter på omkring 150 miljoner DEM (cirka 75 miljoner ecu)", medan det i meddelandet om försumbart stöd fastställs ett tak om 100 000 ecu (kumulativt med eventuella andra åtgärder). Förbundsrepubliken Tyskland förefaller inte ha åtagit sig att begränsa tillämpningen av de omtvistade åtgärderna så att effekterna därav hålls under det nämnda taket eller ha uteslutit att andra eventuella åtgärder därutöver till-

11 — Dom av den 13 juli 1988 i mål 102/87, Frankrike mot kommissionen (REG 1988, s. 4067), punkt 19.

12 — Meddelande 96/C 68/06 (EGT C 68, 1996, s. 9).

lämpas till förmån för företag som är etablerade inom de områden som avses i den omtvistade bestämmelsen i EStG. Det framgår dessutom av domstolens rättspraxis att ett statligt stöds relativt ringa belopp inte på förhand utesluter möjligheten att den antagna åtgärden eventuellt kan snedvrida konkurrensen eller att handeln mellan medlemsstaterna kan påverkas i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget.¹³ Om, som sagt, åtgärdens allmänna räckvidd i förevarande fall inte gör det möjligt att på förhand göra en exakt bedömning av den ekonomiska fördel som ges de indirekt gynnade företagen, gör dock denna åtgärd att den nämnda gränsen troligen lätt kan överskridas vid en konkret tillämpning av åtgärderna i fråga. Enligt min mening har kommissionen med rätta uteslutit tillämpningen av "de minimis"-principen på det föreliggande fallet.

4. Åsidosättande av artikel 92.2 c i fördraget om stöd avsett att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom Tysklands delning

34. Sökanden anser i andra hand att även om den omtvistade åtgärden kan kvalificeras som stöd kan den inte förklaras vara oförenlig med den gemensamma marknaden. Undantaget i artikel 92.2 c i fördraget är nämligen tillämpligt i detta fall, eftersom

åtgärderna är avsedda att uppväga de ekonomiska nackdelar som genom Tysklands delning uppkommit för de företag som har sitt säte i de gynnade områdena.

Sökanden, som utgår från principen att denna bestämmelse fortfarande är tillämplig trots återföreningen av de båda tyska staterna, gör gällande att systemet med små och medelstora privata företag systematiskt har avvecklats i delstaterna i före detta Östtyskland till följd av delningen. Detta har fått till följd att de enskilda personer som vid tidpunkten för återföreningen önskade driva företag inte hade möjlighet att med egna medel skaffa det kapital som var nödvändigt för att finansiera verksamheten. De av Förbundsrepubliken Tyskland antagna åtgärderna avsåg just att uppväga denna ekonomiskt ofördelaktiga situation, som när allt kommer omkring kan tillskrivas följderna av delningen.

35. I det avseendet skall påpekas att bestämmelsen i artikel 92.2 c i EG-fördraget naturligtvis fortfarande är tillämplig trots återföreningen av de båda tyska staterna, eftersom denna händelse säkerligen inte har medfört att den indirekt har upphävts. Då det är fråga om en bestämmelse som innehåller ett undantag från en grundläggande princip i fördraget, det vill säga förbudet för medlemsstaterna att genom stödåtgärder som gynnar vissa företag som är verksamma på gemenskapens territorium framkalla snedvridningar av

13 — Dom av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot kommissionen (REG 1990, s. I-959; svensk specialutgåva, volym 10, s. 369), punkt 43.

den fria konkurrensen och följaktligen av den gemensamma marknadens funktion, är det fortfarande nödvändigt att tolka denna bestämmelse restriktivt.¹⁴

sammanhang i vilket den ingår och de mål som eftersträvas.

36. Enligt min uppfattning skall således bestämmelsens tillämpningsområde begränsas till de följder som direkt orsakats av delningen av Tyskland i två delar, vid det historiska tillfälle när denna delning genomfördes (man kan till exempel föreställa sig problemen för de tyska företag, vilka befann sig i vissa områden i de gamla delstaterna och i Västberlin vid upprättandet av en intern demarkationslinje, problem i form av avbrutna kommunikationsvägar eller förlust av vissa avsättningsmöjligheter till följd av avbrott i handelsförbindelserna med de områden som underställts planekonomin).¹⁵ Vidare skall den antagna åtgärden enbart syfta till att avhjälpa de ekonomiska nackdelar som denna delning har framkallat. Bestämmelsen i fråga kan däremot inte utnyttjas för att motivera varje stödåtgärd till näringslivet i de områden som före återföreningen var en del av Östtyskland, i syfte att helt och hållet kompensera den ekonomiska eftersläpning som råder i de nya delstaterna. Som förstainstansrätten har fastställt i sin nyligen avkunnade dom i målet om tyskt statligt stöd till bilindustrin,¹⁶ står en sådan tolkning i strid med såväl bestämmelsens karaktär av undantag som det

37. Mot bakgrund härav anser jag att den ordning för skattelättnader som föreskrivs i den omtvistade lagen inte uppfyller de nyssnämnda villkoren. Som kommissionen har påpekat är den kumulerade eftersläpningen i de nya delstaterna, som innebär en svårighet för de företag som är etablerade där att finna kapital på marknaden, inte en följd av delningen av Tyskland i två olika stater, utan av det nya ekonomiska och politiska system som efter delningen infördes på det före detta östtyska territoriet. Genom avskaffandet av det gamla systemet till följd av återföreningen, och den följande återanpassningen till marknadsekonomi, tvingades hela det ekonomiska systemet i de nya tyska delstaterna att möta konkurrensen utifrån mot vilken det hade varit skyddat i årtal. Men eftersläpningen i detta ekonomiska system jämfört med systemet i det övriga Tyskland kan inte anses som en direkt följd av delningen, vid äventyr att undantaget i artikel 92.2 c i fördraget förstås som ett undantag med extremt vid räckvidd — såväl geografiskt som innehållsmässigt — från principen att de stöd som staterna beviljar och som påverkar handeln är oförenliga med den gemensamma marknaden. Jag finner således att kommissionen inte har överskridit gränserna för sin befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar, när den fastslog att undantaget i artikel 92.2 c inte var tillämpligt, eftersom det inte har styrkts genom en bedömning som grundas på principen om direkta orsakssamband att åtgärderna som antagits genom den omtvistade ordningen syftar till att uppväga de ekonomiska nackdelar som följer av Tysklands delning.

14 — Se i det avseendet förstainstansrättens dom av den 15 december 1999 i de förenade målen T-132/96 och T-143/96, Freistaat Sachsen m.fl. mot kommissionen (REG 1999, s. II-3663), punkt 132.

15 — Domen i det ovannämnda målet Freistaat Sachsen m.fl. mot kommissionen, punkt 134.

16 — Domen i det ovannämnda målet Freistaat Sachsen m.fl. mot kommissionen, punkt 135.

5. Tillämpligheten av undantaget i artikel 92.3 a och 92.3 c i EG-fördraget

38. Fortfarande i andra hand hävdar sökanden att det ifrågasatta beslutet är ogiltigt på grund av att kommissionen har gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning, eftersom de antagna åtgärderna borde ha förklarats vara förenliga med den gemensamma marknaden i den mening som avses i artikel 92.3 a och 92.3 c i fördraget.

39. Enligt den tyska regeringens uppfattning har kommissionen felaktigt utövat den befogenhet att företa skönsmåssiga bedömningar som den ges genom ovannämnda artikel. Kommissionen har i del V i beslutet fastslagit att eftersom den omtvistade skatteordningen inte var knuten till någon nyinvestering i den mening som avses i kommissionens meddelande om regionala stödordningar,¹⁷ utan som kompensation för specifika strukturella nackdelar, skulle den anses som ett driftstöd, vilket enligt kommissionens praxis endast i undantagsfall kan förklaras vara förenligt med den gemensamma marknaden, även i de områden som anges i artikel 92.3 a i fördraget. Samtidigt som kommissionen har medgett att de fem delstaterna i före detta Östtyskland och Östberlin fram till slutet av år 1999 var utsedda som stödområden enligt denna bestämmelse,¹⁸ hävdar den emellertid att undantaget, av en rad skäl, inte kan tillämpas i förevarande fall: i första hand

eftersom stödssystemet avser att stärka egenkapitalet hos de företag som mottar stödet, företag vars resurser senare kan dirigeras om till områden som ligger utanför stödområdena, trots att det nämnda meddelandet föreskriver att stödet endast får beviljas om det syftar till att främja en varaktig och jämn ekonomisk utveckling av näringslivet i stödområdet, och under förutsättning att det är degressivt och tidsbegränsat. Det föreligger följaktligen en risk för missbruk, eftersom kapitalökningen likaså kan hjälpa de gynnade företagen att utöva verksamhet utanför de nya tyska delstaterna. Denna risk föreligger eftersom stödssystemet inte är knutet till särskilda investeringsprojekt i området. Kommissionen anser i andra hand att de av Förbundsrepubliken Tyskland antagna åtgärderna inte utesluter att skattelättnaden kan gynna personer som investerar i företag vilka är verksamma i känsliga sektorer, för vilka specifika bestämmelser om stöd föreskrivs. Lika litet är det uteslutet att denna skatteordning är tillämplig på företag i svårigheter. I de båda fallen utesluter kommissionens nämnda meddelanden en tillämpning av undantaget i artikel 92.3 c i fördraget på åtgärden i fråga. I beslutet anges dessutom att stödordningen inte omfattas av tillämpningsområdet för undantaget av det skälet att detta likaså är tillämpligt på företag som har sitt säte i Västberlin. Detta område hör dock endast delvis till de områden som kan komma i fråga för stöd.

40. Enligt min mening är kommissionens bedömning korrekt och kan inte ifrågasättas

17 — EGT C 31, 1979, s. 9.

18 — Se kommissionens meddelande om metoden för tillämpning av artikel 92.3 a och 92.3 c på regionalstöd (EGT C 212, 1998, s. 2) och den praxis som följer därav.

tas genom sökandens argument. I första hand tror jag inte att den omständigheten som Förbundsrepubliken Tyskland har åberopat, nämligen att kapitaltillskottet till de företag som är etablerade i det gynnade området sker genom ett bilateralt förhållande — eftersom förvärv av andelar alltid sker mot vederlag — gör det möjligt att utesluta att det i förevarande fall är fråga om ett driftstöd. I vart fall blir andelar i de understödda företagen genom ifrågasvarande åtgärder mer attraktiva, genom att tidigare förekommande strukturella nackdelar utjämnas. De argument som sökanden har anfört, enligt vilka de risker för missbruk som anges i beslutet skulle minska, på samma sätt som sannolikheten att företag som är verksamma i känsliga sektorer kan gynnas av stödåtgärden, förefaller dessutom inte ha betydelse vid en förhandsbedömning — den enda som kommissionen kan utföra för att undvika att riskerna för en snedvridning av marknaden konkretiseras — i vilken det räcker att fastslå att den antagna ordningen inte utesluter en tillämpning av systemet på sätt som är förbjudna. Det ifrågasätts vidare inte att det geografiska tillämpningsområdet för undantaget, i den utsträckning det innefattar Västberlinområdet, i vart fall inte medger att undantaget tillämpas.

41. Enligt min uppfattning har kommissionen således inte felaktigt utövat sin befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar, eftersom den har beaktat handläggningsreglerna i de relevanta föreskrifterna och grundat beslutet på mycket exakta faktiska och rättsliga omständigheter. De bedömningar som gjorts och som grundar sig på riktlinjer som angetts i de nämnda

meddelandena avseende regionala stödordningar och tillämpningsföreskrifter för artikel 92.3 a och 92.3 c i fördraget, medger inte att dessa stöd kan förklaras vara förenliga med den gemensamma marknaden.

6. Etableringsfriheten

42. När det gäller det påstådda åsidosättandet av artikel 52 i fördraget har Förbundsrepubliken Tyskland med rätta gjort gällande att denna artikel inte kan tjäna som rättslig grund för det ifrågasatta beslutet. Det får nämligen inte förbises att beslutet har antagits efter det särskilda "förkortade" förfarande som föreskrivs i artikel 93.2 i fördraget, som föreskriver ett undantag från det allmänna fördragsbrottsförfarandet i artikel 169 och följande artiklar i EG-fördraget (nu artikel 226 EG och följande artiklar). I synnerhet ges kommissionen genom artikel 93 i fördraget möjlighet att, om den finner att stöd som lämnas av en stat eller med statliga medel inte är förenligt med den gemensamma marknaden enligt artikel 92, besluta om att staten i fråga skall upphäva eller ändra dessa stödåtgärder inom den tidsfrist som kommissionen fastställer. Om staten inte rättar sig efter detta beslut inom föreskriven tid får kommissionen eller andra berörda stater, med avvikelse från förfarandet i artiklarna 169 och 170, hänskjuta ärendet direkt till domstolen.

43. Av den entydiga ordalydelsen i artikel 93 i fördraget framgår det att kommissionens befogenhet att anta besluten i fråga inte gäller allmänt utan strikt begränsas till de fall där den finner att en medlemsstat har åsidosatt reglerna i fördraget om statligt stöd. Kommissionen kan däremot inte använda det särskilda förfarandet enligt artikel 93 i fördraget för att förklara att den nationella åtgärden är oförenlig med andra regler i fördraget, i föreliggande fall med de regler som garanterar etableringsfriheten, eftersom kommissionen i dessa fall måste följa förfarandet enligt artikel 169 i fördraget, som ger den berörda staten större "garantier".

44. Av vad ovan anförts följer att kommissionen var obehörig att fatta beslutet vad gäller den del där kommissionen utgår från att den av Förbundsrepubliken Tyskland antagna skatteordningen strider mot bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet. Detta utesluter en prövning i sak av frågan huruvida bestämmelserna i EStG faktiskt är oförenliga med artikel 52 i fördraget. Då denna bedömning dock inte inverkar på själva beslutsdelen är den inte ägnad att ifrågasätta lagenligheten av beslutet.

Förslag till avgörande

45. Med hänsyn till vad ovan anförts föreslår jag att domstolen skall

- 1) ogilla talan, samt
- 2) förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.