



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 5 december 2023*

”Överklagande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Förhandsbesked i skattefrågor som antagits av en medlemsstat – Stöd som förklarats oförenligt med den inre marknaden – Skyldighet att återkräva stödet – Begreppet fördel – Fastställande av referensramen – Normal beskattning enligt nationell rätt – Domstolens kontroll av den tolkning och tillämpning av nationell rätt som gjorts av Europeiska unionens tribunal – Direkt beskattning – Restriktiv tolkning – Europeiska kommissionens befogenheter – Motiveringsskyldighet – Rättslig kvalificering av de faktiska omständigheterna – Begreppet rättsmissbruk – Bedömning i förväg av skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten – Rättssäkerhetsprincipen”

I de förenade målen C-451/21 P och C-454/21 P,

angående två överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 21 respektive den 22 juli 2021,

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av A. Germeaux, T. Schell och T. Uri, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av J. Bracker och D. Waelbroeck, avocats, samt av A. Pesch, conseil (mål C-451/21 P),

Engie Global LNG Holding Sàrl, Luxemburg (Luxemburg),

Engie Invest International SA, Luxemburg,

Engie SA, Courbevoie (Frankrike),

inledningsvis företrädna av B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski och M. Struys, därefter av M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner och M. Struys, avocats (mål C-454/21 P),

klagande,

i vilket de andra parterna är:

Europeiska kommissionen, företräd av J. Carpi Badía och B. Stromsky, båda i egenskap av ombud,

svarande i första instans

Irland,

* Rättegångsspråk: franska.

intervenient i första instans (mål C-451/21 P),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen),

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden L. Bay Larsen, avdelningsordförandena A. Arabadjiev, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, F. Biltgen, Z. Csehi samt domarna M. Safjan, S. Rodin, N. Wahl (referent), J. Passer, D. Gratsias, M.L. Arastey Sahún, och M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Di Bella,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 januari 2023,

och efter att den 4 maj 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Storhertigdömet Luxemburg (mål C-451/21 P) och Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA och Engie SA (mål C-454/21 P) (nedan tillsammans Engie m.fl.) har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 12 maj 2021, Luxemburg m.fl./kommissionen (T-516/18 och T-525/18, EU:T:2021:251) (nedan kallad den överklagade domen). Genom denna dom ogillade tribunalen deras talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Engie (EUT L 78, 2019, s. 1) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

I. Bakgrund till tvisten

- 2 Bakgrunden till tvisten, som redovisas i punkterna 1–98 i den överklagade domen, kan sammanfattas enligt följande:

A. De berörda företagen

- 3 Engie-koncernen består av Engie, ett bolag i Frankrike, och alla bolag som detta bolag direkt eller indirekt kontrollerar. Denna koncern härrör från sammanslagningen av de franska koncernerna Suez och Gaz de France. I Luxemburg innehar koncernen bland annat det europeiska finansbolaget C.E.F. SA (nedan kallat CEF), vilket bildades 1933 och som blev Engie Invest International år 2015.
- 4 CEF, vars verksamhetsföremål var förvärv av andelar i Luxemburg och i utländska enheter samt förvaltning, drift och kontroll av dessa andelar, innehade hela kapitalet i flera luxemburgska bolag, varav för det första GDF Suez Treasury Management Sàrl (nedan kallat GSTM), numera

Engie Treasury Management Sàrl, och för det andra Electrabel Invest Luxembourg SA (nedan kallat EIL) och för det tredje GDF Suez LNG Holding Sàrl (nedan kallat LNG Holding), bildat år 2009, sedermera Engie Global LNG Holding.

- 5 År 2009 bildade Engie-koncernen två dotterbolag i Luxemburg, GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (nedan kallat LNG Luxembourg) och GDF Suez LNG Supply SA (nedan kallat LNG Supply). I slutet av 2009 övertog LNG Holding kontrollen över dessa två dotterbolag, som tidigare utövades av ett annat bolag i koncernen, Suez LNG Trading SA (nedan kallat LNG Trading). LNG Holding innehade hela aktiekapitalet i LNG Luxembourg och LNG Supply.

B. Förhandsbeskeden i skattefrågor

- 6 En rad interna transaktioner inom Engie-koncernen blev föremål för förhandsbesked i skattefrågor från den luxemburgska skattemyndigheten. Dessa avser två grupper av transaktioner som har en liknande ekonomisk och rättslig struktur och kan beskrivas på följande sätt.
- 7 Ett bolag i Engie-koncernen överlåter de tillgångar som utgör dess kommersiella verksamhet till ett dotterbolag (nedan kallat dotterbolaget). För att finansiera detta förvärv ger dotterbolaget ut ett femtonårigt lån hos ett mellanliggande bolag (nedan kallat mellanhanden), vilket obligatoriskt konverteras till aktier på förfalldagen. Detta lån ger inte upphov till någon utbetalning av ränta till mellanhanden, utan konverteras på förfalldagen till aktier. Vid denna konvertering beaktas den antingen positiva eller negativa resultatet hos långivaren, det vill säga dotterbolaget, under lånets löptid. Denna typ av avtal kallas nollränteobligationer som ska återbetalas i aktier (zora).
- 8 Ersättningen till mellanhanden, som tecknar lånet, är således indexerad i förhållande till dotterbolagets resultat. När lånet löper ut ska detta bolag, genom en aktieemission, återbetala det nominella lånebeloppet plus en "premie" som utgörs av samtliga vinster som bolaget har gjort under lånets löptid, vilka betecknas som "zora-tillägg". På premiebeloppet ska avdrag göras för det belopp som följer av tillämpningen av den procentsats som motsvarar den beskattning som överenskommit med den luxemburgska skattemyndigheten. Vid underskott i dotterbolaget under ett eller flera räkenskapsår ska detta beaktas på samma sätt och därefter minska vinsten vid beräkningen av det slutliga premiebeloppet. Det rör sig således om "zora-minskningar".
- 9 För att finansiera tecknandet av lånet använder mellanhanden ett förbetalt terminskontrakt (nedan kallat förbetalt terminskontrakt) med ett holdingbolag (nedan kallat holdingbolaget) som är ensam aktieägare i såväl dotterbolaget som mellanhanden. När avtalet ingås betalar holdingbolaget mellanhanden ett belopp som motsvarar zoras nominella belopp, i utbyte mot vilket mellanhanden till holdingbolaget överlåter rättigheterna till de aktier som ska emitteras när zora löper ut, inbegripet de rättigheter som i förekommande fall motsvarar det sammanlagda värdet av zora-tilläggen.
- 10 Den första uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor från den luxemburgska skattemyndigheten gäller finansieringen av överföringen av LNG Tradings verksamhet inom sektorn för flytande naturgas och avledda gasprodukter till LNG Supply. Fem ansökningar om förhandsbesked i skattefrågor ingavs av de bolag som berördes av denna överföring, från den 9 september 2008 till den 20 september 2013, vilka den luxemburgska skattemyndigheten besvarade genom fem förhandsbesked i skattefrågor, vilka antogs mellan den 9 september 2008 och den 13 mars 2014.

- 11 I enlighet med de mekanismer som beskrivs i punkterna 7–9 i förevarande dom framgår det av denna första uppsättning förhandsbesked i skattefrågor att LNG Supply, dotterbolaget, skulle förvärva verksamheten avseende inköp, försäljning, transaktioner på finansmarknaderna och transport av flytande naturgas samt avledda gasprodukter från LNG Trading, till ett pris som uppskattades till 750 miljoner US-dollar (USD) (cirka 507 miljoner euro) (med tillämpning, i likhet med de övriga belopp som avses i denna punkt och i punkterna 12 och 16 i förevarande dom, av den växelkurs som fastställts i det omtvistade beslutet). Det skulle finansiera detta förvärv genom ett zora som tecknats av LNG Luxembourg, mellanhanden, vid vars utgång LNG Supply skulle konvertera det nominella beloppet för zora till aktier till förmån för LNG Luxembourg, i förekommande fall ökat med zora-tilläggen. LNG Luxembourg skulle å sin sida tillföra det belopp som krävdes för att teckna det nominella beloppet för zora genom att ingå ett förbetalt terminskontrakt med LNG Holding, holdingbolaget, motsvarande detta belopp. I detta avtal föreskrevs att de aktier som LNG Supply ursprungligen hade överfört till LNG Luxembourg skulle överlåtas till LNG Holding vid konverteringen av zora, till ett värde som, beroende på LNG Supplys resultat, omfattade zora-tilläggen.
- 12 Det framgår av de avtal som undertecknats av dessa olika bolag att vid genomförandet av de mekanismer som godkänts inom ramen för den första uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor undertecknades avtalet om överlåtelse av LNG Tradings tillgångar som motsvarade dess kommersiella verksamhet till LNG Supply den 30 oktober 2009 och omfattade ett belopp på 657 miljoner US-dollar (cirka 444 miljoner euro). Detta belopp betalades av LNG Supply med hjälp av två skuldebrev på 11 miljoner US-dollar (cirka 7 miljoner euro) och 646 miljoner US-dollar (cirka 437 miljoner euro). Samma dag ingick LNG Supply och LNG Luxembourg ett zora med ett nominellt belopp på 646 miljoner US-dollar (cirka 437 miljoner euro), som skulle förfalla till betalning den 30 oktober 2024, men som delvis konverterades i förtid 2014. Den 30 oktober 2009 ingick LNG Luxembourg och LNG Holding ett förbetalt terminskontrakt motsvarande zoras nominella belopp.
- 13 Ur skattesynpunkt är – med tillämpning av den första uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor – beskattningsunderlaget för den skatt som LNG Supply ska betala för ett visst räkenskapsår lika med en marginal som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten, vilken motsvarar en andel av bruttotillgångarnas värde i detta bolags balansräkning. Skillnaden mellan den vinst som faktiskt genererats under detta räkenskapsår och denna beskattningsbara vinstmarginal utgör zora-tilläggen för nämnda räkenskapsår, vilka betraktas som avdragsgilla kostnader hänförliga till zora.
- 14 LNG Luxembourg har för sin del, med tillämpning av den första uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor, en option som består i att antingen behålla zora-beloppet i bokföringen för dess nominella värde eller, om detta inte är möjligt, öka eller minska detta värde, på grund av zora-tilläggen eller minskningen av zora, mellan tidpunkten för ingåendet av zora och tidpunkten för dess konvertering eller förtida inlösen. Vid konverteringen av lånet till aktier kan LNG Luxembourg välja att tillämpa artikel 22a i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt (loi du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu, *Mémorial* A 1967, s. 1228), i dess ändrade lydelse (nedan kallad LIR), enligt vilken den kapitalvinst som motsvarar zora-tilläggen till följd av denna konvertering inte får beskattas.
- 15 I den första uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor föreskrivs dessutom att LNG Holding till självkostnadspriset ska bokföra den betalning som erhållits enligt det terminskontrakt som förbetalats för dess finansiella anläggningstillgångar. Fram till konverteringen av zora kommer det således inte att redovisa någon inkomst och kan följaktligen inte dra av någon kostnad som

hänför sig till detta avtal. Under förutsättning att villkoren i artikel 166 i LIR är uppfyllda är emellertid alla inkomster, särskilt utdelningar och kapitalvinster, som är kopplade till LNG Holdings andelar i dess luxemburgska dotterbolag, däribland följaktligen de aktier i LNG Supply som LNG Luxembourg överfört efter konverteringen av zora till aktier, skattebefriade.

- 16 I praktiken har LNG Supply bokfört det nominella zora-beloppet för perioden 2009–2013 bland sina skulder. År 2014 minskades detta belopp med 193,8 miljoner US-dollar (cirka 163,3 miljoner euro) för att beakta den planerade delkonverteringen av zora till aktier. Den kapitalvinst på 506,2 miljoner US-dollar (cirka 425,2 miljoner euro) som LNG Holding gjorde efter denna partiella konvertering skattebefriades i enlighet med artikel 166 i LIR. LNG Supply har uppdaterat det återstående nominella beloppet för zora, som bokförts bland dess skulder, med beaktande av minskningarna av zora.
- 17 Den andra uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor avser överföringen till GSTM av den förvaltnings- och kassaflödesverksamhet och den finansiering som bedrivs av CEF. De bolag som berördes av denna överföring ingav två ansökningar om förhandsbesked i skattefrågor den 9 februari 2010 och den 15 juni 2012, vilka den luxemburgska skattemyndigheten besvarade genom två förhandsbesked i skattefrågor, vilka antogs samma datum.
- 18 Enligt dessa förhandsbesked i skattefrågor skulle GSTM, dotterbolaget, förvärva CEF:s ovan i punkt 17 beskrivna verksamhet till ett belopp av 1 036 912 506,84 euro. Bolaget skulle finansiera detta förvärv genom ett zora som tecknats av EIL, mellanhanden, vid vars förfallodag GSTM skulle konvertera det nominella beloppet för zora till aktier till förmån för EIL, i förekommande fall ökat med zora-tilläggen. EIL skulle å sin sida tillföra det belopp som krävdes för att teckna det nominella beloppet för zora genom att ingå ett förbetalt terminskontrakt till detta belopp med CEF – vilket således, inom ramen för den andra uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor, är både det bolag som överlåter sin verksamhet och det holdingbolag som tillskjuter mellanhanden medel. I detta avtal skulle det föreskrivas att de aktier som ursprungligen hade överförts till EIL skulle överlåtas till CEF vid konverteringen av zora, till ett värde som, beroende på GSTM:s resultat, omfattade zora-tilläggen.
- 19 Med tillämpning av denna andra uppsättning förhandsbesked i skattefrågor ingick GSTM två avtal av zora-typ med EIL den 17 juni 2011 och den 30 juni 2014, vilka löper ut den 17 juni 2026 och avsåg ett belopp på 1 036 912 506,84 euro. EIL och CEF ingick den 17 juni 2011 ett förbetalt terminskontrakt motsvarande emissionspriset för zora.
- 20 När det gäller den skattemässiga behandlingen av den andra gruppen av förhandsbesked i skattefrågor gäller synpunkterna avseende den första uppsättningen av dessa förhandsbesked, vilka redovisas i punkterna 13–15 ovan, i tillämpliga delar. Det ska endast påpekas att det framgår av punkt 64 i det omtvistade beslutet och av de förklaringar från Storhertigdömet Luxemburg som hänvisar till denna punkt att den marginal som överenskommits med skattemyndigheten i denna medlemsstat och som utgör beskattningsunderlaget för GSTM inte har ändrats, trots Engie-koncernens begäran om detta.
- 21 Det framgår av GSTM:s redovisning och skattedeklarationer att GSTM bokförde zora-tilläggen i sina årliga balansräkningar i utbyte för motsvarande utgift i resultaträkningen, eftersom det rör sig om ett belopp som GSTM vid utgången av zora ska konvertera till aktier som ska överföras till EIL och därefter till CEF. Detta belopp anges för åren 2011–2016 i tabell 2 efter skäl 73 i det omtvistade beslutet. Europeiska kommissionen har i skälen 74 och 75 i detta beslut och i

tabellerna i det beslutet redogjort för konsekvenserna av den andra uppsättningen förhandsbesked i skattefrågor för beskattningen av GSTM. I likhet med LNG Holding redovisade CEF sina andelar i sina dotterbolag som berättigade till skattebefrielse enligt artikel 166 i LIR.

C. Det administrativa förfarandet

- 22 Den 23 mars 2015 sände kommissionen en begäran om upplysningar till Storhertigdömet Luxemburg avseende dess praxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor avseende Engie-koncernen. Den berörda medlemsstaten besvarade denna begäran den 25 juni 2015. På grundval av de ingivna handlingarna angav kommissionen, genom skrivelse av den 1 april 2016, att den inte kunde utesluta möjligheten att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor innehöll ett inslag av statligt stöd som var oförenligt med den inre marknaden.
- 23 Den 19 september 2016 beslutade kommissionen att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 108.2 FEUF. Beslutet att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 3 februari 2017.
- 24 Viss skriftväxling ägde rum och ett möte hölls den 1 juni 2017 inom ramen för nämnda förfarande. Närmare information om denna skriftväxling återfinns i punkterna 55–62 i den överklagade domen.

D. Det omtvistade beslutet

- 25 Den 20 juni 2018 antog kommissionen det omtvistade beslutet, i vilket den i huvudsak fann att Storhertigdömet Luxemburg, genom sin skatteförvaltning, hade beviljat Engie-koncernen, vilken betraktades som en och samma ekonomiska enhet, en selektiv fördel i strid med artikel 107.1 och artikel 108.3 FEUF.
- 26 Utan att ifrågasätta lagenligheten, enligt luxemburgsk skatterätt, av hela den finansieringsstruktur som Engie-koncernen hade inrättat för överlåtelsen av LNG Tradings verksamhet, å ena sidan, och CEF, å andra sidan, ifrågasatte kommissionen effekterna av denna struktur på den totala skatt som koncernen skulle betala, huvudsakligen på grund av att nästan alla vinster som Engies dotterbolag gjorde i Luxemburg i själva verket inte hade beskattats, bland annat på grund av undantaget i artikel 166 LIR.
- 27 När det gäller frågan huruvida de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor kan tillskrivas medlemsstaten följer detta, enligt kommissionen, av att dessa förhandsbesked antogs av den luxemburgska skattemyndigheten och resulterade i en förlust av skatteintäkter.
- 28 När det gäller beviljandet av en ekonomisk fördel ansåg kommissionen att denna fördel bestod i att intäkter från andelar som innehades av LNG Holding respektive CEF inte beskattades. Dessa intäkter motsvarar, ur ekonomisk synvinkel, zora-tilläggen, vilka LNG Supply respektive GSTM dragit av från sina skattepliktiga inkomster såsom kostnader.
- 29 Enligt kommissionen beskattas zora-tilläggen varken i dotterbolagen, i mellanhänderna eller i holdingbolagen, eftersom dotterbolagen endast betalar en skatt vars beskattningsunderlag motsvarar en begränsad marginal som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten.

- 30 Kommissionen angav således att dotterbolagen varje år, på grund av den framtida konverteringen av de aktuella zora, utgjorde bokföringsmässiga avsättningar motsvarande zora-tilläggen, vilka ansågs utgöra avdragsgilla kostnader. Mellanhänderna beskattas inte för zora-tilläggen, eftersom mellanhänderna vid konverteringen av zora, med tillämpning av förbetalda terminskontrakt som ingåtts med de berörda holdingbolagen, drabbas av en förlust med samma belopp som dessa tillägg. De berörda holdingbolagen, som innehar aktier i dotterbolagen när zora löper ut med tillämpning av förbetalda terminskontrakt, beskattas inte heller, eftersom de intäkter från kapitalandelar som de erhåller från konverteringen av zora, enligt de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, är skattebefriade enligt artikel 166 LIR.
- 31 För att styrka att de omtvistade förhandsbeskeden var selektiva grundade sig kommissionen i huvudsak på tre resonemang, såsom framgår bland annat av skälen 163–170 och 237 i det omtvistade beslutet. De två första gäller förekomsten av en selektiv fördel för holdingbolagen, för det första mot bakgrund av en referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt, och för det andra mot bakgrund av en referensram som begränsats till bestämmelserna om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar. Ett tredje resonemang avser förekomsten av en fördel på Engie-koncernens nivå mot bakgrund av en referensram som omfattar det luxemburgska systemet för bolagsskatt. Det framgår dessutom av skäl 289 i det omtvistade beslutet att kommissionen genom ett fjärde resonemang, som framförts i andra hand, ansåg att en selektiv fördel följde av att den luxemburgska skattemyndigheten inte hade tillämpat artikel 6 i Steueranpassungsgesetz (lag om skatteanpassning) av den 16 oktober 1934 (*Mémorial* A 1934, s. 9001) om rättsmissbruk. Dessutom ansåg kommissionen att denna selektiva fördel inte var motiverad.
- 32 När det gäller det första resonemanget angav kommissionen att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor gav Engie-koncernen, på holdingbolagsnivå, en selektiv fördel genom att de avvek från det luxemburgska systemet för beskattning av företag, som följer av artiklarna 18, 23, 40, 159 och 163 LIR, enligt vilka företag med hemvist i Luxemburg som är skyldiga att betala bolagsskatt i denna stat beskattas för sina vinster, såsom de fastställts i deras räkenskaper. Kommissionen ansåg att identifieringen, i syfte att fastställa en referensram, av ett syfte som kunde härledas ur dessa bestämmelser var förenlig med domstolens praxis och att detta syfte, det vill säga beskattning av vinsten för alla företag som är skattskyldiga i Luxemburg, klart framgick av dessa bestämmelser. Kommissionen tillade att beaktandet av en referensram som utvidgats till att omfatta det luxemburgska systemet för beskattning av bolag även var förenligt med denna rättspraxis, eftersom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att referensramen, när det är fråga om åtgärder som rör beskattning av företag, kan definieras mot bakgrund av det luxemburgska systemet för beskattning av bolag och inte mot bakgrund av de särskilda bestämmelser som är tillämpliga på vissa skattskyldiga eller på vissa transaktioner.
- 33 Den luxemburgska skattemyndigheten har emellertid, genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, avvikit från denna ram genom att tillåta att de berörda holdingbolagens intäkter från kapitalandelar, vilka ur ekonomisk synvinkel motsvarar zora-tilläggen, inte beskattas. Dessa beslut gav även upphov till diskriminering till förmån för dessa holdingbolag, eftersom de bolag som var skyldiga att betala inkomstskatt för juridiska personer i Luxemburg, till skillnad från nämnda holdingbolag, beskattades för sina vinster, såsom de fastställts i deras räkenskaper.
- 34 När det gäller det andra resonemanget ansåg kommissionen att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor gav Engie-koncernen en selektiv fördel på holdingbolagsnivå, eftersom de avvek från den referensram som var begränsad till de bestämmelser om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning som följer av artiklarna 164 LIR och 166 LIR.

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

- 35 Kommissionen fann i skäl 212 i det omtvistade beslutet att med hänsyn till det direkta och uppenbara sambandet mellan de skattebefriade intäkterna på holdingbolagsnivå och zora-tilläggen som dragits av i dotterbolagen, var dessa tillägg likvärdiga med vinstutdelning. Undantaget från den begränsade referensramen medförde en diskriminering till förmån för de berörda holdingbolagen, eftersom moderbolag som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en situation som var jämförbar med dessa holdingbolag inte kunde komma i åtnjutande av skattebefrielse för sina intäkter från kapitalandelar i avsaknad av beskattning i förväg av utdelad vinst i dotterbolagen.
- 36 Den omständigheten att det inte finns något uttryckligt samband mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR påverkar inte detta konstaterande, eftersom om en och samma inkomst kunde undantas från skatt på moderbolagsnivå och dras av som en kostnad i ett dotterbolag, skulle den helt undgå beskattning i Luxemburg, vilket skulle strida mot såväl syftet med det luxemburgska systemet för bolagsskatt som syftet att undvika dubbelbeskattning.
- 37 När det gäller det tredje resonemanget hävdade kommissionen att selektiviteten i de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor även framgick av en analys på koncernnivå, bestående av de berörda holdingbolagen, mellanhänderna och dotterbolagen, eftersom dessa bolag från och med år 2015 utgjorde en och samma skattemässiga enhet genom att betala sina skatter på koncernbasis. Eftersom bedömningen av de ekonomiska effekterna av de statliga åtgärderna enligt kommissionen ska göras i förhållande till företagen, anser kommissionen att holdingbolag, mellanhänder och dotterbolag under alla omständigheter ska anses ingå i ett och samma företag i den mening som avses i reglerna om statligt stöd. Kommissionen tillade dels att ansökningarna om förhandsbesked i skattefrågor avsåg den skattemässiga behandlingen av samtliga enheter i Engie-koncernen som var inblandade i de aktuella transaktionerna, dels att den ekonomiska fördel som koncernen enligt kommissionen hade åtnjutit bestod i en kombination av en skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i holdingbolagen och ett avdrag på dotterbolagsnivå från zora-tilläggen såsom kostnader. Den selektiva fördel som beviljats Engie-koncernen följer av att förhandsbeskeden i skattefrågor avviker från den referensram som motsvarar det luxemburgska systemet för bolagsskatt, vilket syftar till att beskatta de företag som är skattskyldiga i Luxemburg för deras vinster, såsom dessa har konstaterats i deras räkenskaper.
- 38 Minskningen av skattebördan på dotterbolagsnivå, till följd av att zora-tilläggen drogs av från dotterbolagens beskattningsbara inkomst som kostnader, kompenserades nämligen inte genom en ökning av skattebördan på holdingbolagsnivå eller genom en ökning av mellanhändernas skattepliktiga inkomst, vilket i praktiken medförde en minskning av Engie-koncernens samlade skattepliktiga inkomst i Luxemburg. Andra bolagskoncerner som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en situation som var jämförbar med koncernens situation skulle emellertid inte ha kunnat få en sådan minskning av sin sammanlagda beskattningsbara inkomst.
- 39 När det gäller kommissionens andrahandsbedömning grundar sig denna på den omständigheten att den luxemburgska skattemyndigheten, genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, har uteslutit tillämpningen av artikel 6 i lagen om skatteinpassning, trots att de fyra kriterier som fastställts i luxemburgsk rättspraxis för att det ska anses vara fråga om rättsmissbruk, nämligen

användningen av privaträttsliga former eller institutioner, en minskning av skattebördan, användningen av en olämplig rättslig väg och avsaknaden av icke-skattemässiga skäl, var uppfyllda.

- 40 Vad närmare bestämt gäller de två sistnämnda kriterierna ansåg kommissionen att den nästan totala avsaknaden av beskattning av dotterbolagens vinster i Luxemburg inte skulle ha varit möjlig om överföringen av verksamheterna hade skett med hjälp av ett eget kapitalinstrument eller genom ett lån mellan de berörda dotterbolagen och holdingbolagen. Dessutom fanns det inte några verkliga ekonomiska skäl för Engie-koncernen, annat än att uppnå en betydande skattebesparing, för att koncernen skulle använda sig av de komplexa finansieringsstrukturer som hade inrättats och som godkänts genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor.
- 41 Kommissionen ansåg vidare att den berörda medlemsstaten inte hade anfört någon motivering för den förmånliga behandling som holdingbolagen åtnjöt. Kommissionen drog härav slutsatsen att denna behandling inte kunde motiveras av det luxemburgska skattesystemets natur eller allmänna systematik. Kommissionen fann, under alla omständigheter, att en eventuell hypotetisk motivering om förebyggande av ekonomisk dubbelbeskattning inte kunde godtas.
- 42 Kommissionen preciserade att mot bakgrund av de många sektorer inom vilka Engie-koncernen bedrev sin verksamhet, så hade den skattemässiga behandling som den hade beviljats med tillämpning av de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor befriat koncernen från en skattebörda som den normalt borde ha burit inom ramen för den löpande förvaltningen av dess verksamhet. Följaktligen medförde dessa förhandsbesked i skattefrågor att konkurrensen snedvreds eller hotade att snedvridas.
- 43 Eftersom kommissionen ansåg att det beviljade stödet var oförenligt med den inre marknaden och olagligt, ålade den Storhertigdömet Luxemburg att, när det gäller de transaktioner som avsågs i den första uppsättningen av förhandsbesked i skattefrågor, omedelbart återkräva det stöd som redan hade förverkligats genom den partiella konverteringen år 2014 av det zora som ingåtts till förmån för LNG Supply, från LNG Holding eller från en av dess efterträdare eller från bolagen i Engie-koncernen. När det gäller de transaktioner som avses i den andra uppsättningen av förhandsbesked i skattefrågor, ålade kommissionen denna medlemsstat att inte tillämpa dessa beslut vad gäller skattebefrielsen för intäkter från andelar som LNG Holding och CEF eventuellt skulle kunna komma i åtnjutande av vid den totala konverteringen av de zora som ingåtts till förmån för LNG Supply och GSTM.
- 44 Kommissionen angav att ett sådant återkrav inte stred mot rättssäkerhetsprincipen, principen om skydd för berättigade förväntningar, likabehandlingsprincipen och principen om god förvaltningssed och underkände de anmärkningar som under det administrativa förfarandet framförts av Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl., avseende förfarandefel i det formella granskningsförfarandet.

II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

- 45 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 30 augusti respektive den 4 september 2018, väckte Storhertigdömet Luxemburg (mål T-516/18) och Engie m.fl. (Mål T-525/18) talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

- 46 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 28 januari 2019 begärde Storhertigdömet Luxemburg, enligt artikel 28.5 i tribunalens dåvarande rättegångsregler, att mål T-516/18 skulle avgöras av en avdelning i utökad sammansättning. Tribunalen biföll begäran.
- 47 Genom beslut av ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning den 15 februari 2019 tilläts Irland att intervensera till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden i mål T-516/18.
- 48 Tribunalen tilldelade, i beslut av den 16 oktober 2019, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna mål T-516/18 till tribunalens andra avdelning i utökad sammansättning.
- 49 Genom beslut av ordföranden på tribunalens andra avdelning i utökad sammansättning den 12 juni 2020 förenades målen T-516/18 och T-525/18, efter hörande av parterna, med avseende på det muntliga förfarandet, i enlighet med artikel 68.1 i tribunalens rättegångsregler. Genom samma beslut beslutades att de konfidentiella uppgifterna inte skulle ingå i de handlingar som Irland hade tillgång till, i enlighet med de yrkanden om konfidentiell behandling som framställdes av Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl.
- 50 Till stöd för sin talan åberopade Storhertigdömet Luxemburg sex grunder. Som första grund gjorde Storhertigdömet Luxemburg gällande att kommissionen hade gjort en felaktig bedömning av selektiviteten hos de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor. Som andra grund gjorde Storhertigdömet Luxemburg gällande ett åsidosättande av begreppet fördel. Den tredje grunden avsåg en dold skatteharmonisering som genomfördes av kommissionen i strid med artiklarna 4 och 5 FEU. Den fjärde grunden gällde åsidosättande av processuella rättigheter. Den femte grunden, som åberopades i andra hand, avsåg åsidosättande av allmänna unionsrättsliga principer i samband med återkrav av det stöd som påstods ha beviljats och den sjätte grunden avsåg åsidosättande av motiveringsskyldigheten.
- 51 Engie m.fl. åberopade åtta grunder till stöd för sin talan, varav sex överlappade de grunder som Storhertigdömet Luxemburg hade åberopat. Engie m.fl. hävdade dessutom att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor inte kunde tillskrivas staten och att kommissionen under alla omständigheter felaktigt hade kvalificerat dem som individuella stöd.
- 52 Genom den överklagade domen fann tribunalen, efter att ha förenat målen T-516/18 och T-525/18 vad gäller denna, att talan inte kunde vinna bifall såvitt avsåg någon av de grunder som åberopats i respektive talan och ogillade talan i deras helhet.
- 53 Tribunalen underkände inledningsvis de grunder som avsåg att kommissionen genom att anta det omtvistade beslutet hade genomfört en dold skatteharmonisering och erinrade om att även om direkt beskattning, på unionsrättens nuvarande utvecklingsstadium, omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska medlemsstaterna inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet.
- 54 Tribunalen angav att det följer av rättspraxis att om skatteåtgärder faktiskt diskriminerar mellan bolag som befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det mål som eftersträvas med dessa åtgärder och ger mottagarna av åtgärderna selektiva fördelar som gynnar ”vissa” företag eller ”viss” produktion, kan åtgärderna anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Tribunalen fann följaktligen att eftersom kommissionen har befogenhet att övervaka efterlevnaden av artikel 107 FEUF kan den inte anses ha överskridit sin befogenhet när den

granskade de omtvistade förhandsbeskeden i syfte att kontrollera huruvida de utgjorde statligt stöd och, i så fall, huruvida de var förenliga med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

- 55 Tribunalen fann i detta avseende att kommissionen inte hade gjort sin egen tolkning av luxemburgsk skatterätt när den visade att dessa förhandsbesked i skattefrågor var selektiva, den hade i stället redogjort för bestämmelserna i denna rätt, med stöd av den luxemburgska skattemyndighetens tolkning och inte sin egen tolkning av skattelagstiftningen.
- 56 Såsom framgår av punkterna 138–153 i den överklagade domen ansåg tribunalen att kommissionen, inom ramen för kontrollen av skatteåtgärder på området för statligt stöd, själv kunde bedöma de nationella skattebestämmelserna. Kommissionens bedömning kan i förekommande fall ifrågasättas av den berörda medlemsstaten eller av eventuella berörda parter inom ramen för en talan om ogiltigförklaring vid tribunalen. Enligt tribunalen kunde kommissionen i förevarande fall endast göra en bedömning av den beskattning som betecknades som ”normal” i den mening som avses i luxemburgsk skatterätt, såsom den tillämpades av den luxemburgska skattemyndigheten. Härigenom hade kommissionen inte gjort någon ”skatteharmonisering”, utan utövat sin behörighet enligt artikel 107.1 FEUF.
- 57 Vidare fann tribunalen att talan inte kunde vinna bifall på de grunder som avsåg felaktig rättstillämpning och oriktig bedömning vid fastställandet av en selektiv fördel till förmån för Engie-koncernen. Tribunalen underkände bland annat den grund som Engie m.fl. hade åberopat och som avsåg att kommissionen, genom att förväxla kriterierna selektivitet och fördel, hade dragit slutsatsen att det förelåg en sådan fördel på grundval av ett påstått undantag, inte från de allmänna bestämmelser som syftar till att fastställa den beskattningsbara inkomsten, utan från ett syfte som under alla omständigheter skulle ha varit att beskatta vinsten i bolag som är skyldiga att betala inkomstskatt. Tribunalen fann i detta avseende att även om selektivitet och fördel i princip utgjorde två olika kriterier på skatteområdet, sammanföll prövningen av fördelen och selektiviteten, eftersom dessa två kriterier innebär att det ska visas att den omtvistade skatteåtgärden leder till en minskning av den skatt som mottagaren av denna åtgärd normalt skulle ha varit skyldig att betala med tillämpning av det ordinarie skattesystem som är tillämpligt på andra skattskyldiga som befinner sig i samma situation. Enligt rättspraxis är det för övrigt möjligt att pröva dessa båda kriterier tillsammans, såsom ett ”tredje villkor” i artikel 107.1 FEUF, avseende förekomsten av en ”selektiv fördel”.
- 58 I förevarande fall angav tribunalen, i punkterna 239–253 i den överklagade domen, att kommissionen, oberoende av huruvida samtliga resonemang i det omtvistade beslutet var välgrundade, hade bemödat sig om att visa att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor ledde till en minskning av det skattebelopp som normalt skulle ha betalats bland annat av de berörda holdingbolagen med tillämpning av vanliga skatteordningar och att dessa åtgärder följaktligen utgjorde ett undantag från de skattebestämmelser som var tillämpliga på andra skattskyldiga som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation. Med hänsyn till dessa åtgärders skattemässiga karaktär fann tribunalen att det var förenligt med rättspraxis att kommissionen samtidigt bedömde villkoren för beviljande av selektiva fördelar med hjälp av dem.
- 59 Vidare underkände tribunalen Storhertigdömet Luxemburgs och Engie m.fl. respektive grunder avseende att kommissionen felaktigt hade begränsat referensramen till de bestämmelser som är tillämpliga på rent interna situationer. Tribunalen underströk i detta avseende att den aktuella situationen var rent intern, eftersom såväl holdingbolagen som de berörda dotterbolagen och mellanhänderna var etablerade i Luxemburg. Den skattemässiga situationen för dessa bolag

berörde följaktligen en och samma skattemyndighet, vilket uteslöt risken för dubbelbeskattning i samband med tillämpningen av olika skattesystem och olika skattemyndigheters ingripande, som kan förekomma vid gränsöverskridande utdelningar.

- 60 Vad gäller själva referensramen godtog tribunalen inte heller, i punkterna 288–301 i den överklagade domen, Storhertigdömet Luxemburgs och Engie m.fl. argument att definitionen av en referensram som är begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR bygger på en felaktig tolkning av dessa båda bestämmelser i förening. Klagandena hävdade särskilt dels att ett zora inte innebär någon vinstutdelning i den mening som avses i den förstnämnda av dessa artiklar, dels att den andra av dessa artiklar inte kan tolkas så, att ett moderbolags rätt till skattebefrielse villkoras av att det inte föreligger något skatteavdrag på dotterbolagsnivå för de inkomster som genererats under zora. För det första medgav tribunalen att artikel 166 LIR inte formellt innebär att ett moderbolags skattefrihet för intäkter från kapitalandelar är beroende av att den utdelade vinsten först beskattas i dotterbolaget, men den ansåg emellertid att en sådan skattebefrielse endast kunde medges om de intäkter som ett dotterbolag delat ut hade beskattats i förväg, med undantag för en situation där det i en rent inhemsk situation förelåg dubbel icke-beskattning av vinst. För det andra fann tribunalen, samtidigt som den även medgav att zora-tilläggen formellt sett inte utgjorde vinstutdelning, i punkt 300 i den överklagade domen, att de intäkter från kapitalandelar som undantagits från skatt i LNG Holding i huvudsak motsvarade beloppet för dessa tillägg, så att tilläggen i sak ”under de för målet mycket specifika omständigheterna och med hänsyn till bolagsstrukturen med ett holdingbolag, ett mellanliggandebolag och ett dotterbolag – materiellt sett motsvarar vinstutdelning”.
- 61 Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. gjorde för det första gällande att artikel 164 LIR i luxemburgsk rätt endast reglerar vinstutdelning och inte zora, som i tur och ordning är en skuld och därefter ett kapital, och att det i förevarande fall inte fanns något direkt och uppenbart samband mellan avdragsrätten för zora-tilläggen i dotterbolagen och skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar, i de berörda holdingbolagen, i förevarande fall. De hävdade för det andra, att värdeökningen för zora var osäker när de utfärdades, och för det tredje att den luxemburgska skattemyndigheten tillämpade artiklarna 164 LIR och 166 LIR var för sig på ett korrekt sätt. Vidare angav de för det fjärde att kommissionen inte har visat att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor åsidosatte dessa två bestämmelser tagna var för sig och, för det femte, att kommissionen inte visat att Engie-koncernen hade gynnats på de berörda holdingbolagens nivå.
- 62 För det första angav tribunalen i detta avseende att den intäkt som LNG Holding hade dragit av med tillämpning av det förbetalda terminskontraktet i förevarande fall i själva verket, ur ekonomisk synvinkel, motsvarade beloppet för de zora-tillägg som gjordes före den partiella konverteringen av detta zora. Tribunalen påpekade att även om avdragsrätten för zora-tilläggen i dotterbolagen formellt sett är en separat transaktion från skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i holdingbolagen, finns det ett direkt samband mellan dessa båda transaktioner, vilket innebär att kommissionen med rätta kunde anse att den luxemburgska skattemyndigheten hade avvikit från den referensram som är begränsad till bestämmelserna i artiklarna 164 LIR och 166 LIR.
- 63 För det andra fann tribunalen, vad gäller det osäkra värdet av ett zora den dag då det utfärdades och vid tidpunkten för antagandet av de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, att en åtgärd kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF, även om det inte förelåg någon selektiv fördel vid tidpunkten denna åtgärd antogs. Tribunalen fann att den omständigheten att en sådan fördel inte hade förverkligats inte utgjorde hinder för att kvalificera åtgärden som statligt stöd, utan endast för att återkräva detta stöd. Den omständigheten att de

berörda dotterbolagens vinster fortfarande var osäkra vid tidpunkten för antagandet av zora gör det i förevarande fall inte möjligt att utesluta vare sig förekomsten av en selektiv fördel för holdingbolagen eller förekomsten av en avvikelse, från den luxemburgska skattemyndighetens sida, från denna begränsade referensram.

- 64 För det tredje fann tribunalen att det i luxemburgsk rätt finns ett samband mellan skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i ett moderbolag och avdragsrätten för inkomster som delats ut i dotterbolaget. Tribunalen ansåg att en sådan skattebefrielse inte kunde tillämpas utan att det först hade kontrollerats huruvida motsvarande intäkter hade beskattats hos dotterbolaget. I förevarande fall skulle intäkterna från kapitalandelar som uppburits av moderbolaget LNG Holding, vilket ur ekonomisk synvinkel motsvarar zora-tilläggen, normalt inte ha kunnat skattebefrias, eftersom dessa tillägg dragits av som kostnader av LNG Supply, dess dotterbolag. Tribunalen drog härav slutsatsen att det var korrekt av kommissionen att anse att avdragsrätten för en inkomst i dotterbolaget och dess senare skattebefrielse på moderbolagsnivå utgjorde ett undantag från den begränsade referensramen i artiklarna 164 LIR och 166 LIR.
- 65 För det fjärde ansåg tribunalen, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg hade påstått i förevarande fall, att frågan huruvida det förelåg ett undantag från denna referensram inte skulle bedömas mot bakgrund av artiklarna 164 LIR och 166 LIR var för sig, utan mot bakgrund av dessa bestämmelser jämförda med varandra.
- 66 För det femte bemötte tribunalen argumentet att kommissionen inte hade visat att Engie-koncernen hade behandlats gynnsamt vad gäller de berörda holdingbolagen, trots att den borde ha identifierat särdrag som var specifika för de företag som mottagit förhandsbesked i skattefrågor, vilket skulle göra det möjligt att särskilja dem från de företag som inte omfattades av dessa förhandsbesked. Tribunalen erinrade i detta sammanhang om att selektivitetskriteriet är uppfyllt när kommissionen lyckas visa att en nationell åtgärd som innebär en skattefördel avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, och därigenom genom sina konkreta verkningar inför en skillnad i behandling mellan aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation mot bakgrund av målsättningen med denna skatteordning. Enligt rättspraxis kan dessutom en skatteåtgärd vara selektiv även om alla företag fritt kan välja att genomföra den transaktion som utgör en förutsättning för beviljandet av den fördel som denna åtgärd föreskriver. I förevarande fall har kommissionen, enligt tribunalens resonemang i punkterna 304–381 i den överklagade domen, styrkt att de berörda holdingbolagen åtnjöt en skattemässigt förmånlig behandling i förhållande till alla moderbolag som kunde uppbära intäkter från kapitalandelar som inte beskattades vid tidpunkten för utdelningen. Den omständigheten att andra holdingbolag än CEF och LNG Holding gynnades av identiska förhandsbesked i skattefrågor är på sin höjd ett indicium på en eventuell stödordning och inte på att det inte föreligger någon diskriminering.
- 67 För fullständighetens skull fann tribunalen, i punkt 383 i den överklagade domen, att det var lämpligt att pröva selektiviteten i de aktuella förhandsbeskeden mot bakgrund av den referensram som utgörs av artikel 6 i lagen om skatteanpassning, avseende rättsmissbruk, med hänsyn till att kommissionens resonemang i detta avseende var nytt. Tribunalen fann för det första att kommissionen, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg hade gjort gällande, redan i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet hade insisterat på att den bestämmelsen inte skulle tillämpas av de luxemburgska myndigheterna och därefter uppmanat Storhertigdömet Luxemburg och Engiekoncernen att inkomma med kompletterande synpunkter på denna punkt. Den påpekade för det andra att även om artikel 6 i lagen om skatteanpassning i förevarande fall inte gav upphov till några tolkningssvårigheter, hade kommissionen hänvisat till

såväl förvaltningspraxis som luxemburgsk rättspraxis. Tribunalen ansåg för det tredje att de kriterier som måste vara uppfyllda för att det i luxemburgsk rätt ska anses föreligga rättsmissbruk var uppfyllda i det aktuella fallet. Härav drog tribunalen slutsatsen att kommissionen hade styrkt att den luxemburgska skattemyndigheten hade avvikit från referensramen i artikel 6 i lagen om skattejustering.

68 Tribunalen fann även att talan inte kunde vinna bifall på de övriga grunderna.

III. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

A. Mål C-451/21 P

69 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att domstolen ska

- upphäva den överklagade domen,
- i första hand, slutligt avgöra målet i sak och bifalla de yrkanden som framställts i första instans genom att ogiltigförklara det omtvistade beslutet,
- i andra hand, återförvisa målet till tribunalen, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

70 Kommissionen har yrkat att domstolen ska

- ogilla överklagandet, och
- förplikta Storhertigdömet Luxemburg att ersätta rättegångskostnaderna.

71 Genom beslut av domstolens ordförande av den 11 oktober 2021, Luxemburg/kommissionen (C-451/21 P, EU:C:2021:858), beviljades konfidentiell behandling i förhållande till Irland, intervenient i första instans, av de uppgifter som dolts i den icke-konfidentiella versionen av överklagandet och av bilagorna 2, 3 och 11 till detta, som Storhertigdömet Luxemburg inkom med till domstolens kansli den 2 augusti 2021. Endast denna icke-konfidentiella version hade delgetts Irland.

B. Mål C-454/21 P

72 Engie m.fl. har yrkat att domstolen ska

- upphäva den överklagade domen,
- i första hand bifalla klagandenas yrkanden i första instans eller, i andra hand, ogiltigförklara artikel 2 i det omtvistade beslutet i den del det förordnas att stödet ska återkrävas,
- i tredje hand återförvisa målen till tribunalen, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

- 73 Kommissionen har yrkat att domstolen ska
- ogilla överklagandet, och
 - förplikta Engie m.fl. att ersätta rättegångskostnaderna.

IV. Prövning av överklagandena

- 74 Med hänsyn till sambandet mellan de förevarande målen ska de, i enlighet med artikel 54.1 i domstolens rättegångsregler, förenas vad gäller domen.

A. Upptagande till prövning

- 75 Kommissionen har, utan att formellt framställa någon invändning om rättegångshinder, för det första gjort gällande att den första grunden i mål C-451/21 P och den andra grunden i mål C-454/21 P, genom vilka Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. har kritiserat tribunalen för att ha valt en referensram som felaktigt inskränkts till artiklarna 164 LIR och 166 LIR och för att felaktigt ha utvidgat denna referensram till artikel 6 i lagen om skatteanpassning, för att fastställa huruvida det föreligger en selektiv fördel, inte kan tas upp till sakprövning. Enligt kommissionen ändrar dessa grunder, som åberopades för första gången i samband med överklagandena, föremålet för talan vid tribunalen. Kommissionen har för det andra gjort gällande att den andra grunden i mål C-451/21 P samt den första och den andra grunden i mål C-454/21 P inte heller kan tas upp till sakprövning, eftersom parterna har ifrågasatt tribunalens bedömning av luxemburgsk rätt, vilka utgör bedömningar av faktiska omständigheter och således inte kan prövas inom ramen för ett överklagande, eftersom tribunalen inte har missuppfattat den nationella rätten.
- 76 Det ska i detta hänseende erinras om att domstolens behörighet att pröva ett överklagande av ett avgörande från tribunalen definieras i artikel 256.1 andra stycket FEUF. I denna bestämmelse anges att överklagandet endast får avse rättsfrågor och att överklagandet ska ske ”i enlighet med villkor och begränsningar som fastställs i stadgan”. I artikel 58 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol återfinns en uttömmande förteckning över vilka grunder som får åberopas, och det preciseras att överklagandet får grundas på att tribunalen har åsidosatt unionsrätten (dom av den 5 juli 2011, Edwin/Immaterialrättsmyndigheten, C-263/09 P, EU:C:2011:452, punkt 46).
- 77 Domstolen är i ett mål om överklagande i princip, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt – vilken på området för statligt stöd utgör en bedömning av de faktiska omständigheterna – endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt (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 82 och där angiven rättspraxis). Domstolen kan emellertid inte fräntas möjligheten att kontrollera om dessa bedömningar inte i sig utgör ett åsidosättande av unionsrätten i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 76 ovan.
- 78 Frågan huruvida tribunalen på ett korrekt sätt avgränsade den relevanta referensramen och i förlängningen gjorde en korrekt tolkning av dess bestämmelser är en rättsfråga som kan prövas av domstolen i ett mål om överklagande. De argument som syftar till att ifrågasätta valet av referenssystem eller dess betydelse för det första steget av prövningen av huruvida det föreligger

en selektiv fördel kan tas upp till sakprövning, eftersom denna bedömning grundar sig på en rättslig kvalificering av nationell rätt på grundval av en unionsbestämmelse (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 85 och där angiven rättspraxis).

- 79 Att medge att domstolen inte kan avgöra huruvida tribunalen utan att göra sig skyldig till felaktig rättstillämpning ställde sig bakom avgränsningen av den relevanta referensramen, dess tolkning och tillämpning såsom avgörande parameter vid prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel, skulle innebära ett godtagande av möjligheten att tribunalen, i förekommande fall, åsidosatte en bestämmelse i unionens primärrätt, nämligen artikel 107.1 FEUF, utan att detta åsidosättande kunde åtgärdas inom ramen för överklagandet, vilket skulle strida mot artikel 256.1 andra stycket FEUF, såsom påpekats i punkt 76 ovan.
- 80 Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. har således anfört grunder som, i motsats till vad kommissionen har hävdad, kan tas upp till sakprövning, genom att anmoda domstolen att pröva dels huruvida kommissionens begränsning av referensramen till att endast avse artiklarna 164 LIR och 166 LIR eller dess utvidgning till artikel 6 i lagen om skatteanpassning, såsom de godkännts av tribunalen, dels huruvida den betydelse som såväl kommissionen som tribunalen har gett dessa bestämmelser motsvarar en tolkning och tillämpning av dessa bestämmelser som gör det möjligt att fastställa en normal beskattning, i syfte att analysera huruvida det förelåg en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF

B. Prövning i sak

- 81 Storhertigdömet Luxemburg har till stöd för sitt överklagande i mål C-451/21 P åberopat fyra grunder. Som första grund har det gjorts gällande att tribunalen åsidosatte artikel 107 FEUF genom att slå fast att kommissionen hade styrkt att holdingbolagen getts en selektiv fördel genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor mot bakgrund av den referensram som består av artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Som andra grund har det påståtts att tribunalen åsidosatte artikel 107 FEUF genom att slå fast att kommissionen hade styrkt att Engie-koncernen hade beviljats en selektiv fördel genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor på grund av att artikel 6 i lagen om skatteanpassning inte hade genomförts. Den tredje grunden avser åsidosättande av artiklarna 4 och 5 FEU och den fjärde grunden avser tribunalens åsidosättande av sin motiveringsskyldighet enligt artikel 296 FEUF.
- 82 Till stöd för sitt överklagande i mål C-454/21 P har Engie m.fl. åberopat tre grunder. Som första grund har Engie m.fl. gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning och missuppfattade de faktiska omständigheterna vid prövningen av lagenligheten av definitionen av referensramen bestående av artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Den andra grunden avser felaktig rättstillämpning och missuppfattning av de faktiska omständigheterna som tribunalen gjorde sig skyldig till när den godtog att kommissionen hade styrkt att det förelåg en selektiv fördel med avseende på artikel 6 i lagen om skatteanpassning. Den tredje grunden avser tribunalens åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen, principen om skydd för berättigade förväntningar och principen om förbud mot retroaktiv tillämpning i skatterätten.

1. Den första grunden för överklagandena

a) Parternas argument

- 83 Den första grunden i mål C-451/21 P består av två delar.
- 84 Med den första delen av denna grund har Storhertigdömet Luxemburg bland annat gjort gällande att det framgår av rättspraxis att förekomsten av en selektiv fördel på skatteområdet endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”. Genom att ansluta sig till kommissionens bedömning har tribunalen på ett konstlat sätt begränsat denna referensram för jämförelsen till två bestämmelser, varav den ena, såsom tribunalen för övrigt uttryckligen har medgett, inte är tillämplig i förevarande fall. Vid denna bedömning bortses från andra bestämmelser som rör fastställandet av bolagens vinster, medan rättspraxis i detta avseende förbjuder kommissionen att grunda sig på en referensram som består av ett fåtal bestämmelser som på ett konstlat sätt har tagits ut ur en bredare rättslig ram.
- 85 För det andra har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att tribunalen bekräftade en tolkning *contra legem* av de aktuella skattebestämmelserna. Trots att tribunalen medgav dels att artikel 166 LIR innebär att skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i moderbolaget formellt sett inte villkoras av att den utdelade vinsten beskattas i dotterbolaget, dels att zora-tilläggen formellt sett inte utgör vinstutdelning i den mening som avses i artikel 164 LIR, ansåg tribunalen emellertid att kommissionen inte hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att konstatera att det fanns ett samband mellan dessa artiklar och genom att anse att denna skattebefrielse endast var tillämplig på inkomster som inte hade dragits av från dotterbolagets skattepliktiga inkomster.
- 86 Tribunalen har därigenom på ett felaktigt sätt definierat referensramen, gjort en felaktig rättslig kvalificering av de faktiska omständigheterna och uppenbarligen missuppfattat luxemburgsk rätt. Kommissionen och tribunalen har, genom att definiera denna referensram, lagt till ett villkor utöver de villkor som då uppställdes i artikel 166 LIR. De har även utvidgat tillämpningsområdet för artikel 164.2 LIR, eftersom zora-tilläggen inte utgör vinstutdelning och således inte omfattas av denna artikel, trots att de är avdragsgilla som kostnader.
- 87 Kommissionens och tribunalens resonemang strider mot artikel 107 FEUF samt mot legalitetsprincipen och principen om en restriktiv tolkning av skattelagstiftningen, vilka kännetecknar både luxemburgsk skatterätt och unionsrätten.
- 88 Storhertigdömet Luxemburg har uttryckt sin förvåning över att tribunalen hänvisade till den skrivelse av den 31 januari 2018 som Storhertigdömet Luxemburg hade skickat till kommissionen under det administrativa förfarandet (nedan kallad skrivelsen av den 31 januari 2018). Denna medlemsstat har nämligen hävdats att denna skrivelse inte på något sätt bekräftar, i motsats till vad tribunalen har påstått genom att ur sitt sammanhang nämna ett avsnitt i nämnda skrivelse, att det finns ett samband mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Det framgår bland annat av nämnda skrivelse att dessa artiklar har ”olika tillämpningsområden”. Tribunalen bortsåg genom sitt resonemang från att ordalydelsen i LIR är klar och således inte ska tolkas på ett sätt som betyder mer eller mindre än dess ordalydelse.

- 89 I Conseil d'États (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) yttrande av den 2 april 1965 (nedan kallat 1965 års yttrande från Conseil d'État) angående den bestämmelse som i luxemburgsk rätt föregick artikel 166 LIR, till vilken tribunalen också hänvisade, nämns inte heller något villkor om föregående beskattning av utdelad vinst för tillämpningen av systemet med skattebefrielse.
- 90 Den referensram som tribunalen godtog är således inte bara ofullständig, med hänsyn till de bestämmelser som den utesluter från dess tillämpningsområde, utan även fiktiv, eftersom det där förutsätts att det finns ett samband mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR.
- 91 Storhertigdömet Luxemburg har genom den första grundens andra del gjort gällande för det första att de förutsättningar som ligger till grund för konstaterandet att det föreligger ett undantag från referensramen bestående av artiklarna 164 LIR och 166 LIR är felaktiga, dels eftersom det inte finns något samband mellan skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i ett moderbolag och avdragsrätten för intäkter som delats ut i dotterbolaget, dels eftersom zora-tilläggen formellt sett inte utgör vinstutdelning, vilket tribunalen för övrigt har medgett. Genom att för första gången bekräfta ett synsätt grundat på en "materiell överensstämmelse" mellan dessa bestämmelser, avvek tribunalen från den tydliga lydelsen i den luxemburgska skattelagen och åsidosatte det krav som domstolen har erinrat om i sin praxis, att förekomsten av ett eventuellt stöd ska bedömas mot bakgrund av relevanta bestämmelser i nationell rätt.
- 92 För det andra gjorde tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den grundade sig på förekomsten av ett undantag från referensramen till följd av de allmänna bestämmelsernas sammantagna verkan. Den har varken bestritt att artiklarna 164 LIR och 166 LIR har tillämpats korrekt eller ansett att dessa artiklar i sig är diskriminerande. Genom att grunda sig på den sammantagna effekten av dessa bestämmelser och genom att hänvisa till de utförda transaktionernas "ekonomiska och skattemässiga verklighet", förkastade tribunalen det som den betecknade som ett "formalistiskt synsätt" för att "gå utöver de rättsliga förhållandena".
- 93 För det tredje gjorde tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning vad gäller kravet på att det ska visas att det föreligger diskriminering i förhållande till företag som befinner sig i en situation som är jämförbar med Engie-koncernens situation. Tribunalen medgav särskilt att det finansieringssystem som genomförts av denna koncern var "öppet för alla" och att andra företag lagligen kunde få till stånd en tillämpning av skattereglerna som var jämförbar med den som koncernen gynnades av.
- 94 För det fjärde gjorde tribunalen sig även skyldig till felaktig rättstillämpning när den ansåg att individuella åtgärder för att tillämpa en allmän skattebestämmelse var selektiva i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Tribunalen ifrågasatte inte heller lagenligheten av dessa bestämmelser och bestred inte heller möjligheten för alla att få tillgång till det finansieringssystem som användes av Engie-koncernen. Tribunalen ansåg således att den skattemässiga behandling som beviljats denna koncern genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor var selektiv, trots att denna behandling var resultatet av en icke-selektiv tillämpning av nationella bestämmelser som i sig inte var selektiva.
- 95 Den första grunden i mål C-454/21 P består av fyra delar. Den andra, den tredje och den fjärde delen av denna grund, vilka avser felaktig rättstillämpning och missuppfattning av de faktiska omständigheterna vad gäller sambandet mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR, den felaktiga rättstillämpning och den uppenbart oriktiga bedömning som tribunalen påstås ha gjort sig skyldig till när den betraktade zora-tilläggen som vinstutdelning, respektive den felaktiga

rättstillämpning och den uppenbart oriktiga bedömning som tribunalen även gjorde när den fann att de aktuella förhandsbeskeden gav en selektiv fördel, motsvarar i huvudsak argumenten i den första grunden för överklagandet i mål C-451/21 P.

- 96 Engie m.fl. har särskilt understrukit att det inbördes samband mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR som tribunalen grundade sig på varken följer av lag, rättspraxis eller av administrativ praxis. Tribunalen har för övrigt medgett att det i den andra av dessa artiklar inte formellt uppställdes som villkor för skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i ett moderbolag att den utdelade vinsten först beskattades i dotterbolaget. Tribunalens bedömning strider inte bara mot ordalydelsen i nämnda artiklar, utan även mot luxemburgsk skattepraxis, såsom den beskrivits av Storhertigdömet Luxemburg i skrivelsen av den 31 januari 2018. Tribunalen åsidosatte därigenom den konstitutionella legalitetsprincipen och missuppfattade svaret i denna skrivelse samt 1965 års yttrande från Conseil d'État.
- 97 Tribunalen bortsåg även från den rättsliga kvalificeringen av zora, som är konvertibla instrument som motsvarar två på varandra följande definitioner, först definitionen av en skuld och därefter en kapitaldefinition. Denna kvalificering är emellertid väsentlig för att fastställa den skattemässiga behandlingen av varje skattskyldig person. Detta utgör ett åsidosättande av artikel 107.1 FEUF, eftersom de ekonomiska effekterna av en viss åtgärd endast ska beaktas när det visas att det föreligger ett undantag från de skattebestämmelser som utgör referensramen, eftersom referensramen endast kan fastställas med hänsyn till de aktuella instrumentens och de relevanta nationella skattebestämmelsernas karaktär.
- 98 Kommissionen har bestritt den första grunden i vart och ett av överklagandena.
- 99 Den har bland annat gjort gällande att den inte på ett konstlat sätt har definierat den referensram som är begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Kommissionen har för övrigt erinrat om att den i första hand har valt en första bredare referensram som motsvarar det luxemburgska systemet för bolagsskatt. I detta vidare sammanhang anser kommissionen att undantagen i artikel 166 LIR utgör undantag från den allmänna beskattningsprincipen, medan så inte längre är fallet med hänsyn till den referensram som är begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Sambandet mellan dessa artiklar är emellertid uppenbart. Det är visserligen riktigt att artikel 166 LIR inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till artikel 164.2 LIR. Detta är emellertid inte avgörande och det är viktigt att kontrollera om dessa bestämmelser bildar ett system och undersöka det logiska samband som förenar dem.
- 100 En bokstavstolkning är inte heller den enda möjliga tolkningen av skattelagstiftningen. I detta avseende erinrar kommissionen om att Engie-koncernen själv har betecknat de vinster som följer av annulleringen av aktier som vinstutdelning. Vad gäller skrivelsen av den 31 januari 2018 finns den mening från skrivelsen som tribunalen citerat i punkt 295 i den överklagade domen och är otvetydig. Kommissionen har emellertid medgett att de luxemburgska myndigheterna i denna skrivelse även gör gällande att artikel 166 LIR ska tolkas bokstavligt, att den ska tillämpas så snart de villkor som uppställs däri är uppfyllda och, slutligen, att bestämmelserna i artikel 164 LIR inte är ett nödvändigt villkor (*conditio sine qua non*) för tillämpningen av den ordning för skattebefrielse för andelar som föreskrivs i artikel 166 i denna lag.
- 101 För övrigt är skrivelsen av den 31 januari 2018 endast en av de uppgifter som kommissionen och tribunalen använde för att fastställa sambandet mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR, på samma sätt som 1965 års yttrande från Conseil d'État.

- 102 När det gäller den ekonomiska överensstämelsen mellan möjligheten att göra avdrag för zora-tilläggen i dotterbolagen och skattebefrielsen för holdingbolag från intäkter från kapitalandelar, begränsade sig tribunalen, i enlighet med den rättspraxis enligt vilken statligt stöd ska bedömas utifrån dess verkningar och inte utifrån dess form, till att ställa de aktuella transaktionernas rättsliga likhet mot deras ekonomiska verklighet och underströk att den formella uppdelningen av dem inte kunde dölja det verkliga sambandet mellan dem.
- 103 Slutligen är det uppenbart att kritiken att kommissionen inte identifierade andra bolag än dem i Engie-koncernen som hade mottagit förhandsbesked i skattefrågor för jämförbara upplägg saknar stöd vid en läsning av skälen 205 och 215 i det omtvistade beslutet.

b) Domstolens bedömning

1) Inledande synpunkter

- 104 Det följer av domstolens fasta praxis att medlemsstaternas åtgärder på områden där det inte har skett någon harmonisering av unionsrätten inte är undantagna från tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om kontroll av statligt stöd. Medlemsstaterna ska således avhålla sig från att vidta alla skatteåtgärder som kan utgöra ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden (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 65 och där angiven rättspraxis).
- 105 Det framgår även av domstolens fasta praxis att samtliga av följande villkor måste vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (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 66 och där angiven rättspraxis).
- 106 När det gäller selektivitetskriteriet ska det vid bedömningen av detta villkor fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (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 67 och där angiven rättspraxis).
- 107 För att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som ”sektiv” måste kommissionen för det första identifiera referenssystemet, det vill säga det ”normala” skattesystemet i den berörda medlemsstaten, och för det andra att åtgärden avviker från referenssystemet genom att behandla ekonomiska aktörer, som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem, olika. Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen behandlas olika, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när för det tredje den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av

eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (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 68 och där angiven rättspraxis).

- 108 Såsom påpekats i punkterna 78 och 79 ovan har fastställandet av referensramen större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom förekomsten av en ekonomisk fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal".
- 109 Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation är således beroende av att det i ett första steg görs en definition av den rättsliga reglering utifrån vars syfte jämförbarheten i faktiskt och rättsligt hänseende i förekommande fall ska bedömas för de företag som gynnas respektive inte gynnas av åtgärden i fråga (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 69 och där angiven rättspraxis).
- 110 För att bedöma om en skatteåtgärd är selektiv är det således viktigt att det skattesystem som gäller i allmänhet eller det referenssystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten är angivet på ett korrekt sätt i kommissionens beslut och prövas av den domstol som har att pröva en invändning avseende det sätt på vilket detta system är angivet. Eftersom fastställandet av referenssystemet 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 (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 där angiven rättspraxis).
- 111 I detta sammanhang har domstolen preciserat att fastställandet av referensramen, som ska ske efter ett kontradiktoriskt förfarande med den berörda medlemsstaten, ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt (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 72 och där angiven rättspraxis).
- 112 Vidare är det, utanför de områden där unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering, den berörda medlemsstaten som, vid utövandet av sina egna befogenheter på området för direkt beskattning och med hänsyn till sin fiskala autonomi, bestämmer de grundläggande kännetecknen för skatten, vilka i princip definierar det referenssystem eller det "normala" skattesystemet, utifrån vilket selektivitetsvillkoret ska bedömas. Detta gäller bland annat fastställandet av beskattningsunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen och eventuella undantag (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 73 och där angiven rättspraxis).
- 113 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, eftersom angivandet av detta system i sig är en nödvändig förutsättning för att bedöma inte bara huruvida det föreligger en fördel, utan även huruvida den är selektiv (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).

114 Denna slutsats påverkar emellertid inte möjligheten att, såsom var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), konstatera att själva referensramen, såsom den följer av nationell rätt, är oförenlig med unionsrätten på området för statligt stöd, eftersom det aktuella skattesystemet har utformats enligt parametrar som är uppenbart diskriminerande i syfte att kringgå unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 49).

2) Huruvida det skett en felaktig rättstillämpning och en missuppfattning av de faktiska omständigheterna vid fastställandet av den referensram som är begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR

115 För att fastställa vad som skulle ha varit en normal beskattning enligt luxemburgsk rätt och följaktligen förekomsten av en selektiv fördel för Engie-koncernen gjorde kommissionen, såsom angetts i punkterna 31–40 i förevarande dom, en tolkning av denna rätt som bland annat grundade sig på antagandet att det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg, i vilket principen om beskattning av bolagens inkomster föreskrivs, i Engie-koncernens fall inte gjorde det möjligt att undanta intäkter från kapitalandelar på holdingbolagsnivå med tillämpning av artikel 166 LIR och från den omständigheten att artiklarna 164 LIR och 166 LIR, jämförda med varandra, utgjorde hinder för en samtidig tillämpning av en skattebefrielse för dessa intäkter i holdingbolagen och ett avdrag för motsvarande belopp i dotterbolagen. Inom ramen för ett andrahandsresonemang ansåg kommissionen att denna simultana tillämpning borde ha varit utesluten med stöd av artikel 6 i lagen om skatteanpassning.

116 För att bedöma huruvida de aktuella åtgärderna var selektiva mot bakgrund av LIR ankom det således på tribunalen att pröva huruvida den skattebefrielse för intäkter som motsvarade zora-tilläggen, som beviljats på holdingbolagsnivå enligt nämnda åtgärder, avvek från de relevanta bestämmelserna i LIR inom ramen för de olika resonemang som kommissionen använde i det omtvistade beslutet och som bestreds av Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl.

117 Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. har med sin första grund bestritt tribunalens bedömning att kommissionens andra resonemang var välgrundat, enligt vilken tolkningen av artiklarna 164 LIR och 166 LIR ledde till slutsatsen att den skattemässiga behandlingen av zora i Engie-koncernen, genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, avvek från den ”normala” tillämpningen av dessa bestämmelser och således gav koncernen en selektiv fördel.

118 Såsom det har erinrats om i punkt 112 ovan är det den berörda medlemsstaten som på de områden av unionens skatterätt som inte är föremål för harmonisering och med iakttagande av sin egen befogenhet på området för direkt beskattning och med iakttagande av sin fiskala autonomi, fastställer skattens grundläggande kännetecken, såsom beskattningsunderlaget, och den beskattningsgrundande händelsen inbegripet eventuella undantag från skatteplikt. Dessa egenskaper definierar i princip referenssystemet eller det ”normala” skattesystemet.

119 Detta konstaterande är ett uttryck för den skatterättsliga legalitetsprincipen, vilken utgör en del av unionens rättsordning som allmän rättsprincip, enligt vilken det krävs att alla skyldigheter att betala en skatt och alla väsentliga delar som anger skattens grundläggande kännetecken anges i lag, varvid den skattskyldige ska kunna förutse och beräkna det skattebelopp som ska betalas och avgöra vid vilken tidpunkt han eller hon kan utkrävas det (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

- 120 Härav följer att kommissionen, vid fastställandet av referensramen för tillämpningen av artikel 107.1 FEUF på skatteåtgärder, i princip är skyldig att godta den tolkning av de relevanta bestämmelserna i nationell rätt som den berörda medlemsstaten gjort inom ramen för det kontradiktoriska förfarande som avses i punkt 111 ovan, under förutsättning att denna tolkning är förenlig med nämnda bestämmelsers lydelse.
- 121 Kommissionen kan endast frångå denna tolkning om den kan visa att en annan tolkning har företräde i denna medlemsstats rättspraxis eller administrativa praxis, på grundval av tillförlitliga och samstämmiga uppgifter som är föremål för detta kontradiktoriska förfarande.
- 122 Enligt artikel 4.3 FEU är nämnda medlemsstat skyldig att samarbeta lojalt under hela förfarandet för granskning av en åtgärd enligt unionsrättens bestämmelser om statligt stöd (dom av den 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, kommissionen/Scuola Elementare Maria Montessori och kommissionen/Ferracci, C-622/16 P-C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 83 och där angiven rättspraxis). Denna skyldighet innebär bland annat att nämnda medlemsstat i god tro till kommissionen ska lämna alla relevanta uppgifter som kommissionen begär om tolkningen av de bestämmelser i nationell rätt som är relevanta för att fastställa den referensram som följer av nationell rättspraxis eller nationell administrativ praxis.
- 123 Vad i förevarande fall gäller den skattemässiga behandlingen av sådana finansiella instrument som zora, angav tribunalen i punkt 292 i den överklagade domen att artikel 166 LIR ”inte formellt uppställer som villkor för att bevilja skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i moderbolaget att den utdelade vinsten först har beskattats i dotterbolaget”, efter det att kommissionen, i skäl 218 i det omtvistade beslutet angav kommissionen att det inte fanns ”något uttryckligt samband mellan artikel 166 LIR och artikel 164.1 och 2 LIR” och i punkt 300 i den överklagade domen att ”zora-tilläggen formellt sett inte utgör vinstutdelning”.
- 124 Tribunalen har således avvikit från en bokstavstolkning av dessa bestämmelser. Tribunalen bekräftade kommissionens synsätt och fann inledningsvis att skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar i ett holdingbolag enligt luxemburgsk rätt endast kunde komma i fråga om de inkomster som betalats ut av dess dotterbolag tidigare hade beskattats.
- 125 Tribunalen grundade sig härvid, i punkterna 295 och 296 i den överklagade domen, på två omständigheter som kommissionen hade angett i det omtvistade beslutet. Det rör sig för det första om skrivelsen av den 31 januari 2018, vilken ”inte på något sätt är tvetydig”, eftersom Storhertigdömet Luxemburg där medgav att ”alla andelar vars intäkter kan omfattas av systemet med undantag enligt artikel 166 LIR också omfattas av bestämmelserna i artikel 164 LIR”. Tribunalen hänvisade för det andra till 1965 års yttrande från Conseil d’État om förslaget till lag om införlivande av artikel 166 i LIR, i vilket Conseil d’État framhöll att syftet med denna bestämmelse var att ”med hänvisning till ekonomiska skäl och rättvisa skatter” det möjligt att undvika dubbel eller trefaldig beskattning av utdelade intäkter, men inte att undgå all beskattning av dessa intäkter”.
- 126 Tribunalen ansåg vidare att det fanns anledning att bortse från det formalistiska synsätt som bestod i att var och en av de transaktioner som utgjorde den finansiella struktur som utarbetats av de berörda bolagen skulle betraktas isolerat och att bortse från de juridiska omständigheterna för att bedöma den ekonomiska och skattemässiga verkligheten i detta upplägg, vilket föranledde den att i punkt 312 i den överklagade domen slå fast att zora-tilläggen i praktiken ”under de mycket specifika omständigheterna i förevarande mål, motsvarar vinstutdelningar”.

- 127 Efter att i punkterna 340–342 i den överklagade domen ha erinrat om att det i luxemburgsk rätt finns ett samband mellan skattebefrielsen för intäkter från kapitalandelar i ett moderbolag och avdragsrätten för inkomster som delats ut i dotterbolaget, drog tribunalen, i punkt 343 i den överklagade domen, slutsatsen att "[m]ed anledning av detta samband och den kombinerade effekten av dessa båda transaktioner hos de berörda holdingbolagen, utgör de omtvistade förhandsbeskeden ett undantag från den snäva referensramen" som utgörs av artiklarna 164 LIR och 166 LIR. Av detta följer, enligt tribunalens bedömning i punkterna 344 och 345 i samma dom, för det första att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den av denna kombinerade effekt, i skälen 208 och 209 i det omtvistade beslutet, drog slutsatsen att det förelåg ett undantag från nämnda referensram och, för det andra, att kommissionen inte hade gjort sig skyldig till någon felaktig rättstillämpning när den, på holdingbolagsnivå, beaktade den kombinerade effekten av möjligheten att göra avdrag för en intäkt i ett dotterbolag och den omständigheten att den senare undantogs från skatt på moderbolagsnivå.
- 128 De omständigheter som tribunalen grundade sig på, vilka det erinrats om i punkt 125 i förevarande dom, gjorde det emellertid inte möjligt för den att med giltig verkan slå fast att kommissionen, i enlighet med de principer som angetts i punkterna 120–122 i nämnda dom, hade kunnat styrka att en annan tolkning i luxemburgsk rätt, när det gäller frågan huruvida den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 166 LIR är villkorat av dotterbolagens skattebefriade inkomst, i luxemburgsk rätt bygger på en annan tolkning än den som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande, vilken är förenlig med ordalydelsen i denna bestämmelse, eftersom denna bestämmelse inte formellt uppställer ett sådant villkor.
- 129 Det ska i detta hänseende påpekas att när det gäller skrivelsen av den 31 januari 2018, var det, såsom Engie m.fl. har hävdat, till följd av en missuppfattning av lydelsen i skrivelsen som tribunalen, i punkt 295 i den överklagade domen, fann att det av Storhertigdömet Luxemburgs svar uttryckligen framgick att det förelåg ett villkorssamband mellan artikel 164 LIR och artikel 166 LIR, avseende en föregående beskattning av intäkterna hos den utdelande enheten för att komma i åtnjutande av den skattebefrielse som föreskrivs i sistnämnda bestämmelse. Det är nämligen uppenbart att det var utifrån den mening i denna skrivelse som citeras i nämnda punkt som tribunalen, i likhet med kommissionen, drog slutsatsen att det förelåg ett sådant samband. Detta konstaterande är oförenligt med andra avsnitt i nämnda skrivelse, i vilka medlemsstaten angav att nämnda bestämmelse "inte kräver att intäkterna från kapitalandelar ska beskattas i förväg för att komma i åtnjutande av den föreskrivna undantagsordningen", att artiklarna 164 LIR och 166 LIR inte ska tillämpas "tillsammans" och att "bestämmelserna i artikel 164 LIR inte utgör ett nödvändigt villkor (*conditio sine qua non*) för tillämpningen av den ordning för skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar som föreskrivs i artikel 166 LIR".
- 130 När det gäller 1965 års yttrande från Conseil d'État räcker det att konstatera, såsom generaladvokaten har gjort, i punkt 121 i sitt förslag till avgörande, att det i detta yttrande endast anges att den bestämmelse som prövades däri, vilken motsvaras av artikel 166 LIR, hade till syfte att undvika kedjebeskattnings av bolagsvinster i ett dotterbolag och dess moderbolag innan de delades ut till aktieägarna, utan att det anges att denna bestämmelse även syftade till att undvika all dubbel icke-beskattnings av inkomster från moderbolagets innehav.
- 131 Det var således efter en bedömning som var behäftad med en felaktig rättstillämpning och en missuppfattning av de faktiska omständigheterna som tribunalen, i punkt 298 i den överklagade domen, fastställde kommissionens konstaterande att det förelåg ett villkorssamband mellan artiklarna 164 LIR och 166 LIR på så sätt att ett moderbolags skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar skulle villkoras av att den utdelade vinsten beskattades hos dotterbolaget.

- 132 Överklagandet ska således bifallas såvitt avser den första grunden för överklagandena, utan att det är nödvändigt att pröva den andra delen av Storhertigdömet Luxemburgs första grund för överklagandet, vilken avser fel vad gäller undantaget från det referensramverk som är begränsat till artiklarna 164 LIR och 166 LIR.

2. Den andra grunden för överklagandena

a) Parternas argument

- 133 Den andra grunden i mål C-451/21 P består av fyra delar. Den första delen avser att tribunalen antog en uppenbart felaktig premis och missuppfattade den nationella rätten. Den andra delen avser att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid fastställandet av den referensram som den hade valt i fråga om rättsmissbruk och att den överklagade domen var bristfälligt motiverad och motsägelsefull. Den tredje delen avser fel vad gäller styrkandet av ett undantag från denna referensram. Den fjärde delgrunden har återopats i andra hand och avser åsidosättande av Storhertigdömet Luxemburgs rätt till försvar.
- 134 Med den första delen av denna grund har Storhertigdömet Luxemburg bland annat gjort gällande att tribunalens hela resonemang grundar sig på den felaktiga premisen att samma skattemässiga resultat som det som Engie-koncernen uppnådde inte hade varit möjligt utan förekomsten av mellanhänder, vilka skulle utgöra en väsentlig länk i koncernens finansiella struktur. Storhertigdömet Luxemburg har emellertid erinrat om att det i första instans anförde att ett direkt zora, som ingåtts utan anlitan av en mellanhand, skulle ha lett till samma skattepliktiga resultat som det som följer av ett indirekt zora, eftersom borgenären först vid konverteringen av det direkta zora kunde åtnjuta den skatteneutralitet som är tillåten enligt artikel 22a LIR, och därefter, i ett andra skede, skattebefrielsen för en eventuell utdelning eller vinst enligt artikel 166 LIR, vilket tribunalen medgav när den fann att dessa artiklar inte formellt uteslöt ett sådant undantag.
- 135 Tribunalen gjorde således en felaktig bedömning när den fann att tre av de kriterier för rättsmissbruk som föreskrivs i artikel 6 i lagen om skatteanpassning var uppfyllda och att de aktuella förhandsbeskeden följaktligen avvek från referensramen.
- 136 Med den andra grundens andra del har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande för det första att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den fann att det inte var nödvändigt att beakta administrativ praxis, eftersom artikel 6 i lagen om skatteanpassning inte hade gett upphov till tolkningssvårigheter. Tribunalen åsidosatte således domstolens praxis, av vilken följer att det vid fastställandet av referensramen föreligger en skyldighet att göra en detaljerad analys av den lagstiftning som är tillämplig i den berörda medlemsstaten samt av dess administrativa praxis och domstolspraxis. Denna bedömning är än viktigare eftersom artikel 6 i lagen om skatteanpassning är avfattad i allmänna ordalag och därför kräver en bedömning från fall till fall. Anmärkningen att Storhertigdömet Luxemburg inte gav kommissionen några exempel på sin administrativa praxis, förutom att kasta om bevisbördan, är inte riktig, eftersom flera exempel på förhandsbesked i skattefrågor har översänts till kommissionen av denna medlemsstat.
- 137 För det andra är den referensram som tribunalen använde ofullständig, eftersom den inte erinrar om att den luxemburgska myndigheten endast i undantagsfall använder begreppet rättsmissbruk, vidare eftersom den inte tar hänsyn till att den skattskyldige är helt fri att välja den form som

vederbörande anser vara minst kostsam ur skattesynpunkt och slutligen, eftersom denna valfrihet för den skattskyldige utgör hinder för att skattemyndigheten ingriper i de val som denne väljer i sitt företags intresse och ersätter den skattskyldiges bedömning med sin egen.

- 138 För det tredje angav tribunalen ett undantag från målet med referenssystemet och inte från själva systemet, trots att det i fast rättspraxis erinras om att endast ett undantag från referensramen gör det möjligt att fastställa att en åtgärd är selektiv. Det ankommer inte på kommissionen eller tribunalen att inom ramen för reglerna om statligt stöd i stället för den berörda medlemsstaten definiera målet med det nationella skattesystemet.
- 139 Med den andra grundens tredje del har Storhertigdömet Luxemburg särskilt gjort gällande att tribunalen bortsåg från den ekonomiska osäkerheten för de aktuella transaktionerna, vars resultat var beroende av dotterbolagens resultat. Om tribunalen hade beaktat denna osäkerhet, skulle den oundvikligen ha funnit att det andra kriteriet för rättsmissbruk, som avser en minskning av skattebördan, inte var uppfyllt. Dessutom är det enligt luxemburgsk rättspraxis inte möjligt att i efterhand dra slutsatsen att det föreligger rättsmissbruk genom en transaktion när denna transaktion tidigare har godkänts genom ett giltigt förhandsbesked i skattefrågor.
- 140 Med den fjärde delen av denna grund har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att dess rätt till försvar har åsidosatts, eftersom kommissionen i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet endast i förbigående och i en enda punkt nämnde förekomsten av ett eventuellt rättsmissbruk, som inte definierats specifikt, utan i samband med möjligheten för dotterbolagen att göra avdrag för zora-tilläggen. Denna anmärkning motsvarar emellertid inte anmärkningen i det omtvistade beslutet.
- 141 Den andra grunden i mål C-454/21 P består av tre delar. Den första delen avser felaktig rättstillämpning och en uppenbart oriktig bedömning från tribunalens sida vid fastställandet av referensramen. Den andra delen avser felaktig rättstillämpning till följd av tribunalens fastställande av en selektiv fördel med avseende på artikel 6 i lagen om skatteanpassning. Den tredje delen avser en uppenbart oriktig bedömning till följd av tribunalens tolkning av luxemburgsk rätt.
- 142 Med den första delen av denna grund har Engie m.fl. hävdade att tribunalen gjorde en uppenbart oriktig bedömning när den fann att de inte hade bestritt definitionen av referensramen i den mån den utvidgades till att omfatta artikel 6 i lagen om skatteanpassning. De har nämligen i sin ansökan till tribunalen ifrågasatt kommissionens befogenhet och dess abstrakta tolkning av de kriterier för rättsmissbruk som den luxemburgska förvaltningsdomstolen har fastställt och hävdade att det är nödvändigt att beakta de luxemburgska myndigheternas administrativa praxis och domstolspraxis i situationer som är jämförbara med deras.
- 143 När det gäller den felaktiga rättstillämpningen har tribunalen, efter kommissionen, tolkat artikel 6 i lagen om skatteanpassning utan att beakta de tillämpliga rättsreglerna eller de luxemburgska myndigheternas administrativa praxis och domstolspraxis i situationer som är jämförbara med dem när det gäller liknande upplägg. Tribunalen har dessutom skrivit om det omtvistade beslutet i detta avseende.
- 144 Med den andra grundens andra del har Engie m.fl. gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning och åsidosatte sin egen praxis genom att utesluta att begreppet rättsmissbruk, även om det ska tolkas restriktivt, alltid ska bedömas från fall till fall.

- 145 Med den andra grundens tredje del har Engie m.fl. gjort gällande att även om det antas att referensramen omfattar artikel 6 i lagen om skatteanpassning, gjorde tribunalen en uppenbart oriktig bedömning vid tolkningen och tillämpningen av denna bestämmelse. Den motsade således sig själv när den fann att den direkta konverteringen av zora inte kunde ge upphov till en skattefri inkomst i den mening som avses i artikel 166 LIR med hänsyn till syftet med artikel 22a LIR, innan den medgav att dessa bestämmelser inte formellt uteslöt att intäkter var skattebefriade.
- 146 Kommissionen har bestritt den andra grunden för överklagandena.
- 147 Den har särskilt angett att tribunalen inte gjorde sig skyldig till missuppfattning när den slog fast att definitionen av referensramen som omfattade artikel 6 i lagen om skatteanpassning inte hade bestritts av Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. Tribunalen hade under alla omständigheter inte sagt att en bedömning av missbruk från fall till fall inte var nödvändig, utan den hade endast preciserat att kriterierna för missbruk var tydliga i luxemburgsk rätt.
- 148 I andra hand, även om kommissionen inte har ifrågasatt den skattskyldiges fria val att välja det minst beskattade alternativet och förbudet för skattemyndigheten att ersätta företagets eget val med sitt eget, anser den emellertid att dessa principer i luxemburgsk rätt begränsas av artikel 6 i lagen om skatteanpassning och att varje motsatt tolkning av denna artikel skulle göra den innehållslös.
- 149 När det gäller tribunalens omnämnande av att artikel 6 i lagen om skatteanpassning redan hade tillämpats, kan man inte därav dra slutsatsen att tribunalen ansåg att de aktuella åtgärderna var selektiva enbart på grund av detta, utan endast att den avsåg att skydda sig mot kritiken att denna bestämmelse var verkningslös.
- 150 Kommissionen har även angett att den inte har presumerat att det föreligger rättsmissbruk. Kommissionen har hävdat att ett direkt zora inte leder till samma skattemässiga resultat som ett indirekt zora och att även om så skulle vara fallet, så skulle frågan om rättsmissbruk kvarstå. Vidare analyserade kommissionen de fyra kriterierna för rättsmissbruk mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet, innan den drog slutsatsen att dessa kriterier var uppfyllda. Den omständigheten att de aktuella verksamheterna är utsatta för en ekonomisk osäkerhet är inte relevant i detta avseende. Det enda som är av betydelse är huruvida den aktuella skattemässiga behandlingen utgjorde missbruk eller ej.

b) Domstolens bedömning

- 151 Domstolen ska inledningsvis pröva Storhertigdömet Luxemburgs och Engies m.fl. argument att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den fann att kommissionen kunde fastställa att de aktuella förhandsbeskeden var selektiva mot bakgrund av den referensram som utgörs av artikel 6 i lagen om skatteanpassning utan att beakta nationell administrativ praxis avseende denna bestämmelse, av det skälet att denna inte gav upphov till tolkningssvårigheter.
- 152 För det första erinras om att för att en skatteåtgärd ska anses vara ”sektiv”, krävs inte bara kännedom om innehållet i de relevanta rättsreglerna, utan även en prövning av deras räckvidd, vilken bland annat grundar sig på den berörda medlemsstatens administrativa praxis och domstolspraxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 20).

- 153 För det andra, såsom generaladvokaten har påpekat, i punkterna 146–148 i sitt förslag till avgörande, kan en bestämmelse som syftar till att på ett horisontellt sätt förhindra missbruk på skatteområdet, såsom artikel 6 i lagen om skatteanpassning, som till sin natur har en särskilt hög grad av allmängiltighet, tillämpas i ett mycket stort antal sammanhang och situationer.
- 154 I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 112 i förevarande dom omfattas valet att föreskriva en sådan bestämmelse i nationell rätt och att fastställa det sätt på vilket skattemyndigheten ska genomföra bestämmelsen av medlemsstaternas egen befogenhet på området för direkt beskattning på de områden som inte har harmoniserats i unionsrätten och följaktligen av medlemsstaternas fiskala autonomi.
- 155 Med hänsyn till karaktären av en sådan bestämmelse för att motverka missbruk som den som avses i punkt 153 ovan, kan kommissionen emellertid endast dra slutsatsen att skattemyndighetens underlåtenhet att tillämpa den för att avslå en ansökan om skattemässig behandling som en skattskyldig ansökt om i en begäran om förhandsbesked i skattefrågor medförde att en selektiv fördel beviljades endast i den mån denna underlåtenhet avviker från nationell rättspraxis eller administrativ praxis avseende denna bestämmelse. I annat fall skulle kommissionen själv kunna definiera vad som utgör en korrekt tillämpning av en sådan bestämmelse, vilket skulle överskrida gränserna för de befogenheter som den har enligt fördragen i fråga om kontroll av statligt stöd och vara oförenligt med medlemsstaternas fiskala autonomi som det erinrats om i föregående punkt.
- 156 Härav följer att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den i punkt 409 i den överklagade domen fann att det inte krävdes att kommissionen beaktade den luxemburgska skattemyndighetens administrativa praxis avseende artikel 6 i lagen om skatteanpassning, eftersom denna bestämmelse inte hade gett upphov till några tolkningsvårigheter.
- 157 Tribunalen underströk visserligen i punkt 409 att kommissionen, i skälen 293–298 i det omtvistade beslutet, hade hänvisat till en tjänsteanteckning från den luxemburgska förvaltningen och till domstolspraxis i denna medlemsstat, från vilken kommissionen hade hämtat de fyra kriterier som gjorde det möjligt att i luxemburgsk rätt konstatera att det förelåg rättsmissbruk på skatteområdet i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 158 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkterna 153 och 154 i sitt förslag till avgörande, begränsade sig kommissionen emellertid, i detta avsnitt i det omtvistade beslutet, till en allmän prövning av villkoren för tillämpning av artikel 6 i lagen om skatteanpassning, utan att visa att den luxemburgska skattemyndigheten i de aktuella förhandsbeskeden hade avvikit från sin egen praxis avseende transaktioner som var jämförbara med de aktuella transaktionerna.
- 159 Överklagandet ska således även bifallas på den andra grunden, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga argument som Storhertigdömet Luxemburg och Engie m.fl. har anfört till stöd för denna grund.
- 160 Med hänsyn till att överklagandena ska bifallas på den första och den andra grunden, ska den överklagade domen upphävas, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunderna för överklagandena. Att bifalla överklagandet såvitt avser dessa grunder får nämligen till följd att tribunalens konstaterande i punkt 478 i den överklagade domen, enligt vilket tribunalens slutsats, att underkännandet av de grunder för ogiltigförklaring som i huvudsak avsåg analysen i det

omtvistade beslutet av en referensram begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR, eller av en referensram bestående av artikel 6 i lagen om skatteanpassning, räckte för att fastställa att de aktuella förhandsbeskeden var selektiva, saknar grund.

V. Talan vid tribunalen

- 161 Enligt artikel 61 första stycket andra meningen i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, själv slutligt avgöra ärendet, om detta är färdigt för avgörande.
- 162 Så är fallet i förevarande mål, eftersom grunderna för talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen och prövningen av dem kräver inte att det vidtas några ytterligare åtgärder för processledning eller för bevisupptagning.
- 163 Domstolen ska först pröva den första och den andra grunden för talan i mål T-516/18 och den andra och den tredje grunden för talan i mål T-525/18, i den mån klagandena har kritiserat kommissionen för att felaktigt ha dragit slutsatsen att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor hade gett selektiva fördelar mot bakgrund av den referensram som är begränsad till artiklarna 164 LIR och 166 LIR och den referensram som utgörs av artikel 6 i lagen om skatteanpassning, vilka tribunalen analyserade i den överklagade domen och som motsvarar det andra och det fjärde resonemanget som avses i punkt 31 ovan.
- 164 När det gäller det andra resonemanget om selektivitet som avses i punkt 31 i förevarande dom, är det utrett att kommissionen inkluderade artikel 166 LIR i referensramen som inskränkte sig till bestämmelserna i luxemburgsk rätt om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar. Kommissionen ansåg emellertid att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor var resultatet av en felaktig tillämpning av denna bestämmelse.
- 165 I skäl 202 i det omtvistade beslutet konstaterade kommissionen att begreppet ”intäkter från andelar”, i den mening som avses i artikel 166 LIR, inte definierades i lagen och stödde sig därefter, för att definiera detta begrepp, på skrivelsen av den 31 januari 2018, i vilken Storhertigdömet Luxemburg angav att ”alla andelar vars intäkter kan omfattas av skattebefrielsen i artikel 166 i LIR även omfattas av skyldigheten i artikel 164 i LIR”. Tribunalen drog härav slutsatsen att begreppet ”intäkter från andelar”, som omfattas av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 166 LIR, består av ”utdelning” till innehavare av värdepapper i den mening som avses i artikel 164 LIR, samtidigt som den preciserade att dessa vinstutdelningar skulle ha beskattats hos den utdelande enheten. Kommissionen underströk i skälen 204 och 213 i det omtvistade beslutet att det sistnämnda villkoret var tillämpligt, utan att det var relevant att kvalificera de aktuella inkomsterna som vinstutdelning eller reavinst.
- 166 I skäl 212 i det omtvistade beslutet medgav kommissionen dessutom uttryckligen att den intäkt som LNG Holding och CEF erhöll från konverteringen av zora ur ekonomisk synvinkel motsvarade en sådan vinstutdelning.
- 167 Eftersom denna utdelning emellertid inte beskattades i LNG Supply och GSTM, konstaterade kommissionen ett undantag från en referensram som består av regler i luxemburgsk rätt om skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar och beskattning av vinstutdelning. Närmare bestämt drog kommissionen slutsatsen om detta undantag från den omständigheten att den

luxemburgska skattemyndigheten, genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, godtog att genomförandet av zora-tilläggen i LNG och CEF omfattades av skattebefrielsen för intäkter från andelar enligt artikel 166 LIR, trots att dessa tillägg hade dragits av från LNG Supply och GSTM:s skattepliktiga vinst.

- 168 Denna bedömning är emellertid behäftad med ett fel som, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 110 ovan, påverkar hela det andra resonemanget om selektivitet som avses i punkt 31 i denna dom.
- 169 Det framgår av prövningen av de första grunderna för överklagandena, särskilt av punkterna 128–131 i förevarande dom, att kommissionen felaktigt trodde att den av skrivelsen av den 31 januari 2018 och av 1965 års yttrande från Conseil d'État kunde sluta sig till att det förelåg ett villkorsförhållande mellan artikel 164 LIR och artikel 166 LIR, avseende en föregående beskattning av intäkterna hos den utdelande enheten för att komma i åtnjutande av den skattebefrielse som föreskrivs i sistnämnda bestämmelse.
- 170 Vidare har kommissionen inte undersökt, och än mindre visat, att begreppet ”utdelning” i den mening som avses i artikel 164 LIR i luxemburgsk rätt, med hänvisning till vilket Storhertigdömet Luxemburg anser att ”intäkter från andelar” i den mening som avses i artikel 166 LIR ska definieras, är oförenligt med begreppet kostnad som är ”skattemässigt avdragsgillt” för den utdelande enheten.
- 171 Även om det, såsom kommissionen angav i skäl 212 i det omtvistade beslutet, antas att de zora-tillägg som omfattades av de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor ur ekonomisk synvinkel utgjorde en vinstutdelning i den mening som avses i artikel 164 LIR, kunde de sistnämnda besluten likväl inte avvika från artikel 166 i denna lag genom att kvalificera nämnda zora-tillägg som andelar för LNG Holding och CEF, och följaktligen genom att undanta dessa intäkter med stöd av sistnämnda bestämmelse. Domstolen konstaterar således att kommissionen, vad gäller det andra resonemanget, inte har följt de principer som anges i punkterna 120–122 i förevarande dom.
- 172 En sådan slutsats påverkar emellertid inte en prövning av huruvida de aktuella förhandsbeskeden eventuellt är selektiva mot bakgrund av konstaterandet att LNG Supply och GSTM:s intäkter under varje berört räkenskapsår, som motprestation för avdraget som kostnader för zora-tilläggen, beskattades på den marginal som överenskommits med den luxemburgska skattemyndigheten och inte med tillämpning av de allmänna skattereglerna, av vilka det följer att ett bolags skattebörda i princip beräknas med tillämpning av en standardskattesats på de faktiskt inkomsterna, med avdrag för driftskostnader och andra kostnader.
- 173 När det gäller det fjärde resonemang som avses i punkt 31 ovan, framgår det av punkterna 153–158 i förevarande dom att kommissionens analys av en selektiv fördel till följd av artikel 6 i lagen om skatteanpassning inte tillämpats, avseende rättsmissbruk, även är behäftad med rättsliga fel, eftersom kommissionen underlät att visa att den luxemburgska skattemyndigheten i de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor hade avvikit från sin egen praxis avseende transaktioner som var jämförbara med dem som är aktuella i förevarande mål.
- 174 Därefter ska den första och den andra grunden för talan i mål T-516/18 och den andra och den tredje grunden för talan i mål T-525/18 prövas, i den mån klagandena genom dessa har kritiserat kommissionen för att felaktigt ha dragit slutsatsen att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor

hade gett LNG Holding och CEF eller Engie-koncernen selektiva fördelar mot bakgrund av en referensram som utvidgades till att omfatta det luxemburgska systemet för bolagsskatt, vilket motsvarar det första och det tredje resonemanget som avses i punkt 31 i förevarande dom.

- 175 När det gäller det första resonemang som avses i punkt 31 ovan, ska det påpekas att kommissionen, såsom framgår av skälen 166 och 196 i det omtvistade beslutet, inte ansåg att de undantag som föreskrevs i det luxemburgska systemet för bolagsbeskattning, och i synnerhet det undantag som föreskrivs i artikel 166 LIR, i sig utgjorde en stödordning, utan att tillämpningen av dem genom de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor hade gett Engie-koncernen en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Kommissionen har således varken påstått eller styrkt att den sistnämnda bestämmelsen har åsidosatts på grund av själva förekomsten av de relevanta luxemburgska skattebestämmelserna.
- 176 Det typfall som nämns i punkt 114 i förevarande dom, där kommissionen anser att själva referensramen, såsom den följer av nationell rätt, är oförenlig med unionsrätten på området för statligt stöd, är följaktligen inte aktuellt i förevarande mål.
- 177 Såsom framgår av punkterna 112 och 118 ovan ska det referenssystem eller det ”normala” skattesystem som ska ligga till grund för bedömningen av selektivitetskriteriet omfatta de bestämmelser som föreskriver de skattebefrielser som den nationella skattemyndigheten har ansett vara tillämpliga i det aktuella fallet, när dessa bestämmelser inte i sig ger upphov till någon selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I ett sådant fall kan kommissionen, med hänsyn till medlemsstaternas egna befogenheter på området för direkt beskattning och iakttagandet av medlemsstaternas fiskala autonomi, vilka det erinrats om i punkt 118 i förevarande dom, inte införa ett undantag från en referensram genom att endast konstatera att en åtgärd avviker från ett allmänt mål för beskattning av alla bolag med hemvist i den berörda medlemsstaten, utan att beakta bestämmelser i nationell rätt som anger hur detta mål ska genomföras.
- 178 I förevarande fall har kommissionen, med stöd av en referensram som utsträckts till att omfatta det luxemburgska systemet för bolagsskatt, såsom framgår av skälen 171–176 i det omtvistade beslutet, inte inkluderat artikel 166 LIR i detta sammanhang.
- 179 I skälen 179, 182, 184, 185, 187, 188, 190 och 192 i det omtvistade beslutet, underkände kommissionen relevansen av artikel 166 LIR, med motiveringen att tillämpningen av denna bestämmelse inte kunde påverka slutsatsen att den kombinerade effekten av avdragsrätten för zora-tilläggen i LNG Supply och GSTM och skattebefrielsen för motsvarande intäkter i LNG Holding och CEF avvek från målet med det allmänna luxemburgska systemet för bolagsskatt, nämligen att beskatta vinsten för alla bolag som är skattskyldiga i Luxemburg. Det var på grundval av en sådan analys som kommissionen, såsom framgår av skälen 192 och 193 i samma beslut, drog slutsatsen att undantaget från denna referensram hade formen av en skattebefrielse för de intäkter som LNG Holding och CEF hade i egenskap av holdingbolag för LNG Supply respektive GSTM.
- 180 Mot bakgrund av vad som anförts ovan i punkt 177 finner domstolen att denna slutsats är felaktig i rättsligt hänseende. Artikel 166 LIR, som utgör den rättsliga grunden för de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor, borde nämligen ha ingått i den referensram som definierar det ”normala” skattesystemet, eftersom kommissionen inte ansåg att denna bestämmelse i sig gav en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

- 181 Detta fel har, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 110 i förevarande dom, också med nödvändighet medfört att hela den selektivitetsanalys som kommissionen gjort enligt en referensram som utsträckts till att omfatta det luxemburgska systemet för bolagsskatt, är felaktig.
- 182 Vad slutligen gäller det tredje resonemang som avses i punkt 31 ovan, medför de fel som konstaterats i punkterna 168–171 och 180 i samma dom även att kommissionens bedömning av effekterna av de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor vad avser Engie-koncernen, inte kan godtas.
- 183 I skälen 252–254 i det omtvistade beslutet, vilka rör skattebefrielsen för intäkter från andelar med tillämpning av artikel 166 LIR, återgav kommissionen i huvudsak den bedömning som gjorts inom ramen för det andra resonemanget, som grundade sig på ett referensramverk som var begränsat till bestämmelser i luxemburgsk rätt om beskattning av vinstutdelning och skattebefrielse för intäkter från kapitalandelar, och hänvisade i detta avseende bland annat till skäl 202 i samma beslut. Av detta följer att denna bedömning är behäftad med samma fel som den som konstaterats i punkterna 168–171 i förevarande dom.
- 184 Vidare framgår det av skäl 245 i det omtvistade beslutet att kommissionen vid denna bedömning beaktade det luxemburgska systemet för bolagsbeskattning, såsom det beskrivs i skälen 171–190 i detta beslut, som referensram. Såsom angetts i punkterna 180 och 181 i förevarande dom är denna definition av referensramen felaktig, eftersom den inte innefattar artikel 166 LIR.
- 185 För övrigt kunde kommissionen, av de skäl som anges i punkt 177 i förevarande dom, inte med giltig verkan införa ett undantag från det ”normala” skattesystemet inom ramen för denna tredje form av resonemang enbart med hänvisning till ett allmänt mål i det luxemburgska systemet för beskattning av vinster i bolag med hemvist i Luxemburg, såsom den gjorde i skäl 256 i det omtvistade beslutet.
- 186 Av det ovan anförda följer att talan ska bifallas såvitt avser den första och den andra grunden i mål T-516/18 och den andra och den tredje grunden för talan i mål T-525/18, vilka i huvudsak avser oriktig bedömning och felaktig rättstillämpning vid fastställandet av en selektiv fördel. Det omtvistade beslutet ska följaktligen ogiltigförklaras, utan att det är nödvändigt att pröva övriga grunder i talan om ogiltigförklaring.

VI. Rättegångskostnader

- 187 Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör saken.
- 188 Enligt artikel 184.1 i rättegångsreglerna ska artikel 138.1 i rättegångsreglerna tillämpas i mål om överklagande. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.
- 189 Vad gäller överklagandet i mål C-451/21 P ska kommissionen, eftersom Storhertigdömet Luxemburg har vunnit målet, i enlighet med dess yrkanden förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Storhertigdömet Luxemburg.

- 190 Vad beträffar det överklagande som ingetts i mål C-454/21 P, ska kommissionen, eftersom Engie m.fl. har vunnit målet, i enlighet med deras yrkanden förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Engie m.fl.
- 191 Eftersom talan vid tribunalen har bifallits, ska kommissionen ersätta samtliga rättegångskostnader som är hänförliga till förfarandet i första instans.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) Målen C-451/21 P och C-454/21 P förenas vad gäller domen.**
- 2) Tribunalens dom av den 12 maj 2021, Luxemburg m.fl. mot kommissionen (T-516/18 och T-525/18, EU:T:2021:251), upphävs.**
- 3) 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, ogiltigförklaras.**
- 4) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna för överklagandet i målen C-451/21 P och C-454/21 P.**
- 5) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna i första instans.**

Underskrifter