Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 25. maj 2023 [1]

Sag C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV og
LM
mod

Europa-Kommissionen

»Appel – statsstøtte – begrebet støtte – fordel – selektiv karakter – skattemæssig behandling af offentlige kasinooperatører i Tyskland – Kommissionens afvisning af en klage – fælles undersøgelse«

1. »Simul stabunt aut simul cadent« (»De vil blive stående sammen eller falde sammen«) er en udtalelse, der tilskrives pave Pius 11., som han fremsatte under forhandlingerne, der blev indledt for at afklare forholdet mellem den romerskkatolske kirke og det tidligere Kongerige Italien, og som førte til undertegnelsen af Lateranforliget og Laterankonkordatet den 11. februar 1929. Den er udtryk for pavens faste vilje om at modsætte sig, at kun forliget blev tillagt uigenkaldelig karakter, og at disse to dokumenters skæbne således blev adskilt.

2. I den foreliggende sag er Domstolen bl.a. blevet anmodet om at tage stilling til, om der foreligger en sådan sammenhæng mellem fordelen og selektiviteten, som er de grundlæggende betingelser for begrebet »statsstøtte« på skatteområdet. Hvis dette er tilfældet, følger det heraf, at et anbringende, der er fremsat for Retten mod Europa-Kommissionens vurdering af, hvorvidt én af disse betingelser er opfyldt, nødvendigvis må anses for også at vedrøre den anden.

3. Med deres appel har Fachverband Spielhallen eV og LM (herefter »appellanterne«) nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets kendelse af 22. oktober 2021, Fachverband Spielhallen og LM mod Kommissionen (sag T-510/20, herefter »den appellerede kendelse«, ikke trykt i Sml.), hvorved Retten frifandt Kommissionen i det søgsmål, som appellanterne havde anlagt med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse C(2019) 8819 final af 9. december 2019 om statsstøtte SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) – Skattemæssig behandling af offentlige kasinooperatører i Tyskland, og statsstøtte SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Påstået garanti for operatører af offentlige kasinoer i Tyskland (lønsomhedsgaranti) (EUT 2020, C 187, s. 80, herefter »den omtvistede afgørelse«). Appellanterne har navnlig anfægtet Rettens afgørelse om ikke at undersøge deres argumentation med den begrundelse, at den ikke vedrørte Kommissionens konstatering af, at der ikke forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

[1] – Originalsprog: fransk.

Tvistens baggrund og den omtvistede afgørelse

4. Den 22. marts 2016 indgav appellanterne, Fachverband Spielhallen eV, en erhvervssammenslutning bestående af 88 udbydere af spilleautomater med pengepræmier, og LM, en operatør af spillemaskiner til lykkespil, tre klager til Europa-Kommissionen vedrørende den skattemæssige behandling af offentlige kasinooperatører i Tyskland.

5. Den tredje af disse klager vedrørte mere præcist Spielbank-Gesetz NRW (lov om kasinoer i delstaten Nordrhein-Westfalen, herefter »kasinoloven«), som var gældende i Nordrhein-Westfalen (Tyskland), indtil den blev erstattet i 2020. I henhold til denne lov var Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (herefter »WestSpiel«) den eneste koncessionshaver med ret til at drive offentlige kasinoer i denne delstat.

6. I henhold til kasinoloven var indtægterne fra kasinoerne underlagt to forskellige beskatningsordninger. For det første var indtægterne fra penge- og hasardspil underlagt en særlig beskatningsordning i form af en kasinoafgift. For det andet var indtægter, der ikke hidrørte fra disse spil, såsom indtægter fra restaurationslokaler, underlagt den normale skatteordning, der bestod af indkomstskat eller selskabsskat og erhvervsskat (herefter »den normale skatteordning«).

7. I øvrigt bestemte kasinolovens § 14, at 75% af det årlige overskud, der blev angivet af offentlige kasinooperatører, uanset om det stammede fra penge- og hasardspil eller ej, skulle indbetales til delstaten Nordrhein-Westfalen. Såfremt den resterende fjerdedel af dette overskud oversteg 7% af summen af andelen af selskabskapitalen, reserverne og den gensidige fond, foreskrev denne paragraf, at hele overskuddet skulle overføres til delstaten (herefter »skatten på fortjeneste«).

8. Skatten på fortjeneste kunne imidlertid for så vidt angår den del af overskuddet, der består af indtægter, der ikke hidrører fra spil, fradrages i beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten og indkomstskatten eller selskabsskatten for »udgifter i forbindelse med erhvervsmæssige transaktioner«. Det er denne fradragsret (herefter »fradrag af skat på fortjeneste« eller »den omtvistede foranstaltning«), som appellanterne anfægtede i deres tredje klage med den begrundelse, at den udgjorde statsstøtte.

9. Efter skriftvekslinger med appellanterne fandt Kommissionen den 9. december 2019, at den omtvistede foranstaltning ikke indebar nogen selektiv fordel og dermed ikke udgjorde statsstøtte, og besluttede derfor ved den omtvistede afgørelse ikke at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF i forhold til den omtvistede foranstaltning.

10. I den omtvistede afgørelse fastslog Kommissionen, at de indtægter, som oppebæres af de offentlige kasinooperatører, og som ikke hidrører fra spil, var underlagt dels den normale skatteordning, dels den skat på fortjeneste, som den betegnede som en »særlig skat«.

11. Kommissionen anførte, at fradraget af skat på fortjeneste i beskatningsgrundlaget for selskabsskat og erhvervsskat ikke fulgte af en specifik bestemmelse, men af anvendelsen af de almindelige skatteregler i den normale skatteordning, hvorefter skatten beregnes på grundlag af nettooverskuddet efter fradrag af »udgifter i forbindelse med erhvervsmæssige transaktioner«, såsom i det foreliggende tilfælde skatten på fortjeneste. Ifølge Kommissionen fulgte det heraf, at fradrag af skat på fortjeneste ikke medførte en selektiv fordel.

12. I forlængelse af den omtvistede afgørelse fortsatte Kommissionen analysen af den omtvistede foranstaltning i lyset af de argumenter, som appellanterne havde fremført under den foreløbige undersøgelse.

13. Kommissionen har for det første anført, at appellanterne med deres argumenter implicit gjorde gældende, at skatten på fortjeneste var en skat, der kunne sammenlignes med beskatning af overskud, som ikke var fradragsberettiget efter de almindelige skatteregler i den normale skatteordning, bl.a. på grund af § 4, stk. 5b, i Einkommensteuergesetz (herefter »lov om indkomstskat«). Derimod kunne skatten på fortjeneste ifølge Kommissionen anses for en særlig skat af overskud. Kommissionen gjorde i denne forbindelse gældende, at § 4, stk. 5b, i lov om indkomstskat kun udelukkede, at erhvervsskatten, men ikke alle beskatninger af overskud, kunne kvalificere som fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter. Ifølge Kommissionen var der nemlig ingen bestemmelser, der generelt var til hinder for, at en særlig skat på fortjeneste var fradragsberettiget.

14. For det andet har Kommissionen besvaret et argument, som appellanterne har udledt af § 10, stk. 2, i Körperschaftsteuergesetz (herefter »lov om selskabsskat«), hvorefter indkomstskat og andre former for personskat ikke er fradragsberettigede med henblik på fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for selskabsskatten. Kommissionen har bl.a. anført, at denne bestemmelse vedrører generelle skatter af overskud, og at der ikke var noget, der tydede på, at den også fandt anvendelse på en særlig tillægsskat, såsom skatten på fortjeneste, som ingen andre skattepligtige end de offentlige kasinooperatører betalte, og hvis beskatningsgrundlag ikke nøjagtigt svarede til indtægterne fra de offentlige kasinoers virksomhed.

15. For det tredje har Kommissionen som svar på et andet argument fra appellanterne om, at udbytte ikke kunne fradrages i beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten og beskatningsgrundlaget for indkomstskatten i henhold til de almindelige skatteregler i den normale skatteordning, gjort gældende, at skatten på fortjeneste ikke var udbytte.

16. På baggrund af det ovenstående fandt Kommissionen i den omtvistede afgørelse, at fradrag af skat på fortjeneste var i overensstemmelse med den generelle regel om fradragsret for udgifter i forbindelse med erhvervsmæssige transaktioner, og at den derfor ikke var selektiv.

17. Endelig anførte Kommissionen i den omtvistede afgørelses punkt 159, at hvad mere specifikt angår kriteriet om fordelen, var andre erhvervsdrivende, og navnlig udbydere af spillemaskiner til lykkespil, ikke underlagt skatten på fortjeneste. Den omstændighed, at beløbet for denne særlige skat blev fradraget i beskatningsgrundlaget for andre skatter, kunne derfor ikke give WestSpiel nogen fordel i forhold til den normale skatteordning.

18. Kommissionen gjorde i denne forbindelse gældende, at skatten på fortjeneste i 2014 beløb sig til 82,02 mio. EUR, og at erhvervsskatten og selskabsskatten var på henholdsvis 17,7% og 15,6%. Den forelæggende ret har derfor bemærket, at fradragsretten for denne skat inden for grænserne i kasinolovens § 14 har ført til, at disse skattesatser ikke finder anvendelse på dette beløb. Som følge heraf blev WestSpiels samlede skyldige erhvervsskat og selskabsskat nedsat med 27,3 mio. EUR. Den samlede skattebyrde, som WestSpiel har måttet bære, er imidlertid samtidig blevet forhøjet med et langt højere beløb, nemlig netop disse 82,02 mio. EUR, svarende til skatten på fortjeneste.

19. Kommissionen konkluderede således i den omtvistede afgørelse, at den angivelige fordel som følge af, at en operatør som WestSpiel havde mulighed for delvist at fradrage skatten på fortjeneste i beskatningsgrundlaget for selskabsskat og erhvervsskat, under alle omstændigheder blev overgået af den større byrde, der var forbundet med betalingen af den nævnte skat, som var specifik for offentlige kasinooperatører og stadig var langt højere end disse to skatter.

20. I fodnote 87 til den omtvistede afgørelse præciserede Kommissionen, at for så vidt som selskabsskatten og erhvervsskatten er proportionale, og den personlige indkomstskat er progressiv, var fordelen for de virksomheder, der driver offentlige kasinoer, som følge af nedsættelsen af beskatningsgrundlaget med en del af skatten på fortjeneste, mindre end den ulempe, der følger af disses forpligtelse til at betale denne skat.

Retsforhandlingerne for Retten og den appellerede kendelse

21. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. august 2020 anlagde appellanterne et søgsmål med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

22. Til støtte for søgsmålet fremsatte de et enkelt anbringende om tilsidesættelse af deres proceduremæssige rettigheder som følge af Kommissionens afslag på at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF, idet denne institution efter den foreløbige undersøgelse ikke var i stand til at overvinde alle de alvorlige vanskeligheder, som den ifølge appellanterne var stødt på.

23. Ifølge Retten omfattede dette enkelte anbringende i det væsentlige fem led.

24. Med det første led gjorde appellanterne gældende, at Kommissionen med urette havde antaget, at de anså skatten på fortjeneste for at være en skat. Med det andet led gjorde de gældende, at Kommissionen havde kvalificeret skatten på fortjeneste som en »særlig skat«, idet den med urette fandt, at den måde, hvorpå den nationale lovgivning kvalificerer en foranstaltning, ikke er afgørende. Med det tredje led anfægtede appellanterne de kriterier, som Kommissionen havde anvendt til at kvalificere skatten på fortjeneste som skat. I det fjerde led gjorde de med en række argumenter gældende, at selv hvis det antages, at skatten på fortjeneste var en skat, havde den ikke kunnet fradrages i beskatningsgrundlaget for indkomstskat, selskabsskat og erhvervsskat. I det femte led fremførte de argumenter mod sammenligningen i fodnote 77 til den omtvistede afgørelse mellem skatten på fortjeneste og de særlige betalinger, der pålægges virksomheder, f.eks. for konkurrencebegrænsende adfærd, som er fradragsberettigede i henhold til tysk ret.

25. I den appellerede kendelses præmis 48 og 57 fastslog Retten, at appellanterne udelukkende kritiserede de angivelige mangler ved den omtvistede afgørelse, for så vidt som det heri blev afvist, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, og for så vidt som Kommissionen i denne afgørelse ikke havde foretaget en samlet undersøgelse af kriterierne for, at der forelå en fordel og selektivitet. Kommissionen havde derimod fokuseret på at godtgøre dels, som svar på appellanternes argumenter, at den angivelige selektivitet ikke var til stede i den foreliggende sag, dels og særskilt, at der ikke forelå nogen økonomisk fordel, uafhængigt af ethvert spørgsmål om selektivitet.

26. I den appellerede kendelses præmis 58 bemærkede Retten, at appellanterne navnlig ikke havde bestridt konstateringen i 159. betragtning og fodnote 87 til den omtvistede afgørelse, hvorefter fradrag af skat på fortjeneste ikke kunne give en fordel til en offentlig kasinooperatør som WestSpiel, eftersom den byrde, der påhviler denne operatør i forbindelse med skatten på fortjeneste, altid og uundgåeligt er langt større end den skat, der skulle have været betalt af det beløb, der svarede til denne skat.

27. I den appellerede kendelses præmis 60-66 undersøgte Retten ikke desto mindre, om bilag til replikken, der beskriver forskellige »beskatningsscenarier« baseret på regnskabsoplysninger for regnskabsårene 2014 og 2019, var relevante for påvisningen af, at der foreligger en fordel som følge af fradraget af skat på fortjeneste. I denne forbindelse fastslog Retten, at der ikke kunne tages hensyn til de oplysninger, der fremgår af disse bilag, med henblik på at bevise, at den nævnte fordel forelå, og at de under alle omstændigheder var fremsat for sent og skulle afvises.

28. Efter i den appellerede kendelses præmis 67 at have bemærket, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en fordel, skal vurderes uafhængigt af betingelsen om selektivitet, fastslog Retten i kendelsens præmis 68, at det var åbenbart, at appellanterne ikke havde grundlag for at gøre gældende, at den omtvistede afgørelse havde tilsidesat deres proceduremæssige rettigheder, eftersom de ikke havde godtgjort, at vurderingen af de oplysninger, som Kommissionen rådede over under den foreløbige undersøgelse af den omtvistede foranstaltning, burde have rejst tvivl og skabt alvorlige vanskeligheder med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt fradrag af skat på fortjeneste udgjorde en fordel for WestSpiel.

29. Endelig konkluderede Retten i den appellerede kendelses præmis 71, at det eneste anbringende skulle forkastes, og at sagen dermed var åbenbart ugrundet.

Parternes påstande

30. Appellanterne har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede kendelse ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

31. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– Appellanterne tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Appellen

Sammenfatning af parternes argumenter

32. Appellanterne har til støtte for deres appel fremsat et enkelt anbringende, hvormed de i det væsentlige har gjort gældende, at Retten ved at frifinde Kommissionen med den begrundelse, at den omtvistede foranstaltning ikke kunne give nogen fordel, begik en retlig fejl ved anvendelsen af de betingelser, der skal være opfyldt, for at en foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Hvis Retten ikke havde begået denne retlige fejl og således havde fastslået, at der forelå en fordel, burde den ligeledes have undersøgt, om denne fordel var materielt selektiv, og kunne således have konkluderet, at dette er tilfældet.

33. Som Retten i øvrigt medgav i den appellerede kendelses præmis 52, skal betingelserne om fordel og selektivitet undersøges samlet.

34. Appellanterne har i denne forbindelse anført, at det følger af fast retspraksis, at en national skatteforanstaltning udelukkende kan kvalificeres som selektiv efter en undersøgelse i tre trin, hvoraf den første forudsætter, at den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat identificeres. Det følger af denne undersøgelsesmetode i tre trin vedrørende betingelsen om selektivitet, at Retten for at kunne konkludere, at der ikke forelå en fordel, skulle have indledt med at definere den »normale« skatteordning.

35. Ifølge appellanterne var et omtvistet spørgsmål i sagen i første instans netop spørgsmålet om, hvorvidt den i kasinolovens § 14 fastsatte skat på fortjeneste, således som Kommissionen hævdede i den omtvistede afgørelses punkt 159, er en »særlig skat«, der kan fradrages i beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten og indkomstskatten eller selskabsskatten i henhold til de almindelige tyske skatteregler.

36. I den appellerede kendelse behandlede Retten ikke dette omtvistede punkt i sin retlige vurdering og gentog således de facto definitionen af den »normale« skatteordning i den omtvistede afgørelses punkt 159.

37. Hvis kvalificeringen som »særlig skat« ikke var korrekt, og hvis skatten på fortjeneste derimod, som appellanterne havde gjort gældende for Retten, udgjorde en overførsel eller udlodning af overskud, ville fradragsretten for denne skat udgøre en undtagelse til den »normale« skatteordning, og den omtvistede foranstaltning ville således have selektiv karakter.

38. Appellanterne har heraf udledt, at Retten i den appellerede kendelse foretog en urigtig anvendelse af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den afviste, at der forelå en fordel, uden forinden at have identificeret den »normale« skatteordning uafhængigt af Kommissionens vurdering i den omtvistede afgørelse, idet en sådan identifikation er et uundværligt trin med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel eller ej.

39. Kommissionen har heroverfor anført, at det eneste appelanbringende er uvirksomt og under alle omstændigheder helt ugrundet.

Bedømmelse

40. Indledningsvis skal der kort tages stilling til Kommissionens argument om, at det eneste appelanbringende hviler på en fejlagtig forståelse af den appellerede kendelse.

41. Det skal i denne forbindelse påpeges, at Rettens frifindelse af Kommissionen ikke, som appellanterne har gjort gældende, var begrundet i, at der ikke forelå en fordel, som blev indrømmet ved den omtvistede foranstaltning, således som det konstateres i den omtvistede afgørelse. Som det bl.a. fremgår af kendelsens præmis 58, er denne frifindelse begrundet i den omstændighed, at appellanterne ikke i deres søgsmål har påberåbt sig noget anbringende om eksistensen af denne fordel. De begrænsede sig ifølge Retten til at rejse tvivl om konstateringen af, at den nævnte foranstaltning ikke var selektiv.

42. Retten fastslog i det væsentlige, at selv hvis det antages, at betingelsen om selektivitet er opfyldt, således som appellanterne havde gjort gældende for Retten, kan den omtvistede foranstaltning ikke udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, når der ikke foreligger en fordel for disse begunstigede. Følgelig havde appellanterne ikke godtgjort, at Kommissionens konklusion om, at der ikke forelå en sådan støtte, var fejlagtig.

43. Det fremgår imidlertid af appellen, at appellanterne har foreholdt Retten, at den ikke har undersøgt deres argumenter vedrørende den omtvistede foranstaltnings selektive karakter. Hvis Retten havde undersøgt og nødvendigvis tiltrådt disse argumenter, burde den ligeledes have fastslået, at den omtvistede foranstaltning medførte en fordel for de begunstigede. Betingelsen om en fordel og betingelsen om selektivitet i skattesager afhænger nemlig ifølge appellanterne begge af den omstændighed, at den effektive beskatning følger af en undtagelse fra den »normale skatteordning«, og de skal således undersøges samlet.

44. Spørgsmålet om, hvorvidt disse to betingelser skal være genstand for en sådan samlet vurdering, når den omhandlede foranstaltning har skattemæssig karakter, er kernen i den foreliggende sag.

45. Med henblik herpå skal forudsætningen for Rettens ræsonnement i den appellerede kendelses præmis 49-53 tages i betragtning.

46. Retten bemærkede indledningsvis, at kravet om selektivitet, der følger af artikel 107, stk. 1, TEUF, »klart [skal] adskilles fra en samtidig identificering af en økonomisk fordel«, for så vidt som Kommissionen, når den har konstateret, at der foreligger en fordel, desuden skal godtgøre, at denne fordel specifikt gavner en eller flere virksomheder.

47. Dernæst anerkendte Retten, at betingelserne om fordel og selektivitet i skattesager »kan undersøges samlet«, eftersom de begge »kræver, at det godtgøres, at den omtvistede skatteforanstaltning fører til en nedsættelse af det skattebeløb, som dens modtager normalt skulle have betalt i medfør af den almindelige skatteordning«, således som det var tilfældet i dom af 12. maj 2021, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen (T-516/18 og T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Retten fandt dels, at denne omstændighed imidlertid ikke betyder, at der »kan ses bort fra« tilstedeværelsen af en fordel, dels, at de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag adskiller sig fra de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Luxembourg

mod Kommissionen [2].

49. Rettens ræsonnement i denne passage i den appellerede kendelse kan efter min opfattelse sammenfattes som følger. For det første synes Retten at være af den opfattelse, at undersøgelsen af, om der foreligger en fordel, *i henhold til en generel regel*, der ligeledes finder anvendelse på skatteområdet, ikke kan være sammenfaldende med undersøgelsen af den selektive karakter. For det andet synes Retten at have indikeret, at disse to betingelser *i visse tilfælde, der henhører under skatteområdet*, kan gøres til genstand for en og samme undersøgelse med den begrundelse, at de begge indebærer en undersøgelse af, hvorvidt den pågældende foranstaltning medfører en lempelse af den skattebyrde, som den begunstigede normalt skulle bære.

50. Denne opfattelse af forholdet mellem undersøgelsen af fordelen og undersøgelsen af selektivitet på skatteområdet er efter min opfattelse fejlagtig.

51. Det skal indledningsvis anføres, at Kommissionen for at kunne kvalificere en sådan foranstaltning som selektiv ifølge fast retspraksis skal foretage en analyse i tre trin. Kommissionen er navnlig forpligtet til først at fastlægge referencerammen, dvs. den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og dernæst undersøge, om skatteforanstaltningen indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med referencerammen. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, har den pågældende medlemsstat derefter kun mulighed for at godtgøre, at denne foranstaltning er begrundet i referencerammens art eller almindelige opbygning. Spørgsmålet om, hvorvidt den undersøgte skatteforanstaltning har selektiv karakter, afhænger med andre ord af den forudgående fastlæggelse af referencerammen, hvilket indebærer, at en fejl, der er begået i forbindelse med denne fastlæggelse, nødvendigvis gør, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld [3].

52. I forbindelse med den foreliggende sag er det vigtigt at fastslå, at fastlæggelse af referencerammen med henblik på bedømmelse af selektiviteten, stadig ifølge retspraksis, »er af særlig betydning i forbindelse med [nationale] skattemæssige foranstaltninger, eftersom der kun kan godtgøres en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i forhold til en såkaldt »normal« beskatning« [4].

53. Da Domstolen således tydeligvis opererer med en forbindelse mellem begrebet »fordel« og begrebet »selektivitet« [5], udgør denne fastlæggelse en nødvendig forudsætning for at kunne vurdere ikke blot en skatteforanstaltnings selektive karakter, men også spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en fordel. I lighed med den vurdering, der foretages for at påvise en eventuel uberettiget forskelsbehandling med henblik på selektivitet på skatteområdet, foretages den kontrafaktiske vurdering, der har til formål at påvise, at der foreligger en fordel, i forhold til den »normale« skatteordning. Den omstændighed, at der foreligger en lempelse af skattebyrden for de virksomheder, der er omfattet af den omhandlede skatteforanstaltning, indebærer således nødvendigvis, at både betingelsen om selektivitet og betingelsen om fordel er opfyldt.

[2] – Dom af 12.5.2021 (T-516/18 og T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, herefter »dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe«, EU:C:2022:859, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

[4] – Dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe (præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

[5] – Som jeg har redegjort for i punkt 54 i mit forslag til afgørelse Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

54. Det følger heraf, at undersøgelsen af disse to betingelser skal foretages samlet på skatteområdet, *med undtagelse af* det tilfælde, hvor en støtteordning giver en fordel, hvis tildeling afhænger af skattemyndighedernes udøvelse af en vid skønsbeføjelse med hensyn til de begunstigede og tildelingsbetingelserne. I dette tilfælde har Domstolen nemlig for nylig bekræftet, at fastlæggelsen af referencerammen ikke er nødvendig for at vurdere dens selektivitet, idet udøvelsen af denne skønsbeføjelse nødvendigvis begunstiger modtagerne under ordningen i forhold til enhver anden virksomhed, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation [6]. Det er åbenbart, at anvendelsen af den i den foreliggende sag omhandlede støtteordning på ingen måde er betinget af udøvelsen af nævnte skønsbeføjelse.

55. Domstolen har i øvrigt præciseret, at fastlæggelsen af referencerammen skal følge af en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til hver medlemsstats nationale ret. Uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, er det den pågældende medlemsstat, som fastlægger de grundlæggende kendetegn ved skatten, som principielt definerer referencerammen [7].

56. I den foreliggende sag er det ubestridt, således som Retten i det væsentlige fastslog i den appellerede kendelses præmis 47 og 48, at appellanterne i deres skriftlige indlæg i første instans udtrykkeligt kritiserede rigtigheden af Kommissionens vurdering, hvorefter den omtvistede foranstaltning ikke har selektiv karakter, og flere gange henviste til den »normale« skatteordning for at godtgøre, at denne foranstaltning udgør en undtagelse til de almindelige skatteregler i den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, som udgør grundlaget for undersøgelsen af selektivitet.

57. Appellanterne har for Retten i det væsentlige gentaget det synspunkt, som allerede blev fremført under den foreløbige undersøgelse, og som Kommissionen afviste i den omtvistede afgørelse, hvorefter fradrag af skat på fortjeneste i beskatningsgrundlaget for indkomstskat, eller selskabsskat og erhvervsskat udgør en undtagelse til den »normale« skatteordning i Tyskland. Appellanterne har nærmere bestemt gjort gældende, at denne skat i henhold til de almindelige beskatningsregler i den »normale« skatteordning ikke kan fradrages i beregningsgrundlaget for de ovennævnte skatter med den begrundelse, at den udgør en overførsel eller udlodning af overskud og ikke en »særlig skat«, således som den kvalificeres i den omtvistede afgørelse, og at den, selv hvis det antages, at den udgør en skat, ikke kan fradrages som »udgifter i forbindelse med erhvervsmæssige transaktioner«.

58. I den appellerede kendelses præmis 10-12 gengav Retten det ræsonnement, hvorved Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde afvist denne opfattelse på grundlag af en fortolkning af tysk ret, navnlig § 4, stk. 5b, i lov om indkomstskat og § 10, stk. 2, i lov om selskabsskat [8]. Retten undersøgte imidlertid ikke appellanternes argumentation med henblik på at anfægte rigtigheden af en sådan fortolkning i forhold til visse principper og bestemmelser i tysk skatteret, idet en sådan argumentation udelukkende henviste til den omtvistede foranstaltnings selektive karakter.

6 – Jf. bl.a. dom af 2.2.2023, Spanien m.fl. mod Kommissionen (C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P, EU:C:2023:60, præmis 48 og 68).

7 – Dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe (præmis 72 og 73 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Jf. punkt 155-157 i den omtvistede afgørelse.

59. Retten bemærkede mere præcist i den appellerede kendelses præmis 48, at appellanterne udelukkende havde kritiseret den omtvistede afgørelse, for så vidt som det i denne afgørelse blev afvist, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, og, i denne kendelses præmis 58, at appellanterne ikke havde rejst tvivl om konstateringen i den omtvistede afgørelses punkt 159 og fodnote 87, hvorefter den omtvistede foranstaltning ikke kunne give en fordel.

60. Rettens tilgang er efter min opfattelse i strid med den retspraksis, der er nævnt i punkt 51-55 i dette forslag til afgørelse. Ifølge denne retspraksis er den undersøgelse, som Kommissionen skal foretage for at fastslå, om en støtteordning af skattemæssig karakter er selektiv, *sammenfaldende med* den undersøgelse – hvad angår fastlæggelsen af referencerammen (eller den »normale« skatteordning) – som skal foretages for at efterprøve, om den omtvistede foranstaltning medfører, at de begunstigede indrømmes en fordel.

61. Denne fortolkning afkræftes ikke af de argumenter, som Kommissionen har fremført i sine skriftlige indlæg, og som henviser til en begrebsmæssig forskel mellem betingelsen om en fordel og betingelsen om selektivitet [9] uden at forsøge at forklare, navnlig med henvisning til Domstolens praksis, hvorfor disse betingelser i en sag som den foreliggende skal gøres til genstand for en særskilt analyse.

62. Jeg vil i øvrigt tilføje, at hvis Retten havde analyseret appellanternes argumentation, hvormed de kritiserede Kommissionens fortolkning af tysk skatteret i den omtvistede afgørelse, kunne den i givet fald have konstateret, at fastlæggelsen af den referenceramme, der udgør den »normale« skatteordning, således som den fremgår af denne afgørelse, var fejlagtig. En sådan fejl ville nødvendigvis have betydet, at ikke blot hele selektivitetsanalysen, men ligeledes analysen af fordelen, var fejlbehæftet, eftersom den »normale« skatteordning, som det tidligere er anført, udgør det sammenligningsgrundlag, der anvendes i forbindelse med den kontrafaktiske bedømmelse med henblik på at efterprøve, om der foreligger en økonomisk fordel. Rettens konklusion i den appellerede kendelses præmis 68 om, at appellanterne ikke havde godtgjort, at vurderingen af de oplysninger, som Kommissionen rådede over, burde have givet anledning til tvivl og alvorlige vanskeligheder med hensyn til, hvorvidt fradrag af skat på fortjeneste udgjorde en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og at de derfor åbenbart ikke kunne gøre gældende, at den omtvistede afgørelse tilsidesatte deres proceduremæssige rettigheder, var således ikke begrundet.

63. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at Retten begik en retlig fejl ved at fastslå, at den af appellanterne anlagte sag var åbenbart ugrundet.

64. Denne konklusion er ikke, som Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende i sine skriftlige indlæg, i strid med den begrænsning, der følger af ne ultra petita-princippet, hvorefter Rettens beslutningsbeføjelse er begrænset til de spørgsmål, som parterne forelægger den. Ifølge Kommissionen kunne Retten ikke behandle spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel, uden at tilsidesætte dette princip, eftersom den kritik, som appellanterne havde fremført for Retten mod fastlæggelsen af referencerammen, formelt *alene* var rettet mod konstateringen af, at den omtvistede foranstaltning ikke var selektiv.

[9] – Med henblik herpå har Kommissionen som eksempel nævnt en individuel foranstaltning, der formodes at være selektiv, uden at den nødvendigvis indebærer tildeling af en fordel, og en foranstaltning, der er begrundet i arten eller den generelle opbygning af referencerammen, som ikke er selektiv, men som faktisk kan give den begunstigede en fordel. Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at anføre dels, at den omtvistede foranstaltning er en støtteordning, dels, at beviset for, at foranstaltningen er begrundet i arten eller den almindelige af referencerammen påhviler medlemsstaterne og derfor ikke udgør en nødvendig del af Kommissionens undersøgelse af selektiviteten (jf. dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Ungarn, C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

65. Jeg er overbevist om, at dette argument er udtryk for en sammenblanding af Rettens forpligtelse til at holde sig til genstanden for påstanden (petitum) med den forpligtelse, der fortsat påhviler Retten, til at besvare de anbringender, der er fremført for den, ved at anvende alle de relevante retsregler. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at selv om Unionens retsinstanser kun må træffe afgørelse vedrørende parternes påstande, idet det tilkommer dem at fastlægge tvistens rammer, skal de, foruden parternes argumenter, anvende de retsforskrifter, som er relevante for afgørelsen af den tvist, som de er forelagt. I modsat fald kan det tænkes, at de vil blive nødsaget til at basere deres afgørelse på urigtige retlige betragtninger [10].

66. Uafhængigt af den omstændighed, at appellanternes kritik udelukkende henviste til vurderingen af selektiviteten i den omtvistede afgørelse, var Retten således forpligtet til under anvendelse af den retspraksis, der er fastlagt i dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe, at fastslå, at en anfægtelse af fastlæggelsen af referencerammen nødvendigvis vedrører undersøgelsen af, om der foreligger en fordel, ud over undersøgelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter.

67. Det følger ligeledes af disse betragtninger, at Retten burde have taget stilling til appellanternes argumentation, selv om appellanterne heller ikke havde rejst tvivl om konstateringen i den omtvistede afgørelses punkt 159 og fodnote 87, hvorefter den omtvistede foranstaltning ikke kunne give de begunstigede en fordel, således som Retten bemærkede i den appellerede kendelses præmis 48.

68. Af hensyn til fuldstændigheden forekommer det mig nyttigt at foretage en præcisering.

69. Det skal præciseres, at Kommissionen i det nævnte punkt 159 og i den nævnte fodnote 87 havde anført, at fradraget for skat på fortjeneste, der mindst omfatter 75% heraf, ikke kan give en fordel til en offentlig kasinooperatør som WestSpiel. Den havde således sammenlignet det beløb, der blev betalt i 2014 i skat på fortjeneste (82,02 mio. EUR) med det beløb for denne skat, der blev fradraget i beskatningsgrundlaget for indkomstskat eller selskabsskat og erhvervsskat (27,3 mio. EUR), og således konkluderet, at den økonomiske fordel, der fulgte af dette fradrag, blev overgået af den, stadig stigende, byrde, der var forbundet med nævnte skat, og som var specifik for operatører af offentlige kasinoer.

70. Grundlaget for denne fortolkning er Kommissionens fortolkning af dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona [11], som Retten implicit har tilsluttet sig. Ifølge denne doms præmis 63 skal Kommissionen med henblik på undersøgelsen af de forskellige elementer, som en foranstaltning, der kan indebære statsstøtte, består af, tage hensyn til alle retlige og faktiske omstændigheder ved denne foranstaltning, herunder de overskud og byrder, som følger heraf.

71. Efter min opfattelse er dette princip åbenbart ikke relevant i den foreliggende sag. Det følger efter min opfattelse af denne dom, at der med henblik på at efterprøve, om de grundlæggende betingelser for begrebet »statsstøtte«, herunder fordelen, er opfyldt, skal tages hensyn til de overskud og byrder, der følger af en national skatteforanstaltning, som nødvendige konsekvenser *af den pågældende skatteforanstaltning*.

[10] – Jf. dom af 20.1.2021, Kommissionen mod Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

[11] – Dom af 4.3.2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

72. Disse overskud og byrder skal med andre ord følge af den foranstaltning, hvis virkning, en lettelse af de begunstigedes skattebyrder i forhold til den »normale beskatning«, er til diskussion, og ikke af kombinationen af denne foranstaltning og de skatteregler, der udgør den »normale« skatteordning.

73. I den foreliggende sag er det det overskud og de byrder, der følger af fradrag af skat på fortjeneste, der skal tages i betragtning i forbindelse med undersøgelsen af, om der foreligger en fordel, og ikke kombinationen af denne foranstaltning og selve skatten på fortjeneste, idet der ikke er nogen tvivl om, at denne henhører under den »normale« skatteordning.

74. Jeg er således overbevist om, at hvis den fortolkning, der er fremstillet i punkt 69 i dette forslag til afgørelse, skulle tiltrædes, ville den kunne ændre den logik, der ligger til grund for kontrollen med statsstøtte på skatteområdet, for så vidt som den ville gøre det muligt for medlemsstaterne at undtage enhver skatteforanstaltning fra kvalificeringen som statsstøtte ved at godtgøre, at den skattebyrde, som den pågældende skattepligtige virksomhed er underlagt, er større end den økonomiske fordel, som denne virksomhed opnår som følge af anvendelsen af den nævnte foranstaltning.

75. Det skal på dette sted påpeges, at i henhold til artikel 61, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten trufne afgørelse, således som det foreslås i dette forslag til afgørelse, enten selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse, eller hjemvise den til Retten til afgørelse.

76. Jeg er af den opfattelse, at Domstolen i den foreliggende sag bør hjemvise den foreliggende sag til Retten til behandling af det eneste anbringende, som appellanterne havde fremført for den.

77. Som allerede nævnt havde dette anbringende nemlig til formål at anfægte rigtigheden af Kommissionens fortolkning af national ret i forbindelse med fastlæggelsen af den referenceramme, som udgør den »normale« skatteordning, med hensyn til visse principper og bestemmelser i tysk skatteret. Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at den kontrol af fortolkningen af gældende national ret, som Kommissionen foretager i denne forbindelse, udgør en *vurdering af de faktiske omstændigheder* og derfor kun kan gøres til genstand for Domstolens undersøgelse under en appelsag med henblik på at efterprøve, om denne nationale ret er blevet gengivet forkert [12]. Jeg anfører imidlertid, at appellanterne ikke har fremført noget argument i forbindelse med den foreliggende appel med henblik på at få fastslået, at der foreligger en sådan forkert gengivelse.

Forslag til afgørelse

78. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen ophæver Den Europæiske Unions rets kendelse af 22. oktober 2021, Fachverband Spielhallen og LM mod Kommissionen (sag T-510/20), og hjemviser sagen til Retten med henblik på, at denne træffer afgørelse om det eneste anbringende, som Fachverband Spielhallen eV og LM havde fremført for den.

[12] – Dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe (præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).