Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PRIIT PIKAMÄE
föredraget den 25 maj 2023[1]

Mål C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
mot

Europeiska kommissionen

”Överklagande – Statligt stöd – Begreppet stöd – Fördel – Selektiv karaktär – Skattemässig behandling av kasinoföretag i Tyskland – Kommissionens avslag på ett klagomål”

1. ”Simul stabunt aut simul cadent” (”De står eller faller tillsammans”) är ett yttrande som tillskrivs påven Pius XI, vilket fälldes vid de förhandlingar om reglering av förbindelserna mellan Romersk-katolska kyrkan och det dåvarande Konungariket Italien som ledde fram till undertecknandet, den 11 februari 1929, av Lateranfördraget och konkordatet. Det ger uttryck för den fasta avsikten hos den katolska kyrkans överhuvud att motsätta sig att endast fördraget skulle göras oåterkalleligt och att de båda instrumenten i detta hänseende skulle skiljas från varandra.

2. I förevarande mål tillfrågas domstolen bland annat om det på skatteområdet föreligger ett sådant samband mellan en fördel och selektivitet, vilka utgör grundläggande inslag i begreppet statligt stöd. Om så är fallet skulle därav följa att en grund som vid tribunalen anfördes mot Europeiska kommissionens bedömning av uppfyllelsen av ett av dessa villkor med nödvändighet måste anses avse uppfyllelsen av även det andra.

3. Fachverband Spielhallen e.V. och LM (nedan kallade klagandena) har överklagat det beslut som Europeiska unionens tribunal meddelade den 22 oktober 2021, Fachverband Spielhallen och LM/kommissionen (T-510/20, nedan kallat det överklagade beslutet, ej publicerat), genom vilket tribunalen ogillade deras talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut C(2019) 8819 final av den 9 december 2019 angående statligt stöd SA.44944 (2019/C) (f.d. 2019/FC) – Skattemässig behandling av kasinoföretag i Tyskland och SA.53552 (2019/C) (f.d. 2019/FC) – Påstådd garanti för kasinoföretag i Tyskland (lönsamhetsgaranti) (EUT C 187, 2020, s. 80, nedan kallat det omtvistade beslutet). Särskilt har klagandena bestritt tribunalens beslut att inte pröva deras argumentation med motiveringen att denna inte avsåg kommissionens konstaterande vad avser att det inte förelåg någon fördel i den mening som avses i 107.1 FEUF.

[1] Originalspråk: franska.

Bakgrund till tvisten och det omtvistade beslutet

4. Den 22 mars 2016 ingav klagandena, Fachverband Spielhallen eV, en branschorganisation med 88 innehavare av utrustning för spel om pengar, samt LM, innehavare av spelautomater för hasardspel, tre klagomål till kommissionen avseende den skattemässiga behandlingen av kasinoföretag i Tyskland.

5. Det tredje av dessa klagomål gällde närmare bestämt Spielbank-Gesetz NRW (Nordrhein-Westfalens lag om tillstånd för offentliga kasinon, nedan kallad lagen om kasinon), vilken var i kraft i Nordrhein-Westfalen (Tyskland) till dess att den ersattes år 2020. Enligt denna lag var Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (nedan kallade WestSpiel) enda koncessionshavare för offentliga kasinon i nämnda delstat.

6. Enligt lagen om kasinon omfattades intäkterna från kasinon av två olika beskattningsordningar. Dels omfattades intäkter från spel om pengar och hasardspel av en särskild beskattningsordning som utgjordes av skatt på kasinon. Dels omfattades intäkter som inte härrörde från spel, exempelvis intäkter från restaurangverksamhet, av det normala skattesystemet, vilket utgörs av inkomstskatt eller bolagsskatt samt kommunal företagsskatt (nedan kallat det normala skattesystemet).

7. I 14 § lagen om kasinon föreskrevs dessutom att kasinoföretagens årliga deklarerade vinst, vare sig denna kom från spel om pengar och hasardspel eller ej, till 75 procent skulle betalas till delstaten Nordrhein-Westfalen. För den händelse att den återstående fjärdedelen av denna vinst översteg 7 procent av andelarna i bolagskapitalet, reserverna och den gemensamma fonden sammantagna föreskrevs det i denna artikel att hela denna vinst skulle betalas till denna delstat (nedan kallad ”vinstöverlåtelser”).

8. Vinstöverlåtelserna, i den del dessa kom från andra inkomster än från spel, var emellertid avdragsgilla från beskattningsunderlaget för kommunal företagsskatt samt inkomstskatt respektive bolagsskatt såsom ”utgifter för inkomsternas förvärvande”. Det är denna avdragsrätt (nedan kallat avdragsrätt för vinstöverlåtelser eller den omtvistade åtgärden) som klagandena bestred med sitt tredje klagomål med motiveringen att denna utgjorde ett statligt stöd.

9. Efter en skriftväxling med klagandena fann kommissionen den 9 december 2019 att den omtvistade åtgärden inte medförde någon selektiv fördel och därmed heller inte något stöd och beslutade därför genom det omtvistade beslutet att inte inleda det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF med avseende på detta stöd.

10. I det omtvistade beslutet konstaterade kommissionen att inkomster för kasinoföretag som inte kom från spel omfattades dels av det normala skattesystemet, dels av vinstöverlåtelser, som denna betecknade som en ”särskild skatt”.

11. Kommissionen förklarade att rätten att dra av vinstöverlåtelserna från beskattningsunderlaget för bolagsskatt och kommunal företagsskatt inte följde av någon särskild bestämmelse utan av de allmänna bestämmelserna om beskattning inom det normala skattesystemet, enligt vilka skatt ska beräknas på nettovinsten, efter avdragsrätt för ”utgifter för inkomsternas förvärvande”, sådana som, i förevarande fall, vinstöverlåtelserna. Härav följer enligt kommissionen att avdragsrätten för vinstöverlåtelser inte gav någon selektiv fördel.

12. Efter meddelandet av det omtvistade beslutet fortsatte kommissionen bedömningen av den omtvistade åtgärden med avseende på de argument som framförts av klagandena under den preliminära granskningen.

13. Kommissionen påpekade för det första att klagandena med sina argument underförstått hävdade att vinstöverlåtelser var en skatt som var jämförbar med skatter på vinster, vilka inte var avdragsgilla enligt de allmänna bestämmelserna om beskattning inom det normala skattesystemet, bland annat i enlighet med 4 § punkt 5b i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen). Däremot kunde enligt kommissionen vinstöverlåtelser anses vara en särskild skatt på vinster. Kommissionen gjorde härvid gällande att det i enlighet med 4 § punkt 5b inkomstskattelagen saknades avdragsrätt för rörelsekostnader endast vad gäller kommunal företagsskatt och inte vad gäller alla vinstskatter. Kommissionen ansåg nämligen att ingen bestämmelse på övergripande sätt utgjorde hinder för avdragsrätt för en särskild skatt på vinsterna.

14. För det andra besvarade kommissionen ett argument som klagandena framfört med hänvisning till 10 § punkt 2 i Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt), enligt vilket inkomstskatt och andra skatter som åvilar fysiska personer inte var avdragsgilla vid fastställelsen av beskattningsunderlaget för bolagsskatt. Kommissionen framhöll bland annat att denna bestämmelse avsåg den allmänna vinstskatten och att det inte fanns något däri som angav att den var tillämplig även på en tillkommande särskild skatt, sådan som vinstöverlåtelser, som inte betalades av någon annan beskattningsbar person än kasinoföretag och för vilken beskattningsunderlaget inte exakt motsvarade de inkomster som dessa sistnämnda haft genom sin verksamhet.

15. För det tredje angav kommissionen att vinstöverlåtelser inte utgjorde en utdelning, vilket var svar på ett annat argument från klagandenas sida om att utdelningar inte var avdragsgilla från beskattningsunderlaget för kommunal företagsskatt och beskattningsunderlaget för inkomstskatt enligt de allmänna bestämmelserna om beskattning inom det normala skattesystemet.

16. Mot bakgrund av ovanstående fann kommissionen i det omtvistade beslutet att avdragsrätten för vinstöverlåtelser stod i överensstämmelse med den allmänna bestämmelsen om avdragsrätt för utgifter för inkomsternas förvärvande och att den således inte var selektiv.

17. Slutligen förklarade kommissionen i punkt 159 i det omtvistade beslutet att vad närmare gällde kriteriet fördel omfattades inte övriga näringsidkare, och särskilt inte innehavare av automater för hasardspel, av vinstöverlåtelser. Att denna särskilda skatt drogs från beskattningsunderlaget för andra skatter kunde således inte ge WestSpiel någon fördel i förhållande till det normala skattesystemet.

18. Kommissionen anförde härvid att vinstöverlåtelserna under år 2014 uppgick till 82,02 miljoner euro och att procentsatserna för kommunal företagsskatt och bolagsskatt uppgick till 17,7 procent respektive 15,6 procent. Kommissionen förklarade därför att rätten till avdrag för dessa vinstöverlåtelser, inom de ramar som angavs i 14 § lagen om kasinon, medförde att nämnda skattesatser inte tillämpades på detta belopp. Det sammanlagda belopp som WestSpiel skulle betala i kommunal företagsskatt och bolagsskatt minskade därför med 27,3 miljoner euro. Dock ökades den sammanlagda skattebördan för WestSpiel samtidigt med ett betydligt högre belopp, nämligen just dessa 82,02 miljoner euro som utgjordes av vinstöverlåtelserna.

19. Kommissionen slöt sig sålunda i det omtvistade beslutet till att den påstådda fördelen av möjligheten för ett företag sådant som WestSpiel att partiellt dra av vinstöverlåtelserna från beskattningsunderlaget för bolagsskatt och kommunal företagsskatt i alla händelser överskuggades av den större börda som var förbunden med vinstöverlåtelserna, vilken var specifik för kasinoföretag och i alla händelser högre än de båda nämnda skatterna.

20. I fotnot 87 i det omtvistade beslutet angav kommissionen att eftersom bolagsskatten och den kommunala företagsskatten är proportionella och inkomstskatten för fysiska personer är stegvis progressiv blir den fördel för kasinoföretag som följer av det minskade beskattningsunderlaget, motsvarande en del av vinstöverlåtelserna, mindre än den nackdel som följer av skyldigheten för dessa att företa dessa vinstöverlåtelser.

Förfarandet vid tribunalen och det överklagade beslutet

21. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 augusti 2020 väckte klagandena talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

22. Till stöd för sin talan åberopade de en enda grund, vilken avsåg åsidosättande av deras processuella rättigheter genom att kommissionen vägrade att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 108.2 FEUF, trots att den efter den preliminära granskningen inte kunde finna lösningar på alla de svåra frågeställningar som den enligt klagandena hade stött på.

23. Enligt tribunalen omfattade denna enda grund i sak fem delar.

24. Genom den första delen hävdade klagandena att kommissionen felaktigt hade förutsatt att de ansåg att vinstöverlåtelserna utgjorde en skatt. Genom den andra delen gjorde klagandena gällande att kommissionen hade kategoriserat vinstöverlåtelser som en ”särskild skatt” genom att felaktigt finna att det sätt på vilket en åtgärd kategoriseras i nationell rätt inte är avgörande. Genom den tredje delen bestred de kommissionens kriterier för att beteckna vinstöverlåtelser som skatt. Genom den fjärde delen gjorde de med en rad argument gällande att vinstöverlåtelserna, även om dessa utgjorde en skatt, inte fick dras av från beskattningsunderlaget för inkomstskatt eller bolagsskatt och heller inte från beskattningsunderlaget för kommunal företagsskatt. Genom den femte delen lade de fram argument mot jämförelsen i fotnot 77 i det omtvistade beslutet mellan vinstöverlåtelser och de särskilda utbetalningar som åläggs företag, exempelvis för konkurrensbegränsande beteenden, vilka är avdragsgilla enligt tysk rätt.

25. I punkterna 48 och 57 i det överklagade beslutet fann tribunalen att klagandena enbart kritiserade påstådda bristfälligheter i det omtvistade beslutet vad avser att det i beslutet hade förnekats att den omtvistade åtgärden var selektiv och vad avser att kommissionen i detta beslut inte tillsammans hade prövat de kriterier som rörde förekomst av en fördel och förekomst av selektivitet. Däremot hade kommissionen varit mån om att påvisa dels, vilket utgjorde svar på klagandenas argument, att den påstådda selektiviteten inte förelåg i det aktuella fallet, dels, och skilt härifrån, att det, oberoende av alla frågor kring selektivitet, inte förelåg någon ekonomisk fördel.

26. I punkt 58 i det angripna beslutet konstaterade tribunalen att klagandena bland annat inte hade bestritt konstaterandet i punkt 159 och fotnot 87 i det omtvistade beslutet att avdragsrätten för vinstöverlåtelser inte kunde ge ett kasinoföretag, sådant som WestSpiel, någon fördel eftersom

den börda som åvilade detta företag i form av vinstöverlåtelser i alla händelser ofrånkomligen var betydligt större än den skatt som skulle ha betalts på det belopp som motsvarade dessa vinstöverlåtelser.

27. I punkterna 60–66 i det överklagade beslutet prövade tribunalen ändå huruvida de bilagor som bifogats repliken, i vilka det angavs olika ”beskattningsscenarier” grundade på redovisningsuppgifter från bokföringsåren 2014 och 2019, var relevanta vid bedömningen av om det förelåg en fördel till följd av rätten till avdrag för vinstöverlåtelserna. Tribunalen slog härvid fast att de förhållanden som framgick av dessa bilagor inte kunde beaktas för att bevisa förekomsten av nämnda fördel och att dessa bilagor i alla händelser var för sent inkomna och inte kunde tas upp till prövning.

28. Efter att i punkt 67 i det överklagade beslutet ha framhållit att förekomsten av en fördel ska bedömas oberoende av selektivitetsvillkoret fann tribunalen i punkt 68 i beslutet att klagandena uppenbart saknade grund för att hävda att det omtvistade beslutet hade åsidosatt deras processuella rättigheter, eftersom klagandena inte hade visat att bedömningen av de uppgifter och det material som kommissionen disponerade under den preliminära granskningen av den omtvistade åtgärden borde ha gett upphov till tveksamhet och svåra frågeställningar vad avser frågan huruvida rätten till avdrag för vinstöverlåtelser utgjorde en fördel för WestSpiel.

29. Tribunalen fann slutligen i punkt 71 i det överklagade beslutet att den enda grunden, och därmed talan i dess helhet, skulle ogillas som uppenbart obefogad.

Parternas yrkanden

30. Klagandena har yrkat att domstolen ska

– upphäva det överklagade beslutet,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet,

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

31. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– ogilla överklagandet, och

– förplikta klagandena att ersätta rättegångskostnaderna.

Målet om överklagande

Sammanfattning av parternas argument

32. Till stöd för sitt överklagande har klagandena anfört en enda grund genom vilken de i sak har gjort gällande att tribunalen, genom att ogilla deras talan med motiveringen att den omtvistade åtgärden inte kan ge någon som helst fördel, har gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av de villkor som måste vara uppfyllda för att en åtgärd ska betecknas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Om tribunalen inte hade gjort sig

skyldig till detta och sålunda konstaterat att det förelåg en fördel hade tribunalen också kunnat bedöma frågan huruvida denna fördel i materiellt hänseende var selektiv och hade sålunda kunna slå fast att så var fallet.

33. Som tribunalen också fastställde i punkt 52 i det överklagade beslutet bör nämligen villkoren för fördel och för selektivitet prövas tillsammans.

34. Klagandena framhåller härvid att en nationell skatteåtgärd i enlighet med fast rättspraxis kan anses vara selektiv endast efter en prövning i tre steg, av vilka det i det första ska fastställs vilket ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Av denna metod för prövning i tre steg av villkoren för selektivitet följer att tribunalen för att kunna slå fast att någon fördel inte förelåg ovillkorligen borde ha inlett med att fastställa vad som var det ”normala” skattesystemet.

35. Enligt klagandena var det emellertid en omtvistad punkt i första instans just huruvida de vinstöverlåtelser som föreskrevs i 14 § lagen om kasinon var en ”särskild skatt” som kan dras av från beskattningsunderlaget för den kommunala företagsskatten samt från beskattningsunderlaget för inkomstskatt eller bolagsskatt i enlighet med de allmänna bestämmelserna om beskattning inom den tyska lagstiftningen, vilket kommissionen förklarat i punkt 159 i det omtvistade beslutet.

36. I det överklagade beslutet behandlade tribunalen i sin rättsliga bedömning inte denna tvistiga fråga och godtog därför i praktiken den definition av det ”normala” skattesystemet som återfanns i punkt 159 i det omtvistade beslutet.

37. Om kategoriseringen som en ”särskild skatt” inte var korrekt och om tvärtom vinstöverlåtelser utgjorde en överföring eller en distribution av vinsterna, vilket klagandena hävdade vid tribunalen, skulle rätten till avdrag för dessa vinstöverlåtelser utgöra ett undantag från det ”normala” skattesystemet och den omtvistade åtgärden skulle sålunda vara selektiv.

38. Klagandena sluter sig härav till att tribunalen i det överklagade beslutet på felaktigt sätt tillämpade begreppet statligt stöd i artikel 107.1 FEUF genom att förneka förekomsten av en fördel utan att dessförinnan, fristående från kommissionens bedömning i det omtvistade beslutet, ha fastställt vad som var det ”normala” skattesystemet, trots att en sådan fastställelse var ett nödvändigt steg för att konstatera huruvida det förelåg någon fördel.

39. Kommissionen har genmält att den enda grunden i överklagandet är verkningslös och i alla händelser helt obefogad.

Bedömning

40. Inledningsvis bör i korthet det argument från kommissionens sida tas upp, enligt vilket den enda grunden i förevarande överklagande baseras på en felaktig förståelse av det överklagade beslutet.

41. Det har härvid konstaterats att tribunalens ogillande av talan inte, såsom klagandena hävdar, motiverades av att den omtvistade åtgärden inte gav upphov till någon fördel i enlighet med vad som hade konstaterats i det omtvistade beslutet. Såsom framgår av bland annat punkt 58 i

beslutet motiveras ogillandet av att klagandena i sin talan inte hade åberopat någon grund som avsåg förekomsten av denna fördel. De inskränkte sig enligt tribunalen till att bestrida konstaterandet att åtgärden inte var selektiv.

42. Tribunalen fann i sak att, även om det antogs att selektivitetsvillkoret var uppfyllt, vilket klagandena hade gjort gällande vid denna, kan den omtvistade åtgärden inte utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom det inte förelåg någon fördel för dessa stödmottagare. Följaktligen hade klagandena inte lyckats påvisa att kommissionens negativa slutsats avseende förekomst av ett sådant stöd var felaktig.

43. Det framgår dock av överklagandet att klagandena kritiserar tribunalen för att inte ha bedömt deras argument rörande den omtvistade åtgärdens selektiva karaktär. Om tribunalen hade prövat, och nödvändigtvis godkänt, dessa argument borde den också ha konstaterat att det förelåg en fördel för dem den omtvistade åtgärden riktar sig till. Villkoret gällande en fördel och selektivitetsvillkoret är nämligen i skattehänseende båda, enligt klagandena, avhängiga av att den faktiska beskattningen är följden av ett undantag från ”det normala skattesystemet” och villkoren bör sålunda prövas tillsammans.

44. Frågan huruvida dessa båda villkor ska bedömas tillsammans om den berörda åtgärden är av skattemässig art utgör kärnpunkten i förevarande mål.

45. Man måste härvid beakta förutsättningen för tribunalens resonemang i punkterna 49–53 i det överklagade beslutet.

46. Tribunalen förklarade inledningsvis att kravet i fråga om selektivitet enligt artikel 107.1 FEUF ”tydligt [ska] särskiljas från det samtidiga fastställandet av att en ekonomisk fördel föreligger”, eftersom kommissionen, om den har fastställt att det föreligger en fördel, dessutom måste visa att denna fördel särskilt gynnar ett eller flera företag.

47. Därefter fastställde tribunalen att villkoren fördel och selektivitet i skattehänseende ”kan prövas tillsammans” om de båda ”har till syfte att påvisa att den skatteåtgärd som bestritts medför en minskning av det skattebelopp som den som åtgärden riktar sig till normalt måste betala med tillämpning av den vanliga beskattningsordningen”, vilket var fallet i domen av den 12 maj 2021, Luxemburg m.fl./kommissionen (T-516/18 och T-525/18, EU:T:2021:251) (nedan kallad domen i målet Luxemburg/kommissionen).

48. Tribunalen ansåg för det första att detta förhållande dock inte innebär att ”man kan bortse från” förekomst av en fördel och för det andra att de faktiska omständigheterna i förevarande mål skilde sig från dem som förelåg i det mål som gav upphov till domen i målet Luxemburg/kommissionen. [2]

49. Tribunalens resonemang på denna punkt i det överklagade beslutet kan enligt min åsikt sammanfattas enligt följande. Å ena sidan tycks tribunalen ha ansett att prövningen av om det, *i enlighet med en generell regel* som är tillämplig även i skatteärenden, föreligger en fördel inte får sammanfalla med prövningen av selektivitet. Å andra sidan tycks tribunalen ha angett att dessa båda villkor, *under vissa förhållanden som gäller på skatteområdet*, kan vara föremål för en och samma prövning eftersom de båda innebär en prövning av om den berörda åtgärden medför att den skattebörda lättas som den som den berörda åtgärden riktar sig till normalt skulle ha.

[2] Dom av den 12 maj 2021 (T 516/18 och T 525/18, EU:T:2021:251).

50. Denna uppfattning av förhållandet mellan prövningen av fördelen och prövningen av selektiviteten på skatteområdet är enligt min åsikt felaktig.

51. Det bör inledningsvis framhållas att kommissionen för att kunna beteckna en sådan åtgärd som selektiv i enlighet med fast rättspraxis ska företa en prövning i tre steg. Närmare bestämt ska kommissionen i ett första steg fastställa referensramen, det vill säga vilket ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, och i ett andra steg pröva om det genom skatteåtgärden införs åtskillnader mellan näringsidkare som befinner sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation med avseende på det syfte som eftersträvas med referensramen. Om så är fallet har den berörda medlemsstaten endast möjlighet att i ett tredje steg bevisa att åtgärden är berättigad på grund av att den är en följd av referensramens art eller systematik. Med andra ord är frågan huruvida den prövade skatteåtgärden är selektiv avhängig av den föregående fastställelsen av referensramen, vilket innebär att ett fel vid denna fastställelse med nödvändighet medför att hela prövningen av selektivitet blir felaktig. [3]

52. I samband med förevarande mål måste man, alltjämt enligt rättspraxis, konstatera att fastställelsen av referensramen för att bedöma om en fördel är selektiv ”är av större betydelse när det gäller nationella skatteåtgärder, eftersom själva 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'”. [4]

53. Eftersom domstolen sålunda tydligt har fastställt ett samband mellan begreppet fördel och begreppet selektivitet [5] utgör denna fastställelse av referensramen en nödvändig förutsättning för bedömningen inte bara av om en skatteåtgärd är selektiv utan även av om det föreligger en fördel. I likhet med bedömningen för att fastställa en eventuellt oberättigad särbehandling, vilket krävs för att kunna konstatera en selektivitet i skattehänseende, ska den kontrafaktiska bedömning som syftar till att påvisa en förekomst av någon som helst fördel utföras med beaktande av det ”normala” skattesystemet. En lättnad av skattebördan för de företag som gagnas av den berörda skatteåtgärden innebär således nödvändigtvis att både villkoret i fråga om selektivitet och det villkor som gäller en fördel samtidigt måste vara uppfyllda.

54. Härav följer att dessa båda villkor bör prövas tillsammans på skatteområdet, *med undantag endast för* det fall där det genom en stödordning ges en fördel, vars beviljande är avhängigt av skattemyndighetens omfattande skönsmässiga bedömning med avseende på vilka den berörda åtgärden riktar sig till samt villkoren för att denna beviljas. I detta fall har domstolen nämligen helt nyligen bekräftat att det inte krävs att referensramen fastställs för att det ska vara möjligt att bedöma om åtgärden är selektiv, eftersom utövandet av denna skönsmässiga bedömning med nödvändighet gynnar dem som omfattas av stödordningen i förhållande till alla andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. [6] Helt uppenbart är utövandet av denna skönsmässiga bedömning på intet sätt en förutsättning för tillämpningen av den i förevarande fall berörda stödordningen.

[3] Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, nedan kallad domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe, punkt 71 och där angiven rättspraxis).

[4] Domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe, punkt 69 och där angiven rättspraxis.

[5] Som jag förklarade i punkt 54 i mitt förslag till avgörande i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

[6] Se, bland annat, dom av den 2 februari 2023, Spanien m.fl./kommissionen (C-649/20 P, C-658/20 P och C-662/20 P, EU:C:2023:60, punkterna 48 och 68).

55. Dessutom har domstolen förklarat att fastställelsen av referensramen ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt den berörda statens nationella lagstiftning. Utom på de områden där unionens skattelagstiftning har harmoniserats omfattas nämligen fastställelsen av vilka inslag som ska ingå i skatten, och genom vilka referensramen i princip fastställs, av dessa staters skönsmässiga bedömning. [7]

56. Det är i förevarande fall obestritt att klagandena i sina inlagor i första instans uttryckligen kritiserade korrektheten i kommissionens bedömning att den omtvistade åtgärden inte var selektiv, vilket tribunalen i sak konstaterade i punkterna 47 och 48 i det överklagade beslutet, och att klagandena på flera ställen hänvisade till det ”normala” skattesystemet för att påvisa att den berörda åtgärden utgjorde undantag från de allmänna bestämmelserna om beskattning inom det normala skattesystem som var tillämpligt i den berörda medlemsstaten, vilka ligger till grund för selektivitetsprövningen.

57. I huvudsak upprepade klagandena vid tribunalen den ståndpunkt som redan lagts fram under den preliminära granskningen och i samband med kommissionens avslag i det omtvistade beslutet, nämligen att rätten att dra av vinstöverlåtelser från beräkningsgrunden för inkomstskatt eller bolagsskatt och den kommunala företagsskatten avvek från det ”normala” skattesystem som var tillämpligt i Tyskland. Närmare bestämt hävdade klagandena att dessa vinstöverlåtelser enligt de allmänna bestämmelserna om beskattning inom det ”normala” skattesystemet inte var avdragsgilla från ovannämnda beskattningsunderlag eftersom de utgjorde en överföring eller fördelning av vinsten, och inte en ”särskild skatt”, såsom det angavs i det omtvistade beslutet, och att nämnda vinstöverlåtelser, även om de utgjorde en skatt, inte skulle få dras av som ”utgifter för inkomsternas förvärvande”.

58. I punkterna 10–12 i det överklagade beslutet upprepade tribunalen det resonemang utifrån vilket kommissionen i det omtvistade beslutet hade avvisat den nämnda ståndpunkten på grundval av en tolkning av tysk rätt, särskilt av 4 § punkt 5b i inkomstskattelagen och 10 § punkt 2 i lagen om bolagsskatt. [8] Tribunalen prövade dock inte klagandenas argument för att bestrida korrektheten av en sådan tolkning med avseende på vissa principer och bestämmelser inom tysk rätt med motiveringen att argumenten endast avsåg den selektiva karaktären i den omtvistade åtgärden.

59. På ett mer konkret plan förklarade tribunalen, i punkt 48 i det överklagade beslutet, att klagandena hade kritiserat det omtvistade beslutet enbart på grund av att det i det omtvistade beslutet angavs att den omtvistade åtgärden inte hade någon selektiv karaktär och, i punkt 58 i det överklagade beslutet, att klagandena inte hade bestritt konstaterandet i punkt 159 och i fotnot 87 i det omtvistade beslutet att den omtvistade åtgärden inte kunde ge någon fördel.

60. Tribunalens synsätt står enligt min åsikt i strid med den rättspraxis som framhålls i punkterna 51–55 i förevarande förslag till avgörande. Enligt denna rättspraxis *sammanfaller* den prövning som kommissionen ska företa för att konstatera om en skattemässig stödordning är selektiv, vad gäller fastställelsen av referensramen (eller det ”normala” skattesystemet), med den prövning som ska utföras för att kontrollera om den omtvistade åtgärden ger dem den riktar sig till en fördel.

[7] Domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe, punkterna 72 och 73 samt där angiven rättspraxis.

[8] Se punkterna 155–157 i det omtvistade beslutet.

61. Denna tolkning kan inte vederläggas av kommissionens argument i dess inlagor, där denna åberopar en begreppsmässig skillnad mellan villkoren för en fördel och villkoren för selektivitet [9] utan att bemöda sig om att, bland annat genom hänvisning till domstolens praxis, förklara varför dessa villkor i ett fall som det som föreligger i förevarande mål ska bedömas separat.

62. Om tribunalen hade bedömt de argument med vilka klagandena kritiserade den tolkning av den tyska skattelagstiftningen som kommissionen hade gjort i det omtvistade beslutet, hade den för övrigt, i förekommande fall, kunnat finna att fastställelsen av referensramen, vilken utgjordes av det ”normala” skattesystemet, så som denna framstår i beslutet, var felaktig. En sådan felaktighet skulle emellertid med nödvändighet ha inverkat menligt inte bara på hela prövningen av selektivitet utan även på bedömningen av förekomsten av en fördel, eftersom det, såsom redan angetts, är det ”normala” skattesystemet som är utgångspunkten för jämförelsen vid den kontrafaktiska bedömning som görs för att pröva huruvida det föreligger någon som helst ekonomisk fördel. Sålunda var tribunalens konstaterande i punkt 68 i det överklagade beslutet inte berättigat i det den där fann att klagandena inte hade kunnat påvisa att bedömningen av de uppgifter och det material som kommissionen disponerade borde ha ingett tveksamhet och gett upphov till svåra frågeställningar vad avser huruvida avdragsrätten för vinstöverlåtelser utgjorde en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och att klagandena således uppenbart saknade grund för sitt påstående att det omtvistade beslutet hade kränkt deras processuella rättigheter.

63. Av ovan anförda skäl finner jag att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning genom att förklara att den talan som väckts av klagandena uppenbart saknade grund.

64. Denna slutsats kan inte, såsom kommissionen i sak har hävdat i sina inlagor, komma i konflikt med den gräns som dras av principen att en domstol inte ska döma utöver vad som har yrkats av parterna (*ne ultra petita*) och enligt vilken tribunalens beslutanderätt är begränsad till de frågor som parterna lagt fram för denna. Enligt kommissionen kunde inte tribunalen behandla frågan huruvida det förelåg en fördel utan att åsidosätta denna princip, eftersom den kritik som klagandena framfört vid tribunalen mot fastställelsen av referensramen formellt endast avsåg det *enda* konstaterandet att den omtvistade åtgärden inte var selektiv.

65. Jag är övertygad om att detta argument utgör en förväxling mellan tribunalens skyldighet att begränsa sig till föremålet för ansökan (*petitum*) och dess skyldighet att avge svar på de grunder som åberopats vid denna genom att tillämpa alla relevanta rättsregler. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att unionsdomstolen visserligen enbart ska pröva en tvist i enlighet med de yrkanden som framställts av parterna, på vilka det ankommer att avgränsa tvisten, men att den utöver parternas argument också ska tillämpa de rättsregler som är relevanta för att avgöra tvisten utifrån de förhållanden som lagts fram för denna. I annat fall skulle den kunna tvingas att fatta ett avgörande på felaktiga rättsliga grunder. [10]

[9] Kommissionen anför här som exempel en individuell åtgärd som presumeras vara selektiv utan att den med nödvändighet medför ett beviljande av en fördel och en åtgärd som är motiverad av arten av eller systematiken i referensramen, vilken inte är selektiv men väl kan ge den som den riktar sig till en fördel. Härvid räcker det att konstatera dels att den omtvistade åtgärden är en stödordning, dels att det åvilar medlemsstaterna att genom arten av eller systematiken i referensramen bevisa dess motivering och att detta således inte är ett nödvändigt inslag i kommissionen prövning av huruvida en åtgärd är selektiv [se dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 38 och där angiven rättspraxis)].

[10] Se dom av den 20 januari 2021, kommissionen/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

66. Oberoende av att klagandenas kritik endast avsåg prövningen av selektiviteten i det omtvistade beslutet var tribunalen sålunda skyldig att tillämpa den praxis som utkristalliserats genom domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe och beakta att ett bestridande av fastställelsen av referensramen med nödvändighet avser prövningen av om det föreligger en fördel utöver prövningen av den omtvistade åtgärdens selektiva karaktär.

67. Det följer även av dessa överväganden att tribunalen borde ha uttalat sig om klagandenas argument även om dessa inte heller hade bestritt konstaterandet i punkt 159 och i fotnot 87 i det omtvistade beslutet att den omtvistade åtgärden inte kunde ge dem den riktar sig till någon fördel, vilket tribunalen konstaterade i punkt 48 i det överklagade beslutet.

68. För fullständighetens skull tycks mig ytterligare ett förtydligande vara på plats.

69. Jag vill förtydliga att kommissionen i punkt 159 och i fotnot 87 hade angett att avdragsrätten för vinstöverlåtelser inte kunde ge ett kasinoföretag, sådant som WestSpiel, någon fördel. Kommissionen jämförde det belopp som betalats i form av vinstöverlåtelser år 2014 (82,02 miljoner euro) med det belopp i form av dessa vinstöverlåtelser som dragits av från beskattningsunderlaget för inkomstskatt eller bolagsskatt samt kommunal företagsskatt (27,3 miljoner euro) och drog slutsatsen att den ekonomiska fördel som denna avdragsrätt medförde överskuggades av den större börda som var förbunden med betalningen av nämnda vinstöverlåtelser, vilken var specifik för kasinoföretag.

70. Grunden för detta synsätt är den tolkning som kommissionen föreslog av domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona [11], vilken tribunalen implicit anammade. Enligt punkt 63 i den domen ska kommissionen vid prövningen av de olika rekvisiten för en åtgärd som kan innefatta ett statligt stöd beakta samtliga rättsliga och faktiska omständigheter som är förbundna med åtgärden, bland annat de fördelar och kostnader som följer därav.

71. Enligt min åsikt är denna princip helt uppenbart inte relevant i förevarande mål. Av den nämnda domen tycks det mig följa att de fördelar och kostnader som följer av en nationell skatteåtgärd i form av *nödvändiga följder av den berörda skatteåtgärden* ska beaktas vid prövningen av om de förutsättningar som ingår i begreppet statligt stöd, inbegripet fördel, är uppfyllda.

72. Med andra ord ska dessa fördelar och kostnader vara följder av den åtgärd vars skattelindringseffekt för dem den riktar sig till i förhållande till ”normal beskattning” är föremål för diskussion och inte följder av kombinationen av åtgärden och de beskattningsregler som utgör det ”normala” skattesystemet.

73. I förevarande fall är det de fördelar och kostnader som följer av avdragsrätten för vinstöverlåtelser som ska beaktas inom ramen för prövningen av om det föreligger en fördel och inte kombinationen av denna åtgärd och själva vinstöverlåtelserna, eftersom det inte råder någon tvekan om att dessa sistnämnda ingår i det ”normala” skattesystemet.

74. Jag är sålunda övertygad om att den tolkning som det redogörs för i punkt 69 ovan, om den skulle stadfästas, skulle kunna kullkasta det underliggande resonemanget i fråga om kontroll av statligt stöd på skatteområdet, eftersom den skulle göra det möjligt för medlemsstaterna att

[11] Dom av den 4 mars 2021, (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

undandra varje skatteåtgärd från att betecknas som statligt stöd genom att påvisa att den skattebörda som det berörda företaget är underkastat är mer betydande än den ekonomiska fördel som detta företag får till följd av att åtgärden tillämpas.

75. Det bör i detta skede framhållas att om domstolen upphäver tribunalens avgörande, vilket den i förevarande förslag till avgörande föreslås göra, själv, i enlighet med artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol slutligt kan avgöra ärendet, om detta är färdigt för avgörande, eller återförvisa ärendet till tribunalen för avgörande.

76. Jag anser att domstolen bör återförvisa förevarande mål till tribunalen för prövning av den enda grund som klagandena anförde vid denna.

77. Som det redan har angetts ovan avsåg denna grund nämligen att mot bakgrund av vissa principer och bestämmelser inom tysk beskattningsrätt bestrida korrektheten i kommissionens tolkning av den nationella lagstiftningen inom ramen för fastställelsen av vilken referensram som är det ”normala” skattesystemet. Det framgår emellertid av domstolens praxis att den kontroll av tolkningen av tillämplig nationell rätt som kommissionen har gjort inom denna ram är en *bedömning av de faktiska omständigheterna*, och således endast kan bli föremål för en domstolsprövning inom ramen för ett överklagande för att utröna om det har förelegat en missuppfattning av denna nationella rätt.[12] Jag vill dock framhålla att inget argument som syftar till att konstatera en sådan missuppfattning har framlagts av klagandena inom ramen för förevarande överklagande.

Förslag till avgörande

78. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska upphäva det beslut som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 22 oktober 2021, Fachverband Spielhallen och LM/kommissionen (T-510/20) och återförvisa målet till tribunalen för prövning vad avser den enda grund som Fachverband Spielhallen och LM anförde vid denna.

[12] Domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe (punkt 82 och där angiven rättspraxis).