Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PRIIT PIKAMÄE
vom 16. Dezember 2021 [1]

Rechtssache C-898/19 P

Irland
gegen

Europäische Kommission

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Beihilfe des Großherzogtums Luxemburg – Beschluss, mit dem die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar und rechtswidrig erklärt und ihre Rückforderung angeordnet wird – Steuervorbescheid (tax ruling) – Fremdvergleichsgrundsatz – Vorteil – Bezugsrahmen – Sogenannte ‚normale' Besteuerung – Selektiver Charakter – Vermutung"

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung . . . 3

II. Vorgeschichte des Rechtsstreits . . . 4

A. Zu dem FFT von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährten Steuervorbescheid und dem Verwaltungsverfahren vor der Kommission . . . 4

B. Zum streitigen Beschluss . . . 5

1. Beschreibung des wesentlichen Inhalts des fraglichen Steuervorbescheids . . . 5

2. Beschreibung der einschlägigen luxemburgischen Vorschriften . . . 5

3. Würdigung des fraglichen Steuervorbescheids . . . 5

C. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil . . . 7

D. Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Beteiligten des Rechtsmittelverfahrens . . . 10

III. Zum Rechtsmittel . . . 11

[1] Originalsprache: Französisch.

A. Zum ersten, zum dritten, zum vierten und zum fünften Rechtsmittelgrund 11

1. Zur Schlüssigkeit 11

2. Zur Zulässigkeit 12

3. Zur Begründetheit 13

a) Einleitende Bemerkungen zum Vorteil und zur Selektivität im Steuerbereich 13

1) Zur „besonderen Bedeutung“ der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall steuerlicher Maßnahmen 13

2) Zur Bestimmung des Bezugsrahmens (und der „normalen“ Besteuerung) im Steuerbereich 15

b) Zum ersten Rechtsmittelgrund 17

1) Vorbringen der Parteien 17

2) Würdigung 17

i) Einleitende Bemerkungen: Zur Herkunft des Fremdvergleichsgrundsatzes. 17

ii) Zum Fremdvergleichsgrundsatz im angefochtenen Urteil 20

iii) Zur Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes 21

iv) Zur Tragweite des Fremdvergleichsgrundsatzes und zum Grundsatz der Rechtssicherheit 30

3) Ergebnis zum ersten Rechtsmittelgrund 32

c) Zum dritten Rechtsmittelgrund 33

1) Vorbringen der Parteien 33

2) Würdigung 33

d) Zum vierten Rechtsmittelgrund 35

1) Vorbringen der Parteien 35

2) Würdigung 35

e) Zum fünften Rechtsmittelgrund 36

1) Vorbringen der Parteien 36

2) Würdigung 37

B. Zum zweiten Rechtsmittelgrund 38

1. Zur Schlüssigkeit 38

2. Zur Begründetheit 39

IV. Zur Klage vor dem Gericht 43

V. Zu den Kosten 43

VI. Ergebnis 44

I. Einleitung

1. Das „Steuerruling“ bzw. die „verbindliche Steuerauskunft“ ist eine gängige Praxis, die es Unternehmen ermöglicht, bei der Steuerverwaltung einen „Vorbescheid“ über die von ihnen zu entrichtende Steuer zu beantragen. Der Begriff „Ruling“ bezeichnet allgemein die Tatsache, dass eine Steuerverwaltung – sehr häufig auf Antrag des Steuerpflichtigen – einen offiziellen Standpunkt über die Anwendung bestimmter in Kraft befindlicher Rechtsvorschriften auf einen Sachverhalt oder einen oder mehrere Umsätze einnimmt, die noch keine steuerlichen Wirkungen erzeugt haben. Auf diese Weise versuchen Steuerpflichtige Zusicherungen zu erhalten, die die Verwaltung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ihrer Umsätze binden.

2. Ab Juni 2014 hat die Europäische Kommission eine Reihe von Untersuchungen eingeleitet, mit denen überprüft werden soll, ob die Praktiken der Steuerbehörden mehrerer Mitgliedstaaten gegenüber multinationalen Unternehmen, insbesondere in Bezug auf die Gewinnverteilung zwischen den verschiedenen Staaten, in denen die Unternehmen tätig sind, mit den Vertragsbestimmungen über staatliche Beihilfen vereinbar sind. Eine dieser Untersuchungen hat zum Erlass des Beschlusses über die Beihilfe geführt, die der Fiat-Gruppe von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährt worden sein soll [2].

3. Gleichzeitig haben die Ergebnisse der unter dem Namen „Lux Leaks“ bekannt gewordenen journalistischen Recherche zu diesem Thema im November 2014 ein großes Medienecho ausgelöst und meist empörte Reaktionen hervorgerufen [3]. In der Folge haben mehrere politische Verantwortungsträger – sowohl auf europäischer als auch auf internationaler Ebene – Anstrengungen unternommen, um gegen das vorzugehen, was nunmehr als schwerer Verstoß gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit wahrgenommen wird. Die jüngste dieser Anstrengungen hat sich in einem Übereinkommen zur Schaffung einer globalen Körperschaftsteuer für multinationale Unternehmen konkretisiert [4].

[2] Beschluss (EU) 2016/2326 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) Luxemburgs zugunsten von Fiat (ABl. 2016, L 351, S. 1, im Folgenden: streitiger Beschluss).

[3] Es handelt sich um eine Recherche, die vom Konsortium amerikanischer Investigativjournalisten ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) und 40 anderen Medien gemeinsam durchgeführt worden ist. Vgl. insoweit u. a. den in der Zeitung *Le Monde* veröffentlichten Artikel, verfügbar unter folgender Internetadresse: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

[4] Vgl. hierzu u. a. das Dokument „Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie“ (Erklärung über die Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft), das innerhalb des OECD/G20-Inklusivrahmens über die Erosion der Besteuerungsgrundlage und die Übertragung von Gewinnen erörtert und am 8. Oktober 2021 von 137 Ländern gebilligt worden ist, verfügbar unter folgender Internetadresse: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf

4. In seinem anstehenden Urteil wird der Gerichtshof die Fragen, die der von der Kommission im streitigen Beschlusses gewählte Ansatz aufwirft, allein anhand rechtlicher Erwägungen zu prüfen und dabei den politischen, wirtschaftlichen und sogar gesellschaftlichen Kontext der vorliegenden Rechtssache zu berücksichtigen haben. Das Urteil des Gerichts in den Rechtssachen Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission [5], das diesen Ansatz gebilligt hat, ist Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittels (im Folgenden: angefochtenes Urteil).

5. Der neuartige Charakter des Ansatzes der Kommission hat u. a. darin bestanden, den Fremdvergleichsgrundsatz in die Prüfung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils aufzunehmen. Aufgrund der Beanstandung seiner Rechtsgrundlage wird die Aufnahme dieses Begriffs in die gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV erforderliche Analyse den Gerichtshof veranlassen, sich mit der durch den Vertrag gezogenen Grenze zwischen der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und dem Verbot der Gewährung staatlicher Beihilfen zu beschäftigen.

II. Vorgeschichte des Rechtsstreits

A. Zu dem FFT von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährten Steuervorbescheid und dem Verwaltungsverfahren vor der Kommission

6. Der Steuerberater von Fiat Chrysler Finance Europe, vormals Fiat Finance and Trade Ltd (im Folgenden: FFT), richtete am 14. März 2012 ein Schreiben an die luxemburgischen Steuerbehörden, mit dem die Genehmigung einer Vereinbarung über Verrechnungspreise beantragt wurde. Zur Stützung dieses Antrags legte er ihnen darüber hinaus einen von ihm erstellten Bericht vor, in dem die Verrechnungspreise analysiert wurden, die auf die von FFT getätigten Transaktionen angewandt worden waren.

7. Am 3. September 2012 erließen die luxemburgischen Steuerbehörden auf den Antrag von FFT hin einen Steuervorbescheid (im Folgenden: fraglicher Steuervorbescheid). Dieser Bescheid war in einem Schreiben enthalten, in dem darauf hingewiesen wurde, dass, „was das Schreiben vom 14. März 2012 über die Finanzierungstätigkeiten von FFT innerhalb des Konzerns anbelangt, bestätigt wird, dass die Verrechnungspreis-Analyse in Übereinstimmung mit dem Rundschreiben [Nr.] 164/2 vom 28. Januar 2011 durchgeführt wurde und mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht“.

8. Am 19. Juni 2013 übermittelte die Kommission dem Großherzogtum Luxemburg ein erstes Auskunftsersuchen, in dem sie um detaillierte Informationen über die Praxis des Landes im Bereich der Steuervorbescheide ersuchte. Auf dieses erste Auskunftsersuchen folgte ein umfangreicher Schriftwechsel zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Kommission, bis diese am 24. März 2014 einen Beschluss erließ, mit dem dem Großherzogtum Luxemburg aufgegeben wurde, ihr Informationen zu übermitteln.

9. Am 11. Juni 2014 leitete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV in Bezug auf den fraglichen Steuervorbescheid ein. Am 21. Oktober 2015 erließ die Kommission den streitigen Beschluss, mit dem erklärt wurde, dass dieser Steuervorbescheid eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle.

[5] Urteil vom 24. September 2019 (T-755/15 und T-759/15, im Folgenden: angefochtenes Urteil, EU:T:2019:670).

B. Zum streitigen Beschluss

1. Beschreibung des wesentlichen Inhalts des fraglichen Steuervorbescheids

10. Die Kommission beschrieb den fraglichen Steuervorbescheid als Billigung einer Methode, nach der die Gewinne innerhalb des Fiat/Chrysler-Automobilkonzerns FFT zugewiesen würden, was es FFT ermögliche, die an das Großherzogtum Luxemburg zu entrichtende Körperschaftsteuer auf Jahresbasis zu bestimmen. Die Kommission stellte klar, dass dieser Bescheid die Steuerverwaltung für eine Dauer von fünf Jahren binde, d. h. vom Steuerjahr 2012 bis zum Steuerjahr 2016[6].

2. Beschreibung der einschlägigen luxemburgischen Vorschriften

11. Die Kommission führte aus, dass der fragliche Steuervorbescheid auf der Grundlage von Art. 164 Abs. 3 des Luxemburger Einkommensteuergesetzes (Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu [Gesetz vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer in geänderter Fassung], im Folgenden: Einkommensteuergesetz)[7] und des Rundschreibens zum Einkommensteuergesetz Nr. 164/2 des Direktors der Verwaltung für direkte Steuern vom 28. Januar 2011 (Circulaire L.I.R. no 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011, im Folgenden: Rundschreiben Nr. 164/2) verabschiedet worden sei. Insoweit stellte die Kommission zum einen fest, dass mit diesem Artikel der Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Steuerrecht verankert werde, nach dem Transaktionen zwischen Unternehmen ein und derselben Gruppe so vergütet werden sollten, wie es bei unabhängigen Unternehmen der Fall sei, die unter vergleichbaren Umständen zu Marktbedingungen Geschäfte abschlössen. Zum anderen werde im Rundschreiben Nr. 164/2 u. a. erklärt, wie eine „Arm's length-Vergütung" (fremdvergleichskonforme Vergütung) zu bestimmen sei, wenn diese Transaktionen von Gruppenfinanzierungsgesellschaften ausgeführt worden seien[8].

3. Würdigung des fraglichen Steuervorbescheids

12. Zur dritten und zur vierten Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe führte die Kommission aus, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT dadurch einen selektiven Vorteil verschaffe, dass er eine Verringerung der von FFT in Luxemburg zu entrichtenden Steuern bewirke, da er von den Steuern abweiche, die FFT unter dem allgemeinen Steuersystem hätte entrichten müssen. Zu dieser Schlussfolgerung gelangte sie nach Durchführung einer *gleichzeitigen Prüfung* des Vorteils und der Selektivität, die anhand der drei Schritte aufgebaut war, die der Gerichtshof festgelegt hatte, um festzustellen, ob eine bestimmte steuerliche Maßnahme als „selektiv" einzustufen ist.

13. Im ersten Schritt ihrer Analyse vertrat die Kommission die Auffassung, der Bezugsrahmen sei das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem, dessen *Ziel* in der Besteuerung der Gewinne aller in Luxemburg ansässiger Unternehmen bestehe. Der Unterschied bei der

6 Erwägungsgründe 9 und 52 bis 54 des streitigen Beschlusses.

7 In diesem Artikel heißt es: „Steuerpflichtiges Einkommen umfasst verdeckte Gewinnausschüttung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung entsteht insbesondere, wenn ein Aktionär oder eine interessierte Partei entweder direkt oder indirekt Gewinne von einem Unternehmen oder einem Verein bezieht, die er normalerweise nicht erhalten hätte, wenn er kein Aktionär oder keine interessierte Partei gewesen wäre." Zu beachten ist, dass diese Vorschrift nicht mehr in Kraft ist, da das Großherzogtum Luxemburg am 1. Januar 2017 die neuen Art. 56 und 56a über den Fremdvergleichsgrundsatz in das Einkommensteuergesetz aufgenommen hat.

8 Erwägungsgründe 74 bis 83 des streitigen Beschlusses.

Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne von Einzelunternehmen bzw. von integrierten Unternehmen wirke sich nicht auf die genannte Zielsetzung aus, da diese die Besteuerung der Gewinne aller ansässigen Unternehmen voraussetze, unabhängig davon, ob es sich um integrierte oder nicht-integrierte Unternehmen handle. Auch die auf Unternehmensgruppen anwendbaren besonderen Bestimmungen zielten lediglich darauf ab, beide Unternehmensarten gleichzustellen. Außerdem bestätige das Ziel des fraglichen Steuervorbescheids, nämlich das Ziel, die steuerpflichtigen Gewinne von FFT zum Zwecke der Erhebung von Körperschaftsteuer im Rahmen des allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystems zu ermitteln, dass dieses System den Bezugsrahmen bilde, da das Ziel FFT aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einer Gruppe nicht anders behandle. Deshalb war die Kommission der Ansicht, dass sich integrierte und nicht-integrierte Unternehmen im Hinblick auf die Zielsetzung des allgemeinen Körperschaftsteuersystems des Großherzogtums Luxemburg in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden [9].

14. Im zweiten Schritt ihrer Analyse führte die Kommission zunächst aus, dass die Frage, ob eine Steuermaßnahme eine Abweichung vom Bezugsrahmen darstelle oder nicht, *in der Regel* mit der Feststellung eines Vorteils, der dem Begünstigten durch diese Maßnahme gewährt werde, *einhergehe*. Wenn eine Steuermaßnahme zu einer ungerechtfertigten Verringerung der Steuerverbindlichkeit eines Begünstigten führe, der ohne diese Maßnahme nach dem Bezugsrahmen höhere Steuern entrichten müsste, stelle diese Verringerung sowohl den durch die Steuermaßnahme gewährten Vorteil als auch die Abweichung vom Bezugsrahmen dar. Außerdem ermögliche die Feststellung des Vorteils im Fall von Einzelbeihilfen wie dem fraglichen Steuervorbescheid nach der Rechtsprechung grundsätzlich eine Annahme der Selektivität [10].

15. Was die Bestimmung des Vorteils im vorliegenden Fall betrifft, so wies die Kommission darauf hin, dass eine Steuermaßnahme, die ein einer Gruppe angehörendes Unternehmen dazu veranlasse, Verrechnungspreise zu berechnen, die unter denen lägen, welche zwischen Einzelunternehmen vereinbart würden, diesem Unternehmen einen Vorteil verschaffe, da die Maßnahme zu einer Verringerung seiner Steuerbemessungsgrundlage und damit der in Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuersystems zu entrichtenden Steuer führe. Der Gerichtshof habe daher den Fremdvergleichsgrundsatz, nämlich „de[n] Grundsatz, dem zufolge Transaktionen zwischen Unternehmen derselben Gruppe so vergütet werden sollten, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen unter freien Wettbewerbsbedingungen ausgehandelt worden wären“ [11], als Bezugskriterium für die Feststellung anerkannt, ob ein Unternehmen einer Gruppe einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalte. Daher müsse die Kommission prüfen, ob die von der Luxemburger Steuerbehörde im fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode von einer Methode abweiche, die zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis führe und somit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. In einem solchen Fall sei davon auszugehen, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gewähre [12].

9 Erwägungsgründe 193 bis 199 des streitigen Beschlusses.

10 Erwägungsgründe 216 bis 218 des streitigen Beschlusses.

11 Erwägungsgründe 225 und 226 des streitigen Beschlusses.

12 Erwägungsgründe 222 bis 227 des streitigen Beschlusses.

16. In Anbetracht dieser Erwägungen vertrat die Kommission die Ansicht, dass mehrere vom Großherzogtum Luxemburg akzeptierte und der Verrechnungspreis-Analyse im fraglichen Steuervorbescheid zugrunde liegende methodologische Entscheidungen, Parameter und Anpassungen zu einer Verringerung der Körperschaftsteuer geführt hätten, die eigenständige Unternehmen hätten entrichten müssen [13].

17. Hilfsweise führte sie aus, dass der fragliche Steuervorbescheid auf jeden Fall einen selektiven Vorteil gewähre, und zwar auch bei Zugrundelegung eines vom Großherzogtum Luxemburg und von FFT geltend gemachten begrenzteren Bezugsrahmens, der aus Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und dem Rundschreiben Nr. 164/2 bestehe, die den Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Steuerrecht verankerten [14]. Außerdem wies die Kommission das Argument von FFT zurück, wonach die Kommission, um zu beweisen, dass FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids eine selektive Behandlung zu ihren Gunsten zuteil geworden sei, diesen Vorbescheid mit der Praxis der Luxemburger Steuerverwaltung auf der Grundlage des Rundschreibens Nr. 164/2 hätte vergleichen müssen, insbesondere mit den Steuervorbescheiden, die anderen Finanzierungs- und Treasury-Unternehmen gewährt worden seien und die das Großherzogtum Luxemburg der Kommission als repräsentative Stichprobe seiner Praxis im Bereich der Steuervorbescheide übermittelt habe [15].

18. Im dritten Schritt ihrer Analyse wies die Kommission darauf hin, dass weder das Großherzogtum Luxemburg noch FFT Gründe angeführt hätten, die die Vorzugsbehandlung von FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids gerechtfertigt hätten, und kein Grund festzustellen gewesen sei, bei dem hätte anerkannt werden können, dass er unmittelbar auf den Grundprinzipien des Bezugsrahmens beruht habe oder dass er das Ergebnis von dem System inhärenten Mechanismen sei, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit dieses Systems erforderlich seien [16].

19. Die Kommission stellte abschließend fest, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil verschafft habe und daher eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle.

20. Begünstigte dieser Beihilfe sei die Fiat/Chrysler-Automobilgruppe insgesamt, da FFT zusammen mit den anderen Entitäten dieser Gruppe eine wirtschaftliche Einheit bilde und eine Verringerung der von FFT zu entrichtenden Steuern zwangsläufig zu einer Verringerung der Preise für von FFT vergebene gruppeninterne Darlehen geführt habe [17].

C. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

21. Mit Klageschrift, die am 30. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob das Großherzogtum Luxemburg in der Rechtssache T-755/15 Klage auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses.

22. Mit Klageschrift, die am 29. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob FFT in der Rechtssache T-759/15 ebenfalls Klage auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses.

13 Erwägungsgründe 234 bis 301 des streitigen Beschlusses.

14 Erwägungsgründe 315 bis 317 des streitigen Beschlusses.

15 Erwägungsgründe 318 bis 336 des streitigen Beschlusses.

16 Erwägungsgründe 337 und 338 des streitigen Beschlusses.

17 Erwägungsgründe 341 bis 345 des streitigen Beschlusses.

23. Mit Beschlüssen vom 25. Mai und 18. Juli 2016 gab der Präsident der Fünften Kammer des Gerichts den Anträgen Irlands und des Vereinigten Königreichs auf Zulassung als Streithelfer in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 statt. Da das Vereinigte Königreich seinen Streithilfeantrag mit am 9. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz zurückgenommen hatte, wurde es mit Beschluss des Präsidenten der Siebten erweiterten Kammer vom 15. Dezember 2016 in beiden Rechtssachen als Streithelfer gestrichen.

24. Mit Beschluss des Präsidenten der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts vom 27. April 2018 wurden die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 nach Anhörung der Parteien gemäß Art. 68 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichts zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden. Nachdem die Parteien in der Sitzung angehört worden waren, entschied das Gericht ferner, dass die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 gemäß derselben Vorschrift wegen Zusammenhangs zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden waren.

25. Zur Stützung ihrer Klagen machten FFT und das Großherzogtum Luxemburg im Wesentlichen fünf Gruppen von Gründen geltend:

– Die erste Gruppe betrifft einen Verstoß gegen die Art. 4 und 5 EUV, soweit die Beurteilung der Kommission zu einer verschleierten steuerlichen Harmonisierung führe (dritter Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-755/15);

– die zweite Gruppe betrifft einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV, gegen die Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, soweit die Kommission davon ausgegangen sei, dass der fragliche Steuervorbescheid insbesondere deshalb einen Vorteil gewähre, weil er nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe (zweiter Teil des ersten Klagegrundes und erster Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-755/15, zweite und dritte Rüge des ersten Teils des ersten Klagegrundes, erster Teil des zweiten Klagegrundes, dritter Klagegrund und vierter Klagegrund in der Rechtssache T-759/15);

– die dritte Gruppe betrifft einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV, soweit die Kommission die Selektivität dieses Vorteils festgestellt habe (erster Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-755/15 und erste Rüge des ersten Teils des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-759/15);

– die vierte Gruppe betrifft einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV und die Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV, soweit die Kommission festgestellt habe, dass die fragliche Maßnahme den Wettbewerb beschränke und den Handel zwischen Mitgliedstaaten verfälsche (zweiter Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-755/15 und zweiter Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-759/15);

– die fünfte Gruppe betrifft einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und die Verletzung der Verteidigungsrechte, soweit die Kommission die Rückforderung der fraglichen Beihilfe angeordnet habe (dritter Klagegrund in der Rechtssache T-759/15).

26. Mit dem angefochtenen Urteil wies das Gericht sämtliche Klagegründe zurück und damit die Klagen in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 insgesamt ab.

27. Was die zweite Gruppe von Gründen, insbesondere die Klagegründe einer fehlerhaften Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Kontrolle staatlicher Beihilfen, angeht, so stellte das Gericht zunächst fest, dass die Preise für gruppeninterne Transaktionen im Kontext der Bestimmung der steuerlichen Situation eines integrierten Unternehmens nicht unter Marktbedingungen festgelegt werden. Es vertrat sodann die Auffassung, dass die Kommission bei der Prüfung, ob ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, die Steuerbelastung, die sich für dieses Unternehmen aus der Anwendung einer steuerlichen Maßnahme ergibt, mit derjenigen vergleichen kann, die sich für ein Unternehmen, das seine Tätigkeiten unter Marktbedingungen ausübt, aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des nationalen Rechts ergibt, wenn im nationalen Steuerrecht für die Zwecke der Körperschaftsteuerpflicht nicht zwischen integrierten Unternehmen und nicht-integrierten Unternehmen unterschieden und damit beabsichtigt wird, die Gewinne der Ersteren so zu besteuern, als ob sie aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammten [18].

28. In diesem Zusammenhang stellt der Fremdvergleichsgrundsatz nach Ansicht des Gerichts ein „Instrument“ oder „Bezugskriterium“ dar, das eine Prüfung ermöglicht, ob die von den nationalen Behörden gebilligten Preise für gruppeninterne Transaktionen den Preisen entsprechen, die unter Marktbedingungen vereinbart worden wären, um festzustellen, ob ein integriertes Unternehmen infolge einer steuerlichen Maßnahme, die seine Verrechnungspreise bestimmt, einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhält [19].

29. Das Gericht wies sodann darauf hin, dass der fragliche Steuervorbescheid im vorliegenden Fall die Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne von FFT nach dem luxemburgischen Einkommensteuergesetz betrifft und dieses Gesetz das Ziel hat, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte. Auf dieser Grundlage vertrat es die Auffassung, dass die Kommission den steuerpflichtigen Gewinn von FFT, der sich aus der Anwendung des fraglichen Steuervorbescheids ergab, mit dem steuerpflichtigen Gewinn vergleichen durfte, der sich für ein Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation, das seine Tätigkeiten unter Marktbedingungen ausübt, aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des luxemburgischen Rechts ergab [20].

30. Schließlich wies das Gericht das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT zurück, mit dem diese Schlussfolgerung in Frage gestellt werden sollte.

31. Was das Vorbringen angeht, wonach die Kommission weder eine Rechtsgrundlage für ihren Fremdvergleichsgrundsatz angegeben noch seinen Inhalt beschrieben habe, stellte das Gericht in Bezug auf die Rechtsgrundlage fest, dass die Kommission ausgeführt hatte, der Fremdvergleichsgrundsatz bilde erstens notwendigerweise einen festen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV und sei zweitens ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung, der in den Anwendungsbereich des besagten Vertragsartikels falle [21]. Zum Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes führte das Gericht aus, dass es sich ausweislich des

18 Rn. 140 und 141 des angefochtenen Urteils.

19 Rn. 143 des angefochtenen Urteils.

20 Rn. 145 und 148 des angefochtenen Urteils.

21 Rn. 150 des angefochtenen Urteils.

streitigen Beschlusses um ein Instrument handelt, mit dem sich überprüfen lässt, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet werden, als ob sie zwischen Einzelunternehmen ausgehandelt worden wären [22].

32. Das Argument, wonach der im streitigen Beschluss angewandte Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Steuerrecht keine Rolle spiele und der Kommission daher letztlich eine verschleierte Harmonisierung im Bereich der direkten Besteuerung unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten gestatte, sah das Gericht als unbegründet an, da die Anwendung dieses Grundsatzes zulässig war, weil integrierte Unternehmen und Einzelunternehmen nach den luxemburgischen Steuervorschriften gleich besteuert wurden [23].

33. Zu dem Argument, wonach die Kommission im streitigen Beschluss zu Unrecht festgestellt habe, dass im Bereich der Besteuerung ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung bestehe, führte das Gericht aus, dass diese Formulierung nicht aus ihrem Kontext gerissen und dahin ausgelegt werden durfte, dass die Kommission das Bestehen eines Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung, der Art. 107 Abs. 1 AEUV inhärent sei, anerkannt hätte [24].

D. Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Beteiligten des Rechtsmittelverfahrens

34. Mit seinem Rechtsmittel beantragt Irland,

– das angefochtene Urteil aufzuheben;

– den streitigen Beschluss für nichtig zu erklären und

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

35. Die Kommission beantragt,

– das Rechtsmittel zurückzuweisen und

– Irland die Kosten aufzuerlegen.

36. Fiat Chrysler Finance Europe beantragt,

– dem Rechtsmittel stattzugeben und

– der Kommission ihre Kosten im Zusammenhang mit der Klagebeantwortung und ihrer späteren Beteiligung am Rechtsmittelverfahren aufzuerlegen.

37. Das Großherzogtum Luxemburg beantragt,

– den Anträgen Irlands stattzugeben;

– das angefochtene Urteil aufzuheben;

22 Rn. 155 des angefochtenen Urteils.

23 Rn. 156 bis 158 des angefochtenen Urteils.

24 Rn. 160 und 161 des angefochtenen Urteils.

– den streitigen Beschluss für nichtig zu erklären und

– der Kommission die ihm entstandenen Kosten aufzuerlegen.

38. Irland, Fiat Chrysler Finance Europe, das Großherzogtum Luxemburg und die Kommission haben in einer Sitzung, die am 10. Mai 2021 für die Rechtssachen C-885/19 P und C-898/19 P gemeinsam abgehalten worden ist, mündlich vor dem Gerichtshof Stellung genommen.

III. Zum Rechtsmittel

39. Zur Stützung seines Rechtsmittels macht Irland, dem sich das Großherzogtum Luxemburg und FFT anschließen, fünf Gründe geltend. Mit seinem ersten, seinem dritten, seinem vierten und seinem fünften Rechtsmittelgrund beanstandet Irland die Prüfung, die das Gericht vorgenommen hat, um das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils festzustellen, in mehrfacher Hinsicht, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der geltenden beihilferechtlichen Vorschriften (erster Rechtsmittelgrund), der Begründungspflicht (dritter Rechtsmittelgrund), des Grundsatzes der Rechtssicherheit (vierter Rechtsmittelgrund) sowie der Einhaltung der Zuständigkeitsverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten (fünfter Rechtsmittelgrund). Ich werde mit der Prüfung dieser Rechtsmittelgründe beginnen und anschließend auf den zweiten Rechtsmittelgrund Irlands eingehen, mit dem es die in den Rn. 351 bis 355 des angefochtenen Urteils vorgenommene Prüfung der Selektivität der streitigen Maßnahme rügt.

A. Zum ersten, zum dritten, zum vierten und zum fünften Rechtsmittelgrund

1. Zur Schlüssigkeit

40. Die Kommission ist der Ansicht, der erste, der dritte, der vierte und der fünfte Rechtsmittelgrund gingen ins Leere, da sie selbst dann nicht zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führen könnten, wenn ihre Stattgabe unterstellt werde. Diese Rechtsmittelgründe beruhten allesamt auf dem Vorbringen, wonach das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen habe, dass es die Verwendung eines Ad-hoc-Fremdvergleichsgrundsatzes zur Stützung der Hauptfeststellung der Kommission zum Vorliegen eines selektiven Vorteils gebilligt habe, dessen Rechtsgrundlage falsch sei. Selbst wenn dieses Vorbringen zuträfe, was die Kommission in Abrede stellt, enthalte der streitige Beschluss eine hilfsweise Argumentation, die auf eine andere Rechtsgrundlage, nämlich Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben Nr. 164/2, gestützt und vom Gericht bestätigt worden sei, ohne von Irland in Frage gestellt zu werden.

41. Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass in den Erwägungsgründen 315 bis 317 des streitigen Beschlusses eine hilfsweise Argumentation dargelegt wird, wonach der fragliche Steuervorbescheid FFT auch dann einen selektiven Vorteil verschaffe, wenn er anhand des begrenzteren Bezugsrahmens geprüft werde, der aus sämtlichen integrierten Unternehmen bestehe, die Verrechnungspreise vereinbarten und unter die vorerwähnten nationalen Vorschriften fielen. Diese Argumentation hat das Gericht in den Rn. 287 bis 299 des angefochtenen Urteils im Wesentlichen anerkannt.

42. Es liegt auf der Hand, dass das Gericht die Frage nach der Grundlage und Tragweite des Fremdvergleichsgrundsatzes hauptsächlich in den Rn. 140 bis 148 des angefochtenen Urteils geprüft hat, woraus geschlossen werden könnte, dass sich eine etwaige Anerkennung der Begründetheit einer der von Irland geltend gemachten Rechtsmittelgründe nicht auf die Prüfung auswirken würde, die das Gericht in den Rn. 287 bis 299 dieses Urteils hilfsweise vorgenommen hat. Wie sich bei einer aufmerksameren Lektüre des angefochtenen Urteils zeigt, kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass diese Prüfung von der Argumentation *abtrennbar und unabhängig* ist, die das Gericht in den Rn. 140 bis 148 des Urteils in erster Linie entwickelt hat.

43. Bei der Würdigung der hilfsweisen Argumentation der Kommission hat das Gericht nämlich anerkannt, dass diese zu Recht einige ihrer Hauptargumentation eigene Analyseelemente umgesetzt hatte. Insbesondere hat es in den Rn. 292 und 294 des angefochtenen Urteils bestätigt, dass die hilfsweise Argumentation der Kommission auf deren Hauptprüfung des fraglichen Steuervorbescheids beruhte, vor allem auf Abschnitt 7.2.2. des streitigen Beschlusses, welcher meines Erachtens die Ausführungen der Kommission enthält, die der Rechtsgrundlage und der Tragweite des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie der Anwendung dieses Grundsatzes auf den vorliegenden Fall gewidmet sind [25]. Da sich die Rechtsgrundlage für die hilfsweise Argumentation der Kommission, wie sie vom Gericht anerkannt worden ist, aus deren in erster Linie vorgenommenen Prüfung ergibt, kann Erstere bei Rechtswidrigkeit der Letzteren rechtlich nicht überleben. Anders ausgedrückt: Würde einem der von Irland vorgebrachten Rechtsmittelgründe stattgegeben und damit festgestellt, dass der Rückgriff auf den Fremdvergleichsgrundsatz falsch war, wäre auch diese hilfsweise Argumentation mit einem Rechtsfehler behaftet, so dass die im streitigen Beschluss gezogene Schlussfolgerung, wie sie im angefochtenen Urteil bestätigt worden ist, nicht mehr gültig wäre.

44. Meiner Ansicht nach kann daher nicht von vornherein festgestellt werden, dass der erste, der dritte, der vierte und der fünfte Grund des vorliegenden Rechtsmittels ins Leere gehen.

45. Darüber hinaus teile ich die von Irland in der Erwiderung dargelegte Analyse, in der die heiklen Auswirkungen der Entscheidung der Kommission, in den streitigen Beschluss zwei alternative Argumentationen aufzunehmen, und die unerwünschten Folgen einer Feststellung der Unschlüssigkeit der fraglichen Rechtsmittelgründe hervorgehoben werden. Ein Rechtsmittelgrund wird in diesem Zusammenhang unstreitig als ins Leere gehend eingestuft, wenn er gegen einen nichttragenden Grund eines Urteils des Gerichts gerichtet ist und daher insoweit nicht zur Aufhebung dieses Urteils führen kann, als die vorherige Prüfung der Hauptbegründung keinen Rechtsfehler hat erkennen lassen. Unter diesen Umständen ist schwer vorstellbar, wie sich eine Unschlüssigkeit der fraglichen Rechtsmittelgründe mit der Logik und Gesamtargumentation des angefochtenen Urteils vereinbaren lassen soll. In dessen Rn. 287 hat das Gericht nämlich klargestellt, dass seine Prüfung der hilfsweise vertretenen Auffassung der Kommission „der Vollständigkeit halber" vorgenommen wurde, während eine Einstufung der besagten Rechtsmittelgründe als ins Leere gehend einer Einstufung der *Haupt*argumentation dieses Gerichts als nichttragend gleichkäme.

2. Zur Zulässigkeit

46. Die Kommission trägt im Wesentlichen vor, die von Irland im Rahmen des ersten, des dritten, des vierten und des fünften Rechtsmittelgrundes vorgebrachte Argumentation beschränke sich im Kern darauf, den streitigen Beschluss, die allgemeine Praxis der Kommission in Bezug auf

[25] Vgl. Abschnitt 7.2.2.1. des streitigen Beschlusses („Selektiver Vorteil durch eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz").

Steuervorbescheide sowie bestimmte Dokumente dieses Organs, in denen dessen Ansatz bei Steuervorbescheiden beschrieben wird, in Frage zu stellen. Da sich diese Argumentation nicht ausdrücklich auf die Randnummern des angefochtenen Urteils beziehe, sei sie als unzulässig zurückzuweisen.

47. Zwar entfernen sich bestimmte Teile der Argumentation Irlands erheblich von der Argumentation, der das Gericht im angefochtenen Urteil gefolgt ist, und stellen eher auf die Methode ab, die die Kommission gewählt hat, um das Vorliegen eines selektiven Vorteils im streitigen Beschluss sowie in ihrer gesamten Entscheidungspraxis im Bereich der Steuervorbescheide festzustellen, anstatt konkrete Rügen gegen das angefochtene Urteil zu erheben. Das sollte den Gerichtshof meines Erachtens jedoch nicht dazu veranlassen, das vorliegende Rechtsmittel von vornherein als unzulässig zurückzuweisen. Diese Teile der Argumentation Irlands sind nämlich nur Komponenten einer Gesamtargumentation, mit der eindeutig die Schlussfolgerungen beanstandet werden sollen, zu denen das Gericht im angefochtenen Urteil hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im streitigen Beschluss gelangt ist. Im Übrigen erkennt die Kommission in ihrer Rechtsmittelbeantwortung selbst an, dass sich einige im Rechtsmittelverfahren vorgebrachte Argumente auf bestimmte Randnummern des angefochtenen Urteils beziehen. Insbesondere werden mit dem ersten Rechtsmittelgrund mehrfach die Rn. 141, 142, 147 und 149 dieses Urteils beanstandet. Der dritte Rechtsmittelgrund betrifft die Rn. 150 und 161 des Urteils. Mit dem vierten Rechtsmittelgrund werden die Rn. 180 bis 184 des angefochtenen Urteils gerügt. Der fünfte Rechtsmittelgrund bezieht sich auf Rn. 113 dieses Urteils.

48. Unter diesen Umständen schlage ich dem Gerichtshof vor, die von der Kommission erhobene Unzulässigkeitseinrede zurückzuweisen.

3. Zur Begründetheit

a) Einleitende Bemerkungen zum Vorteil und zur Selektivität im Steuerbereich

1) Zur „besonderen Bedeutung“ der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall steuerlicher Maßnahmen

49. Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV typischerweise vorliegt, wenn ein Unternehmen durch einen staatlichen Eingriff finanziell besser gestellt wird. Für seine Feststellung muss eine kontrafaktische Beurteilung vorgenommen werden, die darin besteht, die Situation des begünstigten Unternehmens, die sich aus der Anwendung der fraglichen staatlichen Maßnahme ergibt, mit der Situation desselben Unternehmens ohne diese Maßnahme zu vergleichen.

50. In Bezug auf steuerliche Maßnahmen hat der Gerichtshof klargestellt, dass, da staatliche Maßnahmen im Rahmen von Art. 107 Abs. 1 AEUV nach ihren Wirkungen definiert werden, der Begriff der staatlichen Beihilfe nicht nur die Gewährung positiver Leistungen umfasst, sondern auch „negative“ Maßnahmen, die in verschiedener Form dazu führen, dass die steuerliche

Belastung eines Unternehmens verringert wird [26]. Eine staatliche Maßnahme dieser Art, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, die begünstigte Unternehmen aber finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, kann den besagten Unternehmen einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffen [27].

51. Für die vorstehende Beurteilung muss die Frage beantwortet werden, ob die fragliche Maßnahme dazu führt, die steuerliche Belastung zu vermindern, die das begünstigte Unternehmen normalerweise zu tragen hat [28]. Die Bestimmung dieser steuerlichen Belastung erfordert nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Prüfung der für sie geltenden nationalen Steuerregelung, um die sogenannte „normale" Besteuerung zu bestimmen, die das durch die steuerliche Maßnahme begünstigte Unternehmen hätte tragen müssen, wenn eine solche Maßnahme nicht getroffen worden wäre [29]. Die „normale" Besteuerung stellt daher den Vergleichsbegriff dar, der im Rahmen der kontrafaktischen Beurteilung zur Feststellung des Vorliegens eines mittels einer steuerlichen Maßnahme gewährten Vorteils verwendet wird. Erst nach der Bestimmung dieser Besteuerung lässt sich feststellen, ob die untersuchte steuerliche Maßnahme dem begünstigten Unternehmen einen Vorteil verschafft.

52. Die Selektivität, die die Feststellung voraussetzt, ob eine staatliche Maßnahme geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" zu begünstigen, muss bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils angenommen werden, wenn diese Maßnahme eine Einzelbeihilfe darstellt und somit eindeutig ergriffen worden ist, um einen solchen Vorteil zu gewähren [30]. Stellt die Maßnahme hingegen eine Beihilferegelung allgemeiner Art dar, hängt ihr selektiver Charakter nach Auffassung des Gerichtshofs von der Frage ab, ob eine nationale Maßnahme *im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung* geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das Ziel dieser Regelung in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden [31].

53. Um festzustellen, ob das der Fall ist, hat der Gerichtshof im Laufe der Jahre eine dreistufige Analysemethode erarbeitet, die in der jüngsten Rechtsprechung [32] auf den Punkt gebracht worden ist. Diese Methode verlangt in einem ersten Schritt, den *Bezugsrahmen* zu bestimmen, und in einem zweiten Schritt, zu prüfen, ob die fragliche steuerliche Maßnahme zwischen Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet, die sich im Hinblick auf das mit dem Bezugsrahmen verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Falls dem so ist, wird die Maßnahme von vornherein als selektiv betrachtet, und der betreffende Mitgliedstaat hat dann lediglich die Möglichkeit, in einem dritten und letzten Schritt zu beweisen, dass sich diese Ungleichbehandlung aus der Art oder allgemeinen Systematik des

[26] Urteil vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 13 und 14). Vgl. auch Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 71 und 72).

[27] Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[28] Vgl. Urteile vom 26. September 1996, Frankreich/Kommission (C-241/94, EU:C:1996:353, Rn. 40), und vom 12. Dezember 2002, Belgien/Kommission (C-5/01, EU:C:2002:754, Rn. 38 und 39).

[29] Vgl. Urteil vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 27).

[30] Vgl. u. a. Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 60).

[31] Vgl. u. a. Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56), und vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 41).

[32] Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981), vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505), sowie vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

Bezugsrahmens ergibt. Mit anderen Worten hängt die Frage, ob die untersuchte steuerliche Maßnahme zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung führt, im Fall einer Beihilferegelung allgemeiner Art von *der vorherigen Definition des Bezugsrahmens* ab.

54. In diesem Stadium der vorliegenden Schlussanträge ist hervorzuheben, dass der Bestimmung des Bezugsrahmens zur Beurteilung der Selektivität nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs „im Fall von steuerlichen Maßnahmen eine besondere Bedeutung zu[kommt], da das … Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte ‚normale' Besteuerung festgestellt werden kann" [33]. Der Gerichtshof stellt daher eindeutig eine Verbindung zwischen dem Vorteils- und dem Selektivitätsbegriff her. Ich leite daraus ab, dass die Kriterien, die der Gerichtshof festgelegt hat, um den Bezugsrahmen für die Prüfung des selektiven Charakters zu definieren, auch verwendet werden müssen, wenn es um die Bestimmung des die „normale" Besteuerung darstellenden Bezugsrahmens für die Prüfung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils geht [34]. Ich werde versuche, diese Kriterien im folgenden Abschnitt zu definieren.

2) Zur Bestimmung des Bezugsrahmens (und der „normalen" Besteuerung) im Steuerbereich

55. In ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe hat die Kommission ausgeführt, dass sich der Bezugsrahmen „aus kohärenten Vorschriften zusammen[setzt], die – auf der Grundlage objektiver Kriterien – generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen" [35]. Der Gerichtshof hat diese Definition nicht herangezogen und den Bezugsrahmen als „die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder ‚normale' Steuerregelung" charakterisiert [36].

56. Im Urteil World Duty Free Group und Spanien/Kommission hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Bestimmung des Bezugsrahmens „nach einer kontradiktorischen Erörterung mit dem betreffenden Mitgliedstaat erfolgen" und sich „aus einer objektiven Prüfung des Inhalts, des Zusammenhangs und der konkreten Wirkungen der nach dem nationalen Recht dieses Staates anwendbaren Vorschriften ergeben muss" [37]. Die Kriterien, auf deren Grundlage eine solche Bestimmung vorgenommen werden muss und die bereits aus der bestehenden Rechtsprechung abgeleitet werden konnten, sind mit diesem Urteil systematisiert worden.

57. Erstens müssen die Regeln und Grundsätze, die den Bezugsrahmen bilden, *nach Maßgabe objektiver Kriterien* festgestellt werden, und zwar auch im Hinblick darauf, dass die Beurteilungen, auf denen seine Bestimmung beruht, gerichtlich überprüft werden können [38].

33 Vgl. Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56), vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 55), vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 88), sowie vom 7. November 2019, UNESA u. a. (C-105/18 bis C-113/18, EU:C:2019:935, Rn. 62).

34 Diese Kriterien erscheinen mir unabhängig davon relevant, ob es sich bei der betreffenden staatlichen Maßnahme um eine Beihilferegelung oder eine Einzelbeihilfe handelt. Die Anwendung dieser Kriterien zur Bestimmung der „normalen" Besteuerung im Fall einer Einzelmaßnahme ist meines Erachtens erforderlich, um sicherzustellen, dass die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die direkte Besteuerung gewahrt bleibt.

35 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2016, C 262, S. 1, im Folgenden: Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe), Rn. 133.

36 Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 57).

37 Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 62).

38 Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 66).

58. Zweitens muss der Bezugsrahmen *umfassend* sein in dem Sinne, dass er die *Gesamtheit* von Vorschriften und Grundsätzen einschließen muss, die sich auf die Steuerbelastung der Unternehmen auswirken, und darf somit nicht, wie es der Gerichtshof ausgedrückt hat, aus „einigen Bestimmungen" bestehen, „die künstlich aus einem breiteren rechtlichen Rahmen herausgelöst wurden" [39].

59. Drittens muss der Bezugsrahmen durch eine Analyse zur Ermittlung der Vorschriften bestimmt werden, mit denen *der nationale Gesetzgeber beabsichtigt hat*, die Steuerbelastung der Unternehmen zu bestimmen. Hierbei geht es um den *konkreten* Charakter des Bezugsrahmens. Wie zu Recht bemerkt worden ist [40], ergibt sich dieses Kriterium aus der Tatsache, dass der Bezugsrahmen vom betreffenden Mitgliedstaat in Ausübung seiner ausschließlichen Zuständigkeit im Bereich der direkten Besteuerung definiert wird und daher voraussetzt, dass die Gesamtheit von Vorschriften und Grundsätzen, aus der er besteht, unter die Steuerregelung des besagten Mitgliedstaats fällt.

60. Das bedeutet nach meinem Dafürhalten, dass der Bezugsrahmen auf der Grundlage von Normen des *nationalen Rechts*, selbstverständlich einschließlich des in die innerstaatliche Rechtsordnung umgesetzten Unions- und Völkerrechts, bestimmt werden muss.

61. Die Urteile des in Großer Kammer zusammengetretenen Gerichtshofs in den Rechtssachen Kommission/Polen [41] und Kommission/Ungarn [42] zeugen von der Richtigkeit dieser Feststellung.

62. Die erste Rechtssache betraf eine polnische Maßnahme zur Einführung einer an den monatlichen Umsatz aller Einzelhändler anknüpfenden Einzelhandelssteuer. Die zweite Rechtssache bezog sich auf eine Werbesteuer, die (von einigen Ausnahmen abgesehen) auf den mit der Verbreitung von Werbung erzielten Nettojahresumsatz der Werbung verbreitenden Wirtschaftsteilnehmer erhoben wurde. In beiden Fällen hatte die Kommission die Ansicht vertreten, die betrachtete steuerliche Maßnahme verschaffe einen selektiven Vorteil, weil die unterschiedlichen Durchschnittsteuersätze, die sich aus der in dieser Maßnahme vorgesehenen Progression der Steuersätze ergäben, darauf hinausliefen, kleine gegenüber großen Unternehmen zu begünstigen. Der Bezugsrahmen bestehe nämlich, so die Kommission, in einer Umsatzsteuer *mit einem einheitlichen Steuersatz*, da progressive Steuersätze per Definition allein der Besteuerung von Gewinnen vorbehalten seien. Somit erhob sich die Frage, ob die Progression der Steuersätze vom Bezugsrahmen, anhand dessen das Vorliegen eines selektiven Vorteils festgestellt werden muss, auszunehmen oder ob sie integraler Bestandteil dieses Rahmens war.

63. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass der Bezugsrahmen bzw. die „normale" Steuerregelung grundsätzlich durch die grundlegenden Merkmale der Steuer, die Gegenstand der Prüfung ist, insbesondere durch den Steuersatz, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuertatbestand, definiert wird. Außerhalb der Bereiche, in denen das Steuerrecht der Union harmonisiert worden ist, liegt die Bestimmung dieser Merkmale aufgrund der ausschließlichen Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung nach Ansicht des Gerichtshofs in deren Ermessen [43].

39 Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Schlussanträge des Generalanwalts Pitruzzella in den verbundenen Rechtssachen World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:51, Nr. 42) (Hervorhebung nur hier).

41 Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

43 Urteile vom 16. März 2021, Kommission/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 37 bis 39), und Kommission/Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, Rn. 43 bis 45).

64. Nachdem der Gerichtshof damit den Obersatz (der Bezugsrahmen wird durch die grundlegenden Merkmale der Steuer definiert) und den Untersatz (für die Bestimmung dieser Merkmale sind die Mitgliedstaaten zuständig) des Syllogismus aufgestellt hat, erlaube ich mir, daraus die Konklusion zu ziehen. Der Bezugsrahmen umfasst *ausschließlich* Vorschriften und Grundsätze, die der nationalen Rechtsordnung eigen sind, ohne ihre Ersetzung durch dieser Rechtsordnung fremde Normen zuzulassen, da eine solche Ersetzung den Bezugsrahmen, um es mit den Worten des Gerichtshofs zu sagen, „unvollständig und fiktiv" machen würde [44].

65. Wenn ein Bezugsrahmen, der aus dem nationalen Recht fremden Normen besteht oder durch deren Aufnahme sogar lediglich „kontaminiert" ist, schon als „fiktiv" eingestuft wird, weil er nicht den konkreten Charakter besitzt, der den Normen des nationalen Rechts eigen ist, gilt dies meines Erachtens erst recht für einen Bezugsrahmen, der auf dem *Verweis auf das vom nationalen Gesetzgeber* mit dem Erlass der betreffenden Steuerregelung *verfolgte Ziel* beruht. Wie ich oben bereits erläutert habe, werden die Umrisse des Bezugsrahmens nicht durch den vermeintlichen Willen des nationalen Gesetzgebers, sondern durch die *normative Übersetzung* dieses Willens festgelegt.

66. Somit muss sich auch die Analyse zur Bestimmung der „normalen" Besteuerung im Rahmen der Prüfung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils steuerlicher Natur an den Kriterien im Zusammenhang mit dem objektiven, umfassenden und konkreten Charakter des Bezugsrahmens orientieren. Bei der Würdigung des vorliegenden Rechtsmittels ist dies im Auge zu behalten.

b) Zum ersten Rechtsmittelgrund

1) Vorbringen der Parteien

67. Mit dem ersten Rechtsmittelgrund wird ein angeblicher Rechtsfehler bei der Anwendung von Art. 107 AEUV beanstandet, den das Gericht dadurch begangen haben soll, dass es den von der Kommission bei der Feststellung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils gewählten Ansatz zum Fremdvergleichsgrundsatz gebilligt hat. Im Interesse der Klarheit der Analyse sind die von Irland erhobenen und von der Kommission zurückgewiesenen Rügen in zwei Kategorien einzuteilen, nämlich das Vorbringen zur Rechtsgrundlage dieses Grundsatzes bzw. das Vorbringen zu dessen Tragweite. Zuallererst ist es meines Erachtens gleichwohl erforderlich, die Herkunft des im streitigen Beschluss angewandten Fremdvergleichsgrundsatzes nachvollzuziehen, die schrittweise Entwicklung der Ausarbeitung seines Inhalts durch die Kommission zusammenzufassen und den Inhalt des einschlägigen Teils des angefochtenen Urteils in Erinnerung zu rufen.

2) Würdigung

i) Einleitende Bemerkungen: Zur Herkunft des Fremdvergleichsgrundsatzes

68. Das unter der Bezeichnung „Fremdvergleichsgrundsatz" bekannte Rechtsinstrument ist ein Grundsatz aus dem Bereich des internationalen Steuerrechts.

[44] Vgl. Urteile vom 16. März 2021, Kommission/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 45), und Kommission/Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, Rn. 51).

69. Er ist gegenwärtig in Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen mit folgendem Wortlaut kodifiziert:

„[Wenn] die beiden [verbundenen] Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden."

70. Es handelt sich somit um einen Grundsatz, dem zufolge Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen so besteuert werden müssen, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen zu Marktbedingungen abgeschlossen worden wären.

71. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird umgesetzt, indem Berichtigungen an den „Verrechnungspreisen" vorgenommen werden, d. h. an den Preisen für Transaktionen zwischen Unternehmen derselben Gruppe, die in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind. Zur Erinnerung: Verrechnungspreise legen die Zuweisung der Einnahmen und Ausgaben innerhalb einer Gruppe und damit die Verteilung der steuerpflichtigen Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen fest, für die unterschiedliche Steuerbehörden zuständig sind. Sie gehören daher zum jeweiligen Anteil am Gesamtergebnis, der in den einzelnen Staaten, in denen die Gruppe tätig ist, besteuert wird.

72. Die Berichtigungen erklären sich dadurch, dass die Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne dieser verbundenen Unternehmen – anders als bei unabhängigen Unternehmen – nicht von den Marktkräften bestimmt wird. Für die Schätzung der Preise gruppeninterner Transaktionen, die zwischen nicht konkurrierenden Einheiten mit Sitz in unterschiedlichen Mitgliedstaaten getätigt werden, ist nämlich das die Gruppe kontrollierende Unternehmen zuständig. Demnach könnten Unternehmen, die einer Gruppe angehören, den Preis für mit anderen Gruppenunternehmen abgeschlossene Transaktionen ohne diese Berichtigungen zu marktfremden Bedingungen festsetzen und so die Gewinne von einem Land in ein anderes transferieren.

73. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist somit eine Folge des Grundsatzes der Territorialität der Besteuerungsbefugnis, wie er auf internationaler Ebene anerkannt ist, wonach jeder Staat berechtigt ist, die gebietsansässigen Unternehmen für deren weltweit erwirtschaftete Gewinne und die gebietsfremden Unternehmen für die Gewinne aus ihrer inländischen Tätigkeit zu besteuern. Aufgrund des territorialen Charakters der Besteuerungsbefugnis steht es den Unternehmen nämlich nicht frei, ihre Gewinne und Verluste zwischen Steuerhoheitsgebieten beliebig zu verlagern. Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes ist es gerade, in jeder Gerichtsbarkeit eine angemessene Besteuerung vorzunehmen (und Doppelbesteuerung zu vermeiden) [45].

74. Im Bereich der staatlichen Beihilfen ist der Fremdvergleichsgrundsatz von der Kommission im Rahmen ihrer seit 2014 durchgeführten Ermittlungen zur Untersuchung der Steuervorbescheidspraktiken, denen die zuständigen Behörden mehrerer Mitgliedstaaten gegenüber multinationalen Unternehmen folgen, sowie in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe [46] erörtert worden.

[45] *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, OECD, 2010, S. 39, Nr. 1.15.

[46] Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2016, C 262, S. 1).

75. In dieser Bekanntmachung hat die Kommission zunächst ausgeführt: „Wenn ein Steuervorbescheid ein Ergebnis festschreibt, das nicht zuverlässig dem Ergebnis einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems entspricht, verschafft der Vorbescheid seinem Empfänger möglicherweise einen selektiven Vorteil, da diese selektive Behandlung zu einer Senkung seiner Steuerschuld in dem betreffenden Mitgliedstaat im Vergleich zu Unternehmen führt, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden.“ [47] Anschließend hat sie dargelegt, welche Rolle der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen einer solchen Beurteilung spielt, und dabei unter Verweis auf das Urteil Belgien und Forum 187/Kommission [48] festgestellt, dass „ein Steuervorbescheid, der eine Verrechnungspreismethode für die Bestimmung des zu versteuernden Gewinns von Einheiten einer Unternehmensgruppe festschreibt, die *keinen zuverlässigen Näherungswert für ein marktbasiertes Ergebnis* hervorbringt, *das mit dem Arm's Length-Grundsatz im Einklang steht*, dem Empfänger des Vorbescheids einen selektiven Vorteil [verschafft]“ [49].

76. Was die rechtliche Charakterisierung dieses Grundsatzes angeht, so wird die Entwicklung seiner Aufstellung durch die Kommission durch einen Vergleich des im Jahr 2014 ergangenen Beschlusses über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens [50] und des ein Jahr später ergangenen streitigen Beschlusses bestätigt.

77. In Rn. 60 des Einleitungsbeschlusses hat die Kommission die Frage nach dem Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils angesprochen und ausgeführt, dass, „[w]enn sich [Vorabpreisvereinbarungen] auf Vereinbarungen im Bereich der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb einer Unternehmensgruppe beziehen, [sie] nicht von der Vereinbarung oder Vergütung abweichen dürfen, *die ein unabhängiger umsichtiger Wirtschaftsteilnehmer unter normalen Marktbedingungen akzeptiert hätte*“ [51], und danach – in Rn. 61 – hinzugefügt, dass „[i]n diesem Kontext … durch eine Festlegung der Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz *vergleichbare Marktbedingungen geschaffen* werden [könnten]“ [52], und in Rn. 62, der die Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz betrifft, dass die Steuerverwaltung „[v]or der Billigung einer vom Steuerpflichtigen vorgeschlagenen Methode zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage … diese Methode *mit dem Verhalten eines hypothetischen Marktteilnehmers* vergleichen [sollte], der von einer Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung eine marktgerechte, die normalen Wettbewerbsbedingungen widerspiegelnde Vergütung verlangen würde“ [53]. Darin lassen sich unschwer der logische Aufbau und die Terminologie erkennen, die dem *Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden privaten Wirtschaftsteilnehmers* eigen sind, da das Verhalten der nationalen Steuerbehörde mit dem Verhalten eines unter Marktbedingungen handelnden umsichtigen Wirtschaftsteilnehmers verglichen wird, wobei die Marktbedingungen unter Bezugnahme auf die Verrechnungspreise definiert werden, die von einem hypothetischen Marktteilnehmer akzeptiert worden wären.

47 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 170.

48 Urteil vom 22. Juni 2006 (C-182/03 und C-217/03, im Folgenden: Urteil Forum 187, EU:C:2006:416).

49 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 171 (Hervorhebung nur hier).

50 Beschluss über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens betreffend die staatliche Beihilfe SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxemburg, Mutmaßliche Beihilfe für FFT, C(2014) 3627 final.

51 Hervorhebung nur hier.

52 Hervorhebung nur hier.

53 Hervorhebung nur hier.

78. Im 228. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses hat die Kommission festgestellt: „Der Fremdvergleichsgrundsatz, den die Kommission im Rahmen ihrer beihilferechtlichen Würdigung anwendet, ist nicht der, der sich aus Artikel 9 des OECD-Musterabkommens ergibt, [das] ein unverbindliches Instrument darstellt. Es handelt sich um einen *allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung, der in den Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV fällt*, der die Mitgliedstaaten bindet und dessen Anwendungsbereich einzelstaatliche Steuerbestimmungen nicht ausschließt.“ [54] Der Fremdvergleichsgrundsatz wird daher als sich auf die Gleichbehandlung im Steuerbereich beziehend charakterisiert.

ii) Zum Fremdvergleichsgrundsatz im angefochtenen Urteil

79. Es soll kurz die Begründung des angefochtenen Urteils, die der Frage gewidmet ist, ob der Fremdvergleichsgrundsatz im streitigen Beschluss bei der Feststellung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils angewandt werden konnte, in Erinnerung gerufen werden.

80. In den Rn. 141 bis 154 des angefochtenen Urteils hat das Gericht erläutert, dass, wenn im nationalen Steuerrecht für die Zwecke der Körperschaftsteuerpflicht nicht zwischen integrierten Unternehmen und nicht-integrierten Unternehmen unterschieden wird, damit der Gewinn der integrierten Unternehmen so besteuert werden soll, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte. Nach Auffassung des Gerichts wird dies im Übrigen durch das Urteil Forum 187 bestätigt, in dem es gerade um eine Steuerregelung ging, die dieselben Bedingungen für integrierte und nicht-integrierte Unternehmen vorsah. Eine Beihilferegelung sei nämlich, wie der Gerichtshof in Rn. 95 dieses Urteils anerkannt habe, „mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt“. Unter diesen Umständen hat das Gericht die Ansicht vertreten, dass die Kommission den Fremdvergleichsgrundsatz als *Instrument* verwenden durfte, das es ihr im Rahmen ihrer Befugnisse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV gestattete, zu prüfen, ob sich aus einer steuerlichen Maßnahme, mit der die nationalen Behörden ein bestimmtes Preisniveau für gruppeninterne Transaktionen gebilligt haben, eine Verminderung der Belastungen ergibt, die das begünstigte integrierte Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und diesem damit ein Vorteil verschafft wird. Da das luxemburgische Einkommensteuergesetz im vorliegenden Fall darauf abziele, integrierte und unabhängige Unternehmen gleich zu besteuern, habe die Kommission zu Recht von diesem Instrument Gebrauch gemacht, um eine solche Prüfung vorzunehmen.

81. Was das Argument angeht, wonach die Kommission die Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz im streitigen Beschluss nicht angegeben habe, so hat das Gericht die Ausführungen der Kommission bestätigt, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz unabhängig von der Frage bestehe, ob dieser Grundsatz im nationalen Recht verankert worden sei, und er nicht der sei, der in Art. 9 des OECD-Musterabkommens verankert sei. Es hat jedoch hinzugefügt, dass die Kommission darin auch erläutert hatte, dass der Fremdvergleichsgrundsatz notwendigerweise einen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV bilde, und sie ihn als in den Anwendungsbereich dieser Vertragsbestimmung fallenden allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung eingestuft hatte.

[54] Hervorhebung nur hier.

82. In den Rn. 155 bis 161 des angefochtenen Urteils hat das Gericht erstens auf das Argument geantwortet, wonach die Kommission den fraglichen Steuervorbescheid anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes geprüft habe, der als dem luxemburgischen Steuerrecht fremdes Kriterium angewandt worden sei, was eine verschleierte Harmonisierung unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung zur Folge habe. Das Gericht hat insoweit im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass die Kommission ihre Befugnisse nicht überschritten hatte, da sie den Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich angewandt hatte, um zu prüfen, ob der fragliche Steuervorbescheid zu einer Verminderung der Steuerbelastung von FFT in Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften geführt hatte. Aus diesen ging nämlich hervor, dass integrierte Unternehmen unter denselben Bedingungen wie eigenständige Unternehmen besteuert wurden. Zweitens hat das Gericht in Bezug auf das Argument, wonach die Kommission im 228. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses zu Unrecht festgestellt habe, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein „allgemeine[r] Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung [ist], der in den Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV fällt“, entschieden, dass diese Formulierung nicht „aus ihrem Kontext gerissen“ werden durfte und nicht bedeutete, dass die Kommission das Bestehen „eines allgemeinen Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung, der Art. 107 Abs. 1 AEUV *inhärent* sei [55]“, festgestellt hätte. Eine solche Auslegung gäbe dem letztgenannten Artikel nach Auffassung des Gerichts nämlich eine zu große Tragweite.

iii) Zur Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes

83. Die erste von Irland im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittelgrundes erhobene Rüge bezieht sich gerade auf Rn. 161 des angefochtenen Urteils. Irland macht insoweit im Wesentlichen geltend, das Gericht habe die letzte Feststellung im 228. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz ein „allgemeine[r] Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung [ist], der in den Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV fällt“, bestätigt, als es die Ansicht vertreten habe, die Formulierung dürfe nicht aus ihrem Kontext gerissen und dahin ausgelegt werden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz aus dieser primärrechtlichen Vorschrift hervorgehe. Das Gericht könne nach ständiger Rechtsprechung nämlich weder den streitigen Beschluss umformulieren noch seine Begründung ergänzen. Die zweite Rüge Irlands betrifft dieselbe Feststellung im streitigen Beschluss, wie sie vom Gericht in Rn. 141 des angefochtenen Urteils bestätigt worden sein soll. Es gebe keinen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts, der eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen vorschreibe. Irland weist insoweit nämlich darauf hin, dass das Recht der Union und die nationalen Rechtsordnungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung häufig zwischen integrierten und eigenständigen Unternehmen unterschieden.

84. Zur ersten Rüge ist einleitend festzustellen, dass eine Auslegung von Abschnitt 7.2.2.1. des streitigen Beschlusses, insbesondere des 228. Erwägungsgrundes dieses Abschnitts, aufgrund der unglücklichen Formulierung bestimmter Passagen der von der Kommission entwickelten Argumentation extrem schwierig ist. Daher ist es umso bedauerlicher, dass sich das Gericht dazu entschlossen hat, den letzten Satz dieses Erwägungsgrundes durch einen allgemeinen Verweis auf den „Kontext“ der Verwendung einer solchen Formulierung zu validieren, ohne dies näher zu erläutern.

85. Abgesehen davon ist zu der Frage Stellung zu nehmen, ob das Gericht damit die Grenzen seiner gerichtlichen Kontrolle überschritten hat.

[55] Hervorhebung nur hier.

86. Es ist gefestigte Rechtsprechung, worauf Irland in seiner Rechtsmittelschrift hinweist, dass das Gericht weder berechtigt ist, die vom Urheber der angefochtenen Handlung gegebene Begründung *durch seine eigene* zu *ersetzen*, noch *eine Lücke in der Begründung* dieser Handlung *mit seiner eigenen Begründung füllen* darf, so dass seine Prüfung an keine in der Handlung zu findende Beurteilung anknüpfen würde [56]. Ebenso steht – wie ich hinzufügen möchte – fest, dass die *Auslegung* der Handlung unter die Kontrolle durch das Gericht fällt [57].

87. Hat das Gericht die Begründung des streitigen Beschlusses umgeschrieben oder ergänzt oder hat es schlicht und ergreifend von einem rechtmäßigen Handlungsspielraum bei dessen Auslegung Gebrauch gemacht?

88. Ich glaube nicht, dass auf diese Frage geantwortet werden kann, ohne eine eingehende Analyse zur Ermittlung der richtigen Auslegung des 228. Erwägungsgrundes des streitigen Beschlusses durchzuführen. Nur mit dieser Analyse wird sich der Gegenstand der vom Gericht in Rn. 161 des angefochtenen Urteils vorgenommenen Beurteilung erfassen lassen, was es ermöglicht, sich zu den von Irland erhobenen Rügen zu äußern.

89. Was seine Formulierung angeht, so heißt es in diesem Erwägungsgrund, dass „[d]er Fremdvergleichsgrundsatz … deshalb notwendigerweise einen festen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 1 AEUV [bildet]“. Zugegebenermaßen könnte dieser Satz darauf hindeuten, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz dem streitigen Beschluss zufolge aus der erwähnten Vertragsbestimmung ergibt. Meines Erachtens könnte er jedoch auch weniger weit verstanden werden, entsprechend den nachfolgenden Ausführungen, wonach dieser Grundsatz unabhängig von seiner vorherigen Verankerung im Recht des betreffenden Mitgliedstaats („unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert hat oder nicht“) anwendbar ist. Wenn die Kommission ausführt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch ohne eine solche Übernahme in das nationale Recht einen festen Bestandteil der Prüfung bildet, bedeutet das mit anderen Worten noch lange nicht, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesem Zusammenhang nicht von anderen Bedingungen wie beispielsweise davon abhängig wäre, dass die die „normale“ Besteuerung darstellende Steuerregelung darauf abzielt, integrierte und eigenständige Unternehmen gleich zu behandeln.

90. Im Übrigen heißt es in dem Satz des 228. Erwägungsgrundes, der in Rn. 161 des angefochtenen Urteils Gegenstand der Kontrolle durch das Gericht ist, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein „allgemeine[r] Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung [ist], *der in den Anwendungsbereich* des Artikels 107 Absatz 1 AEUV *fällt*“ [58], und nicht, dass er sich aus dieser Vertragsbestimmung „ergibt“ oder ihr „inhärent“ ist.

91. Was die Systematik des streitigen Beschlusses betrifft, so stelle ich zunächst fest, dass dessen Erwägungsgründe 224, 226, 227 und 228, in denen Grundlage und Tragweite des Fremdvergleichsgrundsatzes dargelegt werden, allesamt auf die Tatsache Bezug nehmen, dass sich mit diesem Grundsatz das Vorliegen einer günstigen steuerlichen Behandlung zugunsten der integrierten Unternehmen *nach dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem* feststellen lässt – eine Klarstellung, die vollkommen irrelevant wäre, wenn die Kommission die Auffassung vertreten hätte, die Wurzeln des Fremdvergleichsgrundsatzes lägen in Art. 107 Abs. 1 AEUV.

56 Vgl. Urteil vom 24. Januar 2013, Frucona Košice/Kommission (C-73/11 P, EU:C:2013:32, Rn. 87 bis 90).

57 Vgl. Urteil vom 26. März 2020, Larko/Kommission (C-244/18 P, EU:C:2020:238, Rn. 104 und 105).

58 Hervorhebung nur hier.

92. Darüber hinaus teile ich den von der Kommission in ihrer Rechtsmittelbeantwortung eingenommenen Standpunkt, wonach Abschnitt 7.2.2.1. („Selektiver Vorteil durch eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz“) des streitigen Beschlusses, in dem sich der 228. Erwägungsgrund befindet, im Licht von Abschnitt 7.2.1. („Bestimmung des Bezugsrahmens“) des Beschlusses auszulegen ist.

93. Bei Abschnitt 7.2.2.1. handelt es sich nämlich um den einleitenden Teil von Abschnitt 7.2.2. („Selektiver Vorteil durch eine Abweichung vom allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem“), in dem die Kommission zu beweisen versucht hat, dass die luxemburgische Steuerverwaltung FFT einen Vorteil verschafft hatte, indem sie eine Verrechnungspreisvereinbarung gebilligt hatte, deren Ergebnis unter demjenigen liegt, das sich aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt, und deshalb von den nationalen Körperschaftsteuervorschriften abgewichen war. In Abschnitt 7.2.1. hat die Kommission jedoch die Ansicht vertreten, dass das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem den Bezugsrahmen bilde, anhand dessen das Vorliegen eines selektiven Vorteils zu prüfen sei, und ferner darauf hingewiesen, dass sich integrierte und eigenständige Unternehmen im Hinblick auf das Ziel dieses Systems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden. Angesichts dieses Befunds wird in Abschnitt 7.2.2.1. erläutert, dass das Bezugskriterium, das von der Kommission im streitigen Beschluss für die Feststellung herangezogen worden ist, ob ein Steuervorbescheid im Bereich der Verrechnungspreise einen selektiven Vorteil verschafft, in der steuerlichen Behandlung der eigenständigen Unternehmen im Rahmen des allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystems liege.

94. Daher ist der „Kontext“, auf den sich Rn. 161 des angefochtenen Urteils bezieht, der Kontext, in dem diese nationale Steuerregelung, die den Bezugsrahmen für die Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils bildet, integrierte und eigenständige Unternehmen gleich besteuern will. Dementsprechend geht der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im streitigen Beschluss erwähnt, aus dem nationalen Recht und nicht aus Art. 107 Abs. 1 AEUV selbst hervor.

95. Folglich hat das Gericht die Begründung des streitigen Beschlusses weder umformuliert noch ergänzt, sondern sie schlicht und ergreifend ausgelegt, ohne die Grenzen seiner gerichtlichen Kontrolle zu überschreiten. Die erste Rüge Irlands sollte somit nach meinem Dafürhalten zurückgewiesen werden [59].

96. Für den Fall, dass der Gerichtshof meinem Vorschlag nicht folgt, ist eine letzte Anmerkung geboten. Verträte der Gerichtshof die Auffassung, dass die Begründung des streitigen Beschlusses entgegen den vom Gericht im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen so zu verstehen ist, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz aus Art. 107 Abs. 1 AEUV ergibt, bliebe nämlich zu fragen, ob aus dieser Vertragsbestimmung tatsächlich ein Grundsatz der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen abgeleitet werden kann.

97. Wie Irland in seiner Rechtsmittelschrift geltend macht, hat der Gerichtshof bereits anerkannt, dass es im Vertrag über die dort *ausdrücklich* genannten Fälle (Staatsangehörigkeit, Geschlecht, Alter usw.) hinaus kein allgemeines Diskriminierungsverbot gibt [60]. Es liegt jedoch auf der Hand, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV, in dem das allgemeine Verbot der Gewährung staatlicher Beihilfen

[59] In diesem Stadium ist klarzustellen, dass die vorgeschlagene Antwort einer formellen Rüge, die sich auf die Begründung des streitigen Beschlusses bezieht, und nicht dem Rechtsfehler entspricht, den das Gericht bei seiner Prüfung der von der Kommission vorgenommenen materiell-rechtlichen Beurteilung möglicherweise begangen hat. Der letztgenannte Punkt fällt allein unter die fünfte Rüge, die in den folgenden Nummern der vorliegenden Schlussanträge untersucht werden soll.

[60] Urteil vom 18. Dezember 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, Rn. 33).

verankert ist, keineswegs einen allgemeinen Grundsatz aufstellt, der eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen vorschreibt. Ein solcher Grundsatz kann daher nur dann gegen nationale Rechtsvorschriften ins Feld geführt werden, wenn er vom Unionsgesetzgeber zuvor in einem Rechtsakt ausgearbeitet worden ist, aus dem sich ein genauer Inhalt ergibt[61], was mir bei der Gleichbehandlung von integrierten und eigenständigen Unternehmen nicht der Fall zu sein scheint.

98. Die zweite von Irland erhobene Rüge beruht auf der Prämisse, wonach Rn. 141 des angefochtenen Urteils besagt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz *in Art. 107 Abs. 1 AEUV seinen Ursprung hat*. Da in dieser Randnummer allerdings dargelegt wird, dass der Fremdvergleichsgrundsatz Anwendung findet, wenn integrierten und nicht-integrierten Unternehmen *nach nationalem Recht* für die Zwecke der Körperschaftsteuer die gleiche Behandlung zuteilwerden soll, ist meiner Ansicht nach auch diese Rüge zurückzuweisen.

99. Nunmehr ist die fünfte von Irland erhobene Rüge zu untersuchen. Irland trägt vor, der Fremdvergleichsgrundsatz könne bei der Prüfung des Vorliegens eines Vorteils in einem Fall wie dem hier in Rede stehenden lediglich angewandt werden, wenn er in der die „normale“ Besteuerung darstellenden nationalen Steuerregelung verankert sei, weshalb die im betreffenden Mitgliedstaat konkret angewandten Vorschriften und nicht die Vorschriften außerhalb dieses Systems zu berücksichtigen seien. Das Gericht habe dem vorstehend definierten Erfordernis nicht genügt, als es in den Rn. 141 und 145 des angefochtenen Urteils gebilligt habe, dass die Kommission den Fremdvergleichsgrundsatz auf der Grundlage des vermeintlichen Ziels des luxemburgischen Steuerrechts angewandt habe.

100. Zunächst ist zu umreißen, worum es dabei geht. Die Parteien stimmen in zwei wesentlichen Feststellungen, die sich aus der Argumentation des Gerichts im angefochtenen Urteil ergeben, überein. Zum einen bestehe nicht von vornherein ein Hindernis für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als „Instrument“ zur Prüfung des Vorliegens eines Vorteils zugunsten eines integrierten Unternehmens. Zum anderen hänge die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes von der Frage ab, ob er ohne den fraglichen Steuervorbescheid unter die Gesamtheit der für ein solches Unternehmen geltenden normalen Steuervorschriften falle. Die Meinungsverschiedenheit zwischen den Parteien betrifft lediglich die Art und Weise, in der das Gericht auf die letztgenannte Frage geantwortet hat.

101. Somit ist hierzu Stellung zu nehmen, was es erfordert, den Kriterien für die Feststellung dieser „normalen“ Besteuerung Rechnung zu tragen.

102. Wie sich aus meinen vorstehenden Ausführungen ergibt, lässt die weitgehende Gleichstellung des bei der Prüfung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils verwendeten Begriffs der „normalen“ Besteuerung mit dem in der Selektivitätsanalyse benutzten Begriff des „Bezugsrahmens“ darauf schließen, dass die von der Rechtsprechung herangezogenen Kriterien zur Bestimmung des Inhalts des letztgenannten Begriffs auf Ersteren übertragen werden können. Diese Kriterien beziehen sich auf die Objektivität, Vollständigkeit und Konkretheit des Regelwerks, das die „normale“ Besteuerung darstellt.

103. In Anbetracht des Gegenstands der vorliegenden Rüge kommt dem Kriterium der *Konkretheit* der „normalen“ Besteuerung meines Erachtens eine besondere Bedeutung zu.

[61] Vgl. u. a. Urteile vom 15. Oktober 2009, Audiolux u. a. (C-101/08, EU:C:2009:626, Rn. 34), sowie vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 42).

104. Insoweit ist zunächst festzustellen, dass das Gericht, wie eine Auslegung von Rn. 139 des angefochtenen Urteils in Verbindung mit dem Verweis zu Beginn von dessen Rn. 141 zeigt, das Postulat, dem zufolge die „normale“ Besteuerung lediglich Vorschriften des nationalen Rechts enthalten darf, implizit anerkannt hat.

105. Sodann geht aus den Rn. 141 und 145 hervor, dass das *Ziel* des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes, integrierte und unabhängige Unternehmen hinsichtlich der Körperschaftsteuer gleich zu besteuern, genügt, um die Schlussfolgerung zu rechtfertigen, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz unter die „normale“ Besteuerung fällt. In Rn. 141 des angefochtenen Urteils hat das Gericht nämlich auf die Tatsache Bezug genommen, dass, wenn „im nationalen Steuerrecht … nicht zwischen integrierten Unternehmen und nicht-integrierten Unternehmen unterschieden [wird], … damit *beabsichtigt* [wird], den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte“ [62]. In Rn. 145 des angefochtenen Urteils hat es festgestellt, dass das luxemburgische Einkommensteuergesetz „*darauf gerichtet ist*, integrierte und unabhängige Unternehmen in Luxemburg … gleich zu besteuern“, und „*das Ziel hat*, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines … integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte“ [63]. Zur Begründung seiner Schlussfolgerung wird jedoch keine spezifische Bestimmung des luxemburgischen Rechts geltend gemacht.

106. Wie ich in den vorstehenden Nummern der vorliegenden Schlussanträge gezeigt habe und sich aus der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, setzt die Konkretheit der „normalen“ Besteuerung voraus, dass diese auf Vorschriften des *positiven* Rechts zurückzuführen ist. Um jeden Eingriff in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung zu vermeiden, kann das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 AEUV nur anhand des normativen Rahmens geprüft werden, den der nationale Gesetzgeber in *tatsächlicher* Ausübung dieser Zuständigkeit gezogen hat. Allein der nationale Gesetzgeber kann dafür sorgen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ohne den fraglichen Steuervorbescheid zu der Gesamtheit von Vorschriften und Grundsätzen gehört, die für die steuerliche Situation eines integrierten Unternehmens wie FFT gelten.

107. Daher teile ich den Standpunkt Irlands, wonach der von der Kommission im streitigen Beschluss gewählte und vom Gericht im angefochtenen Urteil bestätigte Ansatz letztlich darauf hinausläuft, in das nationale Steuersystem, das die „normale“ Besteuerung darstellt, eine Regel, nämlich den Fremdvergleichsgrundsatz, zu importieren, die diesem System fremd ist. Aus den insbesondere in der vorstehenden Nummer erläuterten Gründen ist der Verweis auf das angebliche Ziel des nationalen Gesetzgebers nämlich nicht geeignet, die Zugehörigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes zum nationalen Steuersystem zu rechtfertigen.

108. Irland trägt in diesem Zusammenhang weiter vor, das Gericht habe Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes, mit dem der nationale Gesetzgeber den Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Steuerrecht verankert habe, schlechterdings ignoriert. Die „normale“ Besteuerung hätte seiner Auffassung nach allein unter Bezugnahme auf diese Vorschrift festgestellt werden dürfen.

62 Hervorhebung nur hier.

63 Hervorhebung nur hier.

109. Ich glaube nicht, dass das Gericht den genannten Artikel ignoriert hat. Wie aus Rn. 13 des angefochtenen Urteils hervorgeht, hat das Gericht die Erwägungsgründe des streitigen Beschlusses, in denen die Kommission ausgeführt hatte, dass der fragliche Steuervorbescheid auf der Grundlage von Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (und des Rundschreibens Nr. 164/2) verabschiedet worden sei und mit dieser Vorschrift der Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Steuerrecht verankert werde, nämlich sehr wohl berücksichtigt. Es hat jedoch die Auffassung vertreten, dass die Kommission zu Recht zu dem Schluss gelangt war, dass der Bezugsrahmen, der die „normale" Besteuerung darstellt, weiter als allein durch Bezugnahme auf diesen Artikel gefasst werden musste. Die vorstehende Beurteilung – das sei noch einmal betont – ist es, die mit einem Rechtsfehler behaftet ist.

110. Es ist mir nicht entgangen, dass die Anzahl nationaler Steuerbehörden, deren Steuervorbescheide unter dem Gesichtspunkt der staatlichen Beihilfen Gegenstand der Kontrolle durch die Kommission sein könnten, durch eine Übernahme des Verweises auf den Fremdvergleichsgrundsatz in die nationale Rechtsordnung sänke und die OECD-Leitlinien *de facto* zwingend würden, wodurch das Ermessen der Kommission bei der Prüfung von Steuervorbescheiden eingeschränkt würde. Gleichwohl handelt es sich hierbei um die einzige Argumentation, die das Gericht nach meinem Dafürhalten als rechtlich korrekt, weil die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung achtend, ansehen kann.

111. Die rechtliche Argumentation, der die Kommission in erster Linie gefolgt und die vom Gericht im angefochtenen Urteil validiert worden ist, definiert den die „normale" Besteuerung darstellenden Bezugsrahmen demgegenüber in Anlehnung an eine Version des Fremdvergleichsgrundsatzes, die auf einem nicht kodifizierten Element wie beispielsweise dem (angeblichen) Ziel des luxemburgischen Steuerrechts beruht. Handelt es sich dabei nicht gerade um die ungebührliche Einmischung in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, die der Gerichtshof bisher stets gewissenhaft verurteilt hat? Ich denke ja [64].

112. Nach alledem bin ich davon überzeugt, dass der fünften von Irland erhobenen Rüge stattgegeben werden muss.

113. Mit seiner sechsten Rüge beanstandet Irland Rn. 142 des angefochtenen Urteils und führt aus, das Urteil Forum 187 untermauere nicht die Schlussfolgerung, wonach Art. 107 Abs. 1 AEUV den Mitgliedstaaten aufgebe, einer eigenständigen Verpflichtung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nachzukommen, unabhängig davon, ob dieser Grundsatz im nationalen Recht verankert worden sei oder nicht. Irland macht u. a. geltend, in der Rechtssache, in der das Urteil Forum 187 ergangen sei, sei die Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz deshalb als relevant angesehen worden, weil dieser Grundsatz im fraglichen nationalen Recht, nämlich im belgischen Recht, verankert gewesen sei.

114. Somit ist zu prüfen, ob die Auslegung des Urteils Forum 187, wie sie aus Rn. 142 des angefochtenen Urteils hervorgeht, korrekt ist.

115. In jener Rechtssache hatte der Gerichtshof eine Entscheidung zu untersuchen, mit der die Kommission zu dem Schluss gekommen war, dass die in Belgien geltende Steuerregelung zugunsten der genehmigten Koordinierungsstellen eine Beihilferegelung darstelle, die mit dem

[64] Vgl. hierzu Mason, R., „Identifying Illegal Subsidies", *American University Law Review*, Bd. 69, Nr. 2, Artikel 3, S. 530-531

Gemeinsamen Markt unvereinbar sei [65]. Zu den zahlreichen wirtschaftlichen Vorteilen, die diese Koordinierungsstellen nach dieser Steuerregelung genossen, gehörte die Methode zur Festlegung ihrer steuerbaren Einkommen. Der steuerpflichtige Gewinn wurde nach der sogenannten „Cost plus"-Methode auf einen Pauschalbetrag festgesetzt und entsprach einem Prozentsatz der Ausgaben und der Geschäftsführungskosten, von denen u. a. die Personal- und Finanzkosten ausgenommen waren. In Ermangelung von Informationen über die ausgeübte Tätigkeit wurde der Prozentsatz der zu berücksichtigenden Gewinne auf 8 % festgelegt. Der so ermittelte Gewinn wurde mit dem normalen Körperschaftsteuersatz besteuert.

116. Für die Prüfung, ob diese Steuerregelung den Koordinierungsstellen einen Vorteil verschaffte, hatte es der Gerichtshof in der vom Gericht in Rn. 142 des angefochtenen Urteils zitierten Passage für erforderlich gehalten, die Steuerregelung mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, nach der das steuerpflichtige Einkommen eines Unternehmens, das sich in freiem Wettbewerb betätigte, der Differenz zwischen dessen Einnahmen und Kosten entsprach [66]. Daher war der Gerichtshof zu dem Schluss gelangt, dass der Ausschluss der Personal- und Finanzkosten, die maßgeblich zur Einkünfteerzielung der Koordinationszentren beitrugen, von den der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens dieser Zentren dienenden Kosten nicht ermöglichte, „zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen" [67].

117. Nach Auffassung der Kommission unterliegt es keinerlei Zweifel, dass der Gerichtshof damit den Fremdvergleichsgrundsatz angewandt hat. Auch wenn dieser Grundsatz in den Rn. 95 und 96 des Urteils Forum 187 nicht angesprochen werde, lasse die Verwendung der Begriffe „das sich in freiem Wettbewerb betätigt" in Rn. 95 und „Verrechnungspreise" in Rn. 96 keinen Raum für unterschiedliche Auslegungen.

118. Was die Rechtsgrundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes angeht, so pflichtet die Kommission Irland bei, wenn sie ausführt, der Gerichtshof habe die steuerliche Behandlung der Koordinierungsstellen im Urteil Forum 187 mit den allgemeinen belgischen Rechtsvorschriften verglichen. Sie fügt jedoch hinzu, dass der Gerichtshof die steuerliche Behandlung der eigenständigen Unternehmen aus dem gleichen Grund als Bezugskriterium für die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils zugunsten dieser Stellen herangezogen habe, den das Gericht in den Rn. 141 und 145 des angefochtenen Urteils angeführt habe, nämlich deshalb, weil das Endziel der fraglichen nationalen Steuerregelung darin bestehe, zu gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlage der integrierten Unternehmen in der gleichen Weise beurteilt werde wie die der eigenständigen Unternehmen.

119. Gleichzeitig bestätige das Urteil Forum 187 auch, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht von seiner Verankerung im nationalen Recht abhängig gemacht werde. Der Gerichtshof habe das Vorliegen eines Vorteils zugunsten der Koordinierungsstellen in jenem Urteil nämlich nicht anhand eines im belgischen Steuerrecht kodifizierten Fremdvergleichsgrundsatzes geprüft.

120. Die vorstehende Auslegung des Urteils Forum 187 vermag meines Erachtens nicht zu überzeugen.

65 Entscheidung 2003/755/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat (ABl. 2003, L 282, S. 25).

66 Urteil Forum 187, Rn. 95.

67 Urteil Forum 187, Rn. 96.

121. Dieses Urteil besagt zu keinem Zeitpunkt, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, den Fremdvergleichsgrundsatz umzusetzen, wenn er nicht im nationalen Recht kodifiziert ist. Das ist nach meinem Dafürhalten nicht überraschend, da es nicht um die Rechtsfrage geht, die Gegenstand der Auslegung durch den Gerichtshof gewesen ist.

122. Die Struktur der Argumentation des Gerichtshofs im Urteil Forum 187 zeigt das ganz klar. Zunächst weist der Gerichtshof in den Rn. 91 bis 93 auf die Hauptmerkmale der Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns hin, wie sie sich aus der in der Königlichen Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Errichtung von Koordinationszentren [68] vorgesehenen Steuerregelung ergibt. Sodann führt er in Rn. 94 aus, dass sich diese Methode „an die so genannte Kostenaufschlagsmethode an[lehnt], die von der [OECD] für die Besteuerung der Dienstleistungen einer Tochtergesellschaft oder ständigen Niederlassung zugunsten der zur selben internationalen Gruppe gehörenden, in anderen Staaten ansässigen Gesellschaften befürwortet wird“, bevor er in den Rn. 95 und 96 im Wesentlichen feststellt, dass die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens, das sich aus der Anwendung der betreffenden Steuerregelung ergab, mit der Höhe des Einkommens zu vergleichen war, das sich aus der Anwendung der sonst anwendbaren Regelung ergab.

123. Folglich hatte der belgische Gesetzgeber eine Methode im nationalen Recht verankert, die der so genannten „Cost plus“-Methode – einer der Methoden zur Berechnung der Verrechnungspreise, die von der OECD empfohlen werden, um den Fremdvergleichspreis einer gruppeninternen Transaktion indirekt zu bestimmen – ähnelt. Wie Generalanwalt Léger in Nr. 257 seiner Schlussanträge in jener Rechtssache hervorhebt, hatte sich die Klägerin nicht dagegen gewandt, dass das Vorliegen eines Vorteils anhand des Kriteriums zu beurteilen war, das der Kostenaufschlagsmethode der OECD zugrunde lag, wonach die Verrechnungspreise so festzulegen waren, dass sie den unter normalen Wettbewerbsbedingungen angewandten Preisen entsprachen [69]. Aus der Entscheidung der Kommission geht ferner hervor, dass sich die belgische Verwaltung bei der Festlegung der Verrechnungspreise auf die OECD-Berichte stützen musste [70].

124. Dies macht meines Erachtens deutlich, weshalb das Fehlen eines Hinweises auf den Fremdvergleichsgrundsatz im Urteil Forum 187 – auch wenn davon ausgegangen werden konnte, dass dieser Grundsatz von Art. 26 des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs 1992 umfasst war – entgegen dem von der Kommission in ihrer Rechtsmittelbeantwortung angeführten Vorbringen nicht bedeutet, dass die Frage nach der Verankerung des Grundsatzes im nationalen Recht in jenem Urteil irrelevant ist.

125. Im untersuchten Urteil scheint mir der Gerichtshof nämlich eine andere Rechtsfrage zu entscheiden, deren logische Prämisse schlicht und ergreifend die Übernahme des Fremdvergleichsgrundsatzes in das nationale Recht ist. Hat sich ein Mitgliedstaat erst einmal dazu entschlossen, in seinem nationalen Recht eine Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der integrierten Unternehmen zu verankern, die der „Cost plus“-Methode der OECD entspricht *und daher bezweckt, diese Unternehmen auf einer Grundlage zu besteuern, die mit derjenigen vergleichbar ist, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Regelung ergäbe,*

68 Belgisches Staatsblatt vom 13. Januar 1983.

69 Schlussanträge des Generalanwalts Léger in den verbundenen Rechtssachen Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:89).

70 Entscheidung 2003/755/EG, 95. Erwägungsgrund. Die Kommission verweist insoweit auf Nr. 26/48 des Kommentars zum belgischen Einkommensteuergesetzbuch 1992.

verschafft der Mitgliedstaat den Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil, wenn er Vorschriften, die eine Senkung der von ihnen nach der allgemeinen Regelung normalerweise zu tragenden Steuerbelastung bewirken, in diese Methode einbezieht.

126. Zusammenfassend bin ich der Ansicht, dass das Urteil Forum 187 entgegen den vom Gericht in Rn. 142 des angefochtenen Urteils getroffenen Feststellungen nicht den Standpunkt untermauert, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz anwendbar ist, wenn das nationale Steuerrecht darauf abzielt, integrierte und nicht-integrierte Unternehmen gleich zu besteuern, unabhängig von der Frage, ob er in diesem Recht verankert worden ist oder nicht.

127. Der sechsten Rüge Irlands ist daher meiner Meinung nach stattzugeben.

128. Mit seiner siebten Rüge vertritt Irland die Auffassung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz seinen Ursprung nicht in den OECD-Dokumenten finde und der Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden privaten Wirtschaftsteilnehmers, der dem diesbezüglichen Ansatz der Kommission zugrunde gelegen habe, nicht die richtige Rechtsgrundlage darstelle. Die Kommission habe in den Beschlüssen über die Einleitung von Verfahren betreffend die zugunsten von Apple, Fiat und Starbucks erlassenen Steuervorbescheide insoweit auf diesen Grundsatz Bezug genommen und in der vor dem Gericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung in der vorliegenden Rechtssache bestätigt, dass sie ihre Theorie vom Fremdvergleichsgrundsatz nicht mehr auf den Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden privaten Wirtschaftsteilnehmers stütze.

129. In Bezug auf diese Rüge beschränke ich mich auf die Feststellung, dass mit ihr pauschal der allgemeine Ansatz der Kommission hinsichtlich der Grundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz beanstandet zu werden scheint, ohne auf die Gründe für die Billigung dieses Ansatzes im angefochtenen Urteil einzugehen. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, sie für unzulässig zu erklären.

130. Die dritte und die vierte von Irland erhobene Rüge machen eine Wiedergabe der einschlägigen Passage des angefochtenen Urteils erforderlich. In dessen Rn. 152 hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hatte, der Fremdvergleichsgrundsatz sei dem im nationalen Recht vorgesehenen allgemeinen Steuersystem als logische Folge des Ansatzes der „getrennten rechtlichen Einheit“ inhärent, wonach das nationale Recht auf die rechtlichen und nicht auf die wirtschaftlichen Einheiten abstelle. In Rn. 153 ist das Gericht auf die Einwände des Großherzogtums Luxemburg und von FFT eingegangen, wonach die Kommission damit in der mündlichen Verhandlung ihren im streitigen Beschluss zum Ausdruck gebrachten Standpunkt zum Fremdvergleichsgrundsatz geändert habe. Das Gericht hat zwar anerkannt, dass eine Änderung der im streitigen Beschluss angegebenen Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz rechtlich nicht zulässig gewesen wäre, zugleich aber die Ansicht vertreten, dass dies seine zuvor getroffene Feststellung, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz ein im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendetes Instrument ist, jedenfalls nicht in Frage stellte.

131. In diesem Zusammenhang trägt Irland erstens vor, die Kommission dürfe sich ohne eine Verletzung der Verteidigungsrechte nicht auf das neue Argument stützen, das sie damit in der mündlichen Verhandlung vorgebracht habe. Der Ansatz der getrennten rechtlichen Einheit sei im streitigen Beschluss nämlich nicht als Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz angegeben worden.

132. Zweitens macht Irland geltend, die Kommission hätte selbst dann einen Rechtsfehler begangen, wenn sie im streitigen Beschluss ausgeführt hätte, dass es sich beim Ansatz der getrennten rechtlichen Einheit um die Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz handle. Es sei nämlich falsch, zu behaupten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz eine zwangsläufige Folge des Ansatzes der getrennten Einheit sei, da auch andere Steuermodelle wie beispielsweise das im Vorschlag für eine Richtlinie über eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorgesehene Modell der Verteilung nach einem vorab festgelegten Verfahren auf diesem Ansatz beruhten.

133. Dazu möchte ich bereits jetzt sagen, dass sich der Gerichtshof nach meinem Dafürhalten nicht in eine Debatte hineinziehen lassen sollte, die keinerlei praktische Bedeutung hat, da das Gericht seine Entscheidung nicht auf die Gesichtspunkte gestützt hat, die mit den von Irland entwickelten Rügen beanstandet werden. Eine solche Debatte wäre in der Tat rein theoretisch oder würde sich genauer gesagt nicht auf die Entscheidung des vor ihm anhängigen Rechtsstreits auswirken.

134. Zu bemerken ist nämlich, dass sich das Gericht in Rn. 153 des angefochtenen Urteils nicht zu der Frage geäußert hat, ob die Kommission den im streitigen Beschluss ursprünglich vertretenen Standpunkt durch ihre in der mündlichen Verhandlung gelieferten Erläuterungen zum Verhältnis zwischen der Umsetzung des Ansatzes der getrennten rechtlichen Einheit in der nationalen Steuerregelung und dem Fremdvergleichsgrundsatz geändert hatte. Ganz im Gegenteil: Das Gericht hat lediglich im Wesentlichen entschieden, dass, selbst wenn die Einwände des Großherzogtums Luxemburg und von FFT als begründet angesehen worden wären, dies keinerlei Auswirkungen auf die Schlussfolgerung gehabt hätte, zu der es hinsichtlich der Rechtsgrundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gelangt war[71]. Die vorliegenden Rügen beruhen somit auf einer falschen Auslegung des angefochtenen Urteils.

135. Die dritte und die vierte Rüge Irlands müssen daher meines Erachtens als ins Leere gehend zurückgewiesen werden.

iv) Zur Tragweite des Fremdvergleichsgrundsatzes und zum Grundsatz der Rechtssicherheit

136. Mit seiner achten Rüge vertritt Irland die Ansicht, der von der Kommission im streitigen Beschluss angewandte und vom Gericht im angefochtenen Urteil gebilligte Fremdvergleichsgrundsatz sei inhaltlich ausgesprochen schwer zu fassen. Irland weist insoweit darauf hin, dass die einzige präzise Definition dieses Grundsatzes in den innerhalb der OECD ausgearbeiteten Dokumenten enthalten sei, der 229. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses und Rn. 147 des angefochtenen Urteils aber darauf hindeuteten, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz der OECD von dem der Kommission unterscheide. Aus Rn. 149 des angefochtenen Urteils gehe ferner hervor, dass die Kommission nicht verpflichtet sei, die Art und Weise zu berücksichtigen, auf die der Fremdvergleichsgrundsatz im nationalen Recht definiert werde, weshalb sie im vorliegenden Fall verkannt habe, dass das Großherzogtum Luxemburg diesen Grundsatz sehr wohl in seinem innerstaatlichen Recht verankert habe. Schließlich gebe es weder Handbuch noch Leitlinien, die den Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie von der

[71] Auch wenn es zutrifft, dass das Gericht in Rn. 153 des angefochtenen Urteils nicht auf die Rechtsgrundlage Bezug zu nehmen scheint, wenn es sich darauf beschränkt, seine Schlussfolgerung dahin gehend zusammenzufassen, dass „der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen wird“, trifft es ebenso zu, dass sich die Bezugnahme aus der Gesamtargumentation des Gerichts ergibt, wonach die Rechtmäßigkeit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Instrument im Rahmen dieser Prüfung von der Frage abhängt, ob das *nationale Recht* das Ziel hat, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte.

Kommission im streitigen Beschluss beschrieben, definierten. Das Fehlen einer Definition des Inhalts dieses Grundsatzes sei im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit insoweit problematisch, als es für einen Steuerpflichtigen oder für die nationale Steuerverwaltung damit unmöglich sei, sich mit den tatsächlich geltenden Vorschriften vertraut zu machen.

137. Die Kommission erwidert in ihrer Rechtsmittelbeantwortung u. a., dass der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes absolut klar sei. Er sehe nämlich vor, dass Transaktionen zwischen verbundenen Wirtschaftsteilnehmern so besteuert werden müssten, als ob sie zwischen nicht verbundenen Wirtschaftsteilnehmern zu Marktbedingungen abgeschlossen worden wären.

138. Der Grundsatz der Rechtssicherheit, der einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstellt und daher für die Handlungen der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union gilt, verlangt nach ständiger Rechtsprechung, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und vorhersehbaren Charakter haben [72]. Insbesondere setzt dieser Grundsatz eine Prüfung voraus, ob ein Rechtsakt der Union den Betroffenen ermöglicht, den Umfang ihrer Rechte und Pflichten eindeutig zu erkennen und sich darauf einzustellen [73]. Das Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um einen Rechtsakt handelt, der finanzielle Konsequenzen haben kann [74].

139. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit untrennbar mit der Normsetzung der Union und der nationalen Behörden bei der Durchführung des Rechts der Union verknüpft ist und eine gerichtliche Kontrolle der Unzulänglichkeiten gestattet, die zu einer unsicheren Anwendung des beanstandeten Rechtsakts führen könnten [75].

140. Der Grundsatz der Rechtssicherheit hat bei einer Verwaltungsentscheidung eine geringere Tragweite, wie sich aus der Rechtsprechung zu staatlichen Beihilfen ergibt. In diesem Bereich kann der Gerichtshof einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit nur dann feststellen, wenn es um ein Verhalten der Kommission vor oder während des *Verfahrens* ging, das zu einer Entscheidung über die Rückforderung der staatlichen Beihilfe geführt hatte [76].

141. Im vorliegenden Fall wird der Grundsatz der Rechtssicherheit gegen die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Prüfung der Voraussetzung des Vorteils ins Feld geführt, *weil der Inhalt des letztgenannten Grundsatzes angeblich schwer zu fassen sei*. Gegenstand dieser Beanstandung ist mit anderen Worten die Begründetheit einer Beurteilung der Kommission, die sich auf die *Einstufung einer staatlichen Maßnahme als staatliche Beihilfe* bezieht. Die Begründetheit einer solchen Beurteilung kann nach meinem Dafürhalten jedoch nicht unter dem Gesichtspunkt der Beachtung des Grundsatzes der Rechtssicherheit in Frage gestellt werden. Die Gegenposition würde darauf hinauslaufen, der Kommission die Erwägung neuer Ansätze bei der Anwendung von Rechtsvorschriften zu verbieten, und sie daher dazu verdammen, ihren Standpunkt mit der Zeit zu fixieren. Insbesondere würde eine solche Auslegung bedeuten, dass die Kommission daran gehindert wäre, auf ein neuartiges Bezugskriterium als Orientierungshilfe für ihre Prüfung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zurückzugreifen.

72 Urteil vom 11. September 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73 Urteil vom 29. März 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Kommission (C-352/09 P, EU:C:2011:191, Rn. 81).

74 Urteil vom 23. September 2020, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 RENV und T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, Rn. 194).

75 Vgl. Puissochet, J.-P., und Legal, H., *„Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes", Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, Nr. 11*.

76 Vgl. beispielsweise Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 99 bis 108).

142. Wäre dies der Fall, hätte der Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden privaten Kapitalgebers nicht in die Prüfung der Voraussetzung des Vorteils aufgenommen werden können, da er bei seinem ersten Auftauchen in der Entscheidungspraxis zu Beginn der 80er Jahre weit davon entfernt war, einen abgeschlossenen Inhalt zu haben. Als der Gerichtshof ihn 1986 bestätigt hat, war nach dem Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden privaten Kapitalgebers nämlich lediglich zu prüfen, „ob ein privater Gesellschafter in einer vergleichbaren Lage unter Zugrundelegung der Rentabilitätsaussichten und unabhängig von allen sozialen oder regionalpolitischen Überlegungen oder Erwägungen einer sektorbezogenen Politik eine solche Kapitalhilfe gewährt hätte“[77]. Die Modalitäten seiner Anwendung sind erst im Laufe der Jahre durch die Entscheidungspraxis und die quasi-legislative Tätigkeit der Kommission sowie die Rechtsprechung des Gerichtshofs definiert worden[78].

143. Desgleichen ist der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes von der Kommission im Wesentlichen dahin gehend definiert worden, dass Transaktionen zwischen integrierten Unternehmen so besteuert werden müssen, als ob sie von eigenständigen Unternehmen abgeschlossen worden wären. Im vorliegenden Fall ist dieser Grundsatz im Einklang mit den OECD-Leitlinien angewandt worden. Das kombinierte Handeln der am Ende der vorstehenden Nummer erwähnten Regelungs- und Rechtsprechungskräfte wird die Modalitäten seiner Anwendung zu einem späteren Zeitpunkt präzisieren.

144. Meiner Ansicht nach kann der Grundsatz der Rechtssicherheit daher nicht dagegen ins Feld geführt werden, dass das Gericht eine unzureichend präzise Beschreibung des Inhalts eines Bezugskriteriums wie beispielsweise des Fremdvergleichsgrundsatzes seitens der Kommission in einem von diesem Organ angenommenen Beschluss gebilligt hat.

145. Folglich sollte die achte von Irland erhobene Rüge meiner Meinung nach als unbegründet zurückgewiesen werden.

3) Ergebnis zum ersten Rechtsmittelgrund

146. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen, insbesondere meiner Vorschläge zur fünften und zur sechsten von Irland erhobenen Rüge, rege ich an, dass der Gerichtshof dem ersten Rechtsmittelgrund insoweit stattgibt, als das Gericht einen Rechtsfehler begangen hat, indem es den Bezugsrahmen, wie er von der Kommission bei der Prüfung festgelegt worden ist, ob im vorliegenden Fall ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, gebilligt hat. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach ein bei der Bestimmung dieses Rahmens begangener Fehler dazu führt, dass die gesamte Selektivitätsprüfung mit einem Mangel behaftet ist[79], kann nach meinem Dafürhalten nämlich analog auf die Vorteilsprüfung angewandt werden.

77 Urteil vom 10. Juli 1986, Belgien/Kommission (234/84, EU:C:1986:302, Rn. 14).

78 Vgl. u. a. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Abschnitt 4.2.

79 Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 107).

c) Zum dritten Rechtsmittelgrund

1) Vorbringen der Parteien

147. Mit seinem dritten Rechtsmittelgrund trägt Irland vor, das Gericht sei seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen. Erstens habe sich das Gericht nicht zur genauen Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz geäußert, der schlicht und ergreifend als ein „Instrument“ oder „Bezugskriterium“ beschrieben werde. Zweitens sei die Argumentation, der im angefochtenen Urteil gefolgt werde, insoweit widersprüchlich, als das Gericht ausführe, der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im streitigen Beschluss beschrieben, sei „ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung“ (Rn. 150 des angefochtenen Urteils) und kein „allgemeiner Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung“ (Rn. 161 des angefochtenen Urteils), ohne eine solche Unterscheidung zu erläutern.

148. Die Kommission ist der Meinung, dieser Rechtsmittelgrund beruhe auf einer falschen Auslegung des angefochtenen Urteils und müsse daher zurückgewiesen werden.

2) Würdigung

149. Einleitend ist auf die ständige Rechtsprechung hinzuweisen, wonach die Begründung eines Urteils des Gerichts dessen Überlegungen so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen muss, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Entscheidung entnehmen können und der Gerichtshof seine gerichtliche Kontrolle ausüben kann [80].

150. Zur Rüge einer fehlenden Begründung hinsichtlich der Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz stelle ich sogleich fest, dass Irland, nachdem es allgemein bemerkt hat, dass das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT, mit dem diese Rechtsgrundlage beanstandet worden war, in den Rn. 126 bis 187 des angefochtenen Urteils geprüft werde, nicht auf die einschlägigen Randnummern des Urteils abzustellen scheint. Hätte es das getan, hätte dieser Mitgliedstaat dem Gericht meines Erachtens nicht vorwerfen können, die fragliche Rechtsgrundlage nicht ermittelt zu haben.

151. Wie ich in den vorliegenden Schlussanträgen bereits gezeigt habe, hat sich das Gericht in Rn. 141 des angefochtenen Urteils nämlich dazu geäußert. Bevor es den Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes dargelegt hat, indem es ausgeführt hat, dass die Kommission, wenn einem integrierten Unternehmen eine steuerliche Maßnahme gewährt wird, die Steuerbelastung, die sich aus der Anwendung dieser Maßnahme ergibt, mit der Steuerbelastung vergleichen kann, die sich für ein eigenständiges Unternehmen in einer vergleichbaren Situation aus der Anwendung der „normalen“ Steuervorschriften des nationalen Rechts ergibt, hat das Gericht klargestellt, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz *aus dem nationalen Recht ergibt*, insbesondere, dass, wenn „im nationalen Steuerrecht für die Zwecke der Körperschaftsteuerpflicht nicht zwischen integrierten Unternehmen und nicht-integrierten Unternehmen unterschieden [wird], … damit beabsichtigt [wird], den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte“. Nachdem es damit die Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz ermittelt hatte, hat das Gericht in Rn. 145 des angefochtenen

[80] Vgl. Urteil vom 29. April 2021, Achemos Grupė und Achema/Kommission (C-847/19 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:343, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Urteils im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass dieser Grundsatz im vorliegenden Fall anwendbar war, da das luxemburgische Einkommensteuergesetz das Ziel hatte, integrierte und unabhängige Unternehmen hinsichtlich der Körperschaftsteuer gleich zu besteuern.

152. Auch wenn diese Rechtsgrundlage dem Konformitätstest mit der einschlägigen Rechtsprechung nicht standhält, wie aus der Prüfung der fünften Rüge des ersten Rechtsmittelgrundes hervorgeht, lässt sich nicht leugnen, dass sie vom Gericht gleichwohl ermittelt worden ist, was der Rüge einer angeblich fehlenden diesbezüglichen Begründung im angefochtenen Urteil unbestreitbar jede Grundlage entzieht.

153. Das Vorstehende erklärt, weshalb die Grundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz, wie Irland zu Recht bemerkt, in den Rn. 151 bis 154 des angefochtenen Urteils nicht angegeben wird. In den Rn. 149 bis 154 dieses Urteils hat das Gericht nämlich gerade nachweisen wollen, dass das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT nicht geeignet war, die *bereits* gezogene Schlussfolgerung, nämlich dass der Fremdvergleichsgrundsatz seinen Ursprung im nationalen Recht findet, zu entkräften.

154. Die Rüge, die aus dem widersprüchlichen Charakter der Begründung hergeleitet wird, geht meines Erachtens auf ein mangelndes Verständnis der Rn. 150 und 161 des angefochtenen Urteils zurück. Irland geht nämlich von der Annahme aus, dass das Gericht das Bestehen eines Unterschieds zwischen der Einstufung als „allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung“, der nach Rn. 150 zum Fremdvergleichsgrundsatz gehören soll, und der Einstufung als „allgemeiner Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung“, der nach Rn. 161 nicht zu diesem Grundsatz gehören soll, nahegelegt habe. Diese Annahme ist nach meiner Einschätzung falsch.

155. In Rn. 150 des angefochtenen Urteils hat das Gericht festgestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, worauf die Kommission im 228. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses hingewiesen hatte, „ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung [ist], *der in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV [fällt]*“ [81]. In Rn. 161 dieses Urteils hat es auf eine Rüge geantwortet, die Irland und FFT daraus hergeleitet hatten, dass diese Formulierung nicht so verstanden werden durfte, dass mit ihr das Bestehen eines „allgemeinen Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung [festgestellt wird], *der Art. 107 Abs. 1 AEUV inhärent [ist]*“ [82]. Das Gericht hat damit lediglich eine der möglichen Auslegungen des 228. Erwägungsgrundes des streitigen Beschlusses, wie in Rn. 150 des angefochtenen Urteils wiedergegeben, nämlich die Auslegung, wonach die Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 107 Abs. 1 AEUV liege, zurückgewiesen. Ich vermag somit keinen Widerspruch zwischen Rn. 150 und Rn. 161 des angefochtenen Urteils zu erkennen. Diese Rüge muss daher nach meinem Dafürhalten zurückgewiesen werden.

156. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, den dritten Rechtsmittelgrund als unbegründet zurückzuweisen.

81 Hervorhebung nur hier.

82 Hervorhebung nur hier.

d) Zum vierten Rechtsmittelgrund

1) Vorbringen der Parteien

157. Mit seinem vierten Rechtsmittelgrund trägt Irland vor, das Gericht habe das in den Rn. 180 bis 184 des angefochtenen Urteils untersuchte Argument, mit dem geltend gemacht worden sei, die Kommission habe durch die Aufstellung ihres Fremdvergleichsgrundsatzes gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, zu Unrecht zurückgewiesen. Indem das Gericht in Rn. 183 des angefochtenen Urteils festgestellt habe, dass es „vorhersehbar" gewesen sei, dass die Kommission untersuchen könnte, ob die Verrechnungspreismethode von einem unter Marktbedingungen festgelegten Preis abgewichen sei, um zu prüfen, ob der fragliche Steuervorbescheid einen Vorteil gewährt habe, habe es verkannt, dass der von der Kommission entwickelte Grundsatz eine neue Norm sei, deren Inhalt die luxemburgische Steuerverwaltung nicht im Voraus habe kennen können. Auch wenn die luxemburgische Steuerverwaltung damit habe rechnen können, dass die Kommission prüfen werde, ob integrierte und eigenständige Unternehmen gleich besteuert würden, habe sie weder vorhersehen können, dass die Kommission ihre eigene Version des Fremdvergleichsgrundsatzes anwende, noch dessen Inhalt kennen können.

158. Die Kommission tritt der gesamten Argumentation Irlands entgegen.

2) Würdigung

159. Zuallererst ist der Umfang des vorliegenden Rechtsmittelgrundes sorgfältig abzugrenzen. Irland scheint mir die Weigerung des Gerichts, anzuerkennen, dass die anhand eines vollkommen neuartigen und deshalb für die nationale Steuerverwaltung unvorhersehbaren Rechtsrahmens vorgenommene Prüfung des Vorliegens eines Vorteils einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit darstellte, in Frage zu stellen. Grundlage und Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes seien vor der Annahme des streitigen Beschlusses nämlich nicht Gegenstand einer Ausarbeitung durch die Kommission, insbesondere durch die Veröffentlichung von Akten des „soft law" wie beispielsweise eines Handbuchs oder von Leitlinien, gewesen.

160. Es lässt sich zwar nicht leugnen, dass der von der Kommission im streitigen Beschluss gewählte Ansatz einen gewissen Neuheitsgrad aufweist. Es ist nämlich darauf hinzuweisen, dass in der früheren Entscheidungspraxis der Kommission im Bereich der Steuerbeihilfen keine Spuren vom Fremdvergleichsgrundsatz, wie von der Kommission im streitigen Beschluss konzipiert und vom Gericht im angefochtenen Urteil validiert, zu finden sind. In den vorliegenden Schlussanträgen sind in diesem Zusammenhang bereits exegetische Arbeiten durchgeführt worden, um nachzuweisen, dass die Richtigkeit einer sich aus dem streitigen Beschluss ergebenden Auslegung, wonach im Urteil Forum 187 die Anwendung eines solchen Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Vorteilsprüfung gebilligt worden sei, im angefochtenen Urteil zu Unrecht bestätigt worden ist.

161. Ich glaube jedoch nicht, dass dies zur Feststellung eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit führen kann.

162. Insoweit ist erneut auf das Urteil Forum 187 – auf die Passage, in der der Gerichtshof die von Generalanwalt Léger vorgenommene Auslegung gebilligt hat, wonach außer Frage steht, dass die Kommission verpflichtet ist, den Grundsatz der Rechtssicherheit zu wahren, wenn sie ihre

Aufgabe der Kontrolle über die staatlichen Beihilfen erfüllt, dieses Erfordernis aber untrennbar mit dem Erfordernis im Zusammenhang mit der Wahrung des *Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung* und somit mit den Art. 107 und 108 AEUV verknüpft ist – Bezug zu nehmen [83]. Der Gerichtshof hatte daher im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass kein Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit festgestellt werden kann, wenn die Kommission ihre Auffassung zu der Frage ändert, ob eine nationale steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einzustufen ist. Es unterliegt nach meinem Dafürhalten keinem Zweifel, dass die Feststellung im Zusammenhang mit dem Verhältnis zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auch für eine Beurteilung der Kommission gilt, die im Vergleich zu ihrer früheren Entscheidungspraxis neuartig ist. Folglich hindert der Grundsatz der Rechtssicherheit die Kommission nicht daran, wie im vorliegenden Fall eine innovative Beurteilung der Frage vorzunehmen, ob eine staatliche Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt, wenn dies ihrer Ansicht nach die Schlussfolgerung ist, zu der eine korrekte Anwendung der Art. 107 Abs. 1 und 108 AEUV führen muss. In Nr. 142 der vorliegenden Schlussanträge ist im Übrigen erläutert worden, dass die Richtigkeit einer Beurteilung der Kommission, die sich auf die Einstufung einer staatlichen Maßnahme als staatliche Beihilfe bezieht, im Rahmen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht in Frage gestellt werden kann.

163. Außerdem verlangt der Grundsatz der Rechtssicherheit nicht, dass die neue Auslegung, die die Kommission in die Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV übernehmen möchte, zuvor in Handbüchern oder Leitlinien dargelegt wird. Auch wenn diese Rechtsakte dazu beitragen, die Transparenz, Vorhersehbarkeit und Rechtssicherheit des Vorgehens der Kommission zu gewährleisten, worauf der Gerichtshof mehrfach hingewiesen hat [84], sind sie keinesfalls erforderlich, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Initiative zu rechtfertigen.

164. Unter diesen Umständen bin ich der Ansicht, dass die in Rn. 183 des angefochtenen Urteils getroffene Feststellung keinerlei Anlass zu rechtlicher Kritik gibt.

165. Ich schlage dem Gerichtshof folglich vor, den vierten Rechtsmittelgrund als unbegründet zurückzuweisen.

e) Zum fünften Rechtsmittelgrund

1) Vorbringen der Parteien

166. Mit seinem fünften Rechtsmittelgrund, der gegen die Rn. 100 bis 117 des angefochtenen Urteils gerichtet ist, wirft Irland dem Gericht vor, dass es seine Argumentation, wonach der streitige Beschluss unter Verletzung der Art. 3, 4 und 5 EUV sowie von Art. 114 AEUV darauf hinauslaufe, eine gegen den Grundsatz der Zuständigkeitsverteilung verstoßende verschleierte Harmonisierung zu verankern, zurückgewiesen hat. Die Kommission habe sich im streitigen Beschluss auf Vorschriften berufen, die nicht zur nationalen Steuerregelung gehörten, gleichzeitig aber deren anwendbare Vorschriften außer Acht gelassen. Falls die Kommission in der vorliegenden Rechtssache obsiege, würde ihr Fremdvergleichsgrundsatz für alle Mitgliedstaaten gelten, unabhängig davon, was in deren eigener Steuergesetzgebung vorgesehen sei.

[83] Vgl. Urteil Forum 187 (Rn. 73 bis 76) und Schlussanträge des Generalanwalts Léger in den verbundenen Rechtssachen Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:89, Nr. 219).

[84] Vgl. Urteil vom 14. November 2018, Kommission/Griechenland (C-93/17, EU:C:2018:903, Rn. 119 und die dort angeführte Rechtsprechung).

167. Die Kommission erwidert, dass sie den fraglichen Steuervorbescheid sehr wohl anhand des allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystems geprüft habe und dass, falls das Urteil des Gerichts in Bezug auf die Feststellung im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines selektiven Vorteils bestätigt werde, dies schlicht und ergreifend bedeute, dass sich Mitgliedstaaten, die Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften multinationaler Unternehmen nach ihren normalen Vorschriften besteuerten, als ob es sich um getrennte Einheiten handle, nicht allein deshalb der Kontrolle ihrer Steuervorbescheide unter dem Gesichtspunkt des Beihilferechts entziehen könnten, weil die objektiven Kriterien für die Gewinnzuweisung an diese Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften in ihrer Steuergesetzgebung nicht ausdrücklich kodifiziert seien.

2) Würdigung

168. Einleitend ist zu bemerken, dass Irland nicht die gesamte Argumentation beanstandet, der das Gericht in den Rn. 100 bis 117 des angefochtenen Urteils gefolgt ist. Irland stellt nämlich klar, dass es den ersten Teil dieser Argumentation billige, in dem das Gericht hervorgehoben hat, dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen für nationale steuerliche Maßnahmen gelten. Seine Rügen beziehen sich allein auf die Feststellung, die sich aus Rn. 113 des angefochtenen Urteils ergibt.

169. Nachdem das Gericht in Rn. 112 dieses Urteils darauf hingewiesen habe, dass die Kommission nicht befugt sei, unter Außerachtlassung der nationalen Steuervorschriften eigenständig die „normale“ Besteuerung eines integrierten Unternehmens zu bestimmen, habe es in Rn. 113 des Urteils zu Unrecht entschieden, dass die Kommission im streitigen Beschluss schlicht und ergreifend geprüft habe, ob der fragliche Steuervorbescheid seinem Begünstigten einen Vorteil gegenüber der „normalen“ Besteuerung, *wie sie im nationalen Steuerrecht vorgesehen sei*, gewährt habe. Die Fehlerhaftigkeit dieser Feststellung werde im Übrigen durch die Tatsache untermauert, dass die Kommission, wie das Gericht in Rn. 149 des angefochtenen Urteils anerkannt habe, nicht geprüft habe, ob der fragliche Steuervorbescheid mit dem luxemburgischen Steuerrecht im Einklang stehe.

170. Anders ausgedrückt wird mit dem vorliegenden Rechtsmittelgrund zusammenfassend beanstandet, dass die Kommission bei der Bestimmung der „normalen“ Besteuerung auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurückgegriffen hat, und zwar unabhängig davon, ob im nationalen Recht auf die Existenz dieses Grundsatzes verwiesen wird. Demnach stimmt die Antwort, die auf diesen Rechtsmittelgrund zu geben ist, mit der Antwort auf die Frage überein, ob die Beurteilungen des Gerichts hinsichtlich des Bezugsrahmens, der dazu dient, das etwaige Vorliegen eines steuerlichen Vorteils festzustellen, bestätigt werden müssen oder nicht.

171. In diesem Zusammenhang ist es sicher nicht überraschend, dass eine Verletzung der Zuständigkeitsverteilung zwischen der Union und ihren Mitgliedstaaten in einem Rechtsraum, der durch die Koexistenz zwischen den Vertragsbestimmungen über staatliche Beihilfen und den nationalen Steuervorschriften gekennzeichnet ist und in dem die Ausräumung der Gefahr einer Verdrängung der Letzteren durch Erstere erfordert, das Vorliegen eines Vorteils anhand eines nationalen Bezugsrahmens zu prüfen, von der Frage abhängt, ob dieser richtig abgegrenzt worden ist.

172. Unter Berücksichtigung des in den vorliegenden Schlussanträgen vorgelegten Vorschlags, den ersten Rechtsmittelgrund für begründet zu erklären, da der im streitigen Beschluss angewandte Fremdvergleichsgrundsatz keine im nationalen Recht ausdrücklich kodifizierte Norm

darstellt, bin ich wie die Rechtsmittelführerin der Ansicht, dass das angefochtene Urteil in seiner Rn. 113 gegen die Vertragsbestimmungen über die Zuständigkeitsverteilung zwischen der Union und ihren Mitgliedstaaten (Art. 3 Abs. 6, Art. 4 Abs. 1 sowie Art. 5 Abs. 1 und 2) verstößt, die ein Verbot der Harmonisierung im Steuerbereich vorsehen (Art. 114 Abs. 2 AEUV).

173. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, auch dem fünften Rechtsmittelgrund stattzugeben.

B. Zum zweiten Rechtsmittelgrund

174. Mit dem vorliegenden Rechtsmittelgrund macht Irland im Wesentlichen geltend, das Gericht habe zu Unrecht festgestellt, dass sich die Kommission im vorliegenden Fall auf die Selektivitätsvermutung berufen könne, wonach eine Maßnahme als selektiv gelte, wenn sie einen Vorteil verschaffe und es sich um eine Einzelbeihilfe handle, da verbindliche Steuerauskünfte Einzelbeihilfen seien.

175. Die Kommission trägt vor, dieser Rechtsmittelgrund müsse als ins Leere gehend zurückgewiesen werden. Im streitigen Beschluss sei die Selektivität des fraglichen Steuervorbescheids nämlich auch mittels der für Beihilferegelungen geltenden dreistufigen Prüfung nachgewiesen worden, und das Gericht habe das in den Rn. 360 bis 366 des angefochtenen Urteils gebilligt. Da Irland diese Randnummern in seiner Rechtsmittelschrift nicht beanstandet habe, bleibe die Schlussfolgerung zur Selektivität des fraglichen Steuervorbescheids selbst dann gültig, wenn dem vorliegenden Rechtsmittelgrund stattgegeben werde.

176. In der Sache erwidert die Kommission, dass ein einzelner Steuervorbescheid nicht so angesehen werden könne, als sei er im Rahmen einer allgemeinen Beihilferegelung gewährt worden. Eine Steuerverwaltung habe nämlich, wenn sie in einem Steuervorbescheid eine Verrechnungspreisvereinbarung billige, die Möglichkeit, darauf Einfluss nehmen, ob eine Beihilfe in einem Einzelfall gewährt werde oder nicht, da sie entweder eine Vereinbarung, die ein fremdvergleichskonformes Ergebnis erzeuge, oder eine Methode billigen könne, die von einem solchen Ergebnis abweiche. Außerdem gingen die Tatbestandsmerkmale des Vorteils im vorliegenden Fall ausschließlich aus dem fraglichen Steuervorbescheid und nicht aus Bestimmungen des luxemburgischen Rechts hervor, auf deren Grundlage dieser Steuervorbescheid ergangen sei.

1. Zur Schlüssigkeit

177. Festzustellen ist, dass die Selektivität im streitigen Beschluss nicht lediglich anhand einer Vermutung, sondern auch unter Rückgriff auf die in den vorliegenden Schlussanträgen bereits beschriebene dreistufige Prüfung beurteilt wird. Diese hilfsweise durchgeführte Prüfung ist vom Gericht in den Rn. 360 bis 366 des angefochtenen Urteils validiert worden.

178. Hierzu scheint mir darauf hingewiesen werden zu müssen, wie es das Gericht in Rn. 361 des angefochtenen Urteils tut, dass die ersten beiden Analyseschritte, nämlich die Schritte, die sich auf die Festlegung des Bezugsrahmens bzw. die Prüfung beziehen, ob eine Ausnahme von diesem vorliegt, *gemeinsam mit* dem wirtschaftlichen Vorteil untersucht worden sind und die Frage, ob der Steuervorbescheid vom Bezugsrahmen – sei es der breitere oder der begrenztere – abweicht, mit der Feststellung eines dem begünstigten Unternehmens gewährten Vorteils *einherging*.

179. Vor diesem Hintergrund beschränke ich mich auf die Bemerkung, dass die hilfsweise vorgenommene Analyse nicht mehr gültig wäre, wenn sich der Gerichtshof in seinem anstehenden Urteil dazu entschließen sollte, die Schlussfolgerungen des Gerichts zur Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz zu beanstanden, wie ich es ihm in den vorliegenden Schlussanträgen zu tun vorschlage, was wiederum dazu führen würde, dass dessen gesamte Prüfung des selektiven Vorteils – sowohl in der in erster Linie als auch in der hilfsweise vertretenen Argumentation – entkräftet würde.

180. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, festzustellen, dass der vorliegende Rechtsmittelgrund nicht ins Leere geht.

2. Zur Begründetheit

181. Was die Selektivitätsvermutung angeht, so ist darauf hinzuweisen, dass diese erstmals im Urteil Kommission/MOL erwähnt worden ist, in dem der Gerichtshof ausgeführt hat, dass „das Erfordernis der Selektivität sich danach unterscheidet, ob die in Rede stehende Maßnahme als allgemeine Beihilferegelung oder als Einzelbeihilfe gewährt werden soll“, um anschließend hinzuzufügen, dass „[i]m letztgenannten Fall … die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität [ermöglicht]“ [85]. Es handelt sich somit um eine widerlegbare Vermutung, deren Anwendung davon abhängt, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV und die individuelle Natur der betreffenden Maßnahme.

182. Bisher ist diese individuelle Natur dreimal für die Zwecke der Selektivitätsvermutung anerkannt worden. In den ersten beiden Urteilen, die der Gerichtshof in der Rechtssache Orange/Kommission [86] und das Gericht in der Rechtssache Griechenland/Kommission [87] erlassen haben, bezog sich der Rechtsstreit auf die Einstufung *nationaler Legislativmaßnahmen*, die zugunsten von France Télécom [88] bzw. der privaten Betreibergesellschaft für einen Teil des Hafens von Piräus [89] ergriffen worden waren, als staatliche Beihilfen. Im dritten Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon bezog sich der Rechtsstreit auf die Frage, ob eine Maßnahme, die sich aus einer *einstweiligen Anordnung* ergab, mit der die Kündigung eines zuvor mit einem Privatunternehmen geschlossenen Vertrags, aufgrund dessen diesem ein Vorzugstarif für die Stromversorgung gewährt worden war, durch die öffentliche griechische Stromversorgungsgesellschaft für ungültig erklärt wurde, als staatliche Beihilfe einzustufen war [90].

85 Urteil vom 4. Juni 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 60).

86 Urteil vom 26. Oktober 2016, Orange/Kommission (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Urteil vom 13. Dezember 2017, Griechenland/Kommission (T-314/15, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:903).

88 Genauer gesagt verringerte das französische Gesetz die Gegenleistung, die France Télécom für die Feststellung und Auszahlung der Ruhegehälter ihrer Beamten an die Staatskasse zu zahlen hatte. Im Urteil hat der Gerichtshof die Feststellung des Gerichts bestätigt, dass ein Vergleich des Begünstigten mit anderen Wirtschaftsteilnehmern, die sich im Hinblick auf das mit einer solchen Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage befänden, unerheblich sei, da es um „eine[] *Ad-hoc* -Maßnahme [gehe], die nur ein einziges Unternehmen betreffe und darauf abziele, bestimmte diesem Unternehmen eigene Wettbewerbszwänge zu verändern“. Vgl. Urteil vom 26. Oktober 2016, Orange/Kommission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, Rn. 53 und 54).

89 Genauer gesagt sah das griechische Gesetz zur Ratifizierung des Konzessionsvertrags zwischen dem öffentlichen Betreiber des Hafens von Piräus und der Piraeus Container Terminal SA eine Reihe von Steuervorschriften zu deren Gunsten vor. Im Urteil hat das Gericht die Formulierung wiedergegeben, die der Gerichtshof zuvor verwendet hatte. Vgl. Urteil vom 13. Dezember 2017, Griechenland/Kommission (T-314/15, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:903, Rn. 81).

90 Urteil vom 11. Dezember 2019 (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, Rn. 69), in dem der Gerichtshof im Wesentlichen entschieden hat, dass die Selektivitätsvermutung galt, da die Wirkungen dieser Anordnung „auf die an dem betreffenden Rechtsstreit beteiligten Parteien … beschränkt [waren]“.

183. Somit gibt es nach meiner Kenntnis keinen Präzedenzfall, in dem die Gerichte der Union aufgerufen waren, eine Verwaltungsentscheidung unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen. Diese Prüfung setzt eine komplexere Beurteilung voraus, da eine solche Entscheidung sowohl eine Einzelmaßnahme als auch eine aufgrund einer Beihilferegelung gewährte Maßnahme darstellen kann. Das ist gerade die Rechtsfrage, die im Mittelpunkt der Debatte um den vorliegenden Rechtsmittelgrund steht. Irland beanstandet nämlich die vom Gericht im angefochtenen Urteil gezogene Schlussfolgerung und macht geltend, der fragliche Steuervorbescheid sei entgegen den getroffenen Feststellungen als eine im Rahmen einer Beihilferegelung durchgeführte Beihilfe anzusehen, wobei es vermutlich auf die Regelung Bezug nimmt, die durch Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben Nr. 164/2 eingeführt worden sein soll.

184. Das Gericht hat die individuelle Natur des fraglichen Steuervorbescheids festgestellt, nachdem es in den Rn. 342 und 343 des angefochtenen Urteils eine Prüfung anhand der Definitionen von „Einzelbeihilfen“ und einer „Beihilferegelung“ in Art. 1 Buchst. e bzw. Art. 1 Buchst. d der Verordnung (EU) Nr. 2015/1589 [91] vorgenommen hatte.

185. Die erste dieser Vorschriften kennzeichnet Einzelbeihilfen im Wesentlichen als Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, während die zweite die Einstufung als „Beihilferegelung“ davon abhängig macht, dass drei kumulative Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens können Unternehmen auf der Grundlage einer Regelung Einzelbeihilfen gewährt werden. Zweitens ist für die Gewährung dieser Beihilfen keine nähere Durchführungsmaßnahme erforderlich. Drittens müssen die Unternehmen, denen Einzelbeihilfen gewährt werden können, „in einer allgemeinen und abstrakten Weise“ definiert werden [92]. Hinzuzufügen ist, dass diese Voraussetzungen, wie das Gericht in den Rn. 346 und 347 des angefochtenen Urteils ausgeführt und der Gerichtshof jüngst bestätigt hat, u. a. implizieren, dass sich die wesentlichen Elemente einer Beihilferegelung aus den Bestimmungen ergeben, die als Rechtsgrundlage dieser Regelung identifiziert worden sind, und die nationale Steuerbehörde nicht über ein Ermessen verfügt, durch das sie die Höhe der Beihilfe, ihre Merkmale oder die Bedingungen für ihre Gewährung zum Zeitpunkt des Erlasses der Maßnahme beeinflussen kann [93].

186. Die Einwände Irlands beziehen sich jedoch nicht auf die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen im vorliegenden Fall. Dieser Mitgliedstaat hat nämlich nichts vorgebracht, womit u. a. die Feststellungen des Gerichts zur Rechtsquelle der Tatbestandsmerkmale der angeblich mittels des fraglichen Steuervorbescheids gewährten staatlichen Beihilfe und zum Umfang des Wertungsspielraums, über den die luxemburgische Steuerverwaltung beim Erlass von Steuervorbescheiden verfügte, in Frage gestellt werden sollen [94].

187. Irland macht im Wesentlichen geltend, dass man es, wenn alle verbindlichen Steuerauskünfte lediglich eine Rechtsvorschrift anwendeten, die im Übrigen die Grundlage für zahlreiche andere Steuerauskünfte darstelle, mit einer Beihilferegelung und einer Reihe von aufgrund dieser Regelung gewährten Einzelbeihilfen zu tun habe. Damit stellt dieser Mitgliedstaat nach meinem Dafürhalten auf einen Begriff der „Beihilferegelung“ ab, der eine *größere* Tragweite als der in Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 vorgesehene hat. Im weiteren Verlauf seiner Ausführungen wirft Irland dem Gericht nämlich vor, diesen Begriff aus

91 Verordnung des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2015, L 248, S. 9).

92 Urteil vom 16. September 2021, Kommission/Belgien und Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, Rn. 60).

93 Urteil vom 16. September 2021, Kommission/Belgien und Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, Rn. 105).

94 Rn. 351 und 352 des angefochtenen Urteils.

einem abgeleiteten Rechtsakt hergeleitet zu haben – ungeachtet der Tatsache, dass sich die Selektivität als Bestandteil des Begriffs der staatlichen Beihilfe unmittelbar aus dem Vertrag ergebe und nicht von den Definitionen in den Rechtsvorschriften abhängen dürfe.

188. Der Selektivitätsbegriff, wie von der Rechtsprechung definiert, beweise nämlich, dass es in einem Fall wie dem hier untersuchten erforderlich sei, eine vergleichende Prüfung auf der Grundlage der Situationen anderer Unternehmen vorzunehmen, denen die gleiche Behandlung wie dem Unternehmen zuteil geworden sei, an das sich der Steuervorbescheid richte.

189. Zur Stützung seines Arguments führt Irland das Urteil Kommission/Hansestadt Lübeck [95] an. Meines Erachtens kann dieses Urteil das angeführte Argument jedoch offenkundig in keiner Weise untermauern, da es sich bei der von der Kommission zu Unrecht als selektiv eingestuften staatlichen Maßnahme, nämlich einer vom Betreiber des Flughafens Lübeck (Deutschland) erlassenen Regelung über die von allen diesen Flughafen nutzenden Fluggesellschaften geschuldeten Entgelte, in der Rechtssache, in der das Urteil ergangen ist, zweifellos um eine Beihilferegelung handelte, was die in der vorstehenden Nummer der vorliegenden Schlussanträge beschriebene vergleichende Prüfung zwingend macht.

190. Zu ebendiesem Zweck bezieht sich Irland auch auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Kommission/MOL [96]. Zur Erinnerung: Jene Rechtssache betraf ein ungarisches Bergbaugesetz, das vorsah, dass jedes Bergbauunternehmen, das auf der Grundlage einer Genehmigung tätig war, das Recht hatte, ein einziges Mal eine Verlängerung der für den Betrieb der betreffenden Grubenfelder vorgesehenen Frist bei der Bergbauaufsicht zu beantragen. Falls diese Behörde eine Verlängerung gewährte, wurde in einem Vertrag zwischen dem zuständigen Minister und dem beteiligten Unternehmen im Rahmen einer vorab durch Gesetz festgelegten Obergrenze der Prozentsatz der auf die Grubenfelder angewandten Schürfgebühr festgelegt.

191. Zwar hat der Gerichtshof in Bezug auf den selektiven Charakter eines Verlängerungsvertrags zwischen der Bergbauaufsicht und dem Unternehmen MOL tatsächlich wie das Gericht entschieden, dass es der Kommission nicht gelungen war, das Vorliegen eines solchen Charakters nachzuweisen, da sie nicht geprüft hatte, ob dieses Unternehmen eine bevorzugte Behandlung gegenüber einem Unternehmen erhalten hatte, das sich in einer vergleichbaren Situation hätte befinden können. Auch steht fest, dass die nationale Behörde beim Abschluss von Verlängerungsverträgen wie dem fraglichen eine Bestimmung des Bergbaugesetzes angewandt hatte und diese die Grundlage für andere Verträge in ähnlichen Situationen darstellen konnte. Ich glaube jedoch nicht, dass sich aus diesem Urteil ableiten lässt, wie es Irland meines Erachtens tut, dass diese beiden Gesichtspunkte allein genügen, um im vorliegenden Fall das Vorliegen einer aufgrund einer Beihilferegelung gewährten Beihilfe und damit die Unanwendbarkeit der Selektivitätsvermutung festzustellen. Es sei nämlich darauf hingewiesen, dass sich der Gerichtshof in jener Rechtssache zu der Frage zu äußern hatte, ob das Ermessen der nationalen Behörde bei der Festsetzung der Schürfgebühr anlässlich des Abschlusses von Verlängerungsverträgen den Schluss zuließ, dass der fragliche Vertrag selektiv war. Nachdem er den außergewöhnlichen Charakter der betreffenden Maßnahme („fakultative Bestimmungen des nationalen Rechts, die die Auferlegung zusätzlicher Belastungen vorsehen“) herausgearbeitet hatte, hat der Gerichtshof diese Frage verneint und erläutert, dass „das in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Ermessen dazu dient, eine zusätzliche Belastung, die den Wirtschaftsteilnehmern auferlegt wird, zu gewichten, um den sich aus dem Grundsatz der

95 Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 Urteil vom 4. Juni 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

Gleichbehandlung ergebenden Erfordernissen gerecht zu werden, und sich daher *seinem Wesen nach* von den Fällen unterscheidet, in denen die Ausübung eines solchen Ermessens damit verbunden ist, einem bestimmten Wirtschaftsteilnehmer einen Vorteil zu gewähren“ [97].

192. Da die Unanwendbarkeit der Selektivitätsvermutung mithin von der staatlichen Maßnahme abhing, die Gegenstand der Prüfung war [98], vermag ich nicht zu erkennen, inwiefern sich die Auffassung vertreten ließe, dass dieses Urteil Kriterien liefere, die über den vom Gerichtshof untersuchten Fall hinaus angewandt werden könnten. Um im vorliegenden Fall zur gleichen Schlussfolgerung zu gelangen, müsste nach meinem Dafürhalten festgestellt werden, dass man es auch hier mit einer „fakultativen Bestimmung des nationalen Rechts [zu tun hat], die die Auferlegung zusätzlicher Belastungen vorsieht“. Hierzu ist erstens zu bemerken, dass Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes, wie vom Großherzogtum Luxemburg in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden ist, keinen fakultativen Charakter hat, da er selbst dann auf integrierte Unternehmen anwendbar wäre, wenn diese keinen Steuervorbescheid bei der luxemburgischen Steuerverwaltung beantragen. Zweitens scheint mir auf der Hand zu liegen, dass dieser Artikel den genannten Unternehmen keineswegs zusätzliche Belastungen auferlegt.

193. Im Ergebnis gestattet die von Irland geltend gemachte Rechtsprechung zur Selektivität keine Auslegung, die dem Begriff „Beihilferegelung“ eine größere Tragweite verleiht, als ihm durch die Verordnung Nr. 2015/1589 zuerkannt wird, wie dieser Mitgliedstaat behauptet. Die Einstufung des fraglichen Steuervorbescheids als Einzelbeihilfe, wie sie sich aus den Rn. 350 bis 355 des angefochtenen Urteils ergibt, lässt sich durch diese Rechtsprechung daher nicht ausschließen. Demnach hat das Gericht meiner Ansicht nach keinen Rechtsfehler begangen, als es entschieden hat, dass die Kommission den selektiven Charakter des fraglichen Steuervorbescheids durch Anwendung der Selektivitätsvermutung nachweisen durfte.

194. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, den zweiten von Irland vorgebrachten Rechtsmittelgrund als unbegründet zurückzuweisen.

195. Der Vollständigkeit halber hat meines Erachtens ein klarstellender Zusatz zu erfolgen. Als die Kläger im erstinstanzlichen Verfahren vor dem Gericht geltend gemacht haben, der fragliche Steuervorbescheid sei als eine aufgrund einer Beihilferegelung gewährte Beihilfe anzusehen, haben sie nicht behauptet, dass diese Regelung auf Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und dem Rundschreiben Nr. 164/2 in Verbindung mit einer ständigen Praxis der luxemburgischen Steuerverwaltung bei anderen Finanzierungs- und Treasury-Gesellschaften als FFT gewährten Steuervorbescheiden beruhe. Wäre das Bestehen einer solchen ständigen Verwaltungspraxis bestätigt worden, fiele die von mir in der vorstehenden Nummer empfohlene Antwort vermutlich entgegengesetzt aus.

196. Dies wäre die Folge der Berücksichtigung der Auslegung des in Art. 1 Buchst. d der Verordnung Nr. 2015/1589 verankerten Begriffs „Beihilferegelung“, die der Gerichtshof im Urteil Kommission/Belgien und Magnetrol International betreffend die von den belgischen Behörden in Form von Steuervorbescheiden gewährten Steuerbefreiungen für Gewinnüberschüsse unlängst vorgenommen hat. Bei der Prüfung der Frage, ob die erste in diesem Artikel vorgesehene Voraussetzung erfüllt war, hat der Gerichtshof nämlich klargestellt, dass die „Regelung“, mit der die Gewährung von Einzelbeihilfen eingeführt wird, auch eine ständige Verwaltungspraxis der

[97] Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 65). Hervorhebung nur hier.

[98] Vgl. hierzu auch Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, Nr. 67), wonach „angesichts des völlig außergewöhnlichen Charakters der betreffenden Maßnahme jede übereilte Analogie mit der Prüfung der Selektivität der Regelungen, über die der Unionsrichter bisher zu entscheiden hatte, zu vermeiden [ist]“.

Steuerbehörden eines Mitgliedstaats sein kann, „wenn diese Praxis ein ‚systematisches Konzept' erkennen lässt, dessen Merkmale die Anforderungen gemäß [dem besagten Artikel] erfüllen", und die Berücksichtigung einer solchen Verwaltungspraxis nicht auf Situationen beschränkt ist, in denen es keine Rechtsvorschrift gibt, mit der die fragliche Regelung eingeführt wird [99]. Wie sich aus jenem Urteil ergibt, setzt das Bestehen dieser Verwaltungspraxis jedoch generell voraus, dass auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, da die in Art. 1 Buchst. d der Verordnung Nr. 2015/1589 vorgesehenen Voraussetzungen vom Gerichtshof als „untrennbar [miteinander] verbunden" angesehen werden [100].

IV. Zur Klage vor dem Gericht

197. Nach Art. 61 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann der Gerichtshof, wenn das Rechtsmittel begründet ist und er die Entscheidung des Gerichts aufhebt, den Rechtsstreit endgültig entscheiden, sofern dieser zur Entscheidung reif ist. Meiner Ansicht nach ist das hier der Fall.

198. Aus den Ausführungen in den Nrn. 101 bis 113 und in den Nrn. 167 bis 174 der vorliegenden Schlussanträge ergibt sich, dass das Gericht im angefochtenen Urteil dadurch einen Rechtsfehler begangen hat, dass es die Prüfung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Vorteils anhand eines Bezugsrahmens, der einen nicht auf das nationale Steuerrecht zurückzuführenden Fremdvergleichsgrundsatz umfasst, gebilligt und damit auch gegen die Vorschriften über die Zuständigkeitsverteilung zwischen der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten verstoßen hat.

199. Der Gerichtshof sollte somit nach meinem Dafürhalten dem ersten und dem dritten Teil des ersten Klagegrundes des Großherzogtums Luxemburg in der Rechtssache T-755/15 sowie der ersten Rüge des ersten Klagegrundes von FFT in der Rechtssache T-759/15 stattgeben und dementsprechend den streitigen Beschluss für nichtig erklären.

V. Zu den Kosten

200. Gemäß Art. 184 Abs. 2 seiner Verfahrensordnung entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel begründet ist und er den Rechtsstreit selbst endgültig entscheidet.

201. Nach Art. 138 Abs. 1 dieser Verfahrensordnung, der nach Art. 184 Abs. 1 der Verfahrensordnung auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da Irland, FFT und das Großherzogtum Luxemburg einen entsprechenden Antrag gestellt haben, ist die Kommission zur Tragung der Kosten zu verurteilen, die dem Großherzogtum Luxemburg vor dem Gericht und Irland im vorliegenden Rechtsmittelverfahren entstanden sind. Außerdem ist sie zur Tragung der Kosten zu verurteilen, die FFT vor dem Gericht und im vorliegenden Rechtsmittelverfahren entstanden sind.

[99] Urteil vom 16. September 2021, Kommission/Belgien und Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, Rn. 79 bis 81).

[100] Vgl. u. a. Urteil vom 16. September 2021 (C-337/19 P, EU:C:2021:741, Rn. 106 und 121).

202. Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Das Großherzogtum Luxemburg, das dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten ist, trägt daher im vorliegenden Rechtsmittelverfahren seine eigenen Kosten.

VI. Ergebnis

203. In Anbetracht des Vorstehenden schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 24. September 2019, Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission (T-755/15 und T-759/15, EU:T:2019:670), wird aufgehoben.

2. Den Klagen des Großherzogtums Luxemburg und von Fiat Chrysler Finance Europe vor dem Gericht der Europäischen Union wird stattgegeben.

3. Der Beschluss (EU) 2016/2326 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) Luxemburgs zugunsten von Fiat wird für nichtig erklärt.

4. Die Europäische Kommission wird zur Tragung ihrer eigenen Kosten sowie der Kosten verurteilt, die dem Großherzogtum Luxemburg vor dem Gericht und Irland im vorliegenden Rechtsmittelverfahren entstanden sind. Außerdem wird sie zur Tragung der Kosten verurteilt, die Fiat Chrysler Finance Europe vor dem Gericht und im vorliegenden Rechtsmittelverfahren entstanden sind.

5. Das Großherzogtum Luxemburg trägt seine eigenen im vorliegenden Rechtsmittelverfahren entstandenen Kosten.