Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Siebte erweiterte Kammer)

24. September 2019*

„Staatliche Beihilfen – Beihilfe Luxemburgs – Beschluss, mit dem die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar und rechtswidrig erklärt und ihre Rückforderung angeordnet wird – Steuervorbescheid (tax ruling) – Vorteil – Fremdvergleichsgrundsatz – Selektiver Charakter – Vermutung – Wettbewerbsbeschränkung – Rückforderung“

In den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15,

Großherzogtum Luxemburg, zunächst vertreten durch D. Holderer und T. Uri, dann durch T. Uri als Bevollmächtigte im Beistand zunächst der Rechtsanwälte D. Waelbroeck, S. Naudin und A. Steichen, dann der Rechtsanwälte D. Waelbroeck und A. Steichen,

Kläger in der Rechtssache T-755/15,

unterstützt durch

Irland, zunächst vertreten durch E. Creedon, G. Hodge und A. Joyce, dann durch G. Hodge, M. Browne und A. Joyce und schließlich durch A. Joyce und J. Quaney als Bevollmächtigte im Beistand von P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty und S. Kingston, Barristers,

Streithelfer,

Fiat Chrysler Finance Europe mit Sitz in Luxemburg (Luxemburg), Prozessbevollmächtigte: J. Rodríguez, Solicitor, sowie Rechtsanwälte G. Maisto und M. Engel,

Klägerin in der Rechtssache T-759/15,

unterstützt durch

Irland, zunächst vertreten durch E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan und A. Joyce, dann durch G. Hodge, K. Duggan, M. Browne und A. Joyce und schließlich durch A. Joyce und J. Quaney als Bevollmächtigte im Beistand von M. Collins, P. Gallagher, SC, S. Kingston und B. Doherty, Barristers,

Streithelfer,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch P.-J. Loewenthal und B. Stromsky als Bevollmächtigte,

Beklagte,

* Verfahrenssprachen: Französisch und Englisch.

betreffend Klagen nach Art. 263 AEUV auf Nichtigerklärung des Beschlusses (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)

erlässt

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. van der Woude, der Richterin V. Tomljenović (Berichterstatterin), des Richters E. Bieliūnas, der Richterin A. Marcoulli und des Richters A. Kornezov,

Kanzler: S. Spyropoulos, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. Juni 2018

folgendes

Urteil

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits

A. Zu dem FFT von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährten Steuervorbescheid

1 Am 14. März 2012 richtete der Steuerberater von Fiat Chrysler Finance Europe, vormals Fiat Finance and Trade Ltd (im Folgenden: FFT), ein Schreiben an die luxemburgischen Steuerbehörden, um eine steuerliche Vorentscheidung (einen Steuervorbescheid) zu beantragen. [*vertraulich*] [1]

2 Am 3. September 2012 erließen die luxemburgischen Steuerbehörden einen Steuervorbescheid zugunsten von FFT (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 164/2 vom 28. Januar 2011 durchgeführt wurde und mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht“.

3 Im Schreiben vom 3. September 2012 hieß es ferner, dass der darin enthaltene Bescheid für die Steuerbehörden für einen Zeitraum von fünf Jahren (d. h. vom Steuerjahr 2012 bis zum Steuerjahr 2016) verbindlich sei.

B. Zum Verwaltungsverfahren vor der Kommission

4 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.

1 Nicht wiedergegebene vertrauliche Daten.

5 Am 11. Juni 2014 leitete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (im Folgenden: Beschluss über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens) in Bezug auf den fraglichen Steuervorbescheid ein. Zwischen dem Tag des Erlasses des Einleitungsbeschlusses und dem 15. Juli 2015 tauschte sich die Kommission mit dem Großherzogtum Luxemburg sowie mit FFT u. a. wiederholt über den fraglichen Steuervorbescheid aus.

C. Zum angefochtenen Beschluss

6 Am 21. Oktober 2015 erließ die Kommission den Beschluss (EU) 2016/2326 über die staatliche Beihilfe SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) Luxemburgs zugunsten von Fiat (ABl. 2016, L 351, S. 1, im Folgenden: angefochtener Beschluss).

1. Beschreibung der beanstandeten Maßnahme

7 In Abschnitt 2 („Beschreibung der Maßnahme“) des angefochtenen Beschlusses beschrieb die Kommission erstens FFT, Begünstigte des fraglichen Steuervorbescheids, die zur Fiat/Chrysler-Automobilgruppe (im Folgenden: Fiat/Chrysler-Gruppe) gehörte. Sie wies darauf hin, dass FFT in Europa (ausgenommen Italien) niedergelassenen Unternehmen dieser Gruppe Treasury-Dienstleistungen und Finanzierungen zur Verfügung stelle und dass sie ihre Tätigkeiten von Luxemburg aus betreibe, wo sich ihre Hauptniederlassung befinde. FFT sei insbesondere in folgenden Bereichen tätig: Marktfinanzierungen und Liquiditätsanlagen, Beziehungen zu Finanzmarktteilnehmern, Finanzkoordinierungs- und Beratungsdienste für die Gesellschaften der Gruppe, Cash-Management-Dienste für die Unternehmen der Gruppe, kurzfristige und mittelfristige gruppeninterne Finanzierung und Koordinierung mit den anderen Finanzierungsgesellschaften (Erwägungsgründe 34 bis 51 des angefochtenen Beschlusses).

8 Zweitens beschrieb die Kommission den fraglichen Steuervorbescheid und führte aus, dass dieser von der luxemburgischen Steuerverwaltung am 3. September 2012 erlassen worden sei. Der Bescheid sei zum einen im Anschluss an ein Schreiben des Steuerberaters von FFT an die luxemburgische Steuerverwaltung vom 14. März 2012, das einen Antrag auf Genehmigung einer Vereinbarung über Verrechnungspreise enthalten habe, und zum anderen an einen Bericht über die Verrechnungspreisgestaltung einschließlich einer vom Steuerberater zur Unterstützung des Antrags von FFT auf Erlass eines Steuervorbescheids über Verrechnungspreise erstellten Analyse der Verrechnungspreise (im Folgenden: Verrechnungspreis-Bericht), ergangen (Erwägungsgründe 9, 53 und 54 des angefochtenen Beschlusses).

9 Die Kommission beschrieb den fraglichen Steuervorbescheid als Billigung einer Methode, nach der die Gewinne innerhalb der Fiat/Chrysler-Gruppe FFT zugewiesen würden und auf deren Grundlage es FFT möglich sei, ihre an das Großherzogtum Luxemburg zu entrichtende Körperschaftsteuer auf Jahresbasis zu bestimmen. Der Steuervorbescheid sei für die Dauer von fünf Jahren, vom Steuerjahr 2012 bis zum Steuerjahr 2016, bindend gewesen (Erwägungsgründe 52 und 54 des angefochtenen Beschlusses).

10 Die Kommission stellte fest, dass dem Verrechnungspreis-Bericht zufolge die am besten geeignete Methode zur Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von FFT die geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode (transactional net margin method, im Folgenden: TNMM) sei. Diese Methode bestehe darin, die Nettogewinne zu berücksichtigen, die bei vergleichbaren Transaktionen von unabhängigen Unternehmen erzielt worden wären. Diese Wahl war laut dem Bericht gerechtfertigt, da FFT ausschließlich Finanzdienstleistungen an Unternehmen der Fiat/Chrysler-Gruppe erbringe. Nach dem Verrechnungspreis-Bericht sei die FFT geschuldete Vergütung, die den steuerpflichtigen Gewinn

darstelle, in Bezug auf das Kapital zu bestimmen, das FFT benötige, um in Bezug auf die verwendeten Vermögenswerte ihre Funktionen wahrzunehmen und die entsprechenden Risiken zu übernehmen (Erwägungsgründe 55 und 56 des angefochtenen Beschlusses).

11 Insbesondere stellte die Kommission fest, dass im Verrechnungspreis-Bericht, wie er mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt werde, vorgeschlagen worden sei, eine FFT für ihre Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten und die von ihr übernommenen Risiken geschuldete Gesamtvergütung zu berechnen, die sich aus zwei Komponenten zusammensetze (70. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses):

– einer „Risiko-Vergütung“, die berechnet werde, indem die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT, die in analoger Anwendung der Rahmenvereinbarung Basel II auf 28 500 000 Euro geschätzt würden, mit der erwarteten Rendite vor Steuern multipliziert werde, die unter Anwendung des „Capital Asset Pricing Model“ (im Folgenden: CAPM) auf 6,05 % geschätzt werde;

– einer „Vergütung für die Funktionen“, die berechnet werde, indem das, was als „für die Wahrnehmung der Funktionen eingesetztes Eigenkapital von FFT“ bezeichnet und auf 93 710 000 Euro geschätzt werde, mit dem Marktzins für kurzfristige Einlagen, der auf 0,87 % geschätzt werde, multipliziert werde.

12 Außerdem wies die Kommission darauf hin, dass mit dem fraglichen Steuervorbescheid der im Verrechnungspreis-Bericht enthaltene Vorschlag gebilligt werde, den Teil des Eigenkapitals von FFT, der die Beteiligungen von FFT an Fiat Finance North America Inc. (im Folgenden: FFNA) und Fiat Finance Canada Ltd (im Folgenden: FFC) unterlege, nicht zu vergüten (69. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

2. Beschreibung der Luxemburger Bestimmungen über Verrechnungspreise

13 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) und des Rundschreibens zum Einkommensteuergesetz Nr. 164/2 des Direktors der Verwaltung für direkte Steuern vom 28. Januar 2011 (Circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011, im Folgenden: Rundschreiben) verabschiedet worden sei. Zum einen werde mit diesem Artikel der Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Steuerrecht verankert, nach dem Transaktionen zwischen Unternehmen ein und derselben Gruppe (im Folgenden: integrierte Unternehmen) so vergütet werden sollten, wie es bei unabhängigen Unternehmen der Fall sei, die unter vergleichbaren Umständen zu Marktbedingungen Geschäfte abschlössen (im Folgenden: nicht-integrierte oder eigenständige Unternehmen). Zum anderen werde im Rundschreiben u. a. erklärt, wie eine „Arm’s length“-Vergütung (fremdvergleichskonforme Vergütung) zu bestimmen sei, insbesondere im Fall von Gruppenfinanzierungsgesellschaften (Erwägungsgründe 74 bis 83 des angefochtenen Beschlusses).

3. Beschreibung der OECD-Leitlinien

14 Die Kommission legte die Grundsätze der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Bereich der Verrechnungspreise dar und führte aus, dass sich die Verrechnungspreise auf Preise bezögen, die für geschäftliche Transaktionen zwischen verschiedenen Einheiten derselben Unternehmensgruppe berechnet würden. Um zu vermeiden, dass multinationale Unternehmen einen finanziellen Anreiz hätten, Gebieten, in denen ihr Gewinn am höchsten besteuert werde, möglichst wenig Gewinn zuzuweisen, sollten Steuerverwaltungen Verrechnungspreise zwischen integrierten Unternehmen nur dann akzeptieren, wenn die Transaktionen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz so vergütet worden seien, als ob sie zwischen eigenständigen Unternehmen

unter vergleichbaren Umständen zu Marktbedingungen ausgehandelt worden wären. Dieser Grundsatz sei in Art. 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (im Folgenden: OECD-Musterabkommen) vorgesehen (Erwägungsgründe 84 bis 87 des angefochtenen Beschlusses).

15 Die Kommission wies darauf hin, dass die Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, die am 27. Juni 1995 vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen erlassen und am 22. Juli 2010 wesentlich aktualisiert worden seien (im Folgenden: OECD-Leitlinien), fünf Methoden vorsähen, um in Bezug auf Transaktionen und die Gewinnverteilung zwischen integrierten Unternehmen eine Annäherung an die Preisgestaltung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erreichen. Nur zwei von ihnen seien im Rahmen des angefochtenen Beschlusses entscheidend (Erwägungsgründe 88 und 89 des angefochtenen Beschlusses).

16 Bei der ersten Methode, die eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode sei, handele es sich um die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method, im Folgenden: CUP). Bei dieser Methode werde der für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen im Rahmen einer Transaktion zwischen zwei Unternehmen, die miteinander verbunden seien, berechnete Preis mit dem Preis verglichen, der für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen im Rahmen einer vergleichbaren, unter vergleichbaren Umständen durchgeführten Transaktion zwischen Unternehmen, die voneinander unabhängig seien, berechnet werde (90. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

17 Die zweite Methode sei die TNMM, eine indirekte Methode, die verwendet werde, um in Bezug auf Transaktionen und die Gewinnzuweisung zwischen Unternehmen derselben Gruppe eine Annäherung an den Fremdvergleichspreis zu erreichen. Sie bestehe in einer Schätzung der potenziellen Höhe des Gewinns nach dem Fremdvergleichsgrundsatz für eine als Ganzes betrachtete Tätigkeit und nicht für einzelne Transaktionen. Dazu werde ein Indikator für das Gewinn-Niveau, wie Kosten, Umsatz oder Anlageinvestition, genommen, auf den eine Gewinnrate angewandt werde, die der Gewinnrate bei vergleichbaren auf dem freien Markt durchgeführten Transaktionen entspreche (91. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

4. Würdigung der beanstandeten Maßnahme

18 In Abschnitt 7 („Würdigung des angefochtenen Beschlusses“) gelangte die Kommission zu dem Schluss, dass eine staatliche Beihilfe vorliege.

19 Sie erinnerte zunächst an die Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe, wonach eine Maßnahme nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft werde, wenn es sich erstens um eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln finanzierte Maßnahme handele, wenn die Maßnahme zweitens geeignet sei, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, wenn sie drittens einem Unternehmen einen selektiven Vorteil verschaffe und wenn sie viertens den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe. Sodann stellte sie fest, dass die erste Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt sei. Zum einen sei der fragliche Steuervorbescheid dem Großherzogtum Luxemburg zuzuweisen. Zum anderen führe dieser Bescheid für den Staat zu einer Einbuße an Einnahmen, da jede Steuersenkung für FFT zu einer Einbuße an Steuereinnahmen führe, die das Großherzogtum Luxemburg anderenfalls gehabt hätte (Erwägungsgründe 185 bis 188 des angefochtenen Beschlusses).

20 Zur zweiten und zur vierten Voraussetzung führte die Kommission zum einen aus, dass FFT zu einer Gruppe gehöre, die in allen Mitgliedstaaten tätig sei, so dass eine Beihilfe zugunsten von FFT geeignet sei, den Handel innerhalb der Union zu beeinträchtigen. Zum anderen verbessere der fragliche Steuervorbescheid, da er FFT von einer Steuerpflicht befreie, die finanzielle Lage von FFT und verfälsche den Wettbewerb oder drohe, den Wettbewerb zu verfälschen (189. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

21 Zur dritten 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 (190. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

22 Zunächst erinnerte die Kommission daran, dass nach der Rechtsprechung eine Analyse in drei Schritten erforderlich sei, um festzustellen, ob eine Steuermaßnahme selektiv sei. Erstens werde das allgemeine oder normale in dem jeweiligen Mitgliedstaat anwendbare Steuersystem festgestellt, nämlich das „Bezugssystem“. Zweitens sei festzustellen, ob die fragliche Steuermaßnahme eine Abweichung von diesem System darstelle, da sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführe, die sich im Hinblick auf die mit dem System verbundenen Zielsetzungen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden. Drittens müsse, wenn die Maßnahme eine Abweichung vom Bezugssystem darstelle, der Staat nachweisen, dass die Maßnahme durch das Wesen oder den inneren Aufbau des Bezugssystems gerechtfertigt sei (192. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

23 Zum ersten Schritt der Bestimmung des Bezugssystems stellte die Kommission fest, dass es sich dabei im vorliegenden Fall um das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem handele, dessen Ziel in der Besteuerung der Gewinne aller steuerpflichtigen Unternehmen in Luxemburg bestehe. Das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem werde auf inländische und auf ausländische, in Luxemburg ansässige Unternehmen einschließlich der Luxemburger Zweigniederlassungen der ausländischen Unternehmen angewandt. Der Unterschied bei der Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne von eigenständigen Unternehmen bzw. von integrierten Unternehmen wirke sich jedoch nicht auf die Zielsetzung des Luxemburger Körperschaftsteuersystems aus, das darauf abziele, die Gewinne aller in Luxemburg ansässigen Unternehmen zu besteuern, unabhängig davon, ob es sich um integrierte oder nicht-integrierte Unternehmen handele. Im Hinblick auf das immanente Ziel dieses Systems befänden sich beide Typen von Unternehmen in derselben tatsächlichen und rechtlichen Situation. Die Kommission wies das gesamte Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT zurück, wonach Art. 164 des Einkommensteuergesetzes oder das Rundschreiben das relevante Bezugssystem darstellten, sowie ihr Vorbringen, das für die Bewertung der Selektivität des fraglichen Steuervorbescheids zu berücksichtigende Bezugssystem solle nur Unternehmen einschließen, die Verrechnungspreisvorschriften unterlägen (Erwägungsgründe 193 bis 215 des angefochtenen Beschlusses).

24 Zum zweiten Schritt führte die Kommission aus, dass die Frage, ob eine Steuermaßnahme eine Abweichung vom Bezugssystem 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 unter dem Bezugssystem höhere Steuern entrichten müsste, stelle diese Verringerung sowohl den durch die Steuermaßnahme gewährten Vorteil als auch die Abweichung vom Bezugssystem dar. Außerdem ermögliche die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils nach der Rechtsprechung bei Einzelbeihilfen grundsätzlich eine Annahme der Selektivität (Erwägungsgründe 216 bis 218 des angefochtenen Beschlusses).

25 Eine Steuermaßnahme, die ein einer Gruppe angehörendes Unternehmen dazu veranlasse, Verrechnungspreise zu berechnen, die nicht mit den Preisen vergleichbar seien, die von unabhängigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart würden, verschaffe diesem Unternehmen einen Vorteil, da sie eine Verringerung seiner Steuerbemessungsgrundlage und damit der in Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuersystems zu entrichtenden Steuer bewirke, was der Gerichtshof anerkannt habe. Daher müsse die Kommission prüfen, ob die von der Luxemburger Steuerbehörde durch den fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode zur Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von FFT in Luxemburg von einer Methode abweiche, die zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis führe und somit dem

Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. In diesem Fall sei davon auszugehen, dass der Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe (Erwägungsgründe 222 bis 227 des angefochtenen Beschlusses).

26 Folglich vertrat die Kommission die Auffassung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz notwendigerweise einen festen Bestandteil der Prüfung der den integrierten Unternehmen gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs.1 AEUV bilde, und zwar unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe oder nicht. In Erwiderung auf das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg im Verwaltungsverfahren erläuterte die Kommission sodann, dass sie nicht geprüft habe, ob der fragliche Steuervorbescheid mit dem in Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes bzw. im Rundschreiben definierten Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehe, sondern dass sie beabsichtigt habe, festzustellen, ob die Luxemburger Steuerbehörde FFT einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gewährt habe (Erwägungsgründe 228 bis 231 des angefochtenen Beschlusses).

27 Erstens führte die Kommission aus, dass mehrere vom Großherzogtum Luxemburg akzeptierte und der Verrechnungspreis-Analyse im fraglichen Steuervorbescheid zugrunde liegende methodologische Entscheidungen dazu geführt hätten, dass die Körperschaftsteuer, die die eigenständigen Unternehmen zu entrichten gehabt hätten, verringert worden sei (Erwägungsgründe 234 bis 240 des angefochtenen Beschlusses).

28 Als Erstes war die Kommission hinsichtlich des zu vergütenden Eigenkapitals der Auffassung, dass die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT, die der Steuerberater bei der Anwendung der TNMM zur Schätzung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die von FFT wahrgenommenen Funktionen gewählt habe, keinen geeigneten Indikator für die Gewinnhöhe bildeten. Daher habe der Steuerberater, indem er die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel in Höhe von 28,5 Mio. Euro berücksichtigt habe und nicht das bilanzielle Eigenkapital von 287,5 Mio. Euro im Jahr 2011, auf deren Grundlage das CAPM angewandt worden sei, die steuerpflichtige Vergütung von FFT durch zehn geteilt. Die Kommission wies darauf hin, dass sie insoweit sämtliche Argumente des Großherzogtums Luxemburg und von FFT zurückgewiesen habe (Erwägungsgründe 248 bis 266 des angefochtenen Beschlusses).

29 Als Zweites stellte die Kommission zur Anwendung der Rahmenvereinbarung Basel II in Bezug auf die Bestimmung der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel fest, dass das Großherzogtum Luxemburg Fehler begangen habe, die dazu geführt hätten, dass die Höhe der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT zu niedrig geschätzt worden sei und damit die von FFT zu entrichtenden Steuern niedriger gewesen seien (Erwägungsgründe 267 bis 276 des angefochtenen Beschlusses).

30 Als Drittes wies die Kommission darauf hin, dass der Steuerberater mehrere Abzüge von den verbleibenden Eigenmitteln von FFT vorgenommen habe, die dazu geführt hätten, dass kein marktbasiertes Ergebnis erzielt worden sei. Wären die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel richtig geschätzt worden, wäre das Eigenkapital wahrscheinlich nicht über die regulatorischen Eigenmittel hinausgegangen. Ferner sei die Entscheidung des Steuerberaters, die von ihm als „Eigenmittel zur Unterlegung der Beteiligungen an FFNA und FFC“ bezeichnete Eigenmittelkomponente bei der Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage von FFT zu isolieren und ihr eine Vergütung von „Null“ zuzuweisen, unangemessen gewesen. Die vom Großherzogtum Luxemburg insoweit vorgebrachten Argumente seien nicht stichhaltig (Erwägungsgründe 277 bis 291 des angefochtenen Beschlusses).

31 Als Viertes vertrat die Kommission die Auffassung, dass die Entscheidung des Steuerberaters, einen Beta-Faktor von 0,29 für die Anwendung des CAPM zur Bestimmung der auf die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT anzuwendenden Eigenkapitalrendite heranzuziehen, zu einer Gewinnzuweisung zugunsten von FFT geführt habe, die nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe (Erwägungsgründe 292 bis 301 des angefochtenen Beschlusses).

32 Angesichts oben dargelegten Feststellungen war die Kommission insbesondere der Ansicht, erstens, dass die angemessene Vergütung für die Finanzierungs- und Treasury-Funktionen von FFT unter Berücksichtigung der bilanziellen Eigenmittel festgelegt werden müsse, zweitens, dass das Jahr 2012 das geeignete Bezugsjahr für die Bewertung der Steuerbemessungsgrundlage von FFT in Luxemburg sei, drittens, dass die mit dem fraglichen Steuervorbescheid genehmigte Eigenkapitalrendite vor Steuern von 6,05 % (und nach Steuern von 4,3 %), die anhand des CAPM berechnet worden sei, wesentlich niedriger sei als die im Finanzsektor erforderliche Eigenkapitalrendite, die stets bei mindestens 10 % gelegen habe, und viertens, dass die erforderliche Eigenkapitalrendite 10 % nach Steuern betrage, angewandt auf den Gesamtbetrag des bilanziellen Eigenkapitals (Erwägungsgründe 302 bis 311 des angefochtenen Beschlusses).

33 Zweitens wies die Kommission das Vorbringen von FFT zurück, wonach der Fiat/Chrysler-Gruppe kein Vorteil entstanden sei, da jede Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage in Luxemburg vollständig durch eine Erhöhung des steuerlichen Abzugs in anderen Mitgliedstaaten ausgeglichen worden sei (Erwägungsgründe 312 bis 314 des angefochtenen Beschlusses).

34 Drittens führte sie hilfsweise aus, dass der fragliche Steuervorbescheid auf jeden Fall einen selektiven Vorteil gewähre, und zwar auch bei dem vom Großherzogtum Luxemburg und von FFT geltend gemachten begrenzteren Bezugssystem, das aus Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und dem Rundschreiben bestehe, die den Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Steuerrecht verankerten (Erwägungsgründe 315 bis 317 des angefochtenen Beschlusses).

35 Viertens trat die Kommission dem Vorbringen von FFT entgegen, wonach die Kommission, um zu beweisen, dass FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids eine selektive Behandlung zu ihren Gunsten zuteil geworden sei, diesen Steuervorbescheid mit der Verwaltungspraxis der Luxemburger Steuerverwaltung auf der Grundlage des Rundschreibens 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 (Erwägungsgründe 318 bis 336 des angefochtenen Beschlusses).

36 Fünftens hätten weder das Großherzogtum Luxemburg noch FFT Gründe angeführt, die die selektive Behandlung von FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids hätten rechtfertigen können. Die Kommission habe auch keinen Grund festgestellt, der die Vorzugsbehandlung, die FFT zugutegekommen sei, gerechtfertigt hätte (Erwägungsgründe 337 und 338 des angefochtenen Beschlusses).

37 Die Kommission zog daher den Schluss, dass in Anbetracht der vorangegangenen Erwägungen der fragliche Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil verschafft habe, da er dazu geführt habe, dass FFT nach dem allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem, hilfsweise nach dem Steuersystem der integrierten Unternehmen, weniger Steuern habe zahlen müssen als die eigenständigen Unternehmen (Erwägungsgründe 339 und 340 des angefochtenen Beschlusses).

38 Schließlich war die Kommission der Auffassung, dass Begünstigte des fraglichen Vorteils die Fiat/Chrysler-Gruppe als Ganzes sei, da FFT eine wirtschaftliche Einheit mit den anderen Einheiten dieser Gruppe bilde, denen die FFT gewährte Verringerung der Steuern zugutekomme, da diese Verringerung der Steuern zwangsläufig zu einer Verringerung der Preise für gruppeninterne Darlehen führe (Erwägungsgründe 341 bis 345 des angefochtenen Beschlusses).

39 Auf der Grundlage dieser Erwägungen zog die Kommission den Schluss, dass der fragliche Steuervorbescheid eine staatliche Beihilfe darstelle und dass es sich um eine Betriebsbeihilfe handele (Erwägungsgründe 346 und 347 des angefochtenen Beschlusses).

40 In Abschnitt 8 („Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt“) des angefochtenen Beschlusses vertrat die Kommission die Auffassung, dass die FFT gewährte Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei. Insoweit stellte sie zum einen fest, dass das Großherzogtum Luxemburg keine der in den in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV aufgeführten Ausnahmen geltend gemacht habe, und zum anderen, dass die fragliche Beihilfe, die als eine Betriebsbeihilfe anzusehen sei, nicht für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könne (Erwägungsgründe 348 bis 351 des angefochtenen Beschlusses).

41 In Abschnitt 9 („Rechtswidrigkeit der Beihilfe“) des angefochtenen Beschlusses stellte die Kommission fest, dass das Großherzogtum Luxemburg die Kommission weder nach Art. 108 Abs. 3 AEUV über den geplanten fraglichen Steuervorbescheid unterrichtet noch das in diesem Artikel dargelegte Durchführungsverbot eingehalten habe. Deshalb handele es sich um eine rechtswidrige Beihilfe, die unter Verstoß gegen diese Bestimmung durchgeführt worden sei (Erwägungsgründe 352 und 353 des angefochtenen Beschlusses).

42 In Abschnitt 10 („Rückforderung“) des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission erstens aus, dass das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg zur Wahrung der Grundsätze des berechtigten Vertrauens und der Rechtssicherheit unbegründet sei (Erwägungsgründe 354 bis 364 des angefochtenen Beschlusses).

43 Zweitens wies sie darauf hin, dass sie nicht verpflichtet sei, den genauen Betrag der zu erstattenden Beihilfe festzusetzen, da es genüge, dass der angefochtene Beschluss Angaben enthalte, die es seinem Adressaten ermöglichten, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu bestimmen. Im vorliegenden Fall schlug die Kommission im angefochtenen Beschluss eine Methode vor, die geeignet sei, den selektiven Vorteil, der FFT durch den fraglichen Steuervorbescheid gewährt worden sei, zu beseitigen, und wies darauf hin, dass sie auch eine andere Berechnungsmethode anerkennen könne, wenn das Großherzogtum Luxemburg vor dem Datum der Durchführung des angefochtenen Beschlusses eine Rückforderungsmethode vorschlagen sollte, sofern deren Anwendung zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis führe (Erwägungsgründe 365 bis 369 des angefochtenen Beschlusses).

44 Drittens vertrat die Kommission die Auffassung, dass das Großherzogtum Luxemburg zunächst die rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe, die durch den fraglichen Steuervorbescheid gewährt worden sei, von FFT zurückfordern müsse. Sollte FFT nicht in der Lage sein, den vollen Betrag der Beihilfe zurückzuzahlen, habe das Großherzogtum Luxemburg den verbleibenden Betrag von der Fiat Chrysler Automobiles NV, der Rechtsnachfolgerin der Fiat SpA, zurückzufordern, da es sich bei diesem Unternehmen um die Entität handele, die die Gruppe kontrolliere, der FFT angehöre (370. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

45 Abschließend stellte die Kommission fest, dass das Großherzogtum Luxemburg durch den fraglichen Steuervorbescheid FFT und der Gruppe, der FFT angehöre, unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV rechtswidrig eine staatliche Beihilfe gewährt habe, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei; deshalb sei das Großherzogtum Luxemburg verpflichtet, die Beihilfe von FFT oder, sollte diese nicht den Gesamtbetrag der Beihilfe zurückzahlen, von Fiat Chrysler Automobiles zurückzufordern (371. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

46 Der verfügende Teil des angefochtenen Beschlusses lautet:

„*Artikel 1*

Der [fragliche] Steuervorbescheid zugunsten von [FFT], welcher es dem genannten Unternehmen ermöglicht, seine Steuerverpflichtungen in Luxemburg auf jährlicher Basis für einen Zeitraum von fünf Jahren zu bestimmen, stellt eine Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist und vo[m Großherzogtum] Luxemburg unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt worden ist.

Artikel 2

(1) [Das Großherzogtum] Luxemburg fordert die in Artikel 1 genannte, mit dem Binnenmarkt unvereinbare und rechtswidrige Beihilfe von [FFT] zurück.

(2) Etwaige Beträge, die nach der in Absatz 1 beschriebenen Rückforderung nicht von [FFT] beigetrieben werden können, werden von Fiat Chrysler Automobiles N.V. zurückgefordert.

(3) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.

(4) Die Zinsen werden nach Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 anhand der Zinseszinsformel berechnet.

Artikel 3

(1) Die in Artikel 1 genannte Beihilfe wird sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.

(2) [Das Großherzogtum] Luxemburg stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 4

(1) [Das Großherzogtum] Luxemburg übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses Informationen zu der Methode, nach der der genaue Beihilfebetrag berechnet wird.

(2) [Das Großherzogtum] Luxemburg unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der in Artikel 1 genannten Beihilfe abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt Luxemburg unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

Artikel 5

Dieser Beschluss ist an [das Großherzogtum] Luxemburg gerichtet.“

II. Verfahren und Anträge der Parteien

A. Zum schriftlichen Verfahren und zu den Anträgen der Parteien in der Rechtssache T-755/15

47 Mit Klageschrift, die am 30. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Großherzogtum Luxemburg in der Rechtssache T-755/15 eine Klage auf Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses erhoben.

1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung

48 Mit Schriftsatz, der am 6. Juni 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Großherzogtum Luxemburg beantragt, dass die Rechtssache von einem erweiterten Spruchkörper entschieden wird. Das Gericht hat gemäß Art. 28 Abs. 5 der Verfahrensordnung vermerkt, dass die Rechtssache T-755/15 an die Fünfte erweiterte Kammer verwiesen wurde.

49 Am 26. September 2016 ist die Berichterstatterin im Zuge einer Änderung der Besetzung der Kammern des Gerichts gemäß Art. 27 Abs. 5 der Verfahrensordnung des Gerichts der Siebten erweiterten Kammer zugeteilt worden, der daher die Rechtssache T-755/15 zugewiesen worden ist.

50 Da ein Mitglied der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der weiteren Mitwirkung am Verfahren gehindert war, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidung vom 6. Februar 2017 den Vizepräsidenten des Gerichts dazu bestimmt, die Kammer zu ergänzen.

51 Auf Vorschlag der Berichterstatterin hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer am 12. Dezember 2017 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung entschieden, dass die Rechtssache T-755/15 mit Vorrang entschieden wird.

2. Zum Antrag auf Behandlung im beschleunigten Verfahren

52 Mit gesondertem Schriftsatz, der am 30. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Großherzogtum Luxemburg beantragt, die Rechtssache T-755/15 im beschleunigten Verfahren nach Art. 151 der Verfahrensordnung des Gerichts zu behandeln. Am 2. Februar 2016 hat das Gericht entschieden, diesem Antrag nicht stattzugeben.

3. Zur Streithilfe

53 Mit Schriftsatz, der am 6. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland die Zulassung als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission beantragt.

54 Mit Schriftsatz, der am 7. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Irland beantragt, als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Großherzogtums Luxemburg zugelassen zu werden.

55 Mit Beschluss vom 25. Mai 2016 hat der Präsident der Fünften Kammer des Gerichts den Streithilfeanträgen des Vereinigten Königreichs und von Irland stattgegeben.

56 Das Vereinigte Königreich hat mit Schriftsatz, der am 9. November 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, seinen Streithilfeantrag zurückgenommen.

57 Mit Beschluss vom 15. Dezember 2016 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts das Vereinigte Königreich als Streithelfer in der Rechtssache T-755/15 gestrichen.

4. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung

58 Mit Schriftsätzen, die am 29. April 2016, 27. Juni 2016 und 24. Oktober 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen sind, hat das Großherzogtum Luxemburg beantragt, bestimmte Angaben in der Klageschrift, in der Erwiderung, in der Gegenerwiderung und in bestimmten Anlagen zu diesen Schriftsätzen gegenüber dem Vereinigten Königreich und Irland vertraulich zu behandeln. Mit am 3. Januar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat das Großherzogtum Luxemburg dem Gericht mitgeteilt, dass es seine Anträge auf vertrauliche Behandlung gegenüber Irland für den Fall einer Verbindung der Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 aufrechterhalten wolle.

5. Zu den Anträgen der Parteien

59 Das Großherzogtum Luxemburg beantragt,

– die vorliegende Klage für zulässig und begründet zu erklären;

– den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;

– hilfsweise, den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären, soweit die Rückforderung der Beihilfe angeordnet wird;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

60 Irland, das dem Rechtsstreit zur Unterstützung der Anträge des Großherzogtums Luxemburg beigetreten ist, beantragt, den angefochtenen Beschluss ganz oder teilweise für nichtig zu erklären.

61 Die Kommission beantragt,

– die Klage als unbegründet abzuweisen;

– dem Großherzogtum Luxemburg die Kosten aufzuerlegen.

B. Zum schriftlichen Verfahren und zu den Anträgen der Parteien in der Rechtssache T-759/15

62 Mit Klageschrift, die am 29. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat FFT in der Rechtssache T-759/15 eine Klage auf Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses erhoben.

1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung

63 Am 26. September 2016 ist die Berichterstatterin im Zuge einer Änderung der Besetzung der Kammern des Gerichts gemäß Art. 27 Abs. 5 der Verfahrensordnung des Gerichts der Siebten erweiterten Kammer zugeteilt worden, der daher die Rechtssache T-759/15 zugewiesen worden ist.

64 Auf Vorschlag der Siebten Kammer hat das Gericht am 15. Februar 2017 die Rechtssache an einen erweiterten Spruchkörper verwiesen.

65 Da ein Mitglied der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der weiteren Mitwirkung am Verfahren gehindert war, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidung vom 23. Februar 2017 den Vizepräsidenten des Gerichts dazu bestimmt, die Kammer zu ergänzen.

66 Auf Vorschlag der Berichterstatterin hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer am 12. Dezember 2017 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung entschieden, dass die Rechtssache T-759/15 mit Vorrang entschieden wird.

2. Zum Antrag auf beschleunigtes Verfahren

67 Mit gesondertem Schriftsatz, der am 29. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat FFT beantragt, die Rechtssache T-759/15 im beschleunigten Verfahren nach Art. 151 der Verfahrensordnung des Gerichts zu behandeln. Am 2. Februar 2016 hat das Gericht entschieden, diesem Antrag nicht stattzugeben.

3. Zur Streithilfe

68 Mit Schriftsatz, der am 6. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Vereinigte Königreich die Zulassung als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission beantragt.

69 Mit Schriftsatz, der am 7. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Irland beantragt, als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge von FFT zugelassen zu werden.

70 Mit Beschluss vom 18. Juli 2016 hat der Präsident der Fünften Kammer des Gerichts den Streithilfeanträgen des Vereinigten Königreichs und von Irland stattgegeben.

71 Das Vereinigte Königreich hat mit Schriftsatz, der am 9. November 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, seinen Streithilfeantrag zurückgenommen.

72 Mit Beschluss vom 15. Dezember 2016 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts das Vereinigte Königreich als Streithelfer in der Rechtssache T-759/15 gestrichen.

4. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung

73 Mit Schriftsätzen, die am 20. Mai 2016, 11. Juni 2016, 27. Juli 2016 und 28. Juli 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen sind, hat FFT beantragt, bestimmte Angaben in der Klageschrift, in der Klagebeantwortung, in der Erwiderung sowie in bestimmten Anlagen zu diesen Schriftsätzen gegenüber dem Vereinigten Königreich und Irland vertraulich zu behandeln.

74 Mit am 17. Januar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat FFT mitgeteilt, dass es, für den Fall einer Verbindung mit der Rechtssache T-755/15, seine Anträge auf vertrauliche Behandlung gegenüber Irland aufrechterhalte.

5. Zu den Anträgen der Parteien

75 FFT beantragt,

– die Klage für zulässig zu erklären;

– die Art. 1 bis 4 des angefochtenen Beschlusses für nichtig zu erklären;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

76 Irland, das dem Rechtsstreit zur Unterstützung der Anträge von FFT beigetreten ist, beantragt, den angefochtenen Beschluss ganz oder teilweise für nichtig zu erklären.

77 Die Kommission beantragt,

– die Klage als unbegründet abzuweisen;

– FFT die Kosten aufzuerlegen.

C. Zur Verbindung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zum mündlichen Verfahren in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15

1. Zur Verbindung

78 Mit Schriftsatz, der am 1. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Großherzogtum Luxemburg beantragt, die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden.

79 Mit Schriftsatz, der am 1. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat auch FFT beantragt, die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden.

80 Mit Beschluss vom 27. April 2018 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts nach Anhörung der Parteien die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 gemäß Art. 68 Abs. 1 der Verfahrensordnung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden und entschieden, die vertraulichen Daten aus der Irland zugänglichen Akte zu entfernen.

2. Zum mündlichen Verfahren in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15

81 Mit Schreiben, das am 7. Februar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Großherzogtum Luxemburg gemäß Art. 106 Abs. 2 der Verfahrensordnung beantragt, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

82 Mit Schreiben, das am 10. Februar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat FFT gemäß Art. 106 Abs. 2 der Verfahrensordnung beantragt, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

83 Auf Bericht der Berichterstatterin hat das Gericht beschlossen, das mündliche Verfahren in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 zu eröffnen. Im Rahmen prozessleitender Maßnahmen nach Art. 89 der Verfahrensordnung hat das Gericht die Parteien aufgefordert, Fragen schriftlich zu beantworten. Die Parteien sind dem fristgerecht nachgekommen.

84 Am 24. Mai 2017 hat FFT einen Schriftsatz mit neuen Beweisen eingereicht, zu dem die Parteien Stellung genommen haben.

85 In der Sitzung vom 21. Juni 2018 haben die Parteien mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.

III. Rechtliche Würdigung

A. Zur Verbindung der Rechtssachen zu gemeinsamer Entscheidung

86 Nach Art. 19 Abs. 2 der Verfahrensordnung hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die in seine Zuständigkeit fallende Entscheidung über die Verbindung der Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung auf die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts übertragen.

87 Nachdem die Parteien in der Sitzung zu einer etwaigen Verbindung gehört worden sind, sind die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 gemäß Art. 68 Abs. 1 der Verfahrensordnung wegen Zusammenhangs zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden.

B. Zu den Klagegründen und zur Gliederung der Prüfung der vorliegenden Klagen

88 Die Klagen in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 sind auf die Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses gerichtet, soweit der fragliche Steuervorbescheid als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft und die Rückforderung der Körperschaftsteuerbeträge angeordnet wird, die das Großherzogtum Luxemburg bei FFT und der Fiat/Chrysler-Gruppe nicht erhoben habe.

89 Das Großherzogtum Luxemburg stützt seine Klage auf drei Gründe.

90 Der erste Klagegrund, der sich im Wesentlichen auf die Voraussetzung des Vorliegens einer selektiven Beihilfe und auf die Zuständigkeit der Kommission in Steuersachen bezieht, besteht aus drei Teilen. Erstens macht das Großherzogtum Luxemburg geltend, dass die Kommission im Rahmen der Prüfung der Selektivität der beanstandeten Maßnahme zu Unrecht angenommen habe, dass der relevante Bezugsrahmen das allgemeine Körperschaftsteuersystem sei (erster Teil). Zweitens habe die Kommission nicht nachgewiesen, dass der fragliche Steuervorbescheid vom festgestellten Bezugsrahmen und vom Fremdvergleichsgrundsatz abweiche (zweiter Teil). Drittens habe die Kommission gegen die Art. 4 und 5 EUV sowie Art. 114 AEUV verstoßen, als sie eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, die darin bestehe, einen Fremdvergleichsgrundsatz *sui generis* vorzuschreiben (dritter Teil).

91 Mit dem zweiten Klagegrund, der aus zwei Teilen besteht, wird ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV und die Begründungspflicht der Kommission nach Art. 296 AEUV gerügt, da diese weder den Beweis eines Vorteils (erster Teil) noch den einer Wettbewerbsbeschränkung (zweiter Teil) erbracht habe.

92 Der dritte, hilfsweise vorgebrachte Klagegrund betrifft einen Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [108 AEUV] (ABl. 1999, L 83, S. 1). Da diese Verordnung jedoch durch die Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 AEUV (ABl. 2015, L 248, S. 9) aufgehoben wurde, die zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Beschlusses anwendbar war, ist dieser Klagegrund dahin zu verstehen, dass damit ein Verstoß gegen Art. 16 Abs. 1 der letzteren Verordnung gerügt wird. Der Klagegrund gliedert sich in zwei Teile. Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, dass die Kommission die Rückforderung der Beihilfe unter Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit (erster Teil) und unter Verletzung seiner Verteidigungsrechte (zweiter Teil) angeordnet habe.

93 FFT stützt ihre Klage auf vier Gründe.

94 Der erste Klagegrund besteht aus zwei Teilen und betrifft einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV. Mit dem ersten Teil macht FFT geltend, dass die Kommission den Begriff des selektiven Vorteils falsch angewandt habe. In diesem Zusammenhang erhebt sie vier Rügen. Sie rügt erstens die fehlerhafte Bestimmung des relevanten Bezugsrahmens, zweitens die fehlerhafte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in einer neuen und ungenauen Auslegung und drittens den fehlenden Nachweis, dass der Fiat/Chrysler-Gruppe ein Vorteil gewährt worden sei. Die vierte Rüge betrifft den Umstand, dass selbst unter der Annahme, dass der fragliche Steuervorbescheid vom allgemeinen Körperschaftsteuersystem abweiche, eine Rechtfertigung für diese Abweichung bestehe. Mit dem zweiten Teil des ersten Klagegrundes macht FFT geltend, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass der fragliche Steuervorbescheid zu einer Wettbewerbsverzerrung führen könne.

95 Der zweite Klagegrund besteht ebenfalls aus zwei Teilen und betrifft einen Verstoß gegen Art. 296 Abs. 2 AEUV. Die Kommission habe ihre Begründungspflicht verletzt, weil sie im angefochtenen Beschluss nicht erläutert habe, wie sie den Fremdvergleichsgrundsatz aus dem Unionsrecht abgeleitet habe und was dieser Grundsatz besage (erster Teil). Sodann habe die Kommission nicht dargelegt, aus welchen Gründen sie der Ansicht sei, dass der fragliche Steuervorbescheid den Wettbewerb verfälsche (zweiter Teil).

96 Der dritte Klagegrund betrifft einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit. FFT macht geltend, dass die Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die Kommission Rechtsunsicherheit und Verwirrung hinsichtlich der Frage erzeuge, unter welchen Voraussetzungen ein Steuervorbescheid gegen die Beihilfevorschriften verstoße.

97 Mit dem vierten Klagegrund wird ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes gerügt, da die Kommission den fraglichen Steuervorbescheid nicht anhand der von der OECD erlassenen einschlägigen Vorschriften beurteilt habe.

98 Aus der vorstehenden Darstellung ergibt sich, dass das Großherzogtum Luxemburg und FFT, wenn auch in unterschiedlicher Reihenfolge, im Wesentlichen fünf Gruppen von Klagegründen geltend machen:

– 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).

99 Das Gericht wird die Klagegründe in der oben in Rn. 98 angeführten Reihenfolge der Gruppen von Klagegründen prüfen.

C. Zur ersten Gruppe von Klagegründen: Verstoß gegen die Art. 4 und 5 EUV, soweit die Kommission eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe

100 Das Großherzogtum Luxemburg macht im Wesentlichen geltend, die Kommission habe ihre Zuständigkeiten überschritten und gegen die Art. 4 und 5 EUV verstoßen, indem sie eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, obwohl die direkten Steuern nach Art. 114 AEUV in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen. Die Kommission habe sich zur „Rechtsmittelkammer der [nationalen] Steuerverwaltungen“ gemacht, indem sie kontrolliert habe, ob der fragliche Steuervorbescheid im Hinblick auf das luxemburgische Recht und die OECD ungewöhnlich sei.

101 Irland trägt vor, dass der angefochtene Beschluss gegen die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen der Union und den Mitgliedstaaten, die insbesondere in Art. 3 Abs. 6 EUV und Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV festgelegt sei, verstoße, da die direkte Besteuerung in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle. Die Kommission nehme damit eine verschleierte Harmonisierung vor.

102 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

103 Im Wesentlichen streiten die Parteien über die Frage, ob die Kommission insoweit gegen die Zuständigkeitsregeln verstoßen habe, als sie im angefochtenen Beschluss eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe.

104 Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten in Bereichen, die – wie die direkte Besteuerung – in der Union nicht harmonisiert sind, nicht vom Anwendungsbereich der Regelung über die Kontrolle staatlicher Beihilfen ausgenommen. Folglich kann die Kommission eine steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 28, vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81, und vom 25. März 2015, Belgien/Kommission, T-538/11, EU:T:2015:188, Rn. 65 und 66).

105 Mangels einer einschlägigen Unionsregelung fallen die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (vgl. in diesem Sinne 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. 97).

106 Dies bedeutet jedoch nicht, dass jede steuerliche Maßnahme, die sich u. a. auf die von den Steuerbehörden berücksichtigte Besteuerungsgrundlage auswirkt, dem Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV entzogen wäre. Wenn eine solche Maßnahme nämlich faktisch zu einer unterschiedlichen Behandlung von Gesellschaften führt, die sich im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Lage befinden, und somit den durch sie Begünstigten selektive Vorteile verschafft, die „bestimmte“ Unternehmen oder „bestimmte“ Produktionszweige begünstigen, kann sie

als eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV angesehen werden (vgl. in diesem Sinne 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. 104).

107 Da die Kommission dafür zuständig ist, über die Einhaltung von Art. 107 AEUV zu wachen, kann ihr folglich nicht vorgeworfen werden, sie habe ihre Befugnisse überschritten, als sie den fraglichen Steuervorbescheid prüfte, um zu untersuchen, ob er eine staatliche Beihilfe darstellte und gegebenenfalls mit dem Binnenmarkt im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vereinbar war.

108 Das Großherzogtum Luxemburg rügt daher zu Unrecht, dass die Kommission sich zur steuerlichen Rechtsmittelkammer des Großherzogtums Luxemburg gemacht habe, da die Kommission lediglich ihre Befugnisse nach Art. 107 AEUV ausgeübt hat, als sie die Frage prüfte, ob der fragliche Steuervorbescheid mit dem Beihilferecht im Einklang stand.

109 Die Kommission hat mit dem Erlass des angefochtenen Beschlusses daher weder gegen die Art. 4 und 5 EUV noch gegen Art. 114 AEUV verstoßen.

110 Diese Schlussfolgerung wird durch das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von Irland nicht in Frage gestellt.

111 Erstens ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg und Irland geltend machen, die Kommission habe eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen, indem sie die luxemburgischen Vorschriften außer Acht gelassen habe, um zu dem Schluss zu gelangen, dass die Berechnung der Steuer nicht fremdvergleichskonform gewesen sei, und sich auf Vorschriften berufen habe, die nicht Teil des luxemburgischen Steuersystems seien, festzustellen, dass dieses Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen ist.

112 Zwar ergibt sich aus der oben in Rn. 105 dargelegten Rechtsprechung, dass die Kommission beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts nicht befugt ist, unter Außerachtlassung der nationalen Steuervorschriften eigenständig die sogenannte „normale“ Besteuerung eines integrierten Unternehmens zu bestimmen.

113 Doch auch wenn sich die sogenannte „normale“ Besteuerung nach den nationalen Steuervorschriften bestimmt und das Vorliegen eines Vorteils in Bezug auf diese nachzuweisen ist, ändert dies nichts daran, dass, wie in Rn. 106 oben ausgeführt, eine steuerliche Maßnahme, die sich auf die von den Steuerbehörden berücksichtigte Besteuerungsgrundlage auswirkt, unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen kann. Daher hat die Kommission dadurch, dass sie geprüft hat, ob der fragliche Steuervorbescheid im Einklang mit den Vorschriften über staatliche Beihilfen steht, keine „steuerliche Harmonisierung“ vorgenommen, sondern von der ihr in Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeräumten Befugnis Gebrauch gemacht, indem sie in einem konkreten Fall geprüft hat, ob dieser Steuervorbescheid seinem Begünstigten einen Vorteil gegenüber der sogenannten „normalen“ Besteuerung, wie sie im nationalen Steuerrecht vorgesehen ist, gewährt hat.

114 Zweitens machen das Großherzogtum Luxemburg und Irland geltend, dass der angefochtene Beschluss „vollständige Rechtsunsicherheit“ schaffe, und zwar nicht nur in den Mitgliedstaaten, sondern auch in Drittstaaten. Diese Maßnahme sei, u. a. von Entscheidungsträgern der Vereinigten Staaten von Amerika, heftig kritisiert worden. Dabei handele es sich um eine „Premiere“, die rechtswidrig sei und dazu führe, dass die Mitgliedstaaten alle ihre Steuervorbescheide anmelden müssten und die bestehenden Steuervorbescheide in Frage gestellt würden. Dieses Vorbringen ist als unbegründet zurückzuweisen.

115 Zum einen geht aus dem angefochtenen Beschluss nicht hervor, dass die Kommission davon ausgegangen wäre, dass jeder Steuervorbescheid zwangsläufig eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV darstelle. Soweit nämlich ein solcher Steuervorbescheid keinen selektiven Vorteil

gewährt, insbesondere indem er durch eine Abweichung von den „normalen“ Steuervorschriften zu einer Verminderung der Steuerbelastung des durch ihn Begünstigten führt, stellt er keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV dar und unterliegt keiner Anmeldungspflicht nach Art. 2 der Verordnung 2015/1589.

116 Zum anderen kann der angefochtene Beschluss entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von Irland keine „vollständige Rechtsunsicherheit“ in den Mitgliedstaaten oder Drittstaaten erzeugen. Er stellt nämlich nur die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV, wonach eine öffentlich-rechtliche Maßnahme, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstellen würde, verboten und die Beihilfe zurückzufordern ist, auf den fraglichen Steuervorbescheid dar.

117 Nach alledem ist der Klagegrund, mit dem gerügt wird, dass die Kommission eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, als unbegründet zurückzuweisen.

D. Zur zweiten Gruppe von Klagegründen: Fehlen eines Vorteils

1. Vorbemerkungen

118 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung die Einstufung als staatliche Beihilfe verlangt, dass alle in Art. 107 AEUV genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Daher ist anerkannt, dass eine Maßnahme nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung qualifiziert werden kann, wenn es sich erstens um eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln bestrittene Maßnahme handelt, zweitens die Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, drittens dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt wird und sie viertens den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

119 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss, wie sich aus den Rn. 21 bis 37 oben ergibt, die beiden Kriterien des Vorliegens eines Vorteils und der Selektivität der fraglichen Maßnahme gemeinsam geprüft hat.

120 Insbesondere vertrat die Kommission zum einen in erster Linie die Auffassung, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT im Hinblick auf das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem einen selektiven Vorteil verschaffe, da die damit gebilligte Methode nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe. Dieser bilde notwendigerweise einen festen Bestandteil der Prüfung der Kommission von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs.1 AEUV, unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe oder nicht. Diesem Grundsatz zufolge hätten gruppeninterne Transaktionen so vergütet werden sollen, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären (im Folgenden: Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wurde) (vgl. Erwägungsgründe 219 bis 231 des angefochtenen Beschlusses, insbesondere den 228. Erwägungsgrund). Die Kommission erläuterte sodann in den Erwägungsgründen 234 bis 311 des angefochtenen Beschlusses, dass die Methode zur Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von FFT, die der fragliche Steuervorbescheid akzeptiert habe, nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis (fremdvergleichskonformes Ergebnis) habe führen können.

121 Zum anderen führte die Kommission hilfsweise aus, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil gewährt habe, da er von Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und vom Rundschreiben abgewichen sei, die den Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Steuerrecht festlegten (vgl. (Erwägungsgründe 316 bis 317 des angefochtenen Beschlusses). Die Kommission

verwies sodann auf ihre im Zusammenhang mit ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung vorgenommenen Analyse, wonach die im fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis habe führen können (vgl. Erwägungsgründe 234 bis 311 des angefochtenen Beschlusses).

122 Der Ansatz der Kommission, der darin besteht, die Kriterien des Vorteils und der Selektivität gemeinsam zu prüfen, ist nicht für sich genommen falsch, da, wie die Kommission vorträgt, sowohl der Vorteil als auch sein selektiver Charakter geprüft werden. Das Gericht hält es jedoch für sachdienlich, zunächst zu untersuchen, ob die Kommission auf das Vorliegen eines Vorteils schließen durfte, bevor sie gegebenenfalls die Frage prüfte, ob dieser Vorteil als selektiv anzusehen ist.

123 Insoweit ist festzustellen, dass bestimmte Argumente des Großherzogtums Luxemburg und von FFT, darunter das Vorbringen im zweiten Teil des ersten Klagegrundes des Großherzogtums Luxemburg, zwar als sich auf die Selektivität der fraglichen Maßnahme beziehend dargestellt werden. Nach Auffassung des Gerichts sind sie jedoch auch auf die Feststellung gerichtet, dass die Kommission zu Unrecht angenommen habe, dass die fragliche Maßnahme FFT einen Vorteil verschafft habe. Das Gericht wird daher die im Rahmen des zweiten Teils des ersten Klagegrundes des Großherzogtums Luxemburg vorgetragenen Argumente gemeinsam mit den Klagegründen prüfen, mit denen die Schlussfolgerung der Kommission, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschaffe, beanstandet wird.

124 In Anbetracht dieser Erwägungen wird das Gericht die Klagegründe zur Stützung des Vorbringens, dass FFT keinen Vorteil erlangt habe, prüfen und dabei zwischen – erstens – den Rügen, die gegen die von der Kommission in erster Linie vertretene Auffassung erhoben werden, und – zweitens – den Rügen, die gegen die von ihr hilfsweise vertretene Auffassung vorgebracht werden, unterscheiden. Schließlich wird das Gericht drittens die Rüge des Großherzogtums Luxemburg prüfen, wonach die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass auf der Ebene der Fiat/Chrysler-Gruppe ein Vorteil vorliege.

2. Zu der von der Kommission in erster Linie vertretenen Auffassung, wonach der fragliche Steuervorbescheid vom allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem abweiche

125 Die vom Großherzogtum Luxemburg und von FFT vorgetragenen Klagegründe, mit denen die von der Kommission vorgenommene Prüfung des Vorteils gerügt wird, die ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung zugrunde liegt, lassen sich wie folgt zusammenfassen. Erstens bestreiten das Großherzogtum Luxemburg und FFT, unterstützt durch Irland, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie ihn die Kommission im angefochtenen Beschluss beschreibt, existiert, und beanstanden, wie die Kommission ihn als Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens eines selektiven Vorteils angewandt hat. Zweitens rügt das Großherzogtum Luxemburg die Schlussfolgerung der Kommission, wonach die im fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode zur Bestimmung der Höhe der von FFT zu entrichtenden Steuer nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe.

a) Zu den Klagegründen, mit denen die fehlerhafte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Bereich der Kontrolle staatlicher Beihilfen gerügt wird

126 Im Wesentlichen werfen das Großherzogtum Luxemburg und FFT der Kommission vor, unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten einen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz aufgestellt und den fraglichen Steuervorbescheid anhand dieses Grundsatzes geprüft zu haben, ohne das luxemburgische Recht zu berücksichtigen. Mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben sei, habe die Kommission außerdem gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoßen und ihre Begründungspflicht verletzt.

127 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

128 Wie bereits ausgeführt, hat die Kommission in den Erwägungsgründen 219 bis 231 des angefochtenen Beschlusses dargelegt, dass sie, um festzustellen, ob ein selektiver Vorteil bestehe, prüfen könne, ob ein Steuervorbescheid wie der fragliche vom Fremdvergleichsgrundsatz, wie im angefochtenen Beschluss beschrieben, abweiche. Sie hat sodann die Umrisse dieses Fremdvergleichsgrundsatzes dargestellt.

129 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission, wie sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 216, 231 und 311 des angefochtenen Beschlusses ergibt, die Prüfung anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben wird, im Rahmen der Analyse des selektiven Vorteils vornimmt, die ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung zugrunde liegt. Wie aus den Erwägungsgründen 216, 219 und 301 des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, besteht diese Analyse darin, zu prüfen, ob der fragliche Steuervorbescheid vom allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem abweicht. Insoweit hat die Kommission vorab in den Erwägungsgründen 194 bis 199 des angefochtenen Beschlusses darauf hingewiesen, dass das Ziel des allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystems darin bestehe, die Gewinne aller in Luxemburg ansässigen Unternehmen zu besteuern, unabhängig davon, ob es sich um integrierte oder nicht-integrierte Unternehmen handele, und dass sich beide Typen von Unternehmen im Hinblick auf dieses Ziel in derselben tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.

130 Zur Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes hat die Kommission in den Erwägungsgründen 222 und 225 des angefochtenen Beschlusses festgestellt, dass nach diesem Grundsatz die gruppeninternen Transaktionen so vergütet werden sollten, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären. Im 226. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat sie weiter ausgeführt, dass das Ziel dieses Grundsatzes sei, sicherzustellen, dass zwischen den Unternehmen einer Gruppe getätigte Transaktionen auf der Grundlage der Gewinne besteuert würden, die erzielt worden wären, wenn dieselben Transaktionen zwischen eigenständigen Unternehmen abgeschlossen worden wären. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung außerdem vorgetragen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein Instrument zur Beurteilung der Höhe der Preise gruppeninterner Transaktionen sei.

131 Zur Rechtsnatur des Fremdvergleichsgrundsatzes hat die Kommission im 228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt, dass dieser Grundsatz notwendigerweise einen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 AEUV bilde, unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe oder nicht. Bei dem von ihr angewandten Fremdvergleichsgrundsatz handele es sich um einen allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV falle. Dabei hat sie sich auf das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), zur Steuerregelung für Koordinationszentren in Belgien gestützt, in dem der Gerichtshof festgestellt habe, dass die in dieser Regelung vorgesehene Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens diesen Zentren einen selektiven Vorteil verschafft habe. Insbesondere hat sich die Kommission auf Rn. 96 dieses Urteils bezogen, in der der Gerichtshof ausgeführt hat, dass die Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens es diesen Zentren „nicht [ermöglicht], zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen“.

132 Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes heißt es im 227. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass die Kommission, „[u]m festzustellen, ob [das Großherzogtum] Luxemburg FFT einen selektiven Vorteil gewährt hat, … folglich prüfen [muss], ob die von der Luxemburger Steuerbehörde durch den [fraglichen] Steuervorbescheid gebilligte Methode für die Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von FFT in Luxemburg von einer Methode abweicht, die zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis führt und somit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht“. Im 228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses heißt es weiter, dass der Fremdvergleichsgrundsatz angewandt werde, um festzustellen, ob der steuerpflichtige Gewinn eines

einer Gruppe zugehörenden Unternehmens für die Zwecke der Berechnung der Körperschaftsteuer auf der Grundlage einer Methode berechnet worden sei, die mit den Marktbedingungen vergleichbar sei, so dass das jeweilige Unternehmen im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems gegenüber nicht-integrierten Unternehmen, deren steuerpflichtiger Gewinn vom Markt bestimmt werde, keine Vorzugsbehandlung erfahre.

133 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission die fragliche Maßnahme anhand des – im angefochtenen Beschluss beschriebenen und in den Rn. 130 bis 132 oben dargelegten – Fremdvergleichsgrundsatzes prüfen konnte, der darin besteht, zu untersuchen, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet werden, als ob sie unter Marktbedingungen ausgehandelt worden wären.

134 Wie in Rn. 104 oben dargelegt, fallen die direkten Steuern nach ständiger Rechtsprechung beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung, auch wenn sie Fragen betreffen, die in der Union nicht harmonisiert sind, nicht vom Anwendungsbereich der Regelung über die Kontrolle staatlicher Beihilfen ausgenommen.

135 Daraus folgt, dass die Kommission eine steuerliche Maßnahme dann als staatliche Beihilfe einstufen kann, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 28, und vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81). Die Mitgliedstaaten müssen ihre Befugnisse in Steuersachen nämlich unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (Urteil vom 3. Juni 2010, Kommission/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 37). Folglich haben die Mitgliedstaaten in diesem Kontext jede Maßnahme zu unterlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen könnte.

136 Was die Voraussetzung anbelangt, wonach die fragliche Maßnahme einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen muss, ist daran zu erinnern, dass als staatliche Beihilfen nach ständiger Rechtsprechung Maßnahmen gleich welcher Art gelten, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte (vgl. Urteile vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 21).

137 Insbesondere ist eine Maßnahme, mit der staatliche Stellen bestimmten Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, die Begünstigten aber finanziell besserstellt als die übrigen Steuerpflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV (Urteil vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14; vgl. auch Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

138 Bei steuerlichen Maßnahmen kann das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden (Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56). Folglich verschafft eine solche Maßnahme dem Begünstigten dann einen wirtschaftlichen Vorteil, wenn sie die Belastungen vermindert, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (Urteil vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 22).

139 Um zu bestimmen, ob ein steuerlicher Vorteil besteht, ist daher die Situation des Begünstigten, die sich aus der Anwendung der fraglichen Maßnahme ergibt, mit der Situation zu vergleichen, in der sich der Begünstigte ohne die fragliche Maßnahme befände (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Cellnex Telecom und Telecom Castilla-La Mancha/Kommission, C-91/17 P und C-92/17 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:284, Rn. 114), wenn die normalen Steuervorschriften angewandt würden.

140 Im Kontext der Bestimmung der steuerlichen Situation eines integrierten Unternehmens, das einer Unternehmensgruppe angehört, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Preise der von diesem Unternehmen durchgeführten gruppeninternen Transaktionen nicht unter Marktbedingungen festgelegt werden. Diese Preise werden nämlich zwischen Unternehmen vereinbart, die derselben Gruppe angehören, so dass sie nicht von den Marktkräften bestimmt werden.

141 Wird jedoch im nationalen Steuerrecht für die Zwecke der Körperschaftsteuerpflicht nicht zwischen integrierten Unternehmen und nicht-integrierten Unternehmen unterschieden, wird damit beabsichtigt, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Kommission, wenn sie im Rahmen ihrer Befugnis nach Art. 107 Abs. 1 AEUV eine steuerliche Maßnahme prüft, die einem solchen integrierten Unternehmen gewährt wurde, die Steuerbelastung, die sich für dieses Unternehmen aus der Anwendung der steuerlichen Maßnahme ergibt, mit der Steuerbelastung vergleichen kann, die sich für ein Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation, das seine Tätigkeiten unter Marktbedingungen ausübt, aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des nationalen Rechts ergibt.

142 Dies wird im Übrigen, wie die Kommission im angefochtenen Beschluss zutreffend festgestellt hat, durch das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), bestätigt, in dem es um das belgische Steuerrecht ging, das dieselben Bedingungen für integrierte und nicht-integrierte Unternehmen vorsah. Der Gerichtshof hat nämlich in Rn. 95 dieses Urteils anerkannt, dass eine abweichende Beihilferegelung „mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen [ist], die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt“.

143 In diesem Zusammenhang gestattet Art. 107 Abs. 1 AEUV, wenn die nationalen Behörden mit dieser einem integrierten Unternehmen gewährten steuerlichen Maßnahme ein gewisses Preisniveau für eine gruppeninterne Transaktion gebilligt haben, der Kommission, zu kontrollieren, ob dieses Preisniveau demjenigen entspricht, das unter Marktbedingungen vereinbart worden wäre, um zu prüfen, ob sich daraus eine Verminderung der Belastungen ergibt, die das in Rede stehende Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und ihm damit ein Vorteil im Sinne dieses Artikels verschafft wird. Der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wurde, stellt daher ein Instrument dar, das es ihr gestattet, diese Prüfung im Rahmen der Ausübung ihrer Befugnisse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV vorzunehmen. Die Kommission hat im Übrigen im 225. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zutreffend erläutert, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als „Bezugskriterium“ für die Feststellung herangezogen werde, ob ein integriertes Unternehmen infolge einer steuerlichen Maßnahme, die seine Verrechnungspreise bestimme, einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalte.

144 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission, wenn sie dieses Instrument anwendet, um zu kontrollieren, ob der steuerpflichtige Gewinn eines integrierten Unternehmens in Anwendung einer steuerlichen Maßnahme einer verlässlichen Annäherung an einen unter Marktbedingungen erzielten steuerpflichtigen Gewinn entspricht, das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur unter der Voraussetzung feststellen kann, dass die Abweichung zwischen den beiden Vergleichsfaktoren über die Ungenauigkeiten hinausgeht, die der zur Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.

145 Im vorliegenden Fall betrifft der fragliche Steuervorbescheid die Bestimmung der Vergütung von FFT für ihre gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten für die Zwecke der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach dem luxemburgischen Einkommensteuergesetz, das – unabhängig von der Frage, ob die normalen Steuervorschriften weit oder eng zu bestimmen sind – darauf gerichtet ist, integrierte und unabhängige Unternehmen in Luxemburg hinsichtlich der Körperschaftsteuer gleich zu besteuern. Die Kommission durfte daher prüfen, ob der steuerpflichtige Gewinn von FFT in Anwendung des fraglichen Steuervorbescheids niedriger war als die Steuerbelastung von FFT ohne diesen Steuervorbescheid und in Anwendung der normalen Steuervorschriften des luxemburgischen Rechts. Da FFT ein integriertes Unternehmen ist und das luxemburgische Einkommensteuergesetz 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, ist im Rahmen der Prüfung des fraglichen Steuervorbescheids der steuerpflichtige Gewinn von FFT, der sich aus der Anwendung dieses Steuervorbescheids ergibt, mit der Situation zu vergleichen, die sich für ein Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation, das seine Tätigkeiten unter Marktbedingungen ausübt, aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des luxemburgischen Rechts ergibt. Wurde in diesem Rahmen mit dem fraglichen Steuervorbescheid ein bestimmtes Preisniveau für die gruppeninternen Transaktionen gebilligt, ist zu kontrollieren, ob dieses Preisniveau demjenigen entspricht, das unter Marktbedingungen vereinbart worden wäre.

146 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der Prüfung der Frage, ob ein integriertes Unternehmen einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erlangt hat, der Kommission nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, eine Verrechnungspreismethode verwendet zu haben, die sie als im vorliegenden Fall geeignet ansieht, um die Höhe der Verrechnungspreise für eine Transaktion oder für mehrere eng verbundene Transaktionen, die Teil der beanstandeten Maßnahme sind, zu prüfen. Die Kommission muss ihre methodologische Entscheidung allerdings rechtfertigen.

147 Die Kommission hat zwar zutreffend ausgeführt, dass sie nicht formal an die OECD-Leitlinien gebunden sei, doch ändert dies nichts daran, dass diese Leitlinien auf wichtigen Arbeiten von Gruppen renommierter Experten beruhen, dass sie den internationalen Konsens zu Verrechnungspreisen widerspiegeln und dass sie daher sicherlich praktische Bedeutung für die Auslegung von die Verrechnungspreise betreffenden Fragen haben, wie die Kommission im 87. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses anerkannt hat.

148 Daher ist die Kommission zu Recht davon ausgegangen, dass sie im Rahmen ihrer Analyse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV prüfen konnte, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie unter Marktbedingungen ausgehandelt worden wären. Dieses Ergebnis wird durch das übrige Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT nicht in Frage gestellt.

149 Erstens ist zum Vorbringen von FFT, die Kommission habe keine Rechtsgrundlage für ihren Fremdvergleichsgrundsatz angegeben, festzustellen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 228 und 229 des angefochtenen Beschlusses zwar ausgeführt hat, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im angefochtenen Beschluss beschrieben, unabhängig davon bestehe, ob ein solcher Grundsatz im nationalen Rechtssystem verankert sei, und dass sie nicht geprüft habe, ob der fragliche Steuervorbescheid mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehe, der in Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes oder im Rundschreiben vorgesehen sei, die den Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Recht verankerten. Sie hat ferner darauf hingewiesen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, den sie angewandt habe, nicht der sei, der in Art. 9 des OECD-Musterabkommens verankert sei.

150 Die Kommission hat im 228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses jedoch auch erläutert, dass der Fremdvergleichsgrundsatz notwendigerweise einen festen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV bilde und dass er ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung sei, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV falle.

151 Aus dem angefochtenen Beschluss ergibt sich daher, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission beschrieben wurde, ein Instrument ist, das sie im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu Recht verwendet hat.

152 In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission vorgetragen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im angefochtenen Beschluss beschrieben, nicht unter das Unionsrecht oder das Völkerrecht falle, sondern dem allgemeinen Steuersystem, wie vom nationalen Recht vorgesehen, inhärent sei. Wenn ein Mitgliedstaat im Rahmen seines nationalen Steuersystems den Ansatz der getrennten rechtlichen Einheit wähle, bei dem steuerrechtlich auf die rechtlichen und nicht auf die wirtschaftlichen Einheiten abgestellt werde, laufe dies zwangsläufig auf den Fremdvergleichsgrundsatz hinaus, der im fraglichen Mitgliedstaat verbindlich sei, und zwar unabhängig davon, ob er ausdrücklich oder stillschweigend im nationalen Recht verankert worden sei.

153 Hierzu haben das Großherzogtum Luxemburg und FFT in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Kommission mit diesem Vorbringen ihren Standpunkt zum Fremdvergleichsgrundsatz, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben sei, zu ändern scheine. Es ist jedoch, selbst wenn die vom Großherzogtum Luxemburg und von FFT vorgebrachte Auslegung zuträfe, jedenfalls darauf hinzuweisen, dass die Kommission im Stadium der mündlichen Verhandlung die Rechtsgrundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie sie im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, nicht ändern kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juni 1998, British Airways u. a./Kommission, T-371/94 und T-394/94, EU:T:1998:140, Rn. 116). Auf jeden Fall stellt die Erläuterung in der mündlichen Verhandlung die Feststellung in Rn. 151 oben, wonach sich aus dem angefochtenen Beschluss ergibt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen wird, nicht in Frage. Im Übrigen geht aus sämtlichen Schriftsätzen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT hervor, dass diese den angefochtenen Beschluss in dem Sinne verstanden haben, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wurde, im Rahmen der Prüfung einer nationalen Steuermaßnahme nach Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen wird.

154 Daher ist das Vorbringen von FFT zurückzuweisen, wonach die Kommission keine Rechtsgrundlage für den Fremdvergleichsgrundsatz, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben werde, angegeben habe.

155 Zweitens genügt, soweit FFT geltend macht, die Kommission habe den Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben werde, nicht erläutert, der Hinweis, dass sich aus dem angefochtenen Beschluss ergibt, dass es sich um ein Instrument handelt, mit dem sich kontrollieren lässt, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet werden, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären (vgl. oben, Rn. 151). Dieses Vorbringen ist daher zurückzuweisen.

156 Drittens wirft das Großherzogtum Luxemburg der Kommission im Wesentlichen vor, den fraglichen Steuervorbescheid anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie im angefochtenen Beschluss beschrieben, geprüft zu haben, obwohl dieser Grundsatz ein Kriterium sei, das im luxemburgischen Steuerrecht keine Rolle spiele. Der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben werde, gestatte es ihr, methodologische Standards für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns vorzuschreiben, die es in den nationalen Rechtsvorschriften nicht gebe, was eine verschleierte Harmonisierung im Bereich der direkten Besteuerung unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten zur Folge habe. Dieses Vorbringen ist jedoch zurückzuweisen.

157 Insoweit ist lediglich daran zu erinnern, dass sich, wie oben in den Rn. 138 und 141 ausgeführt, die sogenannte „normale“ Besteuerung zwar nach den nationalen Steuervorschriften bestimmt und das tatsächliche Vorliegen eines Vorteils in Bezug auf diese festzustellen ist. Sehen diese nationalen Vorschriften jedoch vor, dass integrierte Unternehmen unter denselben Bedingungen wie eigenständige Unternehmen besteuert werden, gestattet Art. 107 Abs. 1 AEUV es der Kommission, zu

kontrollieren, ob das von den nationalen Behörden für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage eines integrierten Unternehmens gebilligte Preisniveau für die gruppeninternen Transaktionen demjenigen entspricht, das unter Marktbedingungen vereinbart worden wäre.

158 Daher überschreitet die Kommission ihre Befugnisse nicht, wenn sie prüft, ob die mit einer nationalen Steuermaßnahme gebilligte Methode zu einem Ergebnis führt, das im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz, wie oben in Rn. 151 definiert, festgestellt wurde.

159 Ferner genügt, soweit das Großherzogtum Luxemburg und FFT geltend machen, die Kommission habe eine Beurteilung im Licht des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommen, ohne das Vorliegen eines Vorteils anhand des nationalen Steuerrechts zu prüfen, der Hinweis, dass sich aus den Erwägungsgründen 231, 266, 276, 291, 301 und 339 des angefochtenen Beschlusses klar ergibt, dass die Kommission geprüft hat, ob der fragliche Steuervorbescheid zu einer Verringerung der steuerlichen Belastung von FFT im Vergleich zu derjenigen geführt hat, die FFT in Anwendung der luxemburgischen Steuervorschriften normalerweise zu tragen gehabt hätte. Sie hat daher sehr wohl geprüft, ob der fragliche Steuervorbescheid zu einer Verminderung der Steuerbelastung in Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften geführt hatte. Die Kommission hat in diesem Kontext ihre Prüfung zwar anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommen, diesen Grundsatz jedoch, wie oben in Rn. 151 festgestellt, als ein Instrument herangezogen, das es gestattete, zu prüfen, ob die Höhe der Verrechnungspreise von FFT im Verhältnis zu einer Situation, in der die Preise unter Marktbedingungen gebildet worden wären, künstlich verringert worden war. Folglich ist das Vorbringen, die Kommission habe die luxemburgischen Steuerrechtsvorschriften durch eine fremde Norm ersetzt, zurückzuweisen.

160 Viertens machen FFT und Irland im Wesentlichen geltend, die Kommission habe im angefochtenen Beschluss zu Unrecht festgestellt, dass im Bereich der Besteuerung ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung bestehe.

161 Es trifft zu, dass die Kommission im 228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung sei, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV falle. Diese Formulierung darf jedoch nicht aus ihrem Kontext gerissen und dahin ausgelegt werden, dass die Kommission das Bestehen eines allgemeinen Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung, der Art. 107 Abs. 1 AEUV inhärent sei, festgestellt hätte, was diesem Artikel eine zu große Tragweite gäbe.

162 Jedenfalls ergibt sich implizit, aber zwangsläufig aus den Erwägungsgründen 222 bis 231 des angefochtenen Beschlusses und insbesondere den Erwägungsgründen 226 und 229, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wurde, von dieser nur als ein Instrument angesehen wurde, das es ihr gestattete, zu kontrollieren, ob die gruppeninternen Transaktionen so vergütet werden, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären. Das Vorbringen von FFT und Irland kann die Feststellung in Rn. 146 oben nicht in Frage stellen, wonach die Kommission im Rahmen ihrer Analyse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV prüfen durfte, ob die gruppeninternen Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie unter Marktbedingungen ausgehandelt worden wären.

163 Das Vorbringen von FFT und Irland ist daher insoweit zurückzuweisen.

164 Fünftens beanstandet FFT, die Kommission sei im angefochtenen Beschluss von dem Konzept des Fremdvergleichsgrundsatzes abgewichen, das sie im Beschluss über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens herangezogen habe. In den Rn. 14 und 62 des Einleitungsbeschlusses habe sich die Kommission auf Art. 9 des OECD-Musterabkommens bezogen.

165 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass FFT aus ihrer Behauptung, der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben worden sei, unterscheide sich von dem Fremdvergleichsgrundsatz, auf den sich die Kommission im Einleitungsbeschluss bezogen habe, keine rechtlichen Folgen zieht. Deshalb ist dieses Vorbringen als ins Leere gehend zurückzuweisen.

166 Jedenfalls ist dieses Vorbringen auch als unbegründet zurückzuweisen.

167 Denn zum einen bezog sich die Kommission in Rn. 14 des Beschlusses über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens zwar auf den „Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 [des OECD-Musterabkommens]“, diese Bezugnahme erfolgte aber im Rahmen des mit „Einführung in die Steuerbescheide im Bereich Verrechnungspreise“ überschriebenen Abschnitts. Aus der von FFT angeführten Rn. 14 des Einleitungsbeschlusses ergibt sich nicht, dass die Kommission ihre vorläufige Beurteilung auf Art. 9 des OECD-Musterabkommens gestützt hätte. Auch im von FFT angeführten 62. Erwägungsgrund dieses Beschlusses bezog sich die Kommission zwar auf die OECD-Leitlinien, stellt diese jedoch nur als ein „Referenzdokument“ bzw. als „geeignete Leitlinien“ dar. Dies unterscheidet sich jedoch nicht von der Darstellung, die die Kommission im angefochtenen Beschluss gewählt hat.

168 Zum anderen ergibt sich aus den Erwägungsgründen 58 und 59 des Beschlusses über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens, dass die Kommission in diesem Stadium des Verfahrens ihren Standpunkt dargelegt hat, wonach sie den Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Kontrolle nach Art. 107 AEUV heranziehen könne, um zu prüfen, ob eine Steuermaßnahme einem integrierten Unternehmen einen selektiven Vorteil gewähre.

169 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im 61. Erwägungsgrund des Beschlusses über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens ausgeführt hat, dass eine Besteuerungsmethode, die auf Verrechnungspreise angewandt werde, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprächen, und dazu führe, dass die Steuerbemessungsgrundlage des durch sie Begünstigten verringert werde, einen Vorteil verschaffe. Dafür hat sie sich, wie sie es später auch im angefochtenen Beschluss getan hat, auf das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), berufen.

170 Sechstens ist das Vorbringen von FFT, der Standpunkt der Kommission zum Fremdvergleichsgrundsatz weiche von ihrer früheren Entscheidungspraxis ab, zurückzuweisen, da diese Entscheidungspraxis, die andere Fälle betrifft, nicht die Gültigkeit einer beanstandeten Entscheidung berühren kann, die nur anhand der objektiven Normen des AEU-Vertrags zu beurteilen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Mai 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, Rn. 21).

171 Siebtens ist, soweit FFT darauf hinweist, dass die Kommission in Bezug auf den Begriff des Fremdvergleichsgrundsatzes, den sie herangezogen habe, sehr undurchsichtig gewesen sei und es abgelehnt habe, ihr die Präsentation zu übermitteln, die sie im Rahmen eines Seminars über staatliche Beihilfen in Brüssel gegeben habe, dieses Vorbringen als ins Leere gehend zurückzuweisen. Der Standpunkt der Kommission bezüglich des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt sich nämlich aus den Erwägungsgründen 219 bis 231 des angefochtenen Beschlusses, so dass der Umstand, dass die Kommission nach einem Seminar keine Präsentation übermittelte, keinen Einfluss auf die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Beschlusses hat.

172 Achtens macht FFT geltend, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben, nicht derjenige sei, der von der OECD herangezogen werde. Letzterer erlaube „angemessene Anpassungen“, wie die Nicht-Berücksichtigung der Beteiligung ihrer Tochtergesellschaften im Rahmen der Berechnung der Vergütung für die Funktionen von FFT. Dies werde im Übrigen im Bericht einer Unternehmensberatungsgesellschaft erläutert, der der Klageschrift beigefügt sei. Dieses Vorbringen ist als teilweise unzulässig und teilweise unbegründet zurückzuweisen.

173 Was die Behauptung angeht, der Fremdvergleichsgrundsatz sei nicht derjenige, der von der OECD herangezogen werde, bringt FFT nämlich kein konkretes Argument vor, mit Ausnahme desjenigen betreffend die Berücksichtigung ihrer Beteiligungen. Soweit jedoch FFT geltend macht, die Kommission habe Nr. 2.74 der OECD-Leitlinien verkannt, wonach bei der Anwendung der TNMM angemessene Anpassungen vorzunehmen sind, ist – abgesehen davon, dass die Kommission, wie oben in Rn. 147 dargelegt, nicht formal an die OECD-Leitlinien gebunden ist – festzustellen, dass die Kommission entgegen dem Vorbringen von FFT die Möglichkeit nicht ausgeschlossen hat, „angemessene Anpassungen" vorzunehmen. Sie hat nämlich lediglich festgestellt, dass im vorliegenden Fall der Ausschluss der Beteiligungen von FFT an FFNA und FFC nicht gerechtfertigt sei. Diese Frage wird im Übrigen unten in den Rn. 273 bis 278 geprüft.

174 Außerdem ist zum einen, soweit FFT auf den Bericht einer Unternehmensberatungsgesellschaft verweist, in dem ein Sachverständiger Ausführungen zum Nachweis dafür gemacht habe, dass die Kommission die Beteiligungen von FFT an Tochtergesellschaften nicht hätte berücksichtigen dürfen, der Verweis auf diese Ausführungen nach ständiger Rechtsprechung unzulässig, da sie nicht in der Klageschrift selbst enthalten sind. Nach der Rechtsprechung kann der Text der Klageschrift zwar zu speziellen Punkten durch Bezugnahmen auf bestimmte Passagen beigefügter Unterlagen untermauert und ergänzt werden. Eine pauschale Bezugnahme auf andere Schriftstücke, auch wenn sie der Klageschrift als Anlage beigefügt sind, kann jedoch nicht das Fehlen der wesentlichen Gesichtspunkte in der Klageschrift ausgleichen, da die Anlagen eine bloße Beweis- und Hilfsfunktion haben (vgl. Urteil vom 30. Januar 2007, France Télécom/Kommission, T-340/03, EU:T:2007:22, Rn. 167 und die dort angeführte Rechtsprechung).

175 Zum anderen ist jedenfalls, selbst unter der Annahme, dass die Kommission zu Unrecht nicht die von FFT angeführten „angemessenen Anpassungen" vorgenommen hat, darauf hinzuweisen, dass dies keinen Einfluss auf die Feststellung hätte, dass FFT nichts vorträgt, dem sich entnehmen ließe, warum der von der Kommission herangezogene Fremdvergleichsgrundsatz falsch sein soll. Dass die OECD-Leitlinien „angemessene Anpassungen" vorsehen, um jeder tatsächlichen Situation Rechnung zu tragen, und dass im vorliegenden Fall Umstände vorliegen könnten, die zu solchen Anpassungen führen, stellt nämlich nicht die Feststellung in Frage, dass der Fremdvergleichsgrundsatz im Wesentlichen erfordert, dass die integrierten Unternehmen Verrechnungspreise in Rechnung stellen, die denen entsprechen, die unter Wettbewerbsbedingungen in Rechnung gestellt würden, was der Prüfung entspricht, die die Kommission im angefochtenen Beschluss vorgenommen hat.

176 Neuntens ist das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg zurückzuweisen, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz, wie von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben, subjektiv und willkürlich sei. Zum einen genügt nämlich der Hinweis, dass die Prüfung anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie sich aus dem 231. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ergibt, darin besteht, zu prüfen, ob die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreismethode es gestattet, eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis zu erreichen. Zum anderen bezieht sich die Kommission für die Zwecke ihrer Analyse weitgehend auf die OECD-Leitlinien, über die ein breiter Konsens besteht, was das Großherzogtum Luxemburg und FFT übrigens auch nicht bestreiten.

177 Zehntens macht FFT geltend, die Kommission habe unter Verstoß gegen ihre Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV nicht erläutert, was die Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie im angefochtenen Beschluss beschrieben, und was sein Inhalt sei.

178 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die nach Art. 296 Abs. 2 AEUV vorgeschriebene Begründung dem Wesen des betreffenden Rechtsakts entsprechen und die Überlegungen des Organs, das den Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen muss, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und das zuständige Gericht seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann. Das Begründungserfordernis ist nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach dem Inhalt des Rechtsakts, der Art der

angeführten Gründe und nach dem Interesse zu beurteilen, das die Adressaten oder andere von dem Rechtsakt unmittelbar und individuell betroffene Personen an Erläuterungen haben können. In der Begründung brauchen nicht alle tatsächlich oder rechtlich einschlägigen Gesichtspunkte genannt zu werden, da die Frage, ob die Begründung den Erfordernissen des Art. 296 Abs. 2 AEUV genügt, nicht nur anhand des Wortlauts des Rechtsakts zu beurteilen ist, sondern auch anhand seines Kontextes sowie sämtlicher Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet (vgl. Urteil vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission, C-501/00, EU:C:2004:438, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung).

179 Im vorliegenden Fall ist bereits oben in den Rn. 149 bis 151 und 154 festgestellt worden, dass die Kommission entgegen dem Vorbringen von FFT die Rechtsgrundlage sowie den Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes in den Erwägungsgründen 219 bis 231 des angefochtenen Beschlusses dargelegt hat. Der angefochtene Beschluss ist daher hinsichtlich dieser Fragen hinreichend begründet. Ferner geht, wie oben in Rn. 153 ausgeführt, aus sämtlichen Schriftsätzen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT hervor, dass diese den angefochtenen Beschluss in dem Sinne verstanden haben, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission in diesem Beschluss beschrieben wurde, im Rahmen der Prüfung einer nationalen Steuermaßnahme nach Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen wurde.

180 Elftens ist, soweit FFT geltend macht, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie von der Kommission im angefochtenen Beschluss in den Erwägungsgründen 219 bis 231 und insbesondere im 228. Erwägungsgrund beschrieben, Rechtsunsicherheit und Verwirrung schaffe, da sich ihm nicht entnehmen lasse, ob ein Steuervorbescheid, der auf Verrechnungspreisen beruhe, gegen die Beihilfevorschriften verstoße, ein solches Vorbringen zurückzuweisen.

181 Nach der Rechtsprechung gebietet der Grundsatz der Rechtssicherheit, der ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts ist, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssen, und soll die Voraussehbarkeit der unter das Unionsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen gewährleisten (Urteil vom 15. Februar 1996, Duff u. a./Kommission, C-63/93, EU:C:1996:51, Rn. 20).

182 Zum einen ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Begriff der staatlichen Beihilfe nach Maßgabe der Wirkungen der Maßnahme auf die Wettbewerbsposition des Begünstigten definiert wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 87). Daraus ergibt sich, dass Art. 107 AEUV jede Beihilfemaßnahme verbietet, unabhängig von ihrer Form oder der zur Gewährung einer solchen Beihilfe verwendeten Regelungstechnik (vgl. in diesem Sinne 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. 79).

183 Zum anderen ist daran zu erinnern, dass das luxemburgische Steuerrecht vorsieht, dass integrierte und nicht-integrierte Unternehmen unter denselben Bedingungen der Körperschaftsteuer unterliegen. Es war deshalb vorhersehbar, dass die Kommission im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 AEUV untersuchen könnte, ob die mit dem Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreismethode von einem unter Marktbedingungen festgelegten Preis abwich, um zu prüfen, ob dieser Steuervorbescheid dem Begünstigten einen Vorteil verschaffe.

184 Soweit sich FFT darauf beschränkt, zu behaupten, der 228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses sei unklar formuliert und führe zu Rechtsunsicherheit, genügt der Hinweis, dass der angefochtene Beschluss insgesamt zu betrachten ist. Wie sich jedoch aus den Rn. 130 bis 132 oben ergibt, hat die Kommission im angefochtenen Beschluss die Definition, den Umfang und die Rechtsnatur des Fremdvergleichsgrundsatzes erläutert. Außerdem geht, wie oben in Rn. 115 festgestellt, aus dem angefochtenen Beschluss nicht hervor, dass die Kommission davon ausgegangen wäre, dass jeder Steuervorbescheid zwangsläufig eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV darstelle. Soweit nämlich ein solcher Steuervorbescheid keinen selektiven Vorteil gewährt,

insbesondere indem er zu einer Verminderung der Steuerbelastung des durch ihn Begünstigten führt, stellt er keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV dar und unterliegt keiner Anmeldungspflicht nach Art. 2 der Verordnung 2015/1589.

185 Zwölftens ist, soweit FFT geltend macht, die Kommission habe gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen, da niemand vorhergesehen habe oder habe vorhersehen können, dass die Kommission einen anderen Fremdvergleichsgrundsatz als den von der OECD vorgesehenen anwenden würde, diese Rüge zurückzuweisen.

186 Nach ständiger Rechtsprechung steht nämlich die Möglichkeit, sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu berufen, jedem Wirtschaftsteilnehmer offen, bei dem ein Organ durch präzise Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat (vgl. Urteil vom 24. Oktober 2013, Kone u. a./Kommission, C-510/11 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:696, Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall weist FFT jedoch nicht nach und trägt nicht einmal vor, inwiefern sie präzise Zusicherungen der Kommission dahin erhalten habe, dass der fragliche Steuervorbescheid die Voraussetzungen einer Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV nicht erfülle. Der bloße Umstand, dass FFT der Ansicht ist, die Kommission habe bestimmte frühere Entscheidungen im Bereich der staatlichen Beihilfen ausdrücklich auf den Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 des OECD-Musterabkommens gestützt, stellt keine präzise Zusicherung im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung dar.

187 Unter diesen Umständen sind sämtliche Rügen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT betreffend den Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wurde, als teilweise unbegründet und teilweise ins Leere gehend zurückzuweisen.

b) Zum Klagegrund einer falschen Berechnungsmethode bei der Ermittlung der Vergütung von FFT

188 Das Großherzogtum Luxemburg macht im Wesentlichen geltend, der fragliche Steuervorbescheid habe FFT keinen Vorteil verschafft, da er nicht zu einer Verringerung der von FFT entrichteten Steuern geführt habe. In diesem Rahmen bestreitet das Großherzogtum Luxemburg, dass die Methode zur Berechnung der Vergütung von FFT Fehler aufgewiesen habe, die von den luxemburgischen Steuerbehörden gebilligt und von der Kommission im angefochtenen Beschluss festgestellt worden seien.

189 Die Kommission tritt dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg entgegen.

1) Vorbemerkungen

190 Mit dem zweiten Teil seines ersten Klagegrundes trägt das Großherzogtum Luxemburg vor, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe, und zwar unabhängig davon, ob es sich um den im luxemburgischen nationalen Recht verankerten Fremdvergleichsgrundsatz, die OECD-Leitlinien oder den Fremdvergleichsgrundsatz, wie von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben, handele.

191 Im Wesentlichen bestreitet das Großherzogtum Luxemburg, dass die Methode zur Berechnung der Vergütung von FFT die fünf von der Kommission festgestellten Fehler aufweist.

192 Zunächst stellt das Großherzogtum Luxemburg im Wesentlichen die Beurteilung der Kommission in Frage, wonach das Eigenkapital von FFT nicht hätte aufgeteilt werden dürfen und ein einheitlicher Satz auf den Gesamtbetrag des bilanziellen Eigenkapitals von FFT hätte angewandt werden müssen (im Folgenden: erster Fehler).

193 Sodann macht das Großherzogtum Luxemburg geltend, dass es entgegen der Feststellung der Kommission im angefochtenen Beschluss keinen Fehler begangen habe, als es die Verwendung der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel bestätigt (im Folgenden: zweiter Fehler) und die Höhe dieser hypothetischen regulatorischen Eigenmittel berechnet habe (im Folgenden: dritter Fehler). Es habe auch keinen Fehler begangen, als es den Abzug der Beteiligungen von FFT an FFC und FFNA gebilligt habe (im Folgenden: vierter Fehler). Der zweite, der dritte und der vierte Fehler knüpfen an den ersten Fehler an, der die Segmentierung des Kapitals betrifft.

194 Schließlich bestreitet das Großherzogtum Luxemburg den fünften von der Kommission festgestellten Fehler betreffend die Berechnung der Rendite von 6,05 %, angewandt auf das hypothetische regulatorische Kapital (im Folgenden: fünfter Fehler).

195 Die fünf vom Großherzogtum Luxemburg bestrittenen Fehler, insbesondere der erste Fehler betreffend die Segmentierung des Eigenkapitals, werden zwar im angefochtenen Beschluss nicht klar als solche dargestellt, ergeben sich jedoch im Wesentlichen aus dem Text des Beschlusses.

196 Die Kommission hat nämlich in den Erwägungsgründen 248 bis 301 des angefochtenen Beschlusses (Abschnitte 7.2.2.5 bis 7.2.2.9 des Beschlusses) ausgeführt, dass die Methode zur Ermittlung der Vergütung der Finanzierungstätigkeiten von FFT, die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt worden sei, mehrere Fehler in den methodologischen Entscheidungen, Parametern und Anpassungen enthalten habe. Die festgestellten Fehler betreffen zum einen die Höhe des zu vergütenden Kapitals, d. h. den Indikator für die Gewinnhöhe, und zum anderen den anzuwendenden Renditesatz.

197 Was zum einen die Höhe des zu vergütenden Kapitals anbelangt, war die Kommission im Wesentlichen der Auffassung, dass die Entscheidung, das Eigenkapital in drei Kategorien aufzuteilen, auf die verschiedene Renditesätze angewandt würden, falsch sei, was dem ersten Fehler entspricht. Wie sich nämlich insbesondere aus den Erwägungsgründen 265, 278 und 287 des angefochtenen Beschlusses ergibt, vertrat die Kommission die Meinung, dass ein einheitlicher Renditesatz auf das gesamte bilanzielle Eigenkapital hätte angewandt werden müssen. So hat die Kommission im 265. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt, dass man bei Heranziehung des bilanziellen Eigenkapitals keine separate „Vergütung für die wahrgenommenen Funktionen“ hätte berechnen müssen.

198 Der erste Fehler bildet die Grundlage für den zweiten, den dritten und den vierten Fehler, die jeweils den Gegenstand eines klar bestimmten Abschnitts im angefochtenen Beschluss bilden. Zunächst hat die Kommission in den Erwägungsgründen 249 bis 266 des angefochtenen Beschlusses (Abschnitt 7.2.2.6 des Beschlusses) die Ansicht vertreten, dass die Verwendung der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel als Gewinnindikator falsch gewesen sei, was dem zweiten Fehler entspricht. Sodann hat sie in den Erwägungsgründen 267 bis 276 des angefochtenen Beschlusses (Abschnitt 7.2.2.7) ausgeführt, dass, selbst wenn die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel verwendet werden könnten, die Anwendung der Rahmenvereinbarung Basel II in Analogie, um die hypothetische Höhe der regulatorischen Eigenmittel von FFT zu ermitteln, falsch gewesen sei, was dem dritten Fehler entspricht. Schließlich hat sie den Erwägungsgründen 277 bis 291 des angefochtenen Beschlusses (Abschnitt 7.2.2.8) darauf hingewiesen, dass der Abzug der Beteiligungen an FFNA und FFC falsch gewesen sei, was dem vierten Fehler entspricht.

199 Was zum anderen die Rendite betrifft, hat die Kommission in den Erwägungsgründen 292 bis 301 des angefochtenen Beschlusses (Abschnitt 7.2.2.9) die Ansicht vertreten, dass die Höhe der Rendite des zu vergütenden Kapitals, die in Anwendung des CAPM in Höhe von 6,05 % berechnet worden war, falsch gewesen sei, was dem fünften Fehler entspricht.

200 Das Gericht wird daher nacheinander die fünf von der Kommission festgestellten und vom Großherzogtum Luxemburg bestrittenen Fehler, wie sie oben in den Rn. 196 bis 199 dargelegt sind, prüfen.

201 Insoweit weist das Gericht darauf hin, dass das Großherzogtum Luxemburg und die Kommission im Rahmen des zweiten Teils des ersten Klagegrundes der Rechtssache T-755/15 in Anbetracht der mit der Bewertung der Verrechnungspreise verbundenen Zufallsgrößen und der Tatsache, dass es sich um einen Eingriff in die Handlungsfreiheit der nationalen Behörden handelt, über den Umfang der Kontrolle streiten, die die Kommission über die vom Großherzogtum Luxemburg verwendete Methode zur Berechnung der Vergütung von FFT im fraglichen Steuervorbescheid ausüben durfte.

202 Im Rahmen der Kontrolle staatlicher Beihilfen obliegt es grundsätzlich der Kommission, im angefochtenen Beschluss den Beweis für das Vorliegen einer solchen Beihilfe zu erbringen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission, T-68/03, EU:T:2007:253, Rn. 34, und vom 25. Juni 2015, SACE und Sace BT/Kommission, T-305/13, EU:T:2015:435, Rn. 95). In diesem Zusammenhang hat die Kommission das Verfahren zur Prüfung der fraglichen Maßnahmen sorgfältig und unvoreingenommen zu führen, damit sie bei Erlass einer endgültigen Entscheidung, in der das Vorliegen und gegebenenfalls die Unvereinbarkeit oder Rechtswidrigkeit der Beihilfe festgestellt wird, über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. September 2010, Kommission/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 90, und vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission, C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 63).

203 Hingegen obliegt es dem Mitgliedstaat, der eine Differenzierung zwischen Unternehmen vorgenommen hat, darzutun, dass diese Unterscheidung durch die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist. Der Begriff der staatlichen Beihilfe umfasst nämlich staatliche Maßnahmen, die zwischen Unternehmen differenzieren und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder der Struktur der Regelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, BNP Paribas und BNL/Kommission, C-452/10 P, EU:C:2012:366, Rn. 120 und 121 und die dort angeführte Rechtsprechung).

204 Nach alledem oblag es der Kommission, im angefochtenen Beschluss nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt waren. Insoweit steht zwar fest, dass der Mitgliedstaat über einen Wertungsspielraum bei der Billigung von Verrechnungspreisen verfügt, dieser Spielraum jedoch nicht dazu führen kann, dass der Kommission ihre Befugnis, zu kontrollieren, dass die fraglichen Verrechnungspreise nicht zur Gewährung eines selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen, entzogen wird. Dabei hat die Kommission zu berücksichtigen, dass ihr der Fremdvergleichsgrundsatz gestattet, zu prüfen, ob ein von einem Mitgliedstaat gebilligter Verrechnungspreis einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis entspricht und ob die im Rahmen dieser Prüfung eventuell festgestellte Abweichung nicht über die Ungenauigkeiten hinausgeht, die der zur Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.

205 Das Großherzogtum Luxemburg und die Kommission streiten auch darüber, wie weit die Kontrolle geht, die das Gericht hinsichtlich der Beurteilungen der Kommission im Zusammenhang mit der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns von FFT ausüben kann. Nach Ansicht der Kommission sollte das Gericht nur eine beschränkte Kontrolle dieser wirtschaftlichen Beurteilungen, die komplex seien, vornehmen. Insoweit ergibt sich aus Art. 263 AEUV, dass Gegenstand der Nichtigkeitsklage die Überwachung der Rechtmäßigkeit der Handlungen der dort aufgeführten Unionsorgane ist. Mit der Prüfung der im Rahmen einer solchen Klage geltend gemachten Klagegründe wird daher ein Ersatz für die umfassende Sachverhaltsermittlung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens weder bezweckt noch bewirkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, Rn. 84).

206 Was den Bereich der staatlichen Beihilfen angeht, so ist der Begriff der staatlichen Beihilfe, wie er im AEU-Vertrag definiert ist, ein Rechtsbegriff und anhand objektiver Kriterien auszulegen. Deshalb hat der Unionsrichter die Frage, ob eine Maßnahme in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt, grundsätzlich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des bei ihm anhängigen

Rechtsstreits und des technischen oder komplexen Charakters der von der Kommission vorgenommenen Beurteilungen umfassend zu prüfen (Urteile vom 4. September 2014, SNCM und Frankreich/Corsica Ferries France, C-533/12 P und C-536/12 P, EU:C:2014:2142, Rn. 15, und vom 30. November 2016, Kommission/Frankreich und Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, Rn. 87).

207 Hinsichtlich der Frage, ob eine Methode zur Ermittlung eines Verrechnungspreises eines integrierten Unternehmens im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht, hat die Kommission, wie bereits oben ausgeführt, bei der Anwendung dieses Instruments im Rahmen ihrer Beurteilung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu berücksichtigen, dass es um eine Annäherung geht. Die Kontrolle des Gerichts ist somit darauf gerichtet, zu überprüfen, ob die im angefochtenen Beschluss aufgezeigten Fehler, auf die die Kommission ihre Feststellung zum Vorliegen eines Vorteils stützte, über die Ungenauigkeiten hinausgehen, die der Anwendung einer Methode zur Erlangung einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis innewohnen.

208 Die verschiedenen von der Kommission festgestellten Fehler sind in diesem Licht zu untersuchen.

2) Zum ersten Fehler: fehlende Berücksichtigung des gesamten Eigenkapitals von FFT

209 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, die Kommission sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass das gesamte bilanzielle Eigenkapital zu berücksichtigen sei, um auf FFT eine einheitliche Rendite von 10 %, unabhängig von ihren verschiedenen Aktivitäten, anzuwenden. Bei der mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligten Methode werde der Grundsatz der „Funktionsanalyse“ im Einklang mit den luxemburgischen Vorschriften und denjenigen der OECD angewandt, um dem gemischten Charakter der Tätigkeiten von FFT Rechnung zu tragen. Dabei würden die verwendeten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken berücksichtigt. Zur Bestimmung der Vergütung von FFT seien daher die Vermögenswerte oder das Kapital zu isolieren, die mit der Ausübung der Transaktionen oder der einschlägigen Funktionen verbunden seien, so dass entsprechend den OECD-Leitlinien nur das Betriebsvermögen oder das eingesetzte Kapital zu berücksichtigen sei. Das Rundschreiben setze diese Erfordernisse um, da es zunächst die Holdingfunktionen von seinem Anwendungsbereich ausnehme, sodann die Terminologie der OECD-Leitlinien übernehme und schließlich das Eigenkapital bestimme, das die mit den Finanzierungstätigkeiten verbundenen Risiken abdecke.

210 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

i) Bemerkungen zum fraglichen Steuervorbescheid

211 Erstens betrifft der fragliche Steuervorbescheid, wie aus ihm hervorgeht und wie im angefochtenen Beschluss festgestellt wurde (vgl. insbesondere den 70. Erwägungsgrund des Beschlusses), die Ermittlung der Vergütung von FFT für ihre gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten. Die von FFT in Luxemburg zu entrichtende Steuer wird daher berechnet, indem der normale in Luxemburg geltende Körperschaftsteuersatz auf den Nettogewinn angewandt wird, den FFT auf der Grundlage der mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligten Vergütung erzielt hat.

212 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der fragliche Steuervorbescheid die Vergütung von FFT für die Transaktionen bestimmt, die zu ihren gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten gehören. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass diese Art von Transaktion nach dem Einkommensteuergesetz steuerpflichtig ist.

213 Sodann bestreiten die Parteien nicht, dass der fragliche Steuervorbescheid, da es sich bei den Transaktionen, die die gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten von FFT bilden, um gruppeninterne Transaktionen handelt, die Ermittlung des Verrechnungspreises für diese Transaktionen in einer Höhe betrifft, die derjenigen entspricht, die vereinbart worden wäre, wenn

diese Art von Transaktion zwischen eigenständigen Unternehmen unter Marktbedingungen abgeschlossen worden wäre. Außerdem bestreiten sie nicht, dass dieser Steuervorbescheid FFT gestattet, ihre Besteuerungsgrundlage in Luxemburg zu bestimmen.

214 Schließlich hat die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Wahl der Verwendung der TNMM als Methode zur Ermittlung der angemessenen Höhe der Verrechnungspreise für die Transaktionen, die die Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten von FFT bilden, beanstandet. Insoweit steht fest, dass die richtige Anwendung der TNMM im vorliegenden Fall in einer Analyse der Kapitalrendite besteht.

215 Die Parteien streiten daher im Wesentlichen nur über die Höhe der Vergütung von FFT für die Transaktionen, die zu ihren gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten gehören.

216 Zweitens teilte, wie sich aus dem Verrechnungspreis-Bericht ergibt und wie die Kommission in Tabelle 2 des angefochtenen Beschlusses und in den Erwägungsgründen 61, 62, 65 und 70 dieses Beschlusses festgestellt hat, dieser Bericht das Eigenkapital von FFT, dessen Gesamtbetrag sich auf 287 477 000 Euro beläuft, für die Zwecke der Berechnung der Kapitalrendite in drei Kategorien von Mitteln auf, und zwar

– die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel im Sinne der Rahmenvereinbarung Basel II für die Vergütung der „Risiken“, nämlich 28 523 000 Euro, auf die eine Rendite von 6,05 % angewandt wird;

– das Eigenkapital von FFT, das eingesetzt wird, um die Beteiligungen an FFNA und FFC zu vergüten, im Zusammenhang mit den „Holdingtätigkeiten“ von FFT, nämlich 165 244 000 Euro, auf die keine Rendite angewandt wurde;

– das für die Wahrnehmung der „Funktionen“ eingesetzte Eigenkapital, nämlich 93 710 000 Euro, auf die eine Rendite von 0,87 %, angewandt wird. Dieses Eigenkapital entspricht dem gesamten bilanziellen Eigenkapital, vermindert um die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel und den Betrag der Beteiligungen von FFT an FFNA und FFC.

217 Insoweit bestreiten die Parteien nicht, dass die Segmentierung des Eigenkapitals die Basis des für die Berechnung dieser Rendite berücksichtigten Kapitals beschränkt. Sie streiten im Wesentlichen über den Grundsatz selbst, der darin besteht, im Rahmen der TNMM Kapital spezifischen Funktionen zuzuweisen, die unterschiedlichen Renditen unterliegen. Das Großherzogtum Luxemburg und FFT sind nämlich der Ansicht, dass diese Segmentierung des Kapitals nicht nur im Einklang mit den OECD-Leitlinien und dem Rundschreiben stehe, sondern in Anbetracht der verschiedenen Tätigkeiten von FFT auch angemessen sei. Die Kommission meint hingegen, dass eine solche Segmentierung falsch sei.

218 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Segmentierung des Eigenkapitals, auf das verschiedene Renditesätze angewandt werden, keine verlässliche Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis erlaubt und so zu einer Verminderung der Steuerbelastung von FFT beigetragen hat.

ii) Zur Möglichkeit der Segmentierung des Kapitals in den OECD-Leitlinien und dem Rundschreiben

219 Wie die Parteien in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen eingeräumt haben, ist die Möglichkeit, das Kapital eines integrierten Unternehmens nach Maßgabe seiner verschiedenen Tätigkeiten aufzuteilen, im Rundschreiben und in den OECD-Leitlinien, auf die das Rundschreiben verweist, weder erlaubt noch verboten.

220 Jedenfalls lässt keines der Argumente des Großherzogtums Luxemburg in seinen Schriftsätzen die Feststellung zu, dass die OECD-Leitlinien oder das Rundschreiben die Segmentierung des Kapitals gestatten, um ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu erzielen.

221 Erstens macht das Großherzogtum Luxemburg geltend, dass die Anwendung einer einheitlichen Rendite auf das Eigenkapital von FFT in seiner Gesamtheit gegen die Empfehlungen der OECD-Leitlinien und insbesondere das Erfordernis verstoße, eine sogenannte „Funktionsanalyse“ der Tätigkeit des betreffenden Unternehmens vorzunehmen, die darin bestehe, zwischen den verschiedenen Tätigkeiten eines Unternehmens zu unterscheiden und die damit jeweils verbundenen Vermögenswerte und Risiken zu bestimmen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Nr. D.1.2.2 der OECD-Leitlinien, der die „Funktionsanalyse“ betrifft, entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg nicht den Schluss zulässt, dass es im vorliegenden Fall richtig war, das Kapital von FFT nach Maßgabe ihrer verschiedenen Tätigkeiten aufzuteilen.

222 Aus Nr. 1.42 der OECD-Leitlinien ergibt sich nämlich, dass die mit der jeweiligen Tätigkeit verbundenen Vermögenswerte, und nicht das Kapital, einzeln betrachtet und mit spezifischen Risiken oder Tätigkeiten verknüpft werden können. Zwar kann, wie das Großherzogtum Luxemburg vorträgt, sowohl die Rentabilität des Kapitals als auch die der Vermögenswerte bei der Anwendung der TNMM als Indikator herangezogen werden; dies bedeutet jedoch nicht, dass das Eigenkapital dem Betriebsvermögen gleichgestellt wird. Denn im Unterschied zum Betriebsvermögen ist das Kapital austauschbar und unterliegt unabhängig von der Tätigkeit, deren Verwirklichung es dient, einem Risiko.

223 Zweitens ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg auf die Nrn. 2.77 und 2.78 der OECD-Leitlinien verweist, mit der Kommission lediglich festzustellen, dass daraus zwar im Wesentlichen hervorgeht, dass nur die Elemente berücksichtigt werden dürfen, die mit einer Transaktion zusammenhängen, dort jedoch nicht vorgesehen ist, dass nur das Kapital berücksichtigt werden darf, das mit den steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängt. Wie nämlich die Kommission zu Recht geltend macht, ist das Kapital naturgemäß austauschbar.

224 Drittens ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg vorträgt, im luxemburgischen Recht sei es möglich, gewissen Kapitalbestandteilen gewisse Funktionen zuzuordnen, darauf hinzuweisen, dass der fragliche Steuervorbescheid, wie oben in den Rn. 212 bis 215 ausgeführt, nur die Ermittlung der Vergütung von FFT für die Transaktionen, die zu ihren gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten gehören, in fremdvergleichskonformer Höhe betrifft. Wie sich aus den Rn. 137 bis 139 oben ergibt, durfte die Kommission nach Art. 107 Abs. 1 AEUV kontrollieren, ob die Höhe dieser Vergütung unter einer fremdvergleichskonformen Höhe lag und ob der Steuervorbescheid damit FFT einen Vorteil verschafft hatte. Die Funktionsanalyse der untersuchten Transaktion gestattet es insbesondere, gegebenenfalls das untersuchte Unternehmen, die am besten geeignete Verrechnungspreismethode und den zu prüfenden Finanzindikator auszuwählen oder die signifikanten Vergleichbarkeitsfaktoren zu identifizieren, die berücksichtigt werden sollen.

225 Hingegen betrifft der fragliche Steuervorbescheid nicht die Frage, ob aufgrund einer Funktionsanalyse zu FFT gewisse Teile des Kapitals von FFT nach dem luxemburgischen Einkommensteuergesetz nicht der Steuer unterliegen.

226 Das Großherzogtum Luxemburg stützt sein Vorbringen ferner auf einen juristischen Artikel über das luxemburgische Steuerrecht und auf eine Großherzogliche Verordnung. Es ist jedoch festzustellen, dass dieser Artikel und diese Verordnung, die das luxemburgische Recht betreffen, selbst unter der Annahme, dass sie im Rahmen der Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV für die Prüfung der Frage, ob die Vergütung von FFT unter einer fremdvergleichskonformen Höhe lag, relevant wären, nicht belegen, dass das Eigenkapital von FFT für die Zwecke der Berechnung der Kapitalrendite nach Maßgabe der verschiedenen Tätigkeiten von FFT aufgeteilt werden durfte.

227 Zum einen ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg auf das Règlement grand-ducal du 16 juillet 1987, modifiant le règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1er de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Großherzogliche Verordnung vom 16. Juli 1987 zur Änderung der Großherzoglichen Verordnung vom 23. Juli 1983 über die Durchführung von Art. 1 des Gesetzes vom 23. Juli 1983 zur Änderung einiger Bestimmungen des Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer (veröffentlicht im *Mémorial* A Nr. 65 vom 6. August 1987, S. 1540) verweist, festzustellen, dass es nach dieser Verordnung „zulässig [ist], dass die Vermögensgegenstände durch Eigenkapital in folgender Reihenfolge finanziert werden: Sachanlagen und immaterielle Anlagen, Finanzanlagen, verfügbare und realisierbare Vermögenswerte". Die Großherzogliche Verordnung sieht jedoch entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg nicht vor, dass das Eigenkapital eines Unternehmens bestimmten seiner Vermögenswerte zugewiesen werden kann.

228 Zum anderen ist, soweit sich das Großherzogtum Luxemburg auf einen Auszug aus einer juristischen Zeitschrift über das luxemburgische Steuerrecht beruft, wonach „die deutsche Lehre, indem sie sich auf rein wirtschaftliche Erwägungen stützt, es zulässt, dass die langfristigen Mittel vorrangig der Finanzierung der langfristigen Vermögenswerte zugewiesen werden" und dass „[man i]n diesem Sinn … annehmen [kann], dass das Eigenkapital zunächst das Anlagevermögen finanziert", darauf hinzuweisen, dass diese Stellungnahme im Schrifttum nicht ausreicht, um den Standpunkt des Großherzogtums Luxemburg zu untermauern, wonach das Eigenkapital eines Unternehmens im Rahmen der Anwendung der TNMM aufgeteilt werden könne, um spezifischen Vermögenswerten oder Tätigkeiten zugewiesen zu werden. Denn dieser Auszug lässt sich zwar dahin verstehen, dass die von einem Unternehmen gehaltenen Beteiligungen vorrangig durch Eigenkapital finanziert werden, doch ergibt sich die Antwort auf die Frage, ob eine solche Erwägung im Rahmen der Anwendung der TNMM und insbesondere für die Zwecke der Ermittlung einer Kapitalrendite relevant ist, nicht klar aus seinem Wortlaut. Überdies wird dieser Auszug ohne genaue Angabe des Kontexts, in dem er steht, vorgelegt und ohne durch andere Stellungnahmen im Schrifttum untermauert zu werden, so dass seine Beweiskraft erheblich eingeschränkt ist.

229 Folglich ist zu schließen, dass die Segmentierung des Kapitals eines integrierten Unternehmens nach Maßgabe seiner verschiedenen Tätigkeiten weder ausdrücklich erlaubt noch verboten ist. Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob die im fraglichen Steuervorbescheid vorgenommene Segmentierung in Anbetracht der Besonderheiten des Einzelfalls angemessen ist.

iii) Zur Angemessenheit der Segmentierung des Eigenkapitals

230 Die Parteien streiten über die Frage, ob die Kommission einen Fehler begangen hat, als sie davon ausgegangen ist, dass es im vorliegenden Fall nicht angemessen gewesen sei, das Eigenkapital aufzuteilen.

231 Erstens ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die Segmentierung des Eigenkapitals von FFT nicht durch die Notwendigkeit, die Vergütung der verschiedenen Funktionen von FFT zu unterscheiden, gerechtfertigt ist.

232 Entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg spiegelt die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Segmentierung des Eigenkapitals nämlich nicht die verschiedenen im Verrechnungspreis-Bericht im Rahmen der sogenannten „Funktionsanalyse" aufgezeigten Funktionen oder Tätigkeiten wider, für die der fragliche Steuervorbescheid die Höhe der Vergütung bestätigt.

233 Wie oben in Rn. 211 ausgeführt, betrifft die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode nicht die Ermittlung der Vergütung für die Holdingtätigkeiten von FFT, sondern ausschließlich die Vergütung für ihre gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Funktionen.

234 Insoweit ist festzustellen, dass der Verrechnungspreis-Bericht [*vertraulich*].

235 Die drei mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligten Eigenkapitalkategorien beziehen sich jedoch auf die Vergütung der Risiken bzw. die Vergütung der Holdingtätigkeiten und die Vergütung für die Funktionen. Zur letzteren Kategorie heißt es im Verrechnungspreis-Bericht, dass [*vertraulich*]. Dieses Segment erfasst daher sämtliche Tätigkeiten von FFT, die Gegenstand des fraglichen Steuervorbescheids sind.

236 Daraus ergibt sich somit, dass entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg die Segmentierung des Eigenkapitals nicht darauf gerichtet ist, das Erfordernis der Unterscheidung der Funktionen von FFT zu erfüllen.

237 Zweitens ist festzustellen, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie davon ausgegangen ist, dass die Segmentierung des Eigenkapitals, wie sie mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt worden sei, unangemessen sei, da sie auf einer rein künstlichen Analyse der Verwendung des Eigenkapitals von FFT beruhe.

238 Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission im 282. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen ausgeführt hat, die Segmentierung des Eigenkapitals von FFT nicht angemessen war, weil diese Mittel naturgemäß austauschbar sind. Da nämlich das gesamte Eigenkapital von FFT Risiken ausgesetzt ist und für die Gewährleistung der Solvenz von FFT voll zur Verfügung steht, müsste dieses Kapital voll vergütet werden und dürfte nicht aufgeteilt werden.

239 Selbst wenn es zuträfe, dass ein Teil des Eigenkapitals von FFT den Beteiligungen an FFNA und FFC zugeordnet ist, die bereits besteuert wurden und daher nicht mehr steuerpflichtig sind, hätte dies keine Auswirkung auf die Feststellung, dass auch dieser Teil des Eigenkapitals Risiken ausgesetzt ist und daher Gegenstand einer Risikovergütung sein müsste.

240 Wie sich aus den Erwägungsgründen 247 und 286 des angefochtenen Beschlusses ergibt, ließ das Großherzogtum Luxemburg dadurch, dass es eine Segmentierung des Eigenkapitals vornahm anstatt das gesamte Eigenkapital als Grundlage heranzuziehen, auf der die Kapitalrendite berechnet wird, den Umstand außer Acht, dass das gesamte Eigenkapital erforderlich ist, um die Finanzierungsfunktionen sicherzustellen und etwaige Verluste aus den Finanzierungstätigkeiten zu absorbieren. Wenn nämlich, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, die Leverage-Ratio zwischen dem Kapital und den Krediten von [*vertraulich*] % auf 1,3 oder 1,5 % übergeht, wäre sie niedriger als das, was für ein Kreditinstitut akzeptabel sei.

241 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass FFT, wie die Kommission – vom Großherzogtum Luxemburg unwidersprochen – im 247. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, eine Funktion der Fristentransformation und eine Finanzvermittlerfunktion wahrnimmt, da sie im Hinblick auf die Erfüllung des Finanzierungsbedarfs der Gruppe auf den Märkten Darlehen aufnimmt. Dem 43. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zufolge stammen die FFT-Mittel von Finanzierungsinstrumenten wie Anleiheemissionen, befristeten Bankdarlehen, bestätigten und unbestätigten Kreditlinien. Wenn FFT auf dem Markt Darlehen aufnimmt, um seine Tätigkeiten zu finanzieren, berücksichtigen die Marktteilnehmer, bei denen es die Darlehen aufnimmt, daher das gesamte Kapital von FFT, wie das Großherzogtum Luxemburg im Übrigen im Rahmen seiner Antworten auf die Fragen in der mündlichen Verhandlung anerkannt hat. Bei der Segmentierung des Eigenkapitals nach Maßgabe der Tätigkeiten von FFT bleibt jedoch außer Betracht, dass ihre steuerpflichtigen Gewinne je nach den Fremdkapitalkosten, die insbesondere von der Höhe ihres Eigenkapitals abhängen, unterschiedlich ausfallen.

242 Als Zweites sind die drei Segmente, wie sie mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt wurden, jedenfalls künstlich.

243 Zunächst genügt in Bezug auf das erste Segment, nämlich das für die Übernahme der Risiken eingesetzte Eigenkapital, der Hinweis, dass, wie oben in Rn. 238 festgestellt, das gesamte Eigenkapital von FFT Risiken ausgesetzt ist.

244 Sodann ist zum zweiten Segment, nämlich dem Eigenkapital von FFT, das für die Beteiligungen an FFNA und FFC eingesetzt wird, lediglich festzustellen, dass, da Kapital austauschbar ist, der Teil der Mittel, der dem Betrag der Beteiligungen an FFNA und FFC entspricht, nicht vom Rest des Eigenkapitals von FFT abgespaltet werden kann. Entgegen den Ausführungen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT in der mündlichen Verhandlung würde bei einer Zahlungsunfähigkeit von FFT, auch wenn das Halten der Beteiligungen an FFNA und FFC zu keiner steuerpflichtigen Dividende führte, da die Dividenden von FFNA und FFC schon vor der Ausschüttung an FFT als Holding besteuert wurden, das im Zusammenhang mit dem Halten dieser Beteiligungen stehende Eigenkapital nämlich wie das gesamte übrige Eigenkapital verwendet, um die Schulden von FFT zu begleichen. Unter diesen Umständen ist das Kapital von FFT, ob es den von ihr gehaltenen Beteiligungen zugeordnet werden kann oder nicht, jedenfalls Risiken ausgesetzt und bei der Berechnung der Vergütung von FFT zu berücksichtigen.

245 Außerdem könnten in einem gruppeninternen Kontext die Beteiligungen einer Muttergesellschaft an ihren Tochtergesellschaften in Wirklichkeit als eine alternative Form der Kapitalzufuhr zur Gewährung eines gruppeninternen Darlehens angesehen werden. Auch deshalb ist die Unterscheidung zwischen dem zweiten Segment und dem ersten, das laut dem Verrechnungspreis-Bericht dem Eigenkapital entspricht, das Risiken, u. a. dem Kreditrisiko und dem Kontrahentenrisiko (58. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), ausgesetzt ist, künstlich, da beide letztlich Ausdruck einer gruppeninternen Finanzierungstransaktion sein können, wie das Großherzogtum Luxemburg im Wesentlichen in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat.

246 Schließlich ist zum dritten Segment, nämlich dem für die Wahrnehmung der Funktionen eingesetzten Eigenkapital, festzustellen, dass dieses, wie die Kommission im 277. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, dem verbleibenden Eigenkapital entspricht, das sich ergibt, wenn die ersten beiden Segmente vom gesamten Eigenkapital abgezogen werden. Daraus folgt, dass dieses Segment aufgrund seines Charakters als Restgröße in Wahrheit keiner bestimmten Funktion oder Tätigkeit entspricht. Außerdem entspricht es, wie die Kommission im 265. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zutreffend ausgeführt hat, keiner gebräuchlichen Eigenkapitalkomponente, die bei der Berechnung der Renditeanforderung verwendet wird. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass [*vertraulich*]. Diese Funktionen entsprechen jedoch den Funktionen, für die die Vergütung von FFT berechnet wird, wie sie mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt wird. Diese Segmentierung ist daher zwangsläufig unangemessen.

247 Daraus ergibt sich somit, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie im Wesentlichen davon ausging, dass die Segmentierung des Eigenkapitals falsch war und dass der Gesamtbetrag des Eigenkapitals von FFT für die Zwecke der Vergütung der Risiken berücksichtigt werden musste.

248 Die übrigen Argumente des Großherzogtums Luxemburg vermögen nicht zu überzeugen.

249 Soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, dass FFT Steuer in derselben Höhe zu entrichten gehabt hätte, wenn ihre Tätigkeiten zwischen drei getrennten Einheiten aufgeteilt gewesen wären, kann dieses Vorbringen keinen Erfolg haben.

250 Zum einen entspricht nämlich, wie oben in Rn. 235 ausgeführt, die Segmentierung des Eigenkapitals nicht den verschiedenen von FFT wahrgenommenen Funktionen. Zum anderen berücksichtigen, wie oben in Rn. 241 dargelegt, die Marktteilnehmer, bei denen FFT Darlehen aufnimmt, deren gesamtes Eigenkapital, und die Kreditaufnahmekapazität von FFT wirkt sich zwangsläufig auf ihre Finanzierungstätigkeiten und Gewinne aus. Es lässt sich daher nicht davon ausgehen, dass FFT Steuer in derselben Höhe zu entrichten hätte, wenn ihr Kapital von drei getrennten Gesellschaften gehalten

würde, um Tätigkeiten mit einer anderen Rendite auszuüben. Außerdem wäre, wie oben in Rn. 240 festgestellt, das die Finanzierungstätigkeiten betreffende Eigenkapital von FFT im Hinblick auf die entsprechenden Risiken, wenn sie berücksichtigt würden, unzureichend. Jedenfalls ist dieses Argument zurückzuweisen, da es eine hypothetische Situation betrifft, die nichts mit derjenigen zu tun hat, die Gegenstand der vorliegenden Rechtssache ist.

251 Nach alledem ist festzustellen, dass die Kommission zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Gesamtbetrag des Eigenkapitals von FFT für die Zwecke der Berechnung der Vergütung ihrer gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten hätte berücksichtigt werden müssen.

3) Zum zweiten Fehler: Berücksichtigung der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel

252 Das Großherzogtum Luxemburg rügt im Wesentlichen die Beurteilung der Kommission, wonach es falsch gewesen sei, die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel für die Vergütung der Risiken im Zusammenhang mit den gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten von FFT zu berücksichtigen. Insoweit beanstandet das Großherzogtum Luxemburg die Beurteilung der Kommission, wonach es wirtschaftlich nicht vernünftig sei, eine Eigenkapitalrendite auf der Grundlage des regulatorischen Kapitals von FFT anzuwenden, während die TNMM verlange, das Eigenkapital zu bewerten, das den verschiedenen Funktionen von FFT zugeordnet sei, und weist darauf hin, dass die Rahmenvereinbarung Basel II und das CAPM internationale Standards seien.

253 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen. Die von FFT vorgenommene Berechnung der Besteuerungsgrundlage anhand des hypothetischen regulatorischen Kapitals sei zum einen falsch und zum anderen inkohärent.

254 Erstens ist daran zu erinnern, dass die verlangten regulatorischen Eigenmittel, wie die Kommission in den Erwägungsgründen 254 und 262 des angefochtenen Beschlusses – vom Großherzogtum Luxemburg unwidersprochen – ausgeführt hat, in der Rahmenvereinbarung Basel II als Anteil an den von einer Bank oder einem Finanzinstitut gehaltenen Vermögenswerten definiert werden, die nach dem jedem einzelnen Vermögenswert zugrunde liegenden Risiko gewichtet werden. Die regulatorischen Eigenmittel stellen daher die von einer Regulierungsbehörde vorgenommene Schätzung einer Mindestkapitalausstattung dar, die eine Bank oder ein anderes Finanzinstitut aufrechterhalten muss, und begründen keinen Anspruch auf die Gewinne des fraglichen Unternehmens oder auf die Vergütung der von diesem Unternehmen übernommenen Risiken.

255 Zweitens ist zu der Beurteilung der Kommission, die ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung zugrunde liegt und nach der die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Entscheidung, das hypothetische regulatorische Kapital von FFT zu berücksichtigen, falsch sei, mit der Kommission festzustellen, dass die regulatorischen Eigenmittel im Unterschied zum bilanziellen Eigenkapital, das für die Finanzierungstätigkeiten von FFT verwendet wird, in keinem Zusammenhang mit den Gewinnen stehen, die ein Investor von der Gesellschaft, in die er investiert, verlangen würde. Die regulatorischen Eigenmittel stellen nämlich keinen angemessenen Indikator für die von einer Bank oder einem Finanzinstitut erzielten Gewinne dar, sondern nur die Umsetzung einer diesen Instituten auferlegten aufsichtsrechtlichen Anforderung. Die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel, die in entsprechender Anwendung der Rahmenvereinbarung Basel II ermittelt werden, können erst recht keinen angemessenen Indikator für die Ermittlung der Vergütung des Risikos, dem das Kapital von FFT ausgesetzt ist, darstellen.

256 Diese Feststellung wird durch keines der Argumente des Großherzogtums Luxemburg in Frage gestellt.

257 Als Erstes rechtfertigt der vom Großherzogtum Luxemburg in Beantwortung der Fragen des Gerichts in der mündlichen Verhandlung angeführte Umstand, dass die Steuerverwaltung sich gefragt habe, ob FFT über eine ordnungsmäßige Kapitalausstattung verfüge, nicht, dass die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel als Indikator für die Gewinnhöhe verwendet wurden.

258 Als Zweites ist das Argument des Großherzogtums Luxemburg, wonach FFT als Finanzierungsgesellschaft verpflichtet gewesen sei, über ein Mindestkapital im Einklang mit dem Rundschreiben zu verfügen, als ins Leere gehend zurückzuweisen. Es genügt nämlich die Feststellung, dass eine solche Verpflichtung, wie von der Kommission bemerkt, nicht belegt, dass das im Einklang mit dieser Verpflichtung gehaltene Mindestkapital einen angemessenen Indikator für die Gewinnhöhe darstellt, da eine regulatorische Verpflichtung nicht die erzielten Gewinnanteile widerspiegelt.

259 Drittens ist zu der von der Kommission hilfsweise vorgenommenen Beurteilung, dass es inkohärent sei, die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel für die Ermittlung der Rendite des bilanziellen Eigenkapitals – im Unterschied zur Rendite der regulatorischen Eigenmittel – zu berücksichtigen, als Erstes festzustellen, dass das Großherzogtum Luxemburg, selbst unter der Annahme, dass es richtig gewesen sei, nur die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel als Indikator für die Gewinnhöhe heranzuziehen, keine schlüssige Erklärung bietet, um die Inkohärenz bei der herangezogenen Methode zu rechtfertigen.

260 Wie jedoch die Kommission in den Erwägungsgründen 253 und 254 des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, ist eine Eigenkapitalrendite eine Rentabilitätskennzahl. Die Berücksichtigung des bilanziellen Eigenkapitals gestattet es, den Nettogewinn zu bestimmen, der die Vergütung für die Anteilseigner bildet, während die regulatorischen Eigenmittel keinen Anspruch auf die Gewinne der Gesellschaft widerspiegeln, sondern nur die Mittel darstellen, die eine reglementierte Gesellschaft zu halten verpflichtet ist.

261 Das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg, wonach die für die Ermittlung der Eigenkapitalrendite verwendete Methode nicht „inkohärent“ sei, weil sie zum einen gestatte, die unterschiedlichen Tätigkeiten von FFT zu berücksichtigen, und zum anderen die Rahmenvereinbarung Basel II ebenso wie das CAPM eine internationale Referenz sei, ist insoweit als ins Leere gehend zurückzuweisen. Ihm lässt sich nämlich nichts entnehmen, was erklären könnte, warum die regulatorischen Eigenmittel für die Ermittlung der Rendite des bilanziellen Eigenkapitals verwendet werden können.

262 Als Zweites ist auch darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission im 263. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt hat, die Wahl der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT als Indikator für die Gewinnhöhe inkohärent ist, da der im Verrechnungspreis-Bericht für die Zwecke der Berechnung des CAPM vorgenommene Vergleich von FFT mit 66 vom Steuerberater bestimmten Gesellschaften nicht auf den hypothetischen regulatorischen Eigenmitteln dieser 66 Gesellschaften beruht.

263 Im Licht der vorstehenden Erwägungen ist festzustellen, dass die Kommission zu Recht davon ausgegangen ist, dass das Großherzogtum Luxemburg das hypothetische regulatorische Kapital von FFT nicht als Grundlage für die Berechnung der Risikovergütung hätte heranziehen dürfen.

264 Da festgestellt worden ist, dass die Kommission zutreffend davon ausgegangen ist, dass die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel nicht zur Berechnung der Vergütung von FFT verwendet werden konnten, ist das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg nicht zu prüfen, mit dem die Beurteilung der Kommission gerügt werden soll, wonach die Berechnung der hypothetischen regulatorischen Eigenmittel von FFT falsch gewesen sei (dritter Fehler). Denn diese Erwägungen wurden von der Kommission, wie sich aus dem 276. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses

ergibt, hilfsweise angestellt und beruhen auf der unzutreffenden Prämisse, dass die hypothetischen regulatorischen Eigenmittel als Gewinnindikator verwendet werden konnten, um die Vergütung der von FFT übernommenen Risiken zu berechnen.

4) Zum vierten Fehler: fehlende Berücksichtigung der Beteiligungen von FFT

265 Das Großherzogtum Luxemburg rügt die Beurteilung der Kommission, wonach das Kapital im Zusammenhang mit den Beteiligungen von FFT an FFC und FFNA bei der Berechnung der Vergütung der gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten von FFT hätte berücksichtigt werden müssen.

266 Zunächst macht das Großherzogtum Luxemburg geltend, die Kommission hätte feststellen müssen, dass die Vergütung der Beteiligungen an FFNA und FFC definitionsgemäß vom Anwendungsbereich der Verrechnungspreise ausgenommen sei. Die aus den Beteiligungen stammenden Dividenden seien nämlich von der Steuer befreit, und mit dieser Finanzierung gehe keine finanzielle Belastung einher oder werde von ihr abgezogen.

267 Sodann müsse, entgegen der Behauptung der Kommission im 282. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, nach luxemburgischem Recht die einzelnen Finanzierungsquellen so weit wie möglich den einzelnen Vermögenswerten der Gesellschaft zugeordnet werden. Die von FFT gehaltenen Beteiligungen würden jedoch mit Eigenmitteln in einer Höhe von 165 244 000 Euro finanziert, die nicht in den Anwendungsbereich der Verrechnungspreise fielen und bei den Berechnungen betreffend die Vergütung der von FFT übernommenen Risiken für ihre gruppeninternen Finanzierungstätigkeiten nicht zu berücksichtigen seien.

268 Außerdem gestatte die Anwendung der Regeln der Rahmenvereinbarung Basel II den Ausschluss der Beteiligungen an anderen Kreditinstituten. Soweit die Kommission dieses Argument im 281. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zurückgewiesen habe, weil FFT kein Kreditinstitut sei, stehe dies im Widerspruch zum Rest des angefochtenen Beschlusses, in dem die Kommission die Rahmenvereinbarung Basel II angewandt habe.

269 Überdies rügt das Großherzogtum Luxemburg die Beurteilung der Kommission im 286. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, wonach im Wesentlichen die Beteiligungen an FFNA und FFC vom bilanziellen Eigenkapital nicht abgezogen werden könnten, weil das den Leverage-Effekt von FFT sinken ließe, der dem Verhältnis Verschuldung/Eigenmittel entspreche, der unter Berücksichtigung dieser Beteiligungen [*vertraulich*] % betrage, und zwar [*vertraulich*] die Verschuldungsquote des Durchschnitts der europäischen Banken – die je nach der Stichprobe 2,9 % oder 3,3 % betrage. Zum einen sei nämlich das von der Kommission herangezogene Banken-Panel und der sich daraus ergebende Durchschnitt keineswegs eine entscheidende Referenz, da andere Banken höhere Verschuldungsquoten hätten. Zum anderen hätten nicht die individuellen bilanziellen Eigenmittel, sondern die konsolidierten bilanziellen Eigenmittel berücksichtigt werden müssen. Außerdem sei die von der Kommission verwendete Stichprobe nicht repräsentativ.

270 Schließlich ist das Großherzogtum Luxemburg der Ansicht, dass der von der Kommission im 288. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses vorgenommene Vergleich mit Fiat Finance SpA (im Folgenden: FF), einer in Italien niedergelassenen Treasury-Gesellschaft, weder relevant noch schlüssig sei. Insoweit bestreitet es, dass auf FF dieselbe Methode wie auf FFT, nämlich, die Beteiligungen von den Eigenmitteln abzuziehen, anzuwenden sei, weil das zu einem negativen Kapital von FF führen würde. Zum einen sei FF ein italienisches Steuersubjekt und kein luxemburgisches. Zum anderen habe die Kommission lediglich nachgewiesen, dass im Fall von FF die Beteiligungen mit Fremdkapital finanziert worden seien.

271 Zunächst ist festzustellen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 277 bis 290 des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen die Auffassung vertreten hat, dass das Großherzogtum Luxemburg einen Beurteilungsfehler begangen habe, als es die von FFT mit 165 244 000 Euro bewertete „Unterlegung der Beteiligungen an FFNA und FFC“ (Tabelle 2 des angefochtenen Beschlusses) isoliert und ihr eine Vergütung von Null zugewiesen habe. Dies habe dazu geführt, dass die Steuerverbindlichkeiten von FFT geringer gewesen seien.

272 Ferner steht fest, dass mit der vom Großherzogtum Luxemburg im fraglichen Steuervorbescheid gebilligten Methode für die Zwecke der Festsetzung der von FFT zu entrichtenden Steuer ermittelt werden soll, welche Vergütung FFT für ihre gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten erhalten hätte, wenn sie unter Marktbedingungen tätig gewesen wäre. Diese Methode besteht darin, die Kapitalrendite zu berechnen. In diesem Kontext könnte der Umstand, dass FFT als Holdinggesellschaft nicht für die Dividenden steuerpflichtig ist, die sie von FFNA und FFC, von denen feststeht, dass sie in Bezug auf die Dividenden besteuert werden, bezieht, zwar dafür sprechen, dass das diesen Beteiligungen zugeordnete Kapital für die Ermittlung der Steuer, die FFT zu entrichten hätte, wenn sie fremdvergleichskonform tätig wäre, nicht zu berücksichtigen wäre. Allerdings kann ein solches Vorbringen aus den folgenden Gründen keinen Erfolg haben.

273 Erstens ist festzustellen, dass, wie die Kommission im 282. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Recht ausführt, das Eigenkapital austauschbar ist. Im Fall der Zahlungsunfähigkeit von FFT werden die Gläubiger auf der Grundlage des gesamten Eigenkapitals bezahlt. Daher würde bei Zahlungsunfähigkeit von FFT entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg sowie von FFT in der mündlichen Verhandlung auch dann, wenn das Halten der Beteiligungen an FFNA und an FFC zu keiner steuerpflichtigen Dividende führte, da die Dividenden von FFNA und FFC schon vor der Ausschüttung an FFT als Holding besteuert wurden, das Eigenkapital im Zusammenhang mit dem Halten dieser Beteiligungen wie das gesamte übrige Eigenkapital verwendet, um die Schulden von FFT zu begleichen. Unter diesen Umständen ist das Kapital von FFT, ob es den Beteiligungen, die sie hält, zugeordnet werden kann oder nicht, jedenfalls Risiken ausgesetzt und bei der Berechnung der Vergütung von FFT zu berücksichtigen, selbst wenn die Beteiligungen an FFNA und FFC zu keinem steuerpflichtigen Einkommen führen würden.

274 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission zu Recht ausführt, das Großherzogtum Luxemburg nicht nachweist, dass die anderen Gesellschaften, mit denen es FFT verglichen hat, die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften von ihrem Kapital abgezogen haben oder dass es nicht üblich ist, dass auf dem Markt tätige Finanzinstitute solche Beteiligungen halten. Unter diesen Umständen hat die Kommission zu Recht die Auffassung vertreten, dass der Ausschluss der Beteiligungen von FFT an ihren zwei Tochtergesellschaften es nicht erlaubte, einen angemessenen Vergleich zwischen FFT und anderen auf dem Markt tätigen Unternehmen vorzunehmen.

275 Drittens würde FFT, selbst wenn die Grundsätze der Rahmenvereinbarung Basel II im vorliegenden Fall anwendbar wären, die Voraussetzung für den Abzug eines Teils ihres Eigenkapitals in Höhe der Beteiligungen an FFNA und FFC – nämlich dass für FFT, FFNA und FFC in Luxemburg kein konsolidierter Jahresabschluss erstellt wird – nicht erfüllen. Wie nämlich die Kommission in den Erwägungsgründen 112 und 281 des angefochtenen Beschlusses festgestellt und das Großherzogtum Luxemburg in Beantwortung der prozessleitenden Maßnahmen bestätigt hat, war der Jahresabschluss von FFT in Luxemburg konsolidiert.

276 Viertens bestreitet das Großherzogtum Luxemburg zwar, dass die Leverage-Ratio von FFT mit der von der Kommission verwendeten Stichprobe von Banken zu vergleichen sei, bringt jedoch weder ein Argument noch einen Beweis vor, anhand dessen sich nachvollziehen ließe, warum diese Ratio – wenn davon auszugehen wäre, dass die Eigenmittel zur Unterlegung der Beteiligungen an FFNA und FFC nicht zu berücksichtigen sind, obwohl sie fast 60 % des gesamten Eigenkapitals von FFT darstellen (Tabelle 2 des angefochtenen Beschlusses) – nicht deutlich niedriger wäre als die von der Kommission festgestellte und sogar die vom Großherzogtum Luxemburg selbst herangezogene.

277 Da sich die Leverage-Ratio nämlich im Verhältnis zur Höhe des Eigenkapitals berechnet, ist festzustellen, dass zwar die Leverage-Ratio von [*vertraulich*] %, die die Kommission ermittelte, [*vertraulich*] wenn das gesamte Eigenkapital von FFT berücksichtigt wurde, [*vertraulich*] wenn der Anteil des Eigenkapitals in Höhe der Beteiligungen an FFNA und FFC nicht berücksichtigt wurde. Dies gilt unabhängig davon, ob der Marktstandard 2,9 %, oder 3,3 %, wie von der Kommission ermittelt, oder sogar 4 bis 4,5 % ist, wie sich aus der Stichprobe der vom Großherzogtum Luxemburg herangezogenen Quoten ergibt.

278 In Anbetracht der oben in den Rn. 271 bis 277 dargelegten Erwägungen ist festzustellen, dass die Kommission zutreffend davon ausgegangen ist, dass das Großherzogtum Luxemburg zu Unrecht einen Teil des Eigenkapitals von FFT – in Höhe ihrer Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften – nicht in das Kapital einbezogen hatte, das bei der Ermittlung der Vergütung von FFT für ihre gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten zu berücksichtigen gewesen wäre.

279 Aus den Ausführungen in den Rn. 209 bis 278 oben ergibt sich, dass die Kommission zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Gesamtbetrag des Eigenkapitals von FFT für die Zwecke der Berechnung der Vergütung von FFT hätte berücksichtigt werden müssen und dass ein einheitlicher Satz hätte angewandt werden müssen. Jedenfalls hat sie auch zutreffend festgestellt, dass die Methode, die darin bestand, zum einen das hypothetische regulatorische Kapital von FFT heranzuziehen und zum anderen die Beteiligungen von FFT an FFNA und FFC nicht in den Betrag des zu vergütenden Kapitals einzubeziehen, es nicht gestattete, zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis zu gelangen.

280 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die vom Großherzogtum Luxemburg gebilligte Methode die Vergütung von FFT minimierte, auf deren Grundlage die von FFT zu entrichtende Steuer festgesetzt wird, ohne dass es erforderlich wäre, die Rügen des Großherzogtums Luxemburg zum fünften von der Kommission festgestellten Fehler betreffend den Renditesatz zu prüfen. Allein die Feststellung, dass die Höhe des zu vergütenden Kapitals zu niedrig geschätzt wurde, genügt nämlich im vorliegenden Fall, um einen Vorteil zu bejahen.

281 Erstens ist das Verhältnis zwischen dem Kapital, das bei der im fraglichen Steuervorbescheid gewählten Methode tatsächlich berücksichtigt wird, und dem gesamten Eigenkapital so bedeutend, dass ein Fehler bei der Ermittlung des zu vergütenden Kapitals unabhängig von der Höhe des anzuwendenden einheitlichen Renditesatzes zwangsläufig zu einer Verminderung der Steuerbelastung von FFT führt. Das hypothetische regulatorische Kapital, das sich auf 28 Mio. Euro beläuft, beträgt nur ungefähr 10 % des gesamten Eigenkapitals, das sich seinerseits auf 287 Mio. Euro beläuft.

282 Zweitens umfasst, wie in Rn. 211 oben ausgeführt, die Methode zur Ermittlung der Vergütung der gruppeninternen Finanzierungs- und Treasury-Tätigkeiten von FFT, wie sie mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligt wurde, zwei Schritte, nämlich erstens die Ermittlung der Höhe des zu vergütenden Kapitals und zweitens die Ermittlung des anzuwendenden Renditesatzes. Im Rahmen des ersten Schrittes unterscheidet die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte Methode drei verschiedene Beträge, auf die drei verschiedene Sätze angewandt werden, die nach verschiedenen Methoden ermittelt werden. Folglich ist es, da der erste Schritt der Berechnung falsch ist, nicht erforderlich, den zweiten Schritt dieser Berechnung zu prüfen. Denn die Feststellung eines Fehlers beim ersten Schritt der mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligten Methode macht zwangsläufig die Prüfung etwaiger Fehler bei der Berechnung des Renditesatzes, die den zweiten Schritt dieser Methode darstellt, gegenstandslos. Die Rendite müsste vom Großherzogtum Luxemburg anhand des Kapitals, das zu berücksichtigen gewesen wäre, vollständig neu berechnet werden. Im Übrigen ergibt sich aus dem 311. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass eine korrekte Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage von FFT auf der Grundlage der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf den Gesamtbetrag ihres bilanziellen Eigenkapitals zu berechnen wäre.

283 Die Parteien streiten allerdings darüber, ob der Renditesatz 10 % betragen müsste, wie die Kommission geltend macht, oder 6,05 %, wie das Großherzogtum Luxemburg vorträgt (304. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Folglich wäre, selbst unter der Annahme, dass der niedrigere Satz anzuwenden wäre, die sich daraus ergebende Vergütung von FFT deutlich höher als die mit dem fraglichen Steuervorbescheid gebilligte. Dieser Satz, der dem auf das erste Segment angewandten entspricht, würde nämlich auf den Gesamtbetrag des Eigenkapitals angewandt, der zehnmal höher liegt als der Betrag, auf den er nach dem fraglichen Steuervorbescheid angewandt wurde. In diesem Kontext ist jedenfalls festzustellen, dass das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg zum Renditesatz die Feststellung der Kommission, dass ein Vorteil vorliegt, nicht in Frage stellen kann.

284 Folglich ist das Gericht der Auffassung, dass es, obwohl das Großherzogtum Luxemburg den fünften von der Kommission festgestellten Fehler betreffend den Renditesatz beanstandet hat (siehe oben, Rn. 194), nicht erforderlich ist, die Begründetheit dieses Vorbringens zu prüfen.

285 Unter diesen Umständen sind sämtliche Rügen, die das Großherzogtum Luxemburg gegen die von der Kommission vorgenommene Prüfung der Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT erhebt, zurückzuweisen.

286 Aus den Feststellungen in den Rn. 211 bis 285 oben ergibt sich, dass die Kommission zutreffend davon ausgegangen ist, dass mit dem fraglichen Steuervorbescheid eine Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT gebilligt wurde, die es nicht gestattete, zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis zu gelangen, und zu einer Verminderung der Steuerbelastung von FFT führte. Folglich hat sie zu Recht in erster Linie die Auffassung vertreten, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschafft.

3. Zu der von der Kommission hilfsweise vertretenen Auffassung, dass der fragliche Steuervorbescheid von Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und vom Rundschreiben abgewichen sei

287 Allein die Feststellung oben in Rn. 286, dass die von der Kommission in erster Linie vertretene Auffassung fehlerfrei ist, genügt, um davon auszugehen, dass die Kommission nachgewiesen hat, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschafft. Dennoch hält es das Gericht für sachdienlich, der Vollständigkeit halber die von der Kommission hilfsweise vertretene Auffassung zu prüfen, wonach dieser Steuervorbescheid von Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und vom Rundschreiben abgewichen sei.

288 Insoweit weist das Gericht darauf hin, dass das Großherzogtum Luxemburg im Rahmen des zweiten Teils seines ersten Klagegrundes geltend macht, dass der fragliche Steuervorbescheid im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe, wie er im luxemburgischen nationalen Recht vorgesehen sei.

289 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

290 Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Kommission in Abschnitt 7.2.4 („Hilfsweise Argumentation: Selektiver Vorteil aufgrund einer Abweichung von Artikel 164 [des Einkommensteuergesetzes] und/oder dem Rundschreiben“) (Erwägungsgründe 315 bis 317 des angefochtenen Beschlusses) hilfsweise ausgeführt hat, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil gewährt habe, da er vom Fremdvergleichsgrundsatz nach luxemburgischem Recht, der in Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und im Rundschreiben festgelegt sei, abgewichen sei (vgl. Erwägungsgründe 316 und 317 des angefochtenen Beschlusses).

291 Im 316. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission ausgeführt:

„Hilfsweise [verschafft] der [fragliche] Steuervorbescheid FFT auch im Rahmen des begrenzteren Bezugssystems, das aus Gruppenunternehmen besteht, die Verrechnungspreise anwenden und unter Artikel 164 Absatz 3 [des Einkommensteuergesetzes] und das Rundschreiben fallen, einen selektiven Vorteil... Diese Bestimmungen verankern den Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Steuerrecht, demzufolge Transaktionen zwischen Unternehmen einer Gruppe in einer Höhe vergütet werden müssen, die auch von unabhängigen Unternehmen akzeptiert worden wäre, die die Preise unter vergleichbaren Umständen unter freien Wettbewerbsbedingungen aushandeln. Abschnitt 2 des Rundschreibens enthält insbesondere eine Beschreibung des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, die in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden, dargelegt wird."

292 Sodann hat die Kommission im 317. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses daran erinnert, dass sie bereits in Abschnitt 7.2.2 dieses Beschlusses aufgezeigt hatte, dass der fragliche Steuervorbescheid nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis habe führen können. Auf der Grundlage dieser Feststellung hat sie den Schluss gezogen, dass der fragliche Steuervorbescheid „FFT auch bei Zugrundelegung des begrenzteren Bezugssystems nach Artikel 164 Absatz 3 [des Einkommensteuergesetzes] oder dem Rundschreiben einen restriktiven Vorteil verschafft, da er dazu führt, dass die Steuerverbindlichkeit von FFT geringer ist als sie es bei korrekter Anwendung des in dieser Bestimmung dargelegten Fremdvergleichsgrundsatzes gewesen wäre".

293 Aus den Erwägungsgründen 316 und 317 des angefochtenen Beschlusses geht klar hervor, dass die Kommission den Schluss gezogen hat, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil verschaffe, da er dazu führe, dass die Steuerverbindlichkeit von FFT geringer sei als sie es bei korrekter Anwendung des in Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und im Rundschreiben festgelegten Fremdvergleichsgrundsatzes gewesen wäre.

294 Allerdings hat die Kommission sich bei dieser Schlussfolgerung auf die Prüfung des fraglichen Steuervorbescheids gestützt, die sie im Zusammenhang mit ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung vorgenommen hatte. So hat sie darauf hingewiesen, dass sie bereits in Abschnitt 7.2.2 des angefochtenen Beschlusses aufgezeigt habe, dass der fragliche Steuervorbescheid nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis habe führen können.

295 Insoweit ist erstens festzustellen, dass Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes bestimmt, dass „[s]teuerpflichtiges Einkommen … verdeckte Gewinnausschüttungen [umfasst]" und dass „[e]ine verdeckte Gewinnausschüttung … insbesondere [entsteht], 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". Außerdem sieht Nr. 2 des Rundschreibens vor, dass, „wenn eine gruppeninterne Dienstleistung erbracht wurde, …, ebenso wie bei anderen Arten von gruppeninternen Transfers, ermittelt werden [muss], ob die vereinbarte Vergütung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, das heißt, ob sie dem Preis entspricht, der unter vergleichbaren Umständen von unabhängigen Unternehmen vereinbart und gezahlt worden wäre". Daraus ergibt sich, dass Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben vorsehen, dass die Vergütung der gruppeninternen Transaktionen so zu ermitteln ist, als ob der Preis dieser Transaktionen zwischen eigenständigen Unternehmen vereinbart worden wäre. Das Großherzogtum Luxemburg und FFT rügen im Übrigen nicht die Beurteilung der Kommission im 75. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, wonach diese Bestimmungen den Fremdvergleichsgrundsatz im Luxemburger Recht verankern.

296 Zweitens ist festzustellen, dass das Rundschreiben auf Art. 9 des OECD-Musterabkommens und auf die OECD-Leitlinien als internationale Referenznorm für die Festsetzung von Verrechnungspreisen verweist. Im Rahmen ihrer Würdigung des selektiven Vorteils, der ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung zugrunde lag, hat sich die Kommission jedoch weitgehend auf die OECD-Leitlinien bezogen, insbesondere um die fünf Fehler in der Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT

festzustellen. Daraus folgt, dass die Kommission im Rahmen dieser Würdigung und im Rahmen der Würdigung, die ihrer hilfsweise vertretenen Auffassung zugrunde lag, dasselbe Prüfungsschema verwenden konnte.

297 Folglich ist unter den Umständen des vorliegenden Falls zu schließen, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie davon ausgegangen ist, dass sie ihre im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz, wie er im angefochtenen Beschluss beschrieben ist, vorgenommene Würdigung, die darin bestand, die Vergütung von FFT zu ermitteln, übertragen konnte, um zu dem Schluss zu gelangen, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschafft, da FFT eine geringere Steuer entrichtet hat als die, die sie nach Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetz und dem Rundschreiben zu entrichten gehabt hätte.

298 Das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg, wonach der fragliche Steuervorbescheid im Einklang mit dem luxemburgischen Recht stehe, kann die Feststellung in Rn. 297 oben nicht in Frage stellen. Dieses Vorbringen ist nämlich bereits oben in den Rn. 226 und 227 zurückgewiesen worden.

299 Nach alledem hat die Kommission zu Recht festgestellt, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT jedenfalls einen selektiven Vorteil verschafft, da er dazu führt, dass die Steuerschuld von FFT geringer ist als sie es nach Art. 164 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und dem Rundschreiben gewesen wäre.

4. Zum Klagegrund des Fehlens eines Vorteils auf der Ebene der Gruppe

300 Das Großherzogtum Luxemburg und FFT machen im Wesentlichen geltend, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass auf der Ebene der Fiat/Chrysler-Gruppe ein Vorteil vorliege, und daher gegen ihre Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV sowie Art. 107 AEUV verstoßen.

301 Insbesondere ist das Großherzogtum Luxemburg der Ansicht, die Begründung des angefochtenen Beschlusses sei offensichtlich fehlerhaft und widersprüchlich, da die Kommission es im 314. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses abgelehnt habe, die Auswirkungen auf der Ebene der Fiat/Chrysler-Gruppe zu berücksichtigen, gleichzeitig aber auf die Auswirkungen dieses Vorteils verwiesen habe, um in den Erwägungsgründen 342 und 344 des Beschlusses diese Gruppe als Begünstigte der angeblichen Beihilfe zu bezeichnen.

302 Zum einen macht das Großherzogtum Luxemburg geltend, dass im Unterschied zum Sachverhalt in der Rechtssache, in der der Beschluss vom 31. August 2010, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:475, Rn. 43), ergangen sei, die etwaigen von den anderen Tochtergesellschaften getragenen Belastungen, wie eine höhere Steuer, nicht „in keiner Beziehung“ zu dem Vorteil stünden, den FFT erhalten haben solle. Zum anderen stützt es sich auf das Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004, Rn. 115 und 116), um zu beanstanden, dass die Kommission weder untersucht noch begründet habe, inwiefern die Fiat/Chrysler-Gruppe tatsächlich einen Vorteil erlangt habe.

303 FFT trägt vor, die Kommission habe gegen Art. 107 AEUV verstoßen, indem sie die Auswirkungen des fraglichen Steuervorbescheids auf die Fiat/Chrysler-Gruppe insgesamt bei der Bestimmung, ob FFT und die Fiat/Chrysler-Gruppe einen Vorteil erlangt hätten, außer Acht gelassen habe.

304 Zum einen habe die Kommission im 155. Erwägungsgrund des Beschlusses 2011/276/EU der Kommission vom 26. Mai 2010 über die von Belgien gewährte staatliche Beihilfe in Form einer Vergleichsvereinbarung über eine Ermäßigung der Mehrwertsteuerschuld zugunsten der Gesellschaft Umicore SA (vormals Union Minière SA) (Beihilfe C 76/03 [ex NN 69/03]) (ABl. 2011, L 122, S. 76, im Folgenden: Umicore-Beschluss) anerkannt, dass die nationalen Steuerverwaltungen bei der Beurteilung

der Verrechnungspreise über einen Ermessensspielraum verfügen müssten. Der behauptete Vorteil zugunsten von FFT sei jedoch nicht unverhältnismäßig und ergebe sich nur aus diesem Ermessensspielraum.

305 Zum anderen habe die Kommission im 314. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Unrecht die Ansicht vertreten, dass nicht zu prüfen gewesen sei, ob die Auswirkung des fraglichen Steuervorbescheids auf der Ebene der Gruppe nicht neutral gewesen sei. Selbst wenn die Transaktionen zwischen FFT und einer anderen Gesellschaft der Gruppe FFT eine höhere Gewinnspanne in Luxemburg gewährt hätten, hätte das bedeutet, dass die andere Gesellschaft der Fiat/Chrysler-Gruppe das Recht gehabt hätte, umso mehr Zinsen als Kosten abzuziehen.

306 Außerdem sei der angefochtene Beschluss widersprüchlich, da die Kommission zum einen feststelle, dass der Steuervorteil der gesamten Gruppe zugutekomme, und es zum anderen ablehne, die Auswirkungen der Maßnahme auf die gesamte Gruppe zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall würden jedoch im Unterschied zum Sachverhalt in der Rechtssache, in der das Urteil vom 30. November 2009, Frankreich und France Télécom/Kommission (T-427/04 und T-17/05, EU:T:2009:474), ergangen sei, die Auswirkungen der Maßnahme auf der Ebene der Gruppe neutralisiert, so dass es keinen Vorteil gebe.

307 Die sieben anderen Urteile, auf die die Kommission verweise, stützten nicht deren Standpunkt, wonach es nicht ihre Aufgabe sei, das Vorliegen eines Vorteils auf der Ebene der Fiat/Chrysler-Gruppe zu überprüfen.

308 Insoweit weist FFT darauf hin, dass sich der Umfang der Auswirkungen auf die Fiat/Chrysler-Gruppe im Hinblick auf die Feststellung, ob der fragliche Steuervorbescheid einen Vorteil verschafft habe, an den Schwierigkeiten zeige, die diese Gruppe gehabt habe, da die italienische Steuerverwaltung die Auffassung vertreten habe, dass der steuerpflichtige Gewinn von FFT zu hoch sei, um als unter Marktbedingungen erzielt angesehen zu werden. Folglich habe FFT seinen steuerpflichtigen Gewinn zu hoch geschätzt und zu viel Körperschaftsteuer in Luxemburg gezahlt.

309 Schließlich hätte die Kommission, was die verschiedenen methodologischen Punkte betreffe, ein Verhältnismäßigkeitskriterium anwenden müssen, um zu bestimmen, ob der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschaffe. Außerdem unterstütze FFT vorbehaltlos das Vorbringen im Rahmen der Rechtssache T-755/15, mit dem das Großherzogtum Luxemburg die Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT beanstande und die von der Kommission festgestellten Fehler in Abrede stelle.

310 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

311 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Großherzogtum Luxemburg nicht zwischen den Argumenten zum Nachweis des Vorliegens eines Verstoßes gegen Art. 107 AEUV und denen, die einen insoweit bestehenden Begründungsmangel betreffen, unterscheidet. Es ist jedoch festzustellen, dass mit seinem Vorbringen im Wesentlichen zum einen ein Begründungsmangel nachgewiesen werden soll, soweit der angefochtene Beschluss inkohärent sei, und zum anderen ein Verstoß gegen Art. 107 AEUV, soweit nach seiner Ansicht und nach Ansicht von FFT die Kommission nicht den Schluss habe ziehen dürfen, dass FFT und die Fiat/Chrysler-Gruppe einen Vorteil erlangt hätten.

312 Erstens ist zum Vorbringen einer Inkohärenz des angefochtenen Beschlusses zum einen festzustellen, dass die Kommission im 314. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen den Schluss gezogen hat, dass FFT einen selektiven Vorteil erlangt habe, da ihre Steuerbelastung in Luxemburg gesenkt worden sei. Hierzu hat die Kommission in diesem Erwägungsgrund weiter ausgeführt, dass der Rechtsprechung zufolge der Umstand, dass diese Verringerung der Steuer in Luxemburg zu einer höheren Steuerbelastung in einem anderen Mitgliedstaat geführt habe, keinen Einfluss auf die Einstufung dieser Maßnahme als Beihilfe habe.

313 Zum anderen hat die Kommission in den Erwägungsgründen 341 bis 345 des angefochtenen Beschlusses die Auffassung vertreten, dass der fragliche Steuervorbescheid zwar FFT einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe, die ihr gewährte steuerliche Vergünstigung jedoch der gesamten Gruppe zugutekomme, da FFT und die Fiat/Chrysler-Gruppe eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Da die Höhe der von FFT entrichteten Steuern die Preisgestaltung der gruppeninternen Darlehen beeinflusse, die FFT den Unternehmen dieser Gruppe gewähre, führten Verringerungen der von FFT zu entrichtenden Steuern zwangsläufig zu einer Verringerung der Preise für gruppeninterne Darlehen.

314 Daher ist, was die Voraussetzung des Vorliegens eines Vorteils betrifft, die nach der oben in Rn. 118 angeführten Rechtsprechung die dritte Voraussetzung ist, die erfüllt sein muss, um eine staatliche Beihilfe bejahen zu können, festzustellen, dass die Ausführungen der Kommission im angefochtenen Beschluss im Zusammenhang mit der Bestimmung des Begünstigten der Beihilfe nicht inkohärent sind, da im Wesentlichen festgestellt wurde, dass dieser Begünstige unmittelbar FFT und mittelbar die Fiat/Chrysler-Gruppe sei, weil FFT mit der Fiat/Chrysler-Gruppe eine wirtschaftliche Einheit und daher ein Unternehmen im beihilferechtlichen Sinne bildet.

315 Daher ist diese erste Rüge des Großherzogtums Luxemburg betreffend einen Begründungsmangel als unbegründet zurückzuweisen.

316 Zur Rüge, dass die Kommission gegen Art. 107 AEUV verstoßen habe, als sie davon ausgegangen sei, dass FFT und die Fiat/Chrysler-Gruppe einen Vorteil erlangt hätten, ist zunächst zu bemerken, dass, wie die Kommission darlegt, das Großherzogtum Luxemburg nichts dafür vorbringt, dass die Fiat/Chrysler-Gruppe und FFT keine wirtschaftliche Einheit im beihilferechtlichen Sinne bilden. Jedenfalls wird, wie die Kommission im 342. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, FFT vollständig von der Fiat SpA kontrolliert, die ihrerseits die Fiat/Chrysler-Gruppe kontrolliert. Daher käme jeder Vorteil, der FFT zugutekäme, dieser Gruppe insgesamt zugute, insbesondere wenn er, wie die Kommission – vom Großherzogtum Luxemburg unwidersprochen – darlegt, zu Bedingungen für die von FFT den anderen Gesellschaften der Gruppe gewährten Darlehen führt, die aufgrund der verminderten Steuerschuld von FFT günstiger sind.

317 Außerdem ist, selbst unter der Annahme, dass dieser Faktor relevant sein könnte, jedenfalls festzustellen, dass weder das Großherzogtum Luxemburg noch FFT nachweisen, dass die FFT in Luxemburg zugutekommenden Steuernachlässe durch Erhöhungen der Steuern in anderen Mitgliedstaaten „neutralisiert“ werden.

318 Selbst wenn dies aber der Fall wäre, ließe eine solche „Neutralisierung“ nicht den Schluss zu, dass FFT oder die Fiat/Chrysler-Gruppe nicht in Luxemburg einen Vorteil erlangt hätten. Denn bei einer Steuermaßnahme ist, um zu bestimmen, ob ein Vorteil vorliegt, ein Vergleich mit den normalen Steuervorschriften vorzunehmen, so dass die Steuervorschriften eines anderen Mitgliedstaats nicht relevant sind (vgl. entsprechend Urteil vom 11. November 2004, Spanien/Kommission, C-73/03, nicht veröffentlicht, EU:C:2004:711, Rn. 28). Da festgestellt worden ist, dass einem integrierten Unternehmen aufgrund einer von einem Mitgliedstaat gewährten Steuermaßnahme eine Verringerung der steuerlichen Belastung zugutekommt, die es nach den normalen Steuervorschriften normalerweise zu tragen gehabt hätte, wirkt sich die steuerliche Situation eines anderen Unternehmens der Gruppe in einem anderen Mitgliedstaat nicht auf das Vorliegen eines Vorteils aus. Aus demselben Grund – und ohne dass es erforderlich wäre, über die Zulässigkeit der Dokumente zu entscheiden, die FFT nach der Erwiderung zum Beleg dafür vorgelegt hat, dass ein Schiedsverfahren eingeleitet worden sei, um eine Doppelbesteuerung von FFT in Luxemburg und Italien zu vermeiden – ist das Vorbringen von FFT, dass ihre Einkünfte jedenfalls entweder in Italien oder in Luxemburg besteuert würden, so dass sie keinen Vorteil erlange, als unbegründet zurückzuweisen.

319 Diese Feststellung wird durch keines der Argumente des Großherzogtums Luxemburg und von FFT in Frage gestellt.

320 Erstens ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, dass die Kommission sich nicht auf den Beschluss vom 31. August 2010, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:475, Rn. 43), habe beziehen können, da sie nicht geprüft habe, ob die Fiat/Chrysler-Gruppe tatsächlich einen Vorteil erlangt habe, dieses Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen. Insoweit genügt der Hinweis, dass die Kommission im 343. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, dass jede steuerliche Vorzugsbehandlung von FFT zwangsläufig den anderen Gesellschaften der Gruppe zugutekomme, für die sie Verrechnungspreise in Rechnung stelle.

321 Zweitens ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg sich auf das Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004, Rn. 115 und 116), beruft, um darzutun, dass die Kommission hätte untersuchen müssen, ob die Fiat/Chrysler-Gruppe tatsächlich einen Vorteil erlangt habe, festzustellen, dass – abgesehen davon, dass dieses Urteil vom Gerichtshof aufgehoben wurde (Urteil vom 25. Juli 2018, Kommission/Spanien u. a., C-128/16 P, EU:C:2018:591) – der Sachverhalt in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, jedenfalls keinen Bezug zum hier vorliegenden Sachverhalt aufweist.

322 Im Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004), hat das Gericht nämlich entschieden, dass die Kommission zu Unrecht die Auffassung vertreten hatte, dass die Begünstigten einer Beihilfe die wirtschaftlichen Interessenvereinigungen (WIV) und ihre Mitglieder seien, obwohl nicht festgestellt werden konnte, dass die Mitglieder, die allein von der Rückforderungsanordnung betroffen waren, selektive Vorteile genossen.

323 Im vorliegenden Fall hat die Kommission rechtlich hinreichend nachgewiesen, dass nicht nur FFT, sondern auch alle Gesellschaften, die Teil der Gruppe sind und mit FFT Geschäfte tätigen, in den Genuss des FFT gewährten Steuervorteils kommen, weil sich dieser auf die Preisgestaltung ihrer gruppeninternen Darlehen auswirkt. Dieses Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg ist daher als unbegründet zurückzuweisen.

324 Drittens ist, soweit FFT meint, die Kommission hätte, insbesondere in Anbetracht des Umicore-Beschlusses, ein Verhältnismäßigkeitskriterium anwenden müssen, um zu bestimmen, ob der fragliche Steuervorbescheid einen Vorteil verschaffe, dieses Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen. Denn zum einen ist die Kommission nicht an ihre Entscheidungspraxis gebunden. Zum anderen hat sie, wie sie im Umicore-Beschluss darlegt, den Steuerbehörden einen Ermessensspielraum im Rahmen einer Transaktion zur Beendigung eines Rechtsstreits, um ein möglicherweise langes oder ungewisses Verfahren zu vermeiden, zuerkannt, nicht aber im Rahmen eines Steuervorbescheids, mit dem die Steuer bestimmt werden soll, die eine Gesellschaft in Zukunft zu entrichten hat.

325 Nach alledem ist der dritte Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.

326 Folglich ist im Licht der Erwägungen in den Rn. 118 bis 325 oben festzustellen, dass die Kommission nicht gegen Art. 107 AEUV verstoßen hat, als sie zu dem Schluss gelangt ist, dass FFT und die Fiat/Chrysler-Gruppe einen Vorteil erlangt hatten, der sich daraus ergab, dass FFT eine geringere Steuer entrichtet hat als diejenige, die ein Unternehmen, das Geschäfte am Markt abwickelt, zu entrichten gehabt hätte.

327 Unter diesen Umständen ist die zweite Gruppe von Klagegründen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT betreffend das Vorliegen eines Vorteils insgesamt zurückzuweisen.

E. Zur dritten Gruppe von Klagegründen: Fehlen der Selektivität des FFT gewährten Vorteils

328 Mit dem ersten Klagegrund in der Rechtssache T-755/15 und der ersten Rüge des ersten Teils des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-759/15 machen das Großherzogtum Luxemburg und FFT geltend, die Kommission habe zu Unrecht angenommen, dass der fragliche Steuervorbescheid eine selektive Maßnahme sei. Sie tragen hauptsächlich vor, die Kommission habe im Rahmen ihrer Prüfung der Selektivität in drei Schritten einen falschen Bezugsrahmen berücksichtigt. Der fragliche Steuervorbescheid weiche nicht von der Besteuerungsregelung für integrierte Unternehmen ab, die der maßgebliche Bezugsrahmen sei. Außerdem habe die Kommission nicht nachgewiesen, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT zu günstigeren Bedingungen als anderen integrierten Unternehmen eingeräumten gewährt worden sei.

329 Die Auffassung der Kommission, wonach sie jedenfalls von der Selektivität des fraglichen Steuervorbescheids habe ausgehen dürfen, da es sich um eine Einzelbeihilfe gehandelt und sie nachgewiesen habe, dass FFT damit ein Vorteil verschafft werde, sei falsch. Die Rechtsprechung unterscheide zwischen Ad-hoc-Einzelbeihilfen und steuerlichen Einzelmaßnahmen zur Anwendung einer allgemeinen Steuerregelung. In letzterem Fall dürfe die Selektivität nicht vermutet werden, sondern müsse anhand des luxemburgischen Rechts und der luxemburgischen Praxis geprüft werden, um festzustellen, ob die Anwendungsvoraussetzungen diskriminierend seien oder der Ermessensspielraum der nationalen Behörden übermäßig sei. Der fragliche Steuervorbescheid sei keine Ad-hoc-Einzelbeihilfe, sondern eine Einzelbeihilfe, die im Zusammenhang mit einer allgemeinen Regelung – nämlich den Rechtsvorschriften über Verrechnungspreise -stehe, die die Auferlegung zusätzlicher Belastungen vorschreibe, wie es in der Rechtssache der Fall gewesen sei, in der das Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), ergangen sei.

330 Irland macht geltend, dass nach der Rechtsprechung und der Lehre das einzige relevante Bezugssystem für die Prüfung der Selektivität einer Steuermaßnahme das Steuersystem des Mitgliedstaats sei, zu dem die Maßnahme gehöre, nicht aber ein abstraktes oder hypothetisches Steuersystem, wie es die Kommission im angefochtenen Beschluss zu Unrecht angewandt habe. Das zu berücksichtigende Bezugssystem sei das der spezifischen Besteuerungsregelung für integrierte Unternehmen.

331 Die Kommission tritt diesem Vorbringen insgesamt entgegen.

332 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das aus Art. 107 Abs. 1 AEUV folgende Erfordernis der Selektivität klar vom begleitenden Nachweis eines wirtschaftlichen Vorteils zu unterscheiden ist, so dass die Kommission, wenn sie einen Vorteil – in einem weiten Sinne – festgestellt hat, der sich unmittelbar oder mittelbar aus einer bestimmten Maßnahme ergibt, außerdem nachweisen muss, dass dieser Vorteil spezifisch einem oder mehreren Unternehmen zugutekommt. Sie muss insbesondere dartun, dass die in Rede stehende Maßnahme zwischen Unternehmen differenziert, die sich im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Lage befinden. Der Vorteil muss also selektiv gewährt werden und geeignet sein, bestimmte Unternehmen in eine günstigere Lage zu versetzen als andere (Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 59).

333 Allerdings ist beim Erfordernis der Selektivität danach zu unterscheiden, ob die fragliche Maßnahme als allgemeine Beihilferegelung oder als Einzelbeihilfe gewährt werden soll. In letzterem Fall kann, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil festgestellt wird, dessen Selektivität grundsätzlich vermutet werden (im Folgenden: Selektivitätsvermutung). Bei der Prüfung einer allgemeinen Beihilferegelung muss hingegen festgestellt werden, ob die betreffende Maßnahme dessen ungeachtet, dass sie einen allgemeinen Vorteil verschafft, diesen allein zugunsten bestimmter Unternehmen oder Branchen schafft (Urteile vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 60, und vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission, C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 49; vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 26. Oktober 2016, Orange/Kommission, C-211/15 P, EU:C:2016:798, Rn. 53 und 54). In den Fällen, in denen es um eine Einzelbeihilfe geht, gilt die Selektivitätsvermutung unabhängig davon, ob es

auf dem betroffenen Markt oder den betroffenen Märkten Wirtschaftsteilnehmer gibt, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (Urteil vom 13. Dezember 2017, Griechenland/Kommission, T-314/15, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:903, Rn. 79).

334 Nach ständiger Rechtsprechung muss die Kommission für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme, die keine Einzelbeihilfe darstellt, als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die steuerliche Maßnahme von dieser allgemeinen Regelung insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49; 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, und vom 13. Dezember 2017, Griechenland/Kommission, T-314/15, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:903, Rn. 85).

335 Der Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst jedoch Maßnahmen, mit denen eine Unterscheidung zwischen Unternehmen eingeführt wird, die sich im Hinblick auf das mit der fraglichen rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen (vgl. 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. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

336 Auf der Grundlage einer Methode in drei Schritten, wie sie oben in den Rn. 334 und 335 dargelegt wurde, ist es daher möglich, zu dem Ergebnis zu gelangen, dass eine nationale steuerliche Maßnahme, die keine Einzelbeihilfe darstellt, selektiv ist.

337 Vorliegend hat die Kommission im angefochtenen Beschluss die Selektivität der fraglichen Maßnahme in erster Linie nach den oben in den Rn. 334 bis 336 angeführten drei Schritten geprüft. Sie hat sich jedoch auch auf die Selektivitätsvermutung gestützt, wonach bei einer Maßnahme, die einen Vorteil verschafft und eine Einzelbeihilfe darstellt, davon ausgegangen wird, dass sie selektiv ist. Im 218. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses und in ihren Schriftsätzen hat die Kommission darauf hingewiesen, dass „[g]emäß dem Gerichtshof … im Fall von Einzelbeihilfen (im Gegensatz zu Beihilferegelungen) ‚die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität‘ [ermöglicht]“ und dass FFT im vorliegenden Fall von einer „Einzelbeihilfe“ profitiere. Außerdem hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung in Beantwortung der Fragen des Gerichts ausgeführt, dass sie die Selektivität des fraglichen Vorteils im angefochtenen Beschluss in mehrfacher Hinsicht nachgewiesen habe, einschließlich mittels der Selektivitätsvermutung, deren Rechtmäßigkeit in der Rechtsprechung allerdings erst nach dem Erlass des angefochtenen Beschlusses bestätigt worden sei.

338 Das Gericht hält es für angebracht, mit der Prüfung des Vorbringens des Großherzogtums Luxemburg und von FFT zu beginnen, wonach die Kommission weder die Selektivität der Beihilfe habe vermuten noch habe feststellen dürfen, dass sie die Selektivitätsvermutung nicht widerlegt hätten.

339 Erstens ist zur Selektivitätsvermutung zu bemerken, dass diese, wie sich im Wesentlichen aus der oben in Rn. 333 angeführten Rechtsprechung ergibt, unter zwei Voraussetzungen gilt, nämlich dass die fragliche Maßnahme eine Einzelbeihilfe darstellt (und nicht eine Beihilferegelung) und dass sie dem begünstigten Unternehmen einen Vorteil gewährt. Da es sich um eine einfache Vermutung handelt, ist es folglich Sache des Klägers, der sie widerlegen will, nachzuweisen, dass die eine oder die andere dieser beiden Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

340 Was zum einen die Voraussetzung des Vorliegens eines Vorteils betrifft, so ist diese erfüllt. Wie nämlich oben in Rn. 286 dargelegt, konnten das Großherzogtum Luxemburg und FFT nicht nachweisen, dass die Kommission zu Unrecht festgestellt hat, dass die Steuer, die FFT zu entrichten hatte, niedriger war als diejenige, die sie unter normalen Marktbedingungen zu entrichten gehabt hätte.

341 Was zum anderen die Voraussetzung, dass es sich bei der fraglichen Maßnahme um eine Einzelbeihilfe handelt, angeht, so bestreiten das Großherzogtum Luxemburg und FFT sowohl in ihren Schriftsätzen als auch in der mündlichen Verhandlung in Beantwortung der Fragen des Gerichts im Wesentlichen, dass der fragliche Steuervorbescheid eine Ad-hoc-Einzelbeihilfe darstellen kann. Es handele sich vielmehr um eine einzelne Durchführungsmaßnahme, die sich in den Rahmen einer allgemeinen Regelung einfüge, wie es in der Rechtssache der Fall gewesen sei, in der das Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), ergangen sei.

342 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Einzelbeihilfen nach Art. 1 Buchst. e der Verordnung 2015/1589 Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, und einzelne nach Art. 2 dieser Verordnung anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegelung sind.

343 Nach Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 ist eine Beihilferegelung „eine Regelung, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden, ohne nähere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, beziehungsweise eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können“.

344 Aus der oben in Rn. 343 angeführten Definition der Beihilferegelung in Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 in ihrer Auslegung durch die Rechtsprechung lassen sich folgende Erwägungen ableiten.

345 Erstens sind, um das Vorliegen einer Beihilferegelung feststellen zu können, grundsätzlich Bestimmungen zu identifizieren, auf deren Grundlage die Beihilfen gewährt werden. Es ist jedoch bereits entschieden worden, dass sich die Kommission im Rahmen der Prüfung einer Beihilferegelung bei fehlender Identifizierung eines Rechtsakts zur Einführung einer solchen Beihilferegelung auf Umstände stützen kann, die in ihrer Gesamtheit darauf schließen lassen, dass der Sache nach eine Beihilferegelung vorliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. April 1994, Deutschland und Pleuger Worthington/Kommission, C-324/90 und C-342/90, EU:C:1994:129, Rn. 14 und 15).

346 Zweitens müssen sich, soweit die Einzelbeihilfen ohne nähere Durchführungsmaßnahmen gewährt werden, die wesentlichen Elemente einer Beihilferegelung zwangsläufig aus den Bestimmungen ergeben, die als Grundlage dieser Regelung identifiziert wurden.

347 Drittens dürfen die nationalen Behörden, wenn sie eine Beihilferegelung anwenden, über kein Ermessen bei der Bestimmung der wesentlichen Elemente der fraglichen Beihilfe und hinsichtlich der Zweckmäßigkeit ihrer Gewährung verfügen. Damit nämlich das Vorliegen solcher Durchführungsmaßnahmen ausgeschlossen ist, müsste sich die Befugnis der nationalen Behörden auf eine technische Anwendung der Bestimmungen, die die fragliche Regelung darstellen sollen, beschränken, gegebenenfalls nachdem sie geprüft haben, dass die Antragsteller die Voraussetzungen erfüllen, um von der Regelung zu profitieren.

348 Viertens ergibt sich aus Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589, dass die die Beihilferegelung begründenden Rechtsakte die Empfänger in einer allgemeinen und abstrakten Weise definieren müssen, selbst wenn die ihnen gewährte Beihilfe unbestimmt bleibt.

349 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass, wie die Kommission in Beantwortung der Fragen in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, der fragliche Steuervorbescheid nicht als eine aufgrund einer Beihilferegelung gewährte Maßnahme angesehen werden kann.

350 Zunächst stellen weder das allgemeine Körperschaftsteuersystem noch die spezifische Besteuerungsregelung für integrierte Unternehmen noch irgendeine andere von den Parteien identifizierte Bestimmung eine Regelung im Sinne von Art. 1 Buchst. d erster und zweiter Halbsatz der Verordnung 2015/1589 dar, auf deren Grundlage die fragliche Maßnahme FFT gewährt wurde. Die Parteien berufen sich auch nicht auf Umstände, die in ihrer Gesamtheit darauf schließen lassen, dass der Sache nach eine Beihilferegelung vorliegt.

351 Sodann bezieht sich die fragliche Maßnahme nicht allgemein auf den Erlass von Steuervorbescheiden durch die Steuerbehörden, sondern auf einen Steuervorbescheid, der spezifisch und konkret FFT betrifft (vgl. Urteil vom 13. Dezember 2017, Griechenland/Kommission, T-314/15, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:903, Rn. 80 und 81). Es steht jedoch fest, dass mit dem fraglichen Steuervorbescheid die Höhe der Steuer bestimmt werden soll, die allein FFT nach den anwendbaren luxemburgischen Steuerbestimmungen zu entrichten hat, so dass dieser Steuervorbescheid ausschließlich die individuelle Situation von FFT betrifft. Demnach ergeben sich die wesentlichen Elemente der Beihilfemaßnahme und insbesondere die Tatbestandsmerkmale des Vorteils, nämlich die Billigung einer Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT auf der Grundlage einer Segmentierung des Eigenkapitals und die Anwendung verschiedener Renditesätze nach Maßgabe dieser Segmentierung, wodurch von einem marktbasierten Ergebnis abgewichen wird, nur aus dem fraglichen Steuervorbescheid und nicht aus den Bestimmungen des luxemburgischen Steuerrechts, auf dessen Grundlage der fragliche Steuervorbescheid erlassen worden sein soll.

352 Schließlich ergibt sich, wie das Großherzogtum Luxemburg in Beantwortung der mündlichen Fragen des Gerichts ausgeführt hat, jedenfalls aus den luxemburgischen Rechtsvorschriften selbst, dass die Steuerverwaltung über einen Spielraum bei der Beurteilung der Frage verfügt, welche Methode zur Berechnung der Besteuerungsgrundlage einer Gesellschaft, die einen Antrag auf Steuervorbescheid stellt, in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls die beste ist. Die luxemburgischen Steuerbehörden müssen nämlich, wenn sie Steuervorbescheide gewähren, in jedem Fall eine spezifische Analyse, die Anlass zu einer komplexen Würdigung gibt, vornehmen. Dieser Wertungsspielraum, über den die luxemburgische Verwaltung bei jedem Steuervorbescheid verfügt, schließt daher aus, dass der fragliche Steuervorbescheid nur eine Durchführungsmaßnahme einer Beihilferegelung darstellt.

353 Dabei ist der Umstand, dass der fragliche Steuervorbescheid keine isolierte Maßnahme, sondern einer von zahlreichen Steuervorbescheiden ist, die Unternehmen in Luxemburg gewährt wurden, für die Feststellung, dass der fragliche Steuervorbescheid, da er FFT einen Vorteil verschafft hat, eine Einzelbeihilfe an dieses Unternehmen darstellt, unerheblich.

354 Aus den vorstehenden Ausführungen und insbesondere den Rn. 345 und 350 oben folgt, dass der fragliche Steuervorbescheid weder eine Beihilferegelung noch eine aufgrund einer solchen Regelung gewährte Einzelbeihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. d erster und zweiter Halbsatz der Verordnung 2015/1589 darstellt. Zum einen enthält der fragliche Steuervorbescheid keine Bestimmung, auf deren Grundlage Beihilfen im Sinne von Art. 1 Buchst. d erster und zweiter Halbsatz der Verordnung 2015/1589 gewährt werden könnten. Zum anderen gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass dieser Steuervorbescheid auf der Grundlage einer solchen Bestimmung erlassen worden wäre.

355 Unter diesen Umständen ist somit festzustellen, dass der fragliche Steuervorbescheid eine Einzelbeihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. e der Verordnung 2015/1589 darstellt.

356 Dieses Ergebnis wird durch das weitere Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT nicht in Frage gestellt.

357 Erstens ist das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg, wonach die Kommission eine in Anwendung einer Beihilferegelung erlassene Beihilfe nicht habe in Frage stellen können, ohne zuvor die Regelung selbst in Frage zu stellen, als unbegründet zurückzuweisen, da der fragliche Steuervorbescheid nicht in Anwendung einer Beihilferegelung erlassen wurde.

358 Zweitens ist das Vorbringen von FFT, wonach der fragliche Steuervorbescheid die Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften in Luxemburg darstelle und die Kommission nicht bestimmt habe, welche Unternehmen sich mit FFT in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, und die erheblichen Unterschiede zwischen Gruppenunternehmen und eigenständigen Unternehmen nicht berücksichtigt habe, als ins Leere gehend zurückzuweisen. Dieses Vorbringen stellt nämlich nicht die Feststellung in Frage, dass die fragliche Maßnahme eine Ad-hoc-Einzelbeihilfe ist.

359 Nach alledem hat die Kommission jedenfalls fehlerfrei die Ansicht vertreten, dass der FFT durch den fraglichen Steuervorbescheid verschaffte Vorteil selektiv war, da die Voraussetzungen der Selektivitätsvermutung im vorliegenden Fall erfüllt waren.

360 Selbst wenn aber die Selektivitätsvermutung nicht gegolten hätte, ist jedenfalls darauf hinzuweisen, dass die Kommission den FFT durch den fraglichen Steuervorbescheid verschafften Vorteil auch bei der in den Rn. 334 bis 336 oben angeführten dreistufigen Prüfung für selektiv hielt. Wie bereits ausgeführt, besteht diese Prüfung darin, in einem ersten Schritt den relevanten Bezugsrahmen zu ermitteln, sodann in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die in Rede stehende Maßnahme von diesem Bezugsrahmen abweicht, und schließlich in einem dritten Schritt zu untersuchen, ob sich eine solche Abweichung mit der Natur und dem inneren Aufbau der den Bezugsrahmen bildenden Vorschriften rechtfertigen lässt. Die Kommission hat diese Prüfung vorgenommen, indem sie als Bezugsrahmen das allgemeine luxemburgische Körperschaftsteuersystem und hilfsweise Art. 164 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben heranzog.

361 Zum ersten und zweiten Schritt ist jedoch unabhängig von dem von der Kommission herangezogenen Bezugsrahmen, sei es das allgemeine Körperschaftsteuersystem oder Art. 164 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben, festzustellen, dass die Kommission davon ausgehen durfte, dass der Steuervorbescheid von den Vorschriften abwich, die jeweils den Bezugsrahmen bildeten. Wie nämlich in den Rn. 286 und 299 oben festgestellt, ist die Kommission – sowohl im Rahmen der Würdigung im Hinblick auf das allgemeine Körperschaftsteuersystem, die ihrer in erster Linie vertretenen Auffassung zugrunde liegt, als auch im Rahmen der Würdigung im Hinblick auf Art. 164 des Einkommensteuergesetzes und das Rundschreiben, die ihrer hilfsweise vertretenen Auffassung zugrunde liegt – zu Recht davon ausgegangen, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen Vorteil verschafft. Die Kommission hat allerdings, wie in Rn. 122 oben festgestellt, die Frage, ob ein Vorteil vorliegt, und die sich im Rahmen der Prüfung der Selektivität stellende Frage der Abweichung von den zuvor ermittelten Bezugsrahmen gemeinsam untersucht. Wie sie nämlich im 217. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt hat, geht die Frage, ob der fragliche Steuervorbescheid eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, mit der Feststellung eines Vorteils, der dem Begünstigten durch diese Maßnahme gewährt wird, einher.

362 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass das Vorbringen der Parteien, mit dem der von der Kommission ermittelte Bezugsrahmen beanstandet wird, ins Leere geht und das Vorbringen, mit dem die Würdigung der Kommission im Zusammenhang mit dem zweiten Schritt ihrer Prüfung – Abweichung vom Bezugsrahmen – beanstandet wird, als unbegründet zurückzuweisen ist.

363 Zum dritten Schritt ist zu bemerken, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss ausgeführt hat, dass weder das Großherzogtum Luxemburg noch FFT Gründe angeführt hätten, die die selektive Behandlung von FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids hätten rechtfertigen können. Auch sie selbst habe keinen Grund festgestellt, der die Vorzugsbehandlung, die FFT zugutegekommen sei, gerechtfertigt hätte (Erwägungsgründe 337 und 338 des angefochtenen Beschlusses).

364 Außerdem genügt, soweit FFT die Abweichung damit rechtfertigen will, dass der fragliche Steuervorbescheid im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe, der Hinweis, dass dieses Vorbringen auf einer unzutreffenden Prämisse beruht.

365 Zum Vorbringen von FFT, mit dem fraglichen Steuervorbescheid lasse sich eine Doppelbesteuerung vermeiden, ist, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, festzustellen, dass FFT weder vorträgt noch nachweist, dass eine Doppelbesteuerung nur durch den Erlass des fraglichen Steuervorbescheids vermieden werden konnte. Darüber hinaus steht die Frage der Doppelbesteuerung, wie die Kommission zutreffend anmerkt, jedenfalls in keinem Zusammenhang mit der Frage der Feststellung der Selektivität eines Vorteils und ist insoweit unerheblich.

366 Aus den Erwägungen in den Rn. 360 bis 365 oben ergibt sich daher, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie auf der Grundlage der Prüfung der Selektivität in drei Schritten die Selektivität der fraglichen Maßnahme bejahte.

367 Nach alledem ist die dritte Gruppe von Klagegründen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT, mit denen geltend gemacht wird, der FFT gewährte Vorteil sei nicht selektiv, insgesamt zurückzuweisen.

F. Zur vierten Gruppe von Klagegründen: Wettbewerbsbeschränkung

368 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, dass die Kommission unter Verstoß gegen die Art. 107 und 296 AEUV keinen Beweis irgendeiner tatsächlichen oder potenziellen Beschränkung des Wettbewerbs erbracht habe.

369 Zum einen tue die Kommission weder im 189. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses noch in den Erwägungsgründen 343 und 345 dieses Beschlusses dar, inwiefern die Befreiung von FFT von einer Steuerschuld, die diese normalerweise hätte begleichen müssen, bewirkt habe, die Position von FFT oder der Fiat/Chrysler-Gruppe auf irgendeinem Markt zu stärken. Zum anderen reiche der bloße pauschale Verweis im 189. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf die finanzielle Lage dieser Gruppe offenkundig nicht aus, um eine solche, auch nur potenzielle, Wirkung bejahen zu können.

370 FFT macht zudem geltend, dass die Kommission gegen die Art. 107 und 296 AEUV verstoßen habe, da sie im angefochtenen Beschluss die Auswirkungen des fraglichen Steuervorbescheids auf den Wettbewerb praktisch nicht untersucht habe.

371 Erstens habe sich die Kommission im 189. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses mit der Feststellung begnügt, dass der fragliche Steuervorbescheid die finanzielle Lage von FFT und die der Fiat/Chrysler-Gruppe gestärkt habe und daher den Wettbewerb habe verfälschen können.

372 Nach der Rechtsprechung sei eine Maßnahme nach ihren Wirkungen zu beurteilen und nicht nach ihren Zielen. Allein die Feststellung, dass die verringerte Steuerschuld in Luxemburg die Wettbewerbsfähigkeit der Fiat/Chrysler-Gruppe gestärkt habe, komme einer Verurteilung wegen des Ziels gleich, obwohl nur die Wirkung zähle. Die Kommission könne nicht stets davon ausgehen, dass der Wettbewerb verfälscht werde. Der vorliegende Sachverhalt sei komplex, und es müsse die Gesamtwirkung des fraglichen Steuervorbescheids auf die Gruppe berücksichtigt werden.

373 Selbst wenn aber FFT eine übertrieben niedrige Körperschaftsteuer in Luxemburg zugutegekommen wäre, habe sie, weil sie keine Dienstleistungen oder Güter an Dritte liefere, keine Wettbewerbsstellung auf einem Markt, dessen Wettbewerb verfälscht werden könnte.

374 Zweitens trägt FFT vor, dass die Ausführungen im 345. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, die nicht Teil der im angefochtenen Beschluss angestellten Untersuchung der Wirkungen auf den Wettbewerb seien, unrichtig seien.

375 Drittens macht FFT geltend, die Kommission habe sich bei ihrer Schlussfolgerung, dass der fragliche Steuervorbescheid den Wettbewerb beeinträchtigt habe, darauf gestützt, dass FFT weniger Körperschaftsteuer gezahlt habe als ein eigenständiges Unternehmen. Dies sei falsch.

376 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

377 In Bezug auf die von der Kommission festgestellte Beschränkung des Wettbewerbs, die die vierte Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe darstellt, ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im 189. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zunächst daran erinnert hat, dass bei einer vom Staat gewährten Maßnahme davon ausgegangen werde, dass sie den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe, wenn sie die Wettbewerbssituation des Begünstigten gegenüber seinen Wettbewerbern stärke. Sodann hat sie ausgeführt, dass der fragliche Steuervorbescheid, da er FFT von einer Steuerpflicht befreit habe, der sie im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems hätte nachkommen müssen, den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe, indem er die finanzielle Lage von FFT und der Fiat/Chrysler-Gruppe stärke.

378 Außerdem hat die Kommission in den Erwägungsgründen 343 bis 345 des angefochtenen Beschlusses, die den Begünstigten der beanstandeten Maßnahme betreffen, darauf hingewiesen, dass der fragliche Steuervorbescheid der Fiat/Chrysler-Gruppe als Ganzes zugutekomme, da nicht nur FFT, sondern die ganze Gruppe zusätzliche Mittel erhielten. Die Höhe der von FFT in Luxemburg entrichteten Steuern beeinflusse die Preisgestaltung bei den gruppeninternen Darlehen, die FFT den Unternehmen dieser Gruppe gewähre, da diese Preisgestaltung nach Maßgabe der durchschnittlichen Kapitalkosten der Gruppe erfolge. Verringerungen der von FFT zu entrichtenden Steuern führten daher zwangsläufig zu einer Verringerung der Preise für gruppeninterne Darlehen.

379 Wie in Rn. 178 oben dargelegt, muss die in Art. 296 AEUV vorgeschriebene Begründung nach ständiger Rechtsprechung dem Wesen des betreffenden Rechtsakts entsprechen und die Überlegungen des Organs, das den beanstandeten Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und der Unionsrichter seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann.

380 Angewandt auf die Qualifizierung einer Beihilfemaßnahme verlangt dieser Grundsatz, dass die Gründe angeführt werden, aus denen die betreffende Maßnahme nach Ansicht der Kommission in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt. Dabei hat die Kommission auch in den Fällen, in denen sich aus den Umständen, unter denen die Beihilfe gewährt worden ist, ergibt, dass sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, zumindest diese Umstände in der Begründung ihrer Entscheidung anzugeben (Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 89, und vom 30. April 2009, Kommission/Italien und Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, Rn. 49).

381 Was die Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung angeht, verfälschen nach der Rechtsprechung Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen (Urteile vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission, C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 30, und vom 3. März 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, Rn. 55).

382 Nach ständiger Rechtsprechung bedarf es für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung,

ob die Beihilfe geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen oder den Wettbewerb zu verfälschen (vgl. Urteil vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, EU:C:2006:8, Rn. 140 und die dort angeführte Rechtsprechung).

383 Was insbesondere Betriebsbeihilfen wie die in Rede stehende Beihilfe betrifft, so ergibt sich, wie die Kommission geltend macht, aus der Rechtsprechung, dass diese Beihilfen ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, und grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (vgl. Urteil vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 136 und die dort angeführte Rechtsprechung).

384 Im vorliegenden Fall geht aus den Erwägungsgründen 189, 343 und 345 des angefochtenen Beschlusses, deren Inhalt oben in den Rn. 377 und 380 wiedergegeben wird, hervor, dass die Kommission die Auffassung vertreten hat, dass FFT und die Gruppe, der sie angehöre, einen Vorteil erlangten, der sich aus einer Verringerung der Steuern ergebe, die ihre Wettbewerber nicht in Anspruch nehmen könnten und die somit ihre finanzielle Lage auf dem Markt stärke, so dass der fragliche Steuervorbescheid den Wettbewerb beschränke. Die Verminderung der Steuerbelastung von FFT infolge des fraglichen Steuervorbescheids gewähre der ganzen Gruppe zusätzliche Mittel, da sie zu einer Verringerung der Preise für gruppeninterne Darlehen führe. In Anbetracht der oben in den Rn. 379 bis 382 angeführten Rechtsprechung reichen diese Gesichtspunkte für die Feststellung aus, dass die Kommission die Umstände dargelegt hat, aus denen sie der Ansicht war, dass die fragliche Maßnahme geeignet war, den Wettbewerb zu beeinträchtigen und den Handel zu verfälschen. Insoweit ist daran zu erinnern, dass FFT, wie sich aus Rn. 7 oben ergibt, in Europa, ausgenommen Italien, niedergelassenen Unternehmen dieser Gruppe Treasury-Dienstleistungen und Finanzierungen zur Verfügung stellt.

385 Es ist daher festzustellen, dass die Kommission ihre Begründungspflicht nicht verletzt und keinen Beurteilungsfehler begangen hat, als sie zu dem Schluss gelangt ist, dass die fragliche Maßnahme den Wettbewerb auf dem Markt beschränken kann, da die entsprechende Verringerung der Steuer die finanzielle Lage von FFT und der Gruppe, der sie angehört, zulasten ihrer Wettbewerber verbessert.

386 Dieses Ergebnis wird durch das übrige Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg und von FFT nicht in Frage gestellt.

387 Erstens ist, soweit sich das Großherzogtum Luxemburg auf das Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004), beruft, darauf hinzuweisen, dass dieses Urteil des Gerichts, wie in Rn. 321 oben ausgeführt, vom Gerichtshof mit Urteil vom 25. Juli 2018, Kommission/Spanien u. a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), aufgehoben wurde.

388 Jedenfalls ist festzustellen, dass das Gericht im Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004), zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Beschluss der Kommission unzureichend begründet sei, da er die Gründe, aus denen der Vorteil, der den Investoren und nicht den Reedereien oder den Schiffswerften, die die Beihilfe erhalten hätten, verschafft worden sei, eine Wettbewerbsverfälschung darstellen könne, nicht hinreichend klar erkennen lasse. Der vorliegende Fall liegt jedoch anders, da der Vorteil FFT und der Gruppe, der sie angehört, gewährt wird. Daher erfordern die Umstände der vorliegenden Rechtssache keine andere Erläuterung als die, dass FFT und die Gesellschaften der Fiat/Chrysler-Gruppe durch die verminderte Steuerbelastung einen Vorteil erlangt hatten und der Wettbewerb auf den Märkten, auf denen die Gesellschaften der Fiat/Chrysler-Gruppe tätig waren, dadurch beeinträchtigt wurde.

389 Zweitens beruft sich FFT für ihr Vorbringen, die Kommission hätte den Sachverhalt eingehender prüfen müssen, auf drei Urteile.

390 Als Erstes ist hinsichtlich der Urteile vom 17. September 1980, Philip Morris/Kommission (730/79, EU:C:1980:209, Rn. 11), und vom 15. Juni 2000, Alzetta u. a./Kommission (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98 und T-23/98, EU:T:2000:151, Rn. 80), darauf hinzuweisen, dass, anders als FFT vorträgt, die Kommission in diesen Rechtssachen zwar den relevanten Markt, den früheren Zustand des Wettbewerbs und das Ziel der Beihilfe spezifisch bestimmt hat, sich aus diesen Urteilen jedoch nicht ergibt, dass die Kommission systematisch eine solche Analyse durchführen muss, wenn sie die Gründe darlegt, aus denen die fragliche Maßnahme den Wettbewerb verfälscht. Wie oben in Rn. 384 festgestellt, hat die Kommission die Gründe genannt, aus denen die fragliche Maßnahme eine Betriebsbeihilfe war, die es FFT und den Gesellschaften der Fiat/Chrysler-Gruppe gestattete, einen Vorteil zu erlangen und ihre finanzielle Lage zu stärken, und FFT erlaubte, die Preise für gruppeninterne Darlehen zu verringern.

391 Außerdem hat die Kommission – anders als es in der Rechtssache, in der das Urteil vom 24. Oktober 1996, Deutschland u. a./Kommission (C-329/93, C-62/95 und C-63/95, EU:C:1996:394), ergangen ist, in dem der Gerichtshof die Entscheidung der Kommission mangels ausreichender Begründung für nichtig erklärt hat, und in der Rechtssache, die dem Urteil vom 13. März 1985, Niederlande und Leeuwarder Papierwarenfabriek/Kommission (296/82 und 318/82, EU:C:1985:113), zugrunde lag, der Fall war – hier durchaus dargelegt, aus welchen Gründen sie eine Wettbewerbsbeschränkung bejaht hat.

392 Dieses Vorbringen ist daher als unbegründet zurückzuweisen.

393 Drittens genügt, soweit FFT geltend macht, dass eine Maßnahme nach ihren Wirkungen und nicht nach ihren Zielen zu beurteilen sei, der Hinweis, dass nach der oben in Rn. 118 angeführten Rechtsprechung eine Beihilfe den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen muss. Im vorliegenden Fall hat die Kommission jedoch, wie oben in Rn. 384 ausgeführt, zutreffend festgestellt, dass die fragliche Maßnahme zu einer Wettbewerbsverfälschung führte.

394 Viertens ist, soweit FFT vorträgt, die Kommission habe sich für ihre Schlussfolgerung, dass der fragliche Steuervorbescheid den Wettbewerb beeinträchtigt habe, auf die falsche Annahme gestützt, dass FFT weniger Körperschaftsteuer gezahlt habe als ein eigenständiges Unternehmen, dieses Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen. Die Kommission war nämlich zu Recht der Ansicht, dass FFT ein Steuervorteil zugutekommen ist, so dass sie den Schluss ziehen durfte, dass dieser Vorteil geeignet ist, den Wettbewerb auf den Märkten zu verfälschen, auf denen FFT und die Gruppe, der sie angehört, tätig sind.

395 Fünftens ist, soweit FFT geltend macht, dass sie, weil sie keine Dienstleistungen oder Güter an Dritte liefere, selbst unter der Annahme, dass ihr eine übertrieben niedrige Körperschaftsteuer in Luxemburg zugutegekommen sei, keine Wettbewerbsstellung auf einem Markt habe, dessen Wettbewerb verfälscht werden könnte, oder dass die Güter und Dienstleistungen, die die Gesellschaften der Gruppe anböten, marktkonform seien, ist dieses Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen. Da FFT nämlich eine Verringerung ihrer steuerlichen Belastung zugutekommt, ist sie in der Lage, die Tätigkeiten der anderen Gesellschaften der Gruppe zu geringeren Kosten zu finanzieren, so dass der Wettbewerb auf den Märkten, auf denen diese Gesellschaften tätig sind, verfälscht wird.

396 Sechstens macht FFT geltend, dass die Ausführungen im 345. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, die nicht Teil der im angefochtenen Beschluss angestellten Untersuchung der Wirkungen auf den Wettbewerb seien, unrichtig seien. Die Kommission habe zu Unrecht die Ansicht vertreten, dass ein Zusammenhang zwischen der Höhe der von FFT in Luxemburg entrichteten Steuern und der Höhe der Zinsen bestehe, die für die Darlehen von FFT an die Gesellschaften der Fiat/Chrysler-Gruppe gelte. Insoweit genügt die Feststellung, dass es, wie im Übrigen FFT selbst einräumt, für die Feststellung, dass eine Wettbewerbsbeschränkung vorliegt, unerheblich wäre, wenn der Kommission bei der zu berücksichtigenden Höhe der Zinsen ein Fehler unterlaufen wäre. Dieses Vorbringen ist daher als ins Leere gehend zurückzuweisen.

397 Siebtens ist, soweit FFT geltend macht, es bestehe eine Ähnlichkeit zwischen der vom Gerichtshof im Urteil vom 30. April 2009, Kommission/Italien und Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), für nichtig erklärten Entscheidung und der vorliegenden Rechtssache, dieses Vorbringen, das FFT im Rahmen des zweiten Teils des ersten Klagegrundes nicht geltend gemacht hat, als unbegründet zurückzuweisen. Denn der Gerichtshof hat, wie die Kommission vorträgt, in jener Rechtssache festgestellt, dass die fragliche Beihilfe keine Betriebsbeihilfe darstellt. Außerdem hat FFT die von der Kommission im vorliegenden Fall angeführte Rechtsprechung, wonach Betriebsbeihilfen grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen, nicht in Frage gestellt. FFT weist auch nicht nach, dass diese Vermutung hier nicht gelten würde.

398 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen sind die Klagegründe des Großherzogtums Luxemburg und von FFT, wonach die Kommission das Vorliegen einer Wettbewerbsbeschränkung nicht nachgewiesen habe, zurückzuweisen.

G. Zur fünften Gruppe von Klagegründen: Rückforderung der Beihilfe

399 Diese Gruppe von Klagegründen, die das Großherzogtum Luxemburg hilfsweise geltend macht, betrifft die Rückforderung der Beihilfe und gliedert sich in zwei Teile.

1. Zum ersten Teil: Verstoß gegen die Verordnung 2015/1589, da die Rückforderung der angeblichen Beihilfe mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit unvereinbar sei

400 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, die Kommission habe gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 verstoßen, als sie die Rückforderung der angeblichen Beihilfe angeordnet habe.

401 Irland schließt sich dieser Auffassung des Großherzogtums Luxemburg an.

402 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

403 Es ist daran zu erinnern, dass Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 vorsieht:

„In Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen entscheidet die Kommission, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern … Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde.“

404 Im angefochtenen Beschluss hat die Kommission zunächst darauf hingewiesen, dass sie nach Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 verpflichtet sei, die Rückforderung aller rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen anzuordnen, es sei denn, dass diese Rückforderung gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde (Erwägungsgründe 354 und 355 des angefochtenen Beschlusses). Sodann hat sie ausgeführt, dass die Argumente des Großherzogtums Luxemburg, wonach die Rückforderung die Grundsätze des berechtigten Vertrauens und der Rechtssicherheit verletze, unbegründet seien (364. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Was zum einen den Vertrauensschutz betreffe, so habe sie dem Großherzogtum Luxemburg oder FFT keine präzisen Zusicherungen gegeben (Erwägungsgründe 356 bis 358 des angefochtenen Beschlusses). Was zum anderen den Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit angehe, so gebe es keine früheren Beschlüsse, die zu Unsicherheit darüber hätten führen können, dass Steuervorbescheide zur Gewährung einer staatlichen Beihilfe führen könnten. Nach der Rechtsprechung sei sie insbesondere auch nicht verpflichtet, die genaue Höhe der zurückzufordernden Beihilfe anzugeben (Erwägungsgründe 360 bis 363 des angefochtenen Beschlusses).

405 Nach der Rechtsprechung gebietet der Grundsatz der Rechtssicherheit, der ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts ist, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt und die unter das Unionsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen voraussehbar sein müssen (Urteil vom 15. Februar 1996, Duff u. a./Kommission, C-63/93, EU:C:1996:51, Rn. 20).

406 Im vorliegenden Fall ist erstens, soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, dass nach Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 die Rückforderung nicht angeordnet werden dürfe, da sie gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoße, festzustellen, dass die Rechtsnorm, die zum Erlass des angefochtenen Beschlusses geführt hat, nämlich Art. 107 AEUV, und die vier Voraussetzungen für das Vorliegen einer solchen Beihilfe, die oben in Rn. 118 angeführt sind, klar und bestimmt sind.

407 Für den Begriff der staatlichen Beihilfe ist darauf abzustellen, welche Auswirkungen die Maßnahme auf die Wettbewerbsstellung des durch sie Begünstigten hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 87). Daraus ergibt sich, dass Art. 107 AEUV jede Beihilfemaßnahme verbietet, unabhängig von ihrer Form oder der zur Gewährung einer solchen Beihilfe verwendeten Regelungstechnik (vgl. in diesem Sinne 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. 79).

408 Folglich besteht kein Zweifel, dass jede öffentlich-rechtliche Maßnahme – wie ein Steuervorbescheid –, die die Voraussetzungen des Art. 107 AEUV erfüllt, grundsätzlich verboten ist und Gegenstand einer Rückzahlungsanordnung sein muss.

409 Zweitens ist jedenfalls festzustellen, dass, wie die Kommission vorgetragen hat, keine objektive Tatsache vorliegt, die dem Großherzogtum Luxemburg oder FFT den Schluss erlauben würde, dass die Kommission Art. 107 AEUV nicht auf Steuervorbescheide anwenden würde. Zum einen ergibt sich aus den in Fn. 71 des angefochtenen Beschlusses angeführten Entscheidungen der Kommission, deren Richtigkeit das Großherzogtum Luxemburg nicht bestreitet, dass die Kommission in der Vergangenheit die Vereinbarkeit von Steuervorbescheiden mit Art. 107 AEUV geprüft hat. Zum anderen bestreitet das Großherzogtum Luxemburg nicht, dass die Kommission bereits einzelne Steuermaßnahmen geprüft und den Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen hat, um die Rückforderung von Beihilfen anzuordnen.

410 Unter diesen Umständen kann die bloße Anwendung von Art. 107 AEUV auf den fraglichen Steuervorbescheid keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit darstellen. Folglich kann kein Verstoß gegen diesen Grundsatz geltend gemacht werden, um zu rechtfertigen, dass die sich aus dem fraglichen Steuervorbescheid ergebende Beihilfe in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 nicht zurückgefordert wird.

411 Die übrigen Argumente des Großherzogtums Luxemburg vermögen nicht zu überzeugen.

412 Zunächst ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg vorträgt, dass das von der Kommission verwendete Prüfungsschema der Steuerbemessungsgrundlage von FFT nicht hinreichend vorhersehbar gewesen sei, dass Flexibilität erforderlich sei und keine wirklichkeitsfremde Genauigkeit verlangt werden dürfe und dass nicht von Bösgläubigkeit auszugehen sei, daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen über einen Wertungsspielraum verfügen und die Kommission nur dann, wenn sie bei der Bestimmung dieser Preise einen Fehler in dem Sinne feststellt, dass diese Verrechnungspreise einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis nicht entsprechen, das Vorliegen einer Beihilfe feststellen darf (siehe oben, Rn. 204). Im vorliegenden Fall hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission schließen durfte, dass das Großherzogtum Luxemburg mit dem fraglichen Steuervorbescheid Fehler in der Methode zur Ermittlung der Vergütung von FFT gebilligt hat, die von solcher Art sind, dass sie es nicht gestatteten, zu einem Verrechnungspreis zu gelangen, der die Preise widerspiegelte, die unter Marktbedingungen ausgehandelt worden wären. Unter diesen Umständen kann man nicht davon ausgehen, dass die

Kommission eine wirklichkeitsfremde Genauigkeit verlangt hat oder dass ihr Prüfungsschema unvorhersehbar war. Das Großherzogtum Luxemburg kann sich daher nicht mit Erfolg darauf berufen, dass es nicht vorhersehbar gewesen sei, dass die Kommission das Vorliegen einer Beihilfe feststelle und ihre Rückforderung anordne.

413 Sodann genügt, soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, dass seine Praxis der Steuervorbescheide im Einklang mit dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und den OECD-Leitlinien stehe, der Hinweis, dass die Kommission festgestellt hat, dass das Großherzogtum Luxemburg mit dem fraglichen Steuervorbescheid, der bei ihr nicht angemeldet worden sei, eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV gewährt habe. Damit hat sie zum einen die Praxis der Steuervorbescheide als solche nicht in Frage gestellt. Zum anderen ist die Frage, ob eine staatliche Beihilfe vorliegt, anhand der in Art. 107 AEUV vorgesehenen Kriterien zu prüfen. Unter diesen Umständen ändert die Tatsache, dass der Rat der Europäischen Union oder die OECD Vorschriften über Verrechnungspreise genehmigt haben, die für die Kommission nicht bindend sind, nichts an der Feststellung, dass der fragliche Steuervorbescheid FFT einen selektiven Vorteil gewährt.

414 Außerdem bringen das Großherzogtum Luxemburg und Irland vor, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es erfordern könne, die Rückwirkung eines Rechtsakts zu beschränken, wenn erhebliche wirtschaftliche Risiken vorlägen und die Beteiligten gutgläubig seien. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Soweit das Großherzogtum Luxemburg damit jedoch die Rückforderung der fraglichen Beihilfemaßnahme beanstanden will, genügt der Hinweis, dass eine Rückforderungsanordnung keine rückwirkende Anwendung eines Rechtsakts ist. Die Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe im Wege der Rückforderung ist nämlich die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit und zielt auf die Wiederherstellung der früheren Lage ab (Urteil vom 19. Oktober 2005, CDA Datenträger Albrechts/Kommission, T-324/00, EU:T:2005:364, Rn. 77 und die dort angeführte Rechtsprechung).

415 Soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, dass der angefochtene Beschluss schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen oder schwerwiegende Störungen für es und für andere Mitgliedstaaten bedeute, wie das u. a. von Vertretern der Vereinigten Staaten von Amerika dargelegt worden sei, ist zum einen jedenfalls festzustellen, dass Art. 16 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 nicht vorsieht, dass eine für unvereinbar erklärte Beihilfe aus einem solchen Grund nicht zurückgefordert werden könnte. Zum anderen lässt keines der Argumente des Großherzogtums Luxemburg den Schluss zu, dass es solch schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen gibt. Es ist nämlich klar, dass die Rückforderung der fraglichen Maßnahme als solche keine negativen wirtschaftlichen Wirkungen für das Großherzogtum Luxemburg haben kann, da die zurückgeforderten Beträge seinen öffentlichen Finanzen zugewiesen sind. Ferner kann, anders als das Großherzogtum Luxemburg offenbar meint, die Rückforderung der Beihilfe, die FFT in Anwendung des fraglichen Steuervorbescheids erhalten hat, von FFT als solche nicht unmittelbar dazu führen, dass „eine sehr große Zahl von Steuervorbescheiden im Großherzogtum Luxemburg und möglicherweise Tausende solcher Bescheide in allen anderen Mitgliedstaaten“ in Frage gestellt werden. Der bloße Umstand, dass die Kommission einen Steuervorbescheid in Frage gestellt hat, der einem Unternehmen einen selektiven Vorteil gewährt, bedeutet nämlich nur, dass dieser unter Verstoß gegen Art. 107 AEUV erlassene Steuervorbescheid Gegenstand einer Rückforderung sein wird, aber nicht, dass alle Steuervorbescheide, einschließlich derjenigen, die keine staatlichen Beihilfen darstellen, Gegenstand einer Rückforderung sein werden.

416 Daher ist nicht davon auszugehen, dass der angefochtene Beschluss neue oder schwerwiegende Folgen für die internationale Besteuerung hat, da die Kommission immer befugt war, zu prüfen, ob eine steuerliche Maßnahme eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV darstellt.

417 Schließlich ist, soweit Irland im Wesentlichen vorträgt, die Kommission dürfe, wenn sie den Beihilfebetrag nicht bestimme, nicht, wie sie es im angefochtenen Beschluss getan habe, nahelegen, dass sich der Mitgliedstaat für diese Bestimmung an sie wende, lediglich festzustellen, dass das

Großherzogtum Luxemburg im vorliegenden Fall weder vorbringt noch nachweist, dass die Ausführungen der Kommission zur Methode der Berechnung der von FFT geschuldeten Steuer im 311. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses so ungenau gewesen seien, dass es ihm unmöglich gewesen sei, die Höhe der erhaltenen Beihilfe zu berechnen, ohne sich an die Kommission zu wenden, so dass der angefochtene Beschluss eine Rechtsunsicherheit geschaffen habe. Im Gegenteil erkennt das Großherzogtum Luxemburg an, die zurückzufordernde Beihilfe auf 23,1 Mio. Euro geschätzt zu haben. Dieses Argument ist daher als unbegründet zurückzuweisen.

418 Nach alledem ist der erste Teil der die Rückforderung betreffenden Gruppe von Klagegründen als unbegründet zurückzuweisen.

2. Zum zweiten Teil: Verstoß gegen die Verordnung 2015/1589, da die Rückforderung der angeblichen Beihilfe gegen die Verteidigungsrechte verstoße

419 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, dass eine Beihilfe, wenn ihre Höhe nicht geschätzt werden könne, nach der Entscheidungspraxis der Kommission nicht zurückzufordern sei. Wenn es nicht möglich sei, die Beihilfe genau zu quantifizieren, oder keine Parameter bestünden, die es einem Mitgliedstaat ermöglichten, die Beihilfe in Zusammenarbeit mit der Kommission genau zu quantifizieren, würden nämlich seine Verteidigungsrechte verletzt, was ein Hindernis für die Rückforderung darstelle.

420 Insoweit weist das Großherzogtum Luxemburg darauf hin, dass es zwar von der Begünstigten der angeblichen Beihilfe die Zahlung eines Betrags auf ein Sperrkonto verlangt habe. Dieser Betrag sei nach den Angaben der Kommission im 311. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses berechnet worden, begleitet von der Klarstellung, dass diese Berechnung unbeschadet der Beanstandung der von der Kommission verwendeten Methode sei. Allerdings sei diese Berechnung völlig künstlich, da es unmöglich sei, die angebliche Beihilfe genau zu bestimmen, „es sei denn, es würden die völlig willkürlichen Beurteilungen herangezogen, die die Kommission im vorliegenden Fall vorgenommen“ habe. Es gebe nämlich laut der OECD und der Kommission keinen richtigen Verrechnungspreis, sondern nur eine große Bandbreite richtiger Preise. Außerdem habe das Großherzogtum Luxemburg keinen plausiblen Spielraum, um von der Methode abzuweichen, die die Kommission im angefochtenen Beschluss vorschlage.

421 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

422 Im angefochtenen Beschluss hat die Kommission zunächst im 367. Erwägungsgrund darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung das Unionsrecht nicht verlange, den genauen Betrag der zu erstattenden Beihilfe festzusetzen, sondern es genüge, dass der Beschluss der Kommission Angaben enthalte, die es seinem Adressaten ermöglichten, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu bestimmen. Sie hat sodann erläutert, dass sie im 311. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses eine Methode bestimmt habe, die geeignet sei, den selektiven Vorteil, der FFT gewährt worden sei, zu beseitigen, wenn das Großherzogtum Luxemburg weiterhin die TNMM verwende; das Großherzogtum Luxemburg könne aber vor dem Datum der Durchführung des vorliegenden Beschlusses auch eine andere Methode verwenden (Erwägungsgründe 367 bis 369 des angefochtenen Beschlusses).

423 Im vorliegenden Fall ist erstens festzustellen, dass das Großherzogtum Luxemburg die Beurteilung der Kommission nicht beanstandet, wonach sich aus dem Urteil vom 18. Oktober 2007, Kommission/Frankreich (C-441/06, EU:C:2007:616, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), ergibt, dass ein Beschluss der Kommission nicht zwangsläufig den Betrag der zurückzufordernden Beihilfe anzugeben hat, wenn er Angaben enthält, die es dem Mitgliedstaat ermöglichen, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu bestimmen.

424 Zweitens macht das Großherzogtum Luxemburg nicht geltend, dass der angefochtene Beschluss im vorliegenden Fall keine Angaben enthielte, die es ihm ermöglichten, den zurückzufordernden Betrag selbst zu bestimmen. So erkennt es nämlich zum einen an, diesen Betrag im Hinblick auf seine Rückforderung von FFT berechnet und mit 23,1 Mio. Euro veranschlagt zu haben. Zum anderen ist es keineswegs der Auffassung, dass die von der Kommission herangezogene Berechnungsmethode ungenau wäre, sondern macht im Wesentlichen lediglich geltend, dass diese Methode ihm nicht den „plausiblen Spielraum [einräume], um von der dogmatischen Position der Kommission abzuweichen“. Damit erkennt das Großherzogtum Luxemburg zumindest implizit an, dass diese Methode hinreichend genau ist, um es ihm zu ermöglichen, den Betrag der zurückzufordernden Beihilfe zu berechnen.

425 Unter diesen Umständen kann der Kommission nicht vorgeworfen werden, die Verteidigungsrechte des Großherzogtums Luxemburg verletzt zu haben, indem sie im angefochtenen Beschluss den Betrag der zurückzufordernden Beihilfe nicht angegeben hat.

426 Keines der vom Großherzogtum Luxemburg vorgebrachten Argumente kann dieses Ergebnis in Frage stellen.

427 Zunächst ist, soweit das Großherzogtum Luxemburg geltend macht, der Umstand, dass es von FFT verlangt habe, einen Betrag von 23,1 Mio. Euro auf ein Sperrkonto zu überweisen, ändere nichts daran, dass es die von der Kommission verwendete Berechnungsmethode beanstande, dieses Argument als ins Leere gehend zurückzuweisen. Das Großherzogtum Luxemburg weist nämlich nicht nach, dass der angefochtene Beschluss so ungenau wäre, dass es nicht in der Lage wäre, den zurückzufordernden Betrag zu bestimmen. Es beanstandet nämlich lediglich die von der Kommission für die Berechnung des Betrags der zurückzufordernden Beihilfe verwendete Methode, die es als willkürlich einstuft. Die Frage, ob die Methode richtig ist, steht jedoch in keinem Zusammenhang mit der Verletzung der Verteidigungsrechte, die mit dem zweiten Teil der fünften Gruppe von Klagegründen gerügt wird.

428 Sodann genügt zum Vorbringen des Großherzogtums Luxemburgs, der angefochtene Beschluss verstoße dadurch, dass er eine „große Bandbreite“ möglicher Beträge bestimme, gegen das Erfordernis, den Beihilfebetrag relativ genau zu bestimmen, zum einen der Hinweis, dass die Kommission, indem sie eine Methode festlegte, die das Großherzogtum Luxemburg befolgte, die in der oben in Rn. 423 angeführten Rechtsprechung aufgestellte Bedingung erfüllt hat, wonach die Methode es ermöglichen muss, ohne Schwierigkeiten den zurückzufordernden Betrag zu bestimmen. Zum anderen betrifft die von der Kommission vorgeschlagene Bandbreite nicht den Betrag der zurückzufordernden Beihilfe, sondern den Betrag, den sie für die Steuerbemessungsgrundlage von FFT als angemessen ansieht. Eine solche Angabe ist jedoch hinreichend genau, um es dem Großherzogtum Luxemburg zu ermöglichen, den Betrag der zurückzufordernden Beihilfe zu berechnen. Außerdem kann der Umstand, dass die Kommission darauf hinwies, dass andere Methoden zu anderen Beträgen führen könnten und dass die Möglichkeit bestehe, eine andere Methode der Berechnung des zurückzufordernden Betrags vorzuschlagen, weder in Frage stellen, dass der angefochtene Beschluss hinreichend genaue Angaben zur Rückforderung enthält, noch für sich genommen die Rückforderung der Beihilfe verhindern.

429 Unter diesen Umständen ist der zweite Teil der die Rückforderung betreffenden fünften Gruppe von Klagegründen und damit diese Gruppe von Klagegründen insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.

430 Nach alledem sind die Klagen in den Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 abzuweisen.

I. Kosten

A. In der Rechtssache T-755/15

431 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Großherzogtum Luxemburg unterlegen ist, sind ihm gemäß dem Antrag der Kommission neben seinen eigenen Kosten die Kosten der Kommission aufzuerlegen.

432 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Irland trägt daher seine eigenen Kosten.

B. In der Rechtssache T-759/15

433 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da FFT unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Kommission neben ihren eigenen Kosten die Kosten der Kommission aufzuerlegen.

434 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Irland trägt daher seine eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Rechtssachen T-755/15 und T-759/15 werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.**

2. **Die Klagen werden abgewiesen.**

3. **Das Großherzogtum Luxemburg trägt neben seinen eigenen Kosten die Kosten, die der Europäischen Kommission in der Rechtssache T-755/15 entstanden sind.**

4. **Fiat Chrysler Finance Europe trägt neben ihren eigenen Kosten die Kosten, die der Kommission in der Rechtssache T-759/15 entstanden sind.**

5. **Irland trägt seine eigenen Kosten.**

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 24. September 2019.

Unterschriften

Inhaltsverzeichnis