



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

8 november 2022 *

„Hogere voorziening – Staatssteun – Door het Groothertogdom Luxemburg ten uitvoer gelegde steunmaatregel – Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt en onrechtmatig wordt verklaard en terugvordering ervan wordt gelast – Fiscale ruling (*advance tax ruling*) – Voordeel – Selectiviteit – Zakelijkheidsbeginsel – Referentiekader – Toepasselijk nationaal recht – Zogenaemde „normale” belastingheffing”

In de gevoegde zaken C-885/19 P en C-898/19 P,

betreffende twee hogere voorzieningen krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, ingesteld op 4 december 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, gevestigd te Luxemburg (Luxemburg), vertegenwoordigd door N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advocat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, en A. Thomson, solicitor,

rekwirante (C-885/19 P)

verzoekster in eerste aanleg (C-898/19 P),

Ierland, vertegenwoordigd door M. Browne, A. Joyce en J. Quaney als gemachtigden, bijgestaan door B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, en S. Kingston, SC,

rekwirant (C-898/19 P)

intervenient in eerste aanleg (C-885/19 P),

andere partijen in de procedure:

Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door A. Germeaux en T. Uri als gemachtigden, bijgestaan door J. Bracker, A. Steichen en D. Waelbroeck, avocats,

verzoeker in eerste aanleg (C-898/19 P),

Europese Commissie, vertegenwoordigd door P.-J. Loewenthal en B. Stromsky als gemachtigden,

verweerster in eerste aanleg (C-885/19 P en C-898/19 P),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, L. Bay Larsen, vicepresident, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan en P. G. Xuereb, kamerpresidenten, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (rapporteur), I. Ziemele en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 mei 2021,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 2021,

het navolgende

Arrest

- 1 Met hun respectieve hogere voorzieningen verzoeken Fiat Chrysler Finance Europe, voorheen Fiat Finance and Trade Ltd (hierna: „FFT”) (C-885/19 P), en Ierland (C-898/19 P) om vernietiging van het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 24 september 2019, Luxemburg en Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (T-755/15 en T-759/15, EU:T:2019:670; hierna: „bestreden arrest”), waarbij hun beroepen tot nietigverklaring van besluit (EU) 2016/2326 van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) door Luxemburg ten gunste van Fiat ten uitvoer gelegd (PB 2016, L 351, blz. 1; hierna: „litigieus besluit”), werden verworpen.

I. Voorgeschiedenis van het geding

- 2 Ten behoeve van de onderhavige procedure kan de voorgeschiedenis van het geding, zoals uiteengezet in de punten 1 tot en met 46 van het bestreden arrest, als volgt worden samengevat.

A. Door de Luxemburgse belastingautoriteiten aan FFT toegekende ruling

- 3 Bij brief van 14 maart 2012 heeft de belastingadviseur van FFT de Luxemburgse belastingautoriteiten verzocht om in te stemmen met een overeenkomst inzake verrekenprijzen.
- 4 Op 3 september 2012 hebben de Luxemburgse belastingautoriteiten een ruling vastgesteld ten gunste van FFT (hierna: „betrokken ruling”). Deze ruling was vervat in een brief waarin was vermeld dat „met betrekking tot de brief van 14 maart 2012 over de groepsinterne financieringsactiviteiten van FFT [werd] bevestigd dat de analyse van de verrekenprijzen [was] verricht overeenkomstig circulaire 164/2 van 28 januari 2011 en [voldeed] aan het zakelijkheidsbeginsel”.

B. Administratieve procedure bij de Commissie

- 5 Op 19 juni 2013 heeft de Europese Commissie het Groothertogdom Luxemburg een eerste verzoek gestuurd om gedetailleerde inlichtingen over de nationale rulingpraktijken. Dit eerste verzoek om inlichtingen werd gevolgd door een groot aantal uitwisselingen tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Commissie, totdat laatstgenoemde op 24 maart 2014 een besluit heeft vastgesteld waarbij zij het Groothertogdom Luxemburg gelastte om haar inlichtingen te verstrekken.
- 6 Op 11 juni 2014 heeft de Commissie voor de betrokken ruling de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid.

C. Litigieus besluit

- 7 Op 21 oktober 2015 heeft de Commissie het litigieuze besluit vastgesteld.

1. Beschrijving door de Commissie van de betrokken ruling

- 8 In afdeling 2 van het litigieuze besluit („Beschrijving van de maatregel”), gaf de Commissie in de eerste plaats een beschrijving van FFT, begunstigde van de betrokken ruling, die deel uitmaakte van het automobielconcern Fiat/Chrysler (hierna: „Fiat/Chrysler-groep”). Zij gaf aan dat FFT treasury- en financieringsdiensten verrichtte voor de in Europa gevestigde vennootschappen van dit concern, met uitzondering van die in Italië, en dat zij opereerde vanuit Luxemburg, waar zij haar zetel had. De Commissie preciseerde dat FFT met name actief was op het gebied van financiering via de markt en het beleggen van liquide middelen, het onderhouden van betrekkingen met marktspelers in de financiële sector, coördinatiediensten voor en financieel advies ten behoeve van groepsondernemingen, kasbeheerdiensten ten behoeve van groepsondernemingen, onderlinge kortetermijn- of middellangetermijnfinanciering en coördinatie met de andere financieringsmaatschappijen (overwegingen 34-51 van het litigieuze besluit).
- 9 In de tweede plaats gaf de Commissie aan dat de betrokken ruling volgde op de brief van 14 maart 2012 van de belastingadviseur van FFT aan de Luxemburgse belastingdienst, met daarin een verzoek om goedkeuring van een akkoord over de verrekenprijzen, en op een rapport over verrekenprijzen, met een analyse van de verrekenprijzen die de belastingadviseur had gemaakt ter ondersteuning van het verzoek van FFT tot goedkeuring van de rulingsaanvraag (overwegingen 9, 53 en 54 van het litigieuze besluit).
- 10 De Commissie beschreef de betrokken ruling als de instemming met een methode om binnen de Fiat/Chrysler-groep winst toe te rekenen aan FFT, waardoor FFT jaarlijks het bedrag aan vennootschapsbelasting kon bepalen dat zij aan het Groothertogdom Luxemburg moest betalen. Zij preciseerde dat de ruling bindend was gedurende een periode van vijf jaar, te rekenen vanaf het belastingjaar 2012 tot en met het belastingjaar 2016 (overwegingen 52 en 54 van het litigieuze besluit).

2. Beschrijving van de Luxemburgse regels en van de OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

- 11 De Commissie gaf aan dat de betrokken ruling was vastgesteld op grond van artikel 164, lid 3, van de code des impôts sur les revenus (Luxemburgs wetboek van inkomstenbelasting; hierna: „belastingwetboek”) en van circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises (circulaire L.I.R. nr. 164/2 van de directeur van de Luxemburgse belastingen; hierna: „circulaire nr. 164/2”) van 28 januari 2011. In dit verband merkte de Commissie op dat dit artikel de vastlegging in het Luxemburgse recht vormde van het zakelijkheidsbeginsel, volgens hetwelk transacties tussen vennootschappen van dezelfde groep (hierna: „geïntegreerde vennootschappen” of „geïntegreerde ondernemingen”) moeten worden vergoed alsof zij waren aangegaan door onafhankelijke vennootschappen die in vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen (hierna: „onafhankelijke vennootschappen” of „onafhankelijke ondernemingen”). Voorts heeft zij opgemerkt dat circulaire nr. 164/2 met name verduidelijkte hoe een zakelijke vergoeding moest worden vastgesteld, meer bepaald voor de financieringsmaatschappijen van groepen (overwegingen 74-83 van het litigieuze besluit).
- 12 Voorts gaf de Commissie een uiteenzetting van de beginselen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten, vastgesteld door de commissie belastingzaken van de OESO (hierna: „OESO-richtsnoeren”), en gaf zij aan dat de verrekenprijzen verwezen naar de prijzen die in rekening worden gebracht voor commerciële transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde groep van ondernemingen. Zij betoogde dat, om te vermijden dat multinationale vennootschappen er een financieel belang bij zouden hebben om zo min mogelijk winst toe te rekenen aan gebieden waar hun winst zwaarder wordt belast, de belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen de geïntegreerde vennootschappen hadden mogen aanvaarden wanneer de transacties, overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel, waren vergoed alsof zij waren aangegaan door onafhankelijke vennootschappen die in vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen (overwegingen 84-87 van het litigieuze besluit).
- 13 Voorts herinnerde de Commissie eraan dat de OESO-richtsnoeren vijf methoden vermelden waarmee tot een benadering van zakelijke prijzen voor transacties en winsttoerekening tussen geïntegreerde vennootschappen kan worden gekomen. Volgens de Commissie waren echter slechts twee van deze methoden in casu relevant, namelijk de „comparable uncontrolled price method” (methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs) en de „transactional net margin method” (methode van de transactionele nettomarge) (overwegingen 88 en 89 van het litigieuze besluit).

3. Beoordeling van de betrokken ruling

- 14 In afdeling 7 (overwegingen 185-347) van het litigieuze besluit heeft de Commissie uiteengezet waarom de betrokken ruling volgens haar voldeed aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU om te worden aangemerkt als staatssteun in de zin van die bepaling.
- 15 Wat meer in het bijzonder de voorwaarde betreft van het bestaan van een selectief voordeel, was de Commissie van mening dat de betrokken ruling een dergelijk voordeel verleende aan FFT, aangezien deze had geleid tot een vermindering van de door betrokkene in Luxemburg verschuldigde belasting, doordat werd afgeweken van de belasting die FFT krachtens het reguliere vennootschapsbelastingstelsel had moeten betalen (overweging 190 van het litigieuze besluit). Zij is tot die conclusie gekomen na een gelijktijdig onderzoek van het voordeel en de

selectiviteit. Dit onderzoek was gestructureerd volgens de drie door het Hof gedefinieerde stappen om te bepalen of een belastingmaatregel al dan niet als selectief moet worden aangemerkt (overweging 192 van het litigieuze besluit en punt 119 van het bestreden arrest).

- 16 Wat de eerste stap betreft, de bepaling van het referentiestelsel, was de Commissie van oordeel dat in casu dit stelsel het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg was, dat tot doel heeft de winst te belasten van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen. Zij preciseerde in dit verband dat dit algemene stelsel van toepassing is op binnenlandse ondernemingen en op in Luxemburg gevestigde buitenlandse ondernemingen, met inbegrip van Luxemburgse filialen van buitenlandse ondernemingen. De Commissie was van oordeel dat het feit dat er een verschil bestond in de berekening van de belastbare winst van onafhankelijke en geïntegreerde vennootschappen, geen gevolgen had voor het doel van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg, namelijk het belasten van de winst van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen, al dan niet geïntegreerd, en dat de twee soorten vennootschappen zich, gelet op het intrinsieke doel van dit stelsel, in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevonden. De Commissie wees alle argumenten van het Groothertogdom Luxemburg en FFT af volgens welke artikel 164 van het belastingwetboek of circulaire nr. 164/2 het relevante referentiestelsel vormden, alsook hun argument dat het in aanmerking te nemen referentiestelsel voor de beoordeling van de selectiviteit van de betrokken ruling enkel ondernemingen diende te omvatten waarop de regels inzake verrekenprijzen van toepassing waren (overwegingen 193-215 van het litigieuze besluit).
- 17 Wat de tweede stap betreft, gaf de Commissie aan dat de vraag of een fiscale maatregel een afwijking vormt van het referentiestelsel, doorgaans samenvalt met de vaststelling dat aan de begunstigde via deze maatregel een voordeel is verleend. Wanneer een fiscale maatregel leidt tot een ongerechtvaardigde vermindering van de belastingverplichting van een begunstigde die anders uit hoofde van het referentiestelsel aan een hogere belasting zou zijn onderworpen, vormt die vermindering volgens de Commissie tegelijkertijd het voordeel dat de fiscale maatregel verschaft en de afwijking van het referentiestelsel. De Commissie herinnerde er bovendien aan dat, volgens de rechtspraak, in het geval van een individuele steunmaatregel, bij de vaststelling van het economisch voordeel in beginsel kan worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit (overwegingen 216-218 van het litigieuze besluit).
- 18 Wat de vaststelling van het voordeel betreft, heeft de Commissie in wezen vastgesteld dat een fiscale maatregel die een groepsonderneming ertoe brengt verrekenprijzen te hanteren die niet overeenkomen met de prijzen zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, dat wil zeggen prijzen die in vergelijkbare omstandigheden conform het zakelijkheidsbeginsel tussen onafhankelijke ondernemingen tot stand zouden komen, die onderneming een voordeel verleent, doordat deze maatregel leidt tot een verlaging van haar heffingsgrondslag en dus van de belasting die zij volgens het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigd is. In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), heeft het Hof volgens de Commissie op die wijze het zakelijkheidsbeginsel, te weten „[h]et beginsel dat transacties tussen ondernemingen van [de]zelfde groep moeten worden vergoed als waren zij overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die in vergelijkbare omstandigheden onder zakelijke voorwaarden onderhandelen”, bekrachtigd als ijkpunt om te bepalen of een groepsonderneming een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU geniet ten gevolge van een maatregel voor het vaststellen van haar verrekenprijzen en dus haar heffingsgrondslag. De Commissie stelde zich bijgevolg op het standpunt dat zij in casu moest nagaan of de methode voor het bepalen van de belastbare winst van FFT in Luxemburg die de Luxemburgse

belastingdienst in de betrokken ruling had goedgekeurd, afweek van een methode die leidde tot een betrouwbare benadering van een marktconforme uitkomst en dus van het zakelijkheidsbeginsel. In een dergelijk geval moet volgens de Commissie, de betrokken fiscale ruling worden geacht FFT een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (overwegingen 222-227 van het litigieuze besluit).

- 19 De Commissie was aldus van oordeel dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs een integrerend onderdeel uitmaakte van haar beoordeling, krachtens artikel 107, lid 1, VWEU, van aan geïntegreerde vennootschappen toegekende belastingmaatregelen, los van de vraag of een lidstaat dit beginsel had opgenomen in zijn nationale rechtsstelsel. De Commissie preciseerde, in antwoord op de argumenten die het Groothertogdom Luxemburg had aangevoerd in het kader van de administratieve procedure, dat zij niet had onderzocht of de betrokken ruling voldeed aan het zakelijkheidsbeginsel zoals gedefinieerd in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek of in circulaire nr. 164/2, maar dat zij had willen vaststellen of de Luxemburgse belastingdienst FFT een selectief voordeel had toegekend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (overwegingen 228-231 van het litigieuze besluit).
- 20 Gelet op het voorgaande en om de redenen die zijn uiteengezet in de overwegingen 241 tot en met 301 van het litigieuze besluit, was de Commissie van mening dat een aantal van de methodologische keuzes die het Groothertogdom Luxemburg had goedgekeurd en die ten grondslag lagen aan de analyse van de verrekenprijzen in de betrokken ruling, leidden tot een vermindering van de vennootschapsbelasting die onafhankelijke ondernemingen zouden hebben moeten betalen (overwegingen 234-240 van het litigieuze besluit).
- 21 Subsidiair was de Commissie van oordeel dat de betrokken ruling hoe dan ook een selectief voordeel verleende, ook in het licht van het beperktere referentiestelsel waarop het Groothertogdom Luxemburg en FFT zich beriepen en dat bestond uit artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2, waarin het zakelijkheidsbeginsel van het Luxemburgse belastingrecht was vastgelegd (overwegingen 315-317 van het litigieuze besluit). Voorts heeft de Commissie het argument van FFT afgewezen, dat, om aan te tonen dat de betrokken ruling tot een selectieve behandeling in haar voordeel leidde, de Commissie die ruling had moeten vergelijken met de praktijk van de Luxemburgse belastingdienst op basis van circulaire nr. 164/2 en met name met de aan andere financieringsmaatschappijen toegekende rulings die het Groothertogdom Luxemburg aan de Commissie had verstrekt bij wijze van representatief voorbeeld van haar rulingpraktijk (overwegingen 318-336 van het litigieuze besluit).
- 22 In de derde stap van haar analyse heeft de Commissie vastgesteld dat noch het Groothertogdom Luxemburg, noch FFT enige reden had aangevoerd die de voorkeursbehandeling van FFT die het gevolg was van de betrokken ruling rechtvaardigde, en dat hoe dan ook geen enkele mogelijke grond kon worden vastgesteld die zou kunnen worden geacht rechtstreeks uit de basisbeginselen van het referentiestelsel voort te vloeien of die het resultaat is van aan dat stelsel inherente mechanismen die nodig zijn voor de werking en doeltreffendheid ervan (overwegingen 337 en 338 van het litigieuze besluit).
- 23 Gelet op het voorgaande kwam de Commissie tot de slotsom dat de betrokken ruling FFT een selectief voordeel had verleend, aangezien zij had geleid tot een vermindering van de belasting die FFT primair verschuldigd was uit hoofde van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg, vergeleken met onafhankelijke ondernemingen, en subsidiair uit hoofde van het belastingstelsel voor geïntegreerde ondernemingen (overwegingen 339 en 340 van het litigieuze besluit). De Commissie meende dat de begunstigde

van het betrokken voordeel de Fiat/Chrysler-groep als geheel was, aangezien FFT een economische eenheid vormde met de andere entiteiten van die groep en dat de verlaging van de belasting die FFT verschuldigd was per definitie lagere prijzen voor de door haar verstrekte groepsinterne leningen tot gevolg had gehad (overwegingen 341-345 van het litigieuze besluit).

24 Artikel 1 van het litigieuze besluit luidt als volgt:

„[De betrokken ruling], op grond waarvan [FFT] haar heffingsgrondslag in Luxemburg voor een periode van vijf jaar op jaarbasis kan vaststellen, vormt staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU die met de interne markt onverenigbaar is en die onrechtmatig in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU door [het Groothertogdom] Luxemburg ten uitvoer is gelegd.”

II. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

25 Bij verzoekschriften, neergelegd ter griffie van het Gerecht op respectievelijk 29 en 30 december 2015, hebben FFT (zaak T-759/15) en het Groothertogdom Luxemburg (zaak T-755/15) beroepen tot nietigverklaring van het litigieuze besluit ingesteld.

26 Bij beschikking van 18 juli 2016 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht Ierland toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van FFT en het Groothertogdom Luxemburg.

27 Bij beschikking van de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht van 27 april 2018 zijn de zaken T-755/15 en T-759/15, partijen gehoord, gevoegd voor de mondelinge behandeling.

28 Tot staving van hun respectieve beroepen hebben het Groothertogdom Luxemburg en FFT vijf reeksen middelen aangevoerd die in essentie waren gebaseerd op:

- voor de eerste reeks, schending van de artikelen 4 en 5 VEU alsook van artikel 114 VWEU, voor zover de analyse van de Commissie tot een verkapte belastingharmonisatie leidt (derde onderdeel van het eerste middel in zaak T-755/15);
- voor de tweede reeks, schending van artikel 107 VWEU, van de motiveringsplicht van artikel 296 VWEU en van de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen, voor zover de Commissie van mening was dat de betrokken fiscale ruling een voordeel verleende, met name doordat die ruling niet in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel (tweede onderdeel van het eerste middel en eerste onderdeel van het tweede middel in zaak T-755/15; tweede en derde grief van het eerste onderdeel van het eerste middel, eerste onderdeel van het tweede middel, en het derde en het vierde middel in zaak T-759/15);
- voor de derde reeks, schending van artikel 107 VWEU, voor zover de Commissie heeft vastgesteld dat dit voordeel selectief was (eerste onderdeel van het eerste middel in zaak T-755/15 en eerste grief van het eerste onderdeel van het eerste middel in zaak T-759/15);
- voor de vierde reeks, schending van artikel 107 VWEU en van de motiveringsplicht van artikel 296 VWEU voor zover de Commissie heeft vastgesteld dat de betrokken maatregel de mededinging beperkte en het handelsverkeer tussen de lidstaten vervalste (tweede onderdeel

van het tweede middel in zaak T-755/15 en tweede onderdeel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-759/15), en

- voor de vijfde reeks, schending van het rechtszekerheidsbeginsel en van de rechten van de verdediging, voor zover de Commissie de terugvordering van de betrokken steun heeft gelast (derde middel in zaak T-759/15).
- 29 Na de zaken T-755/15 en T-759/15 te hebben gevoegd voor het bestreden arrest, heeft het Gerecht daarbij al deze middelen en bijgevolg de beroepen in die zaken in hun geheel verworpen.
- 30 Wat de tweede reeks middelen betreft, meer bepaald de middelen die waren ontleend aan de onjuiste toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op het toezicht op staatssteun, heeft het Gerecht allereerst opgemerkt dat, in de context van het bepalen van de fiscale situatie van een geïntegreerde vennootschap, de prijzen van intragroepstransacties niet onder marktvoorwaarden zijn bepaald. Het Gerecht heeft geoordeeld dat de Commissie, wanneer zij een aan een dergelijke geïntegreerde onderneming toegekende belastingmaatregel onderzoekt om vast te stellen of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, de uit de toepassing van die belastingmaatregel voortvloeiende belastingdruk van die geïntegreerde onderneming mag vergelijken met de uit de toepassing van de normale nationale belastingregels voortvloeiende belastingdruk van een onderneming die in een vergelijkbare feitelijke situatie verkeert en haar activiteiten onder marktvoorwaarden uitoefent, wanneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en onafhankelijke „ondernemingen” voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting en dit recht de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van eerstgenoemde ondernemingen dus beoogt te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties (punten 140 en 141 van het bestreden arrest).
- 31 In dit kader heeft het Gerecht erop gewezen dat het zakelijkheidsbeginsel een „instrument” of, zoals de Commissie in overweging 225 van het litigieuze besluit heeft vastgesteld, een „ijkpunt” vormt om te bepalen of de door de nationale autoriteiten aanvaarde prijzen van intragroepstransacties overeenkomen met de prijzen die onder marktvoorwaarden worden gehanteerd, teneinde te bepalen of een geïntegreerde vennootschap op grond van een fiscale maatregel waarbij haar verrekenprijzen zijn vastgesteld, een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU geniet (punt 143 van het bestreden arrest).
- 32 Vervolgens heeft het Gerecht opgemerkt dat de betrokken ruling in casu betrekking heeft op de vaststelling van de belastbare winst van FFT uit hoofde van het belastingwetboek, dat erop gericht is de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van de geïntegreerde „onderneming” te belasten alsof deze voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties. Het Gerecht heeft op basis van die vaststelling geoordeeld dat de Commissie de uit de toepassing van de betrokken ruling voortvloeiende belastbare winst van FFT kon vergelijken met de uit de toepassing van de normale regels van het Luxemburgse belastingrecht voortvloeiende belastbare winst van een onderneming die in een vergelijkbare feitelijke situatie haar activiteiten uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst (punten 145 en 148 van het bestreden arrest). In dit verband heeft het Gerecht opgemerkt dat de Commissie niet kan worden verweten dat zij een methode voor de vaststelling van verrekenprijzen heeft gebruikt die zij passend achtte, maar dat de Commissie haar methodologische keuze niettemin dient te rechtvaardigen (punt 146 van het bestreden arrest).

- 33 Ten slotte heeft het Gerecht de argumenten waarmee het Groothertogdom Luxemburg en FFT de laatstgenoemde conclusie betwistten, afgewezen.
- 34 Wat in de eerste plaats de argumenten betreft volgens welke de Commissie geen enkele rechtsgrond heeft aangegeven voor het in het litigieuze besluit toegepaste zakelijkheidsbeginsel en de inhoud ervan niet had gepreciseerd, heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie wel degelijk had aangegeven dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs een integrerend onderdeel uitmaakt van het onderzoek krachtens artikel 107, lid 1, VWEU, van de aan ondernemingen van dezelfde groep toegekende belastingmaatregelen en, ten tweede, dat dit beginsel een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de belastingheffing is dat binnen het toepassingsgebied van dit artikel valt (punten 150 en 151 van het bestreden arrest). Wat de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel betreft, was het Gerecht van oordeel dat het blijkens het litigieuze besluit een instrument betrof waarmee kon worden nagegaan of intragroepstransacties waren vergoed alsof zij waren aangegaan tussen onafhankelijke ondernemingen (punt 155 van het bestreden arrest).
- 35 Wat in de tweede plaats het argument betreft dat het in het litigieuze besluit toegepaste zakelijkheidsbeginsel een criterium was dat niet in het Luxemburgse belastingrecht voorkwam en dat de Commissie door die toepassing dus uiteindelijk in staat werd gesteld een verkapte harmonisatie op het gebied van de directe belastingen tot stand te brengen die in strijd is met de fiscale autonomie van de lidstaten, heeft het Gerecht geoordeeld dat dit argument ongegrond was aangezien de toepassing van dit beginsel was toegestaan, gelet op het feit dat de Luxemburgse belastingregels bepalen dat geïntegreerde vennootschappen op dezelfde wijze worden belast als onafhankelijke vennootschappen. Hieruit volgt dat de Commissie, door dit criterium in casu toe te passen, haar bevoegdheden niet heeft overschreden (punten 156-158 van het bestreden arrest).
- 36 Wat in de derde plaats het argument betreft dat de Commissie in het litigieuze besluit ten onrechte het bestaan heeft bevestigd van een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing, heeft het Gerecht geoordeeld dat deze formulering niet los mag worden gezien van de context ervan en niet aldus mag worden uitgelegd dat de Commissie het bestaan van een algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting zou hebben erkend dat inherent is aan artikel 107, lid 1, VWEU (punten 160 en 161 van het bestreden arrest).

III. Conclusies van partijen

A. Zaak C-885/19 P

- 37 Met haar hogere voorziening verzoekt FFT het Hof:
- het bestreden arrest te vernietigen;
 - het litigieuze besluit nietig te verklaren of, subsidiair, indien het Hof zelf geen definitieve uitspraak kan doen, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht, en
 - de Commissie te verwijzen in de kosten van de hogere voorziening en in de kosten van de procedure bij het Gerecht.

38 De Commissie verzoekt het Hof:

- de hogere voorziening af te wijzen en
- FFT te verwijzen in de kosten.

39 Ierland verzoekt het Hof:

- het bestreden arrest te vernietigen;
- het litigieuze besluit nietig te verklaren, en
- de Commissie te verwijzen in de kosten.

B. Zaak C-898/19 P

40 Met haar hogere voorziening verzoekt Ierland het Hof:

- het bestreden arrest te vernietigen;
- het litigieuze besluit nietig te verklaren, en
- de Commissie te verwijzen in de kosten.

41 De Commissie verzoekt het Hof:

- de hogere voorziening af te wijzen en
- Ierland te verwijzen in de kosten.

42 FFT verzoekt het Hof:

- de hogere voorziening toe te wijzen en
- de Commissie te verwijzen in haar kosten in verband met de memorie van antwoord en haar latere deelname aan de procedure in hogere voorziening.

43 Het Groothertogdom Luxemburg verzoekt het Hof:

- de vorderingen van Ierland toe te wijzen;
- het bestreden arrest te vernietigen;
- het litigieuze besluit nietig te verklaren, en
- de Commissie te verwijzen in zijn kosten.

IV. Procedure bij het Hof

- 44 Op 9 maart 2020 heeft de president van het Hof partijen verzocht een standpunt in te nemen over de eventuele voeging van de zaken C-885/19 P en C-898/19 P voor het verdere verloop van de procedure.
- 45 Bij brieven van 16 maart 2020 hebben FFT, Ierland, de Commissie en het Groothertogdom Luxemburg het Hof meegedeeld dat zij geen bezwaar hadden tegen de voeging van die zaken. Na onderzoek van de door rekwiranten ingediende memories heeft de Commissie bij brief van 14 april 2020 evenwel te kennen gegeven dat het volgens haar niet aangewezen was die zaken te voegen voor het verdere vervolg van de procedure.
- 46 Bij beslissing van de president van het Hof van 20 april 2020 zijn partijen ervan in kennis gesteld dat er in dat stadium van de procedure geen aanleiding bestond om de zaken te voegen.

V. Hogere voorzieningen

- 47 Gelet op hun verknochtheid dienen de onderhavige zaken overeenkomstig artikel 54, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof te worden gevoegd voor het arrest.

A. Hogere voorziening in zaak C-898/19 P

- 48 Ter ondersteuning van haar hogere voorziening in zaak C-898/19 P, die als eerste moet worden onderzocht, voert Ierland – ondersteund door het Groothertogdom Luxemburg en FFT – vijf middelen aan.
- 49 Met het eerste middel in hogere voorziening, dat uit acht onderdelen bestaat, betoogt Ierland dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting van artikel 107, lid 1, VWEU bij haar benadering van het gebruik dat door de Commissie van het zakelijkheidsbeginsel is gemaakt in het litigieuze besluit, en dat het deze bepaling daarbij onjuist heeft toegepast. Met zijn tweede middel betoogt Ierland dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste opvatting bij zijn onderzoek van de selectiviteit van de betrokken ruling. Het derde middel is ontleend aan schending van de motiveringsplicht. Het vierde middel is gebaseerd op schending van het rechtszekerheidsbeginsel. Tot slot is het vijfde en laatste middel ontleend aan schending van de artikelen 4 en 5 VEU en artikel 114 VWEU voor zover de staatssteunregels in casu zijn aangewend om de rechtsregels van de lidstaten inzake directe belastingen te harmoniseren.
- 50 Volgens de Commissie is de hogere voorziening gedeeltelijk niet-ontvankelijk. Zij voegt daaraan toe dat de tot staving ervan aangevoerde middelen in ieder geval ongegrond moeten worden verklaard.

1. Ontvankelijkheid

- 51 De Commissie betoogt dat de hogere voorziening gedeeltelijk niet-ontvankelijk is. Zij stelt in wezen dat de kern van de argumentatie van Ierland in het eerste en het derde tot en met het vijfde middel er hoofdzakelijk toe strekt het litigieuze besluit, de algemene praktijk van de

Commissie betreffende fiscale rulings en bepaalde documenten van de Commissie waarin haar benadering van dergelijke rulings wordt uiteengezet ter discussie te stellen, eerder dan specifieke punten van het bestreden arrest.

- 52 In dat opzicht zij erop gewezen dat uit artikel 256, lid 1, tweede alinea, VWEU en artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie alsmede uit artikel 168, lid 1, onder d), en artikel 169, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof volgt dat een hogere voorziening duidelijk moet aangeven tegen welke punten van het arrest waarvan de vernietiging wordt gevorderd zij is gericht, en welke juridische argumenten die vordering specifiek staven, een en ander op straffe van niet-ontvankelijkheid van de hogere voorziening of van het betrokken middel (arrest van 23 november 2021, Raad/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 53 In het onderhavige geval geeft de hogere voorziening in elk van haar middelen met voldoende nauwkeurigheid aan tegen welke punten van het bestreden arrest zij is gericht en zet zij uiteen waarom deze punten, volgens Ierland, blijken te geven van een motiveringsgebrek en onjuiste rechtsopvattingen. Bijgevolg kan het Hof zijn wettigheidstoetsing uitoefenen. In het bijzonder en zoals de Commissie erkent, blijkt uit de schrifturen van Ierland dat de middelen die het ter ondersteuning van zijn hogere voorziening aanvoert, uitdrukkelijk betrekking hebben op de overwegingen van het Gerecht in met name de punten 113, 140 tot en met 142, 145, 147, 149, 150 tot en met 152, 161 en 180 tot en met 184 van het bestreden arrest.
- 54 Hieruit volgt dat het door de Commissie opgeworpen middel van niet-ontvankelijkheid van een deel van de hogere voorziening moet worden afgewezen.

2. Ten gronde

- 55 Om te beginnen moeten het vijfde en het zesde onderdeel van het eerste middel alsook het vijfde middel worden onderzocht.

a) Argumenten van partijen

- 56 In het kader van het vijfde onderdeel van het eerste middel betoogt Ierland dat het referentiekader aan de hand waarvan moet worden onderzocht of er sprake is van een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, moet berusten op het betrokken nationale belastingstelsel en niet op een hypothetisch belastingstelsel. Ierland betoogt dat het zakelijkheidsbeginsel alleen dan in een situatie als die van het onderhavige geval kan worden toegepast om na te gaan of er sprake is van een dergelijk voordeel, indien dit beginsel is opgenomen in het nationale belastingstelsel dat de „normale” belastingheffing vormt. Wanneer de vraag rijst of een maatregel afwijkt van het „normale” belastingstelsel moet rekening worden gehouden met de regels die in de betrokken lidstaat daadwerkelijk gelden, en niet met regels die niet tot dat stelsel behoren. Het Gerecht heeft volgens Ierland niet aan dit vereiste voldaan waar het in de punten 141 en 145 van het bestreden arrest het gebruik van dit beginsel door de Commissie heeft goedgekeurd op grond van de veronderstelde doelstelling van het Luxemburgse belastingrecht. Het Gerecht is aldus voorbijgegaan aan de specifieke regels van nationaal recht die gelden voor geïntegreerde vennootschappen in het kader van het opstellen van fiscale rulings waarbij de belastingdienst van een lidstaat op verzoek van een geïntegreerde vennootschap een standpunt inneemt over de verrekenprijzen die op deze laatste van toepassing zijn.

- 57 Met het zesde onderdeel van het eerste middel verwijt Ierland het Gerecht dat het in punt 142 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat de Commissie in het litigieuze besluit terecht had verwezen naar het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416). Volgens Ierland biedt dit arrest geen steun voor de conclusie van de Commissie, volgens welke het zakelijkheidsbeginsel voortvloeit uit artikel 107, lid 1, VWEU, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen. In de zaak die aan dat arrest ten grondslag lag, is de afwijking van het zakelijkheidsbeginsel door het Hof daarentegen alleen relevant geacht omdat dit beginsel was opgenomen in het betrokken nationale recht, namelijk het Belgische recht.
- 58 Met zijn vijfde middel, dat is gericht tegen de punten 100 tot en met 117 van het bestreden arrest, verwijt Ierland het Gerecht dat het zijn betoog heeft afgewezen volgens hetwelk het litigieuze besluit, in strijd met de artikelen 3, 4 en 5 VEU en artikel 114 VWEU, neerkomt op een verkapte belastingharmonisatie die strijdig is met de regels voor toedeling van bevoegdheden. Volgens Ierland heeft de Commissie zich in het litigieuze besluit beroepen op regels die geen deel uitmaken van het nationale belastingstelsel terwijl zij de bepalingen die wel toepasselijk waren buiten beschouwing heeft gelaten. Ierland merkt op dat indien de Commissie in de onderhavige zaak in het gelijk zou worden gesteld, het zakelijkheidsbeginsel, zoals ontwikkeld door de Commissie, bindend zou worden voor alle lidstaten, ongeacht wat in hun eigen belastingwetgeving is bepaald.
- 59 De Commissie is van mening dat het betoog van Ierland geen doel treft. Dit betoog, dat grotendeels op een onjuiste en vooringenomen lezing van het bestreden arrest berust, is volgens haar in elk geval ongegrond.
- 60 Wat in de eerste plaats het vijfde onderdeel van het eerste middel betreft, stelt de Commissie dat met het betoog van Ierland – voor zover het erop gericht is de vaststellingen van het Gerecht in punt 145 van het bestreden arrest te betwisten volgens welke uit hoofde van het belastingwetboek, ten eerste, geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen in Luxemburg op dezelfde wijze worden belast wat de vennootschapsbelasting betreft en, ten tweede, het Luxemburgse recht de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde vennootschap beoogt te belasten alsof deze voortvloeit uit tegen marktprijzen verrichte transacties – uiteindelijk wordt beoogd feitelijke vaststellingen ter discussie te stellen, die niet vatbaar zijn voor een hernieuwd onderzoek in hogere voorziening.
- 61 De Commissie is van mening dat het in casu hoe dan ook niet van belang is te weten of in het belastingrecht en het vennootschapsrecht vaak een onderscheid wordt gemaakt tussen onafhankelijke ondernemingen en ondernemingen van dezelfde groep, maar wel of deze takken van het recht een onderscheid maken tussen voornoemde ondernemingen bij de bepaling van hun belastbare winst in het kader van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting. Zoals het Gerecht in punt 145 van het bestreden arrest volgens de Commissie terecht heeft vastgesteld, maakt het Luxemburgse belastingwetboek geen dergelijk onderscheid. Het Gerecht heeft dus terecht vastgesteld dat de Luxemburgse belastingwetgeving de uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde vennootschap voortvloeiende winst beoogt te belasten alsof die winst voortvloeit uit transacties tegen marktprijzen.
- 62 In de tweede plaats voert de Commissie, in antwoord op de zesde grief van het eerste middel van Ierland's hogere voorziening, aan dat het Gerecht zich terecht heeft gebaseerd op het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), om te oordelen dat wanneer het belastingstelsel van een lidstaat groepsondernemingen en

onafhankelijke ondernemingen op eenzelfde wijze behandelt in de vennootschapsbelasting, een maatregel inzake verrekenprijzen die een groepsonderneming in staat stelt haar intragroepstransacties lager dan het marktconforme niveau te waarderen, een voordeel oplevert in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

- 63 Het referentiecriterium dat het Hof heeft toegepast om in de punten 95 en 96 van dat arrest het bestaan van een voordeel vast te stellen is volgens de Commissie precies hetzelfde als het ijkpunt dat de Commissie in deel 7.2.2.1 van het litigieuze besluit heeft uiteengezet en dat door het Gerecht in de punten 141 en 145 van het bestreden arrest werd goedgekeurd, namelijk de behandeling van onafhankelijke ondernemingen in het kader van het algemene belastingrecht. Het lijdt volgens de Commissie geen twijfel dat het Hof aldus het zakelijkheidsbeginsel heeft toegepast in het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416). Hoewel het zakelijkheidsbeginsel in dat arrest niet uitdrukkelijk is vermeld, laat het gebruik daarin van de termen „die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst” (punt 95) en „verrekenprijzen” (punt 96) geen ruimte voor een andere uitlegging.
- 64 In de derde plaats geeft de Commissie, in antwoord op het vijfde middel, aan dat zij de betrokken ruling heeft beoordeeld in het licht van het algemene stelsel van de Luxemburgse vennootschapsbelasting en dat, indien het bestreden arrest wordt bevestigd wat de vaststelling van het bestaan van een selectief voordeel betreft, dit eenvoudigweg betekent dat lidstaten die filialen of dochterondernemingen van multinationale ondernemingen volgens hun gewone regels belasten alsof het afzonderlijke entiteiten betreft, niet aan het toezicht op hun fiscale rulings in het licht van de regelgeving inzake staatssteun kunnen ontsnappen om de enkele reden dat hun belastingwetgeving de objectieve criteria voor de toerekening van winst aan deze filialen of dochterondernemingen niet expliciet codificeert.

b) Beoordeling door het Hof

1) Inleiding

- 65 Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen van de lidstaten op gebieden die niet zijn geharmoniseerd in het Unierecht, niet uitgesloten zijn van de werkingssfeer van de bepalingen van het VWEU die betrekking hebben op het toezicht op staatssteun. De lidstaten dienen zich dus te onthouden van de vaststelling van enige belastingmaatregel die met de interne markt onverenigbare staatssteun kan vormen (zie arrest van 16 maart 2021, Commissie/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 66 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale maatregel slechts kan worden aangemerkt als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien voldaan is aan alle hiernavolgende voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat of om een maatregel die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verlenen. Ten vierde moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (zie arrest van 6 oktober 2021, World Duty Free Group en Spanje/Commissie, C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 67 Wat betreft de voorwaarde dat een selectief voordeel wordt verschaft, zij opgemerkt dat die voorwaarde vereist dat er wordt nagegaan of de betreffende nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde juridische regeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen of productietakken die zich uit het oogpunt van de met die regeling nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, waardoor zij een verschillende behandeling ondergaan die in wezen als discriminerend kan worden aangemerkt (arrest van 16 maart 2021, Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 68 Om een nationale belastingmaatregel als „selectief” te kunnen kwalificeren, moet de Commissie eerst vaststellen wat het referentiestelsel is – dat wil zeggen wat de „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat is – en vervolgens aantonen dat de betreffende belastingmaatregel afwijkt van dit referentiestelsel doordat daarmee een verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich uit het oogpunt van de met dit referentiestelsel nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Het begrip „staatssteun” ziet evenwel niet op maatregelen die a priori selectief zijn omdat zij een verschil in behandeling invoeren tussen ondernemingen die zich bevinden in een feitelijke en juridische situatie die vergelijkbaar is uit het oogpunt van het doel van de betreffende juridische regeling, wanneer de betrokken lidstaat, in een derde fase, kan aantonen dat die verschillende behandeling gerechtvaardigd is omdat zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan die maatregelen deel uitmaken (zie in die zin arrest van 6 oktober 2021, World Duty Free Group en Spanje/Commissie, C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 69 In dit verband zij eraan herinnerd dat de vaststelling van het referentiekader van groot belang is bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU slechts ten opzichte van een „normale” belasting kan worden vastgesteld. De afbakening van de groep ondernemingen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, is dus afhankelijk van de voorafgaande vaststelling van de rechtsregeling waarvan de doelstelling het oogpunt vormt van waaruit in voorkomend geval moet worden onderzocht in hoeverre de feitelijke en juridische situatie van de door de betrokken maatregel begunstigde ondernemingen vergelijkbaar is met die waarin de niet-begunstigde ondernemingen verkeren (arrest van 6 oktober 2021, World Duty Free Group en Spanje/Commissie, C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 70 Niettemin moet worden opgemerkt dat de regelgevingstechniek niet doorslaggevend kan zijn om te bepalen of een belastingmaatregel selectief is, en dat die maatregel dus ook selectief kan zijn zonder dat hij afwijkt van een algemene of normale belastingregeling. Zoals met name volgt uit punt 101 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), kan zelfs een maatregel die formeel niet afwijkend is en is gebaseerd op criteria die op zichzelf beschouwd algemeen van aard zijn, selectief van aard zijn, indien deze maatregel in werkelijkheid leidt tot discriminatie tussen ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, in vergelijkbare situaties bevinden (zie in die zin arrest van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punten 32-33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 71 Om te beoordelen of een fiscale maatregel een selectief karakter heeft, is het dus van belang dat de gewone fiscale regeling of het toepasselijke referentiestelsel in de betreffende lidstaat op correcte wijze wordt geïdentificeerd in het besluit van de Commissie en wordt onderzocht door de rechter bij wie een bezwaar tegen die identificatie aanhangig wordt gemaakt. De vaststelling van het

referentiestelsel is het vertrekpunt van het vergelijkende onderzoek dat moet worden uitgevoerd voor de beoordeling van de selectiviteit. Een fout in deze vaststelling tast noodzakelijkerwijs de geldigheid van het gehele onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde aan (zie arrest van 6 oktober 2021, *World Duty Free Group en Spanje/Commissie*, C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 72 In deze context moet in de eerste plaats worden verduidelijkt dat de vaststelling van het referentiekader, die moet plaatsvinden na een contradictoir debat met de betrokken lidstaat, moet voortvloeien uit een objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht van die staat toepasselijke normen (zie arrest van 6 oktober 2021, *World Duty Free Group en Spanje/Commissie*, C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 73 In de tweede plaats is het de betrokken lidstaat die, buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, door de uitoefening van zijn exclusieve bevoegdheden op het gebied van rechtstreekse belastingheffing en met inachtneming van zijn fiscale autonomie, de wezenlijke kenmerken vaststelt van de belasting, die in beginsel het referentiestelsel of de „normale” belastingregeling bepalen op basis waarvan de selectiviteitsvoorwaarde moet worden onderzocht. Dit geldt met name voor de vaststelling van de belastinggrondslag en het belastbare feit (zie in die zin arresten van 16 maart 2021, *Commissie/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punten 38 en 39, en *Commissie/Hongarije*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punten 44 en 45).
- 74 Hieruit volgt dat alleen het in de betrokken lidstaat toepasselijke nationale recht in aanmerking moet worden genomen bij de vaststelling van het referentiestelsel op het gebied van directe belastingen, waarbij deze vaststelling zelf een noodzakelijke voorwaarde is, niet alleen voor de beoordeling van het bestaan van een voordeel, maar ook voor de beoordeling van de vraag of dit voordeel een selectief karakter heeft.
- 75 In casu werpt het in de punten 56 tot en met 58 van het onderhavige arrest samengevatte betoog van Ierland de vraag op of het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door, om de in de punten 30 tot en met 36 van dit arrest uiteengezette redenen, het door de Commissie in het litigieuze besluit vastgestelde referentiestelsel te bevestigen.
- 76 In dit verband zij erop gewezen dat de Commissie volgens overweging 228 van het litigieuze besluit van mening was dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakte van haar beoordeling van de vraag of belastingmaatregelen ten voordele van groepsondernemingen met artikel 107, lid 1, VWEU in overeenstemming zijn, ongeacht of een lidstaat dit beginsel al dan niet in zijn nationale rechtsorde heeft opgenomen.
- 77 De Commissie stelt in diezelfde overweging 228 dat het zakelijkheidsbeginsel wordt toegepast om vast te stellen of de belastbare winst van een groepsonderneming met het oog op de berekening van de vennootschapsbelasting is bepaald aan de hand van een methode die marktvoorwaarden benadert, zodat deze onderneming in het kader van het algemene vennootschapsbelastingstelsel niet gunstiger wordt behandeld dan niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald.

- 78 Bovendien blijkt uit de opzet van het litigieuze besluit – en meer bepaald uit de analyse van het referentiestelsel in de overwegingen 193 tot en met 209 ervan – dat de Commissie rekening heeft gehouden met de omstandigheid dat het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde vennootschappen, aangezien dit stelsel tot doel heeft alle ingezeten vennootschappen te belasten.
- 79 Gelet op deze overwegingen heeft het Gerecht in punt 161 van het bestreden arrest gepreciseerd dat de verklaring in overweging 228 van het litigieuze besluit, dat het zakelijkheidsbeginsel een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing is dat binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU valt, niet los mag worden gezien van de context ervan en niet aldus kan worden uitgelegd dat de Commissie zou hebben gesteld dat er een algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting bestaat dat inherent is aan artikel 107, lid 1, VWEU.
- 80 Zoals blijkt uit punt 141 van het bestreden arrest, heeft het Gerecht geoordeeld dat het zakelijkheidsbeginsel van toepassing is wanneer het relevante nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en onafhankelijke „ondernemingen” voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting, aangezien dit recht in een dergelijk geval de winst beoogt te belasten die voortvloeit uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde „onderneming” alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties. Na aldus de rechtsgrond van het zakelijkheidsbeginsel te hebben aangegeven, heeft het Gerecht in punt 145 van het bestreden arrest in wezen geoordeeld dat dit beginsel in casu van toepassing is, aangezien het belastingwetboek beoogt geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen op dezelfde wijze te belasten wat de vennootschapsbelasting betreft.

2) Onjuiste rechtsopvatting bij de vaststelling van de in de betrokken lidstaat geldende „normale” belastingregeling

- 81 Om te beginnen moet het betoog van de Commissie worden afgewezen volgens hetwelk rekwirant, met zijn grieven, in werkelijkheid de met name in punt 145 van het bestreden arrest opgenomen vaststellingen van het Gerecht met betrekking tot het toepasselijke nationale recht betwist, die volgens de rechtspraak van het Hof in het kader van een hogere voorziening niet opnieuw kunnen worden onderzocht.
- 82 Het Hof is in hogere voorziening met betrekking tot het onderzoek van de vaststellingen van het Gerecht betreffende de nationale wetgeving, welke op het gebied van staatssteun feitelijke beoordelingen vormen, enkel bevoegd om te onderzoeken of die nationale wetgeving onjuist is opgevat [arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 83 In casu beoogt Ierland met zijn betoog evenwel niet de door het Gerecht gegeven uitlegging van het nationale recht ter discussie te stellen, maar verzoekt het het Hof om vast te stellen of het Gerecht zonder blijk te geven van een onjuiste rechtsopvatting de afbakening van het relevante referentiekader als doorslaggevend criterium voor het onderzoek van het bestaan van een selectief voordeel heeft overgenomen, zonder daarbij rekening te houden met de specifieke regels van het Luxemburgse recht inzake voor geïntegreerde ondernemingen geldende verrekenprijzen.
- 84 Ierland komt namelijk enkel op tegen de door het Gerecht gemaakte toepassing van het juridisch criterium aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een fiscale ruling als in geding een selectief voordeel verleent.

- 85 De vraag of het Gerecht het relevante referentiestelsel correct heeft afgebakend en, bij uitbreiding, een juridisch criterium zoals het zakelijkheidsbeginsel naar behoren heeft toegepast, is een rechtsvraag die door het Hof kan worden getoetst in het stadium van de hogere voorziening. De argumenten die ertoe strekken de keuze van het referentiestelsel in de eerste fase van de analyse van het bestaan van een selectief voordeel ter discussie te stellen, zijn immers ontvankelijk aangezien deze analyse voortvloeit uit een juridische kwalificatie van het nationale recht op basis van een Unierechtelijke bepaling [zie naar analogie arrest van 28 juni 2018, *Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)*/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punten 80 en 81].
- 86 Wat de gegrondheid van het betoog van Ierland betreft, moet eraan worden herinnerd dat, zoals in wezen blijkt uit overweging 210 van het litigieuze besluit, FFT en het Groothertogdom Luxemburg voor de Commissie hebben aangevoerd dat het referentiestelsel alleen de onder artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek vallende groepsondernemingen zou moeten omvatten, of zelfs uitsluitend die daarvan welke financieringsactiviteiten uitoefenen, en dat de betrokken ruling bijgevolg moest worden vergeleken met de rulings voor de periode 2010-2013, die betrekking hadden op 21 andere belastingplichtigen en haar op 15 januari 2014 waren meegedeeld. Volgens het Groothertogdom Luxemburg en FFT was de behandeling van FFT in overeenstemming met artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek, circulaire nr. 164/2 en met de administratieve praktijk ter zake, en is via deze ruling dus geen selectief voordeel verleend.
- 87 De Commissie was in de overwegingen 211 tot en met 215 van het litigieuze besluit evenwel van mening dat er geen rekening hoefde te worden gehouden met deze bijzondere bepalingen bij de bepaling van het relevante referentiestelsel, omdat dat in strijd zou zijn met het doel van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg, dat deze instelling reeds in de overwegingen 193 tot en met 209 van het litigieuze besluit als referentiestelsel had aangemerkt. In casu heeft zij gesteld dat dit stelsel tot doel had de winsten te belasten van alle ondernemingen die onder de fiscale bevoegdheid van Luxemburg vallen, ongeacht of het geïntegreerde- dan wel niet-geïntegreerde ondernemingen betreft (overwegingen 198 en 212 van het litigieuze besluit).
- 88 De Commissie heeft aangegeven dat zij niet zou onderzoeken of de betrokken ruling voldeed aan het zakelijkheidsbeginsel zoals bedoeld in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek of in circulaire nr. 164/2 (overweging 229 van het litigieuze besluit). Indien kon worden aangetoond dat de methode voor het bepalen van de belastbare winst van FFT in Luxemburg die de Luxemburgse belastingdienst door middel van de betrokken ruling had goedgekeurd, afweek van een methode die leidde tot een betrouwbare benadering van een marktconforme uitkomst en dus van het zakelijkheidsbeginsel, zou de betrokken ruling worden geacht FFT een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (overweging 231 van het litigieuze besluit).
- 89 Uit de punten 149 tot en met 151 van het bestreden arrest blijkt dat het Gerecht heeft ingestemd met de methode van de Commissie die er in wezen in bestond aan te nemen dat wanneer er sprake is van een belastingstelsel dat tot doel heeft de winst van alle ingezeten vennootschappen te belasten, ongeacht of zij al dan niet zijn geïntegreerd, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in het kader van de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU gerechtvaardigd is, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen.
- 90 Derhalve moet worden uitgemaakt of het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in te stemmen met de benadering van de Commissie, die er in wezen in bestond om geen rekening te houden met voormeld beginsel – zoals dat is neergelegd in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en nader is uitgewerkt in circulaire nr. 164/2 – in het

kader van het krachtens artikel 107, lid 1, VWEU gevoerde onderzoek en met name bij de vaststelling van het referentiestelsel om uit te maken of de betrokken ruling een selectief voordeel verleent aan de ontvanger ervan.

- 91 Door aan te nemen dat artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2 niet relevant waren, heeft de Commissie in dit verband een zakelijkheidsbeginsel toegepast dat verschilt van het in het Luxemburgse recht neergelegde beginsel, en heeft zij er zich aldus toe beperkt, dit beginsel vast te stellen zoals het abstract tot uitdrukking komt in het door het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel nagestreefde doel, en de betrokken ruling te onderzoeken zonder rekening te houden met de wijze waarop dit beginsel in concreto in dit recht is opgenomen, in het bijzonder ten aanzien van geïntegreerde ondernemingen.
- 92 Door een dergelijke benadering te bevestigen heeft het Gerecht geen rekening gehouden met het vereiste dat voortvloeit uit de in de punten 68 tot en met 74 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, dat de Commissie, om te bepalen of bij een belastingmaatregel een selectief voordeel is verleend aan een onderneming, een vergelijking moet maken met het belastingstelsel dat normaal gezien in de betrokken lidstaat van toepassing is, op basis van een objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht van die lidstaat toepasselijke normen. Aldus heeft het Gerecht blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU.
- 93 Zoals alle partijen erkennen, is het juist dat het in Luxemburg op vennootschappen toepasselijke nationale recht beoogt op het gebied van de belasting van geïntegreerde ondernemingen te komen tot een betrouwbare benadering van de marktprijs. Hoewel deze doelstelling in het algemeen overeenstemt met die van het zakelijkheidsbeginsel, neemt dit niet weg dat, bij gebreke van harmonisatie in het Unierecht, de concrete toepassingsmodaliteiten van dit beginsel in het nationale recht zijn vastgelegd en in aanmerking moeten worden genomen bij het bepalen van het referentiekader om vast te stellen of er sprake is van een selectief voordeel.
- 94 Bovendien heeft het Gerecht, door in punt 113 van het bestreden arrest te aanvaarden dat de Commissie zich kan beroepen op regels die niet onder het Luxemburgse recht ressorteren, terwijl het in punt 112 van het bestreden arrest in herinnering heeft gebracht dat deze instelling, bij die stand van het Unierecht, niet over de bevoegdheid beschikte om op autonome wijze de zogenoemde „normale” belasting van een geïntegreerde onderneming te bepalen zonder rekening te houden met de nationale belastingregels, de bepalingen van het VWEU inzake de vaststelling door de Unie van maatregelen inzake de onderlinge aanpassing van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de directe belastingen geschonden, in het bijzonder artikel 114, lid 2, en artikel 115 VWEU. De autonomie van een lidstaat op het gebied van de directe belastingen, zoals erkend in de in punt 73 van het onderhavige arrest gememoreerde vaste rechtspraak, kan namelijk niet volledig worden gewaarborgd indien, wanneer er geen sprake is van enige maatregel tot onderlinge aanpassing, het onderzoek op grond van artikel 107, lid 1, VWEU niet uitsluitend is gebaseerd op de door de wetgever van de betrokken lidstaat vastgestelde normale belastingregels.
- 95 In dit verband moet in de eerste plaats worden benadrukt dat, bij gebreke van harmonisatie op dit gebied, de eventuele vaststelling van methoden en criteria aan de hand waarvan een „zakelijke” uitkomst kan worden bepaald, tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort. Hoewel de lidstaten van de OESO het nut erkennen van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel om de winsten van ondernemingen correct toe te wijzen tussen verschillende landen, bestaan er tussen deze staten aanzienlijke verschillen bij de concrete toepassing van de methoden voor de

vaststelling van de verrekenprijzen. Zoals de Commissie zelf in overweging 88 van het litigieuze besluit heeft vermeld, vermelden de OESO-richtsnoeren verschillende methoden om te komen tot een benadering van zakelijke prijzen voor transacties en om de winsten toe te rekenen aan de vennootschappen van dezelfde groep.

- 96 Gesteld al dat er op het gebied van de internationale belasting een zekere consensus bestaat dat transacties tussen economisch verbonden ondernemingen, in het bijzonder intragroepstransacties, voor belastingdoeleinden moeten worden beoordeeld alsof zij zijn gesloten tussen economisch onafhankelijke ondernemingen, en dat bijgevolg vele nationale belastingdiensten zich laten leiden door de OESO-richtsnoeren bij de uitwerking en de controle van de verrekenprijzen, zijn, onverminderd de uiteenzettingen in de punten 120 tot en met 122 van het onderhavige arrest, uitsluitend de nationale bepalingen relevant om na te gaan of bepaalde transacties moeten worden getoetst aan het zakelijkheidsbeginsel en, in voorkomend geval, of de verrekenprijzen die de basis vormen voor de belastbare inkomsten van een belastingplichtige en de verdeling ervan onder de betrokken staten al dan niet afwijken van een zakelijke uitkomst. Bij het onderzoek of er sprake is van een selectief belastingvoordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en bij de vaststelling van de belastingdruk die normaliter op een onderneming rust, kan dus geen rekening worden gehouden met parameters en regels die vreemd zijn aan het betrokken nationale belastingstelsel, tenzij dat belastingstelsel daar uitdrukkelijk naar verwijst.
- 97 Deze vaststelling is een uitdrukking van het fiscale legaliteitsbeginsel, dat als algemeen rechtsbeginsel deel uitmaakt van de Unierechtsorde en vereist dat iedere verplichting tot het betalen van belasting, alsmede alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken daarvan definiëren bij wet moeten worden neergelegd, aangezien de belastingplichtige in staat moet zijn het bedrag van de verschuldigde belasting te voorzien en te berekenen en het tijdstip te bepalen waarop de belasting moet worden betaald (zie in dat verband arrest van 8 mei 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punt 39).
- 98 In de tweede plaats heeft het Groothertogdom Luxemburg ter terechtzitting aangegeven dat, naast het feit dat de OESO-richtsnoeren niet bindend zijn voor de lidstaten van deze organisatie, circulaire nr. 164/2, waarin artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek wordt uitgelegd, voorziet in specifieke regels voor de berekening van verrekenprijzen voor groepsfinancieringsmaatschappijen zoals FFT, die inhouden dat voor de berekening van die prijzen geen rekening wordt gehouden met de activiteiten die verband houden met het houden van deelnemingen. Overweging 79 van het litigieuze besluit, die is opgenomen in deel 2.3.2 ervan en een beschrijving van de inhoud van voornoemde circulaire bevat, bevestigt dat deze lidstaat in specifieke regels heeft voorzien teneinde een zakelijke vergoeding vast te stellen voor dergelijke ondernemingen en dat deze regels in het kader van de administratieve procedure ter kennis waren gebracht van de Commissie.
- 99 De door het Gerecht bevestigde analyse van de Commissie van het referentiekader en, bij uitbreiding, van het bestaan van een aan FFT verleend selectief voordeel houdt nochtans geen rekening met die normatieve keuzes, die ertoe strekken de draagwijdte van het zakelijkheidsbeginsel en de toepassing daarvan in het Luxemburgse recht te verduidelijken.
- 100 Dienaangaande zij opgemerkt dat de Commissie in antwoord op een ter terechtzitting gestelde vraag heeft aangegeven dat de Luxemburgse belastingdienst in de betrokken ruling „de regels die zij normaal toepast, onjuist heeft toegepast”, wat het zakelijkheidsbeginsel en de berekening van de verrekenprijzen betreft. Evenwel moet worden vastgesteld dat de Commissie in het litigieuze

besluit de wijze waarop het zakelijkheidsbeginsel, zoals dat in wezen is neergelegd in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek, werd uitgelegd en toegepast helemaal niet heeft onderzocht. Deze benadering werd door het Gerecht bevestigd.

- 101 Het Gerecht heeft deze analyse uitdrukkelijk bevestigd in punt 146 van het bestreden arrest, waar het heeft aangegeven dat het de Commissie niet kon worden verweten dat zij een methode voor de vaststelling van verrekenprijzen had gebruikt die zij in het onderhavige geval geschikt achtte om het niveau te onderzoeken van de verrekenprijzen voor één transactie of voor meerdere nauw verbonden transacties die deel uitmaakten van de betwiste maatregel, alsook in punt 147 van dat arrest, waarin het heeft benadrukt dat de OESO-richtsnoeren – die de Commissie als uitgangspunt heeft genomen – „gebaseerd [waren] op belangrijk werk van groepen van gerenommeerde deskundigen”, dat zij „uitdrukking [gaven] aan de consensus die op internationaal niveau over verrekenprijzen is bereikt” en dat „zij daardoor zeker een bepaald praktisch belang [hadden] voor de uitlegging van kwesties die verband houden met verrekenprijzen”.
- 102 In de derde plaats en anders dan het Gerecht in punt 142 van het bestreden arrest heeft geoordeeld, biedt het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), geen steun aan het standpunt dat het zakelijkheidsbeginsel van toepassing is wanneer het nationale belastingrecht beoogt geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen op dezelfde wijze te belasten, los van de vraag of, en hoe, dat beginsel is opgenomen in dit recht.
- 103 In dat arrest heeft het Hof immers vastgesteld dat wanneer een lidstaat ervoor heeft gekozen om een methode voor de vaststelling van de belastbare winst van geïntegreerde ondernemingen in zijn nationale recht op te nemen die vergelijkbaar is met de „cost-plus”-methode van de OESO en die dus ertoe strekt deze ondernemingen te belasten op een grondslag die vergelijkbaar is met die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de algemene regeling, die lidstaat een economisch voordeel aan bedoelde ondernemingen verleent wanneer hij in die methode bepalingen opneemt die de belastingdruk welke normaliter krachtens die regeling op die ondernemingen zou rusten, verminderen.
- 104 Aldus heeft het Hof in dat arrest op basis van de belastingregels van het relevante nationale recht, namelijk het Belgische recht, die voorzagen in een mechanisme van belasting van de winst volgens een „cost-plus”-methode van de OESO, geoordeeld dat het zakelijkheidsbeginsel kon worden toegepast. Bijgevolg kan uit dat arrest niet worden afgeleid dat het Hof een autonoom zakelijkheidsbeginsel heeft willen ontwikkelen dat, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen, toepassing vindt bij het onderzoek van belastingmaatregelen in het kader van de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU.
- 105 Uit een en ander volgt dat de overwegingen van het bestreden arrest die betrekking hebben op het onderzoek van de primaire redenering van de Commissie, volgens welke de betrokken ruling afweek van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg, zoals in de punten 17 tot en met 20 van het onderhavige arrest in herinnering gebracht, blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting omdat het Gerecht heeft ingestemd met de benadering van de Commissie, die er in wezen in bestond geen rekening te houden met het zakelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en nader uitgewerkt in de gerelateerde circulaire nr. 164/2 bij de vaststelling van het referentiestelsel in het kader van het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU, teneinde te bepalen of de betrokken ruling een selectief voordeel verleent aan de ontvanger ervan.

- 106 Evenwel moet worden onderzocht of de onjuiste rechtsopvatting van het Gerecht tot de vernietiging van het bestreden arrest kan leiden.
- 107 De Commissie heeft immers aangevoerd dat de eventuele onjuiste rechtsopvattingen in de punten 125 tot en met 286 van het bestreden arrest niet tot vernietiging van dat arrest kunnen leiden indien de analyse van het Gerecht in de punten 290 tot en met 299 van datzelfde arrest zou moeten worden bevestigd.
- 108 Volgens de Commissie is de hogere voorziening dus niet ter zake dienend aangezien, zelfs al zou een van de aangevoerde middelen gegrond worden verklaard, dit niet tot vernietiging van het bestreden arrest zou kunnen leiden. Het litigieuze besluit bevat immers een subsidiaire redenering op basis van artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2, waarvan de goedkeuring door het Gerecht niet door Ierland wordt betwist.
- 109 In dit verband zij opgemerkt dat het Gerecht met de overwegingen in de punten 290 tot en met 299 van het bestreden arrest in wezen heeft ingestemd met de door de Commissie in de overwegingen 315 tot en met 317 van het litigieuze besluit „subsidiair” geformuleerde redenering, volgens welke de betrokken ruling afweek van het referentiestelsel zoals neergelegd in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en in circulaire nr. 164/2.
- 110 Hoewel Ierland de in deze passage van het bestreden arrest weergegeven overwegingen niet rechtstreeks ter discussie heeft gesteld, kan niet zonder meer worden gesteld, zoals de Commissie dit doet, dat de hogere voorziening als niet ter zake dienend moet worden afgewezen omdat Ierlands argumentatie geen invloed kan hebben op het dictum van het bestreden arrest.
- 111 Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bevat de redenering in de punten 290 tot en met 299 van het bestreden arrest immers geen analyse die losstaat van en onafhankelijk is van de analyse die voortvloeit uit het primair door de Commissie in aanmerking genomen referentiestelsel, en kan de fout die deze laatste analyse bevat dus niet worden hersteld. Het is juist dat de Commissie in overweging 317 van het litigieuze besluit heeft vastgesteld dat de fiscale ruling heeft geleid tot een lagere belasting voor FFT „dan die welke zij verschuldigd zou zijn wanneer het [in artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek] neergelegde zakelijkheidsbeginsel correct zou zijn toegepast”. Zoals het Gerecht in punt 294 van het bestreden arrest heeft opgemerkt, heeft zij evenwel, wat die correcte toepassing betreft, integraal verwezen naar haar primaire analyse van het op het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel gebaseerde referentiekader.
- 112 Hieruit volgt dat de redenering waarop de Commissie zich subsidiair heeft gebaseerd, de vergissing die zij heeft begaan bij de identificatie van het referentiekader dat de basis had moeten vormen voor haar analyse van het bestaan van een selectief voordeel, slechts schijnbaar herstelt. In die omstandigheden tast de onjuiste rechtsopvatting van het Gerecht bij zijn analyse van de door de Commissie primair gevolgde redenering met betrekking tot het referentiekader eveneens zijn analyse aan van de subsidiaire redenering die het litigieuze besluit op dit punt bevat.
- 113 Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het vijfde en het zesde onderdeel van het eerste middel en het vijfde middel moeten worden aanvaard en dat het bestreden arrest derhalve moet worden vernietigd, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de andere onderdelen van het eerste middel en over de andere middelen van de hogere voorziening.

B. Hogere voorziening in zaak C-885/19 P

- 114 Gelet op de vernietiging van het bestreden arrest hoeft geen uitspraak meer te worden gedaan op de hogere voorziening van FFT.

VI. Bij het Gerecht ingestelde beroepen

- 115 Overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, tweede zin, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan het Hof, in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht, zelf de zaak afdoen wanneer deze in staat van wijzen is.
- 116 Dit is in casu het geval, aangezien de middelen van de beroepen tot nietigverklaring van het litigieuze besluit op tegenspraak zijn behandeld voor het Gerecht, terwijl het onderzoek van deze middelen geen verdere maatregelen tot organisatie van de procesgang of instructiemaatregelen vergt.
- 117 Dienaangaande hoeft slechts te worden opgemerkt dat het litigieuze besluit, om de in de punten 81 tot en met 112 van het onderhavige arrest uiteengezette redenen, nietig moet worden verklaard aangezien de Commissie het recht onjuist heeft toegepast door het bestaan van een selectief voordeel vast te stellen aan de hand van een referentiekader dat een zakelijkheidsbeginsel omvat dat niet voortvloeit uit een volledig onderzoek van het relevante nationale belastingrecht na een desbetreffend contradictoir debat met de betrokken lidstaat, en zij aldus ook de bepalingen van het VWEU inzake de vaststelling door de Unie van maatregelen inzake de onderlinge aanpassing van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de directe belastingen heeft geschonden, in het bijzonder artikel 114, lid 2, en artikel 115 VWEU.
- 118 Zoals volgt uit de in punt 71 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, tast een dergelijke vergissing bij de vaststelling van de krachtens het relevante nationale recht daadwerkelijk toepasselijke regels en dus bij de vaststelling van de „normale” belasting aan de hand waarvan de betrokken fiscale ruling moest worden beoordeeld, noodzakelijkerwijs de gehele redenering inzake het bestaan van een selectief voordeel aan.
- 119 Een dergelijke vaststelling sluit echter niet uit dat maatregelen op het gebied van directe belastingen, zoals fiscale rulings van de lidstaten, als staatssteun kunnen worden aangemerkt mits aan alle in punt 66 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte toepassingsvoorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU is voldaan.
- 120 Zoals vermeld in punt 65 van het onderhavige arrest, zijn de maatregelen van de lidstaten op gebieden die niet geharmoniseerd zijn in het Unierecht immers niet uitgesloten van het toepassingsgebied van de bepalingen van het VWEU inzake het toezicht op staatssteun.
- 121 De lidstaten moeten hun bevoegdheid op het gebied van directe belastingen, met name die welke zij hebben inzake de vaststelling van fiscale rulings, dus uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en met name van de door het VWEU ingevoerde regels op het gebied van staatssteun. Bijgevolg mogen zij bij de uitoefening van deze bevoegdheid geen maatregelen vaststellen die met de interne markt onverenigbare staatssteun kunnen vormen in de zin van artikel 107 VWEU (zie in die zin arrest van 16 september 2021, Commissie/België en Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, punten 161 en 162 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 122 In het bijzonder moet de Commissie, wanneer zij vaststelt dat een lidstaat de keuze heeft gemaakt om het zakelijkheidsbeginsel toe te passen om de verrekenprijzen van geïntegreerde ondernemingen vast te stellen, overeenkomstig de in punt 70 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak kunnen aantonen dat de in het nationale recht ter zake vastgelegde parameters kennelijk onverenigbaar zijn met de door het nationale belastingstelsel nagestreefde doelstelling om alle ingezeten vennootschappen op niet-discriminerende wijze te belasten, ongeacht of het gaat om geïntegreerde of niet-geïntegreerde ondernemingen, doordat zij tot gevolg hebben dat de verrekenprijzen voor geïntegreerde ondernemingen of voor bepaalde onderdelen – zoals financieringsmaatschappijen – systematisch op een lager niveau worden vastgesteld dan de marktprijzen voor vergelijkbare transacties van niet-geïntegreerde ondernemingen.
- 123 Zoals in punt 105 van het onderhavige arrest is vastgesteld, heeft de Commissie geen dergelijk onderzoek uitgevoerd in het litigieuze besluit, aangezien in haar analyseschema niet alle relevante normen waren opgenomen waarmee in het Luxemburgse recht uitvoering wordt gegeven aan het zakelijkheidsbeginsel.
- 124 Uit een en ander volgt dat het eerste en het derde onderdeel van het eerste middel van het Groothertogdom Luxemburg in zaak T-755/15 en de eerste grief van het eerste middel van FFT in zaak T-759/15 moeten worden aanvaard. Dienovereenkomstig moet het litigieuze besluit nietig worden verklaard zonder dat de andere middelen van de beroepen tot nietigverklaring hoeven te worden onderzocht.

VII. Kosten

- 125 Volgens artikel 184, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering beslist het Hof over de proceskosten wanneer de hogere voorziening gegrond is en het Hof de zaak zelf afdoet.
- 126 Ingevolge artikel 138, lid 1, van dit Reglement, dat op grond van artikel 184, lid 1, ervan van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen, voor zover dit is gevorderd.
- 127 Aangezien Ierland in casu in het gelijk is gesteld met betrekking tot de hogere voorziening in zaak C-898/19 P, moet de Commissie, overeenkomstig zijn conclusies, worden verwezen in haar eigen kosten en in die van Ierland.
- 128 Wat de hogere voorziening in zaak C-885/19 P betreft, beslist het Hof volgens artikel 149 van het Reglement voor de procesvoering, dat krachtens artikel 190 van dit Reglement van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, over de kosten in geval van afdoening zonder beslissing. Overeenkomstig artikel 142 van het Reglement voor de procesvoering, dat krachtens artikel 184 van datzelfde Reglement van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, beslist het Hof in dat geval vrijelijk over de kosten. In casu moet worden beslist dat elke partij haar eigen kosten van de hogere voorziening in zaak C-885/19 P zal dragen.
- 129 Aangezien de beroepen bij het Gerecht gegrond zijn verklaard, wordt de Commissie verwezen in alle kosten van de procedure in eerste aanleg.

Het Hof (Grote kamer) verklaart:

1) De zaken C-885/19 P en C-898/19 P worden gevoegd voor het arrest.

- 2) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 24 september 2019, Luxemburg en Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (T-755/15 en T-759/15, EU:T:2019:670), wordt vernietigd.
- 3) Besluit (EU) 2016/2326 van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) door Luxemburg ten gunste van Fiat ten uitvoer gelegd, wordt nietig verklaard.
- 4) Er hoeft geen uitspraak te worden gedaan op de hogere voorziening in zaak C-885/19 P.
- 5) Elke partij draagt haar eigen kosten in zaak C-885/19 P.
- 6) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten van de hogere voorziening in zaak C-898/19 P.
- 7) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten van de procedure in eerste aanleg.

ondertekeningen