II

(Rechtsakte ohne Gesetzescharakter)

BESCHLÜSSE

BESCHLUSS (EU) 2017/1283 DER KOMMISSION

vom 30. August 2016

über die staatliche Beihilfe SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2016) 5605)

(Nur der englische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2 Unterabsatz 1,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß den genannten Bestimmungen ([1]) und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHRENSWEISE

(1) Mit Schreiben vom 12. Juni 2013 ersuchte die Kommission Irland um Auskünfte über die in Irland bei Steuervorbescheiden übliche Praxis ([2]). Die Kommission ersuchte insbesondere um Auskünfte über Vorbescheide, die Irland zugunsten der zur Apple-Gruppe gehörenden Unternehmen Apple Operations International (im Folgenden „AOI"), Apple Sales International (im Folgenden „ASI") und Apple Operations Europe (im Folgenden „AOE") erteilt hat. Die Kommission forderte ferner eine Beispielliste (mit mindestens fünf Beispielen) von in Irland ansässigen Unternehmen oder Betriebsstätten ausländischer Unternehmen an, zu deren Gunsten in Irland Steuervorbescheide für vergleichbare Tätigkeiten erteilt wurden.

(2) Mit Schreiben vom 9. Juli 2013 übermittelte Irland die angeforderten Informationen an die Kommission. Irland gab in seinem Schreiben an, dass die irische Steuerbehörde (im Folgenden „Irish Revenue") in neun Fällen gebietsfremden Unternehmen im Zusammenhang mit der Zuweisung von Gewinnen an ihre irische Zweigniederlassung Vorbescheide erteilt hatte. Diese Fälle betrafen die folgenden neun Unternehmen: Unternehmen [A] (*), Unternehmen [B], Unternehmen [C1], Unternehmen [D], Unternehmen [E], Unternehmen [F], Unternehmen [G1], Unternehmen [G2] und Unternehmen [G3].

(3) Mit Schreiben vom 26. August 2013 forderte die Kommission die Vorbescheide an, die Irish Revenue diesen neun Unternehmen erteilt hatte. Ferner forderte sie alle in den Jahren 2010, 2011 und 2012 von Irish Revenue erteilten Vorbescheide an. Am 25. September 2013 übermittelte Irland die den neun Unternehmen erteilten Vorbescheide sowie die in den Jahren 2010, 2011 und 2012 erteilten Vorbescheide, von denen letztere eine kleine Anzahl an Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung (im Folgenden „APA" — Advance Pricing Agreements), darunter auch bilaterale APA, enthielten.

([1]) ABl. C 369 vom 17.10.2014, S. 22.

([2]) Irland verwendet in seinen Ausführungen für Steuervorbescheide den Begriff „advance opinions" statt „tax rulings". Für die Zwecke dieses Beschlusses und zur Wahrung der Übereinstimmung mit dem Einleitungsbeschluss verwendet die Kommission in der englischen Fassung dieses Beschlusses den Begriff „tax rulings". Die Begriffe bedeuten inhaltlich dasselbe.

(*) Einige Teile dieses Textes wurden redigiert, um keine vertraulichen Informationen preiszugeben; diese Teile stehen in eckigen Klammern.

(4) Mit Schreiben vom 21. Oktober 2013 ersuchte die Kommission Irland um Übermittlung der von Irish Revenue in den Jahren 1991 und 2007 zugunsten von ASI und AOE erteilten Vorbescheide sowie aller wesentlichen Elemente, die zur Rechtfertigung der an Irish Revenue gerichteten Anträge auf Erhalt dieser Vorbescheide dienten, insbesondere der zugrunde liegenden Berichte des Steuerberaters der Unternehmen. Zudem bat die Kommission um Auskünfte in Bezug auf alle in Irland steuerlich ansässigen Unternehmen der Apple-Gruppe, unter anderem über alle gültigen Vorbescheide sowie die in Irland eingereichten Steuererklärungen der betreffenden Unternehmen der Apple-Gruppe für die Jahre 2010, 2011 und 2012. Am 21. November 2013 übermittelten die irischen Behörden die geforderten Informationen einschließlich der zugunsten von ASI und AOE erteilten Vorbescheide für 1991 und 2007 sowie die Steuererklärungen der neun in Erwägungsgrund 2 genannten Unternehmen.

(5) Mit Schreiben vom 24. Januar 2014 ersuchte die Kommission um eine Erläuterung zu den von Irland am 25. September 2013 übermittelten Vorbescheiden. Außerdem bat die Kommission Irland um Übermittlung aller seit 2004 erteilten Vorbescheide über die Gewinnzuweisung, aller vor 2004 erteilten und noch gültigen Vorbescheide sowie aller wesentlichen Elemente zur Rechtfertigung dieser Vorbescheide.

(6) Am 6. März 2014 übermittelte Irland zusätzliche Vorbescheide über die Gewinnzuweisung im Zusammenhang mit Unternehmen, deren Anträge von der Abteilung für große Fälle („Large Cases Division") bei Irish Revenue bearbeitet wurden. Irland übermittelte die Vorbescheide, eine Kopie des Schriftverkehrs vom Unternehmen bzw. dessen Steuerberater an Irland, in dem die Grundlage für den Antrag auf Erteilung des Vorbescheids dargelegt wird, sowie eine Kopie der Antwort von Irish Revenue. Diese Informationen wurden zu den folgenden zehn Unternehmen übermittelt: Unternehmen [H], Unternehmen [I], Unternehmen [C2], Unternehmen [J], Unternehmen [K], Unternehmen [D], Unternehmen [L], Unternehmen [M], Unternehmen [N] und Unternehmen [O] ([3]). Irland wies ferner darauf hin, dass Informationen zu Unternehmen [K] bereits in einer früheren Antwort enthalten waren.

(7) Mit Schreiben vom 7. März 2014 setzte die Kommission Irland darüber in Kenntnis, dass sie prüft, ob die von Irish Revenue in den Jahren 1991 und 2007 zugunsten von ASI und AOE erteilten Steuervorbescheide eine neue Beihilfe darstellen, und forderte die irischen Behörden auf, zur Vereinbarkeit solcher Beihilfen Stellung zu nehmen. Unter Hinweis darauf, dass die Kommission mit Schreiben vom 21. Oktober 2013 bereits alle wesentlichen Elemente zur Rechtfertigung dieser Vorbescheide angefordert hatte, forderte die Kommission Irland auf, alle sonstigen Informationen, die mit den durch diese Vorbescheide gebilligten Steuerregelungen zusammenhängen, und die Steuererklärungen der Apple-Gruppe zu übermitteln. Am 25. März 2014 legte Irland die Steuererklärungen von ASI und AOE für die Jahre 2004 bis 2010 vor.

(8) Mit Schreiben vom 1. und 28. Mai 2014 äußerten die irischen Behörden Bedenken, dass es im Zuge der Gespräche zwischen der Kommission und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden „OECD") zur Offenlegung vertraulicher Informationen über den Steuerpflichtigen gekommen sein könnte. Mit Schreiben vom 6. Juni 2014 reagierte die Kommission auf diese Bedenken und erklärte, dass die Gespräche zwischen der Kommission und der OECD allgemeiner Natur waren und dass keine vertraulichen Informationen über den Steuerpflichtigen an die OECD weitergegeben wurden.

(9) Am 11. Juni 2014 erließ die Kommission gemäß Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags ihren Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens in Bezug auf die 1991 und 2007 von Irish Revenue zugunsten von ASI und AOE erteilten Steuervorbescheide mit der Begründung, dass die in Rede stehenden Vorbescheide möglicherweise eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags (im Folgenden Einleitungsbeschluss) darstellen.

(10) Mit Schreiben vom 5. September 2014 legte Irland seine Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss vor.

(11) Am 17. Oktober 2014 wurde der Einleitungsbeschluss im Amtsblatt ([4]) veröffentlicht. Dabei wurden die Beteiligten aufgefordert, zum Prüfverfahren der Kommission Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 17. November 2014 gingen Stellungnahmen von Apple bei der Kommission ein. Diesen Stellungnahmen war ein Ad-hoc-Bericht über die Gewinnzuweisung beigefügt, der vom Steuerberater [Steuerberater von Apple] (im Folgenden „Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple]") erstellt wurde. Stellungnahmen wurden auch von Ibec ([5]) und Oxfam eingereicht; außerdem haben mehrere Wirtschaftsverbände ([6]) ein gemeinsames Schreiben übermittelt.

(12) Am 9. Januar 2015 fand ein Treffen zwischen den Dienststellen der Kommission und Vertretern von Apple statt, bei dem Apple der Kommission seine neue Unternehmensstruktur in Irland erläuterte. Mit E-Mail vom 19. Januar 2015 übermittelte Apple der Kommission als Folgemaßnahme zum Treffen vom 9. Januar 2015 eine Zusammenfassung der wichtigsten Elemente der Umstrukturierung von Apple […] in Irland.

([3]) Da einige Vorbescheide an Unternehmen der gleichen Unternehmensgruppe gerichtet waren, gehören die neun in Erwägungsgrund 2 und die zehn in Erwägungsgrund 6 aufgeführten Unternehmen zu 14 unterschiedlichen multinationalen Gruppen.

([4]) ABl. C 369 vom 17.10.2014, S. 22.

([5]) Wirtschafts- und Arbeitgeberverband für in Irland ansässige Organisationen.

([6]) Das gemeinsame Schreiben wurde von folgenden Wirtschaftsverbänden und Unterzeichnern übermittelt: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) Am 30. Januar 2015 und am 11. März 2015 übermittelte Irland in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss seine Bemerkungen zu den bei der Kommission eingereichten Stellungnahmen Dritter.

(14) Mit Schreiben vom 4. Februar 2015 forderte die Kommission Irland auf, zur neuen Unternehmensstruktur von Apple in Irland Stellung zu nehmen und alle zwischen Irish Revenue und Apple in Bezug auf diese neue Unternehmensstruktur ausgetauschten Schriftstücke zu übermitteln. Dieser Aufforderung kam Irland mit Schreiben vom 25. Februar 2015 nach und stellte die angeforderten Schriftstücke sowie die Mitschrift einer Telefonkonferenz vom 11. Dezember 2014 zwischen Irish Revenue und Apple zur Verfügung. Des Weiteren forderte Irland die Kommission auf, einige Aspekte ihrer Prüfung der Steuervorbescheide aus den Jahren 1991 und 2007 zu erläutern, die Irland zufolge auf einem Irrtum der Kommission in Bezug auf das anwendbare nationale Recht zu beruhen schienen.

(15) Mit Schreiben vom 5. März 2015 ersuchte die Kommission Irland um Auskünfte im Zusammenhang mit Informationen über die in den Abschlüssen von ASI und AOE ausgewiesenen Zinserträge und die Zuweisung dieser Erträge innerhalb von ASI und AOE. Ferner ersuchte die Kommission um Auskünfte über die Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums, über die ASI und AOE im Hinblick auf die Beschaffung, die Fertigung, den Verkauf und den Vertrieb von Apple-Produkten außerhalb von Nord- und Südamerika verfügen (im Folgenden „Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple"), sowie darüber, ob Mitarbeiter der Apple-Gruppe an diesen Verwaltungsaufgaben beteiligt sind. Irland beantwortete dieses Ersuchen mit Schreiben vom 15. April 2015 und übermittelte darin alle geforderten Informationen einschließlich eines von Apple vorgelegten Anhangs. In einem zweiten am selben Tag übersandten Schreiben stimmte Irland einem Treffen mit der Kommission zu.

(16) Mit Schreiben vom 17. April 2015 beantwortete die Kommission das Schreiben Irlands vom 25. Februar 2015, in dem es um Erläuterung bestimmter Aspekte ihrer Prüfung der Vorbescheide aus den Jahren 1991 und 2007 gebeten hatte (im Folgenden „Schreiben vom 17. April 2015"). Die Kommission forderte Irland auf, eine Kopie dieses Schreibens an Apple weiterzuleiten.

(17) Am 22. April 2015 fand ein Treffen zwischen den Dienststellen der Kommission und Apple statt. Irland war bei diesem Treffen ebenfalls vertreten. Hauptthema war die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE.

(18) Mit E-Mail vom 23. April 2015 forderte die Kommission Apple zur Stellungnahme zum Schreiben vom 17. April 2015 auf. Außerdem forderte die Kommission Apple auf, die Protokolle der Vorstandssitzungen von ASI aus dem Zeitraum vorzulegen, aus dem bereits Protokolle der Vorstandssitzungen von AOE vorgelegt worden waren.

(19) Mit Schreiben vom 4. Mai 2015 antworteten Irland und Apple auf das Schreiben vom 17. April 2015. Am 7. Mai 2015 wurde das Schreiben von Apple mit Aufforderung zur Stellungnahme an Irland weitergeleitet.

(20) Am 7. Mai 2015 fand ein Treffen zwischen den Kommissionsdienststellen und Irland statt.

(21) Am 20. Mai 2015 äußerte sich Irland zu der Stellungnahme von Apple zum Schreiben vom 17. April 2015.

(22) Am 27. Mai 2015 übermittelte Apple in Beantwortung der E-Mail der Kommission vom 23. April 2015 alle Protokolle und Beschlüsse der Vorstände von ASI und AOE aus dem angeforderten Zeitraum.

(23) Mit E-Mail vom 9. Juli 2015 übersandte die Kommission den Entwurf des Protokolls des Treffens vom 7. Mai 2015 an Irland und forderte Irland auf, seine Zustimmung mitzuteilen oder Änderungen an diesem Protokoll vorzuschlagen.

(24) Am 17. Juli 2015 antwortete Irland auf die E-Mail der Kommission vom 9. Juli 2015 und erklärte insbesondere, dass der Entwurf des Protokolls aus seiner Sicht keine korrekte oder umfassende Aufzeichnung des Treffens vom 7. Mai 2015 darstellte. Irland übermittelte seine Bemerkungen zu dem Treffen und wiederholte die in seinem Schreiben vom 4. Mai 2015 vorgebrachten Argumente. Irland fügte ferner eine von Hon. John D. Cooke erarbeitete Stellungnahme (im Folgenden „Cooke-Stellungnahme") bei. Mit Schreiben vom 28. Juli 2015 antwortete die Kommission auf das Schreiben Irlands vom 17. Juli 2015.

(25) Mit Schreiben vom 14. August 2015 gab Irland seine Stellungnahme zum Protokoll des Treffens vom 7. Mai 2015 ab.

(26) Mit Schreiben vom 7. September 2015 gab Apple seine Stellungnahme zum Protokoll des Treffens vom 7. Mai 2015 ab. Apple übermittelte außerdem eine von Professor [Apple-Berater] erarbeitete Stellungnahme (im Folgenden „[Apple-Berater]-Stellungnahme").

(27) Mit Schreiben vom 11. November 2015 ersuchte die Kommission Irland um weitere Auskünfte zu den Tätigkeiten von ASI, AOE und Apple Distribution International (im Folgenden ADI), um eine bessere Vorstellung davon zu entwickeln, welche Funktionen die Verwaltungssitze von ASI und AOE und ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen ausüben und welche Risiken sie tragen.

(28) Nach mehrfachem Briefwechsel zwischen Irland und der Kommission am 25. November 2015, 27. November 2015 und 2. Dezember 2015 über den Umfang der Informationsanforderung und der entsprechenden Antwortfrist stellte Irland mit Schreiben vom 8. Dezember 2015 einen Teil der geforderten Informationen zur Verfügung. In diesem Schreiben wies Irland auch darauf hin, dass die fehlenden Informationen zu einem späteren Zeitpunkt nachgereicht werden sollten und dass Apple daran arbeite, die geforderten Informationen zusammenzustellen. Irland äußerte in dem Schreiben ferner Bedenken über die bisherige Vorgehensweise im Prüfverfahren.

(29) Am 21. Januar 2016 fand ein Treffen zwischen dem Chief Executive Officer von Apple Inc. (im Folgenden „CEO von Apple") Tim Cook und der Kommissarin für Wettbewerb Margrethe Vestager statt, bei dem auch Irland vertreten war. Mit Schreiben vom 25. Januar 2016 übermittelte der CEO von Apple weitere Erläuterungen zu den von Apple während des Treffens vom 21. Januar 2016 angesprochenen Punkten. Die Kommissarin für Wettbewerb antwortete auf dieses Schreiben mit Schreiben vom 29. Februar 2016.

(30) Mit Schreiben vom 29. Januar 2016 erteilte Irland in Beantwortung des Ersuchens der Kommission vom 11. November 2015 zusätzliche Auskünfte.

(31) Mit Schreiben vom 17. Februar 2016 äußerte Irland erneut seine Bedenken bezüglich der Vorgehensweise im Prüfverfahren und deutete an, dass die Kommission seiner Auffassung nach gegen die Regeln der Verfahrensgerechtigkeit und gegen Verteidigungsrechte verstoßen habe.

(32) Mit Schreiben vom 18. Februar 2016 übermittelte Apple weitere Erläuterungen zu den während des Treffens vom 21. Januar 2016 angesprochenen Punkten. Apple übermittelte des Weiteren eine aktualisierte Fassung des am 17. November 2014 im Rahmen seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss eingereichten Ad-hoc-Berichts von [Steuerberater von Apple] (im Folgenden „zweiter Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple]"). Apple gab in diesem Schreiben an, dass seinem Verständnis nach die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE im Einleitungsbeschluss infrage gestellt wurde.

(33) Mit Schreiben vom 18. Februar 2016 übermittelte Irland unaufgefordert einen von Pricewaterhouse Cooper erarbeiteten Ad-hoc-Bericht über die Gewinnzuweisung (im Folgenden „Ad-hoc-Bericht von PwC"), der Irland zufolge die von Irland vertretene Ansicht unterstützte, dass die von Irish Revenue in den Steuervorbescheiden aus den Jahren 1991 und 2007 gebilligte Gewinnaufteilung auf die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE fremdvergleichskonform war.

(34) Mit Schreiben vom 8. März 2016 forderte die Kommission […] weitere Informationen […] an. Die Kommission äußerte sich auch zu den von Irland am 17. Februar 2016 hinsichtlich des Umfangs des Prüfverfahrens mitgeteilten Bedenken und erklärte, dass der Gegenstand der Untersuchung darin liegt, zu prüfen, ob die in den Steuervorbescheiden aus den Jahren 1991 und 2007 gebilligte Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als staatliche Beihilfe anzusehen ist.

(35) Am 14. März 2016 schickte Apple […] ein weiteres Schreiben, in dem es Bedenken hinsichtlich der Fairness des Verfahrens äußerte […]. Die Kommission antwortete am 20. April 2016 auf dieses Schreiben und leitete eine Kopie ihres Schreibens an Irland weiter. In Beantwortung des Schreibens der Kommission vom 20. April 2016 übersandte Apple am 6. Mai 2016 ein Schreiben an die Kommission. Die Kommission antwortete am 22. Juli 2016 auf das Schreiben vom 6. Mai 2016 und leitete eine Kopie ihres Schreibens an Irland weiter. Am 24. August 2016 übersandte Apple in Beantwortung des Schreibens der Kommission vom 22. Juli 2016 ein Schreiben an die Kommission, in dem Apple Bedenken bezüglich der Fairness des Verfahrens äußerte.

(36) Am 23. März 2016 übersandte Irland zwei Schreiben an die Kommission. In seinem ersten Schreiben übermittelte Irland einen Teil der von der Kommission mit Schreiben vom 8. März 2016 angeforderten Informationen und erklärte, dass die restlichen Informationen am 22. April 2016 nachgereicht würden. Im seinem zweiten Schreiben gab Irland erneut seinen Bedenken bezüglich der Fairness des Verfahrens Ausdruck.

(37) Mit Schreiben vom 22. April 2016 übermittelte Irland ein am 22. April 2016 datiertes Schreiben von Apple, mit dem Irland der Kommission die Informationen zur Verfügung stellte, die Letztere in ihren Schreiben vom 11. November 2015 und […] vom 8. März 2016 angefordert hatte.

(38) Am 24. Mai 2016 erteilte Irland in Ergänzung seines Sachvortrags vom 22. April 2016 weitere Auskünfte. Bei diesen Auskünften handelte es sich um bis dahin noch nicht vorgelegte Protokolle von Vorstandssitzungen von ASI und AOE.

2. **SACH- UND RECHTSLAGE**

(39) Dieser Beschluss betrifft zwei Steuervorbescheide, die Irish Revenue am 29. Januar 1991 und am 23. Mai 2007 zugunsten von ASI und AOE (im Folgenden „die beanstandeten Steuervorbescheide") erteilte. Mit den beanstandeten Steuervorbescheiden werden die Methoden gebilligt, die ASI und AOE für die Zuweisung der Gewinne an ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassung zugrunde legen. Durch die beanstandeten Steuervorbescheide wird ASI und AOE gestattet, ihre jährlich in Irland fällige Körperschaftsteuer unter Anwendung der Gewinnzuweisungsmethoden zu ermitteln, die Irish Revenue in den in Rede stehenden Vorbescheiden billigt. Der Vorbescheid aus dem Jahr 1991 war bis 2007 gültig und wurde anschließend durch den Vorbescheid aus dem Jahr 2007 ersetzt. Der Vorbescheid aus dem Jahr 2007 war bis zu dem Zeitpunkt gültig, zu dem Apple in Irland eine neue Unternehmensstruktur einführte. Den von Apple übermittelten Informationen zufolge galt der Vorbescheid aus dem Jahr 2007 bis einschließlich zum Geschäftsjahr 2014, das am 27. September 2014 endete.

2.1. *BEGÜNSTIGTE DER BEANSTANDETEN STEUERVORBESCHEIDE*

2.1.1. DIE APPLE-GRUPPE

(40) Die Apple-Gruppe besteht aus Apple Inc. und allen von Apple Inc. kontrollierten Unternehmen (im Folgenden zusammen „Apple"). Der Hauptsitz von Apple ist in den Vereinigten Staaten von Amerika (im Folgenden „USA").

(41) Apple entwickelt, fertigt und vermarktet mobile Kommunikations- und Mediengeräte, Personal Computer und tragbare digitale Musikabspielgeräte. Ferner bietet Apple zahlreiche zugehörige Softwareanwendungen, Dienstleistungen, Peripheriegeräte und Netzwerklösungen sowie digitale Inhalte und Anwendungen von Drittanbietern an. Apple verkauft seine Produkte weltweit über seine Retail Stores, Online Stores und im Direktvertrieb sowie über als Drittanbieter tätige Mobilfunkbetreiber, Großhändler, Einzelhändler und Wiederverkäufer. Außerdem verkauft Apple über seine Online Stores und Retail Stores zahlreiche Produkte von Drittanbietern, die mit Apple-Produkten kompatibel sind, unter anderem Anwendungssoftware sowie verschiedenes Zubehör und Peripheriegeräte.

(42) Apple verkauft seine Produkte an Verbraucher, Unternehmen und staatliche Stellen auf der ganzen Welt. Die Unternehmensverwaltung von Apple ist in erster Linie geografisch ausgerichtet. Die geografischen Geschäftssegmente sind der amerikanische Kontinent, Europa ([7]), Japan, Großchina und der übrige asiatisch-pazifische Raum.

(43) 2015 erzielte Apple weltweit einen Nettoumsatz von 233,7 Mrd. USD und einen Nettoertrag von 53,4 Mrd. USD. ([8]) Zum 26. September 2015 verfügte Apple durch ausländische Tochtergesellschaften über Zahlungsmittel, Zahlungsmitteläquivalente und handelbare Wertpapiere im Wert von 186,9 Mrd. USD. ([9]) Dieser Betrag entspricht im Wesentlichen ausländischen Gewinnen, die nicht besteuert wurden. ([10])

(44) Die weltweite Geschäftstätigkeit von Apple ist nach Hauptfunktionsbereichen gegliedert, die von Führungskräften mit Sitz in Cupertino (USA) zentral verwaltet und gesteuert werden. Die Hauptfunktionsbereiche der Apple-Gruppe sind: Forschung und Entwicklung (im Folgenden „FuE"), Marketing, operatives Geschäft, Vertrieb sowie Allgemeines und Verwaltung.

2.1.2. DIE STRUKTUR VON APPLE IN IRLAND

(45) Zur Apple-Gruppe gehören unter anderem in Irland eingetragene Unternehmen. Die in Irland eingetragenen Unternehmen der Apple-Gruppe können unterschieden werden nach in Irland eingetragenen Unternehmen, die in Irland auch steuerlich ansässig sind (z. B. ADI, Apple Operations und Apple Sales Ireland), und in Irland eingetragenen Unternehmen, die in Irland nicht steuerlich ansässig sind (z. B. AOI, ASI und AOE).

([7]) Zum Segment „Europa" gehören neben den europäischen Ländern auch der Nahe Osten, Indien und Afrika, im Folgenden bezeichnet als „EMEIA-Region" (Europe, Middle East, India, Africa).

([8]) Das Geschäftsjahr endete am 26. September 2015. Das Geschäftsjahr von Apple entspricht dem 52- oder 53-wöchigen Zeitraum, der am letzten Samstag im September endet.

([9]) In den öffentlichen Abschlüssen von Apple wird nicht angegeben, welche Tochtergesellschaften diese Zahlungsmittel, Zahlungsmitteläquivalente und handelbaren Wertpapiere halten.

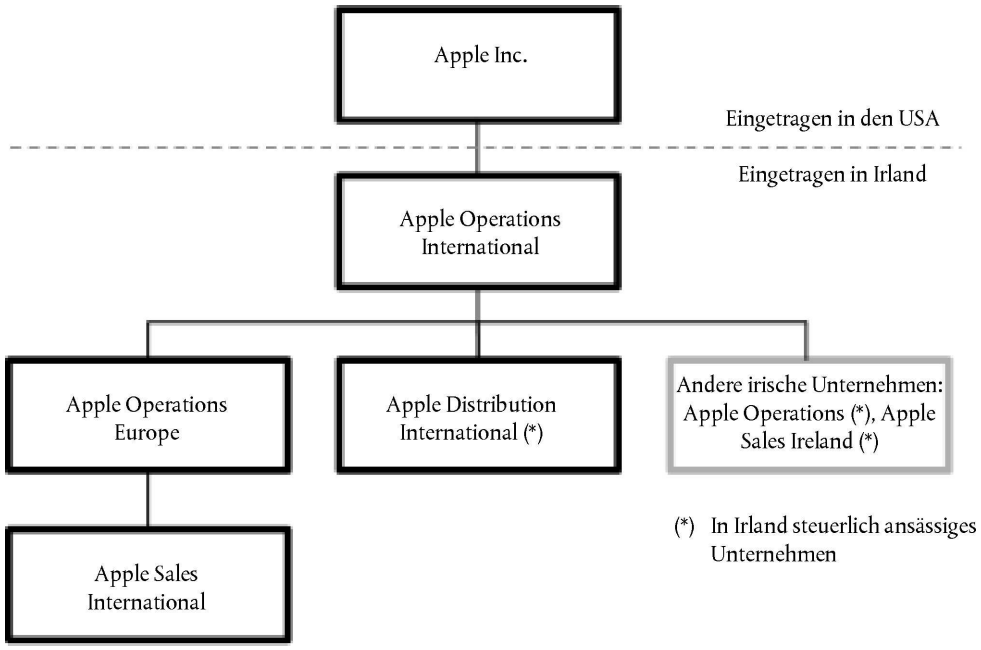
([10]) Siehe Anmerkung 5 zum Jahresbericht 2015 von Apple (K-10–Formblatt der US-Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde), wonach im Wesentlichen alle nicht verteilten internationalen Einkünfte von Apple, die für Reinvestitionen in das operative Geschäft außerhalb der USA vorgesehen sind, durch in Irland ansässige Tochtergesellschaften generiert wurden. Apple hat in seinen Abschlüssen eine Rückstellung für eine mögliche künftige Besteuerung eines Teils dieser Gewinne gebildet.

(46) Unter den in Irland eingetragenen und steuerlich ansässigen Unternehmen der Apple-Gruppe, die Mitarbeiter in Irland beschäftigen, wurde ADI von ASI damit beauftragt, den Vertrieb der Apple-Produkte außerhalb des amerikanischen Kontinents zu gewährleisten; Apple Operations ist für die Beschaffung von Werkzeugen für die Verwendung durch Hersteller zuständig und beschafft Bauteile von Lieferanten, die an Hersteller verkauft werden; Apple Sales Ireland unterstützt die lokalen Verkaufsprogramme von Apple in Irland.

(47) Unter den in Irland eingetragenen aber nicht in Irland steuerlich ansässigen Unternehmen der Apple-Gruppe ist ASI, eine 100 %ige Tochter von AOE; AOE wiederum ist eine 100 %ige Tochter von AOI, die wiederum eine 100 %ige Tochter der in den USA ansässigen Apple Inc. ist. ([11]) AOE und ASI üben ihre Geschäftstätigkeit in Irland über Zweigniederlassungen aus. In Abbildung 1 wird diese Unternehmensstruktur veranschaulicht:

Abbildung 1

Die Unternehmensstruktur von Apple in Irland



2.1.3. FEHLENDE STEUERANSÄSSIGKEIT VON ASI UND AOE

(48) Ein nach irischem Recht eingetragenes und/oder in Irland zentral verwaltetes und kontrolliertes Unternehmen wird in der Regel als in Irland steueransässig erachtet, womit seine weltweit erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer unterliegen. Demnach sind in Irland eingetragene Unternehmen grundsätzlich in Irland körperschaftsteuerpflichtig, auch wenn sie außerhalb von Irland verwaltet und kontrolliert werden.

(49) Allerdings waren in Abschnitt 23A des irischen Taxes Consolidation Act (Steuerkonsolidierungsgesetz) von 1997 (im Folgenden „TCA 97“) vor seiner Revision durch den Finance Act (Finanzgesetz) von 2013 und den Finance Act von 2014 zwei Ausnahmen vorgesehen, nach denen in Irland eingetragene Unternehmen als gebietsfremd eingestuft werden konnten. Gemäß Abschnitt 23A TCA 97 wurde ein Unternehmen dann nicht als steueransässig betrachtet, wenn es i) unter Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem anderen Land als steueransässig galt (die sogenannte „treaty exception“, d. h. eine vertraglich bedingte Ausnahme) oder wenn es ii) an einer anerkannten Börse notiert war oder letztlich von einer Person kontrolliert wurde, die in einem Mitgliedstaat oder einem Vertragsland ansässig war (die sogenannte „relevant companies exception“, d. h. für

([11]) 2006 gründete Apple die Baldwin Holdings Unlimited (im Folgenden „Baldwin“), ein Unternehmen mit Sitz auf den Britischen Jungferninseln. Baldwin Holdings Unlimited hält als nomineller Anteilseigner eine Aktie an AOI, ASI, AOE und ADI. Apple zufolge wurde Baldwin gegründet, um eine einzige Aktie an den irischen Tochtergesellschaften zu halten, weil eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung nach irischem Recht mindestens zwei Anteilseigner aufweisen muss. Apple zufolge wurde Baldwin auf den Britischen Jungferninseln gegründet, weil eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung ihren Jahresabschluss nicht veröffentlichen muss, wenn es sich bei einem ihrer Anteilseigner um eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung handelt, die dem Recht eines Nicht-EU-Staates unterliegt.

relevante Unternehmen geltende Ausnahme), und solche relevanten Unternehmen oder ihre Tochtergesellschaften in Irland eine Handelstätigkeit ausübten („trading exception", d. h. eine Ausnahme wegen Handelstätigkeit). ([12]) Die zweite dieser Ausnahmen hatte zur Folge, dass relevante, in Irland eingetragene Unternehmen mit Handelstätigkeit in Irland, die außerhalb von Irland zentral verwaltet und kontrolliert wurden, nicht als in Irland steueransässig galten. Dabei wurde jedoch nicht vorausgesetzt, dass solche Unternehmen in einem anderen Steuergebiet steueransässig waren.

(50) Sowohl ASI als auch AOE sind in Irland eingetragene Unternehmen. Während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide galten ASI und AOE als „relevante Unternehmen" im Sinne von Abschnitt 23A TCA 97, da sie beide letztlich von einem Unternehmen kontrolliert wurden, das in einem Land ansässig ist, mit dem ein Besteuerungsabkommen besteht, nämlich der in den USA steueransässigen Apple Inc.; ([13]) da ASI und AOE ferner über ihre jeweiligen Zweigniederlassungen eine Handelstätigkeit in Irland ausübten und außerhalb Irlands verwaltet und kontrolliert wurden, wurden sie gemäß der in Abschnitt 23A TCA 97 vorgesehenen Ausnahme wegen Handelstätigkeit als gebietsfremd eingestuft.

(51) ASI und AOE verfügten während des Geltungszeitraums der beanstandeten Vorbescheide in keinem anderen Steuergebiet außer Irland über eine steuerpflichtige Präsenz. ([14]) Jedes Unternehmen wickelte seine Geschäfte über eine einzige Zweigniederlassung in Irland ab und verfügte darüber hinaus über keine steuerpflichtige Präsenz in den USA ([15]), in dem Land also, in dem sie Irish Revenue zufolge in Anwendung von Abschnitt 23A TCA 97 verwaltet und kontrolliert wurden. ([16]) Die Verwaltungssitze von ASI und AOE haben weder eine physische Präsenz, noch beschäftigen sie Mitarbeiter, und sind zudem in keinem Steuergebiet ansässig.

(52) Zusammenfassend gesagt handelt es sich bei ASI und AOE um in Irland eingetragene Unternehmen, die jedoch während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide in Irland nicht steuerlich ansässig waren. Diese Unternehmen waren im fraglichen Zeitraum auch in keinem anderen Steuergebiet steuerlich ansässig, da ihre Geschäftstätigkeiten in anderen Gebieten und insbesondere die Tätigkeiten ihrer Verwaltungssitze, die weder über eine physische Präsenz noch über Mitarbeiter verfügten, nach den geltenden Steuervorschriften keine steuerpflichtige Präsenz in den USA oder einem anderen Gebiet begründeten. Während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide ließen sich ASI und AOE daher im Hinblick auf den steuerlichen Sitz am besten als „staatenlos" bezeichnen.

2.1.4. VON IRLAND UND APPLE DARGELEGTE FUNKTIONEN DER IRISCHEN ZWEIGNIEDERLASSUNGEN VON ASI UND AOE

(53) Irland und Apple legten Beschreibungen der von den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE ausgeübten Funktionen vor ([17]), die verwendet wurden, um die von Apple für die Zwecke der irischen Körperschaftsteuer vorgenommenen Schätzungen des steuerpflichtigen Gewinns beider Unternehmen darzulegen und zu rechtfertigen. Diese Beschreibungen werden in den Erwägungsgründen 54 bis 57 vorgestellt.

([12]) Im zweiten Unterabsatz von Abschnitt 23A TCA 97 wurde zuvor Folgendes verfügt: „Vorbehaltlich der Unterabsätze 3 und 4 wird ein im Staat eingetragenes Unternehmen für die Zwecke der Taxes Acts und der Capital Gains Tax Acts (Kapitalertragsteuergesetz) als in Irland ansässig betrachtet." Unterabsatz 3 lautete: „Unterabsatz 2 gilt für ein in Irland eingetragenes Unternehmen nicht, wenn es sich dabei um ein relevantes Unternehmen handelt und es a) in Irland Handelsgeschäfte tätigt oder b) mit einem Unternehmen verbunden ist, das in Irland Handelsgeschäfte tätigt." Abschnitt 23A wurde durch den Finance Act von 2013 geändert. In der neuen Fassung ist es für ein in Irland eingetragenes Unternehmen nicht mehr möglich, keine Steueransässigkeit zu haben, weil ein in Irland eingetragenes Unternehmen dann als steueransässig betrachtet wird, wenn es in keinem anderen Steuergebiet als steueransässig betrachtet wird. Abschnitt 23A in geänderter Fassung gilt seit dem 1. Januar 2015. Mit dem Finance Act von 2014 wurde eine weitere Änderung von Abschnitt 23A eingeführt, nach der alle in Irland eingetragenen Unternehmen als in Irland steueransässig gelten sollten, es sei denn, ein Unternehmen ist unter Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem anderen Steuergebiet steueransässig. Auch diese Vorschrift gilt seit dem 1. Januar 2015. Allerdings gilt für Unternehmen, die vor dem 1. Januar 2015 eingetragen wurden, ein Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2020.

([13]) Apple zufolge werden beide Unternehmen außerhalb Irlands zentral verwaltetet und kontrolliert. Irish Revenue folgt dieser Ansicht.

([14]) Eine Ausnahme bildet die Zweigniederlassung von AOE in Singapur, vgl. Erwägungsgrund 111.

([15]) Im Rahmen der Anhörungen im US-Senat gab Apple an, dass ASI weder in Irland noch in den USA steuerlich ansässig ist, vgl. Beweisstücke der Anhörung „Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code", Teil 2 (Apple Inc.) des Permanent Subcommittee on Investigations (Ständiger Unterausschuss für Untersuchungen) des US-Senats, 21. Mai 2013, S. 24.

([16]) In Punkt 12 seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss wies Irland darauf hin, dass „alle wichtigen strategischen Geschäftsentscheidungen im Zusammenhang mit AOE und ASI außerhalb Irlands getroffen werden und […] beide Unternehmen funktional in den USA verwaltet und kontrolliert werden". Vgl. dazu auch den folgenden Wortlaut aus der Cooke-Stellungnahme: „Es ist meiner Auffassung nach aufgrund der mir vorliegenden sachlichen Darstellung des operativen Geschäfts von ASI und AOE unbestreitbar, dass im Falle von ASI und AOE die zentrale Verwaltung und Kontrolle in den Vereinigten Staaten bei den Führungskräften der Muttergesellschaft liegt, die allein alle strategischen Entscheidungen über die in Irland ausgeübten Tätigkeiten treffen, etwa darüber, welche Verträge sie mit wem zu welchen Bedingungen schließen."

([17]) Apple zufolge werden die in Irland generierten Gewinne einer Zweigniederlassung auf Basis der Geschäftstätigkeiten der betreffenden Zweigniederlassung ermittelt. Schreiben von Apple vom 4. Mai 2015, S. 5.

(54) Im Falle von ASI ist die irische Zweigniederlassung hauptsächlich für die Ausführung der Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Apple-Produkten an verbundene Unternehmen ([18]) und Drittkunden in den EMEIA- und APAC-Regionen ([19]) zuständig. Zu den wichtigsten Funktionen der irischen Zweigniederlassung von ASI gehören: die Beschaffung von Apple-Fertigerzeugnissen von Drittherstellern und verbundenen Herstellern ([20]); Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Produkten an verbundene Unternehmen in den EMEIA- und APAC-Regionen ([21]); Verkaufsunterstützung und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Produkten an Drittkunden in der gesamten EMEIA-Region ([22]); Aktivitäten der Verkaufs- und Vertriebsteams ([23]), Online-Verkauf ([24]); Logistik ([25]); Abwicklung der Tätigkeiten von AppleCare, der Aftersales-Kundenbetreuung von Apple (mit Zuständigkeit für die Gewährleistung, die Steuerung der Reparaturprogramme und des Reparaturnetzwerks einschließlich der telefonischen Betreuung).

(55) Die irische Zweigniederlassung von ASI erfüllt auch die Bestellungen der lokalen Ländervertriebseinheiten in der APAC-Region. Viele mit dem Vertrieb in dieser Region zusammenhängenden Aktivitäten werden von verbundenen Unternehmen im Rahmen von Dienstleistungsaufträgen der irischen Zweigniederlassung von ASI ausgeübt (zum Beispiel im Bereich der Logistikunterstützung). Zudem ist die irische Zweigniederlassung von ASI für die Überwachung der laufenden Verwaltung der Risikoverteilung — insbesondere in den Bereichen Bestands-, Gewährleistungs- und Kreditausfallrisiken — zuständig. Seit dem 1. Januar 2012 übt die irische Zweigniederlassung von ASI auch Funktionen im Zusammenhang mit der Produktlokalisierung aus, die zuvor bei der irischen Zweigniederlassung von AOE angesiedelt waren.

(56) Die irische Zweigniederlassung von AOE ist für die Fertigung und Montage einer Reihe spezialisierter Produkte an seinem Standort in Irland zuständig, unter anderem für iMac Desktop-Computer, MacBook Laptops und anderes Computerzubehör; alle Produkte sind für die EMEIA-Region bestimmt. ([26]) Die irische Zweigniederlassung von AOE liefert ihre Fertigerzeugnisse ausschließlich an verbundene Unternehmen. Die Haupttätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von AOE betreffen die laufende Ausführung der Abläufe, die für die Herstellung von Produkten, die Prozessgestaltung und den Setup für Neuprodukte erforderlich sind. Zu den wichtigsten Hauptfunktionen der irischen Zweigniederlassung von AOE gehören: Produktionsplanung und -steuerung ([27]); Verfahrenstechnik ([28]); Produktion und Fertigung ([29]); Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle ([30]); Instandsetzung ([31]).

([18]) Verbundene bzw. „nahestehende" Unternehmen und Personen werden für die Zwecke der Rechnungslegung als Einheiten definiert, die letztlich von derselben Person oder demselben Unternehmen beherrscht werden oder auf die dieselbe Person oder dasselbe Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss hat. Vgl. International Accounting Standard (IAS) 24.

([19]) EMEIA bezeichnet die Regionen Europa, Nahost, Indien und Afrika. APAC bezeichnet den asiatisch-pazifischen Raum.

([20]) Die irische Zweigniederlassung von ASI kauft Apple-Produkte von vorgegebenen Herstellern […]. Die irische Zweigniederlassung von ASI schätzt die erwartete Bedarfsprognose durch Erfassung und Auswertung von Regionaldaten und speist diese Daten in den Prozess zur Ermittlung der globalen Bedarfsprognose ein, der in den USA verwaltet wird.

([21]) Bei den verbundenen Unternehmen kann es sich um lokale länderspezifische Vertriebseinheiten oder lokale länderspezifische Einzelhändler handeln. Die irische Zweigniederlassung von ASI erfüllt die von diesen verbundenen Unternehmen aufgegebenen Bestellungen und organisiert den Vertrieb, d. h. den Export bzw. Versand der betreffenden Produkte an diese Einheiten.

([22]) Die vier wichtigsten Vertriebswege für die Vermarktung durch Dritte sind Gewerbe, Einzelhandel, Bildungsträger und Mobilfunkbetreiber (zusammen als sogenannte „Channel-Kunden" bezeichnet). Die irische Zweigniederlassung von ASI schließt mit anderen verbundenen Einheiten Verträge in den Bereichen Vertriebssupport, Marketing und sonstige Supportleistungen im Hinblick auf die Channel-Kunden auf den lokalen EMEIA-Märkten. Unterstützt durch Apple-Einheiten auf dem lokalen Markt schließt ASI mit den Channel-Partnern Verträge und übernimmt bzw. erfüllt — nach Bewertung von Faktoren wie Lagerbestand, länderübergreifende Nachfrage und Ausfallrisiken auf der Grundlage weltweit geltender Apple-Richtlinien — entsprechende Verkaufsaufträge.

([23]) Die Geschäftstätigkeit in Bezug auf Verkäufe durch verbundene Unternehmen und Dritte umfasst die Steuerung des Fulfillmentprozesses gegenüber den Kunden zwecks Optimierung der Effizienz der Vertriebsaktivitäten, der Kontingentierung und des Auftragsmanagements innerhalb der Zweigniederlassung von ASI, die Verkaufsabwicklung sowie das Management großer Drittkunden, um Auftragsanforderungen zu besprechen.

([24]) Die Verkaufs- und Vertriebsteams sind auch für den Direktvertrieb über und durch die Online Stores zuständig. Die Tätigkeiten der Verkaufs- und Vertriebsteams in Bezug auf die Online Stores umfassen die Unterstützung des Verkaufs- und Bestellprozesses für Kunden, kleine und mittlere Unternehmen und für Kunden aus dem Bildungswesen.

([25]) Dazu gehört auch der Versand von Produkten vor allem von in China ansässigen Drittherstellern zu den Zielmärkten in der gesamten EMEIA-Region. Die Tätigkeiten im Bereich Logistik umfassen die Steuerung der ausgehenden Lieferung von Apple-Produkten an Channel-Kunden, Online Store-Kunden und verbundene Unternehmen. Einige Logistikabläufe werden von verbundenen Unternehmen ausgeführt, die Dienstleistungsverträge mit der irischen Zweigniederlassung von ASI geschlossen haben.

([26]) Dem Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] zufolge stellen die von der irischen Zweigniederlassung von AOE gefertigten Produkte nur einen kleinen Prozentsatz des Gesamtabsatzes von Apple in der EMEIA-Region dar.

([27]) Diese Funktion stellt sicher, dass bei den Tätigkeiten der Belegschaft in der Fertigung und in den Prozessabläufen Ressourcen gleichmäßig und effizient genutzt werden und dass die erwartete Produktionsleistung eingehalten wird.

([28]) Die Verfahrenstechnik betrifft die Bedienung, die Kontrolle und die Optimierung von Prozessen im Rahmen der Fertigungsaktivitäten. Das Team ist für die Festlegung und Optimierung effizienter Prozesse für bestehende und neue Produkte zuständig.

([29]) Die Tätigkeiten betreffen alle Prozesse, die notwendig sind, um die verschiedenen Komponenten nach den von Apple Inc. in den USA vorgegebenen Standards in Fertigerzeugnisse umzusetzen.

([30]) Die Qualitätssicherung und -kontrolle umfasst alle Tätigkeiten, mit denen die irische Zweigniederlassung von AOE die Qualität sämtlicher an der Produktion beteiligter Faktoren überprüft.

([31]) Dieser Bereich betrifft Produkte, die aus unterschiedlichen Gründen an Apple zurückgegeben wurden. Die irische Zweigniederlassung von AOE sorgt dafür, dass ein instandgesetztes Produkt vor seinem Wiederverkauf einen Instandsetzungsprozess durchläuft, in dem sichergestellt wird, dass es den Qualitätsstandards von Apple entspricht.

(57) Zusätzlich zu ihren Kernaktivitäten im Fertigungsbereich erbringt die irische Zweigniederlassung von AOE auch gemeinsame Leistungen für andere Unternehmen der Apple-Gruppe in der EMEIA-Region in Bezug auf Finanzen (Rechnungswesen, Lohnbuchhaltung, Kreditorenbuchhaltung), Informationssysteme, Technologie und das Personalwesen. Die irische Zweigniederlassung von AOE entwickelt Apple-eigene Prozess- und Fertigungskompetenzen ([32]) und nutzt diese Kompetenzen, um Dritthersteller und von Dritten betriebene Distributionszentren von Apple gelegentlich zu unterstützen. Die irische Zweigniederlassung von AOE ist ferner für die Überwachung der laufenden Verwaltung von Fertigungs- und Bestandsrisiken zuständig. Bis zum 1. Januar 2012 war das Ingenieurteam der irischen Zweigniederlassung von AOE auch für die Anpassung von Apple-Produkten an lokale Märkte und die Durchführung von technischen Testprogrammen im Zusammenhang mit Apple-Produkten und -Softwareprogrammen (z. B. neue Software-Releases) zuständig. ([33]) Im Januar 2012 wurde diese Funktion an die irische Zweigniederlassung von ASI übertragen.

2.1.5. DIE GESCHÄFTSTÄTIGKEIT VON ASI IN DER EMEIA-REGION

(58) ASI verkauft Waren in der EMEIA-Region. In den Steuergebieten der EMEIA-Region, in denen diese Waren verkauft werden, hat ASI keine Betriebsstätte deklariert. ([34]) Die Verkaufsgeschäfte werden zwischen den Kunden in verschiedenen Steuergebieten der Mitgliedstaaten und ASI (und ADI) über Wiederverkäufer sowie über Apple Retail Stores und Apple Online Stores abgeschlossen. ASI schließt Vertriebsverträge ab, indem es Unterschriften bevollmächtigter Personen einholt; Mitarbeiter der irischen Zweigniederlassung von ASI führen Verkäufe aus und sind für die Lösung von Lieferfragen und sonstigen Problemen von Kunden zuständig. ([35]) Die Verkäufe von ASI kommen durch die Unterschrift eines Bevollmächtigten zustande. ([36]) Zur Veranschaulichung: [80-85] % des 2014 über Drittanbieter erzielten Umsatzes wurden, wie für die interne Berichterstattung von Apple ermittelt ([37]), durch Verkäufe innerhalb der Union generiert; der Absatz in der europäischen Gesamtregion hingegen entsprach [90-95] % des über Drittanbieter erzielten Gesamtumsatzes; die Verkäufe in Nahost entsprachen [5-10] % des über Drittanbieter erzielten Gesamtumsatzes.

2.2. *DIE BEANSTANDETEN STEUERVORBESCHEIDE*

2.2.1. DIE BEANSTANDETEN STEUERVORBESCHEIDE, SOWEIT SIE ASI BETREFFEN

(59) 1991 schlug Apple ein Verfahren zur Berechnung des Nettogewinns der irischen Zweigniederlassung von Apple Computer Accessories Ltd. (später in ASI umgewandelt) vor, das von Irish Revenue in einem Steuervorbescheid gebilligt wurde. Diesem Vorbescheid zufolge sollte der der irischen Zweigniederlassung von ASI zugewiesene Nettogewinn 12,5 % der gesamten Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung ([38]) — abzüglich Materialien für den Wiederverkauf — betragen.

(60) 2007 billigte Irish Revenue in einem neuen Vorbescheid ein geändertes Verfahren für die Berechnung des Nettogewinns der irischen Zweigniederlassung von ASI. Gemäß diesem Vorbescheid sollte der der irischen Zweigniederlassung von ASI zugewiesene Nettogewinn bei [10-15] % der Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung angesetzt werden, abzüglich Kosten wie Abgaben an Apple-Konzerngesellschaften und Materialkosten.

2.2.2. DIE BEANSTANDETEN STEUERVORBESCHEIDE SOWEIT SIE AOE BETREFFEN

(61) 1991 schlug Apple ein Verfahren zur Berechnung des Nettogewinns der irischen Zweigniederlassung von Apple Computer Ltd. (später in AOE umgewandelt) vor, dem Irish Revenue in einem Steuervorbescheid zustimmte. Diesem Vorbescheid zufolge sollte der der irischen Zweigniederlassung von AOE zuzurechnende Nettogewinn 65 % der Betriebsaufwendungen dieser Zweigniederlassung bis zu einem jährlichen Betrag von [60-70] Mio. USD betragen sowie 20 % der Betriebsaufwendungen, die [60-70] Mio. USD übersteigen. Die Anwendung dieses Verfahrens galt unter der Bedingung, dass, sollte der Gesamtgewinn der irischen Zweigniederlassung von AOE unter dem nach der Formel errechneten Betrag liegen, dieser geringere Betrag für die Berechnung des Nettogewinns der Zweigniederlassung herangezogen wird. Bei den in dem Verfahren zugrunde gelegten Betriebsaufwendungen handelte es sich um alle bei der irischen Zweigniederlassung entstandenen Betriebsaufwendungen

([32]) […].
([33]) Eine der wichtigsten Aufgaben des Lokalisierungsteams bestand in der Anpassung von Produkten und Dienstleistungen an verschiedene Sprachen, regionale Besonderheiten und technische Anforderungen auf lokalen Märkten.
([34]) Eine Betriebsstätte bezeichnet eine steuerpflichtige Präsenz in einem Steuergebiet.
([35]) Schreiben Irlands vom 15. April 2015, Anhang, S. 19.
([36]) Ad-hoc-Bericht von PwC, Anhang 1, Apple Sales International (ASI) Zweigniederlassung, S. 11.
([37]) Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 12 und Tabelle 10.
([38]) Im Vorbescheid von 1991 wird im Zusammenhang mit ASI der Begriff „Betriebskosten" („operating costs") und im Falle von AOE der Begriff „Betriebsaufwendungen" („operating expense") verwendet; beide Begriffe bezeichnen jedoch die gleiche Kostenkategorie.

einschließlich Abschreibungen, aber ohne für den Wiederverkauf vorgesehenes Material und den Kostenanteil für immaterielle Güter, der von mit Apple verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt wurde. Es können steuerliche Abschreibungen geltend gemacht werden, die den in den Abschlüssen genannten Abschreibungsbetrag um nicht mehr als [1-10] Mio. USD überschreiten sollten. ([39])

(62) 2007 billigte Irish Revenue in einem neuen Vorbescheid ein überarbeitetes Verfahren für die Berechnung des Nettogewinns der irischen Zweigniederlassung von AOE. Nach dem in diesem Vorbescheid gebilligten Verfahren entsprach die Steuerbemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassung i) [10-15] % der Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung ohne Kosten wie Abgaben an Apple-Konzerngesellschaften und Materialkosten, ii) eine Vergütung für das geistige in Höhe von [1-5] % des Umsatzes der Zweigniederlassung bezogen auf die kumulierten verfahrenstechnischen Prozesse der irischen Zweigniederlassung und iii) einem Abzug für steuerliche Abschreibungen für Anlagen und Gebäude, die auf übliche Weise berechnet und zugelassen sind („computed and allowed in the normal manner").

2.2.3. IRISH REVENUE ZUM ZEITPUNKT DER ERTEILUNG DER BEANSTANDETEN STEUERVORBESCHEIDE VORLIEGENDE UNTERLAGEN

(63) Die von Irland zur Verfügung gestellten Unterlagen — bei denen es sich um alle wesentlichen Elemente zur Rechtfertigung des Vorbescheids von 1991 handeln soll — umfassen drei Schreiben (vom 12. Oktober 1990, 5. Dezember 1990 und 16. Januar 1991) und zwei Faxnachrichten (vom 2. Januar 1991 und 24. Januar 1991) [des Steuerberaters von Apple] in seiner Funktion als Steuerberater von Apple (im Folgenden „Steuerberater von Apple"); eine Aufzeichnung zu einer Befragung vom 30. November 1990 und eine Aufzeichnung zu einem Treffen vom 3. Januar 1991, die von Irish Revenue erstellt wurden; sowie ein Schreiben von Irish Revenue vom 29. Januar 1991, in dem bestätigt wird, dass das Verfahren zur Berechnung der den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zuzuweisenden Gewinne entsprechend der auf dem Treffen vom 3. Januar 1991 getroffenen Vereinbarung in den Schreiben des Steuerberaters von Apple korrekt wiedergegeben wird. Dieses Verfahren wird in den Erwägungsgründen 59 und 61 dargelegt.

(64) Der folgende Text entspricht einem Auszug aus der englischsprachigen Aufzeichnung zu der Befragung vom 30. November 1990:

> „[Der Steuerberater von Apple] wies als Hintergrundinformation darauf hin, dass Apple inzwischen der größte Arbeitgeber in der Region von Cork ist und 1 000 Mitarbeiter direkt sowie 500 weitere Personen auf der Grundlage von Unterverträgen beschäftigt. Es wurde erklärt, dass das Unternehmen derzeit seine weltweiten Betriebsabläufe überprüft und eine Gewinnspanne auf seine Geschäftstätigkeit in Irland ermitteln möchte. [Der Steuerberater von Apple] legte die Abschlüsse vor, die für die irische Zweigniederlassung zu der am 29. September 1989 abgeschlossenen Rechnungsperiode erstellt wurden; daraus ging ein Nettogewinn von 270 Mio. USD bei einem Umsatz von 751 Mio. USD hervor. Es wurde geltend gemacht, dass kein börsennotiertes irisches Unternehmen eine vergleichbare Umsatzrentabilität erzielt. Nach Auffassung von [Steuerberater von Apple] wird der Gewinn in drei Bereichen erwirtschaftet: Technologie, Marketing und Fertigung. Die irische Zweigniederlassung ist nur von dem Element der Fertigung betroffen.
>
> [Irish Revenue] wies darauf hin, dass die Höhe der in Rechnung gestellten Abgabe in der vorgeschlagenen Regelung ausschlaggebend sein würde. [Der Steuerberater von Apple] erklärte, dass das Unternehmen bereit wäre, einen Gewinn von 30-40 Mio. USD zu akzeptieren, sofern Apple Computer Ltd. einen solchen Gewinn erzielt. (Die Computerindustrie unterliegt zyklischen Schwankungen.) Vorausgesetzt, dass Apple einen Gewinn von 100 Mio. GBP erzielt, würden 30-40 Mio. USD (oder ggf. ein anderer vereinbarter Betrag) als der Fertigungstätigkeit zuzurechnender Betrag akzeptiert. Sollte sich das Unternehmen jedoch rückläufig entwickeln und der Gewinn unter 30-40 Mio. USD liegen, wären alle Gewinne der Fertigungstätigkeit zuzurechnen. Der Vorschlag besteht im Wesentlichen darin, alle Gewinne bis zu einer Obergrenze von 30-40 Mio. USD der Fertigungstätigkeit zuzurechnen.
>
> [Irish Revenue] bat [den Steuerberater von Apple] anzugeben, ob sich der Betrag von 30-40 Mio. USD auf eine Grundlage stützt: der Steuerberater einräumte, dass es für den Betrag keine wissenschaftliche Basis gebe. Allerdings sei der Betrag doch so hoch, dass er hoffe, er würde als gutgläubiger Vorschlag gewertet werden. Da der Betrag nicht isoliert geschätzt werden konnte, verpflichtete sich [der Steuerberater von Apple], detaillierte Angaben zu den tatsächlichen, der irischen Zweigniederlassung zuzurechnenden Kosten zusammenzustellen."

([39]) Siehe Fax vom 24. Januar 1991 von [Steuerberater von Apple] zu steuerlichen Abschreibungen.

(65) Der folgende Text entspricht einem Auszug aus den englischsprachigen Aufzeichnungen zum Treffen vom 3. Januar 1991:

„Nach Ansicht [des Steuerberaters von Apple] arbeitet das Unternehmen eindeutig mit Verrechnungspreisen. Die Abschlüsse der Zweigniederlassung weisen für die am 30. September 1989 abgeschlossene Rechnungsperiode einen Nettogewinn von 269 000 000 USD bei einem Umsatz von 751 000 000 USD auf. Kein an der irischen Börse notiertes Unternehmen erzielte auch nur annähernd ein solches Ergebnis.

Die Steuerbehörde wollte sich nicht eindeutig zu der Frage zu äußern, ob das Unternehmen Verrechnungspreise ansetzt, war aber bereit, über einen Betrag für den Gewinn der irischen Zweigniederlassung zu diskutieren, der anhand eines Prozentsatz der tatsächlichen, der irischen Zweigniederlassung zuzurechnenden Kosten ermittelt wird.

Vor dem Treffen lautete der Vorschlag, dass der der irischen Zweigniederlassung zuzurechnende Gewinn aus den Kosten zuzüglich [30-40] Mio. USD bestehen sollte und die steuerlichen Abschreibungen [10-20] Mio. USD nicht überschreiten sollten, sodass [20-30] Mio. USD der irischen Steuer unterliegen würden. Den Abschlüssen der am 30. September 1990 abgeschlossenen Rechnungsperiode ist zu entnehmen, dass ein Gewinn von [30-40] Mio. USD 46 % der der irischen Zweigniederlassung zuzurechnenden Kosten entsprach. Es wurde darauf hingewiesen, dass dieser Wert weit über dem Wert von [10-15] % liegt, der einer Kostenstelle normalerweise zugerechnet wird, wobei auch bereitwillig eingeräumt wurde, dass ein Wert von [10-15] % in Bezug auf die Computerindustrie bedeutungslos ist. Es wurde darauf hingewiesen, dass in einigen Branchen, vor allem in der Pharmaindustrie, ein Aufschlag von 100 % erzielt werden kann. Allerdings wurde eingeräumt, dass die Pharma- und die Computerindustrie nicht unmittelbar vergleichbar sind. Nach weiteren Diskussionen einigte man sich darauf, vorbehaltlich eines zufriedenstellenden Ergebnisses in der Frage der steuerlichen Abschreibungen, einen Aufschlag von 65 % der der irischen Zweigniederlassung zuzurechnenden Kosten zu akzeptieren. Außerdem wurde vereinbart, einen Aufschlag von 20 % auf die Kosten zu akzeptieren, die [60-70] Mio. USD übersteigen, um die Erweiterung der irischen Geschäftstätigkeit nicht zu verhindern.

(…) Im Zuge weiterer Gespräche wurde vereinbart, die Berechnungen der steuerlich zulässigen Abschreibungen in irischen Pfund ([40]) anzufertigen und den normalen Satz für die Wertminderung durch Verschleiß ([41]) für alle Jahre anzusetzen. Zusätzlich wurde vereinbart, dass der Anspruch des Unternehmens die für Abschreibungen in den Abschlüssen berechnete Summe um nicht mehr als [1-10]Mio. USD überschreiten sollte. Basierend auf dem für die am 30. September 1990 abgeschlossene Periode eingereichten Kostenzeitplan würde dadurch sichergestellt, dass die der irischen Steuer unterliegenden Gewinne bei [30-40] Mio. USD liegen würden.

(…) Anschließend wurde besprochen, in welchem Format die Abschlüsse eingereicht werden sollten. Ein Vorschlag zur Einreichung eines Kostenzeitplans wurde nicht akzeptiert. Es wurde vereinbart, eine vollständige Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen; für durch die Gruppe erbrachte technische Leistungen und Marketingleistungen sollte eine Lizenzgebühr/Umlage für den Verwaltungssitz angesetzt werden. Zusätzlich werden die vollständig geprüften Abschlüsse des Unternehmens eingereicht.

(…) In einer gesonderten Frage wollte [der Steuerberater von Apple] einen Aufschlag für ein neues Unternehmen vereinbaren, dessen Tätigkeit sich auf den Rohstoffeinkauf in Irland beschränken sollte. Dafür wurde ein Aufschlag von 10 % vorgeschlagen und nach entsprechender Diskussion auf 12,5 % festgelegt."

(66) Das Schreiben des Steuerberaters von Apple vom 16. Januar 1991 enthält ein beispielhaftes Format für die Einreichung der Abschlüsse der irischen Zweigniederlassung von Apple Computer Ltd. sowie einen Zeitplan der steuerlichen Abschreibungen für Apple Computer Ltd. für die Jahre 1985 bis 1990. In dem am 24. Januar 1991 datierten Fax des Steuerberaters von Apple wird die Zustimmung von Apple zum folgenden Wortlaut über die steuerlich zulässigen Abschreibungen bestätigt, der den zuvor vom Steuerberater von Apple in seinem Schreiben vom 16. Januar 1991 vorgelegten Wortlaut bezüglich der steuerlich zulässigen Abschreibungen ersetzt: „The capital allowance claimed will not exceed by USD [1-10]m of the depreciation charged in the accounts." (Die geltend gemachten steuerlichen Abschreibungen werden die in den Abschlüssen genannten Abschreibungsaufwendungen um nicht mehr als [1-10] Mio. USD überschreiten.)

(67) Die von Irland eingereichten Unterlagen, die alle wesentlichen Elemente zur Rechtfertigung des Vorbescheids von 2007 enthalten sollen, umfassen ein Schreiben des Steuerberaters von Apple vom 16. Mai 2007 sowie ein Schreiben von Irish Revenue vom 23. Mai 2007, in dem die Steuerbehörde ihre Billigung des Verfahrens für die Berechnung der den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zuzuweisenden Gewinne bestätigt und das im Schreiben des Steuerberaters von Apple erläutert wird. Dieses Verfahren wird in den Erwägungsgründen 60 und 62 dargelegt. In beiden vorgelegten Dokumenten werden weder die mit diesem Vorbescheid gebilligten

([40]) Eingefügte Fußnote: „Pfund" bezieht sich auf die zum Zeitpunkt der Erteilung des Vorbescheids gültige irische Währung (irische Pfund).
([41]) Eingefügte Fußnote: „Wertminderung durch Verschleiß" bezeichnet Abschreibungen auf Sachgüter.

Zahlen („[10-15] % [der lokal in Irland entstandenen Betriebsaufwendungen]/[1-5] % [des Jahresumsatzes von AOE, der mit in Irland hergestellten Produkten erzielt wurde]/[10-15] % [der Betriebsaufwendungen von ASI]“) erklärt, noch enthalten sie Hinweise darauf, wie diese Zahlen zustande gekommen sind. Das Schreiben des Steuerberaters von Apple enthält eine Reihe von Beschreibungen darüber, wie das vereinbarte Verfahren angewendet werden soll. Insbesondere wird zur Vermeidung von Missverständnissen erläutert, dass die Betriebsaufwendungen von ASI und die lokal in Irland entstandenen Betriebsaufwendungen von AOE keinerlei Abgaben an Apple-Konzerngesellschaften, variable Kosten wie Materialkosten, Zölle, Frachtkosten usw., einmalige Umstrukturierungskosten oder Kapitalkosten enthalten.

(68) Keines der zur Rechtfertigung der beanstandeten Steuervorbescheide bereitgestellten Dokumente enthält eine zeitgleich angefertigte Untersuchung über die Gewinnzuweisung oder einen Verrechnungspreisbericht.

2.3. *BESCHREIBUNG DES EINSCHLÄGIGEN NATIONALEN RECHTSRAHMENS*

(69) Gemäß Abschnitt 21(1) TCA 97 wird die Körperschaftsteuer in Irland auf den Unternehmensgewinn erhoben. In Abschnitt 76(3) TCA 97 ist festgelegt, dass für die Zwecke der Körperschaftsteuer die Ermittlung der Einnahmen und die entsprechende Bewertung nach denselben „Schedules“ (Einkunftsarten) und „Cases“ (Unterfällen) erfolgt wie für die Zwecke der Einkommensteuer, sowie in Übereinstimmung mit den für diese Einkunftsarten und Unterfälle geltenden Bestimmungen. In Irland wird die Einkommensteuer nach den Direktbesteuerungsvorschriften unter Bezugnahme auf verschiedene Schedules C, D, E und F, sowie unter Schedule D unter Bezugnahme auf verschiedene Cases I bis V berechnet. In Abschnitt 12 TCA 97 ist festgelegt, dass „die Einkommensteuer gemäß den Einkommensteuergesetzen in Bezug auf alle jeweils in den Schedules [C bis F] dargelegten Vermögenswerte, Gewinne oder Erträge sowie in Übereinstimmung mit den Vorschriften der für diese Schedules geltenden Einkommensteuergesetze zu erheben ist“. ([42]) In Abschnitt 18 TCA 97 ist der nach Schedule D vorgesehene Umfang der Steuererhebung festgelegt; im dortigen Unterabsatz 2(2) werden die Unterfälle und deren Umfang aufgeführt. Aus diesen Bestimmungen folgt, dass die Körperschaftsteuer in Irland auf die Gewinne (Einkommen und steuerpflichtiges Kapitaleinkommen) eines Unternehmens — unabhängig davon, wie sie erzielt werden, und vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen — erhoben wird. ([43])

(70) Ausgangspunkt für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zwecks Berechnung der fälligen Körperschaftsteuer ist der Buchgewinn des Steuerpflichtigen. ([44]) Anschließend wird der Buchgewinn durch gesetzlich vorgesehene ([45]), allgemein anwendbare Zuschläge und Abzüge zu steuerlichen Zwecken angepasst, beispielsweise durch Abzüge für steuerliche Abschreibungen ([46]). Die Rechnungsperiode entspricht in der Regel dem 12-monatigen Zeitraum, für den das Unternehmen seinen Jahresabschluss erstellt. ([47])

(71) In Irland gelten für Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, nicht aus dem Handelsgeschäft erzielte Einnahmen und Kapitalerträge unterschiedliche Steuersätze. Nach Abschnitt 21 TCA 1997 liegt der allgemeine Körperschaftsteuersatz bei 12,5 %. ([48]) Dieser Steuersatz gilt für aus dem Handelsgeschäft erzielte Einnahmen ([49]) von Unternehmen, die nach Case I, Schedule D besteuert werden. Nicht aus dem Handelsgeschäft erzielte Einnahmen werden mit 25 % besteuert ([50]). In ihrem Leitfaden „Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading“ ([51]) bietet Irish Revenue eine Orientierungshilfe für die Einstufung von Tätigkeiten als Handelsgeschäft. Diesem Leitfaden zufolge wird für die Einstufung als Handelsgeschäft vorausgesetzt, dass das betreffende Unternehmen Geschäftstätigkeiten ausübt, durch das es seine Einnahmen generiert. Diese Tätigkeiten variieren je

([42]) Einkommen nach Schedule C betrifft Gewinne aus in Irland zahlbaren Dividenden auf öffentliche Einnahmen (Abschnitt 17 TCA 97); das Einkommen nach Schedule D ist in fünf Unterfälle (Cases) unterteilt: i) Handelserträge; ii) Erträge aus der Ausübung einer beruflichen Tätigkeit; iii) unversteuerte Zinserträge und Einkünfte ausländischer Herkunft; iv) sonstige anderweitig unversteuerte Einnahmen oder Erträge; v) Mieteinahmen aus Grundbesitz in Irland (Abschnitt 18 TCA 97), Schedule E betrifft Einnahmen aus öffentlichen Ämtern, Beschäftigung, Renten und Pensionen (Abschnitt 19 TCA 97), und Schedule F betrifft Dividenden von irischen Unternehmen (Abschnitt 20 TCA 97).

([43]) Abschnitt 21(1). Beispiele für solche spezifischen Ausnahmen sind die Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens, die sich nicht einer Tochtergesellschaft zuweisen lassen (siehe Abschnitt 25 TCA 97) oder die meisten von anderen in Irland ansässigen Unternehmen erhaltenen Ausschüttungen (siehe Abschnitt 129 TCA 97).

([44]) Abschnitt 76A TCA 97.

([45]) In Abschnitt 81(2) TCA 97 zum Beispiel ist festgelegt, dass Aufwendungen im Allgemeinen steuerlich abzugsfähig sind, wenn es sich dabei nicht um Investitionsausgaben handelt und sie vollumfänglich und ausschließlich für den gewerblichen Zweck anfallen.

([46]) Abschnitt 307 und 308 TCA 97.

([47]) Abschnitt 27(1), (2) TCA 97.

([48]) Abschnitt 18, Absatz 1 und 2(a) TCA 1997 in Verbindung mit Abschnitt 21(1) TCA 97.

([49]) In Abschnitt 3(1) wird der Begriff des „Handelsgeschäfts“ („trade“) beschrieben als „jede Handels-, Produktions-, unternehmerische oder betriebliche Tätigkeit mit handelsspezifischen Merkmalen“ („every trade, manufacture, adventure or concern in the nature of trade“).

([50]) Gemäß Abschnitt 21A TCA 97, gilt ein Steuersatz von 25 % für steuerpflichtige Einkünfte nach Schedule D, Cases III, IV und V. Diese Fälle umfassen unter anderem passive Einkünfte wie Einnahmen aus Zinsen, Lizenzen und Vermietung/Verpachtung.

([51]) Irish Revenue: Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading. Abrufbar unter: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

nach Art des Handelsgeschäfts und erfordern den Einsatz von Menschen, die über die entsprechende Kompetenz und Befugnis verfügen, um die Tätigkeiten auszuüben. ([52]) Kapitalerträge werden mit 33 % besteuert; dabei gilt für Unternehmen, die in der Union oder in Ländern, mit denen Besteuerungsabkommen bestehen, ansässig sind, eine Beteiligungsbefreiung für Veräußerungsgewinne auf bestimmte Beteiligungen von 5 % oder mehr.

(72) Gemäß Abschnitt 26 TCA 97 unterliegen in Irland ansässige Unternehmen mit ihren weltweiten Gewinnen und Kapitalerträgen der Körperschaftsteuer, ausgenommen die meisten von anderen in Irland ansässigen Unternehmen erhaltenen Ausschüttungen. ([53])

(73) In Abschnitt 25 TCA 97 ist der Umfang der Körperschaftsteuerveranlagung für gebietsfremde Unternehmen festgelegt. In Abschnitt 25 TCA 97 wird — soweit relevant — Folgendes verfügt:

„(1) Ein gebietsfremdes Unternehmen unterliegt nicht der Körperschaftsteuer, es sei denn, es tätigt im Staat Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle; übt es hingegen Handelsgeschäfte im Staat aus, unterliegt es, vorbehaltlich etwaiger in den Körperschaftsteuergesetzen vorgesehener Ausnahmen, mit allen zu versteuernden Gewinnen der Körperschaftsteuer, unabhängig davon, wo diese Gewinne erzielt werden.

(2) Für die Zwecke der Körperschaftsteuer sind die folgenden Gewinne von Unternehmen, die nicht im Staat ansässig sind, aber über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle Handelsgeschäfte im Staat tätigen, steuerpflichtig:

a) Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die oder durch die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle erzielt werden, und Einkommen aus Vermögen oder Rechten, die von der Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle genutzt oder von bzw. für eine solche gehalten werden; Ausschüttungen, die von Unternehmen zugehen, die in dem Staat ansässig sind, gelten für die Zwecke dieses Absatzes als nicht inbegriffen, […].“

(74) Aus dieser Bestimmung folgt, dass ein gebietsfremdes Unternehmen nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, sofern es nicht über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle Handelsgeschäfte in Irland tätigt. Tätigt ein gebietsfremdes Unternehmen solche Handelsgeschäfte, unterliegt es der Körperschaftsteuer auf ([54]):

— alle Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die oder durch die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle erzielt werden;

— alle Einnahmen aus Vermögen und Rechten, die von der Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle genutzt oder von bzw. für eine solche gehalten werden; sowie

— der Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle zuzurechnendes zu versteuerndes Kapitaleinkommen.

(75) Abschnitt 25 TCA 97 waren die Abschnitte 8(1) und 8(2) des Corporation Tax Act (Körperschaftssteuergesetz) von 1967 vorausgegangen, die folgendermaßen lauteten:

„8. (1) Ein gebietsfremdes Unternehmen unterliegt nicht der Körperschaftsteuer, es sei denn, es tätigt im Staat Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle; übt es hingegen Handelsgeschäfte im Staat aus, unterliegt es, vorbehaltlich etwaiger in diesem Gesetz vorgesehener Ausnahmen, mit allen zu versteuernden Gewinnen der Körperschaftsteuer, unabhängig davon, wo diese Gewinne erzielt werden.

(2) Für die Zwecke der Körperschaftsteuer sind die folgenden Gewinne von Unternehmen, die nicht im Staat ansässig sind, aber dort über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle Handelsgeschäfte tätigen, steuerpflichtig:

a) Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die oder durch die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle erzielt werden (Ausschüttungen, die von Unternehmen zugehen, die in dem Staat ansässig sind, gelten für die Zwecke dieses Absatzes als nicht inbegriffen); […]“

([52]) Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, S. 3.
([53]) Siehe Abschnitt 129 TCA 97.
([54]) Leitfaden „Notes for Guidance“ — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act, Fassung von 2014 — Teil 2, Seite 24.

(76) Unternehmen, die nicht in Irland ansässig sind und keine Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle in Irland tätigen, unterliegen lediglich der Einkommensteuer auf Einkommen aus irischen Quellen jeglicher Art und der Kapitalertragsteuer auf Gewinne aus der Veräußerung bestimmter irischer Vermögenswerte (im Wesentlichen Grundbesitz in Irland) ([55]), vorbehaltlich etwaiger verfügbarer Steuererleichterungen.

(77) Um zu vermeiden, dass ein Unternehmen für dasselbe Einkommen doppelt besteuert wird (einmal im Rahmen der Einkommensteuer und einmal im Rahmen der Körperschaftsteuer), sieht Abschnitt 21(2) TCA 97 vor, dass die Einkommensteuer nicht auf das Einkommen eines Unternehmens erhoben wird, wenn das Unternehmen in Irland ansässig ist, oder — im Falle eines gebietsfremden Unternehmens — wenn das Einkommen der Körperschaftsteuer unterliegt.

(78) Durch Abschnitt 42 des Finance Act von 2010 wurde Teil 35A in das TCA 97 eingefügt. Den Angaben Irlands zufolge wurde der in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen (im Folgenden „OECD-Musterabkommen") festgelegte und in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien") weiter ausgeführte Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen dieser Einfügung erstmals formell im irischen Steuerrecht anerkannt. Teil 35A gilt für zwischen verbundenen Personen (Unternehmen) getroffene Vereinbarungen. Auf der Grundlage der in den nationalen Steuervorschriften Irlands enthaltenen Definition einer „Person" fallen jedoch Vereinbarungen, die zwischen einem Verwaltungssitz und seiner Zweigniederlassung getroffen werden, nicht in den Anwendungsbereich von Teil 35A.

2.4. *LEITLINIEN FÜR DIE VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG UND DIE ZUWEISUNG VON GEWINNEN AN BETRIEBSSTÄTTEN*

2.4.1. DER OECD-RAHMEN UND DER FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ DER OECD

(79) Die OECD hat eine Reihe nichtverbindlicher Leitfäden zur internationalen Besteuerung herausgegeben. Angesichts ihres nichtverbindlichen Charakters werden die Steuerbehörden der OECD-Mitgliedstaaten (darunter auch Irland ([56])) lediglich dazu ermutigt, die Rahmenvorgaben der OECD zu befolgen. Dennoch ist der OECD-Rahmen wegweisend und hat einen maßgeblichen Einfluss auf die Steuerpraktiken der OECD-Mitgliedstaaten (und sogar einiger Nichtmitgliedstaaten). Zudem haben in vielen OECD-Mitgliedstaaten Leitfäden, die Teil dieses Rahmens bilden, gesetzliche Verbindlichkeit erhalten oder dienen als Referenz für die Auslegung nationaler steuerrechtlicher Vorschriften. Aus diesen Gründen beruft sich die Kommission in diesem Beschluss auf den OECD-Rahmen, zumal er aus im Umfeld der OECD geführten Expertendiskussionen hervorgegangen ist und Techniken beschreibt, die auf die Bewältigung gemeinsamer Herausforderungen der internationalen Besteuerung ausgerichtet sind.

(80) Wie in Erwägungsgrund 15 des Einleitungsbeschlusses ausgeführt, können multinationale Unternehmen Gewinne innerhalb einer Unternehmensgruppe zuweisen, indem sie Verrechnungspreise zwischen verschiedenen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe ansetzen. Unter Verrechnungspreisen werden die Preise verstanden, die für Geschäftsvorfälle zwischen verschiedenen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe berechnet werden. Verrechnungspreise können jedoch auch innerhalb eines Unternehmens zum Tragen kommen, wenn das Unternehmen eine Betriebsstätte in einem anderen Steuergebiet unterhält. Dies erfordert eine Gewinnzuweisung zwischen der Betriebsstätte des Unternehmens und den anderen Unternehmensteilen.

(81) Das OECD-Musterabkommen, welches die Grundlage zahlreicher bilateraler Steuerabkommen zwischen OECD-Mitgliedstaaten und einer zunehmenden Zahl an Nichtmitgliedstaaten bildet, enthält Vorschriften sowohl für die Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Konzernunternehmen als auch für die Gewinnzuweisung innerhalb eines Unternehmens.

(82) Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens über „verbundene Unternehmen" besagt Folgendes: „[Wenn] die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren

([55]) Ein gebietsfremdes Unternehmen, welches in Irland keine Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle tätigt, unterliegt der Einkommensteuer im Hinblick auf Einkünfte, die es aus Quellen innerhalb Irlands erzielt. Ist ein gebietsfremdes Unternehmen nicht durch eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle in Irland vertreten, unterliegt es der Einkommensteuer und nicht der Körperschaftsteuer auf Einkünfte, die der Zweigniederlassung bzw. Geschäftsstelle nicht zurechenbar sind. Ebenso wird eine Kapitalertragsteuer auf die zu versteuernden Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens erhoben, wenn es nicht durch eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle in Irland vertreten ist, oder wenn die Erträge — falls es über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle in Irland verfügt — nicht der Zweigniederlassung bzw. Geschäftsstelle zurechenbar sind.

([56]) Irland ist seit dem 17. August 1961 Mitglied der OECD.

würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden." Diese Bestimmung gilt als die für steuerliche Zwecke maßgebliche Formulierung des Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD für die Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Konzernunternehmen.

(83) Nach diesem Grundsatz sollten die Steuerbehörden nur Verrechnungspreise zwischen konzerneigenen Unternehmen akzeptieren, die genauso vergütet werden als wären sie fremdvergleichskonform unter vergleichbaren Umständen zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden. Dadurch wird verhindert, dass multinationale Unternehmen ihre Verrechnungspreise so manipulieren, dass ein möglichst kleiner Teil der Gewinne Steuergebieten mit höherer Besteuerung und ein möglichst großer Teil der Gewinne Steuergebieten mit niedrigerer Besteuerung zugewiesen wird. ([57]) In ihren Verrechnungspreisleitlinien bietet die OECD Orientierungshilfen zum Fremdvergleichsgrundsatz. Die jüngste Fassung der Leitlinien wurde 2010 herausgegeben (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010"). ([58])

(84) In Artikel 7 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens über „Unternehmensgewinne" wird die Gewinnaufteilung innerhalb eines einzigen Unternehmens wie folgt geregelt: „die Gewinne, die der […] Betriebsstätte in jedem Vertragsstaat zuzurechnen sind, [sind] die Gewinne, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen." Eine Orientierungshilfe für die Anwendung von Artikel 7 bietet der Bericht der OECD über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten („Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", im Folgenden „OECD-Betriebsstättenbericht 2010" ([59])), dessen jüngste Fassung 2010 veröffentlicht wurde.

(85) Im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 wird beschrieben, welche Schwierigkeiten bei der Zuweisung von Gewinnen innerhalb eines einzigen Unternehmens im Vergleich zu einer Gewinnzuweisung zwischen zwei rechtlich voneinander getrennten Unternehmen entstehen. Zwischen zwei rechtlich selbstständigen Unternehmen erfolgt die Feststellung, welches Unternehmen im Rahmen der Beziehung zwischen diesen beiden Unternehmen Vermögenswerte besitzt und welches Risiken trägt, anhand rechtsverbindlicher Verträge oder anderer nachprüfbarer Rechtsvereinbarungen. Gleiches gilt, wenn zwei selbstständige Unternehmen zur gleichen Unternehmensgruppe gehören, sofern die Verträge und Rechtsvereinbarungen die zugrunde liegende Realität widerspiegeln. Dagegen folgt aus der Tatsache, dass eine Betriebsstätte keine eigene Rechtsperson ist, die von dem Unternehmen unabhängig wäre, dessen Betriebsstätte sie ist, dass sich unter den verschiedenen Teilen desselben Unternehmens kein einzelner Unternehmensteil befindet, der die Vermögenswerte rechtlich „besitzen", die Risiken übernehmen und über das Kapital oder die Verträge mit selbstständigen Unternehmen verfügen könnte. ([60]) Um diesen Widerspruch zu lösen, wird im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 ein gemeinsamer Ansatz für die Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten gebietsfremder Unternehmen festgelegt: der sogenannte „Authorised OECD Approach" (AOA). Nach diesem Ansatz werden der Betriebsstätte die Gewinne zugewiesen, die sie fremdvergleichskonform hätte erzielen können, wenn sie gleiche oder ähnliche Funktionen unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als unabhängiges und selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte; dabei werden die vom gebietsfremden Unternehmen durch die Betriebsstätte oder andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens berücksichtigt.

2.4.2. GEWINNZUWEISUNG AN ZWEIGNIEDERLASSUNGEN AUF GRUNDLAGE DER MASSGEBLICHEN PERSONALFUNKTIONEN NACH DEM ZWEISTUFIGEN AUTHORISED OECD APPROACH

(86) Im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 wird die Vorgehensweise nach dem Authorised OECD Approach bei der Anwendung des in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien dargelegten Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Gewinnzuweisung an eine Betriebsstätte beschrieben. Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien richtet sich die Gewinnzuweisung unter verbundenen Unternehmen nach den von jedem

([57]) Die Steuerverwaltungen und Gesetzgeber sind sich dieses Problems bewusst, und die Steuergesetzgebung erlaubt der Steuerverwaltung in der Regel, Steuererklärungen integrierter Unternehmen zu berichtigen, in denen Verrechnungspreise falsch angewendet werden, und die Preise durch solche zu ersetzen, die einer zuverlässigen Annäherung an unter vergleichbaren Umständen zwischen unabhängigen Unternehmen fremdvergleichskonform vereinbarten Preisen entsprechen.

([58]) Siehe *Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, OECD, 22. Juli 2010. Am 13. Juli 1995 wurde eine frühere Fassung dieser Leitlinien (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995") vom OECD-Rat gebilligt.

([59]) Siehe den am 22. Juli 2010 vom OECD-Rat gebilligten Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten 2010 (*2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*).

([60]) Ziffer 14 Abschnitt B-3 i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010.

Unternehmen ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerten. ([61]) Für die Zuweisung der Einkünfte zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte wird nach dem Authorised OECD Approach die in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens dargelegte Funktionsanalyse durch einen ersten Schritt ergänzt, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Vermögenswerte, Risiken, das Kapital, die Rechte und Verpflichtungen aus Geschäftsvorfällen zwischen verschiedenen Teilen desselben Unternehmens rechtlich gesehen dem Unternehmen als Ganzes gehören und nicht nur einem Unternehmensteil, sowie dass zwischen rechtlich unabhängigen Unternehmen, die zur selben Unternehmensgruppe gehören, keine Geschäftsvorfälle stattfinden. ([62])

(87) Der Authorised OECD Approach besteht also aus einer zweistufigen Analyse, nach der die Einnahmen einer Betriebsstätte zugewiesen werden.

(88) Im ersten Schritt wird die Betriebsstätte hypothetisch als eigenständiges und selbstständiges Unternehmen betrachtet, welches „eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt; dabei werden die von dem Unternehmen durch die Betriebsstätte und andere Unternehmensteile wahrgenommenen Funktionen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken berücksichtigt". ([63]) An dieser Stelle wird das Konzept der „maßgeblichen Personalfunktionen" eingeführt. Nach dem Authorised OECD Approach wird der Betriebsstätte in einem ersten Schritt das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten zugewiesen, in Bezug auf die von Mitarbeitern an der Betriebsstätte wahrgenommene maßgebliche, für diese Vermögenswerte relevante Funktionen; außerdem werden der Betriebsstätte die Risiken zugewiesen, in Bezug auf die von Mitarbeitern an der Betriebsstätte wahrgenommene maßgebliche, für die Übernahme und/oder die Verwaltung (nach der Übernahme) von Risiken relevante Funktionen. ([64])

(89) In einem zweiten Schritt werden nach dem Authorised OECD Approach die OECD-Verrechnungspreisleitlinien analog auf die Geschäftsvorfälle zwischen der Betriebsstätte und anderen Unternehmensteilen angewandt, um sicherzustellen, dass alle von der Betriebsstätte im Zusammenhang mit diesen Geschäftsvorfällen ausgeübten Funktionen fremdvergleichskonform vergütet werden. ([65])

2.4.3. ERWÄGUNGEN BEZÜGLICH DER ANWENDUNG DES AUTHORISED OECD APPROACH AUF IMMATERIELLE GÜTER

(90) Abschnitt D-2 iii)c) des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 befasst sich mit der Zuweisung immaterieller Güter an Betriebsstätten. In Bezug auf eigenentwickelte handelsbezogene immaterielle Güter wird in Ziffer 86 des Berichts dargelegt, dass, je nach Organisationsstruktur des Unternehmens, „der aktive Entscheidungsprozess und die Verwaltung in einem Unternehmen häufig dezentral erfolgen. Hier stellt sich die Frage, ob dies auch im Hinblick auf die Entwicklung immaterieller Vermögensgegenstände der Fall ist, oder ob die maßgeblichen Personalfunktionen, die für die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums an immateriellen Gütern relevant sind, nicht auf hoher strategischer Ebene von der Geschäftsleitung oder im Rahmen einer Kombination aus zentralen und dezentralen Entscheidungsfunktionen wahrgenommen werden." In Ziffer 87 wird erläutert, dass es „keine eindeutigen Belege dafür gibt, dass der Entscheidungsprozess im Zusammenhang mit der Entwicklung immaterieller Vermögenswerte im Allgemeinen derart zentralisiert erfolgt, insbesondere da bei der Ermittlung der maßgeblichen Personalfunktionen, die für die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums relevant sind, der Fokus auf dem aktiven Entscheidungsprozess und der Verwaltung liegt und nicht so sehr auf dem reinen Akt der Befürwortung oder Ablehnung eines Vorschlags. Dies lässt darauf schließen, dass das wirtschaftliche Eigentum wie bei finanziellen Vermögenswerten oft durch Funktionen bestimmt wird, die unterhalb der strategischen Geschäftsleitungsebene wahrgenommen werden. Auf dieser Ebene würde die aktive Verwaltung eines Programms zur Entwicklung eines immateriellen Guts stattfinden; hier könnten auch die mit einem solchen Programm verbundenen Risiken aktiv verwaltet werden."

([61]) Ziffer 1.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 lautet: „Bei Geschäftsvorfällen zwischen zwei unabhängigen Unternehmen kommen in der Vergütung üblicherweise die von jedem Unternehmen wahrgenommenen Funktionen zum Ausdruck (unter Berücksichtigung des Einsatzes an Vermögenswerten und der übernommenen Risiken). Daher ist für die Beurteilung, ob für konzerninterne Geschäftsvorfälle und solchen zwischen fremden Dritten oder verbundenen und unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind, eine Funktionsanalyse notwendig. Diese Funktionsanalyse zielt darauf ab, die von den Beteiligten des Geschäftsvorfalls ausgeübten wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten und Verantwortungen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken festzustellen und zu vergleichen." Vgl. Ziffer 1.20 der Verrechnungspreisleitlinien 1995: „Bei Geschäften zwischen zwei unabhängigen Unternehmen kommen in der Vergütung üblicherweise die von jedem Unternehmen wahrgenommenen Funktionen zum Ausdruck (unter Berücksichtigung des Einsatzes an Vermögenswerten und der übernommenen Risiken). Daher ist für die Beurteilung, ob für konzerninterne Geschäftsvorfälle und solchen zwischen fremden Dritten oder verbundenen und unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind, ein Vergleich der von den Parteien wahrgenommenen Funktionen notwendig. Dieser Vergleich beruht auf einer Funktionsanalyse, die darauf abzielt, die von den unabhängigen oder verbundenen Unternehmen ausgeübten oder auszuübenden wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten und Verantwortungen festzustellen und zu vergleichen." (Hervorhebung hinzugefügt)

([62]) Ziffer 15 Abschnitt B-3 i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010.

([63]) Ziffer 13 Abschnitt B-3 i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010.

([64]) Ziffer 15 Abschnitt B-3 i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010.

([65]) Ziffer 17 Abschnitt B-3 i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010.

(91) In Bezug auf erworbene handelsbezogene immaterielle Güter wird in Ziffer 94 von Abschnitt D-2 iii)c)(3)A ii) erläutert, dass, „wie auch bei eigenentwickelten immateriellen Vermögensgegenständen, die zentrale Frage hinsichtlich der Feststellung des wirtschaftlichen Eigentum an erworbenen immateriellen Gütern darin besteht, an welcher Stelle im Unternehmen die maßgeblichen Personalfunktionen ausgeübt werden, die mit dem aktiven, mit der Risikoübernahme und -verwaltung verbundenen Entscheidungsprozess zusammenhängen". ([66])

2.4.4. DIE OECD-VERRECHNUNGSPREISLEITLINIEN

(92) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden jeweils fünf Methoden für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Preise für Geschäftsvorfälle und die Gewinnzuweisung zwischen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe genannt: i) die Preisvergleichsmethode, ii) die Kostenaufschlagsmethode, iii) die Wiederverkaufspreismethode, iv) die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und v) die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode. In den Leitlinien wird zwischen geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (den ersten drei Methoden) und geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (den letzten zwei Methoden) unterschieden. In den Leitlinien werden zur Ermittlung der Fremdvergleichskonformität eines Verrechnungspreises geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden (z. B. die Preisvergleichsmethode) gegenüber geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (z. B. die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) bevorzugt ([67]). Ferner wird in den Leitlinien erläutert, dass multinationale Konzerne auch die Möglichkeit haben, nicht in diesen Leitlinien aufgeführte Methoden zur Festlegung von Verrechnungspreisen anzuwenden, sofern diese Preise dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen.

(93) In den beanstandeten Steuervorbescheiden wird für ASI und AOE eine Gewinnzuweisung auf der Grundlage einseitiger Gewinnzuweisungsmethoden gebilligt, die bei ihrer Anwendung der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ähneln. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode handelt es sich um eine der „indirekten Methoden" für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Preise für Geschäftsvorfälle und die Gewinnzuweisung zwischen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe. Der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode steht die Preisvergleichsmethode gegenüber: Bei dieser „direkten Methode" wird der bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall (d. h. einem Geschäft zwischen zwei miteinander verbundenen Unternehmen) verrechnete Waren- oder Dienstleistungspreis mit jenem verglichen, der bei einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen verrechnet wird. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wird näherungsweise bestimmt, wie hoch der fremdvergleichskonforme Gewinn für eine gesamte Tätigkeit wäre, statt nur für bestimmte Geschäftsvorfälle. Es wird nicht versucht, den Preis verkaufter Waren festzulegen, sondern geschätzt, welchen Gewinn unabhängige Unternehmen bei einer Tätigkeit zu erwarten hätten, beispielsweise beim Verkauf von Waren. Dazu wird eine Bezugsgröße gewählt (ein „Gewinnindikator"), wie beispielsweise Kosten, Umsatz oder Anlageinvestitionen, und zu einer Gewinnquote ins Verhältnis gesetzt, die derjenigen vergleichbarer nicht verbundener Geschäftsvorfälle entspricht.

(94) Die Verwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode als einseitige Verrechnungspreismethode — d. h. die Prüfung der Rentabilität nur eines der an den konzerninternen Geschäftsvorfällen Beteiligten — wird häufig mit Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 begründet, nach der das „untersuchte Unternehmen" — d. h. der an dem Geschäftsvorfall Beteiligte, für den ein Finanzindikator (Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinnindikator) geprüft wird — prinzipiell das Unternehmen mit der weniger komplexen Funktionsanalyse sein sollte. ([68]) Insbesondere wenn ein an einem konzerninternen Geschäftsvorfall

([66]) Im Hinblick auf marketingbezogene immaterielle Güter wird in Ziffer 97 von Abschnitt D-2 iii)c)(3)A(iii) des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 darauf hingewiesen, dass für marketingbezogene immaterielle Güter dieselben Grundsätze gelten wie für handelsbezogene immaterielle Güter.

([67]) In Ziffer 2.3 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 heißt es: „Infolgedessen ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien sowohl eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode als auch eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode vor der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode der Vorzug zu geben." In Ziffer 3.49 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995 heißt es, dass für die Ermittlung der Fremdvergleichskonformität eines Verrechnungspreises, d. h. für die Prüfung des Vorliegens einer besonderen Bedingung, welche die Höhe des Gewinns zwischen verbundenen Unternehmen beeinflusst, geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gegenüber geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden der Vorzug zu geben ist. Die Praxis hat bisher gezeigt, dass es in den meisten Fällen möglich ist, geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden anzuwenden.

([68]) Im Einzelnen lautet die in Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 enthaltene Empfehlung wie folgt: „Wenn, wie in Kapitel II beschrieben, eine Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewandt wird, muss der am Geschäftsvorfall Beteiligte ausgewählt werden, für den ein Finanzindikator geprüft wird (Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinnindikator). Die Wahl des untersuchten Unternehmens sollte mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen das Unternehmen, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden sind, was bedeutet, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln wird." Ziffer 3.43 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995 enthält eine ähnliche Beschreibung.

Beteiligter Rechte des geistigen Eigentums besitzt und seinem Geschäftspartner für die Nutzung dieser Rechte eine Lizenz erteilt, damit der Geschäftspartner Funktionen etwa in den Bereichen Fertigung oder Vertrieb wahrnehmen kann, verweisen Steuerberater häufig darauf, dass es sehr schwierig ist, eine Vergütung für das betreffende Recht des geistigen Eigentums festzulegen und damit den Geschäftspartner als den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktion zu bestimmen; ebenso komplex sei es, eine Vergütung für die vom Geschäftspartner ausgeübten Funktionen festzulegen und die nach Abzug dieser Vergütung verbleibenden Gewinne (d. h. den „Restgewinn") dem Beteiligten, der Inhaber des Rechts des geistigen Eigentums ist, als Lizenzgebühr für die Nutzung des Rechts zuzuweisen.

2.5. *VON IRLAND IN SEINER STELLUNGNAHME ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS SOWIE WÄHREND DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS VORGELEGTE ZUSATZINFORMATIONEN*

(95) In ihrem Einleitungsbeschluss forderte die Kommission Irland auf, alle Informationen vorzulegen, die für die Bewertung der beanstandeten Steuervorbescheide hilfreich sein könnten. ([69]) Insbesondere ersuchte die Kommission Irland um Vorlage der vollständigen Abschlüsse von ASI und AOE für den Zeitraum 2004 bis 2013, der Zahl der Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten (im Folgenden „VZÄ") von ASI und AOE im gleichen Zeitraum (zum Ende jedes Berichtszeitraums), der VZÄ der Zweigniederlassungen von ASI und AOE sowie von Informationen hinsichtlich der Vereinbarungen über die Kostenteilung, an denen ASI und AOE beteiligt sind. Ferner ersuchte die Kommission Irland darum, den Betrag des von ASI generierten passiven Einkommens in den Gewinn- und Verlustrechnungen herauszustellen und anzugeben, ob dieses passive Einkommen aus Irland stammt.

2.5.1. FINANZINFORMATIONEN VON ASI UND AOE

(96) In den Abschlüssen beider Unternehmen wird ihr jeweiliges Einkommen als Einkommen aus dem Verkauf von Produkten klassifiziert, wie in den Auszügen in Abbildung 2 und Abbildung 3 veranschaulicht. Den Abschlüssen ist zu entnehmen, dass der Umsatz dem mit Kunden erzielten Nettoumsatz entspricht. In den Abschlüssen von ASI und AOE wird (beispielsweise für die Jahre 2006 und 2007) erklärt, dass sich der „Nettoumsatz […] vorwiegend aus Erlösen aus dem Verkauf von Produkten (Hardware, Software, Peripheriegeräte) und aus erweiterten Garantie- und Support-Vereinbarungen" zusammensetzt. ASI verzeichnet außer Umsatz und relativ geringen Zinserträgen keine weiteren nennenswerten Einkünfte. Insbesondere scheint ASI kein Einkommen aus Lizenzgebühren zu verzeichnen. AOE meldet neben dem Umsatz und relativ geringen Zinserträgen für einige Rechnungsperioden hohe Dividendenzahlungen, die von ASI an AOE geleistet wurden.

Abbildung 2

Auszug aus dem ASI-Abschluss 2007

Apple Sales International

Erklärung zu den Rechnungslegungsgrundsätzen *(Fortsetzung)*

für das am 29. September 2007 abgeschlossene Jahr

Umsatzrealisierung

Der Nettoumsatz setzt sich vorwiegend aus Erlösen aus dem Verkauf von Produkten (Hardware, Software und Peripheriegeräten) und aus erweiterten Garantie- und Support-Vereinbarungen zusammen. Das Unternehmen erfasst Umsätze nach den geltenden Rechnungslegungsstandards.

([69]) Siehe operativen Teil des Einleitungsbeschlusses (Abschnitt 4).

Abbildung 3

Auszug aus dem AOE-Abschluss 2006

Apple Operations Europe

Erklärung zu den Rechnungslegungsgrundsätzen *(Fortsetzung)*

für das am 30. September 2006 abgeschlossene Jahr

Umsatzrealisierung

Der Nettoumsatz setzt sich vorwiegend aus Erlösen aus dem Verkauf von Produkten (Hardware, Software und Peripheriegeräten) und aus erweiterten Garantie- und Support-Vereinbarungen zusammen. Das Unternehmen erfasst Umsätze nach den geltenden Rechnungslegungsstandards.

(97) Ausgewählte von Irland bereitgestellte Finanzinformationen werden in Tabelle 1 für ASI und in Tabelle 2 für AOE wiedergegeben.

Tabelle 1

Finanzinformationen von ASI (in Mio. USD)

Jahr	Umsatz von ASI	Gewinn vor Steuern	Davon Zins- und Kapitalerträge, vermindert um Zinsaufwendungen	In gesetzlichen Abschlüssen erklärte Steuer
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000-63 500]	[35 000-35 500]	[300-400]	[1-10]
2013	[62 500-63 000]	[26 500-27 000]	[1 000-1 500]	[1-10]
2014	[67 500-68 000]	[24 500-25 000]	[900-1 000]	[1-10]

Tabelle 2

Finanzinformationen von AOE (in Mio. USD)

Jahr	Umsatz von AOE	Gewinn vor Steuern	Davon Zins- und Kapitalerträge, vermindert um Zinsaufwendungen	In gesetzlichen Abschlüssen erklärte Steuer
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Jahr	Umsatz von AOE	Gewinn vor Steuern	Davon Zins- und Kapitalerträge, vermindert um Zinsaufwendungen	In gesetzlichen Abschlüssen erklärte Steuer
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400-500]	[14 500-15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400-500]	[5 000-5 500] (*)	([1-10])	[1-10]
2014	[500-600]	[2 000-2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Offenlegung: Für das Jahr 2006 einschließlich 1 250 Mio. USD an Dividendenzahlungen von ASI an AOE und von AOE an AOI; in den Jahren 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 belief sich das Einkommen von konzerneigenen Unternehmen jeweils auf 6 575 Mio. USD, 6 253 Mio. USD, [14 500-15 000] Mio. USD, [5 000-5 500] Mio. USD und [1 500-2 000] Mio. USD.

([1]) Die Umsatzzahlen für 2008 wurden wie folgt berichtigt: von 116 696 USD Umsatz und Selbstkosten (19 587 USD) auf 411 802 USD Umsatz und Selbstkosten (314 693 USD).

(98) Die in den Tabellen 1 und 2 dargestellten Finanzinformationen basieren auf den in Irland vorgelegten gesetzlichen Abschlüssen von ASI und AOE. ASI und AOE legen ihre vollständigen Abschlüsse in Irland vor, weil sie in Irland eingetragen sind. Die Kommission ersuchte Irland ([70]) um Klärung, ob für die Verwaltungssitze von ASI und AOE und ihre jeweiligen Zweigniederlassungen getrennte Abschlüsse vorliegen und die entsprechenden Einzelabschlüsse gegebenenfalls vorzulegen. Irland wies darauf hin, dass die Abschlüsse von ASI und AOE den in Irland geltenden gesetzlichen Vorgaben für die Rechnungslegung entsprechen und dass ASI und AOE nach irischem Recht nicht verpflichtet sind, Einzelabschlüsse für ihre irischen Zweigniederlassungen zu erstellen.

(99) Die von ASI in den gesetzlichen Abschlüssen erklärte Steuer besteht vorwiegend aus den von Irland erhobenen Steuern auf die von den Zweigniederlassungen von ASI erzielten Gewinnen, die in Übereinstimmung mit den in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden ([71]) festgelegt wurden, weil ASI keine steuerpflichtige Präsenz seines Unternehmens in einem anderen Steuergebiet gegeben sah. Den Prüfungen der Steuerbehörden von […] und Italien ist jedoch zu entnehmen, dass ASI in diesen beiden Gebieten als steuerpflichtig galt. In den Jahren 2013 und 2014 wurde ASI in […] quellensteuerpflichtig, weil die Steuerbehörden von […] eine von einem […] Apple-Unternehmen an ASI gezahlte Gebühr als Lizenzgebühr einstuften und auf die entsprechende Zahlung eine Quellensteuer erhoben. ([72]) In Italien wurde ASI in den Jahren 2009 bis 2012 nach Prüfung durch die italienischen Steuerbehörden körperschaftsteuerpflichtig, weil festgestellt wurde, dass ASI in besagtem Zeitraum über eine steuerliche Präsenz in Italien verfügte. ([73]) In Bezug auf die von AOE in seinen gesetzlichen Abschlüssen erklärten Steuern erweist sich, dass das Unternehmen eine Zweigniederlassung in Singapur unterhielt und in den Jahren 2009, 2010 und 2011 in Singapur körperschaftsteuerpflichtig war. ([74])

([70]) Siehe das Schreiben der Kommission vom 11. November 2015, Erwägungsgrund 27.

([71]) Die Steuerschuld von ASI gegenüber den irischen Steuerbehörden wurde in Euro festgesetzt und betrug rund 4,8 Mio. EUR im Jahr 2009, 4,8 Mio. EUR im Jahr 2010, 7,3 Mio. EUR im Jahr 2011, [1-10] Mio. EUR im Jahr 2012, [0,7-0,8] Mio. EUR im Jahr 2013 und [0,9-1] Mio. EUR im Jahr 2014. Siehe Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 8-9.

([72]) Insgesamt rund […] bzw. […] für die Jahre 2013 bzw. 2014. Siehe Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 10.

([73]) Daraus entstand für ASI in Italien eine Körperschaftsteuerschuld von rund [20-30] Mio. EUR im Jahr 2009, [40-50] Mio. EUR im Jahr 2010, [50-60] Mio. EUR im Jahr 2011 und [30-40] Mio. EUR im Jahr 2012. Siehe Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 10. Diese Beträge wurden in den in Tabelle 1 aufgeführten Abschlüssen von ASI nicht erfasst, weil die Abschlüsse vor der Steuerfestsetzung durch die italienischen Steuerbehörden vorgelegt wurden. Irland hat die Kommission bislang nicht über eine Neuformulierung der Abschlüsse von ASI informiert.

([74]) AOE war in Singapur in den Jahren 2009, 2010 und 2011 jeweils mit 42 136 SGD, 1 810 SGD und 535 SGD körperschaftsteuerpflichtig. Siehe Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 10.

(100) Irland stellte auch die Komponente der in den gesetzlichen Abschlüssen von ASI und AOE gemeldeten Zinserträge zur Verfügung, die mit dem Eigentum der jeweiligen irischen Zweigniederlassungen beider Unternehmen zusammenhängen. ([75]) Irland legte eine Aufschlüsselung der Zinserträge von ASI nach „Zinszahlungen in den Abschlüssen von ASI" und „Zinsen aus Eigentum" vor. 2012 beliefen sich beispielsweise die Zinszahlungen in den Abschlüssen von ASI auf [500-600] Mio. USD und die Zinserträge aus Eigentum der Zweigniederlassungen auf [1-10] Mio. USD. In seinem Schreiben vom 15. April 2015 gab Irland an, dass die der irischen Zweigniederlassung von ASI und der irischen Zweigniederlassung von AOE zuzuordnenden Zinsen auf separat geführten Bankkonten oder Fonds erwirtschaftet werden. Das Tagesgeschäft dieser Bankkonten wird von Mitarbeitern der in Cork (Irland) ansässigen Finanzabteilung gesteuert. ([76])

(101) In den beanstandeten Steuervorbescheiden wird der zu versteuernde Gewinn der irischen Zweigniederlassung von ASI in Bezug auf die Betriebsaufwendungen ermittelt. Eine getrennte Buchführung zu den Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung ist jedoch nicht verfügbar, da Apple in Irland nie Einzelabschlüsse vorgelegt hat. Zur Veranschaulichung werden in Abbildung 4 Einzelheiten zu den Betriebsaufwendungen von ASI als Ganzes und bezogen auf die Jahre 2011 und 2012 gemäß den Angaben in den gesetzlichen Abschlüssen von ASI aufgeführt.

Abbildung 4

Betriebsaufwendungen von ASI im Jahresbericht 2012

Betriebsaufwendungen	2012 in 1 000 USD	2011 in 1 000 USD
Marketing-, Verkaufs- und Vertriebsaufwendungen	[400 000-500 000]	604 888
Verwaltungskosten	[100 000-200 000]	139 870
Forschung und Entwicklung	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) In den beanstandeten Steuervorbescheiden wird der zu versteuernde Gewinn der irischen Zweigniederlassung von AOE in Bezug auf die Betriebsaufwendungen und den Umsatz ermittelt. Zur Veranschaulichung wird in Abbildung 5 die Gewinn- und Verlustrechnung von AOE als Ganzes für die Jahre 2011 und 2012 wiedergegeben.

Abbildung 5

Gewinn- und Verlustrechnung von AOE im Jahresbericht 2012

Gewinn- und Verlustrechnung

für das am 29. September 2012 abgeschlossene Jahr

	Anmerkung	**2012** **in 1 000 USD**	2011 in 1 000 USD
Umsatz — fortzuführende Geschäftstätigkeit	*1*	**[400 000-500 000]**	518 505
Selbstkosten		**[(300 000-400 000)]**	(426 594)
Bruttogewinn		**[90 000-100 000]**	91 911
Betriebsaufwendungen	*2*	**[(10 000-20 000)]**	(42 654)
Betriebsgewinn — fortzuführende Geschäftstätigkeit		**[70 000-80 000]**	49 257

([75]) Diese Komponente entspricht im Falle von AOE einem Betrag von [20-30] 000 USD in den Jahren 2003 bis 2013. Siehe Schreiben von Irland vom 15. April 2015, S. 4. Im Falle von ASI betragen die Zinserträge aus dem Eigentum der irischen Zweigniederlassung in den Jahren 2003 bis 2013 [70-80] Mio. USD. Siehe Schreiben von Irland vom 15. April 2015, S. 2, sowie die Stellungnahme Irlands zum Einleitungsbeschluss vom 5. September 2014, Verzeichnis 3. Die entsprechenden Beträge für 2014 standen Irland zufolge am Datum des irischen Schreibens vom 15. April 2015 noch nicht fest.

([76]) Schreiben Irlands vom 15. April 2015, S. 3.

	Anmerkung	**2012** **in 1 000 USD**	2011 in 1 000 USD
Einkommen von konzerneigenen Unternehmen		**[14 500 000-15 000 000]**	6 252 591
Sonstige Zinserträge und ähnliche Erträge	*3*	**[1 000-10 000]**	122
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	*4*	**[(30-40)]**	(2 505)
Abschreibungen auf Finanzanlagen	*11*	**[(50-60)]**	—
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Steuern	*5-8*	**[14 500 000-15 000 000]**	6 299 465
Steuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	*9*	**[(1 000-10 000)]**	(2 966)
Gewinn im Geschäftsjahr		**[14 500 000-15 000 000]**	6 296 499

(103) Hinsichtlich der in Irland fälligen Körperschaftsteuer wird in den Abschlüssen von ASI und AOE für die Rechnungsperioden bis 2007 eine „unter dem in Irland geltenden Regelsteuersatz" liegende Besteuerung erwähnt. Abbildung 6 enthält den Auszug aus den geprüften Abschlüssen von ASI, die im Jahresbericht 2007 des Unternehmens wiedergegeben sind.

Abbildung 6

Auszug aus dem Jahresbericht von ASI für die Rechnungsperiode 2007

Steuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Die derzeitige Steuerbelastung liegt unter dem in Irland geltenden Regelsteuersatz. Die Abweichungen sind wie folgt zu erklären:

	2007 **in 1 000 USD**	2006 in 1 000 USD
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Steuern	**1 843 933**	1 179 637
Aktueller Steuersatz: 12,5 % (*2006:* 12,5 %)	**230 492**	147 455
Wirkung von:		
Zu höherem Satz besteuerte Zinserträge (25 %)	**2 485**	1 610
Anpassung an Steuerlast in Bezug auf vorangegangene Rechnungsperioden	—	(131)
Zu niedrigeren Sätzen besteuerte Einnahmen	**(224 049)**	(142 450)
Aktuelle Gesamtsteuerlast	**8 928**	6 484

(104) In den Rechnungsperioden nach 2007 wird für die Berechnung der Steuerlast der Unternehmen nach der Darstellung in den Abschlüssen ein Steuersatz von [1-5] % angewendet. In diesen Abschlüssen wird dieser Steuersatz als der „durchschnittliche Steuersatz für alle Gebiete, in denen [AOE] tätig ist" beschrieben. Abbildung 7 enthält den Auszug aus den geprüften Abschlüssen von ASI, die im Jahresbericht 2012 des Unternehmens wiedergegeben sind.

Abbildung 7

Auszug aus dem Jahresbericht von ASI für die Rechnungsperiode 2012

Steuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Das Unternehmen ist in keinem Gebiet steuerlich ansässig. Es übt in mehreren Ländern eine Geschäftstätigkeit aus. Der durchschnittliche Steuersatz für alle Gebiete, in denen es tätig ist, beträgt ca. [1-5] %.

	2012	2011
	in 1 000 USD	in 1 000 USD
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Steuern	**[35 000 000-35 500 000]**	[22 000 000-22 500 000]
Steuersatz: [1-5] %	**[1 000 000-1 500 000]**	[800 000-900 000]
Wirkung von:		
Zu höherem Satz besteuerte Zinserträge (25 %)	**[600-700]**	620
Zu (niedrigeren)/höheren Sätzen besteuerte Einnahmen	**[(1 000 000-1 500 000)]**	(876 117)
Aktuelle Gesamtsteuerlast	**[1 000-10 000]**	9 862

(105) Die effektive Besteuerung von ASI in Irland betrug den Steuererklärungen für den Zeitraum vom 25. September 2011 bis zum 24. September 2012 zufolge [1-10] Mio. EUR auf Einnahmen aus dem Handelsgeschäft (die entsprechenden Einnahmen aus dem Handelsgeschäft betrugen [30-40] Mio. EUR); dieser Betrag wurde um Steuern auf Zinserträge in Höhe von [0,6-0,7] Mio. EUR ergänzt, sodass sich eine Steuerschuld von [1-10] Mio. EUR ergab. ([77]) Für den gleichen Zeitraum betrug die effektive Besteuerung von AOE in Irland [1-10] Mio. EUR auf Einnahmen aus dem Handelsgeschäft (entsprechend Einnahmen aus dem Handelsgeschäft in Höhe von [10-20] Mio. EUR); dieser Betrag wurde um eine Steuererleichterung an der Quelle ergänzt, sodass sich eine Steuerschuld von [1-10] Mio. EUR ergab.

(106) Irland wies darauf hin, dass Fonds, die über den Betriebskapitalbedarf von ASI und AOE hinausgehen, auf Bankkonten und Investmentfonds von ASI und AOE außerhalb Irlands übertragen werden, die in den USA betrieben, verwaltet und kontrolliert werden.

(107) In Bezug auf die Bankkonten, die ASI für die Einziehung von Verkaufserlösen von Kunden aus der EMEIA-Region verwendet, wies Irland darauf hin, dass der Cashflow abhängig davon, ob es sich bei dem Kunden um einen Channel-Partner, einen Nutzer des Apple Online Stores oder um einen Kauf in einem Apple Retail Store handelt, unterschiedlich ausfallen kann. Handelt es sich bei dem Kunden um einen Channel-Partner ([78]), erhält Apple die Barvergütung entweder im elektronischen Zahlungsverkehr oder im Lastschriftverfahren, bei dem die Zahlung auf ein Bankkonto von ASI im Land des Kunden oder auf ein gemeinsames Bankkonto von ASI in den USA oder Europa fließt, auf dem Verkaufserlöse aus mehreren Ländern eingehen. Aus dem von Irland vorgelegten Überblick über die Standorte der Bankkonten von ASI geht jedoch hervor, dass bis März 2009 kein Bankkonto in den USA geführt wurde, auf dem Verkaufserlöse aus der EMEIA-Region eingingen, und dass bis März 2012 nur Verkaufserlöse aus Island, Russland, der Türkei und einigen Regionen in Nahost und Afrika auf in den USA bestehende Bankkonten flossen. Alle anderen Verkaufserlöse werden über in Europa gelegene Bankkonten eingezogen. Irland gab ferner an, dass die für die EMEIA-Region zuständige Finanzabteilung von Apple — bestehend aus drei in Irland tätigen Personen — die auf den lokalen Bankkonten in der EMEIA-Region gehaltenen Barmittel regelmäßig in sogenannten „concentration accounts" zusammenfasst, die im Namen von ASI geführt werden. Irland zufolge befinden sich diese Konten im Vereinigten Königreich, in den USA und in der Schweiz.

(108) Was die Investmentfonds betrifft, ist nach Angaben von Apple das in den USA ansässige Unternehmen Braeburn Capital Inc. (im Folgenden „Braeburn") mit Cash Management- und Investment-Dienstleistungen für ASI und AOE beauftragt; dazu wurden mit ASI und AOE entsprechende Vereinbarungen über die Erbringung von Vermögensverwaltungsdienstleistungen geschlossen. Zu den Leistungen gehören die Vermögensverwaltung und das Cash

([77]) Zwischen den in den Abschlüssen gemeldeten Steuern (in Tabelle 1 und Tabelle 2 aufgeführt) und den in der Steuererklärung enthaltenen Steuern sind geringfügige Abweichungen festzustellen, die möglicherweise auf Wechselkursschwankungen oder unterschiedliche Berichtszeiträume zurückzuführen sind.

([78]) Apple definiert „Channel-Partner" als unabhängige Vertriebs- und Einzelhandelsunternehmen, die Apple-Produkte für den Weiterverkauf erwerben.

Management […]. Auf den Vorstandssitzungen von ASI und AOE am 24. Juli 2006 wurde beschlossen, Braeburn als Dienstleister zur Unterstützung der Verwaltung der Barreserven von ASI und AOE beizubehalten. ([79]) Irland zufolge stammen alle aus diesen Investitionen generierten Einnahmen aus gebietsfremden Quellen, sodass die entsprechenden Zinserträge nicht der irischen Steuer unterliegen.

2.5.2. INFORMATIONEN ÜBER DIE BESCHÄFTIGTEN VON ASI UND AOE

(109) In seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss wies Irland darauf hin, dass alle in Irland tätigen Mitarbeiter von Apple bis zum 31. Dezember 2011 formell bei AOE beschäftigt waren. Die irische Zweigniederlassung von AOE führte dabei eine einzige Lohn- und Gehaltsliste. Wie Irland erklärt, sind in Irland solche Regelungen bei Konzernen nicht unüblich. Es bestand ein Rückrechnungssystem, nach dem die Kosten für AOE-Mitarbeiter, die Aufgaben für die irische Zweigniederlassung von ASI wahrnahmen, dieser Zweigniederlassung monatlich zugewiesen wurden. Zum 1. Januar 2012 wurde die Beschäftigungsregelung so umstrukturiert, dass die Mitarbeiter direkt von dem Betrieb angestellt wurden, für dessen irische Zweigniederlassung sie tätig waren.

(110) Irland reichte die VZÄ ([80])-Daten ein, die Apple der Kommission vorgelegt hatte. Vor dem 1. Januar 2012 wurden die VZÄ der irischen Zweigniederlassung von AOE entsprechend des Ortes, an dem die Kosten anfielen, zwischen den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE aufgeteilt.

Tabelle 3

VZÄ für die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE

Zeitraum	Irische Zweigniederlassung von ASI	Irische Zweigniederlassung von AOE
25. September 2004	709	783
24. September 2005	839	739
30. September 2006	912	836
29. September 2007	937	544
27. September 2008	1 046	604
26. September 2009	994	707
25. September 2010	1 387	1 091
24. September 2011	1 660	872
29. September 2012	[200-300]	[400-500]
28. September 2013	[300-400]	[700-800]

(111) Wie Apple Irland mitteilte, beschäftigte AOE neben den Mitarbeitern der irischen Zweigniederlassung auch VZÄ an seiner Zweigniederlassung in Singapur, die ursprünglich für Fertigungstätigkeiten eingesetzt wurde und später mit Vertriebstätigkeiten verbundene Konzernleistungen erbrachte. ([81]) 2009 wurden diese Tätigkeiten der Zweigniederlassung eingestellt und ihre Vermögenswerte an eine Apple-Konzerngesellschaft in Singapur verkauft. Seitdem ist die Zweigniederlassung in Singapur eine stille Zweigniederlassung von AOE. Die durchschnittliche Mitarbeiterzahl der AOE-Zweigniederlassung in Singapur lag bei 185 im Jahr 2004, 189 im Jahr 2005, 257 im Jahr 2006, 300 im Jahr 2007 und 352 im Jahr 2008.

([79]) Siehe den von Apple beim Permanent Subcommittee on Investigations des US-Senats während der Anhörung zu Apple eingereichten Überblick über die Protokolle zu den Vorstandsitzungen, die unter Leitung von Tim Cook abgehalten wurden, dAPL-PSI-000342/000343.

([80]) Ein Vollzeitäquivalent (VZÄ) entspricht der von einem in Vollzeit beschäftigten Mitarbeiter geleisteten Stundenzahl und gibt die Mitarbeiterzahl — einschließlich Teilzeitbeschäftigten — im Verhältnis zu den geleisteten Arbeitsstunden an.

([81]) Den von Apple beim Permanent Subcommittee des US-Senats vorgelegten Angaben ist zu entnehmen, dass die Haupttätigkeit der Zweigniederlassung in Singapur und ihrer Vorgängerunternehmen bis 2003 in der Herstellung von Microcomputern, Computerkomponenten und Peripheriegeräten bestand. Die Zweigniederlassung in Singapur war Vertragspartnerin der Vereinbarung über die Kostenteilung für den Erwerb und die Beibehaltung der Rechte für die Herstellung und den Vertrieb von Apple-Produkten. Nach 2003 und bis 2009 fungierte die Zweigniederlassung in Singapur als Dienstleister für Apple-Konzerngesellschaften in der APAC-Region. Zu diesen Dienstleistungen gehörten die Unterstützung im Finanzwesen, Supportleistungen in den Bereichen Informationssysteme und Technologie sowie für das Lieferketten- und Logistikmanagement. Siehe APL-PSI-000234.

(112) Dem Sachvortrag von Irland zufolge gab Apple an, dass ASI und AOE neben den Mitarbeitern ihrer jeweiligen irischen Zweigniederlassungen und den Mitarbeitern der AOE-Zweigniederlassung in Singapur keine weiteren VZÄ beschäftigte. Nach Aussage von Apple wurden ASI und AOE funktional von den USA aus verwaltet und kontrolliert und alle wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen (unter anderem in Bezug auf Rechte des geistigen Eigentums, die Produktentwicklung, herzustellende Produkte und Komponenten sowie Vertriebs- und Marketingstrategien) in den USA und nicht an den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE getroffen.

2.5.3. TÄTIGKEIT DES VORSTANDS VON ASI UND AOE

(113) Sowohl Irland ([82]) als auch Apple ([83]) behaupten, dass kritische Geschäftstätigkeiten, die durch oder für ASI und AOE ausgeübt werden, außerhalb Irlands umgesetzt werden, zum Beispiel durch Mitarbeiter von Apple Inc. oder den Vorstand von ASI und AOE, der — so Apple — unter anderem entschied, die verschiedenen Änderungen an der Vereinbarung über die Kostenteilung ([84]) mit Apple Inc. vorzunehmen. Ferner wies Apple darauf hin, dass „sich die in den USA ausgeübte Verwaltung und Kontrolle von ASI und AOE nicht nur in den Vorstandssitzungen, sondern in vielfältiger Weise äußert" ([85]), ohne dies weiter auszuführen.

(114) Der Vorstand von ASI setzt sich aus drei Vorständen und einem Sekretär zusammen. Drei dieser vier Vorstandsmitglieder sind in den USA tätig und bei Apple Inc. angestellt. Das andere Vorstandsmitglied ist in Irland tätig und bei ADI angestellt. Der Vorstand von AOE setzt sich aus zwei Vorständen und einem Sekretär zusammen. Der Sekretär und einer der Vorstände sitzen auch im Vorstand von ASI. Zwei dieser drei Vorstandsmitglieder sind in den USA tätig und bei Apple Inc. angestellt. Das andere Vorstandsmitglied ist in Irland tätig und bei ADI angestellt. Den Finanzberichten von ASI ist zu entnehmen, dass ASI ([86]) in den Jahren 2004 bis 2014, d. h. in dem Zeitraum, für den Finanzberichte vorgelegt wurden, keinem seiner Vorstände eine Vergütung gezahlt hat. Die Vorstände von AOE hingegen erhielten im genannten Zeitraum eine Vergütung. So hat das Unternehmen seine Vorstände beispielsweise 2012 mit […] USD und 2011 mit […] USD vergütet.

(115) Die Kommission forderte alle Protokolle der Vorstandssitzungen von ASI und AOE an, die Apple daraufhin zur Verfügung stellte. Die erste Sitzung des ASI-Vorstands fand am 5. April 1990 in Dublin (Irland) statt. Die erste Sitzung des AOE-Vorstands fand am 15. September 1980 in Dublin (Irland) statt. Zur Veranschaulichung sind in Tabelle 4 die Tätigkeiten des ASI-Vorstands zwischen Januar 2009 und September 2011 zusammengefasst (16 Vorstandssitzungen, 3 Jahreshauptversammlungen und 9 schriftliche Beschlussfassungen); in Tabelle 5 sind die Tätigkeiten des AOE-Vorstands zwischen Dezember 2008 und September 2011 zusammengefasst (13 Vorstandssitzungen, 4 Jahreshauptversammlungen und 12 schriftliche Beschlussfassungen).

Tabelle 4

Vorstandsbeschlüsse und Protokolle der Vorstandssitzungen von ASI

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von ASI
30.1.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Beschlussfassung über die Erteilung einer Vollmacht an bestimmte in Listen geführte Personen, Bank-, Investitions-, Wertpapier- und sonstige Konten von ASI zu eröffnen, zu führen, zu schließen oder in sonstiger Weise zu verwalten.
11.2.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Beschlussfassung über die Erteilung einer Vollmacht an bestimmte in Listen geführte Personen, Bank-, Investitions-, Wertpapier- und sonstige Konten von ASI zu eröffnen, zu führen, zu schließen oder in sonstiger Weise zu verwalten.

([82]) Schreiben Irlands vom 4. Mai 2015.
([83]) Schreiben von Apple vom 4. Mai 2015.
([84]) Schreiben von Apple vom 4. Mai 2015.
([85]) Schreiben von Apple vom 4. Mai 2015.
([86]) Anmerkungen 6, 7 oder 8 zu den Jahresabschlüssen von ASI für die GJ 2004 bis 2013.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von ASI
18.3.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Jae Allen, Cathy Kearney)	Erteilung einer Vollmacht.
20.7.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Beschlussfassung über die Genehmigung des Entwurfs des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2008 und die Vergütung des Rechnungsprüfers, Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 3. August 2009 und Beschlussfassung über die Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer anstelle von […].
3.8.2009	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Peter Oppenheimer als Vorsitzender und Unternehmensvertreter von AOI und AOE, Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2008, Beschlussfassung über die Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung der Rechnungsprüfer festzulegen, und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
23.10.2009	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Jae Allen)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende in Höhe von 3 482 850 781,21 USD an AOE, zahlbar am 27. Oktober 2009, und Beschlussfassung über die Zahlung einer weiteren Zwischendividende an AOE in Höhe der bis zum 27. Oktober 2009 auf den Kapitalbetrag aufgelaufenen Zinsen.
10.12.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Erteilung einer Vollmacht an […], ein in der Ukraine eingetragenes Unternehmen mit 100 % ausländischer Beteiligung, als Apple Value Added Distributor im Namen von ASI zu handeln.
10.12.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Schriftliche Beschlussfassung und Antrag der Vorstände: Beantragung, dass Tim Cook sein Amt als Vorstand von ASI niederlegt und Beschlussfassung, dass Tim Cook ipso facto sein Amt als Vorstand von ASI aufgibt.
31.1.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Beschlussfassung über die Ernennung von Elisabeth S. Rafael als Vorstand von ASI.
3.3.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die erneute Ernennung von Tim Cook als Vorstand von ASI.
31.3.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 800 000 000 USD, zahlbar am 8. April 2010.
12.5.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Jae Allen als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 1 000 000 000 USD, zahlbar am 20. Mai 2010.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von ASI
16.6.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 600 000 000 USD, zahlbar am 17. Juni 2010.
22.6.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Genehmigung der Erteilung einer Vollmacht, im Namen von ASI zu handeln, an Gary Wipfler, Cathy Kearney und Michael O'Sullivan. Die Vollmacht erstreckt sich auf die folgenden Punkte: i) Unternehmenskorrespondenz, ii) Beziehungen zur Regierung und anderen Behörden, iii) Prüfungen, iv) Versicherungen, v) Kauf-, Mietkauf- und Finanzierungsverträge im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Dienstleistungen, vi) Miet-, Liefer-, Hinterlegungsverträge und Verträge über die Nutzung von Vermögenswerten, vii) Übertragung von persönlichem Eigentum, viii) Entgegennahme von Warenlieferungen und Ausstellung der entsprechenden Belege, ix) Betriebsrat und x) Handelsverträge.
23.7.2010	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Peter Oppenheimer als Vorsitzender und Unternehmensvertreter von AOI und AOE, Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2009, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung der Rechnungsprüfer festzulegen, Feststellung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden an AOE in einer Gesamthöhe von 5 884 972 906,56 USD seit dem Ende des GJ 2009 und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
23.7.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael als Vorsitzende)	Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 23. Juli 2010.
20.9.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Jae Allen)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 690 000 000 USD, zahlbar am 21. September 2010.
17.11.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 1 750 000 000 USD, zahlbar am 18. November 2010.
21.12.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael als Vorsitzende)	Genehmigung der Erteilung einer befristeten Vollmacht an Gerard Lane, aufgrund der geplanten Jahresurlaube der Vorstände das Tagesgeschäft von ASI fortzuführen.
4.3.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 1 000 000 000 USD, zahlbar am 7. März 2011, Feststellung des Rücktritts von Jae Allen als Vorstand und der Ernennung von Mark Stevens als Vorstand mit Wirkung zum 15. März 2011, Genehmigung des neuen Beschlusses über das Bankgeschäft.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von ASI
21.3.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 1 000 000 000 USD, zahlbar am 24. März 2011.
21.4.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Mark Stevens, Elisabeth Rafael als Vorsitzende)	Beschlussfassung über die Erteilung einer Vollmacht an bestimmte in Listen geführte Personen, Bank-, Investitions-, Wertpapier- und sonstige Konten von ASI zu eröffnen, zu führen, zu schließen oder in sonstiger Weise zu verwalten.
11.5.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Höhe von 1 000 000 000 USD, zahlbar am 12. Mai 2011.
29.6.2011	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Audrey Fernandez-Elliott als Vorsitzende und Unternehmensvertreterin von AOI und AOE, Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2010, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von Elisabeth Rafael, Tim Cook und Mark Stevens als Vorsitzende von ASI, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung der Rechnungsprüfer festzulegen, Feststellung und Genehmigung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden in einer Gesamthöhe von 11 324 972 906,56 USD an AOI seit dem Ende des GJ 2009 und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
29.6.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Mark Stevens, Elisabeth Rafael als Vorsitzende)	Genehmigung des Entwurfs des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2010 sowie der Vergütung des Rechnungsprüfers, Feststellung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden in einer Gesamthöhe von 11 324 972 906,56 USD an AOE seit dem Ende des Geschäftsjahres 2009, Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 29. Juni 2011, Feststellung des Rücktritts von Peter Oppenheimer als Vorstand und Sekretär von ASI und Ernennung von Gene Levoff zum Vorstand und Sekretär von ASI an seiner Stelle.
27.7.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Gene Levoff als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Erteilung einer Vollmacht.
7.9.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Gene Levoff als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Feststellung, dass es zweckmäßiger wäre und im Geschäftsinteresse läge, den Mitgliedern von ASI die Zahlung der Dividenden in Form von festverzinslichen Anlagen vorzuschlagen. Beschlussfassung, den Mitgliedern die Auszahlung einer Zwischendividende an AOE am 8. September 2011 in Form einer festverzinslichen Anlage mit einem prognostizierten Gesamtwert von 1 502 298 132 USD vorzuschlagen.
7.9.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Gene Levoff als Vorsitzender, Elisabeth Rafael)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOE in Form einer festverzinslichen Anlage mit einem prognostizierten Gesamtwert von 1 502 298 132 USD, zahlbar am 8. September 2011.

Tabelle 5

Vorstandsbeschlüsse und Protokolle der Vorstandssitzungen von AOE

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von AOE
17.12.2008	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Beschlussfassung über eine Vereinbarung für Beschäftigungsbeihilfe.
14.1.2009	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Beschlussfassung über die Erteilung einer Vollmacht an bestimmte, in Listen geführte Personen, Bank-, Investitions-, Wertpapier und sonstige Konten von AOE zu eröffnen, führen, schließen oder in sonstiger Weise zu verwalten.
25.2.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Beschlussfassung zur Unterzeichnung der Treuhandurkunde und Regeln für den Altersvorsorgeplan von AOE.
20.7.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Beschlussfassung über die Genehmigung des Entwurfs des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2008 und die Vergütung des Rechnungsprüfers, Beschlussfassung über die Ernennung von Peter Oppenheimer und Cathy Kearney als Unternehmensvertreter von AOE für die Teilnahme an der Jahreshauptversammlung von ASI 2009, Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 3. August 2009 und Beschlussfassung über die Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer anstelle von […].
22.7.2009	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über einen Geschäftsübertragungsvertrag, um das Geschäft der Zweigniederlassung von AOE in Singapur auf Apple South Asia Pte.Ltd. zu übertragen.
3.8.2009	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Peter Oppenheimer als Vorsitzender und Unternehmensvertreter von AOI und Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2008, Beschlussfassung über die Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung der Rechtsprüfer festzulegen, und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
23.10.2009	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Feststellung des am 27. Oktober 2009 anstehenden Erhalts einer Dividende von ASI in Höhe von 3 482 850 781,21 USD, Beschlussfassung über die Zahlung einer Dividende in Höhe von 4 607 274 666,29 USD an AOI, Beschlussfassung über die Zahlung einer weiteren Zwischendividende an AOI in Höhe der zum 27. Oktober 2009 aufgelaufenen Zinsen.
21.12.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über den ergänzenden Geschäftsübertragungsvertrag, um das Geschäft der Zweigniederlassung von AOE in Singapur auf Apple South Asia Pte. Ltd. zu übertragen und eine Vollmacht zu erteilen.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von AOE
21.12.2009	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Schriftliche Beschlussfassung und Antrag der Vorstände, dass Tim Cook sein Amt als Vorstand von AOE niederlegt und Beschlussfassung, dass Tim Cook ipso facto sein Amt als Vorstand von AOE aufgibt.
31.3.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über den Erhalt einer Zwischendividende von ASI am 8. April 2010 in Höhe von 800 000 000 USD und Zahlung derselben Summe an AOI.
23.4.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über den Antrag, Grundbuchauszüge bestimmter eingetragener Immobilien in Singapur zu ersetzen.
14.5.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über den Erhalt einer Zwischendividende von ASI am 20. Mai 2010 in Höhe von 1 000 000 000 USD und Zahlung derselben Summe an AOI.
14.6.2010	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Peter Oppenheimer als Vorsitzender und Unternehmensvertreter von AOI und Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2009, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung des Rechtsprüfers festzulegen, Feststellung der Zahlung von Zwischendividenden an AOI in einer Gesamthöhe von 5 284 972 906,56 USD seit dem Ende des GJ 2009 und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
16.6.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Feststellung des am 17. Juni 2010 anstehenden Erhalts einer Dividende von ASI in Höhe von 600 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung derselben Summe an AOI.
23.7.2010	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Peter Oppenheimer als Vorsitzender und Unternehmensvertreter von AOI und Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2009, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung des Rechtsprüfers festzulegen, Feststellung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden an AOI in einer Gesamthöhe von 5 884 972 906,56 USD seit dem Ende des GJ 2009 und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
23.7.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 23. Juli 2010.
20.9.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Feststellung des am 21. September 2010 anstehenden Erhalts einer Dividende von ASI in Höhe von 690 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung einer Dividende in Höhe von 900 000 000 USD an AOI.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von AOE
15.11.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Beschlussfassung über die Genehmigung eines Immobilienleasings für zusätzlichen Lagerplatz, um eine Produktionserweiterung zu ermöglichen.
17.11.2010	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Feststellung des am 18. November anstehenden Erhalts einer Dividende von ASI in Höhe von 1 750 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung derselben Summe an AOI.
3.12.2010	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Genehmigung der Erteilung einer Vollmacht, im Namen von AOE zu handeln, an Cathy Kearney und Michael O'Sullivan. Die Vollmacht deckt folgende Punkte ab: i) Unternehmenskorrespondenz, ii) Beziehungen zu der Regierung und anderen Behörden, iii) Buchprüfungen, iv) Versicherungen, v) Kauf, Mietkauf und finanzielle Vereinbarungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Dienstleistungen, vi) Miet-, Liefer-, Hinterlegungsverträge und Verträge über die Nutzung von Vermögenswerten, vii) Übertragung von persönlichem Eigentum, viii) Entgegennahme von Warenlieferungen und Ausstellung der entsprechenden Belege, ix) Betriebsrat- und x) Handelsverträge.
4.3.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Feststellung des am 7. März 2011 anstehenden Erhalts einer Dividende in Höhe von 1 000 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung derselben Summe an AOI.
21.3.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Feststellung des am Donnerstag, 24. März 2011 anstehenden Erhalts einer Dividende in Höhe von 1 000 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung derselben Summe an AOI.
26.4.2011	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über die Erteilung einer Vollmacht an bestimmte, in Listen geführte Personen, Bank-, Investitions-, Wertpapier und sonstige Konten von AOE zu eröffnen, führen, schließen oder in sonstiger Weise zu verwalten.
11.5.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als Vorsitzender)	Feststellung des am Donnerstag, 12. Mai 2011 anstehenden Erhalts einer Dividende in Höhe von 1 000 000 000 USD und Beschlussfassung über die Zahlung derselben Summe an AOI.
23.6.2011	Schriftliche Beschlussfassung der Vorstände (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Beschlussfassung über die Genehmigung des Entwurfs des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2010 sowie der Vergütung der Rechtsprüfer, Beschlussfassung über die Ernennung von Audrey Fernandez-Elliott und Cathy Kearney als Unternehmensvertreterinnen von AOE für die Teilnahme an der Jahreshauptversammlung 2011 von ASI, Feststellung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden in einer Gesamthöhe von 12 659 796 428,08 USD an AOI seit dem Ende des GJ 2009, Beschlussfassung über die Festsetzung des Termins für die Jahreshauptversammlung auf den 27. Juni 2011, Feststellung der Amtsaufgabe als Vorstand und Sekretär von AOE von Peter Oppenheimer mit Wirkung zum 1. Juli 2011 und Ernennung von Gene Levoff als Vorstand und Sekretär von ASI an seiner Stelle.

Datum	Art des Dokuments	Zusammenfassung der Protokolle von AOE
27.6.2011	Protokoll der Jahreshauptversammlung (Audrey Fernandez-Elliott als Vorsitzende und Unternehmensvertreterin von AOI und Gene Levoff als Unternehmensvertreter von Baldwin Holdings Unlimited)	Beschlussfassung über die Annahme des Vorstandsberichts und des Jahresabschlusses für das GJ 2010, Beschlussfassung über die erneute Ernennung von [Steuerberater von Apple] zum Rechnungsprüfer, Beschlussfassung über die Ermächtigung des Vorstands, die Vergütung des Rechtsprüfers festzulegen, Feststellung und Genehmigung der Erklärung und Zahlung von Zwischendividenden an AOI in einer Gesamthöhe von 12 659 796 428,08 USD seit dem Ende des GJ 2009 und Beschlussfassung über die Option, die nächste Jahreshauptversammlung außerhalb Irlands abzuhalten.
7.9.2011	Vorstandssitzungsprotokoll (Gene Levoff als Vorsitzender, Gary Wipfler)	Feststellung, dass es weitaus zweckmäßiger und im Geschäftsinteresse wäre, den Mitgliedern von AOE eine Dividendenzahlung in Form von festverzinslichen Anlagen vorzuschlagen. Beschlussfassung, den Mitgliedern die Auszahlung einer Zwischendividende an AOI am 8. September 2011 in Form einer festverzinslichen Anlage mit einem prognostizierten Gesamtwert von 1 502 298 132 USD vorzuschlagen. Beschlussfassung über die Zahlung einer weiteren Zwischendividende an AOI in Höhe der aufgelaufenen Zinsen.
7.9.2011	Schriftliche Beschlussfassung der Mitglieder (AOI und Baldwin Holding Unlimited)	Beschlussfassung über die Zahlung einer Zwischendividende an AOI am 8. September 2011 in Form einer festverzinslichen Anlage mit einem prognostizierten Gesamtwert von 1 502 382 564 USD.
7.9.2011	Ernennung eines Unternehmensvertreters zur Durchführung einer schriftlichen Beschlussfassung	Ernennung durch AOI, in seiner Eigenschaft als Mitglied von AOE, von Gene Levoff zum Vertreter von AOI zur Durchführung einer schriftlichen Beschlussfassung im Namen von AOI, um die empfohlene Zwischendividende zu erklären und die Zahlung derselben in bar zu veranlassen. Baldwin Holding Unlimited als weiteres Mitglied von AOE ernannte Gary Wipfler zu diesem Zweck.

2.5.4. „COST-SHARING-AGREEMENT“ (VEREINBARUNG ÜBER DIE KOSTENTEILUNG) ZWISCHEN APPLE INC., ASI UND AOE

(116) Am 8. Dezember 2015 übermittelte Irland Kopien der Vereinbarung über die Kostenteilung sowie sämtlicher, seit der Niederlassung von Apple in Irland zwischen Apple Inc., AOI, ASI und AOE (und deren Vorgängern) getroffenen Vereinbarungen über die (Weiter-)Übertragung immaterieller Güter. ([87])

(117) Gemäß den übermittelten Angaben schloss Apple Inc. die Vereinbarung über die Kostenteilung mit AOE (deren damalige Bezeichnung Apple Computer Limited lautete) im Dezember 1980. Die Vereinbarung über die Kostenteilung wurde seither 16 Mal geändert — zuletzt 2013. 1999 trat auch ASI (deren damalige Bezeichnung Apple Computer International lautete) der Vereinbarung über die Kostenteilung bei. Gleichzeitig mit dem Abschluss der Vereinbarung über die Kostenteilung im Dezember 1980 traf Apple Inc. mit AOI eine „Vereinbarung zur Übertragung immaterieller Güter“. AOI wiederum schloss mit AOE eine „Vereinbarung zur Weiterübertragung immaterieller Güter“, mit der AOE eine ausschließliche, gebührenfreie Lizenz zur Verwendung der Handelsnamen, Marken, Handelsgeheimnisse und Patente zunächst in Westeuropa und später in der EMEIA-Region und zur Weiterlizenzierung dieser Rechte und Lizenzen erteilt wurde. ([88]) AOEs Vorgängerin entrichtete für diese erste Übertragung der damals vorhandenen immateriellen Güter von Apple keine Beteiligungszahlung.

([87]) Am 5. September 2014 übermittelte Irland die am 30. September 2007 zwischen Apple Inc., ASI und AOE in Kraft getretene Vereinbarung über die Kostenteilung.

([88]) Abschnitt B.5 der Vereinbarung zur Weiterübertragung immaterieller Güter vom 1. Dezember 1980.

(118) Im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung kamen Apple Inc. einerseits und ASI und AOE andererseits überein, ihre FuE-Tätigkeiten zusammenzuführen und die Kosten und Rechte im Zusammenhang mit dem „Entwicklungsprogramm" gemeinsam zu tragen. Das Entwicklungsprogramm bezieht sich auf: i) die Entwicklung neuer immaterieller Güter, ii) die Vornahme von Verbesserungen, Aktualisierungen, Anpassungen, Übersetzungen, Lokalisierungen und sonstigen Veränderungen an den vorhandenen immateriellen Gütern, iii) die Entwicklung und Verbesserung der Herstellungsprozesse aller Produkte und iv) die Entwicklung, den Erwerb und den Schutz marketingbezogener immaterieller Güter.

(119) In der Vereinbarung über die Kostenteilung sind immaterielle Güter definiert als sämtliche Technologien, Verfahren, Prozesse, Muster und Musterrechte, Erfindungen, Entdeckungen, Sachkenntnisse, Patente (einschließlich Patentanmeldungen usw.), Urheberrechte (und sonstigen Schutzrechte), Handelsgeheimnisse, Computerprogramme (als Quellcode und als Objektcode), Ablaufdiagramme, Formeln, Verbesserungen, Aktualisierungen, Übersetzungen, Anpassungen, Informationen, Spezifikationen, Verfahrenstechniken, Fertigungsanforderungen, Qualitätssicherungsstandards, marketingbezogenen immateriellen Güter sowie alle sonstigen vergleichbaren immateriellen Güter gemäß der Begriffsbestimmung des Paragrafen 1.482-4(b) der Treasury Regulation (Steuervorschrift zur US-Steuer), die aus dem Entwicklungsprogramm entstehen. ([89]) Die marketingbezogenen immateriellen Güter sind definiert als alle Handelsmarken, Dienstleistungsmarken, Handelsnamen, Handelsgeheimnisse, Handelsaufmachungen, Namen von Internet-Domains, Geschäftsmarken, Muster, Marketingstrategien, Registrierungen, anhängigen Registrierungen und Urheberrechte an Logos oder bildlichen Darstellungen, der mit sämtlichen Marken verbundene Geschäfts- oder Firmenwert bzw. immaterielle Wert sowie das gesamte sonstige vergleichbare, in der kommerziellen Nutzung der Produkte enthaltene marketingbezogene immaterielle Eigentum. ([90])

(120) Im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung wird das Recht zur Nutzung der immateriellen Güter von Apple, um Apple-Produkte herzustellen und zu veräußern, von den Vertragsparteien gemeinsam genutzt. Apple Inc. hat das Rechts auf Fertigung und Verkauf von Apple-Produkten in allen Ländern Nord- und Südamerikas (im Folgenden zusammen „amerikanischer Kontinent") inne. ASI und AOE sind Inhaber des Rechts auf die Herstellung und Veräußerung von Apple-Produkten auf Märkten außerhalb des amerikanischen Kontinents. Das rechtliche Eigentum an allen immateriellen Gütern hält allein Apple Inc. Infolge der im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung durchgeführten FuE sind ASI und AOE die wirtschaftlichen Eigentümer der immateriellen Güter in ihren jeweiligen Gebieten ([91]). Die Art und Weise, wie das wirtschaftliche Eigentum an den immateriellen Gütern an ASI und AOE übertragen wird, hat sich im Zuge der verschiedenen Änderungen der Vereinbarung über die Kostenteilung gewandelt. Bis 1988 hatte Apple Inc. AOE im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung eine exklusive Lizenz zur Nutzung des geistigen Eigentums von Apple in ihrem Zuständigkeitsgebiet erteilt. In den seit 1988 abgeschlossenen und geänderten Vereinbarungen über die Kostenteilung werden die Rechte auf Verbesserungen an diesem geistigen Eigentum und dem neu entwickelten geistigen Eigentum auf einer „nicht- oder teilexklusiven" Basis erteilt. ([92]) Seit 2007 erteilt Apple ASI und AOE eine exklusive Lizenz für das geistige Eigentum von Apple; ASI und AOE ihrerseits erteilen Apple wiederum die gleiche Lizenz in Form eines nicht-exklusiven Rechts. ([93])

(121) Im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung werden die FuE-Kosten für die Apple-Produkte von den Vertragsparteien gemeinsam getragen. Im Wege der Berechnung der einzelnen Anteile der Parteien zahlen Apple Inc., ASI und AOE ausgehend von dem Prozentsatz der erzielten Produktverkäufe in ihren jeweiligen Gebieten je einen Teil der zusammengefassten Kosten. 2012 beispielsweise betrugen die FuE-Kosten von Apple weltweit insgesamt [3-3,5] Mrd. USD. In dem Jahr wurden ca. 45 % der weltweiten Umsätze von Apple auf dem amerikanischen Kontinent getätigt. Somit zahlte Apple Inc. im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung 45 % der FuE-Kosten, wohingegen ASI und AOE gemäß derselben Vereinbarung die übrigen 55 % dieser Kosten trugen. Die Kostenaufteilung in den Jahren 2008 bis 2014 können Sie der Tabelle 6 entnehmen.

Tabelle 6

Entwicklungskosten von Apple im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung und Finanzierung dieser Kosten durch ASI und AOE

(in USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Gesamtentwicklungskosten von Apple im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000-3 500 000 000]	[3 500 000 000-4 000 000 000]	[7 000 000 000-7 500 000 000]

([89]) Abschnitt 1.7 der Vereinbarung über die Kostenteilung vom 30. September 2007.
([90]) Abschnitt 1.12 der Vereinbarung über die Kostenteilung vom 30. September 2007.
([91]) Siehe Randnummer F der Vereinbarung über die Kostenteilung vom 26. September 1999 und Randnummer G der Vereinbarung über die Kostenteilung vom 30. September 2007.
([92]) Abschnitt IV (A) der Vereinbarungen über die Kostenteilung vom 26. September 1992 und 1999.
([93]) Abschnitt 5.2 und 5.3 der Vereinbarungen über die Kostenteilung vom 30. September 2007, 5. Januar 2009 und 29. September 2013.

(in USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Von ASI finanzierter Anteil	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000-2 000 000 000]	[2 000 000 000-2 500 000 000]	[4 000 000 000-4 500 000 000]
Von AOE finanzierter Anteil	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000-20 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[30 000 000-40 000 000]
Prozentsatz der von ASI und AOE finanzierten Entwicklungskosten von Apple (in %)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) In den Vereinbarungen über die Kostenteilung von 2009 und 2013 werden die den Vertragsparteien der Vereinbarungen zugewiesenen Aufgaben und Risiken aufgeführt ([94]). Die laut der Vereinbarung über die Kostenteilung an Apple Inc. (in der Vereinbarung als „Apple" bezeichnet) und sowohl an ASI als auch AOE (in der Vereinbarung zusammen als „Internationaler Teilnehmer" bezeichnet) zugewiesenen Aufgaben und Risiken sind in der Vereinbarung über die Kostenteilung zusammengefasst und jeweils in den Tabellen Abbildung 8 und Abbildung 9 dargestellt.

Abbildung 8

Von Apple und dem Internationalen Teilnehmer (ASI und AOE) im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung wahrgenommene Funktionen

FUNKTIONEN	APPLE	INTERNATIONALER TEILNEHMER
Forschung und Entwicklung von immateriellen Gütern, für die eine Kostenteilung besteht	X	X
Qualitätskontrolle von immateriellen Gütern, für die eine Kostenteilung besteht	X	X
Prognose, Finanzplanung und Analyse in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten für immaterielle Güter	X	
Verwaltung der FuE-Einrichtungen	X	X
Beauftragung von verbundenen oder Drittunternehmen in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten für immaterielle Güter	X	X
Vertragsverwaltung in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten für immaterielle Güter	X	X
Auswahl, Einstellung und Betreuung von Mitarbeitern, Auftragnehmern und Unterauftragnehmern im Hinblick auf die Durchführung von Entwicklungsaktivitäten für immaterielle Güter	X	X
Eintragung und Verteidigung von Rechten des geistigen Eigentums	X	
Marktentwicklung	X	X

([94]) Anlage B zu der Vereinbarung (über die Kostenteilung) von 2009 und Anlage B zu der Vereinbarung von 2013.

Abbildung 9

Von Apple und dem Internationalen Teilnehmer (ASI und AOE) im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung übernommene Risiken

RISIKEN	APPLE	INTERNATIONALER TEILNEHMER
Risiken in der Produktentwicklung	X	X
Risiken im Zusammenhang mit Qualitätskontrolle und Produktqualität	X	X
Risiken in der Marktentwicklung	X	X
Marktrisiken	X	X
Politische Risiken	X	X
Fremdwährungsrisiken	X	X
Produkthaftungsrisiken	X	X
Mit Vermögenswerten (Anlagegütern/materiellen Vermögenswerten) verbundene Risiken	X	X
Risiken im Zusammenhang mit Änderungen von Regulierungsvorschriften	X	X
Risiken im Zusammenhang mit dem Schutz und Verletzungen von Rechten des geistigen Eigentums	X	X
Risiken im Zusammenhang mit der Markenentwicklung und Markenwiedererkennung	X	X

(123) Die Kommission ersuchte Irland um Klärung, auf welche Aktivitäten sich die in Abbildung 8 und Abbildung 9 dargestellten spezifischen Aufgaben und Risiken bezogen und forderte das Land in diesem Zusammenhang auf, Beispiele der von ASI und AOE im Rahmen dieser Aufgaben durchgeführten Aktivitäten zu nennen. Zudem forderte die Kommission Irland auf, in den Vorstandssitzungsprotokollen von ASI und AOE nach Hinweisen auf Aktivitäten zu suchen, die sich auf die in Abbildung 8 und Abbildung 9 aufgeführten Aktivitäten beziehen und die nach Auffassung von Irland oder Apple von den Vorständen von ASI und AOE durchgeführt worden sind.

(124) Auf diese Aufforderung hin teilten Irland und Apple mit, dass die in Abbildung 8 und Abbildung 9 wiedergegebenen, der Vereinbarungen über die Kostenteilung von 2009 und 2013 entnommenen Tabellen nicht die tatsächlich von den Vertragsparteien der Vereinbarungen durchgeführten Aktivitäten darstellen, sondern nur eine Zusammenfassung der Aktivitäten liefern, welche die Parteien nach dieser Vereinbarung durchführen dürfen. Apple erklärte weiterhin, dass die in Abbildung 8 und Abbildung 9 wiedergegebenen, der Vereinbarungen über die Kostenteilung von 2009 und 2013 entnommenen Tabellen der o.g. Vereinbarung hinzugefügt worden waren, um den Verpflichtungen im Rahmen der von dem Finanzministerium der USA erlassenen befristeten Regelungen mit Wirkung vom 5. Januar 2009, dass Vereinbarungen über die Kostenteilung zwischen verbundenen Parteien die Aufgaben und Risiken dieser Parteien widerspiegeln, nachzukommen ([95]).

(125) Apple teilte weiterhin mit, dass die in der in Abbildung 8 wiedergegebenen Tabelle aufgelisteten FuE-Aktivitäten — die immateriellen Güter, für die eine Kostenteilung besteht, die Qualitätskontrolle der immateriellen Güter, für die eine Kostenteilung besteht, die FuE-Betreuung, die Vertragsabschlüsse mit verbundenen Parteien oder Drittparteien im Zusammenhang mit den Aktivitäten zur Weiterentwicklung der immateriellen Güter und die Auswahl, Einstellung und Betreuung von Mitarbeitern und Unternehmern sowie Subunternehmern für die Durchführung jeglicher Aktivitäten zur Weiterentwicklung der immateriellen Güter — fast ausschließlich von den Mitarbeitern von Apple Inc. in den Vereinigten Staaten durchgeführt worden sind. Mitarbeiter der irischen Zweigniederlassung nahmen nur insoweit an diesen Aktivitäten teil, als sich diese auf die Routinelokalisierung und Produkttests bezogen.

([95]) Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 15-16.

(126) Irland und Apple erklärten weiterhin, dass ASI und AOE an der Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple nicht beteiligt sind und ihre Rolle bei der Aushandlung von Geschäftsverträgen innerhalb eines von den Führungskräften bei Apple Inc. in den USA eng gefassten Rahmens nur sehr begrenzt ist. Zudem erklärten sie, dass weder Mitarbeiter von ASI noch von AOE an der Schaffung, dem Erwerb, der Verwaltung und/oder dem Schutz des geistigen Eigentums von Apple mitwirken. Sämtliche Aufgaben mit dem Ziel einer Steigerung der Gewinne von Apple werden von den Führungskräften bei Apple Inc. in den USA gesteuert und größtenteils in den USA durchgeführt. Darüber hinaus ist kein von Apple geschaffenes oder erworbenes geistiges Eigentum rechtliches Eigentum von ASI oder AOE oder von Letzteren eingetragen. ASI und AOE sind lediglich in eigener Funktion folgende Handelsverträge eingegangen: i) Beschaffungsverträge mit Zulieferern, ii) Fertigungsverträge mit Erstausrüstern über den Kauf von Fertigerzeugnissen und iii) Terminverkaufsverträge.

(127) Was die Einbeziehung von ASI und AOE in die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple angeht, so findet sich die erste Erwähnung geistigen Eigentums in den der Kommission für den Zeitraum seit der Gründung von ASI und AOE (1980 bis 2015) zur Verfügung gestellten Vorstandssitzungsprotokollen beider Unternehmen in den Protokollen der Vorstandssitzung von ASI vom 13. August 2013 sowie der Vorstandssitzung von AOE vom 16. August 2013, in denen beide Vorstände den Mitarbeitern von Apple Inc. eine Vollmacht in Bezug auf den Schutz des geistigen Eigentums erteilten ([96]).

(128) In dem gleichen Zeitraum ist die erste Erwähnung der Vereinbarung über die Kostenteilung in den Vorstandssitzungsprotokollen von ASI und AOE in den Protokollen der Sitzungen im August 2014 festgehalten, anlässlich derer die neue Unternehmensstruktur von Apple in Irland […] erörtert und vereinbart worden war. Bezogen auf den Vorstand von AOE fand eine Sitzung am […] August 2014 statt, die laut Beschreibung „fernmündlich abgehalten wurde" und in deren Rahmen […] erörtert worden war […]. Bezogen auf den Vorstand von ASI fand diese Sitzung am […] August 2014 in […] statt. Laut dem Protokoll dieser Sitzung wurde der Vorstand von ASI in dieser Sitzung u. a. darüber in Kenntnis gesetzt, dass zwischen Apple Inc., ASI und AOE Unterredungen hinsichtlich der Vereinbarung über die Kostenteilung stattgefunden hatten. Der Vorstand stimmte anlässlich dieser Sitzung dem Abschluss der Vereinbarung über die Kostenteilung von 2013 zu ([97]).

(129) Die nächste Vorstandssitzung von ASI fand nach Ablauf des Geschäftsjahres 2014 von ASI am […] Dezember 2014 in […] statt ([98]). Im Rahmen dieser Sitzung wurde die Entscheidung getroffen, dass […] der steuerliche Sitz unter die Hoheit von […] anstelle des zuvor vorgeschlagenen Landes […] fallen sollte.

2.5.5. INFORMATIONEN ÜBER APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) ADI wurde 2009 in Irland gegründet. Seit 2012 hat ADI bestimmte Zuständigkeiten für die Vertriebsaktivitäten von Apple in der EMEIA-Region übernommen. Seit 2014 ist ADI für die Vertriebs-, Absatz- und Apple Online Store-Aktivitäten in der gesamten EMEIA-Region und in China verantwortlich. ADI erhält Bestellungen von Kunden, beteiligt sich an Nachfrage- und Vertriebsprognosen und kümmert sich um das Vertragsmanagement bei Channel-Kunden. ADI leitet Logistikaktivitäten im Zusammenhang mit Produktlieferungen an Kunden.

(131) ADI ist für den Kundendienst inner- und außerhalb der Gewährleistung zuständig. Diese Dienstleistungen werden durch das AppleCare-Unterstützungsteam von ADI erbracht. Zudem leistet ADI Kundendienst über Callcenter von Drittparteien und Netzwerke aus zugelassenen Dienstleistern von Apple.

(132) Obwohl ADI Gewinne auswies ([99]), gab das Unternehmen keine Körperschaftsteuerschuld für die Jahre 2009, 2010 und 2011 an. Der Grund dafür liegt in dem Umstand, dass ADI seine Körperschaftsteuerschuld ursprünglich unter Anwendung der in dem Steuervorbescheid von 2007 bestätigten Gewinnzuweisungsmethoden berechnet hatte, da dieser Vorbescheid eine „Umstrukturierungsklausel" ([100]) beinhaltete, wonach diese Gewinnzuweisungsmethode im Fall einer Neugliederung der Unternehmensstruktur von Apple in Irland auch auf eine neue

([96]) Apple teilte mit, dass sich Apple Inc. nach Abschnitt 5.4 der Vereinbarung über die Kostenteilung von 2007 und vergleichbarer Bestimmungen in anderen Vereinbarungen über die Kostenteilung, das ausschließliche Recht und die Verantwortung bezüglich der Kontrolle sämtlicher Maßnahmen zum Schutz des geistigen Eigentums vorbehalten hat. Somit werden alle Maßnahmen zum Schutz des geistigen Eigentums von den USA aus angestoßen, verwaltet und durchgeführt (siehe Schreiben von Apple vom 22. April 2016, S. 7). Angesichts dieser Tatsache bleibt unklar, warum die Vorstände von ASI und AOE eine Vollmacht in Bezug auf das geistige Eigentum erteilt hatten, da die beiden Unternehmen ja nach der Vereinbarung über die Kostenteilung von vornherein keine Rechte in diesem Zusammenhang besessen hätten.

([97]) Der Vorstand von AOE stimmte dem Abschluss der Vereinbarung über die Kostenteilung von 2013 in der fernmündlich abgehaltenen Sitzung am […] August 2014 zu.

([98]) Die Geschäftsjahre von ASI und AOE enden jeweils mit Ablauf des Monats September eines Jahres.

([99]) [100-200] Mio. USD in 2011, [10-20] Mio. USD in 2010 und [1 000-10 000] USD in 2009, siehe die gesetzlichen Abschlüsse von ADI für die jeweiligen Zeiträume.

([100]) Schreiben von Irland vom 29. Januar 2016, S. 8-9.

Tochtergesellschaft anwendbar wäre. Irish Revenue vertrat allerdings den Standpunkt, dass die durch den Vorbescheid bestätigten Gewinnzuweisungsmethoden nicht auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns eines gebietsansässigen Unternehmens anwendbar gewesen sind. 2014 akzeptierte ADI den Standpunkt von Irish Revenue und es wurde ein Vergleich geschlossen […], und zwar für alle Rechnungsperioden bis einschließlich 2012. Das Ergebnis war ein Vergleich in Höhe von […] EUR, der sich aus Steuern […], Zinsen und Geldstrafen zusammensetzte. […].

2.5.6. VON ASI ABGESCHLOSSENE DIENSTLEISTUNGS- UND VERTRIEBSVEREINBARUNGEN

(133) 2008 schloss ASI eine Marketing-Dienstleistungsvereinbarung mit Apple Inc. ab. Im Rahmen dieser Vereinbarung weist Apple Inc. ASI einen Teil der Marketingkosten zu, die Apple Inc. im Zusammenhang mit den von Apple Inc. für ASI erbrachten Dienstleistungen entstanden sind ([101]). Irland erklärte, dass der Marketingkostenanteil dem Verwaltungssitz von ASI zugewiesen wird ([102]). Die zwischen Apple Inc. und ASI geschlossene Vereinbarung enthielt allerdings keinen Hinweis auf den Verwaltungssitz von ASI. Vielmehr wird die Postanschrift von ASI in Cork, Irland, als Anschrift des Vertragspartners in der Vereinbarung aufgeführt. Zudem entstehen der irischen Zweigniederlassung von ASI laut Irland durch vertragliche Vereinbarungen mit dritten Marketing-Unternehmen direkte Marketingkosten vor Ort.

(134) 2010 schlossen ASI und ADI eine Vertriebsvereinbarung ab. Im Rahmen dieser Vereinbarung wurde ADI von ASI zum nicht-exklusiven weltweiten Händler für den Vertrieb von Apple-Produkten ernannt und ADI erhielt eine nicht-exklusive Lizenz für bestimmte Eigentumsrechte zum Zwecke der Absatzförderung von Apple-Produkten. In der Vertriebsvereinbarung wurde ADI das Recht erteilt, Apple-Produkte von ASI oder direkt von Drittherstellern zu beziehen. ASI und ADI vereinbarten, dass die gesamten Entgelte für die im Rahmen der Vertriebsvereinbarung gelieferten Produkte und Dienstleistungen einen Betrag ergeben würden, der ADI einen Nettogewinn vor Steuern in Höhe von etwa [1-5] % von […] einbrächte.

(135) Um ADI in die Lage zu versetzen, den Vertrieb in der EMEIA-Region für ASI durchzuführen, wurde in einem Vereinbarungsprotokoll vom 23. April 2012 festgelegt, dass ADI mit Wirkung vom 1. April 2012 von ASI die mit dem Vertrieb in der EMEIA-Region verbundenen Vermögenswerte erwerben und Verpflichtungen übernehmen würde. Auf der Aktivseite handelte es sich bei dem größten am 1. April 2012 von ASI auf ADI übertragenen Bilanzposten um die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen […]. Auf der Passivseite handelte es sich bei dem größten von ASI auf ADI übertragenen Bilanzposten um die […] Rückstellungen für Gewährleistungen […] ([103]).

2.5.7. DIE NEUE UNTERNEHMENSSTRUKTUR VON APPLE IN IRLAND AB 2015

(136) Apple stellte der Kommission die neue Unternehmensstruktur in Irland im Rahmen einer Sitzung am 9. Januar 2015 vor ([104]). Die neue Unternehmensstruktur wurde infolge der Änderung von Abschnitt 23A TCA 97 mit Wirkung vom 1. Januar 2015 ([105]) geschaffen, die dazu führte, dass — wie dies bei ASI und AOE der Fall war — ein in Irland ansässiges Unternehmen seinen steuerlichen Sitz nicht mehr außerhalb von Irland angeben konnte, sofern es keinen steuerlichen Sitz in einem anderen Land hatte. […]. Apple wies darauf hin, dass im Rahmen der neuen Unternehmensstruktur der Vorbescheid aus 2007 nicht weiter zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für ASI und AOE in Irland herangezogen werden wird. […]. Nach den von Apple vorgelegten Informationen ist das letzte Geschäftsjahr, auf den der Vorbescheid aus 2007 noch Anwendung findet, gemäß den gesetzlichen Abschlüssen von ASI und AOE das am 27. September 2014 endende Jahr 2014.

(137) Im Rahmen dieser neuen Unternehmensstruktur, […].

(138) Nach den der Kommission am 19. Januar 2015 ([106]) von Apple vorgelegten Informationen […].

([101]) Den Ausführungen von Irland zufolge erfolgt die Zuweisung auf Fremdvergleichsbasis gemäß geltender Verrechnungspreisstatuten und -vorschriften in den USA, siehe Sachvortrag von Irland vom 29. Januar 2016, S. 3. Laut der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung entspricht die von ASI an Apple Inc. vereinbarungsgemäß zu entrichtende Dienstleistungsgebühr grundsätzlich [100-150] % der „entstandenen angemessenen Kosten“ und in einigen Fällen [50-100] % dieser Kosten, siehe Marketing-Dienstleistungsvereinbarung S. 3.

([102]) Schreiben von Irland vom 29. Januar 2016, S. 3.

([103]) Die Rückstellungen für Gewährleistungsbetreuung […] stellen einen weiteren bedeutenden Bilanzposten dar […].

([104]) Siehe Erwägungsgrund 12.

([105]) Siehe Abschnitt 39 des Finance (No.2) Act 2013 (irisches Finanzgesetz) vom 18. Dezember 2013, geänderte Fassung von Abschnitt 23A des Hauptgesetzes (Firmensitz).

([106]) Siehe Erwägungsgrund 12.

(139) In dem Schreiben vom 25. Februar 2015 ([107]) legte Irland zusätzliche Erläuterungen zu der neuen Struktur von Apple vor. Insbesondere laut der Mitschrift einer Telefonkonferenz am […] Dezember 2014 zwischen Irish Revenue und Apple ersuchte Irish Revenue Apple um […]. Laut dieser Mitschrift wird weiter angegeben, dass, […].

(140) Mit Schreiben vom 11. November 2015 ([108]) ersuchte die Kommission um Informationen über […], wie in dem Sachvortrag von Apple vom 19. Januar 2015 ([109]) erwähnt, sowie um etwaige Belegunterlagen wie Verrechnungspreisberichte. In dem Sachvortrag von Irland vom 29. Januar 2016 […]. In dem Schreiben der Kommission vom 8. März 2016 […]. In einem Schreiben vom 23. März 2016 teilte Irland mit, von Apple darüber informiert worden zu sein, dass […].

(141) In den Vorstandssitzungsprotokollen von […], die der Kommission am 24. Mai 2016 übermittelt wurden, werden Informationen bezüglich […] vorgelegt.

(142) Insbesondere in dem Protokoll der in […] am […] August 2015 abgehaltenen Vorstandssitzung von […] wird angegeben, dass […].

(143) In dem Protokoll der in Cupertino, USA am […] April 2016 abgehaltenen Vorstandssitzung von […] ist festgehalten, dass […].

(144) Anlage 1 des Sitzungsprotokolls vom […] April 2016 enthält das Protokoll der Vorstandssitzung am […] August 2015, in dem Änderungen vorgenommen und Unterstreichungen hinzugefügt wurden, wie das Streichen […].

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

(145) Die Kommission entschied, das förmliche Prüfverfahren zu eröffnen, da sie zu der vorläufigen Schlussfolgerung gelangt war, dass die beanstandeten Steuervorbescheide die Gewährung staatlicher Beihilfe an Apple, ASI und AOE im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellten und dass diese Beihilfe nach Artikel 107 Absätze 2 und 3 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist.

(146) Die Kommission verlieh insbesondere Zweifeln darüber Ausdruck, dass die durch die Steuervorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von ASI und AOE in Irland eine Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE widerspiegelten, die ein umsichtig handelnder unabhängiger Teilnehmer unter gewöhnlichen Marktbedingungen akzeptiert hätte.

(147) Insbesondere wies die Kommission darauf hin, dass die Steuerbemessungsgrundlage in dem Steuervorbescheid aus 1991 womöglich eher verhandelt als durch Bezugnahme auf vergleichbare Transaktionen begründet worden war und Irish Revenue anscheinend nicht die Absicht gehabt hatte, eine Gewinnzuweisung auf Grundlage von Verrechnungspreisen vorzunehmen.

(148) Die Kommission stellte ferner fest, dass Irish Revenue zum Zeitpunkt der jeweiligen Anforderung der beanstandeten Steuervorbescheide weder eine Gewinnzuweisungsstudie noch ein Verrechnungspreisbericht übermittelt worden waren und die von Irish Revenue anerkannten gewählten Methoden anscheinend in keiner Weise begründet wurden. Sie kritisierte ebenfalls die Billigung einer einseitigen Gewinnzuweisungsmethode in den beiden Steuervorbescheiden mit dem Ausschluss der von verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellten Kosten als Gewinnindikator in den Betriebsaufwendungen, was — obwohl dies zu grundlegend unterschiedlichen Ergebnissen in diesem Fall führt — an keiner Stelle erklärt wurde. Entsprechend hegte sie Zweifel an der Angemessenheit der für den Steuervorbescheid aus 2007 gewählten Verrechnungspreismethode.

(149) Die Kommission stellte ebenfalls mehrere Inkonsistenzen bei der Anwendung der gewählten Methode zur Festlegung der AOE und ASI zuzuweisenden Gewinne fest, die anscheinend nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Bei dem Steuervorbescheid aus 1991 bezogen sich diese Inkonsistenzen auf den der

([107]) Siehe Erwägungsgrund 13.
([108]) Siehe Erwägungsgrund 27.
([109]) Siehe Erwägungsgrund 138.

irischen Zweigniederlassung von AOE zuzurechnenden Kostenaufschlag, die Höhe der für AOE vereinbarten steuerlichen Abschreibungen sowie die Dauer des von Apple über einen Zeitraum von 15 Jahren angewandten Steuervorbescheids aus 1991. Hinsichtlich des Steuervorbescheids aus 2007 äußerte die Kommission Zweifel in Bezug auf den Aufschlag von [10-15] % auf die Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung von AOE, während für ASI ein geringerer Aufschlag von [10-15] % auf die Betriebsaufwendungen vereinbart worden war ([110]). Zudem wurde bei der für die irische Zweigniederlassung von ASI angewandten, in dem Steuervorbescheid von 2007 gebilligten Gewinnzuweisung die Umsatzentwicklung nicht berücksichtigt. Da dem von ASI verzeichneten Gewinn Einkünfte aus aktiver gewerblicher Tätigkeit zugrunde liegen, gelangte die Kommission zu der Auffassung, dass ein nicht von einer Steigerung der Betriebskapazitäten außerhalb Irlands flankiertes Umsatzwachstum auf eine Inkonsistenz in der Zuweisung der Umsätze zwischen ASI und seiner irischen Zweigniederlassung hinweisen könnte.

(150) Zusammenfassend geht die Kommission davon aus, dass die für die Zuweisung des Gewinns von ASI und AOE an ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einer Vergütung der irischen Zweigniederlassungen führen, die ein umsichtig handelnder unabhängiger Wirtschaftsbeteiligter unter marktüblichen Bedingungen nicht akzeptiert hätte, weshalb sie als nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar erachtet wurden. Infolgedessen gelangte die Kommission zu der vorläufigen Schlussfolgerung, dass aufgrund dieser Vorbescheide eine geringere Steuerbelastung für die genannten Unternehmen anfällt, was einen Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellt. Die Kommission erachtete diesen Vorteil als selektiv, da er lediglich ASI und AOE gewährt wird und diese Unternehmen in eine günstigere Lage als andere Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage versetzt. Zudem vertrat die Kommission die Auffassung, dass die den beiden Unternehmen selektiv zuteil gewordene günstigere Lage auf eine Nutzung des Ermessensspielraums von Irish Revenue zurückzuführen ist, die über die einfache Verwaltung von Steuereinnahmen nach objektiven Kriterien hinausging.

(151) Da alle anderen Voraussetzungen von Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt sind und keine offensichtliche Grundlage für die Vereinbarkeit nach Artikel 107 Absatz 2 oder 3 AEUV besteht, gelangte die Kommission zu der vorläufigen Schlussfolgerung, dass die beanstandeten Steuervorbescheide mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellten.

4. STELLUNGNAHME VON IRLAND ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS

(152) Irland führt in seiner Stellungnahme zu dem Einleitungsbeschluss mehrere Argumente an, hauptsächlich in Bezug auf die geltenden nationalen Vorschriften zur Feststellung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV, auf die nicht zutreffende selektive Behandlung von ASI und AOE sowie auf eine Reihe von Verfahrensmängeln.

(153) Hinsichtlich der zum Zeitpunkt der beanstandeten Steuervorbescheide geltenden nationalen Vorschriften zur Feststellung eines möglichen Vorteils führt Irland an, dass — entgegen der Annahme der Kommission und in Ermangelung eines Doppelbesteuerungsabkommens — Abschnitt 25 TCA 97 die einzige Grundlage zur Berechnung der Steuerschuld gebietsfremder Unternehmen, die Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung in Irland tätigen, darstellt. Irland zufolge besteht keine Möglichkeit, von der OECD entwickelte allgemeine Grundsätze anzuwenden, es sei denn diese Grundsätze wurden ausdrücklich in irisches Recht übernommen, was laut Irland hier nicht der Fall ist. In Abschnitt 25 TCA 97 wird nicht auf den Fremdvergleichsgrundsatz der OECD verwiesen, der somit bei der Zuweisung von Gewinnen an eine irische Zweigniederlassung nicht ausschlaggebend ist.

(154) Selbst wenn die OECD-Leitlinien auf diesen Fall anwendbar wären, so war doch erst 2010 auf OECD-Ebene eine Vereinbarung über die Zuweisung von Gewinnen an eine Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens laut Artikel 7 des OECD-Musterabkommens erzielt worden, das heißt nachdem die beanstandeten Steuervorbescheide ergangen sind, und selbst dann nur im Rahmen der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens, was hier nicht der Fall ist. Weder ASI noch AOE haben ihren steuerlichen Sitz in Irland oder in einem Land, mit dem Irland ein Doppelbesteuerungsabkommen eingegangen ist.

(155) Zudem ist die Entscheidungspraxis, auf welche sich die Kommission beruft, um den Verweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz zu rechtfertigen, im Fall von Irland nicht anwendbar, da sie sich auf Fälle bezieht, in denen die Mitgliedstaaten bestimmte OECD-Grundsätze in Bezug auf Transaktionen zwischen Unternehmen in ihr nationales Recht übernommen, dann aber Ausnahmen für bestimmte Steuerzahler geschaffen haben. Solche Entscheidungen sind für Irland nicht maßgeblich, da das Land den Fremdvergleichsgrundsatz nicht in nationales Recht übernommen hat und keine der Entscheidungen den Fremdvergleichsgrundsatz im Zusammenhang mit der Zuweisung von Gewinnen an eine Zweigniederlassung eines Unternehmens zum Thema hatte.

([110]) Leistung und Rentabilität werden häufig mithilfe von Quoten in Form von „Margen" oder „Aufschlägen" gemessen. Irland zufolge beinhaltet die in den beanstandeten Steuervorbescheiden verwendete Methode einen „Aufschlag auf Betriebsaufwendungen", wonach die Steuerbemessungsgrundlage dem vereinbarten Prozentsatz entspricht. Apple spricht in seiner Stellungnahme zu dem Einleitungsbeschluss von einer „Betriebskostenmarge" (margin on operating costs) anstelle eines „Aufschlags auf Betriebsaufwendungen" (mark-up on operating costs). Sofern nicht anders angegeben, werden die beiden Begriffe in diesem Beschluss synonym verwendet.

(156) Zudem ist der Verweis auf den marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgeber in dem Einleitungsbeschluss nicht überzeugend, da hier zwei Sachverhalte durcheinander gebracht werden, die getrennt zu betrachten sind: die Rolle des Staates als Träger der öffentlichen Gewalt und sein Verhalten auf dem Markt. Falls der Einleitungsbeschluss allerdings dahingehend verstanden werden sollte, dass den privaten Betreibern die Prüfung zukomme, würde dies eine neue Erweiterung des Grundsatzes des marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgebers bedeuten. Tatsächlich würde die Kommission dann verlangen, dass der Steuerzahler selbst als marktwirtschaftlich handelnder Kapitalgeber auftritt, obwohl sich dieser Anspruch nur auf Maßnahmen des Staates bezieht.

(157) Hinsichtlich Selektivität macht Irland geltend, dass Irish Revenue bei der Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens zwar eine Beurteilung vornehmen muss, diese Beurteilung jedoch keine Behandlung der Steuerzahler auf Grundlage von Ermessensentscheidungen und somit eine selektive Begünstigung gegenüber anderen impliziert. Soweit Irish Revenue eine Beurteilung vornehmen muss, hat diese unterschiedslos, gerecht und einheitlich zu erfolgen. Irland zufolge stand die Festsetzung in diesem Fall gänzlich im Einklang mit der üblichen Verwaltungspraxis. Bei der Berechnung der Steuerschuld der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE lagen keine Abweichungen von der üblichen Grundlage und somit auch keine selektive Behandlung vor.

(158) Irland zufolge beinhaltete das Verfahren, aus dem die beanstandeten Steuervorbescheide hervorgingen keine Vorzugsbehandlung von Apple. Aus Sicht von Irish Revenue stellt das Verfahren keinen auf die Zahlung eines festen Steuerbetrags ausgerichteten Verhandlungsprozess dar. Das Ziel besteht vielmehr darin, eine angemessene Grundlage für die Gewinnzuweisung sicherzustellen.

(159) Was die in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligte Gewinnzuweisung anbelangt, ist Irland der Auffassung, dass der von Irish Revenue verfolgte Ansatz den Beitrag der Zweigniederlassung zu dem Gesamtgewinn des Unternehmens in vollem Umfang widerspiegelt und für eine richtige Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 steht. Die vereinbarten Gewinnzuweisungsmethoden ergeben ein steuerpflichtiges Gewinnniveau, das dem Wert des jeweiligen Beitrags der irischen Zweigniederlassung an der Gesamtunternehmensrentabilität entspricht. Irish Revenue maß insbesondere der Tatsache eine entscheidende Bedeutung zu, dass die irischen Zweigniederlassungen weder Rechte noch Interessen an den Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple, das eine wichtige Einkommensquelle des Unternehmens darstellte, hatten. Aus diesem Grund hielt es der zuständige Beamte der Irish Revenue weder für angemessen noch für nachhaltig, eine aus dem spezifischen geistigen Eigentum von Apple abgeleitete Wertzuweisung für die irischen Zweigniederlassungen vorzunehmen.

(160) Irland bringt auch eine Anzahl von Argumenten in Bezug auf das Verfahren vor und gibt an, dass die Kommission bei der Abfassung des Einleitungsbeschlusses nicht unvoreingenommen war, da sie sich u. a. einer scharfen, sehr strengen Wortwahl bedient hat, welche die Schlussfolgerung in der endgültigen Entscheidung womöglich schon vorwegzunehmen scheint. Irland führt ferner an, dass die Kommission durch die Erörterung fallspezifischer Fragen mit der OECD ohne die Einbeziehung von Irland das Recht Irlands auf eine Anhörung gebrochen hat. Zudem weist sie auf die lange Zeitspanne hin, die zwischen der ersten angeblichen Beihilfemaßnahme (1991) und den ersten Untersuchungsschritten der Kommission (2013) vergangen ist, die es Irland mutmaßlich erschwert, sich selbst zu verteidigen, und die auch die Situation für die Steuerzahler unvorhersehbar macht. Schließlich führt Irland an, dass eine Rückforderung ausgeschlossen werden sollte, da es sich bei der Beihilfe entweder um eine bestehende Beihilfe handelt oder es sehr schwierig sein wird ihre Höhe zu berechnen.

5. **STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS**

5.1. *STELLUNGNAHME VON APPLE*

(161) Die Stellungnahme von Apple zum Einleitungsbeschluss überschneidet sich zu einem Großteil mit der Stellungnahme Irlands, insbesondere hinsichtlich des anwendbaren nationalen Rechts, nach dem das Vorliegen eines Vorteils ermittelt werden sollte.

(162) Apple bringt vor, dass das geistige Eigentum von Apple überwiegend in den USA am Hauptsitz von Apple Inc. in Cupertino, USA, entwickelt worden ist und wird. Dort ist die überwiegende Mehrheit der Forschungs- und Entwicklungsingenieure von Apple angesiedelt. Die Führungskräfte, die alle strategischen und endgültigen Entscheidungen zu FuE-Tätigkeiten und zur Vermarktung von Ideen vom Produktdesign bis zur Produkteinführung treffen, sind ebenfalls in den USA angesiedelt. Apple Inc. ist alleiniger rechtlicher Eigentümer allen geistigen Eigentums von Apple.

(163) In Irland werden keine Entscheidungen bezüglich der Verwertung des geistigen Eigentums von Apple oder der Entwicklung von Apple-Produkten (wie Entscheidungen darüber, welches geistige Eigentum vermarktet werden soll und wie Produkte gefertigt werden sollen) getroffen. Kein Beschäftigter der irischen Zweigniederlassungen trägt Verantwortung für FuE oder Entscheidungen im Hinblick auf das Recht zur Nutzung und Verwertung des geistigen Eigentums von Apple. Sämtliche Entscheidungen dieser Art werden in den USA von Apple Inc. und/oder den Vorständen von Apple Sales International (ASI) und Apple Operations Europe (AOE) getroffen, die die Unternehmen von außerhalb Irlands steuern und überwachen.

(164) Der Marketingbereich von Apple ist eine strategische Schlüsselkomponente für das Unternehmen. Auch die Marketingstrategie wird von den USA aus überwacht und gesteuert, wo alle zentralen Entscheidungen getroffen werden. Sämtliche Marketingkampagnen werden in den USA konzipiert und entwickelt. Die irischen Zweigniederlassungen sind nicht an der Konzeption und Entwicklung von Marketingkampagnen beteiligt und die irische Niederlassung von ASI zählt Apple Inc. einen Ausgleich für weltweite Vermarktungsdienstleistungen.

(165) Bei der Beurteilung, ob ein Vorteil vorliegt, hat die Kommission nicht das korrekte Kontrafaktum zur Feststellung eines solchen Vorteils benannt; dies dürfen ausschließlich die nationalen Steuervorschriften zur Regelung der Behandlung von gebietsfremden Unternehmen mit irischen Zweigniederlassungen sein (d. H. Abschnitt 25 TCA 97) und nicht OECD-Richtlinien, die in Irland keine Gesetzeskraft haben. Da die in den beanstandeten Steuervorbescheiden vereinbarten Gewinnzuweisungsmethoden mit der Verwaltungspraxis von Irish Revenue gemäß Abschnitt 25 TCA 97 konsistent waren, wurde die Steuerlast von ASI und AOE durch diese Vorbescheide nicht reduziert und somit auch kein Vorteil durch diese geschaffen. Gleichermaßen kann der Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgebers nicht herangezogen werden, um den Fremdvergleichsgrundsatz zur Feststellung eines Vorteils durchzusetzen, da erstgenannter Grundsatz nicht auf den Staat angewendet werden kann, da er im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt, und auch nicht auf den Steuerzahler.

(166) Des Weiteren liegt in dieser Sache keine selektive Behandlung vor, da die beanstandeten Steuervorbescheide lediglich den Gewinn bestätigten, der den irischen Zweigniederlassungen gemäß Abschnitt 25 TCA 97 und der damit verbundenen Verwaltungspraxis zuzuweisen wäre — und zwar in gleicher Weise wie Irish Revenue Abschnitt 25 TCA 97 auf alle Steuerzahler in einer vergleichbaren Situation anwenden würde. Es gab ferner auch keine selektive Behandlung auf Ermessensgrundlage, da der Ermessensspielraum von Irish Revenue durch die objektiven Kriterien des Steuersystems beschränkt war.

(167) Auch wenn der Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Fall auf die Transaktionen angewandt werden [würde], kommt der von Apple vorgelegte Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] außerdem zu dem Schluss, dass die Ergebnisse der Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen auch nach den gegenwärtigen Verrechnungspreisregeln durchaus als angemessen zu betrachten sind, sodass ASI und AOE durch die beanstandeten Steuervorbescheide kein Vorteil verschafft wurde. Dem Bericht zufolge haben ASI und AOE die Hauptrisiken in Bezug auf Produkterfolg und Produktfehler auf den internationalen Märkten übernommen. Händler und Wiederverkäufer von Apple-Produkten (verbundene Unternehmen und Dritte) wurden durch Vertragsklauseln, weltweite Strategien und entsprechende Vertriebskonzepte (wie z. B. Kontrolle über Warenbestände) vor solchen Risiken geschützt. Strategien zur Steuerung und Begrenzung von Geschäftsrisiken wurden von Apple Inc. in den USA eingerichtet. ASI und AOE verfügten über die finanzielle Leistungsfähigkeit, um Geschäftsrisiken zu tragen und die notwendigen strategischen Entscheidungen zur Begrenzung der Geschäftsrisiken für das Unternehmen zu treffen. Der Bericht ermittelt insbesondere die wichtigsten Wirtschaftstätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen in Bezug auf ihre Funktionen und tatsächlichen Umstände; es wird festgestellt, dass die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode die am besten geeignete Methode zur Zuweisung von Gewinnen im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ist; es wird ferner festgestellt, dass der am meisten geeignete Gewinnindikator für die irische Zweigniederlassung von ASI die Berry Ratio ([111]) und für die irische Zweigniederlassung von AOE ein Aufschlag auf die Gesamtkosten ist.

(168) [Dem Steuerberater von Apple] zufolge besteht im Falle eines Händlers wie ASI, der Waren an andere nahestehende Händler verkauft, die einzige Wertschöpfungsfunktion in der Bereitstellung der Logistik für die Warendistribution; die Kosten der Ware werden einfach an den nachfolgenden Käufer des Produkts weitergegeben. Die Kosten für die Warendistribution sollten den betriebsnotwendigen Ausgaben des Unternehmens entsprechen. In einem solchen Fall sollten einem Unternehmen ausschließlich diese Ausgaben vergütet werden. Wird die Berry Ratio angewendet, so sollten dem Händler Kosten zuzüglich einer Rendite aus den Vertriebskosten (der Wertschöpfungskosten) des Unternehmens angerechnet werden. Anschließend werden im Bericht Rentabilitätsdaten aus einer Gruppe ausgewählter Drittunternehmen mit ähnlichen Funktionen wie die der irischen

([111]) Als Definition der Berry Ratio wird das Verhältnis von Bruttogewinn zu den gesamten betriebsnotwendigen Ausgaben angegeben. Der Steuerberater verweist auf die Ziffern 2.100-2.102 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Im Falle eines Händlers, der Waren an andere nahestehende Händler verkauft, besteht die einzige Wertschöpfungsfunktion in der Bereitstellung der Logistik für die Warendistribution; die Kosten der Waren werden einfach an den nachfolgenden Käufer des Produkts weitergegeben. Die Kosten für die Warendistribution sollten den betriebsnotwendigen Ausgaben des Unternehmens entsprechen. In einem solchen Fall sollten einem Unternehmen ausschließlich diese Ausgaben vergütet werden. Im Wesentlichen ergeben sich für den Händler bei einer Anwendung der Berry Ratio in dieser Weise Kosten zuzüglich einer Rendite aus den Vertriebskosten (der Wertschöpfungskosten) des Unternehmens.

Zweigniederlassungen abgeleitet und die tatsächliche Gewinnzuweisung gemäß den Vorbescheiden vor dem Hintergrund der Daten Dritter bewertet. Im Hinblick auf die Bewertung der Ergebnisse der Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen gemäß dem Vorbescheid aus dem Jahr 1991 wird im Bericht ein vergleichbarer Satz aus Rentabilitätsdaten Dritter für die Jahre 2004, 2005 und 2006 ([112]) festgelegt und anschließend ein Vergleich des den irischen Zweigniederlassungen in den Geschäftsjahren 2004-2007 zugewiesenen tatsächlichen Gewinns mit dem vergleichbaren Datensatz vorgenommen. Die Abbildung der Ergebnisse der Vergleichsstudie im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] erfolgt jeweils in Abbildung 10 unter Verwendung einer Berry Ratio in Bezug auf ASI sowie in Abbildung 11 unter Verwendung eines Aufschlags auf die Gesamtkosten in Bezug auf AOE.

Abbildung 10

Fremdvergleichskonforme Berry Ratio unter Bezugnahme auf unabhängige Verkaufs-/Vertriebsunternehmen laut [dem Steuerberater von Apple]

Gewichteter Dreijahresdurchschnitt	Berry Ratio – 2004 bis 2006	Berry Ratio – 2009 bis 2011
Oberes Quartil	1,21	1,40
Median	1,10	1,17
Unteres Quartil	1,01	1,06
Anzahl der Feststellungen	11	25

Abbildung 11

Fremdvergleichskonformer Aufschlag auf die Gesamtkosten unter Bezugnahme auf unabhängige Hersteller laut [dem Steuerberater von Apple]

Gewichteter Dreijahresdurchschnitt	Aufschlag auf die Gesamtkosten – 2004 bis 2006	Aufschlag auf die Gesamtkosten – 2009 bis 2011
Oberes Quartil	9,3 %	10,1 %
Median	6,5 %	7,5 %
Unteres Quartil	4,4 %	4,9 %
Anzahl der Feststellungen	8 %	13 %

(169) Basierend auf dieser Studie kommt der Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] zu dem Schluss, dass die den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugeschriebenen Gewinne vollständig mit dem Fremdvergleichsgrundsatz der OECD konsistent gewesen waren. Im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] wird des Weiteren „das tatsächliche Profil" der irischen Zweigniederlassungen erläutert. Das Konzept des Aufschlag-„Profils" wird von [Steuerberater von Apple] nicht näher erläutert. Im Falle von AOE wird das Profil des Aufschlags auf die Gesamtkosten im Bericht für die Jahre 2011 und 2012 vorgestellt, wie in Abbildung 12 dargestellt.

Abbildung 12

Tatsächlicher Aufschlag auf die Gesamtkosten von AOE laut [dem Steuerberater von Apple] für die Geschäftsjahre 2011 und 2012

Geschäftsjahr	Aufschlag auf die Gesamtkosten (in %)
Geschäftsjahr 2011 tatsächlicher Aufschlag	[5-10]
Geschäftsjahr 2012 tatsächlicher Aufschlag	[5-10]

([112]) Dem Bericht zufolge war für frühere Jahre keine hinreichend verlässliche Datengrundlage verfügbar gewesen, die die gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien erforderliche Analyse ermöglichen würde.

(170) Am 17. November 2014 legte Apple eine weitere Ad-hoc-Studie vor, die von [zweiter Berater von Apple] erstellt wurde und sich mit zwei Fragestellungen im Einleitungsbeschluss befasst: i) mit der Behauptung, dass die für die irische Zweigniederlassung von ASI angewandte Gewinnzuweisung nicht die Umsatzentwicklung berücksichtigt ([113]) und ii) der Behauptung, dass die beiden verschiedenen für AOE vereinbarten Aufschläge (65 % und 20 %) nicht beide fremdvergleichskonform sein könnten ([114]). Die Studie kommt zu dem Schluss, dass die beanstandeten Steuervorbescheide den irischen Zweigniederlassungen den Gewinn korrekterweise auf der Grundlage eines Aufschlags auf die Kosten ohne Berücksichtigung der Umsatzentwicklung zugewiesen hätten.

(171) Der Ad-hoc-Studie von [zweiter Berater von Apple] zufolge ist von einer Zugrundelegung der Kosten auszugehen, wenn berücksichtigt wird, dass die irischen Zweigniederlassungen in einem wettbewerbsbestimmten Markt tätig sind und dritte Betreiber, an die Apple Aufträge für Dienstleistungen vergibt, die mit denen vergleichbar sind, die von den irischen Zweigniederlassungen erbracht werden, in der Regel ebenfalls auf Basis ihrer Kosten vergütet werden. Was die Tatsache angeht, dass sich die Gewinnzuweisung nicht an der Umsatzentwicklung orientiert, argumentiert [der zweite Berater von Apple], dass die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von ASI durch Skaleneffekte gekennzeichnet sind. Ob die Kunden der irischen Zweigniederlassung von ASI große oder kleine Mengen der Produkte kaufen, hat keine wesentlichen Auswirkungen auf die Kosten, da die von der irischen Zweigniederlassung von ASI durchgeführten Tätigkeiten (wie Kunden kontaktieren, Logistik organisieren) weitgehend in Bezug auf die Menge der von Kunden gekauften Produkte fixiert sind.

(172) Darüber hinaus lässt sich das für AOE konzipierte System der schrittweisen Absenkung aus wirtschaftlicher und kommerzieller Sicht rechtfertigen. Aus wirtschaftlicher Sicht liegt das Ziel eines Aufschlags auf Betriebsaufwendungen in der Deckung einmaliger Fixkosten. Der ursprüngliche Aufschlag von 65 % müsse dann die Fixkosten für die Geschäftstätigkeit als Ganzes decken. Jedoch war die Höhe der sich durch diesen Aufschlag ergebenden Marge ab einem gewissen Punkt mehr als ausreichend, um die entstandenen ursprünglichen Fixkosten vollständig zu decken. Daher sollten nach Erreichen einer bestimmten Höhe von Kosten keine weiteren Zahlungen zur Deckung von Fixkosten erfolgen, was nach der Ad-hoc-Studie von [zweiter Berater von Apple] sogar eine schrittweise Absenkung von 65 % auf 0 % rechtfertigen würde.

(173) Schließlich ist die Durchsetzung des Beihilferechts nach Auffassung von Apple kein geeignetes Instrument, um eine Harmonisierung einzelstaatlicher Unternehmenssteuervorschriften zu erreichen, was die Kommission angeblich tun würde, wenn sie die Mitgliedstaaten dazu auffordere, Standards wie den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten, die den Steuersystemen einiger Mitgliedstaaten fremd sind: das würde dazu führen, dass bei Steuerbescheiden dieser Mitgliedstaaten sehr leicht das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe festgestellt werde.

5.2. *STELLUNGNAHMEN ANDERER BETEILIGTER*

(174) In den von anderen Beteiligten eingegangenen Stellungnahmen, konkret Ibec und das von mehreren Berufsverbänden unterzeichnete gemeinsame Schreiben (im Folgenden als „gemeinsame Stellungnahme" bezeichnet), werden die im Einleitungsbeschluss aufgeworfenen Zweifel nicht aufgegriffen. Sie konzentrieren sich vielmehr auf die Folgen, die sich aus dem in diesem Beschluss verfolgten Ansatz auf das Unternehmensumfeld ergeben. Insbesondere wird in diesen Stellungnahmen festgestellt, dass die Initiative der Kommission die Rechtssicherheit unterminiert und sie damit gegen Praktiken im Rahmen der Beihilfevorschriften vorgeht, während internationale Foren wie die OECD oder andere politische Kanäle besser geeignet und der adäquatere Weg sind, um schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen. Die Kommission solle keine Harmonisierung der Steuersysteme in Fällen anstreben, in denen sie nicht im Rahmen von Beihilferegelungen über die entsprechende Befugnis verfüge.

(175) In den Stellungnahmen wird ferner der selektive Ansatz infrage gestellt, der von der Kommission in Situationen gewählt wird, in denen die Steuerverwaltungen einen gewissen Ermessensspielraum haben sollten, und es wird geltend gemacht, dass die Verrechnungspreismethode keine exakte Wissenschaft ist. Sollte die Kommission zu dem Schluss gelangen, dass die Steuerbescheide unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen, sollte eine Rückforderung auf der Grundlage des Grundsatzes des Vertrauensschutzes und der Neuheit des Ansatzes ausgeschlossen werden.

(176) Oxfam brachte in seiner Stellungnahme seine Unterstützung zu den Ermittlungen der Kommission zum Ausdruck und bestärkte sie darin, ihre Ermittlungskapazität auch angesichts der Tatsache zu vergrößern, dass sie wohl eher als nationale Stellen in der Lage sei, die Steuerentscheid-Praktiken der Mitgliedstaaten strukturell zu bewerten. Oxfam fordert die Kommission auf, zu gewährleisten, dass in Fällen, in denen selektive Vorteile bestätigt würden, geeignete Sanktionen ergriffen und schädliche Steuerpraktiken schnell eingestellt werden. Oxfam weist außerdem darauf hin, dass Übergangszeiträume von sechs Jahren im Falle der irischen Vorschriften zur Steueransässigkeit, die Diskrepanzen im Zusammenhang mit Zwitterunternehmen begünstigen, viel zu lang sind.

([113]) Einleitungsbeschluss, Rn. 67.
([114]) Einleitungsbeschluss, Rn. 63.

6. STELLUNGNAHME IRLANDS ZU DEN STELLUNGNAHMEN DRITTER

(177) In seiner Stellungnahme zu den Stellungnahmen Dritter in Bezug auf den Einleitungsbeschluss bekräftigt Irland sein Argument, dass der Fremdvergleichsgrundsatz der OECD nicht irisches Recht ist, sofern es um die Zuweisung des Gewinns von Zweigniederlassungen geht, und dass die Kommission keine selektive Behandlung von ASI und AOE nachgewiesen hat, da die Bewertung von Irish Revenue in diesem Fall vollständig im Einklang mit der üblichen Verwaltungspraxis steht, wie es auch in der Stellungnahme von Apple bestätigt wurde. Darüber hinaus zeigten der Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] und die Ad-hoc-Studie von [zweiter Berater von Apple], dass das Ergebnis der Anwendung der beanstandeten Steuervorbescheide mit dem Ergebnis vergleichbar ist, das sich aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergeben wurde.

(178) Irland nimmt ferner Stellung zu den Argumenten, die in der gemeinsamen Stellungnahme bezüglich der Rechtssicherheit vorgebracht wurden. Irland zufolge wird in der gemeinsamen Stellungnahme richtigerweise darauf hingewiesen, dass ein vernünftiger und pflichtbewusster Steuerzahler nicht die auf Anscheinsbeweisen beruhende Feststellung der Kommission des Vorliegens unvereinbarer staatlicher Beihilfe hätte vorhersehen können. Des Weiteren vergleicht die Kommission Irlands Steuervorschriften mit einem externen Referenzrahmen, was ihrer ständigen Rechtsprechung entgegensteht, dass der einzige gültige Referenzrahmen das nationale Steuersystem ist. All dies verstößt gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit.

(179) In Bezug auf die Stellungnahme von Oxfam führt Irland aus, dass die Kommission ihre Ermittlungen zu den Steuervorbescheid-Praktiken der Mitgliedstaaten auf faire und gleichermaßen umfassende Weise durchführen sollte, unabhängig von der Größe des Mitgliedstaats. Zusätzlich macht Irland in Bezug auf die Stellungnahme von Oxfam zu den irischen Vorschriften über die Steueransässigkeit geltend, dass seine Vorschriften zum steuerlichen Sitz von Unternehmen nicht dazu gedacht sind, multinationalen Unternehmen eine aggressive Steuerplanung zu ermöglichen. Irland weist darauf hin, dass die sogenannte „doppelte irische" Steuerstruktur nicht Teil des irischen Steuersystems ist und es auch niemals gewesen; vielmehr handelt es sich dabei um eine internationale Regelung zur Steuerplanung, die von Steuer- und Rechtsberatern erstellt und entwickelt wurde.

7. WEITERER AUSTAUSCH VON STELLUNGNAHMEN NACH DEM EINLEITUNGSBESCHLUSS

7.1. *BRIEFWECHSEL NACH DEM SCHREIBEN VOM 17. APRIL 2015*

7.1.1. SCHREIBEN VOM 17. APRIL 2015

(180) Als Antwort auf die Aufforderung Irlands vom 25. Februar 2015, die Kommission solle ihre Schlussfolgerung aus ihren Ermittlungen zu den beanstandeten Steuervorbescheiden ausführlicher darlegen, die nach Auffassung Irlands auf einer Fehleinschätzung der Kommission hinsichtlich des anwendbaren nationalen Rechts zu beruhen scheine, übermittelten die Dienststellen der Kommission Irland das Schreiben vom 17. April 2015, in dem sie Irland aufforderten, eine Kopie an Apple zu übermitteln.

(181) In dem Schreiben stellte die Kommission im Hinblick auf das Bezugssystem zur Feststellung einer selektiven Behandlung klar, dass ihrer Auffassung nach die allgemeinen Steuerbestimmungen des irischen Körperschaftsteuersystems das geeignete Bezugssystem darstellen, die für gebietsansässige Unternehmen und die Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen gelten, während Abschnitt 25 TCA 97 lediglich die Besteuerung von Zweigniederlassungen regelt. In einem nächsten Schritt fasste die Kommission ihr Verständnis der Tätigkeiten von ASI und AOE auf der Grundlage der von Irland und Apple als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss eingegangenen Bemerkungen wie folgt zusammen: „Da ASI und AOE über keine wirtschaftlichen Tätigkeiten außerhalb ihrer irischen Zweigniederlassungen verfügen, wird die Wirtschaftstätigkeit, die in der Beschaffung, der Herstellung, dem Verkauf und dem Vertrieb von Apple-Produkten außerhalb des amerikanischen Kontinents besteht, von den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE wahrgenommen. Alle Lizenzen von ASI und AOE für Rechte des geistigen Eigentums werden anscheinend ausschließlich von den irischen Zweigniederlassungen genutzt und ausschließlich für diese gehalten, da die irischen Zweigniederlassungen allein für Beschaffung, Herstellung, Verkauf und Vertrieb von Apple-Produkten außerhalb des amerikanischen Kontinents zuständig sind. Dies scheint auch durch die Tatsache bestätigt zu werden, dass ASI und AOE ausschließlich Mitarbeiter in den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE beschäftigen und folglich über keine Betriebskapazitäten außerhalb Irlands verfügen." Die Kommission erklärte daraufhin als Antwort auf Behauptungen von Apple in dessen Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss ([115]), dass die von Beschäftigten von Apple Inc. wahrgenommenen Funktionen nicht Gegenstand der Prüfung der beanstandeten Steuervorbescheide sind: „Ein fiktives Entgelt für Leistungen, die kostenlos von den Konzernbeschäftigten zum vermeintlichen Nutzen von ASI oder AOE erbracht werden, kann nicht die Gewinne reduzieren, die zwischen den Verwaltungssitzen von ASI und AOE und ihren jeweiligen Zweigniederlassungen zuzuweisen sind."

([115]) Siehe Erwägungsgründe 162 bis 164.

(182) Schließlich antwortete die Kommission auf die konkrete Behauptung Irlands in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss, dass sie die Tatsache billigt, dass den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE keine Rechte in Verbindung mit geistigem Eigentum eingeräumt wurden. Die Kommission führte aus, dass im Einleitungsbeschluss lediglich die im Rahmen der Vereinbarungen über die Kostenteilung getroffenen Abmachungen im Hinblick auf die Zuweisung von Rechten des geistigen Eigentums beschrieben sind, wie diese von den irischen Behörden dargelegt wurden, dass dies jedoch von der Kommission in ihrer Bewertung nicht gebilligt wurde. Des Weiteren stellte die Kommission klar, dass sie im Einleitungsbeschluss entgegen der Behauptung Irlands nicht den Fremdvergleichsgrundsatz der OECD als Rechtsquelle angewandt hatte.

7.1.2. STELLUNGNAHME IRLANDS ALS ANTWORT AUF DAS SCHREIBEN VOM 17. APRIL 2015

(183) In einem Schreiben vom 4. Mai 2015 machte Irland geltend, dass die Kommission in ihrem Schreiben vom 17. April 2015 zu einer stark geänderten Bewertung der mutmaßlichen Beihilfe gekommen sei, insbesondere in Bezug auf den Referenzrahmen. Diese Änderung der Bewertung verstoße gegen das Recht Irlands auf ein faires Verfahren. Irland brachte vor, dass die Kommission anscheinend den Fremdvergleichsgrundsatz aufgegeben habe und sie folglich einen neuen oder ergänzenden Einleitungsbeschluss erlassen solle, in dem die neue Analyse dargelegt werde.

(184) Bezüglich des Referenzrahmens bringt Irland vor, dass es nicht klar ist, welcher Referenzrahmen von der Kommission vorgeschlagen wurde. ASI und AOE sind in Irland nicht steueransässig und gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem zu besteuern. Während in Irland ansässige Personen ihre gesamten Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Herkunft versteuern müssen, müssen nicht-ansässige Personen gemäß Abschnitt 25 TCA 97 ausschließlich ihre Quelleinkünfte versteuern.

(185) Weiter erläuterte Irland, dass sämtliche Einnahmen der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, abgesehen von den Zinseinkünften, Einnahmen aus dem Handelsgeschäft sind. Die Zweigniederlassungen haben keine Einnahmen aus „der Nutzung/Verwertung von Rechten des geistigen Eigentums", die von Einnahmen aus dem Handelsgeschäft der Zweigniederlassungen abtrennbar sind. In der Tat haben die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE keine separaten Einnahmen aus geistigem Eigentum und es wäre auch nicht korrekt, einen Teil der Einnahmen der Zweigniederlassungen als Einnahmen aus geistigem Eigentum zu behandeln. Des Weiteren betonte Irland nochmals mit Nachdruck, dass wertvolle(s) durch geistiges Eigentum geschützte Technologie, Design und Marketing von Apple in den USA geschaffen, entwickelt und verwaltet wird und in keiner Weise den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zuzurechnen ist. Auch werden in den Zweigniederlassungen keine Tätigkeiten in Verbindung mit der Verwaltung von im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung gewährten Lizenzen stattfinden. Daher sind die Gewinne von ASI und AOE, die sich aus der Vereinbarung über die Kostenteilung ergeben, nicht den irischen Zweigniederlassungen zuzurechnen.

(186) Irland führte aus, dass es sich bei den Einnahmen aus dem Handelsgeschäft um Nettoerlöse nach Abzügen handelt, nicht um Bruttohandelseinnahmen. Diese Nettoerlöse müssen „durch die oder in der Zweigniederlassung […] erzielt werden", was bedeute, dass „die Zweigniederlassung die ursächliche Quelle der Einnahmen ist, der die Einnahmen ordnungsgemäß zugewiesen werden." Abschnitt 25 TCA 97 kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass ein Zufluss von Bruttoerlösen über eine Niederlassung dafür maßgeblich ist, dass der Zweigniederlassung die gesamten Einnahmen eines Unternehmens zugewiesen werden. Irland bekräftigte, dass eine solche Auslegung zu absurden Ergebnissen führen würde, die keinen Bezug zur wirtschaftlichen Realität hätten. Nach Auffassung Irlands ist der Grund, weshalb ein Großteil der Einnahmen von ASI und AOE nicht besteuert worden waren, ein Ergebnis von Diskrepanzen zwischen nationalen Steuersystemen, die nicht durch Vorschriften zur staatlichen Beihilfe berichtigt wurden.

(187) Schließlich machte Irland geltend, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nicht Teil des irischen Steuersystems ist und dass die „Klarstellung" der Kommission in dem Schreiben, wonach sie die OECD-Richtlinien im Einleitungsbeschluss als nicht bindende Empfehlung anwendet, bei weitem nicht die Position der Kommission im Einleitungsbeschluss wiedergibt. Irland zufolge stützt sich der Einleitungsbeschluss direkt auf die OECD-Definition zum Fremdvergleichsgrundsatz. Sofern die Kommission vorschlägt, dass es eine zweite Variante des Fremdvergleichsgrundsatzes gibt, „die nicht dem der OECD entspricht", hat sie Irlands Argumente zu diesem Punkt anhören müssen.

7.1.3. STELLUNGNAHME VON APPLE ALS ANTWORT AUF DAS SCHREIBEN VOM 17. APRIL 2015

(188) In einem Schreiben vom 4. Mai 2015 gab Apple an, dem Ansatz der Kommission zu widersprechen, der anscheinend fordert, dass irische steueransässige Unternehmen und die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE gleich behandelt und auf der Grundlage ihrer weltweit erzielten Einkünfte besteuert werden sollten. Apple zufolge sind die Tätigkeiten eines gebietsfremden Unternehmens außerhalb Irlands, mit denen Einkünfte erzielt werden, nicht für den in Irland zu entrichtenden Steuerbetrag maßgeblich.

(189) Des Weiteren macht Apple geltend, dass die Kommission unter der unerheblichen und falschen Annahme, ASI und AOE würden keine wirtschaftlichen Tätigkeiten außerhalb ihrer irischen Zweigniederlassungen abwickeln, fälschlicherweise alle Gewinne den irischen Niederlassungen zuweist. Apple führt aus, dass kritische Aktivitäten, die durch oder für ASI durchgeführt werden, außerhalb Irlands stattfinden, und führt als Beispiel an, dass die Vorstände von ASI und AOE beschlossen hatten, die Vereinbarung über die Kostenteilung mit Apple Inc. abzuschließen, während die Verhandlungen zu Vertriebs-, Beschaffungs- und Fertigungsverträgen von Führungskräften von Apple Inc. im Auftrag von ASI und AOE verwaltet wurden. Schließlich macht Apple geltend, dass die übrigen Gewinne, die nicht der Besteuerung in Irland unterliegen, letztendlich in den USA besteuert werden.

(190) Apple erhebt Einwand dagegen, dass Lizenzen des geistigen Eigentums von ASI und AOE ausschließlich von den irischen Zweigniederlassungen genutzt und ausschließlich für die irischen Niederlassungen gehalten wurden. Dies liegt daran, dass die Kommission unrichtigerweise behauptet, dass ASI und AOE keine wirtschaftlichen Tätigkeiten außerhalb der irischen Zweigniederlassungen abwickeln. Stattdessen haben die irischen Zweigniederlassungen im Rahmen ihrer Funktionen als Beschaffungs- und Vertriebszentrum bzw. in der routinemäßigen Produktmontage nur begrenzt Zugang zum lizenzierten geistigen Eigentum für die Montage und den Versand von Produkten. Apple führt an, dass die irischen Niederlassungen von ASI und AOE auch nach Maßgabe des Authorised OECD Approach nicht dazu berechtigt wären, auf der Grundlage ihres begrenzten Zugangs zum lizenzierten geistigen Eigentum Gewinne zugewiesen zu bekommen, genauso wie ein unabhängiges Unternehmen auch keine Vergütung für geistiges Eigentum erhalten würde, das in ähnlicher Weise lizenziert sei. Apple stellt fest, dass die Rechte des geistigen Eigentums, die für Aufschläge maßgeblich sind — wie z. B. die Rechte in Bezug auf Hardware- und Software-Design und -entwicklung — nicht die Rechte sind, auf die sich die irischen Zweigniederlassungen für die Zwecke ihrer Beschaffungs-, Vertriebs- und Montageaktivitäten stützen; folglich können diese auch nicht den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden.

(191) Apple stimmt ferner nicht zu, dass die Kommission, indem sie im darstellenden Teil des Einleitungsbeschlusses die Tatsache erwähnt, dass „keine Rechte in Bezug auf das betroffene geistige Eigentum der irischen Zweigniederlassung von AOE/ASI zugewiesen werden", diese Tatsache nicht bestätigt. Nach Auffassung von Apple hat die Kommission diese Tatsache im Bewertungsteil des Einleitungsbeschlusses nicht bestritten. Als unbestrittene Tatsache ist diese weiterhin erheblich und die Parteien können sich auf solche faktischen und rechtlichen Aussagen im Einleitungsbeschluss berufen. Apple erhebt außerdem Einwand dagegen, dass die Kommission die OECD-Verrechnungspreisleitlinien lediglich als Referenzdokument zugrunde gelegt hat, angesichts der Tatsache, dass sich die Kommission im Einleitungsbeschluss in hohem Maße auf die Leitlinien stützt.

7.2. *SCHRIFTWECHSEL NACH DEM TREFFEN DER KOMMISSION UND IRLANDS AM 7. MAI 2015*

7.2.1. DAS TREFFEN AM 7. MAI 2015

(192) Auf Verlangen Irlands fand am 7. Mai 2015 ein Treffen zwischen den Dienststellen der Kommission und Irland statt. Bei diesem Treffen wurden die folgenden Sachverhalte erörtert: i) die Auslegung von Abschnitt 25 TCA97 und die Frage der Gebietszugehörigkeit; ii) die steuerliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Unternehmen; iii) die Festlegung des Referenzrahmens; iv) der Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgebers; v) die Rolle des Fremdvergleichsgrundsatzes im irischen und im Unionsrecht; vi) und die Bedeutung von Aktivitäten anderer Unternehmen der Apple-Gruppe abgesehen von ASI und AOE, für die Gewinnzuweisung innerhalb ASI und AOE.

(193) Per E-Mail vom 9. Juli 2015 übersandte die Kommission den Entwurf des Sitzungsprotokolls vom 7. Mai 2015 an Irland und forderte Irland auf, seine Zustimmung mitzuteilen oder Änderungen an diesem Protokoll vorzuschlagen.

7.2.2. SCHREIBEN IRLANDS VOM 17. JULI 2015 (MIT SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN) UND 14. AUGUST 2015

(194) In seinem Schreiben vom 17. Juli 2015 gibt Irland eine Stellungnahme zu mehreren der Sachverhalte ab, die beim Treffen am 7. Mai 2015 erörtert worden waren.

(195) Nach Auffassung Irlands hat die Kommission während des Treffens angeblich anerkannt, dass ASI und AOE im Einklang mit den geltenden Vorschriften über die Steueransässigkeit zu jedem erheblichen Zeitpunkt gebietsfremde Unternehmen gewesen sind und dass ihre Steuerpflicht durch Bezugnahme auf Abschnitt 25

TCA 97 zu beurteilen ist. Dies bedeutet, dass Irish Revenue im Einklang mit dem Territorialitätsprinzip, das von der Kommission nicht infrage gestellt wurde, nicht die weltweit erzielten Gewinne von ASI und AOE besteuern kann, sondern dass die irischen Zweigniederlassungen lediglich im Hinblick auf die Gewinne aus irischen Quellen steuerpflichtig sind. Vor diesem Hintergrund stimmt Irland nicht mit dem Argument überein, das auch bei dem Treffen am 7. Mai 2015 aufkam, dass das allgemeine Körperschaftsteuersystem den Referenzrahmen bildet. TCA 97 weist kein einziges übergeordnetes Ziel auf. Während das Ziel von TCA 97 darin besteht, die weltweit erzielten Gewinne in Irland ansässiger Unternehmen zu besteuern, besteht das Ziel in Bezug auf gebietsfremde Unternehmen stattdessen darin, Gewinne aus irischen Quellen zu besteuern. Als Referenzrahmen kann daher nur Abschnitt 25 TCA 97 dienen und Irland hat alle Gewinne besteuert, die AOE und ASI entstanden und unter die steuerliche Zuständigkeit Irlands fielen, d. h. also alle Gewinne der Unternehmen, die den Aktivitäten der irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen waren. Da es sich bei den von den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE wahrgenommenen Funktionen im Wesentlichen um operative und logistische Routinetätigkeiten handelte, während die wichtigen strategischen und unternehmerischen Entscheidungen von Führungskräften des oberen Managements in den USA getroffen wurden, da die Entwicklung und Verwertung des geistigen Eigentums von Apple als wichtigster Motor für die Rentabilität des Unternehmens außerhalb Irlands stattgefunden hat und da die Entscheidung zur Teilnahme an der Vereinbarung über die Kostenteilung sowie die Steuerung und Überwachung der Risiken im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung außerhalb Irlands erfolgte, können die aus der Vereinbarung über die Kostenteilung resultierenden Einkünfte und die aufgrund der Vereinbarung über die Kostenteilung geschaffenen wirtschaftlichen Rechte in keiner Weise den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen werden.

(196) Vor diesem Hintergrund ist Irland der Auffassung, dass die Kommission ihre Auffassung nicht untermauert oder begründet hat, dass die Einstufung der Einkünfte als aktive Einnahmen in diesem Falle von wesentlicher Bedeutung ist und dass aktive Einnahmen irgendwo aktiv verwaltet werden müssen. Alle Einkünfte der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, abgesehen von den Zinseinkünften, sind Einnahmen aus dem Handelsgeschäft und die Zweigniederlassungen erhalten keine Einkünfte aus der Nutzung oder Verwertung von Rechten des geistigen Eigentums von Apple, die von den Einnahmen der Zweigniederlassungen aus dem Handelsgeschäft abtrennbar sind. Dementsprechend sind die einzigen Einnahmen der Zweigniederlassungen, die gemäß Abschnitt 25 TCA 97 unter „Einnahmen aus Vermögen oder Rechten, die von der Zweigniederlassung bzw. Vertretung genutzt oder von bzw. für eine solche gehalten werden" fallen würden, Zinseinkünfte. Die Kommission kann nicht argumentieren, dass die Einkünfte aus dem geistigen Eigentum von Apple in Irland gemäß Abschnitt 25 TCA 97 hätten besteuert werden müssen. Irland kann und muss lediglich die Funktionen der Zweigniederlassungen selbst berücksichtigen und kann daher lediglich feststellen, dass der Bereich FuE, der das geistige Eigentum entwickelt, und die aktive Verwaltung des geistigen Eigentums nicht in Irland angesiedelt sind. Des Weiteren ist es nicht erheblich, wo Gewinne erfasst werden. Die Gewinne von ASI und AOE werden in den Büchern dieser Unternehmen erfasst, jedoch sind sie nicht besteuert worden — im Gegensatz zu denen der irischen Niederlassungen und den in den USA erzielten Kapitalerträgen —, da die Unternehmen nicht in den USA ansässig sind. Diese Nichtbesteuerung von Gewinnen ist auf eine mangelnde Abstimmung zwischen den nationalen Steuersystemen zurückzuführen und im Hinblick auf staatliche Beihilfen nicht relevant.

(197) Irland zufolge hat die Kommission bei dem Treffen am 7. Mai 2015 angeblich auch akzeptiert, dass der Fremdvergleichsgrundsatz und der Authorised Approach hinsichtlich der Besteuerung von Zweigniederlassungen nicht Teil des irischen Rechts ist und dass sich aus dem Unionsrecht nicht zwingend ergibt, den Fremdvergleichsgrundsatz in Abschnitt 25 TCA 97 „hineinlesen" zu müssen. Daraus ergebe sich, so Irlands Argumentation, dass, sofern die beanstandeten Steuervorbescheide den Fremdvergleichsgrundsatz nicht anwenden würden, dies keine Abweichung von den Anforderungen der irischen Körperschaftsteuerregelung im Allgemeinen und Abschnitt 25 TCA 97 im Besonderen darstelle. In Bezug auf die Auffassung der Kommission, der Fremdvergleichsgrundsatz sei als maßgebliches beihilferechtliches Instrument anwendbar, macht Irland geltend, dass dies ein völlig neues Argument und eine erhebliche Abweichung vom Standpunkt der Kommission im Einleitungsbeschluss darstelle, in der auf die Nichtanwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD durch Irish Revenue Bezug genommen worden sei. Ferner wird nach Auffassung Irlands die rückwirkende Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Instrument für staatliche Beihilfen in der Rechtsprechung der Gerichte der Union oder in der Entscheidungspraxis der Kommission nicht bestätigt und kann außerdem nicht so betrachtet werden, dass sie sich vom Grundsatz des marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgebers ableitet oder allgemein durch Verweis auf Marktbedingungen bestätigt wird. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Instrument für staatliche Beihilfen und die Behauptung, dieser sei seit 1958 Bestandteil des Unionsrechts gewesen, würde eine komplette Neufassung der Geschichte darstellen und wäre nicht mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar. Da der Fremdvergleichsgrundsatz nicht Teil des irischen Rechts ist, kann die Nichtanwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch nicht sachgemäß als Vorteil gewertet werden. Doch auch wenn der Fremdvergleichsgrundsatz in

diesem Fall zur Anwendung in Betracht käme, kommt [Steuerberater von Apple] in seinem Ad-hoc-Bericht ([116]) zu dem Schluss, dass die tatsächliche Gewinnaufteilung auf die irischen Zweigniederlassungen völlig im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Wenn die Kommission dieser Analyse nicht zustimmte, sollte sie Irland entsprechend unterrichten und Gelegenheit geben müssen, Stellung zu nehmen.

(198) Im Hinblick auf eine selektive Behandlung argumentiert Irland, dass die Kommission keine Untersuchung zur Selektivität durchgeführt hat. Insbesondere hat die Kommission nie bekräftigt, dass ASI und AOE im Vergleich zu anderen Zweigniederlassungen eine Vorzugsbehandlung erfahren hätten. Der Gerichtshof hat anerkannt, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen nicht in derselben rechtlichen oder tatsächlichen Situation befinden ([117]). Irland dazu zu verpflichten, gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen so zu behandeln, als seien sie vergleichbar, würde internationaler Praxis, internationalen Besteuerungsgrundsätzen, wie z. B. dem Territorialitätsprinzip, und irischem nationalen Recht entgegenstehen. Abschließend wird angeführt, dass, selbst wenn die unterschiedliche Behandlung als selektiv betrachtet werden würde, sie eindeutig aufgrund der Art und/oder der allgemeinen Regelung des TCA gerechtfertigt wäre.

(199) In seinem Schreiben vom 17. Juli 2015 übermittelte Irland außerdem die Stellungnahme von Cooke, um das Vorbringen Irlands zu untermauern, dass ASI und AOE zu jeder Zeit gemäß Abschnitt 25 TCA 97 besteuert werden und dass ihre steuerliche Behandlung folglich keinerlei staatliche Beihilfen umfasste. In der Stellungnahme von Cooke wird argumentiert, dass Irish Revenue, entgegen der angeblichen Behauptung der Kommission, Irish Revenue sollte ASI und AOE so behandeln, als wären sie in Irland steueransässig, und sie der Körperschaftsteuerpflicht gemäß Abschnitt 21 TCA 97 unterstellen, keinen Handlungs- oder Ermessensspielraum hätte, um von den expliziten Inhalten des Abschnitts 25 TCA 97 abzuweichen. Herr Cooke bezieht sich auf Urteile sowohl des Obersten Zivil- und Strafgerichtes (High Court) als auch des Obersten Gerichtshofs (Supreme Court) in *McGrath gegen McDermott* ([118]), worin argumentiert wird, das Gericht solle anspruchsvolle und vorherbestimmte Transaktionen, die keinen kommerziellen Geschäftszweck außer der Steuerumgehung verfolgten, als nicht relevant betrachten. Das Oberste Zivil- und Strafgericht wies darauf hin, dass das Gericht bei der Feststellung, ob eine Steuerpflicht vorliegt, eine Transaktion nicht anhand ihrer ökonomischen Substanz oder ihrer finanziellen Ergebnisse bewertet. Es bewertet vielmehr die tatsächliche rechtliche Wirkung und die Rechtsansprüche der Parteien im Einklang mit Rechtsbegriffen und -konzepten.

(200) In Anbetracht dessen, dass die zentrale Unternehmensverwaltung und -steuerung von ASI und AOE in den USA angesiedelt ist, wird in der Stellungnahme von Cooke argumentiert, dass Irish Revenue die Tochtergesellschaften richtigerweise als gebietsfremde Steuerzahler behandelten. Gemäß Abschnitt 25 TCA 97 sind ausschließlich die Gewinne, die nachweislich im Rahmen eines Handelsgeschäfts über die oder durch die Zweigniederlassung oder Vertretung erzielt werden, steuerpflichtig und die Kommission verquickt Unternehmen mit Zweigniederlassungen, wenn sie verlangt, dass Irish Revenue eine Besteuerung der Handelsgewinne des Unternehmens und nicht der Zweigniederlassungen vornehmen sollte. Des Weiteren verfügte Irish Revenue über keinen Ermessensspielraum, um durch Analogieschluss auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurückzugreifen, da der Grundsatz zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht Teil der irischen Steuerordnung war. Cooke kommt in seiner Stellungnahme abschließend zu dem Ergebnis, dass es im irischen Recht keine Rechtsgrundlage dafür gibt, alle Gewinne von AOE und ASI in Irland zu besteuern. Irish Revenue war in den maßgeblichen Jahren lediglich befugt, Steuern auf den Teil der Gewinne von ASI und AOE zu erheben, der den Tätigkeiten ihrer Zweigniederlassungen in Irland entsprach.

(201) Schließlich wäre es nach der Stellungnahme von Cooke in der wirtschaftlichen Realität unhaltbar, darauf zu bestehen, dass die gesamten Einnahmen aus den infrage stehenden Handelsgeschäften den von den beiden Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen zuzuschreiben seien. Dies lässt sich anhand der Tatsache veranschaulichen, dass Kunden nicht für das neueste iPhone oder iPad nachts vor Apple Stores in aller Welt Schlange stehen, weil sie von Cork verkauft werden, sondern aufgrund des Werts, der für solch ein Produkt generiert wird durch umfangreiche Investitionen, Entwicklung und technologische Innovation, Design-Ruf und all die Aspekte, die in die Produktpalette von Apple einfließen, von denen die meisten dem zuzuschreiben sind, was in den USA oder an anderen Orten erreicht wird.

7.2.3. SCHREIBEN VON APPLE VOM 7. SEPTEMBER 2015 (MIT SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN)

(202) In einem Schreiben vom 7. September 2015 nahm Apple Stellung zu dem Protokoll, das die Kommission als Follow-up zum Treffen vom 7. Mai 2015 an Irland übermittelt hatte. Apple merkte an, dass die Kommission nicht dargelegt hatte, dass Apple durch die beanstandeten Steuervorbescheide begünstigt worden sei und dass ASI und AOE von Irish Revenue, verglichen mit Unternehmen in einer ähnlichen Situation, eine selektive Behandlung erfahren hätten.

([116]) Auf den Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] nimmt Irland in seiner Stellungnahme vom 18. Februar 2016 Bezug, mit der Irland der Kommission den Ad-hoc-Bericht von PwC übermittelt hat. Im Schreiben Irlands heißt es: „Apple hat am 17. November 2014 eine Analyse von [Steuerberater von Apple] weitergeleitet […]. Nach Kenntnis Irlands hat die Kommission zu keinem Zeitpunkt dieser Analyse widersprochen oder ihre mangelnde Zustimmung dazu zum Ausdruck gebracht."

([117]) Rechtssache C-446/03 *Marks & Spencer gegen Halsey* EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) Bezüglich der korrekten Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97, der falschen Festlegung des Referenzrahmens und der Nichtanwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes bringt Apple die gleichen Argumente vor wie Irland in seinem Schreiben vom 17. Juli 2015. Im Hinblick auf das irische Körperschaftsteuersystem und die Steueransässigkeit führt Apple im Wesentlichen auch dieselben Argumente an wie Irland. Da ASI und AOE in Irland nicht steueransässig sind, befinden sie sich nach dem klaren Wortlaut des irischen Steuerrechts nicht in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation wie irische gebietsansässige Unternehmen.

(204) Um seinen Standpunkt zu untermauern, übermittelte Apple die Stellungnahme von [Berater von Apple]. Diese Stellungnahme kommt zu dem Schluss, dass Irland richtigerweise die Auffassung vertritt, dass ASI und AOE keine gebietsansässigen Unternehmen sind, und dass die Behandlung von ASI und AOE seitens Irlands als gebietsfremde Unternehmen im Gegensatz zu in Irland ansässigen Unternehmen dem internationalen Besteuerungsgrundsatz der Territorialität entspricht. ASI und AOE befinden sich daher nicht in einer rechtlichen und tatsächlichen Situation, die mit der von in Irland ansässigen Unternehmen vergleichbar ist. Des Weiteren sind nach dieser Stellungnahme kein geistiges Eigentum von Apple oder aus geistigem Eigentum von Apple abgeleitete Gewinne den irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen, da die „maßgeblichen Personalfunktionen" in Verbindung mit geistigem Eigentum alle außerhalb Irlands wahrgenommen werden. Nach dieser Stellungnahme ist, um den Zweigniederlassungen die entsprechenden Einkünfte zuzuweisen, ein Vergleich mit einem hypothetischen gebietsansässigen Unternehmen vorzunehmen, das ausschließlich vor Ort tätig ist, ohne geistiges Eigentum in rechtlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht zu besitzen oder zu verwerten. Die Zuweisung von Einkünften sollte sich demnach nach den Funktionen, Risiken und Vermögenswerten der irischen Zweigniederlassungen richten und nicht, gemäß dem Grundsatz der „Anziehungskraft" — der von der OECD ausdrücklich zurückgewiesen wurde —, dazu führen, dass Einkünfte aus nicht-irischen Quellen zugewiesen werden. Die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen, die sich allein auf die Aktivitäten stützt, die in den Niederlassungen stattfinden — d. h. ohne Berücksichtigung der Aktivitäten außerhalb der Zweigniederlassungen, ob innerhalb ASI/AOE oder innerhalb anderer Unternehmen der Apple-Gruppe — steht somit völlig im Einklang mit der Gewinnzuweisung an Zweigniederlassungen, wie sie sich aus dem Völkerrecht und internationalen Steuergrundsätzen, einschließlich dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 und der Rechtsprechung der Union, ergibt.

(205) Des Weiteren besitzen die irischen Zweigniederlassungen [Berater von Apple] zufolge kein eigenes geistiges Eigentum und sind an keinem Aspekt der Verwaltung von geistigem Eigentum beteiligt. Jegliche Verwaltung des geistigen Eigentums, einschließlich aller Aktivitäten zur Finanzierung, zur Entwicklung, zur Durchsetzung von Rechten und zum Schutz des geistigen Eigentums, findet außerhalb Irlands statt. Die „maßgeblichen Personalfunktionen" sind alle außerhalb Irlands angesiedelt und folglich findet jegliche Wertschöpfung außerhalb Irlands statt. Das Vorbringen der Kommission, die Vorstände von ASI und AOE würden das geistige Eigentum nicht aktiv verwalten, ist nach dieser Stellungnahme falsch. Der Stellungnahme von [Berater von Apple] zufolge geht aus den Protokollen der Vorstandssitzungen von ASI und AOE und weiteren von Apple an die Kommission übermittelten Unterlagen hervor, dass Entscheidungen bei Themen von zentraler strategischer Bedeutung für ASI/AOE, wie unter anderem i) die Behandlung finanzieller Angelegenheiten wie Investitionsentscheidungen, Bankkontovollmachten und Fragen der Kapitalerhaltung, ii) die Prüfung und Genehmigung der Jahresabschlüsse und iii) die Vollmachtsübertragung innerhalb eines bestimmten Rahmens in Verbindung mit Geschäftsaktivitäten, allesamt in den USA und nicht in Irland getroffen wurden.

(206) Der Stellungnahme von [Berater von Apple] zufolge muss zur Ermittlung der Höhe der Gewinne, die der ständigen Niederlassung eines gebietsfremden Unternehmen im Rahmen des OECD-Musterabkommens (neben den inländischen Steuervorschriften vieler Länder) zuzuweisen sind, nachdem anhand einer Funktionsanalyse festgestellt wird, was in der ständigen Niederlassung tatsächlich passiert, ein Vergleich mit einem (angenommenen) gebietsansässigen Unternehmen angestellt werden. Dieser Vergleich (mit einem angenommenen Unternehmen) wird vorgenommen, da mangels einer rechtlich eigenständigen Einheit kein rechtlicher Maßstab zur Verfügung steht, um innerhalb des gebietsfremden Unternehmens die Gewinne abzutrennen, die als vom gebietsfremden Unternehmen vor Ort erzielt gelten sollen. Bei diesem Vergleich sind unbedingt folgende Punkte zu beachten: Das (angenommene) gebietsansässige Unternehmen, mit dem der Vergleich durchgeführt wird, zeichnet sich durch einige Besonderheiten aus; es ist ein gebietsansässiges Unternehmen, das ausschließlich aus Aktivitäten oder Vermögenswerten in dem Staat, in dem es steueransässig ist, Einkünfte erwirtschaftet. Während ein gebietsansässiges Unternehmen in dem Staat, in dem es seinen Sitz hat, generell für seine weltweiten Einkünfte steuerpflichtig ist, erwirtschaftet das gebietsansässige Unternehmen im vorliegenden Vergleich ausschließlich Einkünfte aus Aktivitäten oder Vermögenswerten in dem Staat, in dem es ansässig ist. Mit anderen Worten, der Vergleich darf lediglich mit einem gebietsansässigen Unternehmen angestellt werden, dessen Aktivitäten oder Vermögenswerte auf das Land beschränkt sind, in dem das gebietsfremde Unternehmen über seine ständige Niederlassung aktiv ist. Im Falle von Apple können die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE nicht behandelt werden, als wären sie der wirtschaftliche Eigentümer solcher Rechte. Der Vergleich muss daher mit einem Unternehmen angestellt werden, das ebenfalls weder rechtlicher noch wirtschaftlicher

Eigentümer solcher Rechte des geistigen Eigentums ist (das jedoch im begrenzten Umfang Zugang zum geistigen Eigentum hat, um seine Aktivitäten (Produktmontage/Beschaffung, Verkauf und Vertrieb) durchführen zu können).

(207) Der Stellungnahme von [Berater von Apple] zufolge ist es für die Feststellung, ob das geistige Eigentum (und die daraus abgeleiteten Gewinne) den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden kann, nicht erheblich, ob Personal oder Vorstandsmitglieder von ASI und AOE an der Wahrnehmung dieser in hohem Maße relevanten „maßgeblichen Personalfunktionen" (mit oder ohne Personal und/oder Vorstandsmitglieder(n) von Apple Inc.) beteiligt gewesen waren. Da weder ASI noch AOE in Irland steueransässig sind, ist als einziger erheblicher Tatbestand festzustellen, ob Personal oder Vorstandsmitglieder ihre maßgeblichen Personalfunktionen innerhalb der ständigen Niederlassung wahrgenommen haben, über die ASI und AOE in Irland geschäftlich tätig gewesen sind. Aus der Funktionsanalyse der irischen Zweigniederlassungen geht hervor, dass die Funktionen, die über bzw. in den ständigen Niederlassungen in Irland wahrgenommen werden, auf Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten (ASI) und Produktmontage (AOE) beschränkt sind. Soweit diese Zweigniederlassungen das geistige Eigentum von Apple im Rahmen ihrer Funktionen in Irland nutzen, die Rechte also, die ASI und AOE im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung eingeräumt werden, tun sie dies nicht als Lizenzgeber, der Rechte des geistigen Eigentums verwaltet und verwertet.

(208) Schließlich wird in der Stellungnahme von [Berater von Apple] dargelegt, dass nach dem sogenannten Grundsatz der „Anziehungskraft" alle nicht in den Zweigniederlassungen erzielten Einkünfte, die in einem Quellenstaat erwirtschaftet werden, als der Zweigniederlassung in einem solchen Quellenstaat zurechenbar gelten. Die Anwendung dieses Grundsatzes ist von der OECD und ihren Mitgliedstaaten allerdings ausdrücklich abgelehnt worden. Ein Vergleich gebietsansässiger Unternehmen, die ihr geistiges Eigentum im Rahmen ihrer lokalen Geschäftstätigkeit nutzen, mit lokalen Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen, die nicht wirtschaftliche Eigentümer solchen geistigen Eigentums sind, wie die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, würde einen eklatanten Verstoß gegen OECD-Grundsätze zur Folge haben.

7.3. *SCHREIBEN VON APPLE VOM 25. JANUAR 2016, 18. FEBRUAR 2016 (MIT SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN) UND 14. MÄRZ 2016*

(209) In seinen Schreiben vom 25. Januar, 18. Februar und 14. März 2016 erklärt Apple, dass Apple Inc. der rechtliche Eigentümer des geistigen Eigentums sei, das außerhalb Irlands entwickelt und verwaltet wird, und dass es irischem Recht und internationalen Besteuerungsgrundsätzen zuwiderlaufen würde, wenn Irland Gewinne aus dem geistigen Eigentum besteuern würde. Des Weiteren erklärt Apple, dass die Gewinne von ASI und AOE, anders als die Gewinne aus den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen, der nachgelagerten Besteuerung in den USA unterlägen. Apple macht außerdem geltend, dass die Kommission ihre Theorie zur staatlichen Beihilfe seit dem Einleitungsbeschluss geändert habe und dass der Ansatz der Kommission, wonach eine massive Steuernachzahlung gegenüber Apple geltend gemacht werden soll, indem den irischen Zweigniederlassungen alle weltweit erzielten Gewinne von Apple zugewiesen werden, dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspreche.

(210) Zusammen mit seinem Schreiben vom 18. Februar 2016 reichte Apple eine aktualisierte Fassung des Ad-hoc-Berichts von [Steuerberater von Apple] ein, der eine weitere Analyse enthält, in der die seit dem Bericht vorgelegten Stellungnahmen berücksichtigt werden (der zweite Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple]). Im zweiten Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] werden die nicht von den Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen näher beschrieben und in erster Linie die von den Vorständen von ASI und AOE wahrgenommenen Tätigkeiten erörtert. Der Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] geht nicht auf die von den Vorständen ausgeübte Funktion ein; es wird lediglich auf ASI und AOE als „die rechtlichen Einheiten" im Vergleich zu den „irischen Zweigniederlassungen von AOE und ASI" Bezug genommen. Dem zweiten Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] zufolge sollte der Besitz, die Verwaltung und die Finanzierung des geistigen Eigentums den nicht von den Zweigniederlassungen wahrgenommen Funktionen von ASI und AOE zugewiesen werden ([119]), da ASI und AOE die Risiken und Verpflichtungen im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung übernehmen, und zwar über die Befugnisse, die von den außerhalb Irlands agierenden Vorständen ausgeübt werden. Dem zweiten Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] zufolge waren alle Einzelheiten der Vereinbarung über die Kostenteilung von den außerhalb Irlands agierenden Vorständen von ASI und AOE

([119]) Der Bericht kommt zu folgendem Schluss: „Gestützt auf die Gewährleistung maßgeblicher Personalfunktionen durch die außerhalb Irlands agierenden Vorstände von AOE und ASI in den nicht von den Zweigniederlassungen wahrgenommenen Aufgabenbereichen, und zwar in Bezug auf die Teilnahme an der Vereinbarung über die Kostenteilung, die Entwicklung geistigen Eigentums, die Verwaltung geistigen Eigentums, neue Produkteinführungen, Preisgestaltung, Vertragsabschlüsse, die Übernahme und Finanzierung wesentlicher Geschäftsrisiken und das Eigentum und die Finanzierung bedeutender wertvoller immaterieller Vermögenswerte, ist es angemessen, die nicht von den Zweigniederlassungen wahrgenommen Funktionen von ASI und AOE als unternehmerische Aufgaben des wirtschaftlichen Eigentümers des geistigen Eigentums von Apple außerhalb des amerikanischen Kontinents einzustufen."

genehmigt und durchgeführt. Aktive und kritische Funktionen in Bezug auf die Verwaltung des geistigen Eigentums werden von den außerhalb Irlands agierenden Vorständen von ASI und AOE wahrgenommen. Die Vorstände von ASI und AOE beteiligen sich an der Einführung neuer Produkte und am Prozess der weltweiten Preisgestaltung von Apple-Produkten außerhalb Irlands. Dem Bericht zufolge haben ASI und Apple Inc. auf Anweisung des Vorstands von ASI eine Marketing-/Dienstleistungsvereinbarung geschlossen, in deren Rahmen Apple Inc. Marketing-Funktionen im Auftrag von ASI durchführen soll. Des Weiteren wird in dem Bericht ausgeführt, dass der Vorstand von ASI oder bevollmächtigte Personen mit Telecom-Unternehmen und von Apple Inc. vorausgewählten Lieferanten und Herstellern Verträge aushandeln, genehmigen und unterzeichnen, um den Vertrieb der Apple-Produkte außerhalb des amerikanischen Kontinents zu ermöglichen.

(211) Der zweite Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] geht des Weiteren auf den Authorised OECD Approach im Zusammenhang mit Kostenumlageverträgen und ständigen Niederlassungen ein. In diesem Zusammenhang nimmt der Bericht Bezug auf Ziffer 212 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010, worin ausgeführt wird, dass eine ständige Niederlassung und ihr Hauptsitz bzw. Verwaltungssitz unter bestimmten Bedingungen als wirtschaftlich Mitbeteiligte in Aktivitäten gemäß Vereinbarungen über die Kostenteilung betrachtet werden können. Dieser Bericht kommt daraufhin zu dem Schluss, dass dies für ASI, AOE und ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen nicht der Fall ist, da keine maßgeblichen Personalfunktionen in Bezug auf die Verwertung von geistigem Eigentum bei den irischen Zweigniederlassungen eingesetzt oder befindlich wurden, in Irland keine Entscheidungen in Verbindung mit der Verwertung von geistigem Eigentum getroffen wurden und die irischen Zweigniederlassungen keine Finanzierungsrisiken im Zusammenhang mit geistigem Eigentum tragen. Abschließend kommt der Bericht zu dem Schluss, dass es aufgrund der Funktionsanalyse gerechtfertigt ist, die irischen Zweigniederlassungen als die weniger komplexe Einheit und als untersuchtes Unternehmen für die in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden auszuwählen, da die Zweigniederlassungen nur relativ routinemäßige Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten sowie Fertigungsaktivitäten ausführen und keine Einzelbeiträge leisten.

7.4. *SCHREIBEN VON IRLAND VOM 18. FEBRUAR 2016 (MIT SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN)*

(212) Am 18. Februar 2016 übermittelte Irland der Kommission ein „Sachverständigengutachten zu den Gewinnen, die der irischen Zweigniederlassung von ASI und der irischen Zweigniederlassung von AOE zwischen 2007 und 2011 zugewiesen wurden“, erstellt vom Steuerberater PwC (der Ad-hoc-Bericht von PwC). Ziel dieses Berichts war die Abgabe einer Stellungnahme betreffend die Fremdvergleichskonformität des Ergebnisses der Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE.

(213) PwC gibt vor, in seinem Ad-hoc-Bericht den zweistufigen Ansatz des Authorised OECD Approach anzuwenden. Gemäß diesem Bericht besteht der erste Schritt dieses Ansatzes in einer Funktionsanalyse, bei der wesentliche personelle Funktionen ermittelt werden. Der zweite Schritt besteht in der Prüfung der Fremdvergleichskonformität der Preisgestaltung während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide ([120]). Basierend auf einer Funktionsanalyse kommt der Bericht zu dem Schluss, dass die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE keinen einzigartigen, wertvollen Beitrag zur globalen Wertschöpfungskette von Apple leisteten, sondern lediglich Routinetätigkeiten ausführten ([121]). Im Bericht werden außerdem Bereiche ermittelt, in denen die Zweigniederlassungen keinen Beitrag leisteten, wie die Entwicklung, Verwaltung, Bereitstellung oder strategische Ausrichtung geistigen Eigentums von Apple. Des Weiteren wird im Bericht darauf verwiesen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI keine Marketingaktivitäten durchgeführt hatte.

(214) In einem zweiten Teil des Ad-hoc-Berichts von PwC zur Prüfung der Fremdvergleichskonformität der Vereinbarung durch die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, wählt der Bericht gewinnbezogene Indikatoren, und zwar die Berry Ratio für ASI und einen Gesamtkostenaufschlag für AOE. Der Bericht enthält eine Berechnung der Höhe der gewählten Indikatoren für ASI und AOE für den Zeitraum 2007 bis 2011. Das Ergebnis wird mit dem verglichen, was im Bericht als „Branchengrundlage“ für unabhängige Unternehmen bezeichnet wird. Die Branchengrundlage wird im Ad-hoc-Bericht von PwC in Form statistischer Indikatoren dargestellt, einschließlich des oberen Quartils, des Medians, des unteren Quartils und der Anzahl der in die Stichprobe einbezogenen Unternehmen.

([120]) Die beiden im Ad-hoc-Bericht von PwC beschriebenen Schritte sind nicht mit dem im OECD-Betriebsstättenbericht dargelegten zweistufigen Ansatz identisch, auch wenn der Steuerberater auf den Authorised OECD Approach Bezug nimmt.

([121]) Die durchgeführte Funktionsanalyse nennt keine maßgeblichen Personalfunktionen in den Verwaltungssitzen von ASI und AOE oder in den irischen Zweigniederlassungen. Sie verweist vielmehr auf Führungskräfte des oberen Managements in den USA.

(215) In Bezug auf ASI wurden bei der von PwC unternommenen Suche nach Vergleichsunternehmen Unternehmen herangezogen, die im Großhandel mit elektrischen Haushaltsgeräten, Computerprodukten und Software und elektronischen und Telekommunikationsgeräten sowie im Bereich der Lagerhaltung und Unterstützung für den Verkehr tätig sind ([122]). Anschließend werden im Ad-hoc-Bericht von PwC drei Arten von Risiken beschrieben, die von der irischen Zweigniederlassung von ASI übernommen werden. Erstens trägt die irische Zweigniederlassung von ASI das Bestandsrisiko, das insbesondere mit unzureichenden oder überhöhten Lagerbeständen einhergeht. Zweitens ist die irische Zweigniederlassung von ASI einem Gewährleistungsrisiko ausgesetzt. ASI erbringt Garantieleistungen und Aftersales-Supportleistungen. Engineering-Unterstützung und Fertigungsprozesse für Sicherheitskontrolllinien im Rahmen von AppleCare wurden von einem in den USA angesiedelten Team gesteuert. Drittens ist die irische Zweigniederlassung von ASI dem Ausfallrisiko ausgesetzt, wenn es unmöglich wird Zahlungen von Kunden einzuziehen. Aufgrund der Risikomanagementpolitik des Konzerns sind alle diese Risiken sehr beschränkt.

(216) Der Bericht kommt in Bezug auf die irische Zweigniederlassung von ASI zu dem Schluss, dass die durchschnittliche fremdvergleichskonforme Berry Ratio für vergleichbare Dienstleistungsanbieter mit beschränktem Risiko zwischen 108,3 % und 137,95 % (Mittelwert 116,72 %) liegt. Im Zeitraum 2007 bis 2011 hat die irische Zweigniederlassung von ASI eine Berry Ratio erzielt, die über dem unteren Quartil lag.

(217) In Bezug auf die irische Zweigniederlassung von AOE lag der durchschnittliche fremdvergleichskonforme Gesamtkostenaufschlag für vergleichbare Fertigungseinheiten mit beschränktem Risiko für den Zeitraum 2007 bis 2011 zwischen 3,19 % und 7,95 % (Mittelwert 5,21 %). In diesem Zeitraum erzielte die irische Zweigniederlassung von AOE einen Gesamtkostenaufschlag, der in jedem Jahr über diesem Median lag.

7.5. *SCHREIBEN IRLANDS VOM 17. FEBRUAR UND 23. MÄRZ 2016*

(218) Mit den Schreiben 17. Februar und 23. März 2016 nahm Irland nochmals Stellung zum angeblichen Widerspruch zwischen der Begründung im Einleitungsbeschluss und der von da an entwickelten Theorie der Kommission zur staatlichen Beihilfe sowie der angeblichen Weigerung der Kommission, mit Irland und Apple in einen Dialog zu treten. Nach Auffassung Irlands würden seine Verteidigungsrechte unterlaufen, wenn die Kommission ihre Gründe nicht darlege, und die Kommission ist verpflichtet, ihren Standpunkt vor Annahme eines endgültigen Beschlusses zu erläutern. Des Weiteren könne das Ausbleiben einer Antwort der Kommission zu den von Irland und Apple übermittelten Sachverständigenberichten nach Auffassung Irlands nur als Annahme der Schlussfolgerungen in diesen Berichten seitens der Kommission zu verstehen sein.

(219) Irland behauptet ferner, die Ermittlungen der Kommission zu den beanstandeten Steuervorbescheiden seien voreingenommen, was durch öffentliche Äußerungen von Kommissionsbeamten, die dem Ergebnis der Ermittlungen vorgriffen, und durch die wiederholte Bitte um Informationen seitens der Kommission deutlich geworden sei. Nach Auffassung Irlands zeige die Bitte um große Mengen von Informationen zu vielfältigen Belangen die Entschlossenheit der Kommission, auf rechtswidrige staatliche Beihilfen stoßen zu wollen, unter Missachtung ihrer Pflicht, unparteiisch zu untersuchen.

8. **BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG DER BEANSTANDETEN MASSNAHMEN**

8.1. *VORLIEGEN EINER STAATLICHEN BEIHILFE*

(220) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen

([122]) Die vollständige Liste der 52 von PwC für den Vergleich gespeicherten Unternehmen lautet wie folgt: IRES — S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GmbH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS — XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Damit eine Maßnahme als Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 angesehen wird, müssen alle in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen erfüllt sein. ([123]) Eine Maßnahme wird daher nur dann als staatliche Beihilfe eingestuft, wenn es sich erstens um eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln finanzierte Maßnahme handelt, wenn die Maßnahme zweitens geeignet ist, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, wenn sie drittens einem Unternehmen einen selektiven Vorteil verschafft und wenn sie viertens den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht. ([124])

(221) Hinsichtlich der ersten Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe ist festzustellen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide von Irish Revenue — somit also von der Steuerverwaltung des irischen Staates — erteilt wurden. Diese Vorbescheide dienten ASI und AOE als Grundlage für die Berechnung ihrer jährlichen Körperschaftsteuerschuld in Irland. Irish Revenue hat diese Berechnungen akzeptiert und somit zugestimmt, dass die von ASI und AOE in den Jahren, in denen diese Vorbescheide gültig waren, in Irland gezahlten Steuern ihrer Körperschaftsteuerschuld in Irland entsprechen. Die beanstandeten Steuervorbescheide sind folglich Irland zuzurechnen. Bezüglich der Finanzierung der Maßnahmen aus staatlichen Mitteln ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe ist. ([125]) In Abschnitt 8.2 wird die Kommission aufzeigen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide eine Verringerung der von ASI und AOE in Irland zu entrichtenden Steuern bewirken, da diese von den Steuern abweichen, die diese Unternehmen anderenfalls gemäß den allgemeinen Körperschaftsteuervorschriften in Irland zahlen müssten. Durch den Verzicht auf Steuereinnahmen, die Irland ansonsten von ASI und AOE gemäß diesen Vorschriften hätte erheben dürfen, führen die beanstandeten Steuervorbescheide zu einem Verlust staatlicher Mittel. ([126])

(222) Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe ist festzustellen, dass ASI und AOE zur Apple-Gruppe gehören, einem weltweit agierenden multinationalen Konzern, der in allen EU-Mitgliedstaaten tätig ist, sodass jede Beihilfe zugunsten von Apple geeignet ist, den Handel innerhalb der Union zu beeinträchtigen. Bei einer vom Staat gewährten Maßnahme wird ferner davon ausgegangen, dass sie den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, wenn sie die Wettbewerbssituation des Begünstigten gegenüber seinen Wettbewerbern stärkt. ([127]) Apple entwickelt, fertigt und vermarktet mobile Kommunikations- und Mediengeräte, Personal Computer und tragbare digitale Musikabspielgeräte. Ferner bietet Apple weltweit zahlreiche zugehörige Softwareanwendungen, Dienstleistungen, Peripheriegeräte und Netzwerklösungen sowie digitale Inhalte und Anwendungen von Drittanbietern an. ASI führt Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten in Verbindung mit dem Verkauf von Apple-Produkten an verbundene Unternehmen und Drittkunden in den EMEIA- und APAC-Regionen aus. AOE fertigt eine Reihe spezialisierter Computerprodukte für den EMEIA-Markt und liefert alle seine Fertigprodukte an verbundene Unternehmen. Soweit die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE von einer Steuerpflicht befreien, der sie nach den allgemeinen irischen Körperschaftsteuervorschriften hätten nachkommen müssen, stellt die im Rahmen dieser Vorbescheide gewährte Beihilfe insofern eine Betriebsbeihilfe dar, als sie diese Unternehmen von Abgaben befreit, die sie normalerweise im Rahmen ihrer laufenden Geschäftsführung oder ihrer üblichen Tätigkeiten hätten tragen müssen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs verfälschen Betriebsbeihilfen grundsätzlich den Wettbewerb ([128]), sodass bei jeder Beihilfe, die ASI und AOE gewährt wird, davon auszugehen ist, dass sie den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, da sie die finanzielle Lage von ASI, AOE und der Apple-Gruppe auf den Märkten, auf denen sie agieren, stärkt. Indem diese Unternehmen von einer Steuerpflicht befreit werden, der sie anderenfalls hätten nachkommen müssen und der konkurrierende Unternehmen nachkommen müssen, werden nämlich durch die beanstandeten Steuervorbescheide Ressourcen frei, die diese Unternehmen in ihre Geschäftstätigkeit investieren können. Dadurch wird der Wettbewerb auf dem Markt verfälscht, sodass die vierte Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe in diesem Fall ebenfalls erfüllt ist.

([123]) Siehe Rechtssache C-399/08 P, *Europäische Kommission gegen Deutsche Post AG*, EU:C:2010:481, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([124]) Siehe Rechtssache C-399/08 P, *Europäische Kommission gegen Deutsche Post AG*, EU:C:2010:481, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([125]) Siehe verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, EU:C:2011:732, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([126]) Siehe Rechtssache C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri gegen Regione Sardegna*, EU:C:2009:709, Rn. 58.

([127]) Siehe Rechtssache 730/79, *Philip Morris gegen Kommission*, EU:C:1980:209, Rn. 11, und verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw. *Alzetta u. a. gegen Kommission* EU:T:2000:151, Rn. 80.

([128]) Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser gegen Finanzamt Innsbruck*, EU:C:2005:130, Rn. 55 (Hervorhebung hinzugefügt). Siehe auch Rechtssache C-494/06 P, *Kommission gegen Italien und Wam SpA*, EU:C:2009:272, Rn. 54 und die angeführte Rechtsprechung sowie C-271/13 P, *Rousse Industry gegen Kommission*, EU:C:2014:175, Rn. 44. Verbundene Rechtssachen C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, *Comitato „Venezia vuole vivere" u. a. gegen Kommission*, EU:C:2011:368, Rn. 136. Vgl. auch Rechtssache C-156/98, *Deutschland gegen Kommission*, EU:C:2000:467, Rn. 30, sowie die angeführte Rechtsprechung.

(223) Hinsichtlich der dritten Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe ist ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV ein wirtschaftlicher Vorteil jeglicher Art, den ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen — also ohne Eingreifen des Staates — nicht erhalten hätte ([129]). Somit liegt immer ein Vorteil vor, wenn sich die finanzielle Situation des Unternehmens aufgrund des staatlichen Eingreifens verbessert. Um eine derartige Verbesserung aufzuzeigen, wird die finanzielle Situation des Unternehmens, die sich aus der angefochtenen Maßnahme ergibt, mit der finanziellen Situation desselben Unternehmens verglichen, die sich ergeben hätte, wenn die Maßnahme nicht gewährt worden wäre ([130]). Ein Vorteil kann sowohl in der Gewährung von positiven wirtschaftlichen Vorteilen als auch in der Verringerung von Belastungen bestehen, die ein Unternehmen üblicherweise zu tragen hat ([131]). Was steuerliche Maßnahmen anbelangt, kann ein Vorteil durch verschiedene Arten der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch eine Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage oder des fälligen Steuerbetrags ([132]). Wie die Kommission in Abschnitt 8.2.2 aufzeigen wird, führen die beanstandeten Steuervorbescheide zu einer Senkung der von ASI und AOE in Irland zu entrichtenden Körperschaftsteuer, indem die zu besteuernden Jahresgewinne dieser Unternehmen und somit ihre Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Körperschaftsteuer auf diese Gewinne gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland reduziert werden. Die beanstandeten Steuervorbescheide verschaffen diesen Unternehmen daher durch eine Senkung ihrer Steuerbemessungsgrundlage einen wirtschaftlichen Vorteil.

(224) Bezüglich des selektiven Charakters dieses Vorteils ermöglicht gemäß früheren Entscheidungen des Gerichtshofs im Fall von Einzelbeihilfen (im Gegensatz zu Beihilferegelungen) „die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität" ([133]), ohne dass die Selektivität der Maßnahme auf Grundlage der vom Gerichtshof für steuerliche Beihilferegelungen entwickelten Analyse in drei Schritten zu beurteilen ist ([134]). Da es sich bei den beanstandeten Steuervorbescheiden um Einzelbeihilfemaßnahmen handelt, die ausschließlich ASI und AOE gewährt wurden, genügt eine Feststellung, dass diese Maßnahmen ASI und AOE einen Vorteil verschaffen, bereits, um den selektiven Charakter dieses Vorteils festzustellen. Nichtsdestotrotz wird die Kommission diese Maßnahmen der Vollständigkeit halber entsprechend der vom Gerichtshof für steuerliche Beihilferegelungen entwickelten Analyse in drei Schritten prüfen, um zu zeigen, dass sie auch nach dieser Analyse als selektiv zu betrachten sind. Jedoch wird die Beurteilung der Kommission, ob die beanstandeten Steuervorbescheide eine Abweichung vom Bezugssystem darstellen (dem zweiten Schritt zur Feststellung der Selektivität), mit ihrer Beurteilung, ob diese Maßnahmen ASI und AOE einen Vorteil verschaffen, übereinstimmen ([135]). Dies liegt darin begründet, dass zur Feststellung des Vorteils, der sich aus der steuerlichen Maßnahme ergibt, ein Vergleich der wirtschaftlichen Situation des Begünstigten dieser Maßnahme mit der wirtschaftlichen Situation dieses Unternehmens, wäre die Maßnahme nicht gewährt worden, erforderlich ist, während zur Feststellung der Abweichung vom Bezugssystem ein Vergleich der wirtschaftlichen Position des Begünstigten dieser Maßnahme mit der wirtschaftlichen Position von Wirtschaftsteilnehmern erforderlich ist, die sich im Hinblick auf das mit dem Bezugssystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation wie der Begünstigte befinden und nicht von der strittigen steuerlichen Maßnahme begünstigt werden. Anders ausgedrückt, wenn eine steuerliche Maßnahme eine ungerechtfertigte Verminderung der Steuerschuld eines Begünstigten zur Folge hat, der ansonsten nach dem allgemeinen Steuersystem eine höhere Steuer hätte zahlen müssen, stellt diese Verminderung sowohl einen von der steuerlichen Maßnahme verschafften Vorteil, als auch eine Abweichung vom Bezugssystem dar.

8.2. *VORLIEGEN EINES SELEKTIVEN VORTEILS*

(225) Nach ständiger Rechtsprechung „muss gemäß Artikel 92 Absatz 1 [jetzt Artikel 107 Absatz 1] AEUV festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im

([129]) Rechtssache C-39/94 *SFEI und andere*, EU:C:1996:285, Rn. 60; Rechtssache C-342/96 *Spanien gegen Kommission*, EU:C:1999:210, Rn 41.

([130]) Siehe Rechtssache 173/73 *Italienische Republik gegen Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, EU:C:1974:71, Rn. 13.

([131]) Siehe z. B. Rechtssache C-387/92 *Banco Exterior de España SA gegen Ayuntamiento de Valencia*, EU:C:1994:100.

([132]) Siehe Rechtssache C-66/02, *Italien gegen Kommission*, EU:C:2005:768, Rn. 78. Rechtssache C-222/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA u. a.*, EU:C:2006:8, Rn. 132; Rechtssache C-522/13 *Ministerio de Defensa und Navantia SA gegen Concello de Ferol*, EU:C:2014:2262, Rn. 21 bis 31. Vgl. Ziffer 9 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

([133]) Siehe Rechtssache C-270/15 P *Belgien gegen Kommission* EU:C:2016:489, Rn. 49, und Rechtssache C-15/14 P *Kommission gegen MOL* EU:C:2015:362, Rn. 60.

([134]) Siehe Rechtssache T-385/12 *Orange gegen Kommission*, EU:T:2015:117, Rn. 53.

([135]) In seinen Bemerkungen zum Einleitungsbeschluss argumentiert Apple, dass die Voraussetzungen des Vorteils und der Selektivität für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe gesondert beurteilt werden sollten, da sie sich auf zwei verschiedene Aspekte des Begriffs der staatlichen Beihilfe bezögen. Jedoch hat die Kommission in Anbetracht der Tatsache, dass der vorliegende Beschluss eine Einzelbeihilfe zum Inhalt hat, und da eine gesonderte Betrachtung dieser Voraussetzungen zu einem unnötigen Doppelaufwand führen würde, beschlossen, die Beurteilung des Vorliegens eines Vorteils in einem Zug mit dem zweiten Schritt der Prüfung auf Selektivität vorzunehmen.

Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen. Ist dies der Fall, ist die betreffende Maßnahme selektiv." ([136])

(226) Im Falle von Beihilferegelungen hat der Gerichtshof zur Feststellung der Selektivität eine Analyse in drei Schritten entwickelt ([137]). Zunächst wird die allgemeine oder normale Steuerregelung ermittelt, die im Mitgliedstaat gilt: das „Bezugssystem". Danach wird bestimmt, ob die betreffende Maßnahme insofern eine Abweichung von diesem Bezugssystem darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet, die sich im Hinblick auf die Ziele, die mit diesem System verfolgt werden, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Wenn die Maßnahme eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, wird dann im dritten Schritt festgestellt, ob die Natur oder der innere Aufbau des Bezugssystems diese Maßnahme rechtfertigen. Eine steuerliche Maßnahme, welche eine Abweichung von der Anwendung des Bezugssystems darstellt, kann gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sich diese Maßnahme direkt aus den Grund- oder Leitsätzen dieses Steuersystems ergibt ([138]). Ist das der Fall, so ist die Steuermaßnahme nicht selektiv. In diesem dritten Schritt der Analyse liegt die Beweislast beim Mitgliedstaat.

8.2.1. BESTIMMUNG DES BEZUGSSYSTEMS

8.2.1.1. *Bezugssystem, das sich aus dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland ergibt*

(227) Grundsätzlich besteht ein Bezugssystem aus einem einheitlichen Regelwerk, das auf der Basis objektiver Kriterien für alle Unternehmen gilt, welche in seinen Anwendungsbereich fallen, gemäß der Definition in seiner Zielsetzung. Die Festlegung des Bezugssystems ist daher von bestimmten Elementen abhängig, wie den Steuerpflichtigen, der Steuerbemessungsgrundlage, den Steuertatbeständen und den geltenden Steuersätzen.

(228) In diesem Fall bildet das allgemeine irische Körperschaftsteuersystem, dessen inhärentes Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen ist, das Bezugssystem ([139]). Wie in Abschnitt 2.3 dargelegt, wird die Körperschaftsteuer in Irland auf Gewinne (Einkünfte und steuerpflichtige Gewinne) eines Unternehmens erhoben, unabhängig davon, wie sie erzielt werden ([140]). Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer dienen die Buchgewinne des Unternehmens als Ausgangspunkt ([141]). In Irland ansässige Unternehmen unterliegen der Körperschaftsteuer für ihre weltweit erzielten Einkünfte und Kapitalgewinne ([142]). Gebietsfremde Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung oder Vertretung in Irland tätig sind, unterliegen der Körperschaftsteuer für die Gewinne aus ihrer Zweigniederlassung oder Vertretung und für Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten, die für die Zwecke der Zweigniederlassung oder Vertretung eingesetzt werden ([143]). Unternehmen, die nicht in Irland ansässig sind und keinen Handel über eine Zweigniederlassung oder Vertretung in Irland treiben, unterliegen lediglich der Einkommensteuer für Einkünfte aus irischen Quellen jeglicher Art und der Kapitalertragsteuer auf Gewinne aus der Veräußerung bestimmter irischer Vermögenswerte, vorbehaltlich etwaiger verfügbarer Steuererleichterungen ([144]). Der in Irland für Gewinne aller Unternehmen geltende Körperschaftsteuersatz beträgt 12,5 % für Gewinne aus Handelseinnahmen und 25 % für Nicht-Handelseinnahmen ([145]). Aus Sicht der vorstehend genannten Bestimmungen wird davon ausgegangen, dass alle Unternehmen, die Einnahmen haben, sich in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, da das Ziel dieses Steuersystems die Besteuerung von Gewinnen ist, die in Irland zu versteuern sind. Folglich sind alle in Irland steuerpflichtigen Unternehmen, ob gebietsansässig oder gebietsfremd, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation im Hinblick auf das allgemeine Körperschaftsteuersystem in Irland.

(229) Dieses Bezugssystem beinhaltet sowohl nicht integrierte Unternehmen, die ihre Gewinne aus fremdvergleichskonformen Transaktionen auf dem Markt erzielen, als auch integrierte Unternehmen, die ihre Gewinne (teilweise) aus Transaktionen mit demselben Unternehmen oder derselben Konzerngruppe erzielen. Das irische Körperschaftsteuersystem unterscheidet nicht zwischen Unternehmen, die ihre Gewinne ausschließlich aus Transaktionen auf dem Markt erzielen, wie nicht integrierte eigenständige Unternehmen, und Unternehmen, die ihre Gewinne aus internen Geschäften zwischen Unternehmen derselben Konzerngruppe oder zwischen Teilen desselben Unternehmens erzielen, wie integrierte Unternehmen. Beide Kategorien von Unternehmen unterliegen der Körperschaftsteuer auf ihre steuerpflichtigen Gewinne zum Standard-Körperschaftsteuersatz gemäß dem

([136]) Siehe Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser gegen Finanzamt Innsbruck*, EU:C:2005:130, Rn. 40.
([137]) Siehe verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08 *Paint Graphos u. a.*, EU:C:2011:550.
([138]) Siehe verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08 *Paint Graphos u. a.*, EU:C:2011:550, Rn. 65.
([139]) Siehe auch verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08 *Paint Graphos* u. a., EU:C:2011:550, Rn. 50.
([140]) Siehe Erwägungsgrund 69.
([141]) Siehe Erwägungsgrund 70.
([142]) Siehe Erwägungsgrund 72.
([143]) Siehe Erwägungsgrund 73.
([144]) Siehe Erwägungsgrund 76.
([145]) Siehe Erwägungsgrund 71.

allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland. Daher sollten nicht integrierte und integrierte Unternehmen, die in Irland steuerpflichtig sind, hinsichtlich dieses Steuersystems als in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befindlich betrachtet werden.

(230) Die Tatsache, dass die steuerpflichtigen Gewinne nicht integrierter und integrierter Unternehmen unterschiedlich bestimmt werden, ändert nichts an dieser Schlussfolgerung. Im Falle eines nicht integrierten Unternehmens, das Transaktionen auf dem Markt tätigt, kann der steuerpflichtige Gewinn dieses Unternehmens im Grunde genommen direkt auf der Grundlage solcher Markttransaktionen festgestellt und berechnet werden, da er sich auf die Differenz zwischen Einkünften und Kosten auf einem wettbewerbsbestimmten Markt stützt. Folglich wird ein nicht integriertes Unternehmen seine Buchgewinne als Ausgangspunkt für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nehmen, auf die die irische Körperschaftsteuer anzuwenden ist, da jene Gewinne auf der Grundlage der Preise ermittelt werden, die durch den Markt für die erworbenen Inputs und die vom Unternehmen verkauften Produkte und Dienstleistungen vorgegeben werden. Im Gegensatz dazu müssen bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns eines integrierten Unternehmens Schätzungen zugrunde gelegt werden, unabhängig davon, ob ein Unternehmen zu einer Konzerngruppe gehört oder ob ein Unternehmen über eine Zweigniederlassung in mehr als einem Rechtssystem tätig ist. Der Grund dafür ist, dass ein integriertes Unternehmen, dessen einzelne Teile untereinander Transaktionen durchführen, unabhängig von anderen Marktteilnehmern die Preise und Bedingungen für diese internen Geschäfte festlegen können, die wiederum den steuerpflichtigen Gewinn der Teile dieses Unternehmens bestimmen, die an diesen Transaktionen beteiligt sind ([146]). Dieser Unterschied bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von nicht integrierten und integrierten Unternehmen liegt daher in der Tatsache begründet, dass die Gewinne von integrierten Unternehmen oder Zweigniederlassungen nicht auf verlässliche Weise aus den gesetzlichen Abschlüssen ermittelt werden können, im Gegensatz zu nicht integrierten Unternehmen oder Unternehmen, die keinerlei interne Geschäfte abwickeln und bei denen die Abschlüsse daher zu fremdvergleichskonformen Bedingungen auf dem Markt ausgehandelte Preise widerspiegeln. Dieser Unterschied bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von nicht integrierten und integrierten Unternehmen ist jedoch lediglich ein Mittel im Hinblick auf das Erreichen des letztendlichen Ziels, nämlich der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei beiden Kategorien von Unternehmen auf eine Weise, dass sichergestellt wird, dass integrierte Unternehmen unter gleichen Bedingungen wie nicht integrierte Unternehmen gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem besteuert werden.

(231) Apple argumentiert ([147]), dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen nicht mit Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind. Apple beruft sich auf die *Groepsrentebox*-Entscheidung ([148]), in der die Kommission angeblich akzeptiert habe, dass finanzielle Beziehungen zwischen Unternehmen, die einer Konzerngruppe angehören, und konzerninterne Transaktionen sich im Hinblick auf die Wettbewerbs- und Wirtschaftslogik von denen unabhängiger Unternehmen unterscheiden und nicht von derselben Wettbewerbs- und Wirtschaftslogik gelenkt werden würden, woraus sich folglich eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen ließe. Zunächst möchte die Kommission daran erinnern, dass, da jede mögliche Beihilfemaßnahme gesondert nach den objektiven Kriterien von Artikel 107 Absatz 1 AEUV bewertet werden muss, auch wenn aufgezeigt werden kann, dass die Kommission in einer anderen Entscheidung anders entschied, dies keinen Einfluss auf die Feststellungen im Rahmen dieser Entscheidung haben kann ([149]).

(232) In jedem Fall teilt die Kommission die Lesart von Apple betreffend die *Groepsrentebox*-Entscheidung nicht. Entgegen der Behauptung von Apple wird in dieser Entscheidung nicht bestätigt, dass das Bezugssystem, wenn eine steuerliche Maßnahme zugunsten eines Unternehmens gewährt wird, das Gewinne aus internen Geschäften erzielt, notwendigerweise auf Unternehmen beschränkt sein muss, die Gewinne durch solche Geschäfte erzielen. Überdies ist das Ziel der steuerlichen Maßnahme, das dieser Entscheidung zugrunde liegt, nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar, und deshalb sind die sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen in diesem Fall nicht anwendbar.

(233) Die *Groepsrentebox*-Regelung wurde von den niederländischen Behörden mit der Zielsetzung eingeführt, den Unterschied in der steuerlichen Behandlung der Finanzierung mit Eigenkapital und der Finanzierung mit Fremdkapital im Rahmen einer Gruppe zu verringern und damit die Arbitrage zwischen diesen beiden Arten der gruppeninternen Finanzierung zu vermindern ([150]). Die Kommission stellt in ihrem abschließenden Beschluss fest, dass angesichts der Zielsetzung der Maßnahme „nur im Konzernverbund Arbitrage zwischen der Finanzierung mit Eigenkapital und der Finanzierung mit Fremdkapital möglich ist [und nicht für eigenständige

([146]) Dies trifft bei ASI und AOE zu, wo die Gewinne der beiden Unternehmen zwischen den in Irland steueransässigen Zweigniederlassungen und den nicht in Irland steueransässigen Verwaltungssitzen aufgeteilt werden müssen, obwohl im speziellen Fall von ASI und AOE kein weiteres Steuerhoheitsgebiet betroffen ist, da die Verwaltungssitze nirgendwo steueransässig sind.

([147]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 209.

([148]) Die Entscheidung 2009/809/EG der Kommission vom 8. Juli 2009 über die „Groepsrentebox"-Regelung, die die Niederlande durchzuführen beabsichtigen (C 4/07 (ex N 465/06)) (ABl. L 288 vom 4.11.2009, S. 26) (im Folgenden „*Groepsrentebox*"-Entscheidung).

([149]) Siehe Rechtssache C-100/15 P *Netherlands Maritime Technology Association gegen Kommission*, EU:C:2016:254" Rn. 110, und Rechtssache C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.* EU:C:2010:291, Rn. 21.

([150]) Die Regelung sah vor, dass die jeweilige positive Bilanz zwischen Zinserträgen von Konzerndarlehen und gezahlten Zinsen im Rahmen von internen Finanzierungstransaktionen nicht mit dem Standard-Körperschaftsteuersatz von 25,5 %, sondern in einer „Zinsbox" mit 5 % besteuert werden sollte.

Unternehmen]." ([151]) Angesichts dieser Feststellung sowie der Zielsetzung der Regelung, die darin bestand, „den Anreiz für Arbitrage zwischen der Finanzierung durch Kapitaleinlage und durch Darlehen zu verringern und diesbezüglich steuerliche Neutralität zu gewährleisten" ([152]), vertrat die Kommission die Auffassung, dass das Bezugssystem in dieser Sache ausschließlich Unternehmen umfasste, die der Körperschaftsteuer unterliegen und gruppeninterne Transaktionen durchführen ([153]). Dahingegen ist die Zielsetzung der beanstandeten Steuervorbescheide die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage von ASI und AOE, um die zu entrichtende irische Körperschaftsteuer zu berechnen.

(234) Obwohl man behaupten könnte, dass das der *Groepsrentebox*-Entscheidung zugrunde liegende Ziel nur im Rahmen eines Konzerns Gültigkeit hat (nämlich, dass unabhängige Unternehmen nicht vor dem Problem der Arbitrage zwischen verschiedenen Finanzierungsarten stehen), ist die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Berechnung der zu entrichtenden jährlichen Körperschaftsteuer genauso wichtig und sowohl auf Geschäftseinheiten, welche ihren Gewinn aus internen Geschäften erzielen, als auch auf inländische eigenständige Unternehmen anzuwenden. Des Weiteren fungiert ASI als Beschaffungs- und Vertriebsunternehmen für die Apple-Gruppe und AOE als Fertigungsunternehmen. Diese Unternehmen erbringen Leistungen für andere Unternehmen des Apple-Konzerns. Jedoch könnten die Transaktionen, die sie durchführen, auch außerhalb eines Konzernverbundes getätigt werden. In der Tat bezieht Apple die meisten seiner Vormaterialien von unabhängigen Herstellern.

(235) Die Besonderheiten dieses Falls verdeutlichen, dass sich die Bemerkungen der Kommission in der *Groepsrentebox*-Entscheidung — dass sich verbundene Unternehmen im Hinblick auf konzerninterne Fremdfinanzierung nicht in einer rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden, die mit der von unabhängigen Unternehmen vergleichbar wäre — nicht allgemein auf Situationen übertragen lassen, in denen das Ziel eines Steuervorbescheids in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Zweck der Erhebung der Körperschaftsteuer besteht. Gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz sollten kommerzielle und finanzielle Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die interne Geschäfte tätigen, nicht von den Bedingungen abweichen, die unabhängige Unternehmen untereinander vereinbaren ([154]). Mit Verrechnungspreisregeln wird genau das Ziel verfolgt, Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen/Unternehmen einer Gruppe mit Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen zu vergleichen und dafür zu sorgen, dass jede Abweichung korrigiert wird Auf dieser Grundlage beruft sich Apple zu Unrecht auf die *Groepsrentebox*-Entscheidung, um die eigene Argumentation zu stützen.

8.2.1.2. ***Das Bezugssystem ist nicht ausschließlich auf Abschnitt 25 TCA 97 beschränkt***

(236) Irland ([155]) und Apple ([156]) argumentieren, dass gebietsfremde Unternehmen nicht in einer mit ansässigen Unternehmen vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation seien, da ansässige Unternehmen nach ihren weltweit erzielten Einnahmen besteuert würden, während gebietsfremde Unternehmen lediglich für ihre Einnahmen aus lokalen Quellen der Steuerpflicht unterliegen würden, d. h. für Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über eine oder aus einer irischen Vertretung oder Zweigniederlassung erzielt werden.

(237) Die Kommission akzeptiert diese Differenzierung, jedoch rechtfertigt diese nach ihrer Auffassung nicht die Festlegung eines gesonderten Bezugssystems, das sich vom allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland unterscheidet. So gilt weiterhin die Tatsache, dass beide Kategorien von Unternehmen für die Zwecke der Ermittlung ihrer Steuerbemessungsgrundlage und der Berechnung ihrer zu entrichtenden Körperschaftsteuer in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation sind, was das inhärente Ziel dieses Steuersystems anbelangt, nämlich die Besteuerung der Gewinne aller Unternehmen, ob gebietsansässig oder gebietsfremd, die in Irland steuerpflichtig sind ([157]).

(238) Was die Methode zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage anbelangt, werden sowohl gebietsansässige als auch gebietsfremde Steuerzahler nach ihrem Gewinn besteuert (Einkünfte und steuerpflichtige Gewinne), unabhängig davon, wie sie erzielt werden, wobei dieser sowohl für in Irland ansässige als auch für nicht in Irland ansässige Unternehmen auf der Grundlage der in den Erwägungsgründen 69 und 70 dargelegten Regeln ermittelt wird. In diesem Fall erwirtschaften die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, auch wenn ASI und

([151]) Entscheidung in der Sache *Groepsrentebox*, Erwägungsgrund 85.
([152]) Entscheidung in der Sache *Groepsrentebox*, Erwägungsgrund 101.
([153]) Entscheidung in der Sache *Groepsrentebox*, Erwägungsgrund 107.
([154]) Siehe Erwägungsgrund 251.
([155]) Siehe Schreiben von Irland vom 4. Mai 2015, S. 3.
([156]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 137, 210.
([157]) Siehe insbesondere Abschnitt 21(1) TCA 97.

AOE gebietsfremde Unternehmen sind, Einnahmen und Gewinne wie jedes andere gebietsansässige Unternehmen, das einer Handelstätigkeit nachgeht, und im Falle von Einkünften aus der Produktion oder dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen in Irland werden sowohl gebietsansässige als auch gebietsfremde Unternehmen auf der Grundlage der gleichen Einkunftsart besteuert ([158]).

(239) Dass gebietsfremde und gebietsansässige Unternehmen im Hinblick auf die Ermittlung ihrer Steuerbemessungsgrundlage in einer vergleichbaren Situation sind, wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Besteuerung von Zweigniederlassungen im Zusammenhang mit Artikel 49 AEUV bekräftigt. Beispielsweise in seinem Urteil in der Rechtssache *Royal Bank of Scotland* stellte das Gericht fest, dass ein Unternehmen, das seinen Sitz in Griechenland hat, und die griechische Zweigniederlassung eines Unternehmens, das seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, in einer objektiv vergleichbaren Situation sind. Während das Gericht anerkannte, dass Unternehmen, die ihren Sitz in Griechenland haben, auf der Grundlage ihrer weltweit erzielten Einnahmen besteuert werden, wohingegen gebietsfremde Unternehmen lediglich auf der Grundlage der dort erzielten Gewinne besteuert werden, führte es weiter aus: „Dieser Umstand, der darauf beruht, dass der Staat, in dem sich die Einkommensquelle befindet, im Verhältnis zu dem Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, nur über eine beschränkte Steuerhoheit verfügt, hindert jedoch nicht daran, die Situation beider Gruppen von Gesellschaften bei Gleichartigkeit sämtlicher übrigen Faktoren in [B]ezug auf das Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage als vergleichbar anzusehen." ([159]) In ähnlicher Weise führte das Gericht in seinem Urteil in der Rechtssache *CLT-UFA* aus, dass es objektiv nicht gerechtfertigt sei, eine Gesellschaft aufgrund ihres Sitzes und ihrer Geschäftsleitung in Luxemburg hinsichtlich ihrer deutschen Zweigniederlassung anders und ungünstiger zu behandeln, als wenn sie ihre Erwerbstätigkeit in Deutschland in der Rechtsform einer GmbH oder Aktiengesellschaft mit Sitz und/oder Geschäftsleitung in Deutschland ausgeübt hätte. Insbesondere merkte das Gericht an, „dass die nationale Regelung in Bezug auf die Modalitäten der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei Gesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, offenbar keine Unterscheidung danach, ob sie ihre Tätigkeiten durch eine Zweigniederlassung oder eine Tochtergesellschaft ausüben, vornimmt, die geeignet wäre, eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Kategorien von Gesellschaften zu rechtfertigen." ([160])

(240) Entgegen der Behauptung Irlands ([161]) stimmt die Kommission nicht mit der Betrachtungsweise überein, dass die Rechtsprechung in diesem Fall so zu verstehen ist, dass gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen auf der gleichen Grundlage besteuert werden müssen, wenn es um die Frage geht, welche Einnahmequellen zu besteuern sind. Die Kommission akzeptiert, dass aufgrund des Territorialitätsprinzips gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen auf der Grundlage unterschiedlicher Einnahmequellen besteuert werden, wie vom Gerichtshof selbst festgestellt. Vielmehr ist die Kommission der Auffassung, dass die Rechtsprechung dahingehend zu verstehen ist, dass der Ansässigkeitsstatus eines Körperschaftsteuerpflichtigen — da gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen den gleichen allgemeinen Regeln zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen unterliegen — bei der Berechnung der zu entrichtenden Körperschaftsteuer dieser Unternehmen gemäß diesen Regeln keine diskriminierende steuerliche Behandlung zu rechtfertigen ist, egal um welche der beiden Kategorien von Unternehmen es sich handelt. Anders ausgedrückt, sind beide Kategorien von Unternehmen in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation im Hinblick auf die Besteuerung ihrer Unternehmensgewinne, für die sie in Irland steuerpflichtig sind.

(241) Was die Berechnung der zu entrichtenden Körperschaftsteuer anbelangt, so erfolgt diese für gebietsfremde und für gebietsansässige Unternehmen auf gleiche Weise, nämlich durch Anwendung des Standard-Körperschaftsteuersatzes auf die Höhe des aus den Tätigkeiten des gebietsansässigen Unternehmens oder der Zweigniederlassung des gebietsfremden Unternehmens erzielten Nettogewinns zum Ende des Steuerjahres ([162]). Somit sind auch nach dieser Betrachtungsweise beide Kategorien von Unternehmen in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation im Hinblick auf die Besteuerung ihrer Unternehmensgewinne, für die sie in Irland steuerpflichtig sind.

8.2.1.3. ***Schlussfolgerung zum Bezugssystem***

(242) In Anbetracht des Vorstehenden ist die Kommission der Auffassung, dass als Bezugssystem zur Prüfung der beanstandeten Steuervorbescheide das allgemeine Körperschaftsteuersystem in Irland verwendet werden sollte, wie

([158]) Nur im Fall anderer Einkünfte, nämlich Einkünfte in Form von Dividenden oder Zinsen, werden gebietsansässige Unternehmen nach ihrem weltweit erzielten Einkünften besteuert, während gebietsfremde Unternehmen — infolgedessen — überhaupt nicht besteuert werden.

([159]) Rechtssache C-311/97 *Royal Bank of Scotland gegen Elliniko Dimosio (Griechischer Staat)*, EU:C:1999:2664, Rn. 29.

([160]) Rechtssache C-253/03 *CLT-UFA SA gegen Finanzamt Köln-West*, EU:C:2006:129, Rn. 29.

([161]) Siehe z. B. Schreiben Irlands vom 17. Juli 2015, Rn. 32 und 33.

([162]) Siehe hierzu Rechtssache C-253/03 *CLT-UFA gegen Finanzamt Köln-West*, EU:C:2006:129, Rn. 33: „[…] dass auf die Gewinne einer Zweigniederlassung ein Steuersatz anzuwenden ist, der dem Gesamtsteuersatz entspricht, der unter den gleichen Umständen im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft anzuwenden gewesen wäre." Siehe auch verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08 *Paint Graphos u. a.*, EU:C:2011:550, Rn. 50.

in Erwägungsgrund 228 dargelegt und in Abschnitt 2.3 weiter ausgearbeitet, dessen inhärentes Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen ist. Wie in den Erwägungsgründen 229 und 235 erläutert, umfasst dieses Bezugssystem sowohl nicht integrierte als auch integrierte Unternehmen und, wie in den Erwägungsgründen 237 bis 241 erläutert, sowohl ansässige als auch gebietsfremde Unternehmen. Abschnitt 25 TCA 97 sollte daher als integraler und notwendiger Bestandteil dieses Bezugssystems betrachtet werden, jedoch nicht als gesondertes Bezugssystem, das für sich alleine steht.

(243) Dass das allgemeine Körperschaftsteuersystem in Irland in diesem Fall das geeignete Bezugssystem bildet, wird durch die beanstandeten Steuervorbescheide selbst bestätigt. Ziel dieser Vorbescheide ist die Ermittlung der zu besteuernden Jahresgewinne von ASI und AOE in Irland zum Zwecke der Erhebung von Körperschaftsteuer auf diese Gewinne im Rahmen dieses Steuersystems. In der Tat werden die zu besteuernden Jahresgewinne von ASI und AOE in Irland — dies folgt aus der Anwendung der beanstandeten Steuervorbescheide — auf der Grundlage von Abschnitt 21(1) TCA 97 mit dem Standard-Körperschaftsteuersatz von 12,5 % für Handelseinnahmen und 25 % für Nicht-Handelseinnahmen besteuert, so wie der Gewinn jedes anderen in Irland steuerpflichtigen Unternehmens, ob nicht integriert oder integriert, gebietsansässig oder gebietsfremd. Folglich besteht das letztendliche Ziel des für die Zwecke der beanstandeten Steuervorbescheide durchgeführten Verfahrens darin, für ASI und AOE einen zu besteuernden Jahresgewinn zu ermitteln, mit dem sichergestellt wird, dass diese gebietsfremden Unternehmen auf der Grundlage ihrer lokal erzielten Einnahmen in ähnlicher Weise besteuert werden wie nicht integrierte ansässige Unternehmen gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland. So erklärte Irland selbst im Laufe des Verwaltungsverfahrens: „[Irish] Revenue setzt sich im Rahmen ihrer normalen Aufgaben mit Steuerzahlern auseinander, um bezüglich der Anwendung des Steuerrechts für Klarheit zu sorgen […]. Dadurch soll sichergestellt werden, dass diese Unternehmen die korrekte irische Steuer auf den Teil ihrer Gewinne entrichten, der der irischen Körperschaftsteuer unterliegt, einschließlich — in Bezug auf gebietsfremde Unternehmen — den Teil ihrer Gewinne, der der Geschäftstätigkeit ihrer irischen Zweigniederlassungen zuzuordnen ist. In diesem Zusammenhang setzt sich Irish Revenue mit Apple Operations Europe und Apple Sales International auseinander, um sicherzustellen, dass die ihren irischen Zweigniederlassungen zugewiesenen Gewinne den von diesen Zweigniederlassungen durchgeführten Tätigkeiten entsprechen.“ ([163])

8.2.2. SELEKTIVER VORTEIL AUFGRUND EINER ABWEICHUNG VOM ALLGEMEINEN KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEM IN IRLAND MIT DER FOLGE EINER REDUZIERUNG DER STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE

(244) Ein Steuervorbescheid dient dem Zweck, im Voraus die Anwendung des allgemeinen Steuersystems auf einen besonderen Fall unter Berücksichtigung seiner besonderen Fakten und Umstände festzulegen. Allerdings sind wie bei jeder anderen steuerlichen Maßnahme beim Erlass eines Steuervorbescheids die Vorschriften zur staatlichen Beihilfe zu beachten. Wenn ein Steuervorbescheid ein Ergebnis billigt, das nicht auf verlässliche Weise das Ergebnis widerspiegelt, dass sich aus einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems ergeben würde, ohne eine Begründung hierfür zu liefern, so kann durch diesen Bescheid dem Begünstigten ein selektiver Vorteil verschafft werden, insofern als diese selektive Behandlung zur Folge hat, dass die Steuerschuld dieses Begünstigten in dem entsprechenden Mitgliedstaat, verglichen mit Unternehmen die sich in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Situation befinden, vermindert wird.

(245) In den beanstandeten Steuervorbescheiden werden Methoden zur Zuweisung der Gewinne von ASI und AOE an ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen gebilligt, die es diesen Unternehmen ermöglichen, ihren zu versteuernden Gewinn und somit ihre zu entrichtende Körperschaftsteuer in Irland auf jährlicher Basis für die Zeiträume zu bestimmen, für die diese Vorbescheide Gültigkeit besaßen. Nachdem festgestellt wurde, dass das allgemeine Körperschaftsteuersystem, einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf Abschnitt 25 TCA 97, das Bezugssystem darstellt, im Rahmen dessen die beanstandeten Steuervorbescheide bewertet werden sollten, muss nachgewiesen werden, ob diese Vorbescheide eine Abweichung von diesem Bezugssystem darstellen, die zu einer ungleichen Behandlung von Unternehmen führt, welche sich in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Situation befinden. Wie in Erwägungsgrund 224 dargelegt, erfolgt die Beurteilung der Kommission, ob die beanstandeten Steuervorbescheide vom Bezugssystem abweichen, zusammen mit ihrer Bestimmung des wirtschaftlichen Vorteils, der ASI und AOE aufgrund dieser Vorbescheide verschafft wurde.

8.2.2.1. ***Die Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Anwendung der Abschnitte 21(1) und 25 TCA 97***

a) **Für Abschnitt 25 TCA 97 ist die Anwendung einer Gewinnzuweisungsmethode erforderlich**

(246) Gemäß Abschnitt 21(1) TCA 97 wird die Körperschaftsteuer in Irland auf der Grundlage des Unternehmensgewinns erhoben. In Abschnitt 25 TCA 97 ist vorgesehen, dass ein nicht in Irland ansässiges Unternehmen,

([163]) Schreiben Irlands vom 9. Juli 2013, Anhang 1, S. 9.

das Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Vertretung in Irland tätigt, „der Körperschaftsteuer für alle seine zu versteuernden Gewinne unterliegt, unabhängig davon, wo sie erzielt werden". Zur Ermittlung der zu entrichtenden Körperschaftsteuer eines gebietsfremden Unternehmens in Irland gemäß Abschnitt 21(1) TCA 97 müssen daher zunächst seine zu versteuernden Gewinne im Sinne von Abschnitt 25 TCA 97 ermittelt werden.

(247) Zu diesem Zweck heißt es in Abschnitt 25 TCA 97, versteuernde Gewinne entsprächen „Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die oder durch die Zweigniederlassung oder Vertretung erzielt werden, und Einnahmen aus Vermögen oder Rechten, die von der Zweigniederlassung oder Vertretung genutzt oder von bzw. für eine solche gehalten werden; Ausschüttungen, die von Unternehmen zugehen, die in dem Staat ansässig sind, gelten für die Zwecke dieses Absatzes als nicht inbegriffen." Der Verweis auf Einnahmen aus dem Handelsgeschäft impliziert, dass Nicht-Handelseinnahmen, d. h. passive Einnahmen, wie z. B. Zinseinkünfte und Dividenden, von dem TCA-Anwendungsbereich ausgeschlossen sind. Jedoch gilt Abschnitt 25 TCA 97 in Situationen, in denen im Grunde genommen kein separates Eigentum an Vermögenswerten auf der Grundlage von Verträgen zwischen den verschiedenen Teilen desselben gebietsfremden Unternehmens festgestellt werden kann und Risiken und Funktionen nicht vertraglich abgegrenzt werden können, als Beratung bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns einer irischen Zweigniederlassung gegenüber anderen Teilen dieses Unternehmens. Abschnitt 25 TCA 97 enthält auch keinen Hinweis zur Unterscheidung zwischen (direkt oder indirekt) in den Büchern der irischen Zweigniederlassung erfassten Einnahmen aus dem Handelsgeschäft und Einnahmen, die von den anderen Teilen des Unternehmens außerhalb Irlands und nicht direkt oder indirekt durch die irischen Zweigniederlassungen erwirtschaftet werden.

(248) Wortlaut und Zweck von Abschnitt 25 TCA 97 verdeutlichen also, dass die Bestimmung nur in Verbindung mit einer Gewinnzuweisungsmethode angewendet werden kann. Irland selbst erkennt an, dass Abschnitt 25 TCA 97 keine Hilfestellung dafür bietet, wie der zu versteuernde Gewinn einer irischen Zweigniederlassung ermittelt werden kann, sondern die Anwendung einer Gewinnzuweisungsmethode erfordert ([164]), und auch Apple ([165]) hat dies anerkannt. Dies wird auch durch die beanstandeten Steuervorbescheide selbst bestätigt, deren Ziel die Festlegung einer Gewinnzuweisungsmethode ist, damit die zu versteuernden Gewinne der jeweiligen irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE für die Zwecke von Abschnitt 25 TCA 97 ermittelt und anschließend gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland besteuert werden können.

b) **Artikel 107(1) AEUV sieht vor, dass sich die Gewinnzuweisungsmethode auf den Fremdvergleichsgrundsatz stützen muss**

(249) Nach ständiger Rechtsprechung muss jede steuerliche Maßnahme, die ein Mitgliedstaat erlässt, einschließlich eines Steuervorbescheids, in dem eine Gewinnzuweisungsmethode zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage einer Zweigniederlassung bestätigt wird, den Vorschriften zur staatlichen Beihilfe entsprechen, die für die Mitgliedstaaten bindend sind und vorrangige Gültigkeit vor ihren einzelstaatlichen Rechtsvorschriften besitzen ([166]). Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass eine Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund einer steuerlichen Maßnahme, welche einem Steuerzahler die Möglichkeit bietet, Verrechnungspreise bei internen Transaktionen anzuwenden, die nicht mit Preisen des freien Wettbewerbs vergleichbar sind, die durch freien Wettbewerb zwischen unabhängigen Unternehmen zustande kommen würden, die unter vergleichbaren Bedingungen fremdvergleichskonform verhandeln, diesem Steuerzahler im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV einen selektiven Vorteil verschafft ([167]). Der Grund hierfür ist, dass die zu entrichtende Steuer dieses Steuerzahlers, die gemäß den allgemeinen Bestimmungen zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen ermittelt wird, im Vergleich zu unabhängigen Unternehmen, deren zu versteuernder Gewinn die Preise widerspiegelt, die auf dem Markt gebildet und fremdvergleichskonform ausgehandelt werden, herabgesetzt wird.

(250) In seinem Urteil zur belgischen Steuerregelung für Koordinationszentren ([168]) prüfte der Gerichtshof die Anfechtung einer Entscheidung der Kommission, und kam unter anderem zu dem Ergebnis, dass „die Art und Weise der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens" im Rahmen der Regelung diesen Zentren einen selektiven Vorteil verschaffte ([169]). Im Rahmen der Regelung wurde „der steuerpflichtige Gewinn pauschal auf

([164]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 21.
([165]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 154 und 155: „Nach Abschnitt 25 TCA müssen der Niederlassung die Gewinne zugewiesen werden."
([166]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 81; verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P *Kommission gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, EU:C:2011:732; Rechtssache C-417/10 *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen 3M Italia SpA*, EU:C:2012:184, Rn. 25, und Beschluss in der Rechtssache C-529/10 *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen Safilo SpA*, EU:C:2012:188, Rn. 18; Siehe auch Rechtssache T-538/11 *Belgien gegen Kommission*, EU:T:2015:188, Rn. 66.
([167]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416.
([168]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416.
([169]) Entscheidung 2003/757/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat (ABl. L 282 vom 30.10.2003, S. 25).

einen Prozentsatz der Gesamtsumme der Ausgaben und Geschäftsführungskosten unter Ausschluss der Personal- und Finanzierungskosten festgesetzt". Der Gerichtshof führte aus: „Für die Prüfung, ob die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nach der Regelung für Koordinationszentren diesen einen Vorteil verschafft, ist […] diese Regelung mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt." Der Gerichtshof hat dann entschieden, dass „der Ausschluss der [Personal- und Finanzierungskosten] von den der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Zentren dienenden Kosten [es] nicht [ermögliche], zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen"; nach Meinung des Gerichtshofs „ist dieser Ausschluss geeignet, den Zentren einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen." ([170])

(251) Dadurch hat der Gerichtshof Folgendes akzeptiert: Wenn eine steuerliche Maßnahme dazu führt, dass ein integriertes Konzernunternehmen Verrechnungspreise berechnet, welche nicht mit den entsprechenden Preisen im freien Wettbewerb identisch sind, also mit fremdvergleichskonform verhandelten Preisen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen, dann verschafft die Maßnahme diesem Unternehmen insofern einen selektiven Vorteil, als die Folge eine Herabsetzung seiner Steuerbemessungsgrundlage ist und somit auch seiner Steuerschuld im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems. Wie bereits an früherer Stelle dargelegt, wird der Grundsatz, dass Transaktionen zwischen Konzernunternehmen so vergütet werden sollten, als wären sie von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen fremdvergleichskonform verhandelt worden, als „Fremdvergleichsgrundsatz" bezeichnet. In seinem Urteil zur belgischen Steuerregelung für Koordinationszentren billigte der Gerichtshof den Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab zur Feststellung, ob einem Konzernunternehmen ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschafft wird, der das Ergebnis einer steuerlichen Maßnahme ist, welche seine Verrechnungspreise und somit seine Steuerbemessungslage bestimmt.

(252) Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes ist sicherzustellen, dass die steuerliche Behandlung von Transaktionen zwischen Konzernunternehmen auf dem Gewinn basiert, der entstanden wäre, wenn diese Transaktionen von nicht integrierten unabhängigen Unternehmen durchgeführt worden wären. Anderenfalls würden integrierte Konzernunternehmen von einer günstigeren Behandlung im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems bezüglich der Bestimmung ihrer Besteuerungsgrundlage profitieren, die nicht integrierten Einzelunternehmen nicht zur Verfügung steht, und das würde zu einer ungleichen Behandlung von Unternehmen in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Situation angesichts der Tatsache führen, dass das Ziel eines solchen Systems die Besteuerung der Gewinne aller Unternehmen in seiner Steuerhoheit ist, da die steuerpflichtigen Gewinne beider Unternehmen auf der Grundlage desselben Körperschaftsteuersatzes besteuert werden.

(253) Der gleiche Grundsatz gilt für die internen Geschäfte verschiedener Teile desselben integrierten Unternehmens, wie eine Zweigniederlassung, die Transaktionen mit anderen Teilen des Unternehmens tätigt, dem es zugehört. Wie in den Erwägungsgründen 228 bis 242 erläutert wird, sollte die Annahme gelten, dass sich alle in Irland körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, unabhängig davon, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd, nicht integriert oder integriert sind, im Hinblick auf das dem allgemeinen Körperschaftsteuersystems in Irland inhärenten Ziel, nämlich die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen, in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden. Wie in Erwägungsgrund 230 dargelegt wird, wird der steuerpflichtige Gewinn eines nicht integrierten Unternehmens auf der Grundlage der Preise ermittelt, die durch den Markt für die erworbenen Inputs und die verkauften Produkte und Dienstleistungen dieses Unternehmens bestimmt werden, was sich in seinen Büchern niederschlägt, und eben dieser Gewinn bildet den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, auf der die Körperschaftsteuer nach Maßgabe der Abschnitte 21(1) und 26 TCA 97 in Irland erhoben wird. Um folglich sicherzustellen, dass eine durch einen Steuervorbescheid gebilligte Gewinnzuweisungsmethode einem in Irland über eine Zweigniederlassung operierenden gebietsfremden Unternehmen keinen selektiven Vorteil verschafft, muss durch diese Methode sichergestellt sein, dass der zu versteuernde Gewinn einer Zweigniederlassung, auf dessen Grundlage nach Abschnitten 21(1) und 25 TCA 97 Körperschaftsteuer erhoben wird, auf eine Weise ermittelt wird, die eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darstellt. Ein Steuervorbescheid, der es einem gebietsfremden Unternehmen ermöglicht, seiner Zweigniederlassung Gewinne auf eine Weise zuzuweisen, dass bei dieser Zweigniederlassung ein zu versteuernder Gewinn verbleibt, der keine verlässliche Annäherung an auf dem Markt fremdvergleichskonform bestimmten Preisen darstellt, verschafft diesem Unternehmen gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland einen selektiven Vorteil, der nicht integrierten Unternehmen nicht zur Verfügung steht, und zwar insofern, als diesem Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt wird, seine Steuerbemessungsgrundlage und somit seine zu entrichtende Körperschaftsteuer in Irland zu senken.

(254) Die Kommission ist daher der Auffassung, dass es für die Zwecke der Feststellung, ob Irish Revenue ASI und AOE durch die beanstandeten Steuervorbescheide einen selektiven Vorteil verschafft hat, der Grundsatz anzuwenden

([170]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 96 und 97.

ist, dass Transaktionen innerhalb eines integrierten Unternehmens so durchgeführt werden sollten, als wenn sie zwischen nicht integrierten Unternehmen auf dem Markt getätigt worden wären ([171]). Nur wenn die für konzerninterne Transaktionen berechneten Preise, die zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage der einzelnen konstituierenden Einheiten dieses Unternehmens herangezogen werden, eine verlässliche Annäherung an fremdvergleichskonform auf dem Markt bestimmte Preise darstellen, kann das Vorliegen eines selektiven Vorteils gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV ausgeschlossen werden. Der Grund hierfür ist, dass nur in diesem Szenario gebietsfremde Unternehmen bei der Ermittlung ihrer Steuerbemessungsgrundlage und somit ihrer zu entrichtenden Körperschaftsteuer gemäß dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland eine gleiche Behandlung erfahren wie nicht integrierte Unternehmen.

(255) Entgegen den Behauptungen von Irland ([172]) und Apple ([173]) gibt es keine direkte Anwendung seitens der Kommission von Artikel 7(2) und/oder Artikel 9 des OECD-Musterabkommens oder von den Leitlinien der OECD zur Gewinnzuweisung bzw. zu Verrechnungspreisen, wie in Abschnitt 2.4 beschrieben, bei ihrer Bewertung, ob die Steuervorbescheide zur Gewinnzuweisung und Verrechnungspreisen eine staatliche Beihilfe darstellen. Wie in Erwägungsgrund 79 dargelegt wird, besteht der OECD-Rahmen aus unverbindlichen Leitlinien zur Gewinnzuweisung und zu Verrechnungspreismethoden, die sich nicht direkt mit dem Bereich staatlicher Beihilfen befassen ([174]). Vielmehr wendet die Kommission bei der Prüfung eines Steuervorbescheids im Rahmen der Beihilfevorschriften Artikel 107 Absatz 1 AEUV und den Fremdvergleichsgrundsatz an — nach der Auslegung durch den Gerichtshof, wie in Erwägungsgrund 250 ausgeführt. Auch wenn der OECD-Rahmen unverbindlich ist, so ist die Kommission dennoch der Auffassung, dass dieser Rahmen eine nützliche Orientierungshilfe für Steuerbehörden und multinationale Unternehmen dafür bietet, wie sichergestellt werden kann, dass Verrechnungspreis- und Gewinnzuweisungsregelungen zu marktkonformen Ergebnissen führen. Wenn eine Gewinnzuweisungsmethode nun von den im OECD-Rahmen bereitgestellten Leitlinien abweicht, liefert dies daher einen weiteren Hinweis darauf, dass diese Methode nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führt. Umgekehrt ist es unwahrscheinlich, dass ein Steuervorbescheid, in dem eine Gewinnzuweisungsmethode gebilligt wird, die formal und inhaltlich in vollständigem Einklang mit den im OECD-Rahmen bereitgestellten Leitlinien steht, einschließlich der Leitlinie zur Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, dem Begünstigten einen selektiven Vorteil verschafft.

(256) Entgegen der Stellungnahme Irlands ([175]) wendet die Kommission den Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Zusammenhang nicht als Grundlage zur „Verhängung" von Steuern an, die andernfalls nach dem Bezugssystem nicht fällig wären, sondern als Richtwert zur Überprüfung, ob der zu versteuernde Gewinn einer Zweigniederlassung, auf den das allgemeine Körperschaftsteuersystem Anwendung findet, auf eine Weise ermittelt wird, dass sichergestellt wird, dass gebietsfremde integrierte Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung in Irland tätig sind, nicht von einer günstigeren Behandlung im Rahmen dieses Systems profitieren, werden sie mit nicht integrierten Unternehmen verglichen, deren steuerbarer Gewinn Preise widerspiegelt, die auf dem Markt gebildet und fremdvergleichskonform ausgehandelt werden.

(257) Was schließlich Irlands beharrliche Forderung anbelangt, dass es nach irischem Steuerrecht nicht zulässig ist, Steuern auf der Grundlage allgemeiner Grundsätze zu erheben ([176]), erinnert die Kommission daran, dass sich der von ihr angewendete Fremdvergleichsgrundsatz nach der Auslegung durch den Gerichtshof aus Artikel 107 Absatz 1 AEUV ergibt, der für die Mitgliedstaaten verbindlich ist und aus dessen Anwendungsbereich nationale Steuervorschriften nicht ausgenommen sind ([177]). Dieser Grundsatz gilt folglich unabhängig davon, ob der betreffende Mitgliedstaat den Fremdvergleichsgrundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert hat oder nicht.

([171]) In ähnlicher Weise bringt Apple in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss, Randnummer 154 und 155, vor, dass die Zweigniederlassung für die Zwecke der Zuordnung des Gewinns gemäß Abschnitt 25 TCA 97 als „*Einzelunternehmen*" gelten müsse.

([172]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 38 ff.

([173]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 228 ff.

([174]) Die Kommission stellte bereits im Einleitungsbeschluss klar, dass sie die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht als Rechtsquelle anwenden würde, sondern sich auf diese Leitlinien vielmehr als Referenzdokument beziehen würde, bei gleichzeitiger Bezugnahme auf den Fremdvergleichsgrundsatz nach der Auslegung durch den Gerichtshof. Tatsächlich fährt die Kommission nach der Beschreibung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien und des Fremdvergleichsgrundsatzes unter Erwägungsgrund 57 fort: „Ausgehend von diesen allgemeinen Bemerkungen wird die Kommission prüfen, ob die beanstandeten Steuervorbescheide dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen."

([175]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 43.

([176]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 42, in denen auf ein Urteil des irischen Obersten Gerichtshofs (Supreme Court) Bezug genommen wird, das wie folgt lautet: „Es gilt als Rechtsgrundsatz, dass ein Bürger nicht besteuert werden darf, sofern dem Wortlaut des Gesetzes nach keine eindeutige Pflicht dazu besteht." (Texaco (Irland) Ltd. gegen Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449, S. 454 (Supreme Court).

([177]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 81.

c) **Schlussfolgerung: die Norm zur Beurteilung, ob die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil verschaffen**

(258) Unter Berücksichtigung der vorstehenden Bemerkungen sollte davon ausgegangen werden, dass die Bescheide — wenn aufgezeigt werden kann, dass die Gewinnzuweisungsmethoden, die von Irish Revenue in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligt werden, zu einem zu versteuernden Gewinn für ASI und AOE in Irland gelangen, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht — diesen Unternehmen einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschaffen, da sie zu einer Verminderung ihrer zu entrichtenden Körperschaftsteuer nach dem allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem führt, im Vergleich zu nicht integrierten Unternehmen, deren Steuerbemessungsgrundlage anhand der Gewinne bestimmt wird, die sie unter vom Markt diktierten Bedingungen erzielen.

(259) In den Abschnitten 8.2.2.2 und 8.2.2.3 wird die Kommission aufzeigen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide vom allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem in Irland abweichen, da die in den Bescheiden gebilligten Methoden es ASI und AOE ermöglichen, ihren zu besteuernden Jahresgewinn in Irland auf eine Weise zu bestimmen, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht.

(260) Zunächst führt nach Auffassung der Kommission die Tatsache, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme akzeptiert hat, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind — worauf sich die durch die beanstandeten Steuervorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden stützen —, für ASI und AOE zu einem in Irland zu versteuernden Jahresgewinn, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht ([178]).

(261) Als ergänzende Argumentation und unbeschadet der Schlussfolgerung in Erwägungsgrund 260 ist die Kommission der Auffassung, dass, selbst wenn Irish Revenue zu Recht die unbegründete Annahme akzeptiert hätte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, was die Kommission bestreitet, die durch die beanstandeten Steuervorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden ohnehin für ASI und AOE zu einem in Irland zu versteuernden Jahresgewinn führen würden, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht, da diese Methoden in jedem Fall auf ungeeigneten methodischen Entscheidungen basieren ([179]).

(262) Bevor die beiden Argumentationen weiter vertieft werden, merkt die Kommission an, dass die beanstandeten Steuervorbescheide mangels eines von Apple erstellten Gewinnzuweisungs- oder Verrechnungspreisberichts ausgestellt wurden. Irish Revenue lagen bei der Prüfung der Anträge auf Steuervorbescheide lediglich die in Abschnitt 2.2.3 zusammengefassten Unterlagen vor. Die Kommission brachte im Einleitungsbeschluss ihre Zweifel bezüglich des Fehlens eines Gewinnzuweisungs- oder Verrechnungspreisberichts zum Ausdruck, die bislang nicht ausgeräumt wurden. Erst nachdem die Kommission ihren Einleitungsbeschluss erlassen hatte, erstellten Irland und Apple jeweils Ad-hoc-Berichte über die Gewinnzuweisung, die von PwC bzw. von [Steuerberater von Apple] vorbereitet wurden, um die in den beanstandeten Steuervorbescheiden bestätigten Gewinnzuweisungsmethoden nachträglich zu begründen. Der Vollständigkeit halber berücksichtigt die Kommission auch die in diesen Berichten angeführten Erläuterungen, soweit sie erheblich sind, auch wenn sie Irish Revenue zum Zeitpunkt der Erteilung der Vorbescheide nicht vorlagen.

(263) Schließlich merkt die Kommission Folgendes an: obwohl Irland argumentierte, dass Irish Revenue nach Abschnitt 25 TCA 97 nicht verpflichtet ist, sich beim Erlass von Steuervorbescheiden an die von OECD bereitgestellten Leitlinien zu halten, wird in den Gewinnzuweisungsmethoden, die durch die beanstandeten Steuervorbescheide gebilligt werden, eine Vergütung für alle Tätigkeiten dieser Zweigniederlassungen vorgesehen, die auf Betriebsaufwendungen der irischen Zweigniederlassungen basieren, anstatt einer Vergütung aufgrund der getrennten Transaktionen, die diese Zweigniederlassungen mit ihren jeweiligen Verwaltungssitzen abschließen. Anders ausgedrückt, scheinen die einseitigen, durch die Steuervorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden einer Verrechnungspreisvereinbarung zu ähneln, die auf der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode beruht und Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator verwendet, wie in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschrieben.

([178]) Siehe Abschnitt 8.2.2.2.
([179]) Siehe Abschnitt 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Selektiver Vorteil aufgrund der Tatsache, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme akzeptiert hat, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind***

(264) Wie in den Erwägungsgründen 265 bis 321 dargelegt wird, ist die Kommission der Auffassung, dass die Tatsache, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme akzeptiert hat, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, auf der die von Apple vorgeschlagenen und mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden beruhen, für ASI und AOE zu einem in Irland zu versteuernden Jahresgewinn führt, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht.

a) **Eine Gewinnzuweisung innerhalb eines Unternehmens beinhaltet die Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken zwischen den verschiedenen Teilen dieses Unternehmens**

(265) In den beanstandeten Steuervorbescheiden billigte Irish Revenue einseitige Gewinnzuweisungsmethoden für die Zuweisung von Gewinnen an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE. Diese Methoden stützen sich auf die unbegründete Annahme, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple vollständig Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind ([180]). Auf der Grundlage dieser Behauptung wird der zu besteuernde Gewinn von ASI und AOE in Irland anhand einer der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ähnelnden Verrechnungspreismethode ermittelt, wobei die irischen Zweigniederlassungen als das „untersuchte Unternehmen" behandelt werden und der Restgewinn von ASI und AOE Konzerneinheiten außerhalb Irlands zugewiesen wird ([181]).

(266) Irland argumentiert, dass es gemäß Abschnitt 25 TCA 97 lediglich befugt ist, den Teil des Gewinns eines Unternehmens zu besteuern, der den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen entspricht, und dies bedeutet, dass Irish Revenue für die Zwecke der Gewinnzuweisung lediglich die Tätigkeiten berücksichtigen muss, die in den irischen Zweigniederlassungen durchgeführt werden ([182]). Irland zufolge sollten die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple für steuerliche Zwecke nicht den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden, da mit den Lizenzen in diesen Zweigniederlassungen keine Managementaufgaben verbunden sind ([183]). Indem es nun eine Methode zur Berechnung des zu versteuernden Gewinns der irischen Zweigniederlassungen billigt, die ausschließlich die irischen Zweigniederlassungen berücksichtigt, macht Irland geltend, dass Irish Revenue korrekterweise Abschnitt 25 TCA 97 anwendet und ASI oder AOE keinen selektiven Vorteil verschafft.

(267) Die Kommission teilt diese Argumentation nicht.

(268) Wie in Abschnitt 8.2.2.1 erläutert, erfordert die Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 die Verwendung einer Gewinnzuweisungsmethode, die sich auf den Fremdvergleichsgrundsatz stützt. Wenn zwei unabhängige Unternehmen Transaktionen miteinander durchführen, spiegelt der für diese Transaktion berechnete Preis die Funktionen wider, die die Unternehmen jeweils im Rahmen dieser Geschäftsbeziehung wahrnehmen, unter Berücksichtigung der von den Unternehmen eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Daher ist zur Feststellung, ob der Preis für eine konzerninterne Transaktion fremdvergleichskonform ist, wenn verbundene Unternehmen Transaktionen miteinander tätigen, ein Vergleich der eingesetzten Vermögenswerte, der wahrgenommenen Funktionen und der übernommenen Risiken erforderlich ([184]).

(269) Im Gegensatz zu einer Situation, in der Verrechnungspreise verwendet werden, um Geschäftsbedingungen zwischen verschiedenen Unternehmen festzulegen, die derselben Konzerngruppe angehören, ist im Falle einer

([180]) Siehe zum Beispiel Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, S. 7, wo es heißt: „[Der leitende Beamte bei Revenue, der die Genehmigung für die Grundlage der Zuordnung von Gewinnen für das Jahr 1991 erteilte] maß der Tatsache eine hohe Bedeutung bei, dass die irischen Zweigniederlassungen keine Rechte oder Beteiligungen am geistigen Eigentum von Apple besaßen, das eine wichtige Einnahmequelle für die Unternehmen darstellte." Siehe auch Auszug aus dem unter Erwägungsgrund 64 wiedergegebenen Interview vom 30. November 1990, worin es heißt, dass „nach Auffassung von [Steuerberater von Apple] sich der Gewinn aus drei Quellen ableitet — Technologie, Marketing und Fertigung. Auf die irische Zweigniederlassung trifft lediglich der Aspekt der Fertigung zu."

([181]) Siehe Erwägungsgrund 329.

([182]) Siehe Erwägungsgründe 159 und 200.

([183]) Siehe Erwägungsgründe 113, 185, 195 und 213.

([184]) Siehe Ziffer 1.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010, die in Fußnote 61 wiedergegeben ist.

Gewinnzuweisung zwischen verschiedenen Teilen desselben Unternehmens die Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken nicht fest vorgegeben, sondern wird anhand der Gewinnzuweisung ermittelt. Der Grund liegt darin, dass im Falle einer Gewinnzuweisung innerhalb eines Unternehmens keines der einzelnen Teile dieses Unternehmens eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt und von keinem dieser Teile behauptet werden kann, dass er separat die Vermögenswerte hält oder gegenüber diesem Unternehmen Verbindlichkeiten hat. Vielmehr hält das aus seinen einzelnen Teilen bestehende Unternehmen als Ganzes Vermögenswerte und hat als Ganzes Verbindlichkeiten gegenüber seinen Gläubigern. In der Tat könnte ein Gläubiger eines solchen Unternehmens im Falle seiner Zahlungsunfähigkeit als Sicherheit einen möglichen Anspruch auf alle Vermögenswerte des Unternehmens haben, unabhängig davon, ob diese Vermögenswerte intern oder für steuerliche Zwecke dem Verwaltungssitz des Unternehmens oder einer bestimmten Zweigniederlassung zugewiesen wurden.

(270) Darüber hinaus kann in solchen Fällen das Eigentum an Vermögenswerten nicht in verlässlicher Form direkt in den gesetzlichen Abschlüssen dieses Unternehmens berücksichtigt werden ([185]). Während die physische Anwesenheit von Personal oder Vermögenswerten in einem bestimmten Rechtssystem, wie z. B. der Standort einer Fertigungsstätte, einen Hinweis auf die korrekte Zuweisung dieser Vermögenswerte innerhalb eines Unternehmens liefern kann, können immaterielle Vermögenswerte, die das Unternehmen besitzt oder hält, wie z. B. Lizenzen des geistigen Eigentums, nicht an einer physischen Form festgemacht werden und sind daher unter Steuergesichtspunkten schwieriger zuzuweisen. In ähnlicher Weise lässt sich das Eigentum an (materiellen oder immateriellen Vermögenswerten) innerhalb dieses Unternehmens, da keine vertraglichen Vereinbarungen zwischen zwei Teilen desselben Unternehmens bestehen, nicht vertraglich ermitteln.

(271) Da die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, getrennt von den Unternehmen, denen sie zugehören, ist es folglich nicht möglich entweder diesen Zweigniederlassungen oder einem anderen Teil dieser Unternehmen, insbesondere ihren jeweiligen Verwaltungssitzen, ein separates Eigentum an den Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten dieser Unternehmen zuzuweisen. So kann weder von den Verwaltungssitzen von ASI und AOE noch von ihren jeweiligen irischen Zweigniederlassungen behauptet werden, dass sie separat Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple halten. Vielmehr hält in jedem Fall das aus seinen verschiedenen Teilen bestehende Unternehmen als Ganzes diese Lizenzen des geistigen Eigentums.

(272) Um sicherzustellen, dass eine Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darstellt, sollte die Tatsache berücksichtigt werden, dass Vermögenswerte, Risiken, Kapital und Rechte sowie aus Transaktionen zwischen dieser Zweigniederlassung und den anderen Teilen desselben Unternehmens entstehende Verbindlichkeiten dem Unternehmen als Ganzes zuzurechnen sind und nicht nur einem einzelnen Teil des Unternehmens ([186]). Die einer Zweigniederlassung zuzuweisenden Gewinne sind somit die Gewinne, die diese Zweigniederlassung unter Wettbewerbsbedingungen erzielt hätte, insbesondere im Rahmen ihrer Geschäfte mit den anderen Teilen des Unternehmens, wäre es ein separates und unabhängiges Unternehmen, das dieselben oder ähnliche Tätigkeiten unter denselben oder ähnlichen Bedingungen ausübt, unter Berücksichtigung der durch das Unternehmen über seine Zweigniederlassung und über die anderen Teile des Unternehmens eingesetzten Vermögenswerte, wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken.

([185]) Dennoch lassen sich für interne Berichtszwecke getrennte Bücher führen, auch wenn diese keine rechtlich bindende Abgrenzung möglicher Ansprüche auf die Vermögenswerte darstellen und solche Bücher keiner externen Prüfung oder Verifizierung unterzogen werden müssen. Im vorliegenden Fall jedoch existierte auch eine solche indikative und interne Abgrenzung nicht oder wurde Irland zum Zeitpunkt der Beantragung der beanstandeten Steuervorbscheide jedenfalls nicht zur Kenntnis gebracht. Die Tatsache, dass der Bericht von ASI an Irish Revenue keine getrennten Bücher für den Verwaltungssitz und die Zweigniederlassung aufführte, wurde von Irland bestätigt. Dies war auch bei AOE der Fall. Siehe Erwägungsgrund 101.

([186]) Siehe auch Punkt 14 Abschnitt B-3 (i), S. 14 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010: „Zwischen nicht verbundenen Unternehmen erfolgt die Feststellung, welches Unternehmen Vermögenswerte besitzt und welches Risiken trägt, anhand rechtsverbindlicher Verträge oder anderer nachprüfbarer rechtlicher Regelungen. „Ähnliche Überlegungen gelten auch für verbundene Unternehmen, vorausgesetzt, diese Verträge oder rechtlichen Regelungen spiegeln die zugrunde liegende Realität wider […]. Entsprechend ergeben sich im Kontext separater Unternehmen in der Regel keine Fragen bei der Festlegung, welches Unternehmen das Kapital besitzt. Auf der anderen Seite ist die tatsächliche, rechtliche Situation im Kontext einer ständigen Zweigniederlassung die, dass es keinen einzelnen Teil des Unternehmens gibt, der rechtlicher Eigentümer der Vermögenswerte ist, die Risiken übernimmt, das Kapital besitzt oder Verträge mit separaten Unternehmen abschließt. Die rechtliche Situation hilft im Kontext einer ständigen Zweigniederlassung daher nicht weiter, da die ständige Zweigniederlassung nach Artikel 7 Absatz 2 so behandelt werden muss, als wäre sie ein separates und unabhängiges Unternehmen, das seine eigenen Funktionen wahrnimmt, seine eigenen Risiken trägt und eigene Vermögenswerte besitzt oder einsetzt". Es ist daher nach dem Fremdvergleichsgrundsatz von Artikel 7 notwendig, einen Mechanismus zu entwickeln, anhand dem der hypothetisch separaten und unabhängigen ständigen Zweigniederlassung Risiken, das wirtschaftliche Eigentum an Vermögenswerten und Kapital zugewiesen werden können; anhand dem der hypothetisch separaten und unabhängigen ständigen Zweigniederlassung Rechte und Pflichten aus Transaktionen zwischen separaten Unternehmen und dem Unternehmen, dem die unabhängige ständige Zweigniederlassung zugehört, zugeordnet werden können; und anhand dem die Art der Geschäfte (d. h. die firmeninternen Äquivalente der Transaktionen separater Unternehmen) zwischen der hypothetisch separaten und unabhängigen ständigen Zweigniederlassung und anderen Teilen des Unternehmens, von dem die ständige Zweigniederlassung ein Teil ist, anerkannt und ermittelt werden kann.", S. 14.

(273) Anscheinend erkennt Irland an ([187]), ebenso wie Apple ([188]), dass Irish Revenue bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns eines gebietsfremden Unternehmens gemäß Abschnitt 25 TCA 97 die Vermögenswerte, Funktionen und Risiken seiner irischen Zweigniederlassung berücksichtigen sollte. Ebenso akzeptiert Apple, dass die Gewinnzuweisung gemäß Abschnitt 25 TCA 97 voraussetzt, dass die Zweigniederlassung als „*Einzelunternehmen*" betrachtet wird ([189]). Um jedoch, entgegen dem von Irland in Erwägungsgrund 266 vorgeschlagenen Ansatz, sicherzustellen, dass eine Methode zur Gewinnzuweisung an eine irische Zweigniederlassung eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darstellt, war Irish Revenue verpflichtet zu prüfen, ob es sich bei der Zuweisung von Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple an Konzerneinheiten außerhalb Irlands anstatt an ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen um eine Zuweisung handelte, die in einem fremdvergleichskonformen Kontext hätte zustandekommen können. Genauer gesagt, aufgrund des Antrags auf Bestätigung der Gültigkeit der von Apple vorgeschlagenen Methoden zur Zuweisung der Gewinne an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, war Irish Revenue verpflichtet, zunächst ordnungsgemäß die eingesetzten Vermögenswerte, die wahrgenommenen Funktionen und die von diesen Unternehmen über ihre irischen Zweigniederlassungen und die anderen Teile dieser Unternehmen übernommenen Risiken zu prüfen.

(274) Irland und Apple erwidern, dass ASI und AOE gemäß dem Territorialitätsprinzip ausschließlich auf der Grundlage der Gewinne aus ihren Tätigkeiten in Irland zu besteuern seien. Die Befugnisse Irlands zur Erhebung von Steuern seien dementsprechend auf die Einkünfte des Unternehmens aus irischen Quellen beschränkt, wie in Abschnitt 25 TCA 97 ([190]) vorgesehen. Die Kommission stimmt dieser Beschreibung des Territorialitätsprinzips zu. Allerdings betrifft das Territorialitätsprinzip, das die Kommission nicht infrage stellt, das Recht auf Erhebung von Steuern. Durch dieses Prinzip entfällt für eine Steuerbehörde nicht die Notwendigkeit zur Ermittlung der Zuweisung der von einem gebietsfremden Unternehmen durch seine Zweigniederlassung und die anderen Teile des Unternehmens eingesetzten Vermögenswerte, wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken, einschließlich des vom Gesamtunternehmen gehaltenen geistigen Eigentums, für die Zwecke der Ermittlung der Höhe solcher Einkünfte in einer Weise, dass eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz erfolgt. In dieser Argumentation scheinen Irland und Apple das Territorialitätsprinzip, das sich auf die Besteuerung der von in den irischen Zweigniederlassungen erzielten Einkünfte bezieht, mit einer Sorgfaltspflicht zur Einholung von Sachinformationen zu den Geschäftstätigkeiten von ASI und AOE für eine fremdvergleichskonforme Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken innerhalb dieser Unternehmen zur Ermittlung ihres in Irland zu besteuernden Gewinns zu verwechseln. Bei der Prüfung, ob die Gewinnzuweisungsmethode eines gebietsfremden Unternehmens zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führt, gilt bei der Einholung von Informationen keine territoriale Begrenzung.

(275) Bei der Beschreibung, wo das geistige Eigentum von Apple verwaltet wird oder wem die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple zugerechnet werden sollten, enthalten sowohl der Antrag auf einen Vorbescheid als auch nachfolgende Stellungnahmen von Irland und Apple den Hinweis, dass das geistige Eigentum außerhalb Irlands verwaltet wird ([191]). Es wird zum einen auf Tätigkeiten der Verwaltungssitze von ASI und AOE und zum anderen auf die Funktionen und wirtschaftlichen Tätigkeiten von Apple Inc. Bezug genommen, insbesondere auf Tätigkeiten, die von Führungskräften von Apple in den USA wahrgenommen werden. Da jedoch die Vorstandsmitglieder von ASI und AOE mehrheitlich in den USA angesiedelt und gleichzeitig bei Apple Inc. beschäftigt sind ([192]), ist nicht klar, ob die Tätigkeiten, auf die Bezug genommen wird, den Verwaltungssitzen von ASI und AOE oder Apple Inc. zugeordnet werden. Die Kommission wird die Auswirkungen beider Szenarien hinsichtlich der Gewinnzuweisung an die jeweiligen irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE in den Erwägungsgründen 276 bis 307 bzw. in den Erwägungsgründen 308 bis 318 untersuchen.

([187]) Irland erklärte, dass die Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 Irish Revenue verpflichtet, eine Beurteilung vorzunehmen, und zwar unter Berücksichtigung der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles, welche die „von einer Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen, (gegebenenfalls) ihre Beteiligung an den Vermögenswerten des Unternehmens, die Art und die Höhe von durch die Zweigniederlassung übernommenen Risiken und den Gesamtbeitrag der Zweigniederlassung zum Unternehmensgewinn" beinhalten können. Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 21.

([188]) Apple bringt in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss, Randnummer 154 und 155, vor, dass die Zuordnung der Gewinne gemäß Abschnitt 25 TCA 97 auf der Grundlage der folgenden Kriterien durchgeführt wird: „i) die Tätigkeiten der Zweigniederlassung (insbesondere die von der Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen, gehaltenen Vermögenswerte und übernommenen Risiken), ii) der durch diese Tätigkeiten generierte Wert und die tatsächlich von der Zweigniederlassung übernommenen Kosten und iii) ein Vergleich mit anderen Unternehmen in einem vergleichbaren Sektor oder Industriezweig." Apple zufolge haben diese zentralen Grundsätze zum Zeitpunkt der Erteilung der beanstandeten Steuervorbescheide die Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 bestimmt und gelten auch heute noch. Siehe auch Stellungnahme von [Berater von Apple], wie in Erwägungsgrund 204 beschrieben.

([189]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 154 und 155.

([190]) Schreiben Irlands vom 4. Mai 2015, S. 4.

([191]) Siehe z. B. Erwägungsgründe 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 und 210.

([192]) Siehe Erwägungsgrund 114.

b) **Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken zwischen einer Zweigniederlassung mit einer Reihe von Geschäftstätigkeiten und einem Verwaltungssitz, der weder über eine physische Präsenz noch über Mitarbeiter verfügt**

(276) ASI und AOE sind beide nach irischem Recht errichtete Gesellschaften. Jedoch waren ASI und AOE gemäß Abschnitt 23A TCA 97 während des Zeitraums, in dem die beanstandeten Steuervorbescheide gültig waren, in Irland nicht steueransässig. Vor ihrer Änderung durch den Finance Act von 2013 durften in Irland eingetragene Gesellschaften gemäß Abschnitt 23A TCA 97 als nicht in Irland steueransässig gelten, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt waren. Da beide, ASI und AOE, letztendlich von einem Unternehmen kontrolliert werden, das in einem Land ansässig ist, mit dem ein Besteuerungsabkommen besteht, nämlich Apple Inc., das in den USA steueransässig ist, und da beide Unternehmen in Irland über ihre jeweiligen Zweigniederlassungen einer Handelstätigkeit nachgingen und außerhalb Irlands verwaltet und kontrolliert wurden, galten ASI und AOE in Irland gemäß der Handelsausnahme von Abschnitt 23A TCA 97 ([193]) als gebietsfremde Unternehmen. Was diesen Aspekt anbelangt, so gab Apple an, dass ASI und AOE „nirgendwo" über einen steuerlichen Sitz verfügen ([194]), während Irland die beiden Unternehmen als in den USA „funktionell verwaltet und kontrolliert" betrachtete ([195]). Wie in Erwägungsgrund 52 dargelegt wird, ließen sich ASI und AOE während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide im Hinblick auf den steuerlichen Sitz am besten als „staatenlos" bezeichnen.

(277) Entgegen Irlands Behauptung ([196]) prüfte die Kommission in ihren Ermittlungen weder die Vereinbarkeit von Abschnitt 23A TCA 97 mit den Beihilfevorschriften noch die fehlende Steueransässigkeit von ASI und AOE, die auf die Anwendung dieser Bestimmung gemäß diesen Vorschriften zurückzuführen ist. Sie prüfte ferner nicht, ob die Struktur und der Aufbau der Unternehmen der Apple-Gruppe in Irland mit den Beihilfevorschriften vereinbar sind. Vielmehr befasste sie sich in ihren Ermittlungen, wie in Erwägungsgrund 39 dargelegt wird, mit den beanstandeten Steuervorbescheiden und ob die von Irish Revenue in diesen Bescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zur Gewährung staatlicher Beihilfen führte.

(278) Dessen ungeachtet stellt die Kommission fest, dass dem Auszug aus den geprüften Abschlüssen von ASI, der im Geschäftsbericht von ASI für 2007 und in Abbildung 6 in diesem Beschluss wiedergegeben ist, anscheinend die Prämisse zugrunde liege, dass der gesamte Buchgewinn von ASI dem Standard-Körperschaftsteuersatz von 12,5 % für Einnahmen aus dem Handelsgeschäft unterliege. Darüber hinaus wird in der Erläuterung zur ausführlichen Berechnung der Steuerlast in Abbildung 6 klargestellt, dass „[d]ie gegenwärtige Steuerlast niedriger ist als der Standard-Steuersatz in Irland. […]". ([197]) Anders ausgedrückt, hat Apple anscheinend als Ausgangspunkt den gesamten Buchgewinn von ASI als Bemessungsgrundlage für die Berechnung seiner in Irland zu entrichtenden

([193]) Siehe Erwägungsgrund 50. Bei ihrer Überprüfung der in den irischen Vorbescheiden geltenden Praxis zur Zuweisung des Gewinns an eine Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens (siehe Erwägungsgründe 384 bis 396) konnte die Kommission Konstellationen bei anderen Unternehmen ermitteln, die in Irland eingetragen, jedoch nicht steueransässig sind, sehr wohl aber in dem Steuergebiet, in dem diese Unternehmen verwaltet und kontrolliert werden. Der steuerliche Sitz von in Irland eingetragenen Unternehmen wurde beispielsweise in […] (Siehe Unternehmen [I]) und in […] (Siehe Unternehmen [D]) angegeben. In einer Reihe von Fällen wurde der steuerliche Sitz in den Steuervorbescheiden nicht angegeben.

([194]) Der CEO von Apple erklärte in der Anhörung bezüglich Offshore-Gewinnverlagerung und Teil 2 der Steuerordnung der Vereinigten Staaten (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2) (Apple Inc.) des „Ständigen Unterausschusses für Ermittlungen" des US-Senats (Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate), 21. Mai 2013, S. 45: „Mein Verständnis ist, dass es für keine der drei eben von Ihnen genannten Tochtergesellschaften [AOI, ASI und AEO] einen steuerlichen Sitz gibt." Siehe auch Abbildung 7 dieses Beschlusses, in dem ein Auszug aus dem Jahresbericht von ASI für das Jahr 2012 wiedergegeben wird, worin es heißt: „[d]as Unternehmen ist in keinem Steuergebiet steueransässig."

([195]) Siehe Erwägungsgründe 51, 112 und 200. Siehe auch die Stellungnahme des CEO von Apple, Tim Cook, und die Stellungnahme von Phillip Bullock, Head of Tax Operations (Leiter für Steueroperationen), Apple Inc., in: Anhörung bezüglich Offshore-Gewinnverlagerung und Teil 2 der Steuerordnung der Vereinigten Staaten (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2) (Apple Inc.) des „Ständigen Unterausschusses für Ermittlungen" des US-Senats (Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate), 21. Mai 2013, S. 41.

([196]) Siehe Erwägungsgründe 199 und 200.

([197]) Bei der Darstellung der Berechnungen zum Steueraufkommen legt Apple zunächst den gesamten Buchgewinn von ASI (im Geschäftsjahr 2007 etwa 18 441 844 Mio. USD) zugrunde und wendet den irischen Körperschaftsteuersatz von 12,5 % für Einnahmen aus dem Handelsgeschäft auf diesen Gesamtgewinn an, um zu einer theoretischen Körperschaftsteuerschuld für ASI in Irland (etwa 230 Mio. USD) zu gelangen. Anschließend addiert Apple zu diesem Betrag die Steuern in Höhe von 25 % auf Zinseinkünfte. Ausgehend von dem theoretisch nach dem Standardsteuersatz in Irland geschuldeten Steuerbetrag zieht Apple einen Betrag ab, der so gewählt wurde, dass der theoretische Betrag des Steueraufkommens auf die Höhe des in den beanstandeten Steuervorbescheiden für die irische Zweigniederlassung von ASI gebilligten Steueraufkommens gesenkt wird (etwa 8,9 Mio. USD). Dieser Abzug eines Betrags von etwa 224 Mio. USD wird als Wertberichtigung für „zu niedrigeren Sätzen versteuerte Erträge" dargestellt.

Körperschaftsteuer herangezogen, die in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden als Mittel zur Senkung dieser Grundlage angewandt und akzeptiert, dass die zu entrichtende irische Körperschaftsteuer von ASI niedriger als die im Allgemeinen für in Irland steuerpflichtige Unternehmen geltende war ([198]).

(279) Dies vorausgeschickt, und um festzustellen, ob die in den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden Unternehmen wie ASI und AOE einen selektiven Vorteil verschaffen (und folglich eine staatliche Beihilfe darstellen), muss ermittelt werden, ob diese Methoden zu einem zu versteuernden Jahresgewinn für ASI und AOE führen, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht ([199]). Dies hängt davon ab, ob mit diesen Methoden eine verlässliche Annäherung an die Höhe des Gewinns vorgenommen werden kann, den die irischen Zweigniederlassungen dieser Unternehmen unter Marktbedingungen erzielt hätten, insbesondere in ihren Geschäften mit den anderen Teilen ihrer jeweiligen Unternehmen, wären sie eigenständige und unabhängige Unternehmen, die in gleichen oder ähnlichen Bereichen unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen tätig sind ([200]). Da ASI während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide keine weiteren Zweigniederlassungen außerhalb Irlands unterhielt und die einzige weitere Zweigniederlassung von AOE außerhalb Irlands in Singapur war und Irland oder Apple nie angegeben hatten, dass diese Zweigniederlassung Funktionen wahrnimmt, mit denen der Gesamtgewinn von AOE erwirtschaftet wird, ergibt sich aus der Tatsache, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme akzeptiert hat, die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple seien Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen, dass die Lizenzen den Verwaltungssitzen von ASI und AOE aus steuerlichen Gründen zugewiesen wurden.

(280) Infolgedessen hätte Irish Revenue vor einer Billigung der Gewinnzuweisungsmethoden, die auf der unbegründeten Annahme basierten, die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple seien Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen, prüfen müssen, ob diese Zuweisung innerhalb von ASI und AOE eine Zuweisung war, die in einem fremdvergleichskonformen Kontext zwischen zwei nicht verbundenen Unternehmen in einer mit den irischen Zweigniederlassungen und den Verwaltungssitzen von ASI und AOE vergleichbaren Situation hätte vereinbart werden können. Um dies zu tun, war Irish Revenue verpflichtet zu bestätigen, dass diese Lizenzen in der Tat Konzerneinheiten außerhalb Irlands zugewiesen werden sollten, und zwar unter Berücksichtigung der von diesen Unternehmen über die irischen Zweigniederlassungen und über ihre jeweiligen Verwaltungssitze eingesetzten Vermögenswerte, wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken. Wie in den Erwägungsgründen 281 bis 293 aufgezeigt wird, hätte Irish Revenue, wenn es eine solche Prüfung vorgenommen hätte, zu dem Schluss kommen müssen, dass das Nichtvorhandensein von Aktivitäten in Verbindung mit dem geistigen Eigentum von Apple auf der Ebene der jeweiligen Verwaltungssitze bedeutete, dass diese Lizenzen aus steuerlichen Gründen den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden sollten, was die einzig mögliche Konsequenz daraus sei, dass diese Lizenzen nicht den Verwaltungssitzen zugewiesen werden würden.

(281) Basierend auf den der Kommission dargelegten Tatsachen ([201]) scheint es, als hätten die Verwaltungssitze von ASI und AOE während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide lediglich auf dem Papier bestanden, da ASI und AOE während dieses Zeitraums über keine physische Präsenz oder Mitarbeiter außerhalb Irlands verfügten. Mangels Mitarbeitern wären die einzigen Personen, die die Wahrnehmung der Funktionen der Verwaltungssitze hätten gewährleisten können, ihre Vorstände.

(282) Apple behauptet an verschiedenen Stellen, dass die Vorstände von ASI und AOE die Funktionen im Bereich der Verwaltung des geistigen Eigentums wahrgenommen haben ([202]). Allerdings besteht der einzige erbrachte Nachweis über die während des Geltungszeitraums der beanstandeten Steuervorbescheide von den Vorständen

([198]) In ähnlicher Weise wird verfahren, um die zu entrichtende Körperschaftsteuer der irischen Zweigniederlassung von ASI in Abbildung 7 zu berechnen, mit der Ausnahme, dass Apple einen Körperschaftsteuersatz von [1-5] % auf den gesamten Buchgewinn von ASI anwendet. Die Zahl von [1-5] % wird als der durchschnittliche Steuersatz für alle Hoheitsgebiete dargestellt, in denen ASI tätig ist. Es erfolgen keine weiteren Angaben oder Klarstellungen dazu, wie Apple zum Satz von [1-5] % gelangt. Es erscheint nicht möglich, die [1-5] % mit durchschnittlichen Steuern in Steuergebieten in Einklang zu bringen, in denen ASI tätig ist, da für ASI lediglich in Irland eine steuerpflichtige Präsenz besteht.

([199]) Siehe Erwägungsgrund 258.

([200]) Siehe Erwägungsgrund 272.

([201]) Wie beispielsweise das Fehlen von Mitarbeitern, das Fehlen einer ständigen Zweigniederlassung und das Fehlen eines Verweises auf Büroeinrichtungen andere als die von Apple Inc.

([202]) Siehe Erwägungsgründe 113, 163, 189, 205 und 210.

von ASI und AOE durchgeführten Aktivitäten in den Beschlüssen, die in den Vorstandssitzungen getroffen wurden, die sich in den der Kommission im Laufe der Ermittlungen bereitgestellten Protokollen über den entsprechenden Zeitrahmen wiederfinden und in Tabelle 4 und Tabelle 5 dieses Beschlusses veranschaulicht sind. Diese Protokolle belegen nicht, dass die Vorstände von ASI und AOE eine aktive und kritische Rolle im Hinblick auf die Verwaltung und wirksame Kontrolle der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple eingenommen haben. In Unterlagen, die Apple der Kommission übermittelt hat, in denen die Gespräche in diesen Vorstandssitzungen beschrieben werden, wies Apple selbst im Rahmen einer Zusammenfassung der Aktivitäten der Vorstände nicht auf Gespräche im Zusammenhang mit geistigem Eigentum in diesen Protokollen hin ([203]).

(283) Was in den Protokollen bezeichnenderweise ebenfalls fehlt, sind Gespräche über Entscheidungen bezüglich des Abschlusses oder der Änderung der Vereinbarung über die Kostenteilung. Wie in Abschnitt 2.5.4 erläutert wird, wurde die Vereinbarung über die Kostenteilung seit 1991 mehrfach geändert, insbesondere 2009. Entgegen der Behauptung Irlands, die Vorstände von ASI und AOE hätten die kritischen Entscheidungen über die Teilnahme an der Vereinbarung über die Kostenteilung und auch zur Finanzierung der erheblichen Kosten, die sich aus der Teilnahme an diesem Vertrag ergeben würden, getroffen ([204]), und der Behauptung von Apple, die Vorstände hätten über verschiedene Änderungen der Vereinbarung über die Kostenteilung entschieden ([205]), finden sich in den Protokollen der Vorstandssitzungen keine Aufzeichnungen zu Gesprächen über die Änderung im Jahr 2009 oder andere Gespräche über die Vereinbarung über die Kostenteilung oder das geistige Eigentum von Apple ([206]), bis Ende 2014 die neue Struktur von Apple in Irland erörtert wurde ([207]).

(284) In der Tat ist diesen Protokollen während des gesamten Zeitraums von 1980 bis 2015, für den der Kommission Protokolle übermittelt wurden, zu entnehmen, dass überhaupt keine Gespräche bezüglich der Vereinbarung über die Kostenteilung stattfanden, bis zum Protokoll der […] Vorstandssitzung im August 2014. In dieser Vorstandssitzung vom […] fand erstmalig […] statt. Doch diese Protokolle deuten, auch bei Bezugnahme auf die Vereinbarung über die Kostenteilung, auf die Beteiligung weiterer Personen hin, welche die Vereinbarung über die Kostenteilung im Namen von ASI und AOE erörterten, bei denen es sich nicht um Mitglieder des Vorstands von ASI oder AOE handelte und die bei der fraglichen Sitzung nicht anwesend waren ([208]). Jedenfalls geht aus all den von der Kommission überprüften Protokollen eindeutig hervor, dass die Vorstände von ASI und AOE erst Ende 2014 begannen, die Vereinbarung über die Kostenteilung zu erörtern, […], und nicht als […] die angewandten beanstandeten Steuervorbescheide in Kraft war[en] ([209]).

(285) Die Protokolle von Vorstandssitzungen, die der Kommission übermittelt wurden, belegen, dass sich die Vorstände vor den Gesprächen über die neue Struktur von Apple in Irland nicht an ausführlichen Geschäftsbesprechungen beteiligten, infolgedessen, so Apple, der Bescheid von 2007 nicht mehr zur Ermittlung des zu versteuernden Jahresgewinns von ASI und AOE in Irland herangezogen wurde. Der Zusammenfassung der in Tabelle 4 und Tabelle 5 enthaltenen Protokolle sind die Gespräche im Zeitraum Januar 2009 bis September 2011 für ASI und

([203]) Apple fasste die Stellungnahmen von [Berater von Apple] bezüglich der Aktivitäten der Vorstandssitzungen wie folgt zusammen: „Aus Protokollen der Vorstandssitzungen von ASI/AOE (…) geht hervor, dass Entscheidungen zu Themen von zentraler strategischer Bedeutung für ASI/AOE getroffen wurden, wie unter anderem i) die Behandlung finanzieller Angelegenheiten wie Investitionsentscheidungen, Bankkontovollmachten und Fragen der Kapitalerhaltung, ii) die Prüfung und Genehmigung der Jahresabschlüsse und iii) die Vollmachtsübertragung innerhalb eines bestimmten Rahmens in Verbindung mit Geschäftsaktivitäten, die allesamt in den USA und nicht in Irland stattfanden." Schriftsatz vom 7. September 2015, S. 7. Siehe Erwägungsgrund 205.

([204]) Siehe Schreiben Irlands vom 4. Mai 2015, S. 3.

([205]) Siehe Erwägungsgrund 113.

([206]) Die Gespräche in den Vorstandssitzungen von ASI und AOE vom August 2013, in denen Vollmachten bezüglich der Verteidigung des geistigen Eigentums von Apple erteilt worden sein sollen, betreffen eine Aktivität im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum, die nach der Vereinbarung über die Kostenteilung weder ASI noch AOE gewährleisten konnten. Daher war eine Übertragung solcher Aktivitäten an USA Mitarbeiter des Konzerns im Grund nicht notwendig, da nur Apple Inc. berechtigt war, das geistige Eigentum im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung zu verteidigen, auch wenn eine Übertragung solcher Aktivitäten gar nicht stattfand. Siehe Erwägungsgrund 127.

([207]) Siehe Abschnitt 2.5.7.

([208]) Aus den Protokollen geht hervor, dass […]. Siehe Protokoll der Vorstandssitzung von ASI vom […] August 2014, S. 7.

([209]) Siehe Erwägungsgrund 136.

Dezember 2008 bis September 2011 für AOE zu entnehmen ([210]). Mit Ausnahme einer Geschäftsentscheidung zur Übertragung von Vermögenswerten aus der Zweigniederlassung von AOE in Singapur auf ein anderes Unternehmen der Apple-Gruppe ([211]), geht aus diesen Protokollen hervor, dass es sich bei den Gesprächen in den Vorständen von ASI und AOE hauptsächlich um administrative Aufgaben handelte, d. h. um die Genehmigung des Jahresabschlusses und die Ausschüttung von Dividenden ([212]), also nicht um aktive oder kritische Funktionen im Hinblick auf die Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple.

(286) Irland entgegnet, dass Geschäftsentscheidungen nicht in Irland getroffen werden. ([213]) Im Protokoll der Vorstandssitzung von ASI und AOE heißt es, dass verschiedene Funktionen, einschließlich der kompletten Funktionen des Vorstands, bisweilen an Mitarbeiter von Apple in Irland übertragen wurden. ([214]) Daher kann Irland nicht argumentieren, dass keine bedeutenden Funktionen in Irland wahrgenommen wurden. Die Protokolle der Vorstandssitzungen von ASI und AOE ermöglichen in jedem Fall die genaue Nachverfolgung und Abgrenzung der Aktivitäten des Verwaltungssitzes; dies ist nicht der Fall bei den Aktivitäten der irischen Zweigniederlassungen, welche jeweils Hunderte Mitarbeiter beschäftigen, die in unterschiedlichen Bereichen tätig sind.

(287) Apple macht geltend, dass die Tätigkeiten des Vorstands von ASI und AOE „in vielfältiger Weise“ ([215]) sichergestellt worden seien, ohne weitere Angaben zu machen. Der Ausdruck „in vielfältiger Weise“ scheint sich in diesem Zusammenhang allerdings auf eine Reihe undefinierter und unzähliger Elemente zu beziehen, die demnach weder überprüft noch umschrieben werden konnten; eine Gewinnzuweisungsmethode, die sich auf derartige undefinierte Elemente stützt, kann zu keinem marktbasierten Ergebnis führen, da die Durchführung einer objektiven Fremdvergleichsbewertung nicht möglich ist. Da ein Großteil der Vorstandsmitglieder von ASI und AOE in den USA ansässig ist und gleichzeitig von Apple Inc. beschäftigt wird, wäre in jedem Fall davon auszugehen, dass ASI und AOE grundsätzlich über eine feste Zweigniederlassung in den USA verfügen, falls es sich bei diesen Aktivitäten um wesentliche Aktivitäten handelte. Gleiches gilt für die angeblichen Tätigkeiten des Verwaltungssitzes von ASI und AOE außerhalb der Vorstandssitzungen. Im Falle von ASI stellt die Kommission ferner fest, dass die Vorstandsmitglieder keine Vergütung erhalten und dass dieser Umstand, unter der Annahme, dass die Vergütung von Vorstandsmitgliedern zu Marktbedingungen erfolgt, eine weitere Bestätigung dafür ist, dass ihre Tätigkeiten für den Verwaltungssitz von ASI nicht von Wert sind.

(288) Nicht nur nahmen diese Verwaltungssitze keine aktiven oder kritischen Funktionen in Bezug auf die Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple wahr, sie verfügten auch nicht über die Kapazität zur Durchführung derartiger Funktionen in der Zeit, in der die beanstandeten Steuervorbescheide anwendbar waren. Die durchzuführenden Verwaltungsfunktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple (etwa

([210]) Die von Irland am 22. April 2016 bereitgestellte Übersicht führt 57 ASI-Vorstandssitzungen auf, die beginnend mit der ersten Vorstandssitzung von ASI am 5. April 1990 bis zum Ende des Berichtszeitraums von 2014 (entsprechend den gesetzlichen Abschlüssen also bis zum 27. September 2014) stattfanden. Des Weiteren übermittelte Apple nicht die Zusammenfassungen der Vorstandssitzungen von 2006 bis 2012, die dem US-Senat zur Verfügung gestellt wurden. Apple verwies in der Stellungnahme vom 15. April 2015 auf die Zusammenfassung (siehe Schreiben von Apple vom 22. April, S. 18). Tatsächlich sind in der von Irland in Form einer Tabelle übermittelten Übersicht für den Zeitraum 2006 bis 2012 nicht 30 Vorstandssitzungen aufgelistet, für die von Irland am gleichen Tag, dem 22. April 2016, Protokolle geliefert wurden. Protokolle von drei weiteren Vorstandssitzungen, die in diesen Zeitraum stattgefunden hätten, wurden am 24. Mai 2016 von Irland übermittelt. Schließlich werden in der Liste der Vorstandssitzungen von ASI, die Apple beim US-Senat eingereicht und Irland am 15. April 2015 der Kommission übermittelt hat, 5 weitere ASI-Vorstandssitzungen aufgeführt, die zwischen 2006 und 2010 stattfanden, für die der Kommission von Irland überhaupt keine Protokolle übermittelt wurden. Demnach zählt man insgesamt 90 Vorstandssitzungen basierend auf den der Kommission übermittelten Protokollen, bzw. 92 Vorstandssitzungen, wenn alle in der Übermittlung an den US-Senat aufgeführten Vorstandssitzungen tatsächlich stattfanden (es wurden keine Protokolle für die in der Übermittlung an den US-Senat aufgeführten Sitzungen vom Januar 2008 und vom Oktober 2009 übermittelt). In beiden Fällen beträgt die Anzahl der Vorstandssitzungen pro Jahr für den Zeitraum 1990 bis Ende September 2014 im Durchschnitt weniger als vier pro Jahr. Darüber hinaus fanden, basierend auf den von Irland am 22. April 2016 übermittelten Informationen, für die Jahre 1993 bis1997 keine Vorstandssitzungen statt; Entscheidungen wurden ausschließlich im Wege der schriftlichen Beschlussfassung durch den Vorstand getroffen. Dies wäre, den am 22. April 2016 übermittelten Informationen zufolge, auch im Jahr 2008 der Fall gewesen.

([211]) Jedoch enthält der Verweis auf diese Geschäftsentscheidung anscheinend nur die Übertragung als solche, die nicht mit der Verwaltung des geistigen Eigentums verbunden ist, sondern eine reine Reorganisation von Aktivitäten darstellt, und im Vorstand haben anscheinend keine Gespräche über den Preis oder die Bedingungen der Übertragung stattgefunden.

([212]) Dies wird durch die Stellungnahme von [Berater von Apple] bestätigt, siehe Erwägungsgrund 205.

([213]) Siehe Ziffer 12 der Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss vom 5. September 2014.

([214]) Siehe beispielsweise ASI-Vorstandssitzung vom 22. Juni 2010 und AOE-Vorstandssitzung vom 20. Juli 2009, Tabelle 4 bzw. Tabelle 5. Im Rahmen beider Sitzungen wurde C. Kearney und M. O'Sullivan, Mitarbeiter der Apple-Zweigniederlassung in Irland, gemäß den Angaben in den gesetzlichen Abschlüssen der irischen Zweigniederlassungen von Apple Vollmacht erteilt. Siehe auch Protokoll der AOE-Vorstandssitzung vom 15. November 2010, in dem es heißt, dass „David O'Connell, Gebäudemanager bei Apple Cork, sich im Namen des Unternehmens [AOE] in Verhandlungen mit den lokalen für das Unternehmen [AOE] tätigen Rechtsanwälten im Bereich Eigentumsübertragung […] im Zusammenhang mit der Vermietung zusätzlicher Lagerflächen geeignet für Apple Cork […] zur Ermöglichung des Ausbaus der Produktionskapazitäten befunden hatte“.

([215]) Siehe Erwägungsgrund 113.

Entscheidungen bezüglich der Vermarktung von intellektuellem Eigentum, der Herstellung von Produkten und der Gestaltung von Marketing-Kampagnen sowie Beschlüsse hinsichtlich der Höhe der von den Unternehmen zu tätigenden Investitionen in FuE) ([216]) erfordern, wie in den Bemerkungen von Apple beschrieben, in der Tat eine aktive Verwaltung und können nicht durch gelegentliche Vorstandsbeschlüsse sichergestellt werden. Sie konnten daher nicht von ASI und AOE außerhalb der irischen Zweigniederlassungen wahrgenommen werden, da die Verwaltungssitze nicht über die Kapazität verfügten, aktive Verwaltungsbeschlüsse ohne Mitarbeiter zu treffen.

(289) Vor allem konnten viele in der Vereinbarung über die Kostenteilung aufgeführten Funktionen und Risiken, die in Abbildung 8 und Abbildung 9 dieses Beschlusses ([217]) zusammengefasst werden, nur von den irischen Zweigstellen, und nicht von den Verwaltungssitzen, übernommen und durchgeführt werden. Die Produktqualitätskontrolle kann beispielsweise nicht von einem Verwaltungssitz ohne Mitarbeiter durchgeführt werden. Gleichermaßen erscheint das FuE-Einrichtungsmanagement ohne Mitarbeiter nicht praktikabel. Da diese Funktionen und Risiken im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung übernommen und durchgeführt werden müssen und ASI und AOE Parteien der Vereinbarung sind, kann die Vereinbarung über die Kostenteilung nur dann wirksam umgesetzt werden, wenn die irischen Zweigniederlassungen sich an der Umsetzung beteiligen. ([218])

(290) Apple behauptet auf der Grundlage des Ad-hoc-Berichts von [Steuerberater von Apple], worin zudem eine Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple außerhalb Irlands erfolgt, dass ASI und AOE in der Lage seien, die notwendigen strategischen Entscheidungen zu treffen, um die Minderung der Risikoexposition des Unternehmens im normalen Geschäftsverlauf außerhalb der irischen Zweigniederlassungen zu ermöglichen. ([219]) Es ist jedoch klar, dass weder ASI noch AOE außerhalb ihrer irischen Zweigniederlassungen das Geschäftsrisiko ohne Mitarbeiter überwachen können. Einem Unternehmensteil, der für das Risikomanagement, die Risikokontrolle und die Risikoüberwachung ungeeignet ist, sollte ein derartiges Risiko zu Steuerzwecken nicht zugewiesen werden. ([220]) Dies gibt die wirtschaftliche Realität wider, dass ein rationaler Wirtschaftsbeteiligter ein Risiko nicht einer Gegenpartei anvertrauen würde, die nicht in der Lage ist, solch ein Risiko zu übernehmen und zu steuern. In diesem Zusammenhang und wie in den Erwägungsgründen 308 bis 318 eingehender erläutert, kann die Kommission die im Ad-hoc-Bericht [des Steuerberaters von Apple] und in der Ad-hoc-Studie [des zweiten Beraters von Apple], die jeweils von Apple vorgelegt wurden und von Apple Inc. im Rahmen der Bewertung der Zuweisung der Gewinne von ASI und AOE durchgeführte Funktionen umfasst, vorgebrachte Begründung nicht annehmen. Bei den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE handelt es sich nicht um Zweigstellen von Apple Inc., da dieses Unternehmen eine eigenständige Rechtspersönlichkeit ist, dessen Gewinne getrennt von den Gewinnen von ASI und AOE erfasst werden.

(291) Angesichts der fehlenden Aktivitäten auf Ebene der Verwaltungssitze lassen sich lediglich begrenzte Risiken, die durch gelegentliche Vorstandssitzungen kontrolliert werden können, den Verwaltungssitzen zu Steuerzwecken angemessen zuweisen. Wie in Erwägungsgrund 285 vermerkt, beziehen sich die von der Kommission geprüften Protokolle der Vorstandssitzungen vorwiegend auf Diskussionen über Finanzierungsentscheidungen, wie etwa Entscheidungen hinsichtlich der Dividendenausschüttung oder der Bargeldverwaltung. Was Letzteres betrifft beziehen beide Unternehmen Zinserträge aus der passiven Verwaltung ihrer liquiden Mittel, die, wie in den Protokollen der Vorstandssitzungen ausgeführt, von ihrem jeweiligen Vorstand nach Braeburn ausgelagert wurde. ([221]) Da solche passiven Verwaltungsfunktionen keiner aktiven täglichen Verwaltung bedürfen und das Liquiditätsmanagement nicht zu den Kernaktivitäten von ASI und AOE gehört, erkennt die Kommission an, dass der Zinsertrag von ASI und AOE aus dieser passiven Verwaltungsfunktion zu Steuerzwecken den Verwaltungssitzen zugewiesen wird.

(292) Dagegen hätte den Verwaltungssitzen von ASI und AOE entgegen der unbegründeten, von den beanstandeten Steuervorbescheiden bestätigten Annahme kein aktiv verwaltetes intellektuelles Eigentum zugewiesen werden sollen, wie etwa die Lizenzen des intellektuellen Eigentums von Apple, über deren Nutzungsrecht ASI und AOE im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung verfügen. In bestimmten Jahren fanden keine Präsenzsitzungen des Vorstandes statt: Es wurden lediglich schriftliche Beschlüsse vom Vorstand gefasst, was den

([216]) Siehe Erwägungsgrund 163.
([217]) Siehe Erwägungsgrund 122.
([218]) Laut Apple waren in den Tabellen in der Anlage zur Vereinbarung über die Kostenteilung nicht die Tätigkeiten aufgeführt, die von den einzelnen Teilnehmern tatsächlich ausgeführt wurden, sondern diejenigen, zu deren Ausführung die einzelnen Teilnehmer berechtigt waren (siehe Erwägungsgrund 124). Diese nachträgliche Auslegung der Vereinbarung über die Kostenteilung durch Apple wird durch den Wortlaut der Vereinbarung, der solche Qualifikatoren bzw. eine solche Einschränkung nicht enthält, nicht bestätigt.
([219]) Siehe Erwägungsgrund 167.
([220]) Wie auch in Ziffer 1.49 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 erläutert ist „ein zu beachtender Faktor bei der Überprüfung des wirtschaftlichen Gehalts einer angeblichen Risikozuordnung deren Auswirkung bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall. Bei fremdüblichen Geschäftsvorfällen macht es grundsätzlich Sinn, den Beteiligten einen größeren Anteil an denjenigen Risiken zuzuordnen, über die sie verhältnismäßig mehr Einfluss haben."
([221]) Siehe Erwägungsgrund 108.

Entscheidungsprozess des Vorstands sowie die Kapazität der Verwaltungssitze, aktive Unternehmensentscheidungen zu treffen, einschränkt. In den seltenen Fällen, in denen der Vorstand dann doch das Vertriebs- bzw. Produktionsgeschäft von ASI diskutierte, verweisen die Protokolle systematisch auf vorherige Diskussionen zwischen ASI und anderen Parteien. ([222])

(293) Kurz gesagt: Hätte Irish Revenue ordnungsgemäß bestätigt, ob die Zuweisung der von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des intellektuellen Eigentums von Apple außerhalb Irlands erfolgen sollte, bevor es die auf dieser Annahme beruhenden Gewinnzuweisungsmethoden gebilligt hat, hätte es zu dem Schluss kommen müssen, dass die Verwaltungssitze von ASI und AOE die Lizenzen des intellektuellen Eigentums von Apple nicht auf eine Weise kontrolliert bzw. verwaltet haben (und dazu auch nicht in der Lage gewesen wären), als dass Einkünfte in der verbuchten Höhe möglich gewesen wären. Wenn es sich bei den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE um separate und unabhängige Unternehmen handeln würde, die ähnliche Tätigkeiten unter denselben oder ähnlichen Bedingungen ausüben, und unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte sowie der von diesen Unternehmen durch ihre Zweigniederlassungen und ihre jeweiligen Verwaltungssitze wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken, hätten diese Zweigniederlassungen eine Gewinnzuweisungsmethode auf Grundlage dieser Annahme, die zur Folge hat, dass sämtliche Gewinne von ASI und AOE über einen begrenzten Gewinnaufschlag auf reduzierter Kostenbasis hinaus den Verwaltungssitzen und nicht den Zweigniederlassungen zugewiesen werden, nicht akzeptiert.

(294) Wie in den Erwägungsgründen 281 bis 292 aufgezeigt, standen die Informationen, die erforderlich waren, um zu dieser Schlussfolgerung zu gelangen, in der Zeit, in der die beanstandeten Steuervorbescheide anwendbar waren, Irish Revenue zur Verfügung bzw. hätten Irish Revenue zur Verfügung gestellt werden können. ([223]) Aus diesen Informationen geht zuverlässig und unmittelbar hervor, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple den Verwaltungssitzen nicht für steuerliche Zwecke hätten zugewiesen werden dürfen. Entgegen der Behauptungen Irlands ([224]) sollten die Informationen bei der Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen nicht außer Acht gelassen werden, da Irish Revenue anhand dieser Informationen eine zuverlässigere Schlussfolgerung diesbezüglich ziehen konnte, ob die von Apple vorgeschlagenen Gewinnzuweisungsmethoden zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen, als wenn sie sich allein auf die Informationen zu den Aktivitäten der irischen Zweigstellen gestützt hätten.

(295) Irish Revenue hätte in jedem Fall, auch wenn sie Irlands Argument, dass die Gewinnzuweisung lediglich unter Berücksichtigung der aufgewendeten Vermögenswerte sowie der von den irischen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken erfolgen sollte, was die Kommission bestreitet, zumindest bestätigen sollen, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple nicht den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zu Steuerzwecken hätten zugewiesen werden dürfen. Wie in Erwägungsgrund 296 bis 304 erläutert und angesichts der Tatsache, dass besagte Zweigniederlassungen Irish Revenue als die Stellen präsentiert wurden, die für die Sicherstellung der Funktionen, für die die Verwendung dieser Lizenzen wesentlich war, verantwortlich waren, und angesichts des Umstands, dass es Anhaltspunkte dafür gab, dass Funktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum, die beim Aufbau des Markenbewusstseins und der Markenbekanntheit in der EMEIA-Region von zentraler Bedeutung waren, tatsächlich von diesen Zweigniederlassungen sichergestellt wurden, oblag es Irish Revenue, zumindest zu bestätigen, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple, teilweise oder vollständig, nicht den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden durften, bevor die Gewinnzuweisungsmethoden auf Grundlage der unbegründeten Annahme gebilligt wurden, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind.

(296) Im Falle von ASI wurde die irische Zweigniederlassung Irish Revenue als die Stelle präsentiert, die hauptsächlich für die Ausführung der Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Apple-Produkten an verbundene Parteien und Drittkunden in den EMEIA- und APAC-Regionen zuständig ist. ([225]) Da diese Zweigniederlassung zum Vertrieb von Produkten der Marke Apple befugt war, erforderten ihre Aktivitäten Zugang zur Apple-Marke, der ASI als Ganzes in Form der Lizenzen des geistigen Eigentums von

([222]) Siehe Erwägungsgrund 284 bezüglich der einzigen Diskussion über die Vereinbarung über die Kostenteilung auf Vorstandsebene, die 2014 im Zusammenhang mit der neuen Unternehmensstruktur von Apple in Irland stattfand. Am 27. März 2012 fand eine Diskussion auf Ebene des ASI-Vorstands in Bezug auf die Vertriebsgebiete von ADI statt. Im Sitzungsprotokoll heißt es, dass „in der Sitzung [des Vorstands] berichtet wurde, dass Diskussionen zwischen dem Unternehmen [ASI] und Apple Distribution International (im Folgenden „ADI") in Bezug auf die vorgeschlagene Ernennung von ADI als Vertriebsstelle für Europa stattgefunden hätten […]". Diese Aussage verweist auf den Umstand, dass nicht der ASI-Vorstand, sondern vielmehr andere Vertreter von ASI aktiv an den berichteten Diskussionen beteiligt waren.

([223]) In Anbetracht der Informationen bezüglich der fehlenden Betriebskapazität der Verwaltungssitze, die Irland hätten zur Verfügung stehen können, wäre es von Seiten Irlands gewissenhaft gewesen, Informationen zu den tatsächlichen Vorstandstätigkeiten über die Anwendung der beanstandeten Steuervorbescheide anzufordern, um die Annahme zu bekräftigen, dass die Vorbescheide bestätigen, dass das intellektuelle Eigentum außerhalb Irlands zuzuweisen war.

([224]) Siehe Erwägungsgründe 266 und 274.

([225]) Siehe Erwägungsgrund 54.

Apple bereitgestellt wurde. Folglich hätte Irish Revenue, auch wenn sie nicht der Auffassung waren, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple der irischen Zweigniederlassung von ASI zu Steuerzwecken hätten zugewiesen werden dürfen, zumindest die Sicherstellung und Einrichtung des zur Durchführung der Funktionen erforderlichen Zugangs dieser Zweigniederlassung zum geistigen Eigentum von Apple innerhalb des Unternehmens analysieren müssen. Es gibt keine Hinweise darauf, dass solch eine Analyse jemals vorgenommen wurde.

(297) Wäre solch eine Analyse durchgeführt worden, wäre ersichtlich geworden, dass die irische Zweigniederlassung von ASI in ihrer Kapazität zur Ausführung der Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Apple-Produkten eine Reihe von Funktionen sicherstellt, die für die Entwicklung und Pflege der Apple-Marke auf dem lokalen Markt sowie zur Gewährleistung der Kundenbindung an diese Marke in diesem Markt von wesentlicher Bedeutung sind. ([226]) Zum Beispiel entstanden der irischen Zweigniederlassung von ASI unmittelbare Kosten für lokales Marketing im Zusammenhang mit der Lokalisierung und Durchführung globaler Marketingstrategien durch externe Marketing-Dienstleister. Die Anpassung der Markenstrategie an den lokalen Markt war eine Schlüsselfunktion bei der Entwicklung der Marke in den entsprechenden Regionen und der Zweigniederlassung wurden Kosten für weltweite und lokale Werbeprogramme zur Durchführung dieser Funktion zugewiesen. ([227])

(298) Die irische Zweigniederlassung von ASI war zudem zuständig für die Erhebung und Analyse regionaler Daten zur Schätzung der erwarteten prognostizieren Nachfrage nach Apple-Produkten ([228]); diese Funktion erscheint unabdingbar für die Nutzung des geistigen Eigentums von Apple in der EMEIA-Region.

(299) Die irische Zweigniederlassung von ASI war zudem voll verantwortlich für den Betrieb des Kundendienstes AppleCare, der sowohl Kundenbetreuungs- als auch Reparaturdienste für die gesamte EMEIA-Region bietet. Diese Funktion spiegelt unmittelbar den Markennamen wieder, mit dem Ziel der Gewährleistung der Kundenzufriedenheit, und schließt die Verantwortlichkeit für Garantie- und Reparaturprogramme mit ein. ([229]) Große Risiken im Zusammenhang mit der Leistung der Produkte und der Technologie wurden dementsprechend von der irischen Zweigniederlassung von ASI getragen.

(300) Schließlich wurden [50-60] von den [300-400] Vollzeitkräften von ASI, die alle in der irischen Zweigniederlassung tätig waren, im Jahr 2014 von Apple als FuE-Personal eingestuft. ([230])

(301) Was AOE betrifft, präsentierte man Irish Revenue die irische Zweigniederlassung von AOE als zuständige Stelle für die Herstellung und den Zusammenbau einer speziellen Palette an Computerprodukten für die EMEIA-Region. In dieser Funktion entwickelte die irische Zweigniederlassung von AOE Apple-spezifische Prozesse und Fertigungskompetenz und stellte Qualitätssicherungs- und Qualitätskontrollfunktionen sicher ([231]), die erforderlich sind, um den Wert der Marke zu erhalten. ([232])

(302) Ferner wies Apple bei der Einreichung der Formatvorlage für die Bilanzierung der irischen Zweigniederlassungen von AOE bei Irish Revenue zum Erhalt des Vorbescheids von 1991 die Kosten im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die Kostenteilung dieser Zweigniederlassung und nicht seinem Verwaltungssitz zu. ([233]) Obwohl es so scheint, als hätte Irish Revenue die Bedingungen der Vereinbarung über die Kostenteilung bei der Erteilung der beanstandeten Steuervorbescheide nicht geprüft, hätte Irish Revenue aufgrund des Umstands, dass die in der Vereinbarung über die Kostenteilung dargelegten Kosten der irischen Zweigniederlassung von AOE durch Apple selbst zugewiesen wurden, die unbegründete und den letztendlich von Irish Revenue genehmigten Gewinnzuweisungsmethoden zugrunde liegenden Annahme, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, hinterfragen müssen.

([226]) Anlage 1 zum PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 8.
([227]) Anlage 1 zum PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 8.
([228]) Anlage 1 zum PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 10.
([229]) Anlage 1 zum PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 10-11.
([230]) Diese Mitarbeiter fielen in die funktionelle Gruppe „Lokalisierung und Produktprüfung". Apple wies darauf hin, dass die Mitarbeiter, auch wenn sie als FuE-Personal eingestuft werden, nicht an der Erstellung, Verwaltung, Nutzung oder strategischen Ausrichtung des intellektuellen Eigentums beteiligt sind (siehe Schreiben Irlands vom 29. Januar 2016, S. 2).
([231]) PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 13.
([232]) Die irische Zweigniederlassung von AOE trug zudem das Herstellungs- und Bestandsrisiko (siehe PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 13).
([233]) Siehe Schreiben des [Steuerberaters von Apple] vom 16. Januar 1991, Erwägungsgrund 66. Dieses Schreiben beinhaltet einen Anhang „Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Abbildungen" (Formatvorlage der irischen Zweigniederlassung von Apple Computer Ltd. — Erläuternde Angaben), in dem als wichtigste Kosten in der Gewinn- und Verlustrechnung der Zweigniederlassung „Immaterieller Technologiewert/immaterieller Marketingwert" aufgeführt sind.

(303) In ähnlicher Weise unterbreitete Apple selbst im Rahmen des Vorbescheidsersuchens von 2007 den Vorschlag, dass seine irische Zweigniederlassung eine Vergütung für das geistige Eigentum von Apple erhalten sollte. Im Rahmen des Vorbescheids von 2007 wurden [1-5] % des Umsatzes der Zweigniederlassungen der irischen Zweigniederlassung von AOE unter der Bezeichnung „Vergütung für das geistige Eigentum“ (IP return) zugewiesen. ([234]) Dieser Vorschlag hätte Irish Revenue ein Hinweis darauf sein müssen, dass die irische Zweigniederlassung von AOE an der Entwicklung geistigen Eigentums bzw. einer Form der Verwaltung oder Kontrolle der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple beteiligt war.

(304) Vor diesem Hintergrund oblag es Irish Revenue, bei Vorlage der von Apple vorgeschlagenen Gewinnzuweisungsmethoden zur Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE in Irland zumindest zu bestätigen, dass den irischen Zweigniederlassungen dieser Unternehmen die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple nicht hätten zugewiesen werden dürfen, anstatt die unbegründete Annahme zu akzeptieren, dass diese Lizenzen Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind. In Anbetracht der Beteiligung der irischen Zweigniederlassungen am geistigen Eigentum von Apple hätte Irish Revenue Gewinne aus der Nutzung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple und die im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung entstandenen Kosten für die irischen Zweigniederlassungen nicht außer Acht lassen dürfen.

(305) Im Lichte dieser Erwägungen kommt die Kommission zu der Schlussfolgerung, dass es sich bei der Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple außerhalb Irlands nicht um eine Zuweisung handelte, die in einem Fremdvergleichskontext zwischen zwei selbstständigen Unternehmen hätte vereinbart werden können. Angesichts des Mangels an von den Verwaltungssitzen und/oder irischen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen hätten die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple zur Beschaffung, zur Herstellung, zum Verkauf und zum Vertrieb von Apple-Produkten außerhalb des amerikanischen Kontinents zu Steuerzwecken den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen.

(306) Angesichts dieser Schlussfolgerung ist auch die Behauptung Irlands zurückzuweisen, dass, da das geistige Eigentum von Apple, durch das die von ASI und AOE erfassten Gewinne erwirtschaftet wurden, sich außerhalb Irlands befindet, die Gewinne aus besagtem geistigen Eigentum im Einklang mit den Territorialitätsprinzip von den steuerpflichtigen Gewinnen in Irland abzuziehen sind. ([235]) Bei den von ASI und AOE erfassten Einnahmen handelt es sich in jedem Fall nicht um Lizenzerträge, sondern um Erträge aus Verkäufen, bei denen keine Vergütung des geistigen Eigentums in den Unternehmensabschlüssen herausgestellt wurde. In der Tat wurden die von ASI und AOE erfassten Einnahmen in den Abschlüssen dieser Unternehmen als Einnahmen aus dem Handelsgeschäft angegeben ([236]) und als solches (unter Abzug der Zinserträge) Irish Revenue gemeldet. Wie in Erwägungsgrund 278 erläutert, wurden ferner die gesamten Einnahmen der beiden Unternehmen (ausgenommen der Zinserträge) in den Jahresabschlüssen von ASI und AOE für die Jahre 2004-2008 als mit 12,5 % versteuerbar angegeben, was gemäß der von Irland bereitgestellten Einstufung Einnahmen aus dem Handelsgeschäft entspricht. ([237]) Wie weiter im selben Erwägungsgrund erklärt, wurde erst dann ein Abzug für „zu niedrigen Steuersätzen besteuertes Einkommen“ angewendet, was zu einer Senkung der effektiven Steuerverbindlichkeit der besagten Unternehmen in Irland führte, als die theoretische Körperschaftsteuerschuld für die gesamten Einnahmen beider Unternehmen unter Anwendung des Steuersatzes von 12,5 % für Einnahmen aus dem Handelsgeschäft ermittelt worden war. Dieser Umstand bestätigt, dass die betreffenden Einnahmen von Apple als Einnahmen aus dem Handelsgeschäft und nicht als Lizenzerträge angesehen wurden. ([238])

(307) Da weder ASI noch AOE außerhalb ihrer irischen Zweigniederlassungen physisch anwesend oder wirtschaftlich tätig sind ([239]), müssen die von ASI ausgeführte Tätigkeit der Beschaffung, des Verkaufs und des Vertriebs von Apple-Produkten außerhalb des amerikanischen Kontinents sowie die von AOE ausgeführte Tätigkeit der Herstellung von Computerprodukten für die Märkte außerhalb des amerikanischen Kontinents als Tätigkeiten angesehen werden, die vollständig von ihren jeweiligen irischen Zweigniederlassungen durchgeführt werden. Die Einnahmen von ASI und AOE stellen daher aktive Einnahmen aus dem Handelsgeschäft dar, die sich aus der

([234]) Siehe Erwägungsgrund 62.
([235]) Siehe beispielsweise die Cooke-Stellungnahme, Erwägungsgrund 194.
([236]) Siehe Erwägungsgrund 96.
([237]) Siehe Erwägungsgründe 103 und Abbildung 6-12,5 % wird in den Abschlüssen als der „Regelsteuersatz in Irland“ angegeben.
([238]) Auch wenn die theoretische Körperschaftsteuerschuld seit 2008 nicht mehr durch Anwendung eines Körperschaftsteuersatzes in Höhe von 12,5 % berechnet wird, sondern durch Anwendung eines Satzes von [1-5] %, wurde eine Anpassung für „zu niedrigen Steuersätzen besteuertes Einkommen“ im Nachhinein von der theoretischen Körperschaftsteuerschuld der Unternehmen abgezogen, um so, wie in der Zeit vor 2008, die effektive Steuerverbindlichkeit dieser Unternehmen in Irland zu erzielen. Der Steuersatz von [1-5] % wird in den Abschlüssen wie folgt erklärt: „Der Durchschnittssteuersatz für alle Hoheitsgebieten, in denen [ASI] tätig ist, beträgt ungefähr [1-5] %.“ Siehe Abbildung 7. Wie in Fußnote 198 erläutert, werden keine weiteren Angaben oder Klarstellungen dazu gemacht, wie Apple zu einem Durchschnittssteuersatz für ASI von [1-5] % gekommen ist. Es erscheint nicht möglich, den Steuersatz von [1-5] % mit durchschnittlichen Steuern in Steuergebieten in Einklang zu bringen, in denen ASI tätig ist, da ASI lediglich in Irland tätig ist.
([239]) Siehe Erwägungsgründe 281 ff.

Tätigkeit der Zweigniederlassung ergeben, da es keine Mitarbeiter gibt, die ein solches Einkommen außerhalb Irlands erwirtschaften könnten. ([240]) Mit anderen Worten hätten die Einnahmen, wie etwa die von ASI und AOE erfassten Einnahmen aus dem Handelsgeschäft, ganz oder teilweise nicht den Verwaltungssitzen dieser Unternehmen zugewiesen werden dürfen. Auch wenn diese Einnahmen als Erträge aus geistigem Eigentum hätten betrachtet werden können, versäumte es Irish Revenue dennoch zu untersuchen, welcher Anteil des resultierenden Restgewinns, der gegebenenfalls an die Verwaltungssitze übertragen wurde, einem lizenzertragsähnlichen Einkommen hätte zugeschrieben werden können.

c) **Beiträge von Apple Inc. zu FuE und zur Verwaltung der von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple haben keinen Einfluss auf die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE**

(308) Wie in Erwägungsgrund 275 erläutert, machen Irland und Apple zudem geltend, dass FuE sowie die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple in den Verwaltungssitzen von Apple in den USA zentriert sind und von dort aus gesteuert werden. Laut Aussage von Irland und Apple sind es diese Beiträge der Mitarbeiter von Apple Inc., die die Wirtschaftlichkeit von ASI und AOE antreiben, sodass Irish Revenue mit Recht Gewinne aus diesen Beiträgen vom zu versteuernden Gewinn der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE ausschloss. ([241])

(309) Die Kommission stimmt dieser Argumentation aus den in den Erwägungsgründen 310 bis 318 dargelegten Gründen nicht zu.

(310) Auch wenn ASI, AOE und Apple Inc. Teile desselben Konzerns sind, handelt es sich um drei gesonderte Rechtspersönlichkeiten; jegliche konzerninterne Geschäfte zwischen diesen Einheiten unterliegen somit Verrechnungspreisregelungen. ([242]) Beispielsweise wurde die Vergütung von Apple Inc. durch ASI und AOE für die Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple in der Vereinbarung über die Kostenteilung festgelegt ([243]), während die Vergütung von Apple Inc. durch ASI und AOE für Marketingdienstleistungen in der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung festgesetzt wurde ([244]). Allerdings decken die beanstandeten Steuervorbescheide diese oder andere konzerninterne Geschäftsvorfälle, an denen AOE einerseits und Apple Inc. andererseits möglicherweise beteiligt sind, nicht ab. Anders ausgedrückt: Die beanstandeten Steuervorbescheide behandeln nicht die Frage, ob die Vereinbarung über die Kostenteilung bzw. die Marketing-Dienstleistungsvereinbarung fremdvergleichskonform umgesetzt oder eher die allgemeinen Bedingungen dieser Vereinbarungen als selbstverständlich angesehen wurden, d. h. anhand dieser Vorbescheide erfolgt keine Billigung der Verrechnungspreisregelung zwischen diesen drei Einheiten für beispielsweise FuE und die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple oder von Marketingdienstleistungen. Die beanstandeten Steuervorbescheide betreffen lediglich die Zuweisung der Gewinne von ASI und AOE an ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen.

(311) Gemäß den Bedingungen der Vereinbarung über die Kostenteilung bezahlen ASI und AOE die ([245]) Apple Inc. für die von Apple Inc. (oder anderen Konzernunternehmen) sichergestellten FuE-Aktivitäten im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple. Daher ist es die Vereinbarung über die Kostenteilung, die zwischen ASI und AOE auf der einen Seite und Apple Inc. auf der anderen Seite geschlossen wurde, die den Kosten- und Umsatzanteil bezüglich der Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple für jede Vertragspartei bestimmt. Im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung werden die Kosten für FuE im Zusammenhang mit den Produkten von Apple unter Apple Inc., ASI und AOE entsprechend des prozentualen Anteils am Umsatz, der in ihren jeweiligen Hoheitsgebieten erzielt wurde, aufgeteilt. ([246]) In der Tat entfällt den Abschlüssen von ASI zufolge der größte Anteil der Betriebsaufwendungen von ASI auf den Posten „Forschung und Entwicklung". ([247]) In den Jahren 2013 und 2014 zahlte ASI beispielsweise [2,0-2,5] Milliarden USD bzw. [4,0-4,5] Milliarden USD für die Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple. ([248]) Im Zeitraum 2010-2014 finanzierten ASI und AOE zusammen mehr als die Hälfte der FuE-Kosten im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple; im selben Zeitraum wurden dagegen weniger als die Hälfte dieser Kosten von Apple Inc. finanziert. Mit anderen Worten vergüteten ASI und AOE Apple Inc. für die Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple durch die Vereinbarung über die Kostenteilung, deren Kosten sich auf die Gesamtrentabilität von ASI und AOE auswirken.

([240]) Siehe Erwägungsgrund 112.
([241]) Siehe beispielsweise Schreiben Irlands vom 29. Januar 2016, S. 25; Schreiben von Apple vom 4. Mai 2015, S. 5 sowie Schreiben von Apple vom 18. Februar 2016, S. 5.
([242]) In gleicher Weise wird die Vergütung von ADI für die Vertriebsdienstleistungen, die ASI bereitgestellt werden, in der Vertriebsvereinbarung zwischen diesen beiden verbundenen Konzernunternehmen festgelegt. siehe Erwägungsgrund 134.
([243]) Siehe Abschnitt 2.5.4 dieses Beschlusses.
([244]) Siehe Erwägungsgrund 133.
([245]) In der Vereinbarung über die Kostenteilung zusammenfassend „der internationale Teilnehmer" genannt, siehe Erwägungsgrund 122.
([246]) Siehe Erwägungsgrund 121.
([247]) Siehe Abbildung 4.
([248]) Siehe Erwägungsgrund 121.

(312) Oder um es anders zu formulieren: Apple hat demnach entschieden, auf welche Art und Weise die Aktivitäten im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple, die einerseits von Apple Inc. und andererseits von ASI und AOE durchgeführt werden, sowie ihr Beitrag zum Wert dieses geistigen Eigentums zu bewerten sind und diese Bewertung entsprechend umgesetzt. Dies ist das Ergebnis der Vereinbarung über die Kostenteilung, wobei jedes Unternehmen sich an den Gesamtkosten im Zusammenhang mit der Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple auf der Grundlage von eigenständig von Apple beschlossenen Zuteilungsbedingungen beteiligt. Die gewählte Bedingung bestand in der Zuteilung der Kosten im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple im Verhältnis zum Umsatz jedes Unternehmens; der Großteil der FuE-Entwicklungskosten war demnach von ASI und AOE zu tragen. Der Vergütung der von Apple Inc. ausgeübten FuE-Aktivitäten im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum von Apple wurde somit bereits durch die Zuteilung der Entwicklungskosten auf der Grundlage der relevanten Verkäufe jeder an der Vereinbarung über die Kostenteilung beteiligten Partei Rechnung getragen, da dies die von Apple gewählte Basis für die Zuweisung des Anteils am geistigen Eigentum von Apple an die einzelnen Unternehmen darstellte. Folglich ist der Gewinn der einzelnen Unternehmen — Apple Inc., ASI und AOE — die Differenz zwischen den Verkäufen und sämtlichen relevanten Kosten, einschließlich den jährlichen Zahlungen für die Entwicklung des geistigen Eigentums von Apple wie in der Vereinbarung über die Kostenteilung festgelegt.

(313) Durch den Verweis auf die in den USA ausgeübten Aktivitäten im Zusammenhang mit FuE und der Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple scheint es, als ob sich Irland und Apple auf das Vorhandensein von nicht vergüteten Beiträgen von Apple Inc. zum Vorteil von ASI und AOE bezieht, die über die vergüteten Aktivitäten, die im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung und die Marketing-Dienstleistungsvereinbarung von Apple Inc. durchgeführt wurden, hinausgehen, da in den Abschlüssen von ASI bzw. AOE sonst nichts darauf schließen lässt, dass Apple Inc. eine zusätzliche Vergütung für FuE und die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple erhalten hat. Das Vorhandensein solcher nicht vergüteten Beiträge kann sich jedoch nicht auf die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE auswirken. Wie in Erwägungsgrund 271 erläutert, besitzen die Verwaltungssitze von ASI und AOE einerseits und ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen andererseits keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie sind vielmehr Teil einer und derselben Rechtspersönlichkeit, die Inhaber der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple ist, und es ist diese Rechtspersönlichkeit, für die Apple Inc. diese vermeintlichen nicht vergüteten Beiträge als Ganzes geleistet hat. Während die Vergütung von Apple Inc. durch ASI und AOE für den Beitrag von Apple Inc. im Zusammenhang mit FuE und der Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple die Gesamtrentabilität von ASI und AOE beeinflussen könnte und dies in der Tat auch tut, kann sie demzufolge keine Auswirkungen auf die nachfolgende Zuweisung dieser Gewinne innerhalb von ASI und AOE und somit auf die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE haben.

(314) Anders ausgedrückt: Auch wenn solche Zusatzbeiträge die Gesamtrentabilität von ASI und AOE beeinflussen könnten, wenn sie tatsächlich durchgeführt und effektiv bepreist würden, was nicht der Fall war, können sie sich nicht auf die nachfolgende Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE auswirken. Dies ist auf den Umstand zurückzuführen, dass die für diese Beiträge von ASI und AOE gezahlten Kosten von diesen Unternehmen als Ganzes getragen werden würden (und nicht nur von den Verwaltungssitzen der irischen Zweigniederlassungen) und entsprechend die Gesamtrentabilität der Unternehmen gemindert werden würde. Allerdings wäre erst nach Abzug dieser Kosten von diesem Gewinn der verbleibende Gewinn von ASI und AOE zwischen den Verwaltungssitzen und ihren jeweiligen irischen Zweigniederlassungen zu Steuerzwecken zuzuweisen. In gleicher Weise wirkt sich die Tatsache, dass Apple Inc. im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung bzw. der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung FuE sicherstellt und Marketingkampagnen zugunsten von ASI und AOE gestaltet, auf die Gesamtrentabilität von ASI und AOE aus; dieser Umstand ist jedoch für die Zuweisung der von ASI und AOE erfassten Gewinne an ihre Verwaltungssitze und ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen nicht relevant. Irlands Argument, dass der von den Apple-Produkten generierte Wert kostenintensiver Investitionen bedarf, könnte sehr wohl richtig sein ([249]); was aber die Beiträge von ASI und AOE zu diesen Investitionen angeht, sind sie von der Vereinbarung über die Kostenteilung und der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung abgedeckt und die Gewinnzuweisung innerhalb dieser Unternehmen bleibt unberührt.

(315) Da in den Abschlüssen von ASI bzw. AOE nichts darauf schließen lässt, dass Apple Inc. für FuE und die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple über die Vereinbarung über die Kostenteilung hinaus vergütet wurde ([250]), ist das Argument, dass die von Apple Inc. in Bezug auf FuE und die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple geleisteten Beiträge die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE beeinflussen, in jedem Fall unbegründet. Irland und Apple präsentieren scheinbar nichts weiter als eine abstrakte Behauptung von Apple Inc. bezüglich der Gewinne anderer Rechtspersönlichkeiten (ASI und AOE), was über die vertraglichen Regelungen der Vereinbarung über die Kostenteilung bzw. der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung sowie über den Umfang der Gewinnzuweisung hinaus geht.

([249]) Siehe Erwägungsgrund 201.
([250]) Siehe Erwägungsgrund 313.

(316) Irland macht geltend, dass die von ASI und AOE geleisteten Zahlungen für die Beiträge von Apple Inc. den Verwaltungssitzen zuzuschreiben seien und verweist in diesem Zusammenhang auf die Zahlungen im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung bzw. der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung. ([251]) Selbst unter der Annahme, dass Zahlungen im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung und der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung Einfluss auf die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE hätten, was die Kommission bestreitet ([252]), gibt es keinen ersichtlichen Grund, weshalb diese Zahlungen den Verwaltungssitzen statt den irischen Zweigstellen zugewiesen werden sollten. Was die Vereinbarung über die Kostenteilung und die Marketing-Dienstleistungsvereinbarung betrifft, wird in den Bedingungen dieser Vereinbarungen nicht zwischen den Verwaltungssitzen und den irischen Zweigniederlassungen unterschieden. Davon ist auszugehen, da sie aus vertraglicher Perspektive Teil ein und derselben Rechtspersönlichkeit sind. Wenn und soweit in diesen Vereinbarungen eine Adresse für ASI und AOE angegeben wird, ist es stets die der irischen Zweigniederlassungen. ([253]) Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die von Apple Inc. zugunsten von ASI und AOE geleisteten Beiträge möglicherweise Einfluss auf die Gewinnzuweisung innerhalb ASI und AOE haben, bestehen dennoch keine Anhaltspunkte dafür, dass Apple Inc. in Ermangelung der Verwaltungssitze nicht dieselben Beiträge zugunsten der irischen Zweigniederlassungen geleistet hätte, insbesondere da die Verwaltungssitze in Anbetracht der Tatsache, dass sie physisch nicht existieren und keine Mitarbeiter beschäftigen, scheinbar keinen Nutzen aus diesen Beiträgen ziehen. In Erwägungsgrund 281 bis 290 wurde festgestellt, dass die Verwaltungssitze aufgrund ihrer eingeschränkten Tätigkeit in Form von Vorstandssitzungen sich nicht an FuE beteiligen und auch nicht beteiligen können. Diese wäre in der Tat unmöglich, da die Verwaltungssitze weder über physische Präsenz noch über Mitarbeiter verfügen. Wie in den Erwägungsgründen 295 bis 304 erwähnt, scheinen die irischen Zweigniederlassungen sich dagegen an Aktivitäten zu beteiligen, die der unmittelbaren oder mittelbaren Unterstützung des geistigen Eigentums von Apple dienen, und Apple hat sie in der Vergangenheit auch dementsprechend behandelt. Selbst unter der Annahme, dass Apple Inc. nicht vergütete Beiträge zugunsten von ASI und AOE geleistet hat und dass diese nicht vergüteten Beiträge als die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE beeinflussender Faktor hätten angesehen werden können, hätten diese Beiträge folglich den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen.

(317) Irland und Apple behaupten ferner, dass das Risiko durch Konzernrichtlinien, die in den USA ausgearbeitet werden, übernommen und für ASI und AOE begrenzt wird. Konzernrichtlinien dienen allerdings der Begrenzung konzernspezifischer Risiken und der Einrichtung von Koordinierungsverfahren, d. h. der Konzern selbst kann solche Konzernrichtlinien von seinen Tochtergesellschaften verlangen, anstatt dass seine Tochtergesellschaften von solchen Richtlinien profitieren. Zudem kann ein Regelwerk, sei es in der Form eines Schriftstücks, eines Prozesses oder einer Unternehmenssoftware, nicht so dargestellt werden, als dass es in Ermangelung von Personal ein Unternehmensrisiko übernimmt. Wie in Erwägungsgrund 290 erläutert, sollte einem Unternehmensteil, der für das Management, die Kontrolle und die Überwachung einer Funktion oder eines Risikos ungeeignet ist, dieses Risiko zu Steuerzwecken nicht zugewiesen werden.

(318) Abschließen kann die Kommission das Argument von Irland und Apple, dass der aus den von Mitarbeitern von Apple Inc. geleisteten Beiträgen erzielte Gewinn von ASI und AOE nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE ausgenommen werden sollte, nicht annehmen, da die angeblichen Beiträge der Mitarbeiter von Apple Inc. im Bereich FuE und Verwaltung der von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple keinen Einfluss auf die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE haben können.

d) **Schlussfolgerung: Die beanstandeten Steuervorbescheide führten zu einer Senkung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE in Irland**

(319) Wie in Erwägungsgrund 305 festgestellt, hätten die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple nicht außerhalb von Irland zugewiesen werden dürfen, sondern hätten den irischen

([251]) Siehe Erwägungsgrund 133.
([252]) Siehe Erwägungsgrund 314.
([253]) Wenn und sofern in den verschiedenen Fassungen der Vereinbarung über die Kostenteilung eine Adresse für ASI und AOE angegeben wurde, handelte es sich dabei stets um eine Adresse in Irland. In der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung ist Folgendes vorgesehen: „Alle Mitteilungen, Wahlen, Angebote, Annahmen und Forderungen, die nach dieser Vereinbarung zugelassen sind bzw. beantragt werden dürfen, sind schriftlich […] unter folgender Anschrift an die Partei zu richten:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Zu Händen: Rechtsabteilung
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Zu Händen: Controller“
Siehe Marketing-Dienstleistungsvereinbarung, S. 6.

Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen. In der Folge hätten die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, wenn es sich bei ihnen um separate und unabhängige Unternehmen handeln würde, die unter denselben oder ähnlichen Bedingungen dieselben oder ähnliche Tätigkeiten ausüben, aus der Sicht ihrer eigenen Rentabilität nicht akzeptiert, dass sämtliche Gewinne von ASI und AOE über einen bestimmten Gewinnaufschlag hinaus auf reduzierter Kostenbasis außerhalb Irlands zugewiesen werden. Stattdessen hätten sämtliche Gewinne aus Vertriebsaktivitäten, außer den Zinserträgen, die von ASI und AOE unter normalen Marktbedingungen erzielt wurden ([254]), den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen werden müssen.

(320) Aus dem Umstand, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme akzeptierte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, ergibt sich eine erhebliche Senkung des jährlich zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE in Irland, welches die Steuerbemessungsgrundlage für die Erhebung der Körperschaftsteuer gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland bildet. Daher kann nicht behauptet werden, dass die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.

(321) Abschließend lässt sich sagen, dass Irish Revenue durch die Billigung von Gewinnzuweisungsmethoden, die sich auf diese unbegründete Annahme stützen, ASI und AOE einen Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschaffte, und zwar in Form einer Senkung ihres jeweiligen jährlich zu versteuernden Gewinns. Es handelte sich um einen selektiven Vorteil, da er zu einer Senkung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen führte, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben, die anschließend zum selben allgemeinen Körperschaftsteuersatz wie das lokal erzielte Einkommen von ASI und AOE versteuert werden.

(322) Eine ähnliche Schlussfolgerung wird in Anlehnung an den Authorised OECD Approach zur Betriebsstättengewinnermittlung gezogen. ([255]) Auch wenn der OECD-Betriebsstättenbericht aus dem Jahr 2010 vom OECD-Rat nach Ausstellung der beanstandeten Steuervorbescheide im Jahr 1991 und 2007 gebilligt wurde, beruft sich die Kommission auf dieses unverbindliche Leitliniendokument, wie in Erwägungsgrund 255 erläutert, lediglich als weiteren Anhaltspunkt dafür, dass die durch diese Vorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einem Ergebnis führen, das von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. In der Tat stehen den Steuerverwaltungen und nationalen Unternehmen keine weiteren Alternativen und umfassenden Analysen zu Gewinnaufteilungsmethoden zur Verfügung, um ihnen dabei zu helfen, fremdvergleichskonforme Bedingungen für konzerninterne und zwischenbetriebliche Geschäfte zu schaffen. Diese Anweisungen standen in ähnlicher Form bereits 2008 zur Verfügung ([256]) — die ersten von der OECD veröffentlichten Leitlinien zur Gewinnverteilung an Betriebsstätten stammen aus dem Jahr 1993 ([257]) — und die im OECD-Betriebsstättenbericht aus dem Jahr 2010 dargelegten Erwägungen beziehen sich auf die Anwendung von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens auf konkrete Situationen.

(323) Gemäß dem Authorised OECD Approach sollte als erster Schritt des Gewinnzuweisungsverfahrens und als objektives Mittel zur Zuweisung der eingesetzten Vermögenswerte, der wahrgenommenen Funktionen und der übernommenen Risiken zwischen einem Verwaltungssitz und seiner Betriebsstätte auf die physische Präsenz der Mitarbeiter bzw. Personen zurückgegriffen werden, die im Namen des Unternehmens in den Verwaltungssitzen und den Betriebsstätten Funktionen durchführen. Dies ist dadurch gerechtfertigt, dass wenig Unklarheit in Bezug auf die physische Präsenz von Mitarbeitern bzw. Personen besteht, die im Namen des Unternehmens Funktionen durchführen. Im Falle von ASI und AOE sollten im ersten Schritt sämtliche Vermögenswerte, Funktionen und Risiken, einschließlich der Lizenzen des geistigen Eigentums für die Beschaffung, die Herstellung, den Verkauf und den Vertrieb von Apple-Produkten außerhalb des amerikanischen Kontinents, den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden, da diese Unternehmen über keine Mitarbeiter oder Personen verfügen, die mit Ausnahme des passiven Liquiditätsmanagements, das vom Vorstand nach Breaburn ausgelagert wurde, außerhalb dieser Zweigniederlassungen keine Funktionen im Namen dieser Unternehmen durchführen. Zudem wird in den Erwägungen des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 in Bezug auf immaterielle Vermögenswerte präzisiert, dass, wenn es um das wirtschaftliche Eigentum von immateriellen Werten geht, es die unterhalb der Führungsebene getroffene aktive Entscheidung ist, die für die Zuweisung der Eigentumsrechte maßgebend ist. ([258]) Die Verwaltungssitze von ASI und AOE verfügen nicht über Mitarbeiter unterhalb der Führungsebene.

([254]) Siehe Erwägungsgrund 291.
([255]) Siehe Erwägungsgründe 86 bis 89.
([256]) Siehe *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, vom 17. Juli 2008, genehmigt vom OECD-Rat.
([257]) Siehe *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation Nr. 5, OECD, Paris, 1994; gedruckt in Ausgabe II der Loseblattfassung des OECD-Musterabkommens auf Seite R(13)-1, genehmigt vom OECD-Rat am 26. November 1993.
([258]) Siehe Erwägungsgründe 90 und 91.

(324) Was den zweiten Ad-hoc-Bericht vom zweiten [Steuerberater von Apple] ([259]) betrifft, der von Apple als Nachweis für die Anwendung des Authorised OECD Approach auf diesen Fall vorgelegt wurde, stimmen die zwei Schritte des Authorised OECD Approach, wie sie von [Steuerberater von Apple] dargelegt werden, mit den zwei Schritten des OECD-Ansatzes, wie sie in den Erwägungsgründen 86 bis 89 ausgeführt sind, nicht überein. Insbesondere wird in diesem Bericht, genauso wenig wie in den beanstandeten Steuervorbescheiden, nicht die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple an die Verwaltungssitze von ASI und AOE hinterfragt. Stattdessen wird der erste Schritt des Authorised OECD Approach von [Steuerberater von Apple] als Analyse im Zusammenhang mit einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten präsentiert und nicht als Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken zwischen den Verwaltungssitzen von ASI und AOE und ihren jeweiligen irischen Zweigniederlassungen, wie im Authorised OECD Approach gefordert. ([260]) Eine weitere Fehldeutung des Authorised OECD Approach findet sich im PwC-Ad-hoc-Bericht; dort wird der erste Schritt dieses Ansatzes als Funktionsanalyse dargestellt, die Zuweisung von Vermögenswerten und Risiken für diesen ersten Schritt jedoch nicht als relevant oder erforderlich erachtet.

8.2.2.3. *Ergänzende Argumentation: Unterbewertung des zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE aufgrund falscher methodischer Entscheidungen, die den einseitigen, mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zugrunde liegen*

(325) Unbeschadet der Bewertung in Abschnitt 8.2.2.2 gelangt die Kommission in einer ergänzenden Argumentation zu der Auffassung, dass, selbst wenn Irish Revenue zu Recht die unbegründete Annahme akzeptiert hätte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, was die Kommission bestreitet, die Gewinnzuweisungsmethoden, die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligt wurden und sich auf diese Annahme stützen, dennoch zu einem Ergebnis führen, das von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. Insbesondere vertritt die Kommission die Auffassung, dass diese Methoden das jährlich zu versteuernde Einkommen von ASI und AOE in Irland unterbewerten, da sie sich auf falsche methodische Entscheidungen gründen. Diese falschen Entscheidungen haben eine Senkung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen zur Folge, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben.

(326) Das mit der Prüfung in den Erwägungsgründen 327 bis 360 verfolgte Ziel ist nicht, eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Funktionen der irischen Zweigniederlassungen zu ermitteln. In Anbetracht der in Abschnitt 8.2.2.2 angeführten Argumentation ist die Kommission nicht der Auffassung, dass Irish Revenue die unbegründete Annahme, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, also die Annahme, auf die sich die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnaufteilungsmethoden stützen, zu Recht akzeptiert hat. Der Zweck dieser Bewertung ist es vielmehr zu zeigen, dass, auch wenn Irish Revenue zu Recht diese unbegründete Annahme akzeptiert hätte, mehrere der methodischen Entscheidungen, die diesen Methoden zugrunde liegen, dennoch ein steuerpflichtiges Einkommen von ASI und AOE in Irland zum Ergebnis gehabt hätten, das von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. Anders ausgedrückt: Durch die Billigung dieser Methoden ist in jedem Fall (auch im Rahmen dieser ergänzenden Argumentation) davon auszugehen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne des Artikels 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen.

(327) Insbesondere ist die Kommission der Auffassung, dass die folgenden methodischen Entscheidungen, die den einseitigen, mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zugrunde liegen, von einem marktbasierten Ergebnis abweichen: i) die Entscheidung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE hinsichtlich des Schwerpunkts der einseitigen Gewinnzuweisungsmethoden, ii) die Auswahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator und iii) die Höhe der akzeptierten Vergütung.

a) **Ungerechtfertigte Entscheidung der irischen Zweigniederlassungen hinsichtlich des Schwerpunkts der einseitigen Gewinnzuweisungsmethode**

(328) Bei Anwendung direkter Verrechnungspreismethoden, wie etwa der Preisvergleichsmethode, zur Festlegung des Preises eines konzerninternen Geschäftsvorfalls wird das Ergebnis gleichermaßen für beide beteiligten Parteien

([259]) Siehe Erwägungsgrund 210.
([260]) Der Bericht scheint weitere Ungenauigkeiten zu enthalten: Es wird angegeben, dass die irische Zweigniederlassung keinerlei Marketingtätigkeiten ausübt, was von Irland und Apple widerlegt wird.

wiedergegeben. Bei Anwendung einseitiger indirekter Verrechnungspreismethoden, wie der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, konzentriert sich die Verrechnungspreisanalyse lediglich auf die Aktivitäten, die von einer an dem konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Partei (im Folgenden „das untersuchte Unternehmen") wahrgenommen werden, und nicht auf separate identifizierbare Geschäftsvorfälle und deren Preise. Bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ist es daher erforderlich, das untersuchte Unternehmen auszuwählen, für das es möglich ist, die von diesem Unternehmen in dem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielte Nettomarge an der von vergleichbaren unabhängigen Unternehmen in konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielten Nettomarge zu messen. ([261]) Um die Zuverlässigkeit der Schätzung der fremdvergleichskonformen Vergütung für diesen Geschäftsvorfall zu gewährleisten, ist es daher wesentlich, dass die Auswahl des untersuchten Unternehmens die bestmögliche ist.

(329) Bei einseitigen mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden, die der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ähneln, finden lediglich die Aktivitäten der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE Berücksichtigung. ([262]) In den beanstandeten Steuervorbescheiden wird demnach die Auswahl der irischen Zweigniederlassungen als das „untersuchte Unternehmen" angenommen. In ähnlicher Weise werden die irischen Zweigniederlassungen sowohl im PwC-Ad-hoc-Bericht als auch im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] als untersuchtes Unternehmen identifiziert. Die Auswahl der irischen Zweigniederlassungen als das „untersuchte Unternehmen" stützt sich auf die unbegründete Annahme, dass die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE im Vergleich zu ihren jeweiligen Verwaltungssitzen die „weniger komplexe Funktion" durchführen, da die Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple zu Steuerzwecken Letzteren zugewiesen worden waren. Der Umstand, dass die irischen Zweigniederlassungen als das untersuchte Unternehmen ausgewählt wurden, impliziert gleichermaßen, dass die Aktivitäten der Verwaltungssitze als komplexer angesehen werden.

(330) Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode werden häufig Einheiten, die beispielsweise einem Risiko ausgesetzt sind oder über eigene immaterielle Güter verfügen, als die Einheiten ausgewählt, die die komplexere Funktion wahrnehmen. ([263]) In diesem Zusammenhang ist es wichtig klarzustellen, dass allein der Besitz immaterieller Vermögenswerte nicht unbedingt bedeutet, dass der Eigentümer der immateriellen Vermögenswerte eine komplexe Funktion ausübt. Selbst wenn die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple außerhalb Irlands hätten zugewiesen werden sollen, was die Kommission bestreitet, sollte die Auswahl der irischen Zweigniederlassungen als die Unternehmen, die die weniger komplexe Funktion ausüben, demnach auf Grundlage eines Vergleiches der von diesen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen mit den Funktionen, die von den jeweiligen Verwaltungssitzen ausgeübt werden, und nicht aufgrund dieser bloßen Annahme erfolgen.

(331) Wie in Erwägungsgrund 281 erläutert, beschränken sich die Aktivitäten der Verwaltungssitze auf die Vorstandssitzungen der beiden Unternehmen. Die Vorstandssitzungen der beiden Unternehmen werden in den Protokollen festgehalten und wie in den Zusammenfassungen dieser Protokolle in Tabelle 4 und Tabelle 5 sowie den Beschreibungen in den Erwägungsgründen 127 und 129 nachgewiesen, lassen diese Protokolle auf keinerlei komplexe Aktivitäten schließen, die auf Ebene der Verwaltungssitze von ASI und AOE ausgeübt werden. Gemäß diesen Protokollen beschäftigen sich die Vorstandssitzungen vorwiegend mit Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Finanzmanagement, wie etwa dem Beziehen und Auszahlen von Dividenden. Die Verwaltungssitze scheinen vor allem keinerlei aktive und kritische Rollen in Bezug auf FuE oder die Verwaltung des geistigen Eigentums von Apple, wie in den Erwägungsgründen 281 bis 293 dargelegt, wahrzunehmen, noch scheinen sie dazu imstande zu sein.

(332) Wie in den Erwägungsgründen 296 bis 304 ausgeführt, umfassten dagegen die Funktionen der irischen Zweigniederlassungen, so wie sie Irish Revenue präsentiert wurden, Funktionen, für die die Nutzung dieser Lizenzen kritisch war, und es waren Anzeichen dafür vorhanden, dass diese Zweigniederlassungen in der Tat Funktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum sicherstellten, die beim Aufbau des Markenbewusstseins und der Markenbekanntheit in der EMEIA-Region von entscheidender Bedeutung waren.

(333) Angesichts der eingeschränkten Kapazität der Verwaltungssitze zur Risikokontrolle verglichen mit dem Umfang der Aktivitäten ihrer jeweiligen irischen Zweigniederlassungen hatte die Auswahl der irischen Zweigniederlassungen als die überprüfte, weniger komplexe am Geschäftsvorfall beteiligte Partei ein jährlich zu versteuerndes

([261]) Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Die Wahl des untersuchten Unternehmens sollte mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen das, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden sind, was heißt, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln wird."

([262]) Irland macht geltend, dass sich dies aus der Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 ergibt, wobei lediglich die Aktivitäten in den irischen Zweigniederlassungen zu berücksichtigen sind.

([263]) Siehe Erwägungsgrund 94.

Einkommen von ASI und AOE in Irland zum Ergebnis, das von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. In der Folge wird durch die Annahme der Gewinnzuweisungsmethoden auf Grundlage dieser Entscheidung durch Irish Revenue die jährliche Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben, gemindert. Daher ist davon auszugehen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen.

b) **Ungeeignete Wahl des Gewinnindikators**

(334) Selbst wenn die irischen Zweigniederlassungen berechtigterweise als die Unternehmen betrachtet würden, die die „weniger komplexe Funktion" ausüben, und daher korrekterweise als das untersuchte Unternehmen für die einseitigen Gewinnzuweisungsmethoden, die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligt worden waren, ausgewählt worden wäre, was die Kommission bestreitet, führen die für diese Methoden gewählten Gewinnindikatoren zu keiner zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.

(335) Der für die Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode, wie etwa der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, gewählte Gewinnindikator soll die Funktionen widerspiegeln, die von dem untersuchten Unternehmen, das in den beanstandeten Steuervorbescheiden als die irischen Zweigniederlassungen akzeptiert wird, im konzerninternen Geschäftsvorfall durchgeführt werden. Der Gewinnindikator zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE für die von diesen Unternehmen wahrgenommenen Funktionen, der von Apple vorgeschlagen und von Irish Revenue in den Steuervorbescheiden von 1991 und 2007 gebilligt wurde, sind die Betriebsaufwendungen; im Falle von AOE wird dieser Indikator seit dem Vorbescheid von 2007 mit einem prozentualen Anteil am Umsatz kombiniert. Da die beiden Zweigniederlassungen verschiedene Funktionen ausüben, wird die Kommission die Funktionen jeder Zweigniederlassung separat untersuchen, um zu bestimmen, ob die Wahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator in beiden Fällen angemessen war.

(336) Die irische Zweigniederlassung von ASI wurde Irish Revenue von Apple als das Unternehmen präsentiert, das vorwiegend Aktivitäten im Zusammenhang mit der Beschaffung, dem Verkauf und dem Vertrieb ausübt. In der Regel werden Betriebsaufwendungen bei Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko als Gewinnindikator gewählt. ([264]) Allerdings kann die irische Zweigniederlassung von ASI aus den in den Erwägungsgründen 337, 338 und 339 dargelegten Gründen nicht als Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko betrachtet werden.

(337) Zuerst übernimmt ASI das Umsatzrisiko, was 2014 bei [67,5-68] Milliarden USD lag. In Ermangelung einer physischen Präsenz und aufgrund fehlender Mitarbeiter und der daraus folgenden Unfähigkeit der Risikoübernahme des Verwaltungssitzes von ASI ist davon auszugehen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI die betreffenden Risiken übernimmt. Die Verwendung der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator spiegelt dieses Risiko nicht wider, da die Betriebsaufwendungen der irischen Zweigniederlassungen von ASI im Zeitraum, in dem die beanstandeten Steuervorbescheide gültig waren, relativ stabil blieben. Der Umsatz von ASI dagegen stieg im gleichen Zeitraum erheblich an. Diese Dekorrelation zwischen den Betriebsaufwendungen und dem Umsatz stellt die Angemessenheit der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns von ASI infrage. ([265])

([264]) Im Ad-hoc-Bericht [des Steuerberaters von Apple] scheint der Umsatz nicht als angemessener Gewinnindikator für Vertriebsaktivitäten angesehen zu werden. Diesem Bericht zufolge wäre in diesem Fall die Wahl des Umsatzes nur für auf Logistik beschränkte Vertriebsaktivitäten angemessen; ASI führt jedoch wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Kundenbetreuung aus und bietet Garantien auf alle verkauften Waren. Siehe *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Steuerberater von Apple], 30. April 2008, in denen der Steuerberater von Apple angibt, dass „[der Steuerberater von Apple] der Meinung ist, dass in einigen Fällen bei stark integrierten Konzernen, in denen die Verkaufstätigkeit vorwiegend auf regionaler oder globaler Ebene ausgeübt wird, und die Funktion der Vertriebsgesellschaft größtenteils logistischer Natur ist, für die Verwendung einer Berry-Ratio argumentiert werden kann." Siehe auch *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Steuerberater von Apple], 30. April 2008, in denen der Steuerberater von Apple angibt, dass „[der Steuerberater von Apple] die Auffassung der [OECD-] Arbeitsgruppe annimmt, dass die Berry-Ratio nur zur Vergütung von Verkaufstätigkeiten verwendet werden sollte und dass ein umsatzbezogener Indikator angemessener sei, außer in vergleichbaren Situationen, in denen voneinander unabhängige Beteiligte, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz arbeiten, eine andere Vereinbarung getroffen haben." Der Ausdruck „OECD-Arbeitsgruppe" bezeichnet die Arbeitsgruppen innerhalb der OECD, die grundsätzlich aus Vertretern der Mitgliedstaaten bestehen und sich mit spezifischen Themen, wie etwa mit Verrechnungspreisen, beschäftigen.

([265]) Erwägungsgrund 67 des Einleitungsbeschlusses: „In der Tat … stieg der Umsatz von ASI im Zeitraum 2009-2012 um 415 % auf 63,9 Mrd. USD an. Parallel zum steuerpflichtigen Einkommen stiegen im selben Zeitraum die Betriebsaufwendungen … um [15-20] %."

(338) Zweitens bietet ASI Garantien auf sämtliche Waren, die in der EMEIA-Region verkauft werden. Diese Garantien stellten die wichtigste Verbindlichkeit in der Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten von ASI auf ADI im Zusammenhang mit dieser Region dar. ([266]) In Ermangelung einer physischen Präsenz und aufgrund fehlender Mitarbeiter und der daraus folgenden Unfähigkeit der Risikoübernahme des Verwaltungssitzes von ASI ist davon auszugehen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI die Verbindlichkeit schuldet. Allerdings spiegelt die Wahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator nicht dieses Risikoniveau wider, da die Betriebsaufwendungen, wie in Erwägungsgrund 336 erläutert, im Allgemeinen bei Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko als Gewinnindikator verwendet werden. ([267])

(339) Drittens ist ASI zur Sicherstellung seiner Vertriebsfunktion systematisch von Drittanbietern ([268]) abhängig. Tatsächlich setzt sich der von ASI erzielte Umsatz zu einem großen Teil aus Waren zusammen, die niemals physisch in Irland gehandhabt werden. Das getragene Risiko im Zusammenhang mit nicht in Irland gehandhabten Produkten würde besser im Gesamtumsatz erfasst werden als in den Betriebsaufwendungen, da, auch wenn die Zahlungen für ausgelagerte Dienstleistungen möglicherweise in den Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung abgebildet werden, dieser Betrag eine Vergütung für den Drittanbieter der Dienstleistungen umfassen würde und nicht die Kosten, die sich aus dieser Tätigkeit ergeben, als solche widerspiegelt. Dennoch sind die Betriebsaufwendungen von ASI nicht ausreichend detailliert, um Komponenten der Betriebsaufwendungen wie Zahlungen für ausgelagerte Kosten oder Personalkosten zu ermitteln. ([269])

(340) Aus den in den Erwägungsgründen 337, 338 und 339 angeführten Gründen gibt die Wahl der Betriebsaufwendungen, anstatt des Umsatzes, als Gewinnindikator die getragenen Risiken sowie die von der irischen Zweigniederlassung von ASI ausgeübten wesentlichen Funktionen nicht ausreichend wieder. Diese Gründe gelten gleichermaßen für die Verwendung der Berry-Ratio in den beiden Ad-hoc-Berichten von PwC und [dem Steuerberater von Apple]. Die Berry-Ratio wird außerdem als Finanzkennzahl zur Schätzung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für Vertriebsunternehmen mit eingeschränktem Risiko verwendet. ([270]) Die Berry-Ratio stellt eine Rendite auf die Mehrwertfunktionen eines Unternehmens dar und es wird angenommen, dass diese Funktionen in den Betriebsaufwendungen erfasst werden. Da der Nenner der Berry-Ratio die Betriebsaufwendungen sind, handelt es sich bei der Verwendung der Betriebsaufwendungen im Rahmen der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode und der Anwendung der Berry-Ratio in der Praxis um nicht mehr als um einen darstellerischen Unterschied. In jedem Fall beschreiben die OECD-Verrechnungspreisleitlinien Szenarien, in denen die Berry-Ratio nützlich sein kann; diese Szenarien unterscheiden sich jedoch von dem Szenario, in dem ASI tätig ist. ([271])

(341) Zusammenfassend lässt sich sagen, dass weder die Wahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator in den beanstandeten Steuervorbescheiden noch die Verwendung der Berry-Ratio in den Ad-hoc-Berichten zur Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die von der irischen Zweigniederlassung von ASI ausgeübten Funktionen angemessen ist. Die Wahl der Betriebsaufwendungen, anstatt des Umsatzes, als Gewinnindikator mindert unangemessener Weise das jährlich zu versteuernde Einkommen von ASI in Irland, da der Umsatz ein breiterer Gewinnindikator ist als die Betriebsaufwendungen und im Falle von ASI der Umsatz im Zeitraum, in dem die beanstandeten Steuervorbescheide gültig waren, erheblich anstieg, wohingegen die Betriebsaufwendungen von ASI relativ stabil blieben. ([272]) Insbesondere resultiert dies in einer äußerst niedrigen und stabilen Steuerbemessungsgrundlage für die irische Zweigniederlassung von ASI ([273]), welche die von dieser

([266]) Siehe Erwägungsgrund 135.
([267]) Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, in der es heißt: „Der Nenner sollte schwerpunktmäßig die einschlägigen Werttreiber der Funktionen enthalten, die das untersuchte Unternehmen im geprüften Geschäftsfall wahrnimmt, unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken."
([268]) Siehe beispielsweise Erwägungsgrund 55.
([269]) Siehe Abbildung 4.
([270]) Siehe beispielsweise Tabelle zur Verwendung von Gewinnindikatoren in Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Vermögensrendite	Formel: Betriebsgewinn/Betriebsvermögen Häufig verwendet zur Überprüfung von: Hersteller
Betriebsmarge	Formel: Betriebsgewinn/Nettoumsatz Häufig verwendet zur Überprüfung von: Vertriebsunternehmen
Berry-Ratio	Formel: Bruttogewinn/Betriebsaufwendungen Häufig verwendet zur Überprüfung von: Vertriebsunternehmen mit geringer Funktion
Nettokostenaufschlag	Formel: Betriebsgewinn/Gesamtkosten Häufig verwendet zur Überprüfung von: Dienstleister und Auftragsfertiger

([271]) Siehe Ziffer 2.101 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010.
([272]) Siehe Erwägungsgrund 337.
([273]) Dieser Grundsatz wird unter Bezugnahme auf die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in Ziffer 9.10 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 erläutert, in der es heißt: „Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit führen oft dazu, dass örtliche Aktivitäten zu Aktivitäten mit geringem Risiko werden (z. B. „Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko" oder „Auftragsfertiger mit geringem Risiko") und dass ihnen relativ geringe (aber in der Regel stabile) Erträge zugeteilt werden, weil das unternehmerische Risiko von einem anderen Unternehmen getragen wird, dem der Restgewinn zufließt."

Zweigniederlassung übernommenen Risiken, wie in den Erwägungsgründen 337, 338 und 339 beschrieben, nicht korrekt widerspiegelt. Das Resultat dieser Wahl ist daher eine niedrigere Vergütung für diese Zweigniederlassung im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben. Ähnliche Bedenken bestehen nicht, wenn der Umsatz als Gewinnindikator zur Ermittlung der Vergütung für die von der irischen Zweigniederlassung von ASI ausgeübten Funktionen verwendet wird.

(342) Der Umstand, dass die Wahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator für Unternehmen, die Aktivitäten im Bereich Beschaffung, Verkauf und Vertrieb ausüben, möglicherweise nicht zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führt, wird ferner von den Vorgaben in OECD-Verrechnungspreisleitlinien unterstützt. In diesen Leitlinien wird eine Vergütung auf Grundlage des Umsatzes anstatt der Betriebsaufwendungen für Unternehmen, die solche Funktionen ausüben, vorgeschlagen. ([274]) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird zudem auf ähnliche Bedenken in Bezug auf die Verwendung der Berry-Ratio eingegangen. ([275]) In jedem Fall wurde für die irische Zweigniederlassung von ASI die mögliche Wahl der Gesamtkosten als Gewinnindikator, die eine breitere Grundlage als die Betriebsaufwendungen bieten ([276]), zu keiner Zeit in Betracht gezogen und diese Wahl hätte ebenso eine Erhöhung des jährlich zu versteuernden Gewinns von ASI in Irland zur Folge gehabt.

(343) Was AOE betrifft, präsentierte Apple seine irische Zweigniederlassung Irish Revenue als zuständige Stelle für die Herstellung und den Zusammenbau einer speziellen Palette an Computerprodukten. AOE ist im Besitz der Bestände ([277]) und scheint das Risiko für mindestens einen Teil der Kosten im Zusammenhang mit diesen Beständen zu kontrollieren und zu tragen ([278]). Da der Verwaltungssitz von AOE in Ermangelung einer physischen Präsenz und aufgrund fehlender Mitarbeiter, die dieses Risiko steuern könnten, nicht imstande ist, dieses Risiko effektiv zu tragen, ist anzunehmen, dass die irische Zweigniederlassung von AOE das volle Bestandsrisiko trägt. Unter solchen Umständen ist es für ein produzierendes Unternehmen wie AOE angemessener, die Gesamtkosten statt der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator zu wählen. Die Gesamtkosten bieten eine breitere Grundlage als die Betriebsaufwendungen, da Letztere mit Rohmaterial verbundene Kosten ausschließen, wohingegen die Gesamtkosten die variable Hauptkomponente der Kosten umfassen, bei denen es sich grundsätzlich um Kosten für Waren handelt, die für ein produzierendes Unternehmen wie AOE verkauft werden. Im Hinblick darauf bemerkt die Kommission, dass sowohl im PwC-Ad-hoc-Bericht als auch im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] ein Aufschlag auf die Gesamtkosten als Gewinnindikator vorgeschlagen wird. ([279])

(344) Durch die Annahme einer Gewinnzuweisungsmethode mit Betriebsaufwendungen statt der Gesamtausgaben als Gewinnindikator verschaffte Irish Revenue dem AOE-Unternehmen im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben, einen selektiven Vorteil. Der Ausschluss bestimmter Kosten, wie etwa der Umsatzkosten, vom Gewinnindikator, der mit den beanstandeten Steuervorbescheiden der irischen Zweigniederlassung von AOE

([274]) Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Üblicherweise und unter Voraussetzung einer Überprüfung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls sind die betrieblichen Aufwendungen für den Verkauf und Vertrieb möglicherweise eine geeignete Grundlage für Vertriebstätigkeiten, die Gesamtkosten oder betrieblichen Aufwendungen eine geeignete Grundlage für eine Dienstleistung oder Herstellungstätigkeit, und das Betriebsvermögen möglicherweise eine angemessene Grundlage für kapitalintensive Tätigkeiten, wie bestimmte Herstellungstätigkeiten oder Versorgungsleistungen."

([275]) Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 2.101 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „[…] stellen sich die ... in Bezug auf die Durchlaufkosten gestellten Fragen in gleichem Maße auch hinsichtlich der Anwendung der Berry-Ratios. Damit eine Berry-Ratio für die Prüfung der Vergütung eines konzerninternen Geschäftsvorfalls (der z. B. im Vertrieb von Produkten besteht) geeignet ist, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
— Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen steht (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) in einem angemessenen Verhältnis zu den Betriebsaufwendungen.
— Der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen wird (unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) durch den Wert der vertriebenen Produkte nicht wesentlich beeinflusst, d. h., er steht in einem angemessenen Verhältnis zum Umsatz.
— Der Steuerpflichtige übt im konzerninternen Geschäftsvorfall keine andere signifikante Funktion aus (z. B. eine Produktionsfunktion — manufacturing function), die anhand einer anderen Methode oder eines anderen Finanzindikators vergütet werden sollte."

([276]) Siehe Absatz 2.47 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010.

([277]) Den Abschlüssen von AOE nach besitzt das Unternehmen sowohl Bestände an „Rohmaterial" als auch an „unfertigen und fertigen Erzeugnissen".

([278]) Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 2.93 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wird häufig die Gesamtheit der Kosten zugrunde gelegt, darunter alle direkten und indirekten Kosten, die auf die Tätigkeit oder den Geschäftsvorfall zurückzuführen sind, und eine angemessene Aufteilung der Kosten unter Berücksichtigung der Gemeinkosten des Unternehmens vorgenommen. Dabei stellt sich möglicherweise die Frage, ob und inwieweit es im Fremdvergleich akzeptabel ist, einen signifikanten Teil der vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten als Durchlaufkosten zu behandeln, denen kein Gewinnelement zugeordnet wird (d.h. sie werden wie Kosten behandelt, die potentiell aus dem Nenner des Nettogewinnindikators ausschließbar sind). Das hängt davon ab, inwieweit ein unabhängiger Geschäftspartner unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, auf den Gewinnaufschlag auf einen Teil der von ihm zu tragenden Kosten zu verzichten."

([279]) Siehe Erwägungsgründe 167 und 214.

gebilligt wurde, senkt in unangemessener Weise das jährlich zu versteuernde Einkommen des Unternehmens in Irland, da die Gesamtkosten einen breiteren Gewinnindikator darstellen als die Betriebsaufwendungen und demnach zu einer Minderung der irischen Körperschaftsteuerschuld von AOE führen könnten.

(345) Abschließend führt die Annahme der Betriebsaufwendungen statt des Umsatzes (im Falle der irischen Zweigniederlassung von ASI) bzw. der Gesamtkosten (im Falle der irischen Zweigniederlassung von AOE) als Gewinnindikator in den mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden durch Irish Revenue zu einer unangemessenen Minderung des jährlich zu versteuernden Gewinns beider Unternehmen im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben. Daher ist davon auszugehen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen.

c) **Die akzeptierte Vergütung ist zu niedrig**

(346) In den beanstandeten Steuervorbescheiden akzeptierte Irish Revenue unterschiedlich hohe Vergütungen für die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE. Im Falle von ASI wird im Steuervorbescheid von 1991 ein Aufschlag in Höhe von 12,5 % auf die Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung akzeptiert; der im Vorbescheid von 2007 akzeptierte Aufschlag liegt bei [10-15] %. Im Falle von AOE wird im Steuervorbescheid von 1991 ein Aufschlag von 65 % bis zu [60-70] Millionen USD auf die Betriebsaufwendungen und ein Aufschlag von 20 % auf Betriebsaufwendungen akzeptiert, welche den o.g. Betrag übersteigen; im Vorbescheid von 2007 dagegen wird ein Aufschlag in Höhe von [10-15] % auf die Betriebsaufwendungen, mit einer Vergütung für das geistige Eigentum in Höhe von [1-5] % des Umsatzes der Zweigniederlassung in Bezug auf die „kumulierte Herstellungsprozesstechnologie" ([280]) der irischen Zweigniederlassung akzeptiert. Da bei Beantragung der beanstandeten Steuervorbescheide keine Gewinnzuweisungsberichte von Apple erstellt wurden, liegen keine aktuellen Erklärungen vor, die die Wahl einer Vergütung in dieser Höhe für die Jahre 1991 und 2007 begründen würden.

(347) Hinsichtlich des Vorbescheids von 1991 scheint die für AOE vereinbarte Schwellenregelung von 65 % der Betriebsaufwendungen, die auf 20 % über [60-70] Million USD sinkt, durch Verhandlungen erzielt worden und von beschäftigungspolitischen Erwägungen abhängig gewesen zu sein, wie den in Abschnitt 2.2.3 wiedergegebenen Auszügen und insbesondere dem Verweis in diesen Auszügen auf die Notwendigkeit, „die Ausweitung des Geschäftsbetriebes der irischen Zweigniederlassung nicht zu untersagen", zu entnehmen ist. ([281]) Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang Folgendes entschieden: Verfügt die Steuerverwaltung über ein weites Ermessen, das es ihr erlaubt, die Begünstigten und die Bedingungen der gewährten Steuervergünstigung anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie beschäftigungspolitischen Erwägungen zu bestimmen, ist davon auszugehen, dass die Ausübung dieses Ermessens einen selektiven Vorteil darstellt.

(348) Die Kommission stimmt der Auslegung dieses Verweises von Seiten Irlands nicht zu ([282]), wonach es für einen Auftragsfertiger nicht unangemessen wäre, einen reduzierten Kostenaufschlag zu akzeptieren, nachdem er großzügig vergütet wurde. Das Ziel eines rationalen Wirtschaftsbeteiligten ist die Gewinnmaximierung auf einem bestimmten Risikoniveau, und ein rationaler Wirtschaftsbeteiligter würde keine geringere Vergütung akzeptieren und nicht auf Gewinne verzichten, weil er anderweitig eine ausreichende Vergütung erhält. Die Kommission sieht ferner keine Begründung in der von Apple vorgeschlagenen Auslegung dieses Verweises ([283]), der laut Apple in Anbetracht der Tatsache zu verstehen ist, dass die für die Ausweitung erforderliche inkrementelle Anlageinvestition mit wenig Wahrscheinlichkeit so hoch wie die anfänglichen Anlageinvestitionen ausfallen würde. ([284]) Insbesondere das in einer vom [zweiten Steuerberater von Apple] erstellten Ad-hoc-Studie dargelegte Argument von Apple ([285]), dass Effizienzgewinne niedriger besteuert werden sollten, kann nicht angenommen werden. Diesem Bericht zufolge spiegelt ein niedrigerer Steuersatz für Gewinne über einem bestimmten Schwellenwert die zugrunde liegenden Skaleneffekte wider. Die Kommission kann jedoch keine wirtschaftliche Begründung dafür

([280]) Siehe Vorabentscheidungsersuchen vom 16. Mai 2007, welches die Grundlage für den Vorbescheid von 2007 bildet, S. 1.
([281]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 119. Siehe Erwägungsgrund 65.
([282]) Rechtssache C-6/12 *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 25 bis 28 und die dort angeführte Rechtsprechung.
([283]) Siehe Erwägungsgrund 65.
([284]) Siehe Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 112.
([285]) Siehe Erwägungsgrund 170.

finden, warum ein Unternehmen geringere Gewinne akzeptieren sollte, wenn ihm geringere Kosten erwachsen. Gleichermaßen ist eine Steuersenkung im Falle großer Unternehmen, die von Skaleneffekten profitieren, der Logik des Steuersystems fremd. Genauer gesagt würden große Unternehmen in den Genuss eines doppelten Vorteils kommen, wenn der aufgrund von Skaleneffekten erwirtschaftete Gewinn niedriger besteuert werden würde als der Gewinn, der von kleinen Unternehmen erzielt wird: Große Unternehmen, die im Gegensatz zu kleineren Unternehmen über mehr Effizienz verfügen, würden davon profitieren, dass sie höhere Gewinne erwirtschaften und aufgrund des Umstands, dass die Steuern als prozentualer Anteil am Gewinn erhoben werden, einer geringeren Gewinnsteuer unterliegen. Solch ein zusätzlicher Vorteil liegt außerhalb der Logik des Steuersystems, nach der die Gewinne aller steuerpflichtigen Unternehmen in Irland zu besteuern sind, unabhängig von ihrer Größe oder Marktstellung. Schließlich kann die Annahme einer niedrigeren Gewinnspanne pro verkaufter Wareneinheit im Einklang mit der kaufmännischen Logik stehen, wenn die Menge der an einen bestimmten Kunden verkauften Waren steigt. Dies entspricht allerdings nicht automatisch geringeren Gewinnen, die im Zusammenhang mit diesem Kunden erfasst werden, da die geringeren Gewinnspannen pro Einheit prinzipiell von größeren Mengen, die an diesen Kunden verkauft werden, mehr als ausgeglichen werden. Irland legte keine Beweise für eine zugrunde liegende Preisstrategie von Apple vor, die einem ähnlichen Rentabilitätsmuster entspräche. In jedem Fall folgen Anreize ähnlich Nachlässen auf effektive Steuersätze, die auf die Förderung einer verstärkten Geschäftstätigkeit und auf die Schaffung von Arbeitsplätzen abzielen, nicht der Logik des Steuersystems.

(349) Dagegen kann die Kommission die von Irland ([286]) und Apple ([287]) vorgelegten Erläuterungen hinsichtlich der im Vorbescheid von 1991 vereinbarten steuerlichen Abschreibung annehmen, zu der die Kommission im Einleitungsbeschluss Bedenken geäußert hatte. Im Einleitungsbeschluss kam die Kommission zu dem Ergebnis, dass die Vereinbarung von Irish Revenue, den Betrag der steuerlichen Abschreibungen auf [1-10] Millionen USD über der berechneten Summe für Abschreibungen in ihren Rechnungen zu beschränken, nicht durch eine Methode begründet bzw. durch tatsächliche Ausgaben gerechtfertigt werden kann, sondern vielmehr das Ergebnis von Verhandlungen zu sein scheint. Irland und Apple machten zu diesem Punkt geltend, dass ein Steuerabzug durch den Vorbescheid von 1991 begrenzt werde. Irland führte vor allem aus, dass ASI und AOE freiwillig eine jährliche Begrenzung ihrer Inanspruchnahme von steuerlich zulässigen Abschreibungen anwenden, obwohl sie berechtigt wären, diesbezüglich höhere Ansprüche über weniger Jahre hinweg zu stellen ([288]), sodass dieses Element des Vorbescheids diese Unternehmen nicht selektiv zu begünstigen scheint, wenn es individuell und separat von den anderen Elementen des Vorbescheids bewertet wird.

(350) In Bezug auf den Vorbescheid von 2007 werden zur Höhe der für die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE vereinbarten Vergütung nachträgliche Überlegungen in den Ad-hoc-Berichten von PwC und von [Steuerberater von Apple] angestellt. Beide Berichte stützen sich auf eine Vergleichbarkeitsstudie; während im PwC-Bericht jedoch sämtliche Unternehmen vorgestellt werden, die vom Steuerberater für die Schätzung der vermeintlichen fremdvergleichskonformen Vergütung für die beiden Zweigniederlassungen als vergleichbar erachtet werden, werden im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] die verwendeten Vergleichswerte nicht offengelegt. Im Ad-hoc-Bericht von [Steuerberater von Apple] wird auf Fragen betreffend die Vergleichbarkeit hingewiesen, insbesondere auf wesentliche Abweichungen in diesem Bericht ([289]); gleichwohl wird aber eine Datenbanksuche zur Ermittlung von Vergleichsdaten fortgesetzt.

(351) Zunächst erachtet die Kommission den Einsatz einer Vergleichbarkeitsstudie, die auf einer Datenbanksuche zur Ermittlung von Vergleichsdaten gründet, als unangemessenes Mittel zur Einschätzung des fremdvergleichskonformen Ertrags für die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE. Damit eine solche Studie zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen kann, müssen die von in der Vergleichbarkeitsstudie einbezogenen Dritten verkauften Produkte mit den von ASI verkauften und von AOE gefertigten Produkten verglichen werden. Die von PwC und [Steuerberater von Apple] zur Auswahl der Vergleichswerte angewendeten Ausschlusskriterien schließen jedoch nicht die Erwägung der Tatsache mit ein, dass Apple Markenprodukte hoher Qualität verkauft und seine Produkte als solche am Markt positioniert, während die ausgewählten Unternehmen sich selbst möglicherweise auf andere Weise am Markt positionieren. Eine fremdvergleichskonforme Vergütung für ein Vertriebsunternehmen wie ASI kann nicht in Ermangelung einer solchen Erwägung bewertet werden, insbesondere da ASI, wie in Erwägungsgrund 338 erläutert, für die Garantien auf die verkauften Produkte haftet, was im Falle von hochwertigen Markenwaren ein

([286]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 121 ff.
([287]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 115 ff.
([288]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 127.
([289]) Siehe Ad-hoc-Verrechnungspreisbericht von [Steuerberater von Apple], S. 13: „die beteiligten räumlichen Märkte, die Vertragsbedingungen, die Produktpalette und die Produktmengen in Bezug auf die unabhängigen Vertriebsunternehmen unterscheiden sich im Vergleich zu den für die Tätigkeiten der irischen Branche von ASI relevanten erheblich".

nicht zu vernachlässigendes Risiko darstellt ([290]), und ASI ein erhebliches Risiko für Waren des oberen Marktsegments trägt, die von der irischen Zweigniederlassung, wie in Erwägungsgrund 339 dargelegt, nicht physisch gehandhabt werden, was nicht prinzipiell der Fall für die ausgewählten Vergleichswerte ist. Ferner kann der wesentliche Unterschied zwischen der Intensität der variablen Kosten ein Problem hinsichtlich der Vergleichbarkeit sein, wenn man bedenkt, dass die Betriebsaufwendungen von ASI nur einen sehr geringen Anteil an den Umsätzen des Unternehmens ausmachen.

(352) Neben diesen allgemeinen Bedenken bezüglich des Einsatzes einer Vergleichbarkeitsstudie in diesem Fall erhebt die Kommission spezifische Einwände gegen die Tatsache, dass mindestens drei der 52 Unternehmen, die von PwC als Vergleichswerte ausgewählt wurden, gegenwärtig abgewickelt werden. ([291]) Unternehmen ohne tragfähiges Geschäftsmodell können bei der Festlegung einer angemessenen Vergütungshöhe grundsätzlich nicht als verlässliche Vergleichsunternehmen dienen. Da der Abwicklungsstand eines bedeutenden Teils der Auswahl beweist, dass die Tragfähigkeit des Geschäftsmodells als Faktor bei der Auswahl nicht ausreichend berücksichtigt wurde, konnte die Repräsentativität der Vergleichswerte insgesamt nicht hergestellt werden.

(353) Unbeschadet dieser allgemeinen und spezifischen Bedenken in Bezug auf die in den Ad-hoc-Berichten durchgeführten Vergleichbarkeitsstudien untersuchte die Kommission der Vollständigkeit halber, welche Vergütung für ASI und für AOE bei Verwendung des Umsatzes bzw. der Gesamtkosten anstatt der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator angemessen wäre. Die Kommission erinnert daran, dass sie diese Analyse nicht zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen vornimmt ([292]), sondern vielmehr um aufzuzeigen, dass, auch wenn Irish Revenue die unbegründete Annahme zu Recht akzeptiert hätte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, was die Kommission bestreitet, die ungeeignete Wahl der Betriebsaufwendungen und die unangemessen niedrige Vergütung, die von Irish Revenue in der Anwendung der mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten einseitigen Gewinnzuweisungsmethoden akzeptiert wurde, für ASI und AOE ein jährlich in Irland zu versteuerndes Einkommen zur Folge haben, das in jedem Fall von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis für ihre jeweiligen irischen Zweigniederlassungen abweicht.

(354) Abbildung 13 enthält eine Analyse der mittleren Umsatzrentabilität ([293]) für ASI, die über denselben Zeitraum wie die Analyse von PwC durchgeführt wurde und bei der dieselben Vergleichswerte zum Einsatz kamen.

Abbildung 13

Betriebsgewinnaufschlag auf den Umsatz der 52 von PwC ausgewählten Unternehmen

	Durchschnitt 2007-2011 (in %)
Unteres Quartil (25. Perzentil)	1,3
Median	3,0
Oberes Quartil (75. Perzentil)	4,5

([290]) Das Gewährleistungsrisiko nimmt mit dem Preis der zugrunde liegenden Waren zu; qualitative Markenwaren stellen daher aufgrund ihres relativ hohen Preises, einschließlich der Kosten der Komponenten, ein Gewährleistungsrisiko dar. Siehe in diesem Zusammenhang Ziffer 3.37 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, in der das folgende Beispiel veranschaulicht wird: „Es sei beispielsweise angenommen, dass ein Steuerpflichtiger qualitativ hochwertige Videorecorder an ein verbundenes Unternehmen verkauft und dass die einzigen zur Verfügung stehenden Informationen über den Gewinn bei Vergleichsgeschäftsvorfällen sich auf Verkäufe von Videorecordern durchschnittlicher Qualität beziehen. Es sei ferner angenommen, dass der Markt für qualitativ hochwertige Videorecorder umsatzmäßig expandiert, eine hohe Eintrittsschwelle aufweist, eine geringe Anzahl von Konkurrenten hat und große Möglichkeiten für die Produktdifferenzierung bietet. Es ist wahrscheinlich, dass sich sämtliche Unterschiede auf die Rendite der geprüften Tätigkeiten und der verglichenen Tätigkeiten erheblich auswirken; in diesem Fall müssten Anpassungen vorgenommen werden. Wie bei anderen Methoden beeinflusst die Zuverlässigkeit der erforderlichen Anpassungen die Zuverlässigkeit der Analyse. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass je nach Marktanteil, Wettbewerbsposition usw. die Rentabilitäten selbst dann voneinander abweichen können, wenn zwei Unternehmen im selben Geschäftszweig tätig sind." Dieses Beispiel wurde in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 nicht länger beibehalten.

([291]) Die von PwC verwendete Datenbank von Bureau Van Dijk deutet in Bezug auf die Unternehmen TECNOTEL ITALIA S.P.A. und MIELCO SPA darauf hin, dass sich diese Unternehmen in Abwicklung befinden; das Gleiche trifft laut öffentlichen Quellen auch auf das Unternehmen MEMTEC IBERICA SL zu.

([292]) Siehe Erwägungsgrund 326.

([293]) Umsatz (bzw. Betriebsgewinn) bleiben in der Datenbanksuche erhalten.

(in %)

	EBIT/Umsatz	2011	2010	2009	2008	2007	Durchschnitt
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA S.P.A.	4	5	4	2	1	3,25
3	AMSTESO ELECTRIC LIMITED	6	6	6	190	193	80,17
4	APLICACIONES TECNOLOGICAS SA	12	18	16	18	25	17,50
5	APRA S.P.A.	2	1	1	2	4	2,06
6	AVESTA	4	4	5	5	4	4,39
7	B2BIRES S.R.L.	3	4	3	3	3	3,21
8	COM 2 NETWORKS	2	3	3	3	4	3,33
9	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA	1	1	1	1	1	0,98
11	COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA	2	2	2	7	4	3,47
12	CONFIG	2	1	0	2	5	1,76
13	CONNECT DATA	3	0	2	7	7	3,75
14	DACOM S.P.A.	9	8	8	10	4	7,87
15	DIGIT ACCESS	4	3	3	4	4	3,49
16	DUWIN SRL	0	0	0	1	1	0,47
17	EARPRO SA	2	4	1	16	14	7,37
18	ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA	1	1	1	0	1	1,09
19	ELETTROLAZIO S.P.A.	3	2	2	3	1	2,26
20	EUROP COMPUTER PERFORMANCE	3	3	3	2	4	2,98
21	FERNANDO CRISTINO, LDA	13	12	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

(in %)

	EBIT/Umsatz	2011	2010	2009	2008	2007	Durchschnitt
24	INFOWORK TECNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	– 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES — S.P.A.	6	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GmbH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	ΛΑΖΑΝΑΣ — Ξεπαπαδάκου Εισαγωγική Α.Ε.Ε.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	– 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	– 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE	6	4	3	4	6	4,50
41	RECO S.P.A.	1	5	8	2	4	3,96
42	REMLE, SA	2	3	2	1	1	1,75
43	SANGHA France	7	3	4	6	4	4,69
44	SIAM S.R.L.	2	1	2	1	1	1,54
45	SUMELEC NAVARRA SL	0	0	1	7	10	3,80
46	TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE	0	1	2	2	2	1,27
47	TEDUIN SA	2	1	1	1	1	1,10

(in %)

	EBIT/Umsatz	2011	2010	2009	2008	2007	Durch-schnitt
48	TELSERVICE S.R.L.	0	0	0	0	0	0,17
49	TRANS AUDIO VIDEO S.R.L.	5	4	4	8	8	5,82
50	TULSI IMPORT EXPORT LTD		1	2	1	2	1,74
51	VERE 85 SA		1	1	0	0	0,69
52	ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

(355) Unter Verwendung der von PwC gewählten Vergleichswerte mit der irischen Zweigniederlassung als das untersuchte Unternehmen und dem Umsatz als Gewinnindikator resultiert aus der Analyse in Abbildung 13 eine mittlere Umsatzrentabilität von 3 bei einer Interquartilsbandbreite ([294]) von 1,3 bis 4,5. Auf Grundlage der finanzwirtschaftlichen Informationen in Tabelle 1 des vorliegenden Beschlusses und der in Erwägungsgrund 105 bereitgestellten Informationen basierend auf der Steuererklärung lagen die Einnahmen aus dem Handelsgeschäft der irischen Zweigniederlassungen, die zum in Irland geltenden allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 12,5 besteuert werden, 2012 bei rund [40-50] Million USD, was ungefähr [0,0-0,5] % des Umsatzes von ASI im Jahr 2012 entspricht. Dieser Betrag liegt beinahe zwanzigmal niedriger als der Betrag, der sich aus der Anwendung des unteren Quartils der Analyse in Abbildung 13, das auf der korrigierten Vergleichbarkeitsanalyse von PwC basiert, ergeben hätte.

(356) Abschließend lässt sich sagen, dass, selbst wenn Irish Revenue berechtigterweise eine einseitige Gewinnzuweisungsmethode mit der irischen Zweigniederlassung von ASI als das untersuchte Unternehmen akzeptiert hätte, was die Kommission bestreitet, der steuerpflichtige Gewinn, der sich aus den beanstandeten Steuervorbescheiden für ASI in Irland ergibt, dennoch von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. Diese Abweichung hat eine erhebliche Senkung der Körperschaftsteuerschuld von ASI in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen zur Folge, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben. Daher ist davon auszugehen, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen.

(357) Das steuerpflichtige Einkommen von AOE für das Jahr 2012 entspricht rund [1-5] % der Gesamtkosten. Dieser Prozentsatz fällt in die Interquartilsbandbreite der Ad-hoc-Berichte von PwC und [Steuerberater von Apple] und ist nahe des 25. Perzentils, welches vom Steuerberater als konstitutiv für das untere Ende einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten angesehen wird. Laut [Steuerberater von Apple] liegt der Aufschlag auf die Gesamtkosten im unteren Quartil für den Zeitraum 2009-2011 ([295]) bei [4,5-5,0] % (mit einem Median von [5-10] %) und laut PwC für den Zeitraum 2007-2011 ([296]) bei [3,0-3,5] % (mit einem Median von [5-10] %).

(358) Die Vergleichbarkeit jedes Unternehmens mit der irischen Zweigniederlassung von AOE wird im PwC-Ad-hoc-Bericht auf Grundlage der verfügbaren Informationen aus einer kommerziellen Datenbank hergestellt; zudem liefert dieser Bericht keine Begründung, warum in Ermangelung einer ausführlichen Analyse der Vergleichbarkeit der Unternehmens- und Kostenstruktur der einzelnen Unternehmen das 25. Perzentil als das untere Ende der Bandbreite akzeptiert wird, anstatt eine enger gefasste Bandbreite zu verlangen, um die Vergleichbarkeitsprobleme anzugehen. ([297])

([294]) Die Interquartilsbandbreite wird von PwC und von [Steuerberater von Apple] als Bandbreite von Fremdvergleichswerten bezeichnet.
([295]) Siehe Abbildung 10.
([296]) Siehe Erwägungsgrund 217.
([297]) In Ziffer 3.57 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 heißt es in diesem Zusammenhang: „Es kann auch der Fall sein, dass obwohl sämtliche Anstrengungen unternommen wurden, um Punkte auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen, eine Bandbreite von Werten erreicht wird, für die angenommen wird, dass — angesichts des für die Auswahl der Vergleichswerte angewandten Verfahrens und der Einschränkungen bei den verfügbaren Informationen zu den Vergleichswerten — Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, die nicht identifiziert und/oder quantifiziert werden können und deshalb nicht angepasst sind. In solchen Fällen, wenn die Bandbreite eine beträchtliche Zahl solcher Beobachtungen enthält, können statistische Instrumente, die die zentrale Tendenz zur Einschränkung der Bandbreite berücksichtigen (z.B. die Interquartilsbandbreite oder andere Perzentile), dabei helfen, die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern."

(359) Des Weiteren basiert das Ergebnis des PwC-Ad-hoc-Berichts auf einem Vergleich mit lediglich produzierenden Unternehmen, wohingegen es in diesem Bericht heißt, dass die irische Zweigniederlassung ebenfalls anderen zum Apple-Konzern gehörigen Unternehmen in der EMEIA-Region unternehmensweite Dienstleistungen anbietet, beispielsweise in den Bereichen Finanzen (Buchhaltung, Lohnbuchhaltung und entgeltpflichtige Buchführungsleistungen), Informationssysteme und Informationstechnologie oder Personalwesen ([298]). Keine dieser Funktionen findet in der Analyse des PwC-Ad-hoc-Berichts Berücksichtigung; daher kann dieser Bericht nicht zur nachträglichen Begründung der Fremdvergleichskonformität der Vergütung dieser Funktionen verwendet werden.

d) **Schlussfolgerungen zur unsachgemäßen Anwendung der einseitigen Gewinnaufteilungsmethoden in den beanstandeten Steuervorbescheiden**

(360) Abschließend ist die Kommission der Auffassung, dass, selbst wenn Irish Revenue zu Recht die unbegründete Annahme akzeptiert hätte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen sind, was die Kommission bestreitet ([299]), die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden dennoch zu einem Ergebnis führen, das von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. Mit diesen Vorbescheiden wird eine steuerpflichtige Vergütung gebilligt, welche die irischen Zweigniederlassungen aus Sicht ihrer eigenen Rentabilität nicht akzeptiert hätten, wenn es sich bei ihnen um separate und unabhängige Unternehmen handeln würde, die unter denselben oder ähnlichen Bedingungen dieselben oder ähnliche Tätigkeiten ausüben. Da diese Gewinnzuweisungsmethoden zu einer Senkung der Steuerschuld von ASI und AOE gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen führen, deren zu versteuernder Gewinn im Rahmen dieser Regelung von Preisen bestimmt wird, die gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz am Markt ausgehandelt werden, wird ASI und AOE mit den beanstandeten Steuervorbescheiden und durch die Billigung dieser Methoden ein selektiver Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschafft.

8.2.2.4. ***Schlussfolgerung betreffend des Bestehens eines selektiven Vorteils als Folge einer Abweichung von den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland***

(361) Die Kommission gelangt im Rahmen beider Argumentationen zu der Schlussfolgerung, dass die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einer Senkung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen führen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben. Die Kommission ist daher der Auffassung, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen.

(362) Diese Schlussfolgerung wird von zwei zusätzlichen Faktoren weiter untermauert, die nahelegen, dass die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden nicht zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.

(363) Erstens wurden die beanstandeten Steuervorbescheide, wie in Erwägungsgrund 262 erwähnt, in Ermangelung eines Gewinnzuweisungsberichts ausgestellt. Wie im Einleitungsbeschluss erläutert, deutet der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Bewilligung der beanstandeten Steuervorbescheide kein Gewinnzuweisungsbericht von Apple vorgelegt wurde, um die Gewinnzuweisungsmethoden, die Apple Irish Revenue vorschlug, zu stützen, darauf hin, dass die mit diesen Vorbescheiden gebilligten Methoden nicht zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.

(364) Zweitens war der Vorbescheid von 1991 unbefristet, enthielt keine Revisionsklausel und war effektiv für 15 Jahre gültig, bis der Vorbescheid von 2007 ausgestellt wurde. Der Vorbescheid von 2007, der hingegen über eine

([298]) PwC-Ad-hoc-Bericht, S. 12.
([299]) Abschnitt 8.2.2.2.

Revisionsklausel verfügte, war ebenfalls unbefristet und war laut Apple acht Jahre gültig, bis die neue Unternehmensstruktur von Apple in Irland eingeführt wurde. Eine unbefristete Vereinbarung zwischen einer Steuerverwaltung und einem Steuerpflichtigen macht Vorhersagen bezüglich künftiger der Vereinbarung zugrunde liegender Bedingungen weniger genau und lässt die Zuverlässigkeit der mit dieser Vereinbarung bestätigten Methode somit zweifelhaft erscheinen. ([300]) Dies gilt a priori für unbefristete Vorbescheide.

(365) Irland macht geltend, dass, unbeschadet der Gültigkeit des Vorbescheids von 1991, die alljährliche Steuererklärung neu erstellt worden sei und dass es nicht möglich gewesen sei, die Grundlage der im Vorbescheid festgelegten Zuordnung der Gewinne zu den Zweigniederlassungen zu nutzen, „da sich diese Grundlage durch Änderungen der Tatsachen und Umstände als unzuverlässig erwiesen hätte“ ([301]). Es ist jedoch unklar, wie diese Änderungen der Tatsachen und Umstände Irish Revenue hätten bekannt sein können. Apple hätte seine jährliche Steuererklärung einfach auf Grundlage des Vorbescheids von 1991 einreichen können, ohne Irish Revenue über wichtige Änderungen zu informieren. ([302]) In der Tat enthält der Vorbescheid von 1991 im Gegensatz zum Vorbescheid von 2007 keine Revisionsklausel, die bestimmt, dass der Vorbescheid bei einer wesentlichen die Natur der ausgeübten Tätigkeiten betreffenden Änderung seine Gültigkeit verliert.

(366) Zudem ist nicht klar, welche Änderungen die Ersetzung des Vorbescheids von 1991 durch den Vorbescheid von 2007 rechtfertigten. Grundsätzlich ist eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung solange gültig, wie die in den Vorbescheiden geprüften kritischen Annahmen gelten. ([303]) In den beanstandeten Vorbescheiden werden keine kritischen Annahmen ermittelt. Es ist des Weiteren unklar, welche Änderung der kritischen Annahmen 2007 gegebenenfalls Anlass für den Antrag auf Änderung der Vereinbarung von 1991 gab.

(367) Was den Vorbescheid von 2007 betrifft, wurde sogar vereinbart, dass, wenn Apple beschließt, die Geschäftsstruktur seiner Tochtergesellschaften in Irland neu zu strukturieren, indem neue irische Unternehmen in die Struktur aufgenommen oder bestehende Unternehmen zusammengeschlossen werden, die im Vorbescheid von 2007 gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden auf diese neuen oder fusionierten Unternehmen weiterhin Anwendung finden, solange wie sie „weitgehend denselben Geschäftstätigkeiten nachgehen“ wie ASI und AOE. Auch wenn der Vorbescheid von 2007 tatsächlich eine Revisionsklausel enthält, die bestimmt, dass der Vorbescheid bei einer wesentlichen die Natur der ausgeübten Tätigkeiten betreffenden Änderung seine Gültigkeit verliert, ist nicht klar, was der Begriff „wesentliche Änderung“ genau umfasst; dies wurde weder von Irland erläutert, noch im Vorbescheid weiter konkretisiert. Aufgrund der äußerst knappen Beschreibung der Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE in den Vorbescheiden kann nur schwer bestimmt werden, ob eine Änderung der von den irischen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen oder eine Änderung der Risiken, die von den irischen Zweigniederlassungen gesteuert werden, als wesentliche Änderung gilt. Da selbst eine betriebliche Umstrukturierung offenbar nicht als „wesentliche die Natur der ausgeübten Tätigkeiten betreffende Änderung“ gilt, konnte Apple die günstige Steuerregelung aufgrund der beanstandeten Steuervorbescheide scheinbar mit nur wenigen Einschränkungen gemäß dem Vorbescheid von 2007 anwenden.

(368) Selbst wenn es sich bei den mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden um Methoden gehandelt hätte, die zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen, was nicht der Fall war, würde durch die unbefristete Geltungsdauer dieser Vorbescheide angesichts der möglichen Änderungen des wirtschaftlichen und regulatorischen Umfelds in dem von den Vorbescheiden abgedeckten Zeitraum in jedem Fall die Angemessenheit der Gewinnzuweisungsmethoden infrage gestellt. ([304])

([300]) Sie Ziffer 51 des Anhangs zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 und des Anhangs zu den Leitlinien für die Durchführung von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung im Rahmen des Verständigungsverfahrens („MAP APAs“) der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995.

([301]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 130.

([302]) In Rn. 72 der Bemerkungen zum Einleitungsbeschluss gibt Apple an, zwischen 1991 und 2006 laufend in Kontakt mit Irish Revenue bezüglich der Organisationsstruktur und den Haupttätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen auf Grundlage der allgemeinen Befugnis von Irish Revenue zur Überwachung der Einhaltung der in Irland geltenden Steuervorschriften gestanden zu haben. Dies schafft jedoch keinen Ausgleich dafür, dass die Steuerverwaltung nach einer bestimmten Anzahl von Jahren neubewerten sollte, ob die Vereinbarung weiterhin gültig ist oder überarbeitet werden muss, insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass sich das Geschäft von Apple in diesem Zeitraum erheblich weiterentwickelt hat. Ferner scheint es keinerlei Unterlagen über diese vermeintlichen Interaktion zwischen Apple und Irish Revenue zu geben, denn die Kommission hatte Irland in ihrem Schreiben vom 8. Oktober 2013 aufgefordert, zusammen mit den beanstandeten Steuervorbescheiden sämtliche Elemente, die für die Begründung dieser Steuervorbescheide wesentlich sind, vorzulegen.

([303]) Ziffer 4.142 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010: „Werden die kritischen Punkte eines APA beachtet, dann wird dieses den beteiligten Steuerpflichtigen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der von ihm erfassten Verrechnungspreisfragen für einen bestimmten Zeitraum Rechtssicherheit verschaffen.“

([304]) Erwägungsgrund 65 des Einleitungsbeschlusses.

8.2.3. ALTERNATIVE ARGUMENTATION: SELEKTIVER VORTEIL IM RAHMEN DES EINGESCHRÄNKTEN BEZUGSSYSTEMS VON ABSCHNITT 25 TCA 97

8.2.3.1. ***Selektiver Vorteil aufgrund einer Abweichung von Abschnitt 25 TCA 97 mit der Folge einer Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage***

(369) Irland und Apple behaupten, dass lediglich Abschnitt 25 TCA 97 das entsprechende Bezugssystem sein sollte und dass die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE vollständig der üblichen Verwaltungspraxis nach dieser Bestimmung entsprochen habe. ([305]) Wie in Abschnitt 8.2.1.2 des vorliegenden Beschlusses dargelegt, ist die Kommission nicht der Auffassung, dass sich das Bezugssystem in diesem Fall nur auf Abschnitt 25 TCA 97 beschränkt, sondern vielmehr dass diese Bestimmung einen wesentlichen und notwendigen Bestandteil des in Abschnitt 8.2.1.1 ermittelten Bezugssystems — die normale Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland — darstellt, dessen vorrangiges Ziel die Besteuerung des Unternehmensgewinns sämtlicher Unternehmen ist, die in Irland der Steuerpflicht unterliegen.

(370) Unbeschadet dieser Schlussfolgerung gelangt die Kommission in einer alternativen Argumentation zu der Auffassung, dass, selbst wenn in diesem Fall das entsprechende Bezugssystem lediglich aus Abschnitt 25 TCA 97 bestünde, ASI und AOE mittels der beanstandeten Steuervorbescheide dennoch ein selektiver Vorteil in Form einer Verringerung ihres zu versteuernden Gewinns, auf den gemäß dieser Bestimmung Körperschaftsteuer erhoben wird, verschafft wird.

(371) Irland erkennt an, dass Abschnitt 25 TCA 97 keine Hilfestellung dafür bietet, wie der zu versteuernde Gewinn einer Zweigniederlassung ermittelt werden kann, und auch Apple ([306]) hat dies anerkannt. Irland behauptet jedoch, dass die Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliege, sondern vielmehr Irish Revenue verpflichte, eine Beurteilung vorzunehmen, und zwar unter Berücksichtigung der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles, welche die „von einer Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen, (gegebenenfalls) ihre Beteiligung an den Vermögenswerten des Unternehmens, die Art und die Höhe von durch die Zweigniederlassung übernommenen Risiken und den Gesamtbeitrag der Zweigniederlassung zum Unternehmensgewinn“ ([307]) beinhalten könnten. Die Kommission merkt an, dass die von Irland aufgeführten Kriterien zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns einer Zweigniederlassung — die von der Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen, die von der Zweigniederlassung eingesetzten Vermögenswerte und die von der Zweigniederlassung übernommenen Risiken — im Wesentlichen den Kriterien zur Gewinnzuweisung an die Betriebsstätte eines gebietsfremden integrierten Unternehmens entsprechen, die in Artikel 7 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens festgelegt sind. ([308]) Mit anderen Worten: Weder hat Irland außer dem Fremdvergleichsgrundsatz zur Sicherstellung der konsistenten Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 keinen weiteren objektiven Standard vorgebracht, um zu gewährleisten, dass alle integrierten gebietsfremden Unternehmen im Rahmen dieser Bestimmung gleich behandelt werden, noch hat die Kommission solch einen Standard ermitteln können.

(372) Auch wenn Irland den Fremdvergleichsgrundsatz formell erst mit dem Finance Act aus dem Jahr 2010, der am 1. Januar 2011 in Kraft getreten ist, in seine nationale Rechtsordnung eingeführt hat und Vereinbarungen, die zwischen einer Zweigniederlassung und ihrem gebietsfremden Verwaltungssitz ([309]) geschlossen werden, von dieser Rechtsprechung ausgeschlossen sind, ergab eine Analyse der Vorbescheidpraxis von Irish Revenue in Bezug auf die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen zur nachträglichen Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 ferner, dass der Fremdvergleichsgrundsatz den Gewinnzuweisungsmethoden zugrunde liegt, die von Irish Revenue in einer Reihe solcher Vorbescheide gebilligt wurden ([310]).

(373) Im Fall von Unternehmen [B] ([311]) beispielsweise wird im Schreiben des Steuerberaters des Unternehmens an Irish Revenue umfassend Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz genommen. Unternehmen [B] ist in […]

([305]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 159, 160 und 171. Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 27. Allerdings lieferten weder Irland noch Apple Beispiele für die „übliche Verwaltungspraxis“, um die angebliche Konsistenz in der Vorbescheidpraxis von Irish Revenue aufzuzeigen.

([306]) Siehe Erwägungsgrund 248.

([307]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 21. Siehe auch Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 154 und 155. Beide Bemerkungen werden in den Fußnoten 187 bzw. 188 wiedergegeben.

([308]) Siehe Erwägungsgrund 84.

([309]) Siehe Erwägungsgrund 78.

([310]) In Beantwortung der Aufforderung zur Vorlage von Vorbescheiden zu Tätigkeiten in Irland, bei denen dieselben steuerlichen Fragen wie in Bezug auf die beanstandeten Steuervorbescheide auftraten, legte Irland sieben Vorbescheide zur Gewinnaufteilung auf irische Zweigniederlassungen von neun gebietsfremden Unternehmen vor. Aufgrund eine weiteren Ersuchens der Kommission zur Vorlage sämtlicher seit 2004 ausgestellter Vorbescheide zur Gewinnzuweisung sowie sämtlicher Vorbescheide, die vor diesem Zeitpunkt ausgestellt wurden und weiterhin gültig sind, legte Irland zehn zusätzliche Vorbescheide vor, darunter vier Vorbescheide, die sich offenbar auf die Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung bezogen (siehe Erwägungsgründe 3 und 6). Es wird demnach davon ausgegangen, dass diese beiden Einreichungen die gesamte Vorbescheidpraxis von Irish Revenue im Zusammenhang mit der Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung von integrierten gebietsfremden Unternehmen abdecken.

([311]) Siehe Erwägungsgrund 385.

steuerpflichtig, verfügt über eine irische Zweigniederlassung und gehört zu einem […] multinationalen Konzern [der Großteil der in den Erwägungsgründen 2 und 6 aufgeführten Unternehmen gehört zu amerikanischen multinationalen Konzernen]. Zu Zwecken der Gewinnzuweisung an die Zweigniederlassung schlägt der Steuerberater des Unternehmens vor, den Verwaltungssitz von Unternehmen [B] und die irischen Zweigniederlassungen als zwei getrennte Rechtspersönlichkeiten zu betrachten, die fremdvergleichskonforme Geschäfte miteinander führen, wobei er auf das OECD-Musterabkommen verweist. In Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz heißt es in dem Schreiben, dass „auch wenn kein Doppelbesteuerungsübereinkommen zwischen Irland und […] besteht, legt das OECD-Musterabkommen Leitlinien für die Ermittlung der Gewinne der Zweigniederlassung fest, die als angemessener Maßstab verwendet werden können". In einem Vorbescheid von 1998 erachtet Irish Revenue die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Gewinnzuweisung an die irische Zweigniederlassung als annehmbar.

(374) In einem Vorbescheid von 2003 in Bezug auf Unternehmen [A] ([312]) stimmte Irish Revenue einer Gewinnzuweisung zwischen diesem gebietsfremden Unternehmen und seiner irischen Zweigniederlassung auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes zu. Unternehmen [A] ist eingetragen in […] mit Zweigniederlassungen in […] Steuergebieten, u. a. Irland, und gehört zu einem […] multinationalen Konzern. Im Vorbescheidsersuchen, in dem die Situation des Unternehmens erläutert wird, bezieht sich der Steuerberater auf Abschnitt 25 TCA 97 und gibt an, dass erstens diese Bestimmung keine weitere Hilfestellung bezüglich der Ermittlung der Einnahmen aus dem Handelsgeschäft biete und dass es zweitens nützlich sei, einen Blick auf die im OECD-Musterabkommen unternommene Herangehensweise und den Fremdvergleichsgrundsatz zu werfen. Laut Aussage des Steuerberaters „ist die im OECD-Musterabkommen unternommene Herangehensweise mit dem nationalen irischen Recht konsistent und in der Tat ein wenig mehr als eine Neudarstellung der Lage unter inländischem Recht". Im Vorbescheidsersuchen wird die Gewinnaufteilungsmethode vorgebracht, gemäß derer 12,5 aller Gewinne des Unternehmens [A] der irischen Zweigniederlassung zugewiesen werden. Dieser Ansatz wurde von Irish Revenue angenommen und im Fall der irischen Zweigniederlassung von Unternehmen [A] als Grundlage für die Gewinnzuweisung verwendet.

(375) In einem Steuervorbescheid von 2006 in Bezug auf das Unternehmen [F] ([313]) stimmte Irish Revenue der von diesem Unternehmen vorgeschlagenen Methode zur Gewinnzuweisung an die künftigen irischen Zweigniederlassungen zu. Unternehmen [F] ist in […] steuerpflichtig, verfügt über eine irische Zweigniederlassung und gehört zu einem […] multinationalen Konzern. Als Grundlage der von Unternehmen [F] vorgeschlagenen Gewinnzuweisungsmethode nutzte der Berater des Unternehmens den OECD-Fremdvergleichsgrundsatz, der „erfordert, dass die Gewinne der Zweigniederlassungen ermittelt werden, indem die Zweigniederlassung im Grunde genommen als von dem Verwaltungssitz weitestgehend getrennte Rechtspersönlichkeit betrachtet wird und dass jegliche Diskussionen und Verhandlungen zwischen der Zweigniederlassung und dem Verwaltungssitz als fremdvergleichskonform in Bezug auf die Ermittlung der Rentabilität der Zweigniederlassung angesehen werden sollte".

(376) Schließlich ersucht der Steuerberater die irischen Behörden in einem Steuervorbescheid in Bezug auf Unternehmen [M] ([314]) um Billigung einer Gewinnzuweisung zwischen dem Verwaltungssitz von Unternehmen [M] und der irischen Zweigniederlassung, die den Umstand widerspiegelt, dass die Risiken der irischen Zweigniederlassung begrenzt sein werden. In dem Ersuchen wird weiter konkretisiert, dass die irische Zweigniederlassung als Lohnfertiger für den Verwaltungssitz von Unternehmen [M] tätig sein und eine fremdvergleichskonforme Vergütung erhalten wird.

(377) Auch wenn der Fremdvergleichsgrundsatz explizit erst 2011 in der irischen Rechtsprechung verankert wurde ([315]), macht die Kommission in Ermangelung eines sonstigen von Irland vorgebrachten objektiven Standards und in Anbetracht der Tatsache, dass dieser Grundsatz scheinbar schon in den 1990er-Jahren als Grundlage für die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns eines gebietsfremden integrierten Unternehmens gemäß Abschnitt 25 TCA 97 in der Vorbescheidpraxis von Irish Revenue zu finden war, folglich geltend, dass der Fremdvergleichsgrundsatz der Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 inhärent ist.

(378) Die Kommission hat in Abschnitt 8.2.2.2 und Abschnitt 8.2.2.3 bereits aufgezeigt, dass die beanstandeten Steuervorbescheide Gewinnzuweisungsmethoden billigen, die Ergebnisse hervorbringen, die von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, und die für die Zwecke der irischen Körperschaftsteuer somit zu einer Senkung des zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE führen und diesen beiden Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschaffen. Auf Grundlage der in diesen Abschnitten dargelegten Argumentation ist

([312]) Siehe Erwägungsgrund 387.
([313]) Siehe Erwägungsgrund 392.
([314]) Siehe Erwägungsgrund 391.
([315]) In Abschnitt 25 TCA 97 wird nicht auf den Fremdvergleichsgrundsatz Bezug genommen.

die Kommission gleichermaßen der Ansicht, dass ASI und AOE mit diesen Steuervorbescheiden ein selektiver Vorteil im Rahmen des beschränkteren Bezugssystems von Abschnitt 25 TCA 97 verschafft wird, da die Vorbescheide zu einer Senkung der nach dieser Bestimmung zu versteuernden Gewinne von ASI und AOE und somit zu einer Minderung ihrer Körperschaftsteuerschuld in Irland im Vergleich zu anderen gebietsfremden Unternehmen, die ebenfalls im Rahmen dieser Bestimmung besteuert werden, führen.

8.2.3.2. ***Selektiver Vorteil infolge der Nutzung des Ermessensspielraums durch Irish Revenue in Ermangelung objektiver mit dem Steuersystem verbundener Kriterien***

(379) Selbst unter der Annahme, dass die Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegt, was die Kommission bestreitet, sollte dennoch davon ausgegangen werden, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV verschaffen, da sie dann das Ergebnis des von Irish Revenue in Ermangelung objektiver mit dem Steuersystem verbundener Kriterien genutzten Ermessensspielraums wären.

(380) Auch wenn den Steuerverwaltungen ein gewisser Ermessensspielraum zugestanden werden muss, um den Unterschieden zwischen den Steuerpflichtigen bei der Anwendung der nationalen Steuervorschriften Rechnung zu tragen, ist doch im Falle einer Steuerverwaltung, die über ein weites Ermessen verfügt, das es ihr erlaubt, die Begünstigten oder die Bedingungen, unter denen die Rechtsvorschriften Anwendung finden, anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien zu bestimmen, davon auszugehen, dass die Ausübung dieses Ermessens „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, begünstigt. ([316]) Anders ausgedrückt: Aus Vorbescheiden, die lediglich eine korrekte Auslegung der einschlägigen nationalen Steuervorschriften enthalten, ohne von der ständigen Verwaltungspraxis abzuweichen, ergibt sich grundsätzlich kein selektiver Vorteil. Dagegen lassen Vorbescheide, bei denen die Steuerverwaltungen ihren Ermessensspielraum nutzen, der nicht auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien basiert, auf einen selektiven Vorteil schließen.

(381) Zwischen der Kommission und Irland besteht ein Einvernehmen darüber, dass in Abschnitt 25 TCA 97 keinerlei objektive Kriterien für die Gewinnzuweisung zwischen verschiedenen Teilen ein und desselben gebietsfremden Unternehmens festgelegt werden. ([317]) Allerdings teilt Irland nicht die Ansicht der Kommission, dass Abschnitt 25 TCA 97 dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegt. Unter der Annahme, dass Irland richtig liegt, und in Anbetracht der Tatsache, dass Irland es versäumt hat, einen anderen objektiven Standard für die Gewinnzuweisung eines gebietsfremden Unternehmens zwecks Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 vorzubringen, würde dies bedeuten, dass das Ermessen von Irish Revenue bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien beruht, was wiederum auf einen selektiven Vorteil schließen lässt. Die Kommission hat in Abschnitt 8.2.2.2 und Abschnitt 8.2.2.3 bereits aufgezeigt, dass mit den beanstandeten Steuervorbescheiden Gewinnzuweisungsmethoden gebilligt werden, die zu einer Verringerung des von ASI und AOE in Irland zu versteuernden Gewinns und einem wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV führen. Auf Grundlage der in diesen Abschnitten dargelegten Argumentation sollte zudem davon ausgegangen werden, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV verschaffen, da sie aufgrund des Ermessensspielraums von Irish Revenue im Rahmen von Abschnitt 25 TCA 97 erteilt wurden, der in Ermangelung objektiver mit dem Steuersystem verbundener Kriterien genutzt wurde.

(382) Schließlich machen Irland und Apple geltend, dass die Kommission nachweisen müsse, dass Apple im Vergleich zu anderen gebietsfremden Unternehmen, für die Irish Revenue Steuervorbescheide zwecks Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 erteilt hat, eine günstigere Behandlung erfahren hat. Im Rahmen dieser Argumentation scheinen Irland und Apple die Auffassung zu vertreten, dass nicht Abschnitt 25 TCA 97 selbst, sondern die Praxis von Irish Revenue bei Steuervorbescheiden im Zusammenhang mit gebietsfremden Unternehmen das geeignete Bezugssystem darstellt.

(383) Aus einer Untersuchung der von Irland bei der Kommission vorgelegten Steuervorbescheide, die die Gewinnzuweisung an irische Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen zum Gegenstand haben ([318]) und bei denen davon ausgegangen werden konnte, dass sie die gesamte irische Vorbescheidpraxis hinsichtlich der Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung abdecken ([319]), konnte die Kommission keine einheitlichen

([316]) Rechtssache C-6/12 *P, Oy*, EU:C:2013:525, Rn. 27.
([317]) Siehe Erwägungsgrund 248.
([318]) Siehe Erwägungsgründe 2 und 6.
([319]) Der Beschluss greift keinerlei Schlussfolgerung zu einer etwaigen Rechtswidrigkeit oder Unvereinbarkeit der in diesem Beschluss beschriebenen Vorbescheide nach den Beihilfevorschriften vor, ausgenommen der für ASI und AOE erteilten Vorbescheide.

Vorschriften ermitteln, die auf Grundlage objektiver Kriterien auf alle gebietsfremden, über eine Zweigniederlassung in Irland tätigen Unternehmen allgemeine Anwendung finden. Mit anderen Worten: Die Vorbescheidpraxis von Irish Revenue hinsichtlich der Gewinnzuweisung weist eine zu hohe Inkonsistenz auf, um ein angemessenes Bezugssystem darzustellen, anhand dessen die beanstandeten Steuervorbescheide dahingehend untersucht werden könnten, ob sie ASI und AOE einen selektiven Vorteil verschafft haben.

(384) Eine Reihe dieser Vorbescheide wird in den Erwägungsgründen 385 bis 395 ([320]) beschrieben.

(385) *Vorbescheid von Februar 1998 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [B]:* Unternehmen [B] gehört zu einem […] multinationalen Konzern. ([321]) Die irische Zweigniederlassung dieses Unternehmen ist zuständig für die Herstellung von […], die Organisation der Endfertigung sowie für die Überwachung und Verwaltung der Lieferung der Waren an die Kunden. Gemäß dem Vorbescheidsersuchen ist die Herstellung von […] im Allgemeinen bei weitem die komplizierteste Tätigkeit in der Produktionskette. ([322]) Die an die irische Zweigniederlassung zu Steuerzwecken zuzuweisende Vergütung, die vom Steuerberater des Unternehmens vorgeschlagen und von Irish Revenue gebilligt wurde, entspricht 117 der Gesamtkosten der irischen Zweigniederlassung ([323]), die sich insbesondere aus Umsatz- und Gemeinkosten zusammensetzen.

(386) *Vorbescheid von Mai 2001 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [C2]:* Beim Unternehmen [C2] handelt es sich um ein […] Unternehmen, das zu einem […] multinationalen […] Konzern [C] gehört. Mit dem Vorbescheid wird eine Gewinnzuweisung an die irische Zweigniederlassung dieses Unternehmens basierend auf dem Ersuchen des Steuerpflichtigen gebilligt, in dem es heißt, dass der Gewinn für Tätigkeiten, die im Vorbescheid als „Erwerb von Facharbeitern und Wiederverkauf von Waren im Zusammenhang mit Verrechnungsdiensten" beschrieben werden, 9 der Kosten des in Irland zu lokalisierenden gemeinsamen Verwaltungs- und Dienstleistungszentrums nicht übersteigen wird.

(387) *Vorbescheid von Mai 2003 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [A]:* Unternehmen [A] gehört zum […] multinationalen Konzern […]. ([324]) Die irische Zweigniederlassung dieses Unternehmens wird im Vorbescheidsersuchen als die Stelle beschrieben, die für die Herstellung von […] zuständig ist und Buchführungstätigkeiten für das gesamte Unternehmen, dem sie angehört, sicherstellt. Im Vorbescheidsersuchen verweist der Steuerberater von Unternehmen [A], beim Vorschlag einer Gewinnzuweisung an die Zweigniederlassung, auf das OECD-Musterabkommen. Gemäß Vorbescheidsersuchen vertritt Unternehmen [A] — auch wenn die Kontrolle über den Vertrieb von […], die Marketingaktivitäten, das Recht am geistigen Eigentum und die Finanzverwaltung außerhalb Irlands liegen — nicht die Auffassung, dass es sich bei der irischen Zweigniederlassung um einen reinen „Auftragsfertiger" handelt, da Irland als internationaler Schlüsselstandort für die Versorgung mit […] betrachtet wird. Demnach wird eine Gewinnzuweisung auf Grundlage der Gewinnaufteilungsmethode vorgeschlagen, wobei 12,5 ([325]) aller Gewinne, die von Unternehmen [A] erzielt werden, der irischen Zweigniederlassung zugewiesen werden, und nicht auf Grundlage der Kostenaufschlagsmethode, obwohl diese zu einer Senkung des zu versteuernden Gewinns von Unternehmen [A] in Irland geführt hätte.

(388) *Vorbescheid von September 2003 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [N]:* Bei Unternehmen [N] handelt es sich um ein eingetragenes gebietsfremdes Unternehmen, das zu einem […] multinationalen Konzern gehört. Gemäß Vorbescheidsersuchen umfassen die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von Unternehmen [N] die Herstellung von […] und die Erbringung weiterer verbundener Dienstleistungen, wie etwa Lagerhaltung und Versand. Das mit diesen Produkten in Zusammenhang stehende geistige Eigentum würde dem Verwaltungssitz von Unternehmen [N] außerhalb Irlands zugewiesen werden und die irische Zweigniederlassung würde als Lohn- bzw. Auftragsfertiger tätig sein. Die irische Zweigniederlassung würde keine Risiken im Zusammenhang mit Marketing, FuE, Qualitätssicherung, Produkthaftung und Inventar tragen. In dem Vorbescheid wird einer Gewinnzuweisung an die irische Zweigniederlassung zugestimmt, die zum selben Betriebsgewinn in Irland führt,

([320]) In den Fällen, in denen die Gültigkeitsdauer der Vorbescheide in der Beschreibung nicht genannt wird, beinhaltet der Vorbescheid selbst keine Revisionsklausel bzw. keinen anderen Verweis auf seine Gültigkeitsdauer.

([321]) Siehe Erwägungsgrund 373.

([322]) Weitere Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung umfassen zudem […]. Zudem wird das Ausmaß der Inanspruchnahme des irischen Werks außerhalb Irlands bestimmt. Der […] Verwaltungssitz von Unternehmen [B] ist laut Vorbescheidsersuchen von dem […] Mutterunternehmen zum Verkauf und zur Herstellung von […] lizenziert.

([323]) Dieser Prozentsatz wurde vom Steuerberater so berechnet, dass dem Verwaltungssitz eine angemessene Vergütung für seine Rechte zukommt; diese beträgt nach Aussage des Steuerberaters 20 % des Umsatzes, basierend auf der Höhe des Regellizenzgebührensatzes für […]. Die Berechnung dieser Werte beruhte eher auf Prognosen als auf historischen Zahlen. Das Vorbescheidsersuchen liefert allerdings keine weitere Klarstellung hinsichtlich der eingesetzten Methode und auch keine Hinweise auf eine nachträgliche Überprüfung.

([324]) Siehe Erwägungsgrund 374.

([325]) Die Marge in Höhe von 12,5 % wird durch Berechnung des durchschnittlichen Anteils der Kosten der irischen Zweigniederlassung an den Gesamtkosten erzielt. Es wird nicht konkretisiert, welche Kostenbasis als Referenz verwendet wird; die relevanten Kosten werden im Vorbescheidsersuchen als „im Rahmen der Geschäftstätigkeit anfallende Kosten" bezeichnet.

der entstanden wäre, wenn die irische Zweigniederlassung als Tochtergesellschaft von Unternehmen [N] eingetragen gewesen wäre. Bei der im Vorbescheid vereinbarten Vergütung für die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung handelt es sich um einen Aufschlag in Höhe von 25 bis 30 auf die Kosten der irischen produzierenden Zweigniederlassung. Dieser Aufschlag wird auf die Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung angewendet. In dem Vorbescheid wird zudem bestätigt, dass im Falle einer Veräußerung von geistigem Eigentum, das sich im Besitz von Unternehmen [N] befindet, keine Kapitalertragsteuer Anwendung findet, da die irische Zweigniederlassung keine Eigentumsanteile an dem geistigen Eigentum von Unternehmen [N] hält.

(389) *Vorbescheid von Juni 2004 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [I]:* Unternehmen [I] ist eingetragen in Irland, jedoch in […] ansässig. Das Unternehmen, das im Bereich […] tätig ist, fordert einen Kostenaufschlag in Höhe von 10 auf die Verwaltungsdienstleistungen, die von seiner irischen Zweigniederlassung erbracht werden. Gemäß Vorbescheidsersuchen werden praktisch alle Rechte am geistigen Eigentum außerhalb Irlands zugewiesen. Im Vorbescheidsersuchen wird nicht konkretisiert, welche Kosten betroffen sind, sondern bestätigt, dass die Gewinne der Zweigniederlassung des Unternehmens, das der irischen Körperschaftsteuer unterliegt, auf diejenigen begrenzt werden, die den eigentlichen Tätigkeiten, die in Irland von den Mitarbeitern der Zweigniederlassung ausgeübt werden, zugeschrieben werden können.

(390) *Vorbescheid von Januar 2005 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [E]:* Unternehmen [E] ist eingetragen in […] und gehört zu einem […] multinationalen Konzern. Gemäß Vorbescheidsersuchen stellt die irische Zweigniederlassung […] her. Unternehmen [E] hat lediglich aufgrund von Lizenzvereinbarungen mit verbundenen Konzernunternehmen Zugang zu Patenten und verbundenen Rechten am geistigen Eigentum. Unternehmen [E] ist in Irland als „Auftragsfertiger" tätig. Aus dem Ersuchen geht hervor, dass die Steuerbemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassung nicht länger einen Unternehmergewinn beinhaltet, so wie es zuvor der Fall war. In dem Ersuchen wird die Möglichkeit beschrieben, die derzeitige Produktion in Irland an einen anderen Standort zu verlagern; zudem wird aufgezeigt, dass solch eine Entscheidung schwerwiegende Folgen für die Geschäftstätigkeit in Irland hätte. Im Rahmen einer vorgesehenen Umstrukturierung werden die Rechte am geistigen Eigentum von Unternehmen [E] ([326]) an ein neu gegründetes Unternehmen (im Folgenden „Newco") übertragen; dieses wird zwar in Irland registriert, jedoch außerhalb Irlands steuerpflichtig sein. Innerhalb der neuen Struktur würde die irische Zweigniederlassung seine Produktionstätigkeit als Auftragsfertiger im Namen von Newco weiterführen. Das Unternehmen ersucht Irish Revenue um Bestätigung, dass die Übertragung der Rechte am geistigen Eigentum nicht zu einer Kapitalertragssteuer in Irland führt und dass Newco keine steuerpflichtige Präsenz in Irland haben wird. Unternehmen [E] wird zudem weitere Funktionen ausüben, insbesondere die Fakturierung im Auftrag und im Namen von Newco. Des Weiteren würde die Übertragung des Eigentums an den verkauften Produkten von Unternehmen [E] auf den Kunden über Irland laufen. Für diese Funktionen sowie die Fertigungsfunktionen, die von der Zweigniederlassung sichergestellt werden, wurde zu Steuerzwecken eine Vergütung in Höhe der Betriebsaufwendungen im Zusammenhang mit der Produktionstätigkeit zuzüglich 100 vereinbart.

(391) *Vorbescheid von Dezember 2005 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [M]:* Unternehmen [A] ist eingetragen in […], ist allerdings außerhalb Irlands steuerpflichtig, und gehört zu einem […] multinationalen Konzern. Unternehmen [M] verkauft […] sowie fertige Erzeugnisse. Dem Steuervorbescheid ist zu entnehmen, dass der Konzern Irland als Standort für neue […], die von einem […] Unternehmen des Konzerns entwickelt werden, in Betracht zieht, um die Fortführung der derzeitigen Tätigkeiten sowie die Beschäftigung in der irischen Zweigniederlassung sicherzustellen. In der neuen Struktur, die im Ersuchen beschrieben wird, würden Unternehmen [M] und seine irische Zweigniederlassung für buchhalterische Zwecke so agieren, als wären sie zwei voneinander unabhängige Rechtspersönlichkeiten. Das Einkommen würde mittels einer fremdvergleichskonformen Herstellungsgebühr zugewiesen, und zwar so, dass die irische Zweigniederlassung denselben Betriebsgewinn erzielen würde als wenn die Produktionstätigkeit der irischen Zweigniederlassung von einer Tochtergesellschaft von Unternehmen [M] ausgeübt werden würde. Der Verwaltungssitz von Unternehmen [M] würde das geistige Eigentum von einem […] Unternehmen des Konzerns lizenzieren und die irische Zweigniederlassung würde als Lohnfertiger tätig sein. Als Lohnfertiger würde sie nach den vom Verwaltungssitz vorgegebenen Spezifizierungen und unter Verwendung von Rohmaterial, das sich im Besitz des Verwaltungssitzes von Unternehmen [M] befindet, fertige Erzeugnisse herstellen. Die irische Zweigniederlassung würde keine Risiken im Zusammenhang mit Marketing, FuE, Qualitätssicherung, Produkthaftung und Inventar tragen. Neben der Herstellung könnte die irische Zweigniederlassung unterstützend bei der Rechnungsaufstellung und der Einziehung der Beträge sowie bei produktionsbezogenen Tätigkeiten, beispielsweise Lagerhaltung und Versand, tätig sein. Für diese Tätigkeiten wurde im Vorbescheid eine Vergütung in Form eines Aufschlags in Höhe von 10 auf die Betriebsaufwendungen der irischen Zweigniederlassung vereinbart.

([326]) Trotz der Tatsache, dass Unternehmen [E] lediglich aufgrund von Lizenzvereinbarungen mit verbundenen Unternehmen Zugang zu Patenten und Rechten des geistigen Eigentums hätte, wird im Vorbescheidsersuchen auf Rechte des geistigen Eigentums verwiesen, die von Unternehmen [E] vor der geplanten Umstrukturierung gehalten werden.

(392) *Vorbescheid von Juli 2006 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [F]:* Unternehmen [F] ist steuerpflichtig in […] und gehört zu einem […] multinationalen Konzern. Mit dem Vorbescheid wird eine Vereinbarung von 1997 verlängert, gemäß derer 15 des Gewinns von Unternehmen [F] zu Steuerzwecken der irischen Zweigniederlassung zugewiesen werden. Eine Überprüfung dieser Vereinbarung wird 2025 erfolgen. Die irische Zweigniederlassung ist der globale Hauptsitz von […]; sie ist zuständig für die strategische Planung von […], den Einkauf sowie für die Koordinierung und Überwachung von […], einschließlich der Logistik. Zum Vorstand von Unternehmen [F], ansässig im […] Verwaltungssitz, gehören leitende Führungskräfte des Konzerns. Nach Aussage des Steuerberaters von Unternehmen [F] wurde im Vorbescheid von 1997 anerkannt, dass das geistige Eigentum zum […] Verwaltungssitz und nicht zur irischen Zweigniederlassung gehörte. Das Vorbescheidsersuchen beinhaltet die Beschäftigungszahlen für Unternehmen [F] in Irland sowie die Summe der in den vergangenen acht Jahren entrichteten Steuern; allerdings sind keinerlei buchhalterische Daten oder Finanzprognosen für das Unternehmen enthalten.

(393) *Vorbescheid von Dezember 2006 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [C1]:* Beim Unternehmen [C1] handelt es sich um ein […] Unternehmen, das zu einem […] multinationalen […] Konzern gehört. Die Zweigniederlassung stellt […] her. Zu den Geschäftsbereichen der Zweigniederlassung zählen […] die Bereiche Produktion, Personal, öffentliche Angelegenheiten, Finanzen, Beschaffung usw. Im Vorbescheidsersuchen wird nicht auf das Vorhandensein von geistigem Eigentum verwiesen, das von der irischen Zweigniederlassung genutzt und außerhalb Irlands zugewiesen wird. Die zu versteuernde Vergütung der Zweigniederlassung besteht, wie im Vorbescheid vereinbart, aus einem Aufschlag von 18 auf die in Irland anfallenden Betriebsaufwendungen, einer „Vergütung für das geistige Eigentum“ von 1,6 auf den Jahresumsatz des […] Unternehmens, zu dem die Zweigniederlassung gehört, der mit von der irischen Zweigniederlassung hergestellten Produkten erzielt wird, sowie einer Abschreibung für Anlagen und Gebäude.

(394) *Vorbescheid von Dezember 2007 — irische Tochtergesellschaften von Konzern [G]:* Bei Konzern [G] handelt es sich um einen […] multinationalen Konzern mit drei irischen Tochtergesellschaften. Gegenstand des Vorbescheids scheint daher eher die Gewinnzuweisung zwischen Unternehmen und nicht die Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung zu sein. Für den Vorbescheid wurde eine Gültigkeitsdauer von fünf Jahren ab dem Jahr 2008 vereinbart. Im Vorbescheidsersuchen wird darauf hingewiesen, dass die von den irischen Tochtergesellschaften wahrgenommenen Funktionen die Herstellung von […], den Verkauf von […] und zugehöriger Produkte, den Handel mit […], ein gemeinsames Dienstleistungszentrum für die globalen Konzerngesellschaften sowie FuE umfassen. Weder das Vorbescheidsersuchen noch das von Irland eingereichte Begleitmaterial verweist auf das Bestehen geistigen Eigentums, das von den irischen Tochtergesellschaften genutzt und außerhalb Irlands zugewiesen wird. In Bezug auf eine der drei Tochtergesellschaften, die als Produktionsunternehmen beschrieben wird, wird im Vorbescheid der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage in Irland als Summe von 15 der in Irland anfallenden Betriebsaufwendungen (die enthaltenen Kosten werden im Vorbescheidsersuchen aufgeführt), einer Vergütung für das geistige Eigentum von 0,8 des Jahresumsatzes, der mit in Irland hergestellten Produkten erzielt wird, sowie einer steuerlichen Abschreibung auf Anlagen und Gebäude zugestimmt. Für die beiden anderen Tochtergesellschaften entspricht die Steuerbemessungsgrundlage 15 der Betriebsaufwendungen (die enthaltenen Kosten werden im Vorbescheidsersuchen aufgeführt).

(395) *Vorbescheid von September 2010 — irische Zweigniederlassung von Unternehmen [D]:* Beim Unternehmen [D] handelt es sich um ein […] in […] ansässiges Unternehmen, das zu einem […] multinationalen Konzern gehört. Gemäß dem Vorbescheidsersuchen beabsichtigt der Konzern, […], und zieht Irland unter Berücksichtigung voraussichtlich anfallender Steuerkosten dabei als geeigneten Standort für diese Tätigkeit in Erwägung. Eine irische Zweigniederlassung würde hochwertige zentralisierte Verwaltungsdienstleistungen innerhalb des Konzerns sowie […] anbieten. Für die zentralisierte Verwaltungsfunktion wurde im Vorbescheid eine Vergütung in Form eines Aufschlags in Höhe von 10 auf die Gesamtkosten der irischen Zweigniederlassung vereinbart. Dieser Aufschlag basiert auf einer Benchmarking-Analyse, die vom Steuerberater des Unternehmens durchgeführt wurde. Der Gewinn, der der […] Funktion zuzuweisen ist, die für Dritte ausgeübt wird, wird ermittelt als die Differenz zwischen den Beträgen, die von Dritten geschuldet sind, und der Gesamtheit der in Irland entstandenen zurechenbaren Kosten, der Aufwendungen des Verwaltungssitzes, der […] zugewiesen wird, sowie des fremdvergleichskonformen Werts der Dienstleistungen, die von anderen Gesellschaften des Konzerns erbracht werden.

(396) Die Kommission hat in diesen Vorbescheiden eine Reihe von Unstimmigkeiten ermittelt.

(397) Erstens werden die Methoden nicht systematisch ausgewählt, selbst wenn die beschriebenen Tätigkeiten ähnlich sind. Beispielsweise werden die Zweigniederlassungen der beiden Unternehmen [A] und AOE als Produktionsunternehmen dargestellt, die geistiges Eigentum im Besitz des Unternehmens nutzen, das nicht an der irischen Zweigniederlassung zugewiesen wird. Im Vorbescheidsersuchen von Unternehmen [A] wird geschlussfolgert, dass es sich bei der irischen Zweigniederlassung von Unternehmen [A] nicht um einen Auftragsfertiger handelt,

wohingegen in den beanstandeten Steuervorbescheiden AOE als Auftragsfertiger angenommen wird. Im Gegensatz zur im Fall von AOE gebilligten Kostenaufschlagsmethode/geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wurde im Vorbescheid für Unternehmen [A] die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebene Gewinnaufteilungsmethode gebilligt ([327]), auch wenn die im Vorbescheidsersuchen von Unternehmen [A] beschriebenen Tätigkeiten denen im Vorbescheidsersuchen von AOE beschriebenen ähnlich zu sein scheinen. Wäre die Gewinnaufteilungsmethode allerdings auch im Falle von AOE gewählt worden, hätte der gesamte Gewinn dieses Unternehmens seinen irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen, da die Betriebsgewinne dieser Zweigniederlassung die Gesamtbetriebsaufwendungen des Unternehmens darstellen.

(398) In ähnlicher Weise ersucht Unternehmen [A] Irish Revenue in seinem Vorbescheidsersuchen um Bestätigung, dass der seinem Produktionswerk zuzuweisende Gewinn anhand einer Gewinnaufteilungsmethode auf der Grundlage des Anteils der Kosten seiner irischen Zweigniederlassung an den Gesamtkosten des Unternehmens berechnet werden sollte. Anstatt der Kostenaufschlagsmethode wurde zur Berechnung des zu versteuernden Gewinns der irischen Zweigniederlassung die Gewinnaufteilungsmethode vorgeschlagen, auch wenn nach Aussage von Unternehmen [A] die Kostenaufschlagsmethode zu einer Senkung des zu versteuernden Gewinns der Zweigniederlassung geführt hätte. Dies unterscheidet sich von dem Ansatz, der von Irish Revenue in den Vorbescheiden für die Unternehmen [B], [C2], [N], [I], [E], [M] und [D] angenommen wurde, nach dem die Steuerbemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassungen dieser Unternehmen als prozentualer Kostenanteil statt als prozentualer Anteil der Gesamtgewinne des Unternehmens berechnet wurde. ([328])

(399) Auch im Fall von Unternehmen [F] wurde die Gewinnaufteilungsmethode angenommen; dabei wurden 15 der Gesamtgewinne des Unternehmens an die irische Zweigniederlassung zugewiesen. Auch wenn die Beschreibung der Funktionen der Zweigniederlassung im Fall von Unternehmen [F] sich von der Beschreibung der Funktionen der irischen Zweigniederlassung von Unternehmen [A] unterscheidet — Unternehmen [A] präsentierte seine irische Zweigniederlassung als Produktionswerk, das geistiges Eigentum im Besitz außerhalb Irlands nutzt ([329]), wohingegen Unternehmen [F] seine irische Zweigniederlassung als globalen Verwaltungssitz für die […] Tätigkeiten des Unternehmens präsentierte — basieren die vereinbarten Vergütungen dennoch auf derselben Verrechnungspreismethode, d. h. der Gewinnaufteilungsmethode, und bei den einbehaltenen prozentualen Anteilen ist trotz der Tatsache, dass die Tätigkeiten im ersten Fall so beschrieben werden, als dass bei ihnen Komplexität und Geschäftsrisiken gegeben sind, und dass sie im letzteren Fall auf mit Risiken verbundene Routinetätigkeiten beschränkt sind, kein signifikanter Unterschied festzustellen (15 bei Unternehmen [F] gegenüber 12,5 bei Unternehmen [A]).

(400) Zudem erfolgt die Gewinnzuweisung in vielen der Vorbescheide auf Kostenbasis, wobei effektiv die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewendet wird, bei der die Kosten als Gewinnindikator gewählt werden. In einigen Fällen handelt es sich bei den Kosten, die als Referenzgröße herangezogen werden, jedoch um die Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung, wohingegen in anderen Fällen, zum Beispiel bei Unternehmen [B], die für die Gewinnzuweisung verwendete Kostenbasis die Umsatzkosten mit einschließt. Die Unterschiede in der Kostenbasis, die in den Vorbescheiden als Referenzgröße verwendet wird, scheinen keiner bestimmten Begründung in Bezug auf die Angemessenheit einer größeren bzw. kleineren Kostenbasis zu folgen.

(401) Ein weiterer offensichtlicher Unterschied in der Behandlung vergleichbarer Situationen lässt sich beim Vergleich der Behandlung der irischen Zweigniederlassungen von Unternehmen [M] und Unternehmen [E] durch Irish Revenue feststellen. Für beide Unternehmen wurde 2005 ein Vorbescheid ausgestellt; die irischen Zweigniederlassungen beider Unternehmen stellen […] her. Beide Branchen werden als Unternehmen präsentiert, die nur ein begrenztes Risiko tragen — die Zweigniederlassung von Unternehmen [E] wird als Auftragsfertiger präsentiert, die Zweigniederlassung von Unternehmen [M] dagegen als Lohnfertiger, wobei es sich im Grunde genommen um dieselbe Tätigkeit handelt — und in den Vorbescheidsersuchen wird spezifiziert, dass sich die verwendeten Rohstoffe im Besitz des Verwaltungssitzes befinden. Sofern die Produktionstätigkeit von den Zweigniederlassungen übernommen wird, gibt es kein vertragliches Mittel zur Zuweisung dieses Besitzes entweder an den Verwaltungssitz oder an die Zweigniederlassung, da es sich um eine und dieselbe Rechtspersönlichkeit handelt. Daher werden die Zweigniederlassungen von Unternehmen [E] und Unternehmen [M] tatsächlich so beschrieben, als dass sie sehr ähnliche Risiken tragen und sehr ähnliche Funktionen wahrnehmen; zudem sind beide Zweigniederlassungen an der Fakturierung beteiligt. In beiden Vorbescheiden wird die Steuerbemessungsgrundlage der

([327]) Dies entspricht eher der fünften OECD-Methode als der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode.

([328]) Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassungen wird in diesen Fällen als Prozentsatz der Kosten festgesetzt, unabhängig davon, ob das Unternehmen angab, geistiges Eigentum bei der Bewertung zu berücksichtigen; in dem Ersuchen von Unternehmen [A] wird dargelegt, dass geistiges Eigentum außerhalb Irlands zugewiesen werden würde; dies trifft gleichermaßen auch auf Unternehmen [I] zu, auch wenn nur in einem der beiden Fälle die Gewinnaufteilungsmethode beibehalten wird.

([329]) Im Vorbescheidsersuchen heißt es „[der Konzern] […] betrachtet die Tätigkeiten von [Unternehmen [A]] in Irland nicht als Tätigkeiten, die von einem reinen ‚Auftragsfertiger' wahrgenommen werden. Die Funktionsanalyse […] hat indes eindeutig gezeigt, dass der Schwerpunkt der in Irland ausgeübten Tätigkeiten auf Fertigung liegt".

Zweigniederlassung als Aufschlag auf die Betriebsaufwendungen der irischen Zweigniederlassungen der Unternehmen festgelegt. ([330]) Im Fall der Zweigniederlassung von Unternehmen [E] besteht die von Irish Revenue gebilligte Vergütung allerdings aus einem Aufschlag von 100 der Betriebsaufwendungen, während bei Unternehmen [M] der von Irish Revenue gebilligte Aufschlag zehnmal niedriger liegt, d. h. bei 10 der Betriebsaufwendungen. Keiner der Vorbescheide liefert eine Erklärung, anhand derer diese Unterschiede in der Vergütungshöhe gerechtfertigt werden könnten, unabhängig davon, ob die mit diesen Vorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.

(402) Schließlich wird in den Vorbescheiden für Unternehmen [G] und Unternehmen [C1] eine Vergütungsmethode angenommen, die der im beanstandeten Vorbescheid von 2007 in Bezug auf AOE angenommen Vergütungsmethode ähnlich ist. Diese Methode stützt sich auf eine Kombination des prozentualen Anteils am Umsatz — in den entsprechenden Vorbescheidsersuchen als „Vergütung für das geistige Eigentum" bezeichnet — und des prozentualen Anteils an den Betriebsaufwendungen. Diese Methode entspricht keiner der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien dargelegten Methoden. Die drei Vorbescheide betreffen Fertigung in verschiedenen Bereichen: […] für Unternehmen [G], […] für Unternehmen [C1] und Personal Computer für AOE. Die irische Zweigniederlassung von Unternehmen [G] wird beschrieben, als dass sie eine Vertriebsfunktion sicherstellt; dies scheint bei den irischen Zweigniederlassungen von Unternehmen [C1] und AOE allerdings nicht der Fall zu sein. Gleichwohl ist die für Unternehmen [G] angenommene Vergütung in Bezug auf den prozentualen Anteil am Umsatz („Vergütung für das geistiges Eigentum") mit 0,8 die niedrigste im Vergleich zu 1,6 für die irische Zweigniederlassung von Unternehmen [C1] und [1-5] % für die irische Zweigniederlassung von ASI. Der zur Berechnung der Bemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassung von Unternehmen [G] einbehaltene prozentuale Anteil der Betriebsaufwendungen von 15 ist ebenfalls niedriger als der für Unternehmen [C1] angenommene prozentuale Anteil der Betriebsaufwendungen, der bei 18 liegt. Die vereinbarte Vergütungsmethode sowie die vereinbarten Parameter für die irische Zweigniederlassung von Unternehmen [G] führen systematisch zu einer niedrigeren Steuerbemessungsgrundlage für die irische Zweigniederlassung als die zwischen Irish Revenue und Unternehmen [C1] vereinbarte Vergütung bzw. vereinbarten Parameter, obwohl die irische Zweigniederlassung von Unternehmen [G] scheinbar mehr Funktionen wahrnimmt als die irische Zweigniederlassung von Unternehmen [C1]. Dieser Unterschied lässt sich nicht anhand der in den jeweiligen Vorbescheidsersuchen enthaltenen Beschreibungen erklären. Insbesondere die Parameter 0,8, 1,6 und [1-5] % für die Vergütung für das geistige Eigentum sowie die prozentualen Anteile der Betriebsaufwendungen, die in den Vorbescheidsersuchen von Unternehmen [G], Unternehmen [C1] und AOE dargelegt werden, werden durch keinerlei Berechnungen gestützt.

(403) Abschließend geht aus einer Untersuchung der Vorbescheidpraxis von Irish Revenue in Bezug auf die Gewinnzuweisung hervor, dass keine einheitlichen Kriterien zur Ermittlung der Gewinnzuweisung an irische Zweigniederlassungen von gebietsfremden Unternehmen zwecks Anwendung von Abschnitt 25 TCA 97 angewendet werden. Diese Untersuchung bestätigt ferner, dass die beanstandeten Steuervorbescheide auf Grundlage des Ermessens von Irish Revenue ausgestellt wurden, das in Ermangelung objektiver mit dem Steuersystem verbundener Kriterien ausgeübt wurde, und dass demnach davon auszugehen ist, dass diese Vorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Abschnitt 1 AEUV verschaffen. ([331])

8.2.4. FEHLENDE RECHTFERTIGUNG DURCH DEN CHARAKTER UND DEN ALLGEMEINEN AUFBAU DES STEUERSYSTEMS

(404) Eine Maßnahme, die von dem Bezugssystem abweicht, kann sich nach wie vor als nicht selektiv herausstellen, wenn sie durch den Charakter oder die allgemeine Regelung dieses Systems gerechtfertigt wird. Dies ist dann der Fall, wenn eine Maßnahme direkt von den Grund- oder Leitsätzen abweicht, die dem Bezugssystem innewohnen, oder wenn sie das Ergebnis mit ihm verbundener Mechanismen ist, die für die Funktionsweise und die Effektivität des Systems notwendig sind. ([332])

(405) Weder Irland noch Apple haben eine abschließende Begründung für diesen im Wege der beanstandeten Steuervorbescheide verschafften selektiven Vorteil vorgebracht, wenngleich die Beweislast diesbezüglich beim Mitgliedstaat liegt. Irland hat in der Tat keinerlei Begründung für die selektive Behandlung vorgebracht, wohingegen Apple geltend macht, dass das Ausüben des Ermessens wesentlicher Bestandteil des irischen Körperschaftsteuersystems sei und die Vorbescheide zur Wirksamkeit des Systems beigetragen hätten und angemessen gewesen seien. ([333])

(406) Die Kommission ist nicht der Meinung, dass diese Argumente die selektive Behandlung von ASI und AOE in diesem Fall rechtfertigen.

([330]) Dies ist zum Beispiel die gleiche Methode, die mit dem Vorbescheid von 2007 für ASI gebilligt wurde.
([331]) Siehe Erwägungsgrund 381.
([332]) Siehe zum Beispiel verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u. a.*, EU:C:2011:550, Rn. 69.
([333]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 216 ff.

(407) Erstens kann die Ausübung des Ermessens durch eine Steuerverwaltung, selbst wenn sie der Anwendung bestimmter Steuerbestimmungen inhärent ist, an sich nicht die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen rechtfertigen, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden. Wie der Gerichtshof entschieden hat ([334]), lässt die Ausübung eines Ermessens durch eine Steuerverwaltung im Rahmen der Anwendung ihrer Steuerbestimmungen, das nicht auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien basiert, auf Selektivität schließen; Apple war zudem nicht imstande nachzuweisen, dass das Ermessen von Irish Revenue bei der Gewährung der beanstandeten Steuervorbescheide auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien beruhte.

(408) Die Kommission erinnert in jedem Fall daran, dass es gemäß ihrer ersten ([335]) und ergänzenden ([336]) Argumentation sowie ihrer ersten alternativen Argumentation ([337]) nicht die Ausübung des Ermessens durch Irish Revenue ist, die dazu führte, dass ASI und AOE im Gegensatz zu Wirtschaftsbeteiligten in vergleichbarer Sach- und Rechtslage ein selektiver Vorteil verschafft wurde, sondern der Umstand, dass ASI und AOE mit den beanstandeten Steuervorbescheiden eine Reduzierung ihrer Steuerbemessungsgrundlage und somit ihrer Körperschaftsteuerschuld gewährt wurde. Gemäß dieser Argumentationen ist es die Billigung der von Apple vorgeschlagenen Gewinnzuweisungsmethoden zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE in Irland durch Irish Revenue, die die Vermutung des selektiven Vorteils begründet, und nicht das bei der Billigung dieser Methoden ausgeübte Ermessen an sich. Der Umstand, dass ASI und AOE aufgrund des von Irish Revenue in diesem Zusammenhang ausgeübten Ermessens, das nicht auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien basiert, ein selektiver Vorteil verschaffen wurde, dient in diesem Fall als weitere alternative Argumentation zur Untermauerung der Feststellung eines selektiven Vorteils. ([338]) Diese Argumentation begegnet der Behauptung von Irland und Apple, dass Abschnitt 25 TCA 97 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliege und dass ein selektiver Vorteil mittels eines Vergleichs der beanstandeten Steuervorbescheide mit der Verwaltungspraxis von Irish Revenue nachzuweisen sei. Mit Ausnahme dieser abschließenden Argumentation hängt die Schlussfolgerung der Kommission, dass ASI und AOE mit den beanstandeten Steuervorbescheiden ein selektiver Vorteil verschafft wurde, demzufolge nicht davon ab, ob das Irish Revenue zugestandene Ermessen bei der Gewährung dieser Vorbescheide übermäßig war, beziehungsweise davon, wie dieses Ermessen von Irish Revenue ausgeübt wurde, sondern ergibt sich aus dem Umstand, dass die Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE im Vergleich zu Wirtschaftsbeteiligten in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage durch diese Vorbescheide selektiv gemindert wird.

(409) Zweitens reicht das von Apple vorgebrachte Argument, die Steuervorbescheide hätten sich aus den immanenten Grundsätzen von Abschnitt 25 TCA 97 ergeben ([339]), ohne weitere Erläuterung, wie dies zu verstehen ist oder wie dies als Begründung für die selektive Behandlung gesehen werden könnte, in diesem Fall nicht als Rechtfertigung der selektiven Behandlung aus, selbst wenn die Feststellung eines selektiven Vorteils durch die Kommission auf dem von Irish Revenue ausgeübten Ermessen beruhte. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs muss ein Vorteil, der einem Unternehmen verschafft wird, nicht nur mit den inhärenten Merkmalen des betreffenden Steuersystems im Einklang stehen, sondern auch mit der Art und Weise, wie dieses System umgesetzt wird, konsistent sein. ([340]) Selbst wenn die Verwaltungspraxis von Irish Revenue gemäß Abschnitt 25 TCA 97 das richtige Bezugssystem war, was die Kommission bestreitet, zeigt die Art und Weise, wie Irish Revenue Abschnitt 25 TCA 97 durch die Gewährung einzelner Steuervorbescheide angewendet hat, dass die Nutzung des Ermessensspielraums nicht auf objektiven Kriterien beruhte. Solch eine Behandlung zugunsten von ASI und AOE kann daher nicht durch die Logik oder die allgemeine Beschaffenheit des Steuersystems gerechtfertigt werden.

(410) Drittens kann der allgemeine Bezug auf die „Wirksamkeit des Steuersystems" ([341]), zu der die Steuervorbescheide angeblich beigetragen haben, nicht als Rechtfertigung einer selektiven Behandlung bestimmter Unternehmen im Rahmen dieses Systems dienen. Steuervorbescheide sind in der Tat ein zulässiges Mittel, das häufig von Steuerverwaltungen genutzt wird, um Rechtssicherheit zu bieten; diese Tatsache bedeutet jedoch nicht, dass Steuervorbescheide von der Kontrolle im Rahmen der Beihilfevorschriften ausgeschlossen werden.

(411) Abschließend ist die selektive Behandlung, die ASI und AOE mittels der beanstandeten Steuervorbescheide geboten wird, nicht durch das Wesen und die allgemeinen Zwecke des Steuersystems gerechtfertigt.

([334]) Rechtssache C-6/12 *P Oy*, EU:C:2013:525, Rn. 27.
([335]) Abschnitt 8.2.2.2.
([336]) Abschnitt 8.2.2.3.
([337]) Abschnitt 8.2.3.1.
([338]) Abschnitt 8.2.3.2.
([339]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 218.
([340]) Verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08 *Paint Graphos u. a.*, EU:C:2011:550, Rn. 73.
([341]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 219.

8.2.5. SCHLUSSFOLGERUNG ZUM VORLIEGEN EINES SELEKTIVEN VORTEILS

(412) Durch die Billigung von Methoden zur Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, die von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, führen die beanstandeten Steuervorbescheide zu einer Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage von ASI und AOE im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergeben. Die beanstandeten Steuervorbescheide führen somit zu einer Minderung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland und verschaffen diesen Unternehmen dadurch einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV. ([342])

(413) Durch die Billigung von Methoden zur Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE, die von einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, führen die beanstandeten Steuervorbescheide alternativ zu einer Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage von ASI und AOE im Vergleich zu anderen gebietsfremden Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung in Irland tätig sind. Die beanstandeten Steuervorbescheide führen somit zu einer Minderung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE gemäß Abschnitt 25 TCA 97 und verschaffen diesen Unternehmen dadurch einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV. ([343])

8.3. *SCHLUSSFOLGERUNG ZUM VORLIEGEN EINER BEIHILFE*

(414) Angesichts der vorstehenden Erwägungen gelangt die Kommission zu der Schlussfolgerung, dass durch die von Irish Revenue zugunsten von ASI und AOE ausgestellten Steuervorbescheide diesen Unternehmen ein selektiver Vorteil verschafft wird, der Irland zuzuschreiben ist und vom Staat finanziert wird und der den Wettbewerb verzerrt oder zu verzerren droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen könnte. Die beanstandeten Steuervorbescheide sind somit eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV.

(415) Nachdem durch die beanstandeten Steuervorbescheide eine Verminderung von Kosten entsteht, welche normalerweise von ASI und AOE im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeiten getragen werden sollten, sollte erachtet werden, dass der beanstandete Steuervorbescheid ASI und AOE eine Betriebsbeihilfe gewährt.

8.4. *BEGÜNSTIGTE DER BEANSTANDETEN MASSNAHMEN*

(416) Die beanstandeten Steuervorbescheide gewähren ASI und AOE eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV. ASI und AOE sind jedoch Teil eines multinationalen Konzerns, nämlich der Apple-Gruppe, der sich aus zahlreichen Unternehmen zusammensetzt, die letztlich alle der Kontrolle von Apple Inc. unterliegen. Zu Zwecken der Anwendung der Beihilfevorschriften können unabhängige Rechtspersönlichkeiten so angesehen werden, als ob sie eine Wirtschaftseinheit bilden. Diese wirtschaftliche Einheit ist dann als das Unternehmen angesehen, das von der Beihilfemaßnahme profitiert. Wie der Gerichtshof früher entschieden hat, ist „im Rahmen des Wettbewerbsrechts unter dem Begriff des Unternehmens eine … wirtschaftliche Einheit zu verstehen, selbst wenn diese wirtschaftliche Einheit rechtlich aus mehreren, natürlichen oder juristischen, Personen gebildet wird." ([344]) Um festzustellen, ob verschiedene Einheiten eine wirtschaftliche Einheit bilden, untersucht der Gerichtshof das Vorhandensein einer Mehrheitsbeteiligung oder funktionaler, wirtschaftlicher oder inhärenter Verbindungen ([345]). In diesem Fall sind ASI und AOE letztlich vollständig im Besitz von Apple Inc. ([346]) und die Mehrheit der Vorstandsmitglieder von ASI und AOE sind Mitarbeiter von Apple Inc. ([347]); daher lässt sich auch festhalten, dass Apple Inc. — die Einheit, die den Apple-Konzern kontrolliert — ASI und AOE über funktionale, wirtschaftliche und organische Verbindungen kontrolliert.

([342]) Abschnitt 8.2.2.
([343]) Abschnitt 8.2.3.
([344]) Rechtssache C-170/83 *Hydrotherm Gerätebau GmbH v Compact del Dott. Ing. Mario Andreoli & C. Sas.*, EU:C:1984:271, Rn. 11. Siehe auch Rechtssache T-137/02 *Pollmeier Malchow gegen Kommission*, EU:T:2004:304, Rn. 50.
([345]) Rechtssache C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA gegen Kommission*, EU:C:2010:787, Rn. 47 bis 55; Rechtssache C-222/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA u. a.*, EU:C:2006:8, Rn. 112.
([346]) Siehe Erwägungsgrund 47.
([347]) Siehe Erwägungsgrund 114.

(417) Zudem ist es die Apple-Gruppe, die entschied, ASI und AOE in Irland einzutragen, und die über die Struktur beschloss, im Rahmen derer ASI und AOE in Irland eingetragen und die Unternehmen mit Präsenz in Irland auf jeweils eine Zweigniederlassung beschränkt werden würden. Daher ist es die Apple-Gruppe als Ganzes, die von der staatlichen Beihilfe, die Irland ASI und AOE im Wege der beanstandeten Steuervorbescheide gewährt hat, profitiert, da jedwede günstigere Behandlung von ASI und AOE durch Irish Revenue letztendlich der Apple-Gruppe als Ganzes zugutekommt, da zusätzliche Finanzmittel freigesetzt werden, die zum Vorteil des gesamten Konzerns eingesetzt werden können.

(418) Abschließend sollte die Apple-Gruppe, ungeachtet der Tatsache, dass sie in verschiedene Rechtspersönlichkeiten organisiert ist, dennoch als eine Wirtschaftseinheit betrachtet werden, die in den Genuss staatlicher Beihilfe kommt, die von Irland im Wege der beanstandeten Steuervorbescheide gewährt wurde. ([348])

8.5. *VEREINBARKEIT DER BEANSTANDETEN MASSNAHMEN*

(419) Staatliche Beihilfen werden als mit dem Binnenrecht vereinbar betrachtet, wenn sie zu einer der Gründe gehören, welche in Artikel 107 Absatz 2 AEUV aufgeführt werden ([349]), und als mit dem internationalen Markt vereinbar, wenn die Kommission feststellt, dass sie zu einem der Gründe gehören, welche in Artikel 107 Absatz 3 AEUV aufgeführt werden ([350]). Jedoch liegt die Beweislast bei dem Mitgliedstaat dafür, dass die gewährte staatliche Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 oder Absatz 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist ([351]).

(420) Irland hat sich in den Regelungen für die staatliche Beihilfe, die sie über die beanstandeten Steuervorbescheide gewährte, auf keine der Begründungen für die Feststellung von Vereinbarkeit berufen.

(421) Darüber hinaus, wie in den Erwägungsgründen 222 und 415 erläutert, sollte erachtet werden, dass die beanstandeten Steuervorbescheide ASI, AOE und dem Apple-Konzern als Ganzes eine Betriebsbeihilfe gewähren. Insbesondere kann eine derartige Beihilfe normalerweise nicht als mit dem Binnenmarkt nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV vereinbar angesehen werden, da sie weder die Entwicklung bestimmter Wirtschaftstätigkeiten oder Wirtschaftsgebiete fördert noch zeitlich befristet, degressiv gestaffelt oder angesichts des erforderlichen Umfangs zur Beseitigung eines spezifischen wirtschaftlichen Nachteils in den betreffenden Gebieten angemessen ist.

(422) Folglich sind die von Irland mittels der beanstandeten Steuervorbescheide gewährten staatlichen Beihilfen mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

9. **UNRECHTMÄSSIGKEIT DER BEIHILFE**

(423) Nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung von Beihilfen zu unterrichten (Meldepflicht) und sie dürfen die beabsichtigte Maßnahme nicht

([348]) Siehe entsprechend Rechtssache 323/82 *SA Intermills gegen Kommission*, EU:C:1984:345, Rn. 11: „Aus dem Vorbringen der Klägerin und der Streithelferinnen ergibt sich, dass sowohl die Firma Intermills als auch die drei Industriegesellschaften von der Region Wallonien kontrolliert werden und dass die Klägerin auch nach der Übertragung der Produktionsanlagen auf die drei neu gegründeten Gesellschaften noch an diesen beteiligt ist. Zwar ist jede der drei Produktionsgesellschaften eine von der alten Intermills-Gesellschaft unabhängige juristische Person, doch bilden alle diese Gesellschaften zusammen, zumindest hinsichtlich der von den belgischen Behörden gewährten Beihilfe, eine einheitliche Gruppe. […]." Siehe auch verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Königreich Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 102: „[…] ist die Kommission somit zutreffend davon ausgegangen, dass die Vorschriften über die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für die Koordinationszentren und die Gruppen, denen sie angehören, einen Vorteil darstellten."

([349]) Die in Artikel 107 Absatz 2 AEUV niedergelegten Ausnahmen betreffen: a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher; b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind; und c) Beihilfe zugunsten bestimmter Regionen der Bundesrepublik Deutschland.

([350]) Die in Artikel 107 Absatz 3 AEUV niedergelegten Ausnahmen betreffen: a) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Gebiete; b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats; c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete; d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes; und e) durch einen Beschluss des Rates bestimmte Beihilfen.

([351]) Rechtssache T-68/03 *Olympiaki Aeroporia Ypiresies gegen Kommission*, ECLI:EU:T:2007:253, Rn. 34.

durchführen, bevor die Kommission endgültig Stellung zur betreffenden Beihilfe bezogen hat (Durchführungsverbot). Die Anmeldepflicht wird in Artikel 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates ([352]) wiederholt, das Durchführungsverbot in Artikel 3 derselben Verordnung. In Artikel 1 Buchstabe f werden neue Beihilfen, die unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingeführt werden, als rechtswidrige Beihilfen definiert.

(424) Die Kommission weist darauf hin, dass Irland sie nicht über die beabsichtigte Erstellung der beanstandeten Steuervorbescheide unterrichtete und dass es auch nicht die Verpflichtung des Durchführungsverbots eingehalten hat. Daher stellen die beanstandeten Steuervorbescheide nach Artikel 1 Buchstabe f der Verordnung (EU) 2015/1589 rechtswidrige Beihilfen dar, die unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingeführt wurden.

10. **ANGEBLICHE VERFAHRENSMÄNGEL**

(425) Sowohl Irland als auch Apple behaupten, die Kommission habe ihr Recht auf rechtliches Gehör verletzt, da sich der Schwerpunkt der von der Kommission durchgeführten Untersuchung, wie aus dem Schreiben vom 17. April 2015 hervorgeht, seit Erlass des Einleitungsbeschlusses angeblich verlagert habe und ihnen angeblich nicht die Möglichkeit eingeräumt wurde, ihre Meinung zum Standpunkt der Kommission, der in besagtem Schreiben vorgebracht wird, angemessen kundzutun. In der Folge machen Irland und Apple geltend, dass die Kommission den Einleitungsbeschluss hätte ausweiten beziehungsweise einen neuen Beschluss zur Eröffnung des formellen Untersuchungsverfahrens hätte erlassen müssen, wobei der angeblich neue Schwerpunkt der Untersuchung darzulegen gewesen wäre.

(426) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die Verfahrensrechte von Irland und Apple in diesem Fall in vollem Umfang gewahrt worden sind.

(427) Die Kommission merkt in erster Linie an, dass sich der Geltungsbereich der von der Kommission durchgeführten Beihilfeprüfung in der Zeit vom Erlass des Einleitungsbeschlusses bis zur Annahme des vorliegenden Beschlusses nicht geändert hat. Beide Beschlüsse betreffen dieselben Maßnahmen (die von Irish Revenue ausgestellten Steuervorbescheide von 1991 und 2007), dieselben Begünstigten (ASI, AOE und die Apple-Gruppe) sowie dieselben Fragen bezüglich der staatlichen Beihilfe (ob die mit diesen Vorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einer angemessen Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE führen oder diesen Unternehmen einen selektiven Vorteil verschaffen, indem sie ihnen die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns in einer Weise erlauben, die von einem fremdvergleichskonformen Ergebnis abweicht).

(428) Im Einleitungsbeschluss brachte die Kommission ihre anfänglichen Zweifel im Hinblick auf die Übereinstimmung der mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden mit den Beihilfevorschriften zum Ausdruck, insbesondere mit dem sich aus Artikel 107 Absatz 1 AEUV ergebendem Fremdvergleichsgrundsatz. Der Zweck einer eingehenden Untersuchung im Anschluss an den Einleitungsbeschluss besteht darin, der Kommission zusätzliche rechtliche und tatsächliche Umstände zur Kenntnis zu bringen. Diese Elemente können die anfänglichen Zweifel der Kommission, wie in dem Einleitungsbeschluss dargelegt, entweder weiter untermauern oder ausräumen. Dementsprechend hat sich die Analyse der Kommission gegen Ende des Verfahrens möglicherweise geändert, woraus sich ergibt, dass der endgültige Beschluss unter Umständen zu einem gewissen Grad vom Einleitungsbeschluss abweicht, ohne dass diese Abweichungen dabei Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit des endgültigen Beschlusses haben. ([353])

(429) Dass sich die Analyse der Kommission in diesem Fall weiterentwickelt hat ist eine Folge der umfangreichen schriftlichen Einreichungen von Irland und Apple betreffend die Fragen bezüglich der staatlichen Beihilfe, die von der Kommission im Einleitungsbeschluss aufgeworfen wurden. Als Reaktion eines Ersuchens von Irland um weitere Klarstellung der beihilferechtlichen Bewertung in Anbetracht dieser Elemente und angesichts der von Irland angestellten Behauptung, dass die von der Kommission durchgeführte Bewertung scheinbar auf einem Missverständnis der anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften von Seiten der Kommission beruhte, übermittelten die Kommissionsdienststellen Irland das Schreiben vom 17. April 2015 im Interesse der Transparenz, das Irland daraufhin an Apple weiterleitete. Allerdings haben sich seit dem Erlass des Einleitungsbeschlusses weder der Gegenstand der von der Kommission durchgeführten Beihilfeprüfung (d. h. die mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden) noch die anfänglichen Zweifel der Kommission hinsichtlich der Übereinstimmung der beanstandeten Maßnahmen mit den Beihilfevorschriften (d. h. ob diese Methoden einen zu versteuernden Gewinn für ASI und AOE zum Ergebnis hatten, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht) zu keinem Zeitpunkt geändert.

([352]) Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

([353]) Rechtssache T-424/05 *Italienische Republik gegen Kommission*, EU:C:2009:49, Rn. 69; und Rechtssachen T-231/06 und T-237/06 *Niederlande und Nederlandse Omroep Stichting (NOS) gegen Kommission*, EU:T:2010:525, Rn. 50. Siehe auch Rechtssache T-242/12 *Société nationale des chemins de fer français (SNCF) gegen Kommission*, EU:T:2015:1003, Rn. 345 bis 367.

(430) In jedem Fall wurde Irland seit Übermittlung des Schreibens vom 17. April 2015 ausreichend Gelegenheit gegeben, seine Ansichten zum Standpunkt, der in diesem Schreiben dargelegt wird, der Kommission gegenüber kundzutun, und Irland hat von dieser Möglichkeit, sowohl schriftlich als auch mündlich, tatsächlich mehrfach Gebrauch gemacht. ([354]) Die Kommission erinnert daran, dass Apple als betroffene Partei lediglich über das Recht verfügt, Stellungnahmen als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss vorzulegen. Nichtsdestoweniger wurde Apple seit Übermittlung des Schreibens vom 17. April 2015 die Möglichkeit gegeben, der Kommission seine Stellungnahmen, sowohl schriftlich als auch mündlich, zu unterbreiten; von dieser Möglichkeit hat Apple tatsächlich auch mehrmals Gebrauch gemacht. ([355])

(431) Die Kommission ist folglich der Auffassung, dass die Verfahrensrechte von Irland und Apple in diesem Fall gewahrt worden sind.

11. **RÜCKFORDERUNG**

11.1. *RÜCKFORDERUNGSPFLICHT*

(432) Nach Artikel 16 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 ist die Kommission verpflichtet, die Rückforderung der rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe zu verlangen. Dort wird auch vorgesehen, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe zurückzufordern. Gemäß Artikel 16 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 muss eine Rückzahlung der Beihilfe stattfinden, inklusive Zinsen von dem Zeitpunkt, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung. In der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission ([356]) werden die Methoden zur Berechnung des Zinssatzes für die Rückforderung festgelegt. Schließlich, nach Artikel 16 Absatz 3 der Verordnung (EU) 2015/1589, „erfolgt die Rückforderung unverzüglich und nach den Verfahren des betreffenden Mitgliedstaats, sofern hierdurch die sofortige und tatsächliche Vollstreckung des Beschlusses der Kommission ermöglicht wird".

11.2. *NEUE BEIHILFEN*

(433) Nach Artikel 1 Buchstabe c der Verordnung (EU) 2015/1589 sind „neue Beihilfen' alle Beihilfen, also Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen".

(434) Nach Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 gelten die Befugnisse der Kommission zur Rückforderung von Beihilfen für eine Frist von zehn Jahren. Diese Frist beginnt mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger entweder als Einzelbeihilfe oder im Rahmen einer Beihilferegelung gewährt wird. Jede Maßnahme, die die Kommission oder ein Mitgliedstaat auf Antrag der Kommission bezüglich der rechtswidrigen Beihilfe ergreift, stellt eine Unterbrechung der Frist dar. Nach jeder Unterbrechung läuft die Frist von Neuem an. Die Frist wird ausgesetzt, solange der Beschluss der Kommission Gegenstand von Verhandlungen vor dem Gerichtshof ist. Schließlich gilt jede Beihilfe, für die diese Frist ausgelaufen ist, als bestehende Beihilfe.

(435) Der Steuervorbescheid von 1991 wurde vor mehr als zehn Jahren ausgestellt. Im vorliegenden Fall wurde die in Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 festgesetzte Frist am 12. Juni 2013 unterbrochen, dem Datum, an dem die Kommission Irland ein Schreiben zukommen ließ, in dem sie Irland aufforderte, Informationen zur Praxis bei Steuervorbescheiden und insbesondere Informationen zu den von Irland getroffenen Entscheidungen zugunsten von AOI, ASI und AOE vorzulegen. ([357]) Jegliche Beihilfe, die gemäß Steuervorbescheid von 1991 vor dem 12. Juni 2003 gewährt wurde, muss demnach als „bestehende" Beihilfe im Sinne von Artikel 1 Buchstabe b Ziffer iv der Verordnung (EU) 2015/1589 angesehen werden. Jegliche Beihilfe, die nach diesem Zeitpunkt gewährt wurde, entweder gemäß Steuervorbescheid von 1991 oder Steuervorbescheid von 2007, stellt eine „neue" Beihilfe im Sinne von Artikel 1 Buchstabe c der Verordnung (EU) 2015/1589 dar.

([354]) Siehe Austausch von Bemerkungen zwischen Irland und der Kommission, wie in den Abschnitten 7.1, 7.2, 7.4 und 7.5 beschrieben.
([355]) Siehe Austausch von Bemerkungen zwischen Apple und der Kommission, wie in den Abschnitten 7.1, 7.2 und 7.3 beschrieben.
([356]) Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1).
([357]) Siehe Erwägungsgrund 1. Die erste Antwort Irlands auf das Auskunftsersuchen, das sich einerseits auf die Steuervorbescheidpraxis in Irland bezog und andererseits spezifische Fragen zu ASI und AOE enthielt, datiert vom 9. Juli 2013.

(436) Irland behauptet, bei der in diesem Fall gewährten Beihilfe könne es sich nur um bestehende Beihilfe handeln, da diese aus dem Versäumnis von Irish Revenue herrühre, den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden; dieser habe in Irland zum Zeitpunkt des Beitritts des Landes zur Europäischen Union am 1. Januar 1973 keine Anwendung gefunden und werde seitdem auch weiterhin nicht angewendet. Laut Aussage Irlands gibt Abschnitt 25 TCA 97 lediglich Abschnitt 201 des Income Tax Act (Einkommensteuergesetz) von 1967 wieder, der zum Zeitpunkt des Beitritts Irlands zur Union in Kraft war; zudem enthalte keine der Bestimmungen einen Verweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz oder den OECD-Rahmen. In Anbetracht der Tatsache, dass sich die Rechtsgrundlage für die Gewinnzuweisung an eine irische Zweigniederlassung seit dem Beitritt Irlands zur Union nicht wesentlich geändert hat, stellt die Maßnahme, wenn sie als staatliche Beihilfe anzusehen ist, daher eine bestehende Beihilfe im Sinne von Artikel 1 Buchstabe b der Verordnung (EU) 2015/1589 dar. ([358])

(437) Dieses Argument kann nicht angenommen werden, da es sich in diesem Fall bei der gewährten Beihilfe um eine Einzelbeihilfe handelt, die ASI, AOE und der Apple-Gruppe in Form der beanstandeten Steuervorbescheide gewährt wurde, welche die Gewinnzuweisungsmethoden billigen, die ASI und AOE die Reduzierung ihrer Steuerbemessungsgrundlage für die Zwecke der irischen Körperschaftsteuer ermöglichen, und nicht, wie Irland scheinbar behauptet, um eine Beihilferegelung auf Grundlage von Abschnitt 25 TCA 97 und Abschnitt 201 des Income Tax Act von 1967. Anders ausgedrückt: Die Beihilfe wird durch die beanstandeten Steuervorbescheide gewährt, wie sie von ASI und AOE jährlich angewendet werden, um ihre zu versteuernden Gewinne für die Zwecke der irischen Körperschaftsteuer zu ermitteln und um auf Grundlage dieser Ermittlung ihre jährliche Körperschaftsteuerschuld zu bestimmen. Oder um es anders zu formulieren: Die mit diesen Vorbescheiden gewährte Beihilfe wird jährlich gewährt, und zwar zu dem Zeitpunkt zudem die Körperschaftsteuer von ASI und AOE fällig ist; zudem sind diese Unternehmen bei der Berechnung des zu entrichtenden Steuerbetrags von den Gewinnzuweisungsmethoden abhängig, die mit diesen Vorbescheiden gebilligt werden. Bei der ASI, AOE und der Apple-Gruppe mit den beanstandeten Steuervorbescheiden gewährten Beihilfe handelt es sich daher um eine jährlich gewährte neue Beihilfe. ([359])

11.3. *RECHTSSICHERHEIT UND BERECHTIGTES VERTRAUEN*

(438) In Artikel 16 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 ist vorgesehen, dass die Kommission die Rückforderung der Beihilfe nicht verlangt, „wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde".

(439) Sowohl Irland als auch Apple machen geltend, dass durch die Eröffnung des formellen Untersuchungsverfahrens und dadurch, dass die Übereinstimmung der beiden Steuervorbescheide mit den Beihilferegelungen 22 Jahre später in Zweifel gezogen wird, die Kommission gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen habe. Irland zufolge müssen die Beihilfevorschriften vorhersehbar sein und die Kommission sei nicht befugt, das Unionsrecht durch Verschiebung der Grenzen dieser Vorschriften auf neue Weise oder durch den Verweis auf internationale Entwicklungen wie den OECD-Rahmen weiterzuentwickeln. ([360]) Durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und des OECD-Rahmens, insbesondere der OECD-Leitlinien von 2010, führt die Kommission rückwirkend einen externen Referenzrahmen ein, der zu dieser Zeit nicht Teil des nationalen irischen Rechts war. ([361]) Schließlich macht Irland geltend, die rückwirkende Anwendung heutiger Grundsätze durch die Kommission bedeute, dass Irland (und Apple) eine Norm hätten einhalten müssen, die zum Zeitpunkt der Ausstellung der Vorbescheide nicht vorherzusehen war. ([362])

(440) Gemäß Rechtsprechung verhindert das Grundprinzip der Rechtssicherheit, dass die Kommission die Ausübung ihrer Befugnisse auf unbestimmte Zeit hinauszögert. ([363]) Damit allerdings der Grundsatz der Rechtssicherheit Anwendung finden kann, muss es über einen längeren Zeitraum hinweg ein Nichttätigwerden von Seiten der Kommission gegeben haben, und zwar ab dem Zeitpunkt, zu dem sie von der Beihilfe und der Rechtsunsicherheit Kenntnis erlangt. Eine lange Zeitspanne an sich reicht nicht aus, um sich auf die Rechtssicherheit zu berufen, und eine Verzögerung ist der Kommission lediglich ab dem Zeitpunkt zuzuschreiben, zu dem sie vom Bestehen der

([358]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 141 ff.
([359]) Verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416. Die gleichen Argumente wurden im Urteil des Gerichts in den verbundenen Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, *Frankreich und France Télécom gegen Kommission*, EU:T:2009:474, angeführt, in denen France Télécom von einer Steuerbefreiung profitierte und die Kommission zu der Schlussfolgerung gelangte, dass die Beihilfe jährlich gewährt wurde, d. h. das Steuergefälle zwischen der Steuer, die France Télécom zu tragen gehabt hätte, und dem Betrag der Steuer, mit dem sie tatsächlich belastet worden war, wurde jährlich ermittelt und war unter anderem abhängig von der Höhe der jährlich von den lokalen Steuerbehörden festgesetzten Steuersätze; diese Schlussfolgerung wurde vom Gericht bestätigt.
([360]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 90.
([361]) Stellungnahme Irlands zu den Stellungnahmen Dritter, Rn. 22 bis 41.
([362]) Bemerkungen von Apple zum Einleitungsbeschluss, Rn. 300.
([363]) Rechtssachen C-74/00 P und C-75/00 P *Falck und Acciaierie di Bolzano SpA gegen Kommission*, EU:C:2002:524, Rn. 140.

Beihilfe Kenntnis erlangte. Da die Kommission zu keiner Zeit von Irland über die beanstandeten Steuervorbescheide unterrichtet wurde und diese auch nicht anderweitig öffentlich verfügbar waren, hätte die Kommission in diesem Fall nur über die Existenz dieser Vorbescheide Kenntnis erlangen können, wenn ihre Existenz öffentlich bekannt gemacht worden wäre, was erstmalig während der Anhörungen des US-Senats geschah. Diese Anhörungen fanden am 21. Mai 2013 statt, infolge deren die Kommission am 12. Juni 2013 ein Auskunftsverlangen an Irland richtete. Die Kommission kann daher nicht beschuldigt werden, aufgrund von Nichttätigwerden über einen längeren Zeitraum hinweg gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen zu haben, da sie ab dem Zeitpunkt, zu dem sie über die Vorbescheide hätte Kenntnis erlangen können (21. Mai 2013), innerhalb von weniger als einem Monat (12. Juni 2013) tätig geworden war.

(441) In Bezug auf das von Irland vorgebrachte Argument, die Kommission habe gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, indem sie entgegen ihrer Beschlusspraxis handelt, wonach der einzige gültige Bezugspunkt das nationale Steuersystem ist, erinnert die Kommission daran, dass in diesem Fall die allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland das Bezugssystem bilden, das als Grundlage für die Prüfung dient, ob ein selektiver Vorteil vorliegt oder nicht. Ferner weist sie darauf hin, dass, auch wenn die Mitgliedstaaten Steuerautonomie auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung genießen, jede steuerliche Maßnahme, die von den Mitgliedstaaten erlassen wird, im Einklang mit den Beihilfevorschriften der Union stehen muss, die für die Mitgliedstaaten verbindlich sind und Vorrang vor den eigenstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten haben. ([364]) In diesem Zusammenhang weist die Kommission darauf hin, dass Artikel 107 Absatz 1 AEUV nach Auslegung des Gerichtshofs ([365]) eine steuerliche Maßnahme verbietet, welche einem integrierten Unternehmen die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns in einer Weise ermöglicht, bei der der Gewinn von dem Gewinn abweicht, der gemäß den Bedingungen des freien Wettbewerbs berechnet würde, d. h. auf Grundlage von Preisen, die unter vergleichbaren Umständen zwischen unabhängigen Unternehmen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelt würden. Durch den Erlass dieses Beschlusses wendet die Kommission Artikel 107 Absatz 1 AEUV auf die beanstandeten Steuervorbescheide an, bei denen die Kommission festgestellt hat, dass sie zu einem Ergebnis führen, das von den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland abweicht, da es ASI und AOE durch diese Vorbescheide ermöglicht wird, ihre Steuerbemessungsgrundlage in einer Weise zu ermitteln, bei der der Gewinn von einem fremdvergleichskonformen Gewinn abweicht. In Bezug auf das Argument Irlands, die Kommission lege internationale Normen fest und wende Leitlinien aus dem Jahr 2010 auf Vorbescheide an, die vor diesem Zeitpunkt ausgestellt wurden, verweist die Kommission darauf, dass sich ihre im vorliegenden Beschluss gezogene Schlussfolgerung auf die Verletzung von Artikel 107 Absatz 1 AEUV, der seit 1973 Bestandteil der Rechtsordnung Irlands ist, und nicht auf den OECD-Rahmen stützt. Die Kommission verweist in diesem Beschluss auf den OECD-Rahmen, da dieser nützliche Orientierungshilfen dafür bietet, ob eine Methode zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns einer Zweigniederlassung zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führt, und es sich bei diesem Rahmen um das Ergebnis von Diskussionen mit Sachverständigen im Rahmen der OECD handelt und Techniken ausgearbeitet werden, mit denen allgemeine Herausforderungen bei der internationalen Besteuerung angegangen werden sollen.

(442) Schließlich wirft Irland als Reaktion auf die gemeinsame Stellungnahme, die von mehreren Berufsverbänden unterzeichnet worden war, den Grundsatz des berechtigten Vertrauens auf, der in diesem Fall die Rückforderung verhindere. In seinen Bemerkungen verweist Irland im Rahmen seiner Behauptung, der Betrag der im Wege der beanstandeten Steuerbescheide gewährten Beihilfe sei in diesem Fall schwierig zu quantifizieren ([366]), zudem auf die Entscheidung über die staatliche Beihilfe, die Frankreich zugunsten von France Télécom gewährt hat ([367]). Dennoch kann ein Mitgliedstaat, dessen Behörden Beihilfe unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV gewährt haben, nicht geltend machen, dass die berechtigten Erwartungen eines Empfängers die Nichterfüllung der Pflicht rechtfertigen, die nötigen Maßnahmen zur Umsetzung eines Beschlusses der Kommission zur Rückforderung der Beihilfe zu ergreifen. Wäre dies möglich, so würde den Artikeln 107 und 108 jegliche praktische Kraft entzogen, da die nationalen Behörden sich auf ihr eigenes rechtswidriges Verhalten stützen

([364]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 81. Verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P *Kommission gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland*, EU:C:2011:732; Rechtssache C-417/10 *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen 3M Italia SpA*, EU:C:2012:184, Rn. 25, und Beschluss in der Rechtssache C-529/10 *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen Safilo SpA*, EU:C:2012:188, Rn. 18; Siehe auch Rechtssache T-538/11 *Belgien gegen Kommission*, EU:T:2015:188, Rn. 66.

([365]) Siehe verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 *Belgien und Forum 187 ASBL gegen Kommission*, EU:C:2006:416, Rn. 95 bis 97.

([366]) Bemerkungen Irlands zum Einleitungsbeschluss, Rn. 155 und 156.

([367]) Entscheidung 2006/621/EG der Kommission vom 2. August 2004 über die staatliche Beihilfe, die Frankreich zugunsten von France Télécom gewährt hat (ABl. L 257 vom 20.9.2006, S. 11.

könnten, um die von der Kommission im Rahmen der Bestimmungen des AEUV erlassenen Beschlüsse unwirksam zu machen. ([368]) Demnach obliegt es nicht dem betreffenden Mitgliedstaat, sondern dem begünstigten Unternehmen, sich auf das Vorliegen außergewöhnlicher Umstände zu berufen, die bei ihm berechtigte Erwartungen geweckt hatten und es dazu veranlassten, die Rückzahlung der rechtswidrigen Beihilfe zu verweigern. ([369]) Da sich Apple in seinen der Kommission vorgelegten Bemerkungen nicht auf diesen Grundsatz beruft, ist das Vertrauen Irlands auf berechtigte Erwartungen allein aus diesem Grund haltlos. In jedem Fall kann der Empfänger einer Beihilfe, die ohne vorherige Anmeldung bei der Kommission gewährt wurde, in Ermangelung besonderer Umstände kein berechtigtes Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit ihrer Gewährung haben. ([370])

(443) In Bezug auf das in der gemeinsamen Stellungnahme vorgebrachte Argument hinsichtlich der vermeintlichen Neuheit des Ansatzes, die in diesem Fall angeblich eine Verletzung des Grundsatzes des berechtigten Vertrauens zur Folge hat und somit die Rückforderung verhindert ([371]), weist die Kommission darauf hin, dass der Grundsatzes des berechtigten Vertrauens nur auf Personen Anwendung findet, bei denen ein Unionsorgan durch klare Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat ([372]). Weder von Irland noch in der gemeinsamen Einreichung wird nachgewiesen, dass die Kommission jemals eine klare Zusicherung gemacht hat, dass die beanstandeten Steuervorbescheide den Beihilfevorschriften entsprechen oder dass Artikel 107 Absatz 1 AEUV keine Anwendung auf Steuervorbescheide oder ähnliche steuerliche Maßnahmen findet, die eine Methode billigen, anhand derer eigenständige Unternehmen ihre zu versteuernden Gewinne ermitteln können. Ganz im Gegenteil: Die Kommission hat Steuervorbescheide als steuerliche Maßnahmen identifiziert, die gemäß ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensteuerung von 1998 ([373]) eine Vermutung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe begründen können; seitdem hat die Kommission zudem die Beihilfevorschriften in einer Reihe von Beschlüssen ([374]) auf steuerliche Maßnahmen angewendet, die integrierten Unternehmen die Ermittlung ihrer zu versteuernden Gewinne ermöglichen. Demnach gibt es keine Grundlage für die Berufung Irlands auf den Grundsatz des berechtigten Vertrauens zur Vermeidung der Rückforderung.

(444) Was die angebliche Schwierigkeit bei der Festsetzung des Beihilfebetrags betrifft, bezieht sich der vorliegende Fall auf eine relativ eindeutige Situation, in der dem Begünstigten im Wege einer steuerlichen Maßnahme eine Reduzierung seiner Steuerbemessungsgrundlage und somit seiner Körperschaftsteuerschuld gewährt wird. Die Kommission kann in solch einer Situation keine Schwierigkeit bei der Festsetzung des zurückzufordernden Betrags erkennen und sieht keine Parallelen zu der im Beschluss betreffend France Télécom festgestellten Beihilfemaßnahme, die sich auf eine Situation bezog, in der die Beihilfe auf der Grundlage einer öffentlichen Erklärung eines Regierungsministers gewährt wurde, mit der Folge, dass sich die Kreditwürdigkeit des Unternehmens auf dem Markt erhöhte.

11.4. *RÜCKFORDERUNGSVERFAHREN*

(445) Die Pflicht eines Staates, eine von der Kommission als mit dem Binnenmarkt unvereinbar eingestufte Beihilfe aufzuheben, zielt auf die Wiederherstellung der früheren Wettbewerbslage auf dem Markt ab. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof befunden, dass dieses Ziel erreicht ist, sobald der Empfänger die in Form rechtswidriger Beihilfe an ihn gezahlten Beträge zurückgezahlt hat, sodass er den Vorteil, den er auf dem Markt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß, verliert und die Lage vor der Zahlung der Beihilfe wiederhergestellt ist.

([368]) Siehe Rechtssache C-5/89 *Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland*, EU:C:1990:320, Rn. 17, und Rechtssache C-310/99 *Italienische Republik gegen Kommission*, EU:C:2002:143, Rn. 104.

([369]) Siehe Rechtssache T-67/94 *Ladbroke Racing gegen Kommission*, EU:T:1998:7, Rn. 183; Siehe auch verbundene Rechtssachen T-116/01 und T-118/01 *P&O European Ferries (Vizcaya) SA und Diputacion Floral de Vizcaya gegen Kommission*, EU:T:2003:217, Rn. 203.

([370]) Verbundene Rechtssachen C-183/02 P und C-187/02 P *Demesa und Territorio Histórico de Álava gegen Kommission*, EU:C:2004:701, Rn. 45.

([371]) Gemeinsame Stellungnahme, Absatz 16.

([372]) Siehe Rechtssache 265/85 *Van den Bergh en Jurgens and Van Dijk Food Products (Lopik) gegen Kommission*, EU:C:1987:121, Rn. 44, und Rechtssache C-537/08 P *Kahla Thüringen Porzellan gegen Kommission*, EU:C:2010:769, Rn. 63.

([373]) ABl. C 147 vom 20.6.2002, S. 2.

([374]) Siehe beispielsweise Entscheidung 2003/81/EG der Kommission vom 22. August 2002 über die spanische Beihilferegelung zugunsten der Koordinierungszentren von Vizcaya — Staatliche Beihilfe C 48/2001 (ex NN 43/2000) (ABl. L 31 vom 6.2.2003, S. 26); Entscheidung 2003/512/EG der Kommission vom 5. September 2002 über die Beihilferegelung, die Deutschland zugunsten von Kontroll- und Koordinierungsstellen durchgeführt hat (ABl. L 177 vom 16.7.2003, S. 17); Entscheidung 2003/501/EG der Kommission vom 16. Oktober 2002 über die Beihilferegelung C 49/2001 (ex NN 46/2000) für Koordinierungszentren, durchgeführt von Luxemburg (ABl. L 170 vom 9.7.2003, S. 20) Ziffer 53; und Entscheidung 2003/755/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat (ABl. L 282 vom 30.10.2003, S. 25).

(446) Keine Bestimmung des Unionsrechts verlangt von der Kommission, bei der Anordnung der Rückzahlung einer für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärten Beihilfe den genauen Betrag der zu erstattenden Beihilfe festzusetzen ([375]). Im Gegenteil genügt es, dass die Entscheidung der Kommission Angaben enthält, die es ihrem Adressaten ermöglichen, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu bestimmen ([376]). Nach dem Unionsrecht ist nur erforderlich, dass zum einen die Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen zur Wiederherstellung der früheren Lage führt und dass zum anderen diese Rückzahlung nach den Modalitäten des nationalen Rechts erfolgt. ([377]) Die Kommission darf sich somit darauf beschränken, die Verpflichtung zur Rückzahlung der fraglichen Beihilfen festzustellen und es den nationalen Behörden zu überlassen, die genaue Höhe der zurückzuzahlenden Beträge zu errechnen. ([378])

(447) In Bezug auf die rechtswidrige Beihilfe in Form von Steuermaßnahmen wird der Betrag, der zurückgefordert werden muss, anhand eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und der Steuer, die in Anwendung der allgemeinen Regelung hätte gezahlt werden müssen, berechnet. Entsprechend den Schlussfolgerungen in Abschnitt 8.2.2.2 und insbesondere Erwägungsgrund 319 hätte eine korrekte Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken durch Irish Revenue zum Zeitpunkt der Ausstellung der beanstandeten Steuervorbescheide in Bezug auf die Gewinnzuweisung innerhalb von ASI und AOE schlüssig sein müssen, um sämtliche Gewinne aus Vertriebsaktivitäten dieser Unternehmen den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE in der Zeit, in der die Steuerbescheide gültig waren, zuweisen zu können. In Anbetracht der in Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 festgelegten Frist von zehn Jahren muss der Rückforderungsbetrag alle Beihilfen umfassen, die in der Zeit vom 12. Juni 2003 bis zum 27. September 2014, d. h. dem Ende des Steuerjahres 2014 von ASI und AOE, gewährt worden waren, da Apple zufolge das Steuerjahr 2014 das letzte Jahr war, in dem der Vorbescheid von 2007 von ASI und AOE zur Berechnung ihres in Irland zu versteuernden Gewinns angewendet wurde. Demnach sollten sämtliche Gewinne aus den Geschäftstätigkeiten von ASI und AOE für den Zeitraum vom 12. Juni 2003 bis zum 27. September 2014 erst einmal ihren jeweiligen irischen Zweigniederlassungen zwecks Berechnung der Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE nach den allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Irland zugewiesen werden. Ferner sollten die Zinserträge aus den Immobilien der irischen Zweigniederlassungen, die von Apple und Irland in den gesetzlichen Abschlüssen ermittelt wurden ([379]), den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen werden.

(448) Apple kann, sofern ausreichend nachgewiesen, vom Gewinn der den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zuzuweisen ist, folgende Abzüge geltend machen:

i) den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zurechenbare Zins- und Kapitalerträge aus dem passiven Liquiditätsmanagement, das vom Vorstand von ASI und AOE nach Braeburn ausgelagert wurde, wie im Protokoll der Vorstandssitzungen vermerkt ([380]); dazu zählen nicht Zinserträge aus Immobilien der irischen Zweigniederlassungen, die von Irland und Apple in den gesetzlichen Abschlüssen ermittelt wurden ([381]);

ii) steuerliche Abschreibungen gemäß dem Vorbescheid von 1991, sofern die Begrenzung der Inanspruchnahme von steuerlich zulässigen Abschreibungen Apple einen Nachteil verschafften ([382]); und sowie

iii) die Gewinne der Zweigniederlassung von AOE in Singapur, die der Besteuerung in Singapur unterliegen. ([383])

(449) Ferner können die in Irland zu versteuernden Betriebsgewinne infolge einer effektiven Korrektur der gesetzlichen Abschlüsse und der Steuererklärungen von ASI und AOE im Anschluss an die entsprechenden Zahlungen und Korrekturen der gesetzlichen Abschlüsse anderer Unternehmen der Apple-Gruppe im Einklang mit den in Irland geltenden allgemeinen Vorschriften für die rückwirkende Bilanzkorrektur beziehungsweise die rückwirkende Korrektur von Steuererklärungen angepasst werden, sofern Apple eine tatsächliche Verbindlichkeit gegenüber Apple Inc. oder anderen Unternehmen der Apple-Gruppe in anderen Hoheitsgebieten für erbrachte Tätigkeiten oder Dienstleistungen, wie etwa FuE und Marketingaktivitäten, ausreichend nachweisen kann.

([375]) Obgleich im Zusammenhang mit „Unmöglichkeit der Rückforderung“ und nicht „Schwierigkeit der Festsetzung des Betrags der Beihilfe“.
([376]) Siehe Rechtssache C-441/06 *Kommission gegen Frankreich*, EU:C:2007:616, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung.
([377]) Verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05 *Frankreich und France Télécom gegen Kommission*, EU:T:2009:474, Rn. 297.
([378]) Verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05 *Frankreich und France Télécom gegen Kommission*, EU:T:2009:474, Rn. 299.
([379]) Siehe Erwägungsgrund 100.
([380]) Siehe Erwägungsgründe 108 und 291.
([381]) Siehe Erwägungsgrund 100.
([382]) Siehe Erwägungsgrund 349.
([383]) Siehe Fußnote 74.

(450) Solch eine Korrektur könnte sich aus einer rückwirkenden Änderung der Vereinbarung über die Kostenteilung beziehungsweise der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung ergeben. Die Bedingungen dieser Vereinbarungen wurden im Rahmen der beanstandeten Vorbescheide nicht von Irish Revenue geprüft und entsprächen die finanziellen Beiträge zu den FuE- bzw. Marketing-Kosten, die im Rahmen dieser Vereinbarungen von ASI und AOE getragen werden, nicht der Höhe der Beiträge, die zwischen unabhängigen Unternehmen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelt würden, da die Mitarbeiter von Apple Inc. beispielsweise Tätigkeiten zugunsten von ASI und AOE ausübten, die über die vergüteten Beiträge gemäß der Vereinbarung über die Kostenteilung beziehungsweise der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung hinausgehen, könnte das Bestehen solcher Tätigkeiten, sofern ordnungsgemäß dokumentiert, eine solche rückwirkende Änderung der Vereinbarung über die Kostenteilung und/oder der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung rechtfertigen und zu erhöhten nachträglichen Zahlungen von ASI und AOE an Apple Inc. führen, sofern diese Zahlungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

(451) Solch eine Korrektur könnte zudem von einer rückwirkenden Änderung in Bezug auf das Hoheitsgebiet, in denen die EMEIA-Verkäufe von ASI erfasst werden, herrühren, wobei Apple der Auffassung ist, dass sich diese erfassten Verkäufe nicht auf eine effektive Übernahme von Risiken hinsichtlich des Vertriebs von Apple-Produkten beliefen und dass solche Risiken tatsächlich in den Hoheitsgebieten getragen wurden, in denen eine beträchtlichere Wirtschaftstätigkeit ausgeübt wurde als in Irland. Dies könnte zum Beispiel der Fall für Gewinne von ASI sein, die der italienischen Körperschaftsteuer unterliegen ([384]), vorausgesetzt, die Bewertung der italienischen Steuerverwaltung wird von ASI in der entsprechenden Höhe in den korrigierten gesetzlichen Unternehmensabschlüssen erfasst und die Gewinne, die der Besteuerung in Irland unterliegen, werden nicht überproportional zur entsprechenden Höhe der in Italien zu versteuernden Gewinne reduziert.

11.5. *SCHLUSSFOLGERUNG*

(452) Die Kommission gelangt zu der Schlussfolgerung, dass Irland mit der Erteilung der beanstandeten Steuervorbescheide, die ASI und AOE die Ermittlung ihrer jährlichen Körperschaftsteuerschuld in Irland in den Jahren, in denen die Vorbescheide gültig waren, ermöglichten, ASI, AOE und der Apple-Gruppe unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrige staatliche Beihilfen gewährt hat; Irland ist gemäß Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 verpflichtet, diese Beihilfen von ASI und AOE zurückzufordern —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

(1) Die Steuervorbescheide, die Irland am 29. Januar 1991 und 23. Mai 2007 zugunsten von Apple Sales International erteilt hat und die Apple Sales International die Ermittlung seiner jährlichen Steuerschuld in Irland ermöglichen, stellen Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar. Die staatlichen Beihilfen wurden unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt und sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

(2) Die Steuervorbescheide, die Irland am 29. Januar 1991 und 23. Mai 2007 zugunsten von Apple Operations Europe International erteilt hat und die Apple Operations Europe International die Ermittlung seiner jährlichen Steuerschuld in Irland ermöglichen, stellen Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar. Die staatlichen Beihilfen wurden unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt und sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Artikel 2

(1) Irland fordert die in Artikel 1 Absatz 1 genannten Beihilfen von Apple Sales International zurück.

(2) Irland fordert die in Artikel 1 Absatz 2 genannten Beihilfen von Apple Operations Europe zurück.

(3) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfen den Empfängern zur Verfügung gestellt wurden, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.

([384]) Siehe Fußnote 73.

(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) Irland stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 4

(1) Irland übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses Informationen zu der Methode, die für die Berechnung des genauen Betrags der Beihilfe verwendet wird.

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

Artikel 5

Dieser Beschluss ist an Irland gerichtet.

Brüssel, den 30. August 2016

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission