Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Siebte erweiterte Kammer)

15. Juli 2020*

„Staatliche Beihilfen – Von Irland durchgeführte Beihilfe – Beschluss, mit dem die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar und für rechtswidrig erklärt und mit dem ihre Rückforderung angeordnet wird – Steuervorbescheide (tax rulings) – Selektive Steuervergünstigungen – Fremdvergleichsgrundsatz“

In den Rechtssachen T-778/16 und T-892/16,

Irland, vertreten durch K. Duggan, M. Browne, J. Quaney und A. Joyce als Bevollmächtigte im Beistand von P. Gallagher und M. Collins, SC, P. Baker, QC, sowie S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman und B. Doherty, Barristers,

Kläger in der Rechtssache T-778/16,

unterstützt durch

Großherzogtum Luxemburg, vertreten durch T. Uri als Bevollmächtigten im Beistand der Rechtsanwälte D. Waelbroeck und S. Naudin,

Streithelfer in der Rechtssache T-778/16,

Apple Sales International mit Sitz in Cork (Irland),

Apple Operations Europe mit Sitz in Cork,

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte A. von Bonin und E. van der Stok, D. Beard, QC, sowie A. Bates, L. Osepciu und J. Bourke, Barristers,

Klägerinnen in der Rechtssache T-892/16,

unterstützt durch

Irland, vertreten durch K. Duggan, J. Quaney, M. Browne und A. Joyce im Beistand von P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly und B. Doherty,

Streithelfer in der Rechtssache T-892/16,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch P.-J. Loewenthal und R. Lyal als Bevollmächtigte,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Englisch.

unterstützt durch

Republik Polen, vertreten durch B. Majczyna, M. Rzotkiewicz und A. Kramarczyk-Szaładzińska als Bevollmächtigte,

Streithelferin in der Rechtssache T-778/16,

und durch

EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski und C. Simpson als Bevollmächtigte,

Streithelferin in der Rechtssache T-892/16,

wegen Klagen nach Art. 263 AEUV auf Nichtigerklärung des Beschlusses (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 (ABl. 2017, L 187, S. 1)

erlässt

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. Van der Woude, der Richterinnen V. Tomljenović (Berichterstatterin) und A. Marcoulli sowie der Richter J. Passer und A. Kornezov,

Kanzler: S. Spyropoulos, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 17. und 18. September 2019

folgendes

Urteil

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits

A. Entwicklung des Apple-Konzerns

1. Apple-Konzern

1 Der 1976 gegründete Apple-Konzern mit Sitz in Cupertino, Kalifornien (Vereinigte Staaten), besteht aus der Apple Inc. und allen von Apple Inc. kontrollierten Unternehmen (im Folgenden zusammen: Apple-Konzern). Der Apple-Konzern entwickelt, fertigt und vermarktet u. a. mobile Kommunikations- und Mediengeräte, Personal Computer und tragbare digitale Musikabspielgeräte; zudem bietet er Softwareanwendungen, sonstige Dienstleistungen, Netzwerklösungen sowie digitale Inhalte und Anwendungen von Drittanbietern an. Der Apple-Konzern vertreibt seine Produkte und Dienstleistungen an Verbraucher, Unternehmen und staatliche Stellen auf der ganzen Welt, und zwar über seine Ladengeschäfte, Online-Shops und im Direktvertrieb sowie über als Drittanbieter tätige Mobilfunkbetreiber, Großhändler, Einzelhändler und Wiederverkäufer. Die weltweite

Geschäftstätigkeit des Apple-Konzerns ist nach Hauptfunktionsbereichen gegliedert, die von in Cupertino ansässigen Führungskräften von den Vereinigten Staaten aus zentral verwaltet und gesteuert werden.

2 Der 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 (ABl. 2017, L 187, S. 1, im Folgenden: angefochtener Beschluss) betrifft zwei Steuervorbescheide, die von der irischen Finanzverwaltung gegenüber zwei dem Apple-Konzern angehörenden Gesellschaften erlassen worden sind.

2. ASI und AOE

a) Gesellschaftsstruktur

3 Innerhalb des Apple-Konzerns ist die Apple Operations International eine 100%ige Tochtergesellschaft von Apple Inc. Die Apple Operations Europe (AOE) ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Apple Operations International und besitzt ihrerseits die Apple Sales International (ASI) als 100%ige Tochtergesellschaft. ASI und AOE sind alle beide nach irischem Recht eingetragene Gesellschaften, jedoch keine in Irland steueransässige Unternehmen.

4 Ausweislich der Erwägungsgründe 113 bis 115 des angefochtenen Beschlusses war ein Großteil der Vorstandsmitglieder von AOE und ASI bei Apple Inc. angestellt und in Cupertino ansässig. Der 115. Erwägungsgrund (Tabellen 4 und 5) dieses Beschlusses enthält Protokolle der Hauptversammlungen und Vorstandssitzungen von ASI und AOE sowie Auszüge aus Beschlussfassungen bei diesen Versammlungen und Sitzungen. Die Vorstandsbeschlüsse hatten regelmäßig insbesondere die Zahlung von Dividenden, die Annahme der Vorstandsberichte sowie die Ernennung und den Rücktritt von Vorstandsmitgliedern zum Gegenstand. Gelegentlich betrafen diese Beschlüsse die Gründung von Tochtergesellschaften und die Erteilung von Vollmachten an bestimmte Manager für verschiedene Tätigkeiten wie z. B. die Verwaltung von Bankkonten, die Beziehungen zu Regierungen und Behörden, Rechnungsprüfungen, den Abschluss von Versicherungen, Mietverträge, den Kauf und Verkauf von Vermögenswerten, die Entgegennahme von Warenlieferungen sowie Handelsverträge.

b) Kostenteilungsvereinbarung

5 Zwischen Apple Inc. einerseits sowie ASI und AOE andererseits bestand eine Vereinbarung über die Aufteilung der Kosten (im Folgenden: Kostenteilungsvereinbarung). Die Teilungsvereinbarung bezog sich insbesondere auf die Kosten für Forschung und Entwicklung (FuE) der in die Produkte des Apple-Konzerns integrierten Technologien. Die Kostenteilungsvereinbarung wurde ursprünglich im Dezember 1980 unterzeichnet. An dieser Vereinbarung beteiligt waren Apple Inc. (damals Apple Computer Inc.) und AOE (damals Apple Computer Ltd [ACL]). 1999 trat ASI (damals Apple Computer International) der Vereinbarung bei. In dem für die Prüfung des angefochtenen Beschlusses relevanten Zeitraum wurde die Kostenteilungsvereinbarung verschiedenen Änderungen unterzogen, mit denen insbesondere den Änderungen Rechnung getragen werden sollte, die an der einschlägigen Regelung vorgenommen wurden.

6 Nach dieser Vereinbarung stimmten die Parteien einer Teilung der Kosten und Risiken zu, die mit der FuE der immateriellen Güter infolge der Entwicklungstätigkeiten für Produkte und Dienstleistungen des Apple-Konzerns verbunden waren. Außerdem vereinbarten die Parteien, dass Apple Inc. das offizielle rechtliche Eigentum an den von der Kostenteilung erfassten immateriellen Gütern des Apple-Konzerns, einschließlich des geistigen Eigentums, behalten sollte. Ferner erteilte Apple Inc. ASI und AOE eine gebührenfreie Lizenz u. a. zur Herstellung und Veräußerung der betreffenden Produkte

in dem ihnen zugewiesenen Gebiet, d. h. weltweit mit Ausnahme des amerikanischen Kontinents. Im Übrigen hatten die Parteien der Vereinbarung die damit verbundenen Risiken zu übernehmen, wobei das Hauptrisiko in der Verpflichtung bestand, die mit der Entwicklung der Rechte am geistigen Eigentum des Apple-Konzerns verbundenen Kosten zu tragen.

c) Marketing-Dienstleistungsvereinbarung

7 2008 schloss ASI mit Apple Inc. eine Marketing-Dienstleistungsvereinbarung, in der sich Letztere verpflichtete, ASI Vertriebsdienstleistungen zu erbringen, die u. a. die Erarbeitung, Entwicklung und Durchführung von Marketingstrategien sowie von Werbeprogrammen und -kampagnen umfassten. ASI verpflichtete sich, Apple Inc. diese Dienste durch Zahlung einer Gebühr in Höhe eines Prozentsatzes zu vergüten, der den Apple Inc. hierfür „entstandenen angemessenen Kosten“ zuzüglich eines Aufschlags entsprach.

3. Irische Zweigniederlassungen

8 ASI und AOE errichteten irische Zweigniederlassungen (im Englischen als „branches“ bezeichnet). AOE hatte auch in Singapur eine Zweigniederlassung unterhalten, die ihre Tätigkeiten 2009 einstellte.

9 Aufgabe der irischen Zweigniederlassung von ASI ist insbesondere die Ausführung der Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Produkten der Marke Apple an verbundene Unternehmen und Drittkunden in den Regionen Europa, Nahost, Indien und Afrika (EMEIA) sowie im asiatisch-pazifischen Raum (APAC). Zu den wichtigsten Funktionen dieser Zweigniederlassung gehören die Beschaffung von Fertigerzeugnissen der Marke Apple von Drittherstellern und verbundenen Herstellern, Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Produkten an verbundene Unternehmen in der EMEIA- und der APAC-Region sowie mit dem Verkauf von Produkten an Drittkunden in der EMEIA-Region, der Online-Verkauf, die Logistik und der Kundendienst. Die Europäische Kommission hat festgestellt (55. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), dass viele Aktivitäten, die mit dem Vertrieb in der EMEIA-Region zusammenhängen, von verbundenen Unternehmen im Rahmen von Dienstleistungsaufträgen ausgeübt werden.

10 Aufgabe der irischen Zweigniederlassung von AOE ist die Fertigung und Montage einer Reihe spezialisierter Produkte in Irland, u. a. für iMac Desktop-Computer, MacBook Laptops und anderes Computerzubehör, die sie an verbundene Unternehmen für die EMEIA-Region liefert. Zu den wichtigsten Hauptfunktionen dieser Zweigniederlassung gehören die Produktionsplanung und -steuerung, die Verfahrenstechnik, die Produktion und Fertigung, die Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle sowie die Instandsetzung.

B. Streitige Steuervorbescheide

11 Die irische Finanzverwaltung erließ gegenüber einer Reihe von Steuerpflichtigen auf deren Antrag sogenannte Steuervorbescheide. Mit Schreiben vom 29. Januar 1991 und vom 23. Mai 2007 (im Folgenden zusammen: streitige Steuervorbescheide) billigte die irische Finanzverwaltung die Vorschläge der Vertreter des Apple-Konzerns zur Besteuerung der Gewinne von ASI und von AOE in Irland. Diese Bescheide sind in den Erwägungsgründen 59 bis 62 des angefochtenen Beschlusses beschrieben.

1. Steuervorbescheid von 1991

a) Steuerbemessungsgrundlage von ACL, der Vorgängerin von AOE

12 Mit Schreiben an die irische Finanzverwaltung vom 12. Oktober 1990 beschrieben die Steuerberater des Apple-Konzerns die Tätigkeiten von ACL in Irland sowie die Funktionen ihrer irischen Zweigniederlassung in Cork (Irland). Außerdem erklärten sie, dass der Zweigniederlassung die für die Produktionstätigkeit eingesetzten Vermögenswerte gehörten, dass AOE jedoch das Eigentum an den verwendeten Materialien, den unfertigen Erzeugnissen und den Fertigerzeugnissen verbleibe.

13 Auf ein Schreiben der Vertreter des Apple-Konzerns an die irische Finanzverwaltung vom 16. Januar 1991 und deren Antwortschreiben vom 24. Januar 1991 bestätigte Letztere mit Schreiben vom 29. Januar 1991 die nachstehend beschriebenen Vorschläge des Apple-Konzerns. Nach diesen von der irischen Finanzverwaltung bestätigten Vorschlägen wurde der von ACL in Irland zu versteuernde Gewinn aus den Einkünften ihrer irischen Zweigniederlassung anhand der folgenden Elemente berechnet:

– 65 % der Betriebskosten dieser Zweigniederlassung bis zu einem jährlichen Betrag von [*vertraulich*] [1] und 20 % ihrer [*vertraulich*] übersteigenden Betriebskosten;

– sollte der Gesamtgewinn der irischen Zweigniederlassung von ACL unter dem nach dieser Formel errechneten Betrag liegen, würde dieser geringere Betrag für die Berechnung des Nettogewinns der Zweigniederlassung herangezogen;

– die bei dieser Berechnung zu berücksichtigenden Betriebskosten sollten alle Betriebsaufwendungen umfassen, mit Ausnahme des für den Wiederverkauf vorgesehenen Materials und des Kostenanteils für immaterielle Güter, die von mit dem Apple-Konzern verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt wurden;

– steuerliche Abschreibungen könnten geltend gemacht werden, soweit sie den in den einschlägigen Abschlüssen genannten Abschreibungsbetrag um nicht mehr als [*vertraulich*] überschritten.

b) Steuerbemessungsgrundlage von ACAL, der Vorgängerin von ASI

14 Mit Schreiben vom 2. Januar 1991 teilten die Steuerberater des Apple-Konzerns der irischen Finanzverwaltung mit, dass es eine neue Gesellschaft, die Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), gebe, deren irische Zweigniederlassung die Aufgabe habe, zur Ausfuhr bestimmte Produkte bei irischen Herstellern zu beschaffen.

15 Am 16. Januar 1991 übersandten die Vertreter des Apple-Konzerns der irischen Finanzverwaltung ein Schreiben, in dem der Wortlaut einer Vereinbarung zusammengefasst war, die der Apple-Konzern und diese Verwaltung bei einem Treffen am 3. Januar 1991 über den von ACAL zu versteuernden Gewinn geschlossen hatten. Diesem Schreiben zufolge sollte für die Berechnung des Gewinns der Zweigniederlassung ein Aufschlag von 12,5 % der Betriebskosten (ohne Materialien für den Wiederverkauf) zugrunde gelegt werden.

16 Mit Schreiben vom 29. Januar 1991 bestätigte die irische Finanzverwaltung den im Schreiben vom 16. Januar 1991 wiedergegebenen Wortlaut der Vereinbarung.

1 Nicht wiedergegebene vertrauliche Angaben.

2. Steuervorbescheid von 2007

17 Mit Schreiben an die irische Finanzverwaltung vom 16. Mai 2007 fassten die Steuerberater des Apple-Konzerns ihre Vorschläge zu einer Überarbeitung der Methode zusammen, mit der die Steuerbemessungsgrundlage der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE bestimmt wurde.

18 In Bezug auf die irische Zweigniederlassung von ASI (Nachfolgerin von Apple Computer International, die ihrerseits Nachfolgerin von ACAL war) wurde vorgeschlagen, dass der ihr zugewiesene zu versteuernde Gewinn mit [*vertraulich*] % ihrer Betriebskosten veranschlagt werden sollte, abzüglich Kosten wie etwa von Apple-Konzerngesellschaften in Rechnung gestellte Beträge und Materialkosten.

19 In Bezug auf die irische Zweigniederlassung von AOE sollte der zu versteuernde Gewinn der Summe aus einem Betrag in Höhe von [*vertraulich*] % der Betriebskosten dieser Zweigniederlassung, abzüglich Kosten wie etwa von Apple-Konzerngesellschaften in Rechnung gestellte Beträge und Materialkosten, und aus einem Betrag in Höhe der Vergütung für das geistige Eigentum bezogen auf die von dieser Zweigniederlassung entwickelten verfahrenstechnischen Prozesse, das sind [*vertraulich*] % ihres Umsatzes, entsprechen. Ein Abzug sollte für „auf übliche Weise berechnete und zugelassene“ steuerliche Abschreibungen für Anlagen und Gebäude gewährt werden.

20 Nach den Vorschlägen sollte die künftige Vereinbarung für beide Zweigniederlassungen am 1. Oktober 2007 in Kraft treten, bei unveränderten Umständen fünf Jahre lang gelten und sodann jährlich verlängert werden. Außerdem sollte die Vereinbarung auf neue Einheiten anwendbar sein, die gegebenenfalls innerhalb des Apple-Konzerns gegründet oder umgewandelt wurden, sofern ihre Tätigkeiten denjenigen entsprachen, die von AOE (Produktion in Irland) bzw. von ASI (nicht mit der Produktion zusammenhängende Aktivitäten wie etwa Verkäufe und Dienstleistungen im Allgemeinen) ausgeübt wurden.

21 Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 bestätigte die irische Finanzverwaltung ihre Zustimmung zu allen im Schreiben vom 16. Mai 2007 enthaltenen Vorschlägen. Diese Zustimmung galt bis zum Steuerjahr 2014.

C. Verwaltungsverfahren vor der Kommission

22 Mit Schreiben vom 12. Juni 2013 ersuchte die Kommission Irland um Auskunft über die in diesem Land üblichen Steuervorbescheide, insbesondere über die an bestimmte Apple-Konzernunternehmen wie ASI und AOE gerichteten Bescheide.

23 Mit Beschluss vom 11. Juni 2014 eröffnete die Kommission wegen der streitigen Steuervorbescheide, die von der irischen Finanzverwaltung bezüglich des den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen zugewiesenen steuerbaren Gewinns erlassen worden waren, das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (im Folgenden: Einleitungsbeschluss) mit der Begründung, diese Bescheide stellten möglicherweise eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Nach Ansicht der Kommission konnten die streitigen Steuervorbescheide möglicherweise den Unternehmen, denen sie erteilt worden waren, einen Vorteil verschafft haben, wenn durch sie eine Vereinbarung über Verrechnungspreise genehmigt worden war, die von den zwischen unabhängigen Marktteilnehmern vereinbarten Bedingungen (Fremdvergleichsgrundsatz) abwich. Dieser Beschluss wurde am 17. Oktober 2014 im Amtsblatt veröffentlicht.

24 Mit Schreiben vom 5. September und 17. November 2014 gaben Irland und Apple Inc. ihre jeweiligen Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss ab.

25 Während des förmlichen Prüfverfahrens fanden mehrere Schriftwechsel und Treffen zwischen der Kommission, der irischen Finanzverwaltung und Apple Inc. statt (Erwägungsgründe 11 bis 38 des angefochtenen Beschlusses). Außerdem legten Apple Inc. und Irland zwei von ihren jeweiligen Steuerberatern verfasste *Ad-hoc*-Berichte zur Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE vor.

D. Angefochtener Beschluss

26 Am 30. August 2016 erließ die Kommission den angefochtenen Beschluss. Nach einer Darstellung der Sach- und Rechtslage (2. Abschnitt) sowie des Verwaltungsverfahrens (Abschnitte 3 bis 7) prüfte die Kommission, ob eine Beihilfe vorlag (8. Abschnitt).

27 Die Kommission führte erstens aus, die streitigen Steuervorbescheide seien von der irischen Steuerverwaltung erteilt worden und somit dem Staat zuzurechnen. Da durch sie die Steuerschuld von ASI und AOE verringert worden sei, habe Irland auf Steuereinnahmen verzichtet, was zu einem Verlust staatlicher Mittel geführt habe (221. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

28 Zweitens seien die streitigen Steuervorbescheide geeignet gewesen, den Handel innerhalb der Europäischen Union zu beeinträchtigen, da ASI und AOE dem in allen Mitgliedstaaten tätigen Apple-Konzern angehörten (222. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

29 Drittens hätten die streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE einen Vorteil verschafft, da sie ihre Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Körperschaftsteuer in Irland reduziert hätten (223. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

30 Die Kommission bemerkte außerdem, die streitigen Steuervorbescheide seien ausschließlich ASI und AOE zugutegekommen, was die Annahme ihres selektiven Charakters erlaube. Der Vollständigkeit halber erklärte die Kommission jedoch, die streitigen Steuervorbescheide stellten eine Abweichung vom Bezugsrahmen, d. h. dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem in Irland, dar (224. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

31 Viertens könnten die streitigen Steuervorbescheide die Wettbewerbssituation von ASI und AOE stärken und somit den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, wenn sich herausstellen sollte, dass sie zu einer Verringerung der Steuerschuld dieser beiden Gesellschaften geführt hätten (222. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

1. Vorliegen eines selektiven Vorteils

32 In Abschnitt 8.2 des angefochtenen Beschlusses nahm die Kommission die in der Rechtsprechung entwickelte dreistufige Analyse vor, um darzutun, dass im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil gegeben war. So ermittelte sie zunächst den Bezugsrahmen und begründete die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im vorliegenden Fall. Sodann prüfte sie das Vorliegen eines selektiven Vorteils infolge einer Abweichung vom Bezugsrahmen. Gestützt auf Haupt-, ergänzende und alternative Argumente war die Kommission der Auffassung, dass ASI und AOE aufgrund der streitigen Steuervorbescheide während deren Geltungsdauer, d. h. zwischen 1991 und 2014 (im Folgenden: maßgeblicher Zeitraum), ihre Steuerschuld in Irland hätten reduzieren können und dass darin ein Vorteil gegenüber anderen Unternehmen zu sehen sei, die sich in einer vergleichbaren Situation befänden. Schließlich stellte die Kommission fest, dass weder Irland noch Apple Inc. Argumente vorgebracht hätten, um diesen selektiven Vorteil zu rechtfertigen.

a) Bezugsrahmen

33 In den Erwägungsgründen 227 bis 243 des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission dar, Bezugsrahmen sei das allgemeine irische Körperschaftsteuersystem, dessen Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen sei. In Anbetracht dieser Zielsetzung befänden sich integrierte und eigenständige Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation. Section 25 des irischen Taxes Consolidation Act (Steuerkonsolidierungsgesetz) von 1997 (im Folgenden: TCA 97), in der die Besteuerung der Einkünfte gebietsfremder Unternehmen aus Handelsgeschäften geregelt sei, die aus direkt oder indirekt über eine in Irland tätige Zweigniederlassung erzielt worden seien, sei daher als integraler Bestandteil des Bezugsrahmens und nicht als ein gesondertes Bezugssystem anzusehen.

b) Fremdvergleichsgrundsatz

34 In den Erwägungsgründen 244 bis 263 des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission aus, Section 25 TCA 97 müsse angesichts ihres Wortlauts und ihrer Zweckrichtung in Verbindung mit einer Gewinnzuweisungsmethode angewandt werden. Art. 107 Abs. 1 AEUV verlange, dass die Gewinnzuweisungsmethode auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhe, unabhängig davon, ob der betreffende Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe. Die Kommission stützte diese Überlegung auf zwei Prämissen. Zum einen müsse jede steuerliche Maßnahme eines Mitgliedstaats den Vorschriften über staatliche Beihilfen entsprechen. Zum anderen ergebe sich aus dem Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), dass eine Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund einer steuerlichen Maßnahme, die einem Steuerzahler die Möglichkeit biete, Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen anzuwenden, die nicht mit Preisen des freien Wettbewerbs vergleichbar seien, diesem Steuerzahler einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe.

35 Die Kommission schloss somit aus dem Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), dass der Fremdvergleichsgrundsatz einen Maßstab für die Feststellung biete, ob einem Konzernunternehmen ein selektiver Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV aufgrund einer steuerlichen Maßnahme verschafft werde, die seine Verrechnungspreise und mithin seine Steuerbemessungsgrundlage bestimme. Mit diesem Grundsatz solle eine steuerliche Gleichbehandlung von konzerninternen Transaktionen und Transaktionen zwischen nicht integrierten, autonomen Unternehmen sichergestellt werden, um eine ungleiche Behandlung von Unternehmen in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Lage zu verhindern, da es das Ziel eines solchen Systems sei, die Gewinne aller seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmen zu besteuern.

36 Zu den im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Leitlinien bemerkte die Kommission, hierbei handle es sich lediglich um nützliche Orientierungshilfen für die Finanzbehörden, mit denen gewährleistet werden könne, dass die Gewinnzuweisungsmethode und das Verfahren zur Ermittlung der Verrechnungspreise zu marktkonformen Ergebnissen führten.

c) Selektiver Vorteil insofern, als die Gewinne aus den von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums nicht den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen worden seien (Hauptargumentation)

37 In den Erwägungsgründen 265 bis 321 des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission in erster Linie aus, die Tatsache, dass die irische Finanzverwaltung in den streitigen Steuervorbescheiden die Annahme akzeptiert habe, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des

Apple-Konzerns Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen seien, habe für ASI und AOE zu in Irland steuerbaren Jahresgewinnen geführt, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen seien.

38 Die Kommission legte im Wesentlichen dar, die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums zur Beschaffung, zur Herstellung, zum Verkauf und zum Vertrieb von Produkten des Apple-Konzerns außerhalb des amerikanischen Kontinents – die sie als „Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple“ bezeichnete – hätten erheblich zum Einkommen dieser beiden Gesellschaften beigetragen.

39 So warf die Kommission den irischen Behörden vor, den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zu Unrecht Vermögenswerte, Funktionen und Risiken zugewiesen zu haben, obwohl diese Verwaltungssitze weder über eine physische Präsenz noch über Mitarbeiter verfügt hätten. Insbesondere hätten die Funktionen im Bereich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums mangels Mitarbeitern nicht allein vom ASI- und vom AOE-Vorstand wahrgenommen werden können, was dadurch belegt werde, dass die der Kommission übermittelten Protokolle der Vorstandssitzungen keine Hinweise auf entsprechende Diskussionen und Beschlüsse enthielten. Folglich hätten die Gewinne aus der Nutzung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns in einem fremdvergleichskonformen Kontext nicht den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zugewiesen werden dürfen, da Letztere außerstande gewesen seien, diese Lizenzen zu verwalten und zu kontrollieren. Diese Gewinne hätten daher den Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen werden müssen, die als einzige in der Lage gewesen seien, Funktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns tatsächlich wahrzunehmen, die von wesentlicher Bedeutung für die Geschäftstätigkeit von ASI und AOE gewesen seien.

40 Somit habe die irische Finanzverwaltung dadurch, dass sie die mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns erzielten Gewinne entgegen dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht den Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen habe, ASI und AOE einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft, und zwar in Form einer Herabsetzung ihres jeweiligen jährlich zu versteuernden Gewinns. Dieser Vorteil sei selektiver Natur, da er zu einer Senkung der Steuerschuld von ASI und AOE in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen geführt habe, deren zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergäben.

d) Selektiver Vorteil wegen einer falschen methodischen Entscheidung über die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE (ergänzende Argumentation)

41 Die Kommission machte in den Erwägungsgründen 325 bis 360 des angefochtenen Beschlusses ergänzend geltend, selbst wenn die irische Finanzverwaltung zu Recht die Annahme akzeptiert haben sollte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple Konzerneinheiten außerhalb Irlands zuzuweisen seien, hätten die Gewinnzuweisungsmethoden, die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligt worden seien, dennoch bei ASI und bei AOE zu einem in Irland jährlich zu versteuernden Gewinn geführt, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen sei. Diese Methoden beruhten nämlich auf falschen methodischen Entscheidungen, was zu einer Senkung der Steuerschuld von ASI und AOE im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen geführt habe, deren hiernach zu versteuernde Gewinne sich aus marktbasierten, fremdvergleichskonformen Preisen ergäben. Durch die Billigung dieser Methoden hätten die streitigen Steuervorbescheide somit ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft.

e) Selektiver Vorteil insofern, als die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz unvereinbaren streitigen Steuervorbescheide eine Abweichung vom Bezugsrahmen darstellten, selbst wenn dieser nur aus Section 25 TCA 97 bestehen sollte (alternative Argumentation)

42 In den Erwägungsgründen 369 bis 403 des angefochtenen Beschlusses vertrat die Kommission alternativ die Ansicht, selbst wenn das Bezugssystem allein aus Section 25 TCA 97 bestehen sollte, hätten die streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung ihrer Bemessungsgrundlage in Irland verschafft. Zum einen beruhe die Anwendung von Section 25 TCA 97 in Irland auf dem Fremdvergleichsgrundsatz. Im vorliegenden Fall habe sie aber aufgezeigt, dass die streitigen Steuervorbescheide von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen seien, wodurch ASI und AOE ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft worden sei. Zum anderen sei selbst für den Fall, dass die Anwendung von Section 25 TCA 97 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen sollte, jedenfalls festzustellen, dass die streitigen Steuervorbescheide von der irischen Finanzverwaltung in Ermangelung objektiver mit dem irischen Steuersystem verbundener Kriterien nach freiem Ermessen erlassen worden seien, weshalb sie ASI und AOE einen selektiven Vorteil verschafft hätten.

f) Schlussfolgerung zum selektiven Vorteil

43 Die Kommission befand abschließend, durch die streitigen Steuervorbescheide seien die Kosten vermindert worden, die ASI und AOE im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit normalerweise hätten tragen müssen, so dass die Gewährung einer Betriebsbeihilfe an diese beiden Gesellschaften anzunehmen sei. Da ASI und AOE aber dem multinationalen Apple-Konzern angehörten und dieser nach der Rechtsprechung als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden müsse, sei dieser Konzern als Ganzes in den Genuss der staatlichen Beihilfe gekommen, die von Irland im Wege der streitigen Steuervorbescheide gewährt worden sei (Abschnitt 8.3 des angefochtenen Beschlusses).

2. Unvereinbarkeit, Rechtswidrigkeit und Rückforderung der Beihilfe

44 Nach Ansicht der Kommission waren diese Beihilfemaßnahmen nicht gemäß Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar und stellten, da sie nicht zuvor angemeldet worden seien, unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV durchgeführte rechtswidrige staatliche Beihilfen dar (Abschnitte 8.5 und 9 des angefochtenen Beschlusses).

45 Schließlich (Abschnitt 11 des angefochtenen Beschlusses) gab die Kommission Irland auf, die durch die streitigen Steuervorbescheide für den Zeitraum vom 12. Juni 2003 bis zum 27. September 2014 gewährten Beihilfen zurückzufordern. Der Rückforderungsbetrag müsse anhand eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und der Steuer berechnet werden, die ohne Steuervorbescheide in Anwendung der allgemeinen Steuerregelung zu zahlen gewesen wäre.

46 Soweit Irland und Apple Inc. eine Verletzung ihrer Verfahrensrechte im Verwaltungsverfahren gerügt hatten, erklärte die Kommission, der Geltungsbereich ihrer Beihilfeprüfung habe sich in der Zeit vom Erlass des Einleitungsbeschlusses bis zur Annahme des angefochtenen Beschlusses nicht geändert, so dass die Verfahrensrechte von Irland und Apple Inc. in vollem Umfang gewahrt worden seien (Abschnitt 10 des angefochtenen Beschlusses).

3. Verfügender Teil

47 Der verfügende Teil des angefochtenen Beschlusses lautet:

„*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.

(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.“

II. Verfahren und Anträge der Verfahrensbeteiligten

A. Rechtssache T-778/16

48 Mit Klageschrift, die am 9. November 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Irland die Klage in der Rechtssache T-778/16 erhoben.

1. Zusammensetzung des Spruchkörpers und vorrangige Behandlung

49 Mit Entscheidung vom 29. November 2016 hat die Präsidentin der Siebten Kammer des Gerichts dem Antrag Irlands auf vorrangige Behandlung der Rechtssache T-778/16 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichts stattgegeben.

50 Mit am 9. November 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat Irland die Entscheidung der Rechtssache T-778/16 durch einen erweiterten Spruchkörper beantragt. Am 18. Januar 2017 hat das Gericht gemäß Art. 28 Abs. 5 der Verfahrensordnung vermerkt, dass die Rechtssache T-778/16 an die Siebte erweiterte Kammer verwiesen worden ist.

51 Da zwei Mitglieder der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der weiteren Mitwirkung am Verfahren gehindert waren, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidungen vom 21. Februar 2017 und vom 21. Mai 2019 den Vizepräsidenten des Gerichts und einen anderen Richter zur Ergänzung der Kammer bestimmt.

2. Streithilfen

52 Mit am 20. März 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat das Großherzogtum Luxemburg beantragt, in der Rechtssache T-778/16 als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge Irlands zugelassen zu werden.

53 Mit am 30. März 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat die Republik Polen beantragt, in der Rechtssache T-778/16 als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen zu werden.

54 Mit Beschluss vom 19. Juli 2017 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts den Streithilfeanträgen des Großherzogtums Luxemburg und der Republik Polen stattgegeben.

3. Anträge auf vertrauliche Behandlung

55 Mit am 26. April 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat Irland beantragt, einen Teil seiner Klageschrift und bestimmter Anlagen dazu, insbesondere des angefochtenen Beschlusses, sowie einen Teil der Klagebeantwortung und bestimmter Anlagen dazu gegenüber dem Großherzogtum Luxemburg und der Republik Polen vertraulich zu behandeln.

56 Mit am 31. Mai 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat Irland beantragt, den Namen der Steuerberater des Apple-Konzerns gegenüber der Öffentlichkeit vertraulich zu behandeln.

57 Mit am 26. und 29. November 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenen Schriftsätzen hat Irland seine Anträge auf vertrauliche Behandlung zum Teil zurückgenommen.

58 Das Großherzogtum Luxemburg und die Republik Polen haben nicht vertrauliche Fassungen der fraglichen Schriftstücke erhalten. Das Großherzogtum Luxemburg hat gegen die Anträge auf vertrauliche Behandlung ihm gegenüber keine Einwände erhoben, während die Republik Polen den Anträgen auf vertrauliche Behandlung ihr gegenüber widersprochen hat.

59 Mit Beschluss vom 14. Dezember 2018, Irland/Kommission (T-778/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:1019), hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts den Anträgen auf vertrauliche Behandlung gegenüber der Republik Polen zum Teil stattgegeben und diese Anträge im Übrigen zurückgewiesen. Die Republik Polen hat nicht vertrauliche Fassungen der fraglichen Schriftstücke nach Maßgabe dieses Beschlusses erhalten.

4. Anträge der Verfahrensbeteiligten

60 Irland beantragt,

– den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;

– der Kommission die Kosten in der Rechtssache T-778/16 aufzuerlegen.

61 Die Kommission beantragt,

– die Klage in der Rechtssache T-778/16 als unbegründet abzuweisen;

– Irland die Kosten in der Rechtssache T-778/16 aufzuerlegen.

62 Das Großherzogtum Luxemburg beantragt, den angefochtenen Beschluss gemäß den Anträgen Irlands für nichtig zu erklären.

63 Die Republik Polen beantragt im Kern, die Klage in der Rechtssache T-778/16 gemäß den Anträgen der Kommission abzuweisen.

B. Rechtssache T-892/16

64 Mit Klageschrift, die am 19. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, haben ASI und AOE die Klage in der Rechtssache T-892/16 erhoben.

1. Zusammensetzung des Spruchkörpers, vorrangige Behandlung und Verbindung

65 Mit am 8. Februar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz haben ASI und AOE beantragt, die Rechtssache T-892/16 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung vorrangig zu behandeln und sie mit der Rechtssache T-778/16 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren sowie zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden.

66 Mit Entscheidung vom 6. April 2017 hat die Präsidentin der Siebten Kammer des Gerichts dem Antrag auf vorrangige Behandlung der Rechtssache T-892/16 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung stattgegeben.

67 Auf Vorschlag der Siebten Kammer des Gerichts hat das Gericht am 17. Mai 2017 die Rechtssache gemäß Art. 28 der Verfahrensordnung an einen erweiterten Spruchkörper verwiesen.

68 Da zwei Mitglieder der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der weiteren Mitwirkung am Verfahren gehindert waren, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidungen vom 8. Juni 2017 und vom 21. Mai 2019 den Vizepräsidenten des Gerichts und einen anderen Richter zur Ergänzung der Kammer bestimmt.

2. Streithilfen

69 Mit am 30. März 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat die IBEC Company Limited by Guarantee beantragt, in der Rechtssache T-892/16 als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge von ASI und von AOE zugelassen zu werden. Nach Art. 19 Abs. 2 der Verfahrensordnung hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die in seine Zuständigkeit fallende Entscheidung über diesen Antrag auf die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts übertragen. Mit Beschluss vom 15. Dezember 2017, Apple Sales International und Apple Operations Europe/Kommission (T-892/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:926), hat das Gericht den Streithilfeantrag der IBEC Company Limited by Guarantee zurückgewiesen.

70 Mit am 31. März 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat die EFTA-Überwachungsbehörde beantragt, in der Rechtssache T-892/16 als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen zu werden. Mit Beschluss vom 19. Juli 2017 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts dem Streithilfeantrag der EFTA-Überwachungsbehörde stattgegeben.

71 Mit am 31. März 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat Irland beantragt, in der Rechtssache T-892/16 als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge von ASI und von AOE zugelassen zu werden. Mit Entscheidung vom 28. Juni 2017 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts dem Streithilfeantrag Irlands stattgegeben.

72 Mit am 13. April 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz haben die Vereinigten Staaten von Amerika beantragt, in der Rechtssache T-892/16 als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge von ASI und von AOE zugelassen zu werden. Nach Art. 19 Abs. 2 der Verfahrensordnung hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die in seine Zuständigkeit fallende Entscheidung über diesen Antrag auf die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts übertragen. Mit Beschluss vom 15. Dezember 2017, Apple Sales International und Apple Operations Europe/Kommission (T-892/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:925), hat das Gericht den Streithilfeantrag der Vereinigten Staaten von Amerika zurückgewiesen. Die Vereinigten Staaten von Amerika haben gegen diesen Beschluss Rechtsmittel eingelegt. Mit Beschluss vom 17. Mai 2018, Vereinigte Staaten von Amerika/Apple Sales International u. a. (C-12/18 P[I], nicht veröffentlicht, EU:C:2018:330), ist dieses Rechtsmittel zurückgewiesen worden.

3. Anträge auf vertrauliche Behandlung

73 Während des Verfahrens haben ASI und AOE die vertrauliche Behandlung bestimmter Verfahrensschriftstücke gegenüber der EFTA-Überwachungsbehörde beantragt. Mit am 1. Oktober 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz haben sie diesen Antrag zurückgenommen.

4. Anträge der Verfahrensbeteiligten

74 ASI und AOE beantragen

– den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;

– hilfsweise, den angefochtenen Beschluss teilweise für nichtig zu erklären;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

75 Die Kommission beantragt,

– die Klage abzuweisen;

– ASI und AOE die Kosten aufzuerlegen.

76 Irland beantragt, den angefochtenen Beschluss gemäß den Anträgen von ASI und von AOE für nichtig zu erklären.

77 Die EFTA-Überwachungsbehörde beantragt,

– die Klage in der Rechtssache T-892/16 als unbegründet abzuweisen;

– ASI und AOE die Kosten in der Rechtssache T-892/16 aufzuerlegen.

C. Verbindung der Rechtssachen und mündliches Verfahren

78 Mit am 8. Februar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz haben ASI und AOE die Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 beantragt.

79 Mit Entscheidung vom 21. Juni 2017 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts eine Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 in diesem Verfahrensstadium abgelehnt.

80 Mit Entscheidung des Präsidenten der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts vom 9. Juli 2019 sind die Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 gemäß Art. 68 der Verfahrensordnung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden worden.

81 Das Gericht hat auf Bericht der Berichterstatterin beschlossen, das mündliche Verfahren zu eröffnen, und die Parteien im Wege prozessleitender Maßnahmen nach Art. 89 der Verfahrensordnung ersucht, schriftliche Fragen zu beantworten. Die Parteien sind dieser prozessleitenden Maßnahme fristgerecht nachgekommen.

82 Mit am 23. August 2019 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat die Kommission beantragt, bestimmte Angaben in ihrer Antwort auf die prozessleitende Maßnahme gegenüber dem Großherzogtum Luxemburg und der Republik Polen vertraulich zu behandeln.

83 Das Großherzogtum Luxemburg und die Republik Polen haben nicht vertrauliche Fassungen dieser Antwort erhalten.

84 Die Verfahrensbeteiligten haben in der Sitzung vom 17. und 18. September 2019 mündlich verhandelt und mündliche Fragen des Gerichts beantwortet. In der Sitzung haben ASI und AOE sowie die Kommission einige Bemerkungen zum Sitzungsbericht abgegeben, was das Gericht im Sitzungsprotokoll vermerkt hat.

85 Außerdem sind die Parteien in der Sitzung zu einer etwaigen Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung gehört worden, was das Gericht im Sitzungsprotokoll vermerkt hat.

III. Entscheidungsgründe

A. Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung

86 Nach Art. 19 Abs. 2 der Verfahrensordnung hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die in seine Zuständigkeit fallende Entscheidung über die Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung auf die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts übertragen.

87 Nach Anhörung der Parteien in der mündlichen Verhandlung zu einer etwaigen Verbindung sind die Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden, da sie miteinander in Zusammenhang stehen.

B. Geltend gemachte Klagegründe und Gliederung der Prüfung der vorliegenden Klagen

88 Mit ihren Klagen begehren Irland in der Rechtssache T-778/16 sowie ASI und AOE in der Rechtssache T-892/16 die Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses, soweit er die Feststellung enthält, dass die streitigen Steuervorbescheide staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellten, und soweit darin die Rückforderung der Beträge angeordnet wird, die Irland bei ASI und AOE nicht als Körperschaftsteuer erhoben habe.

89 Irland sowie ASI und AOE stützen ihre Klagen auf neun bzw. 14 Klagegründe, die sich weitgehend überschneiden.

90 Diese Klagegründe richten sich als Erstes im Wesentlichen gegen die Hauptargumentation der Kommission, wobei insbesondere Fehler bei der Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils (erster bis dritter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und erster bis sechster Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) sowie bei der Prüfung des Begriffs der staatlichen Maßnahme (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16) gerügt werden.

91 Konkret wird der Kommission im Rahmen der gegen ihre Hauptargumentation gerichteten Kritik erstens zur Last gelegt, dass sie den Begriff des Vorteils und den Begriff der Selektivität gemeinsam geprüft habe (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16). Zweitens wird der Kommission vorgeworfen, den Bezugsrahmen falsch bestimmt zu haben, und zwar u. a. aufgrund einer unzutreffenden Würdigung des irischen Rechts (Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und erster Klagegrund in der Rechtssache T-892/16), einer fehlerhaften Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Teil des ersten und des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16) und einer unsachgemäßen Anwendung der OECD-Leitlinien (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16). Drittens wenden sich Irland, ASI und AOE gegen die Feststellungen der Kommission zu den Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns (Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und dritter bis fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16). Viertens beanstanden sie die Erwägungen zum selektiven Charakter der streitigen Steuervorbescheide (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und sechster Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

92 Als Zweites wenden sich Irland sowie ASI und AOE gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation (vierter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und achter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

93 Als Drittes wenden sich Irland sowie ASI und AOE gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer alternativen Argumentation (fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und neunter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

94 Als Viertes beanstanden ASI und AOE die im angefochtenen Beschluss angeordnete Rückforderung der Beihilfen mit der Begründung, der Rückforderungsbetrag könne anhand der ergänzenden und der alternativen Argumentation der Kommission nicht berechnet werden (zehnter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

95 Als Fünftes machen Irland sowie ASI und AOE geltend, die Kommission habe ihre Prüfung im Rahmen des Verwaltungsverfahrens unter Verletzung wesentlicher Formvorschriften, insbesondere des Rechts auf Anhörung, durchgeführt (sechster Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 sowie siebter und zwölfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

96 Als Sechstes treten Irland sowie ASI und AOE der im angefochtenen Beschluss angeordneten Rückforderung entgegen, da diese u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verletze (siebter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und elfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

97 Als Siebtes werfen Irland sowie ASI und AOE der Kommission insbesondere unter Berufung auf den Grundsatz der Steuerautonomie einen Eingriff in die Befugnisse der Mitgliedstaaten vor (achter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und 14. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

98 Als Achtes rügen Irland sowie ASI und AOE einen Begründungsmangel des angefochtenen Beschlusses (neunter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und 13. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16).

99 Zunächst sind die Klagegründe zu prüfen, mit denen die Befugnis der Kommission zum Erlass des angefochtenen Beschlusses in Zweifel gezogen wird, bevor die übrigen Klagegründe in der oben in den Rn. 90 bis 96 und 98 dargelegten Reihenfolge behandelt werden.

100 Für die nachstehende Prüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Beschlusses ist vorab darauf hinzuweisen, dass die Kommission im Rahmen ihrer Kontrolle staatlicher Beihilfen bei der Untersuchung, ob die streitigen Steuervorbescheide eine solche Beihilfe darstellten, nachweisen musste, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt waren. Denn obwohl die Kommission eine steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen darf (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 28, und vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81), ist dies nur möglich, wenn die Voraussetzungen für eine solche Einstufung erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 84).

101 Die Kommission hatte somit grundsätzlich im angefochtenen Beschluss den Nachweis zu erbringen, dass eine solche Beihilfe vorlag (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission, T-68/03, EU:T:2007:253, Rn. 34, und vom 25. Juni 2015, SACE und Sace BT/Kommission, T-305/13, EU:T:2015:435, Rn. 95). Folglich musste die Kommission nachweisen, dass der Erlass der streitigen Steuervorbescheide u. a. zu einem selektiven Vorteil geführt hatte.

102 Im Licht der vorstehenden Erwägungen sind somit die Klagegründe zu prüfen, mit denen Irland, ASI und AOE die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Beschlusses in Frage stellen.

C. Zu den Klagegründen, mit denen geltend gemacht wird, die Kommission habe ihre Befugnisse überschritten und insbesondere unter Verletzung des Grundsatzes der Steuerautonomie in die Befugnisse der Mitgliedstaaten eingegriffen (achter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und 14. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

103 Irland, ASI und AOE machen im Wesentlichen geltend, der angefochtene Beschluss verletze fundamentale Verfassungsgrundsätze der Unionsrechtsordnung, wie sie insbesondere in den Art. 4 und 5 EUV zur Regelung der Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten vorgesehen seien, sowie den daraus resultierenden Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts falle der Bereich der direkten Besteuerung nämlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.

104 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen. Sie macht im Kern geltend, obwohl den Mitgliedstaaten die Steuerhoheit zustehe, müssten sie beim Erlass steuerlicher Maßnahmen die beihilferechtlichen Vorschriften der Union beachten. So dürften die Mitgliedstaaten im Wege steuerlicher Maßnahmen keine Diskriminierung zwischen in einer ähnlichen Situation befindlichen Wirtschaftsteilnehmern bewirken, weil dies zu staatlichen Beihilfen und somit zu Marktverzerrungen führen würde. Dank der streitigen Steuervorbescheide hätten ASI und AOE ihren zu versteuernden Gewinn gegenüber dem zu versteuernden Gewinn anderer steuerpflichtiger Unternehmen, für die das allgemeine irische Körperschaftsteuerrecht gegolten habe, verringern können, was rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfen zur Folge gehabt habe.

105 Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten; diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Maßnahmen der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Besteuerung sind somit, auch wenn sie in der Union nicht harmonisierte Fragen betreffen, vom Anwendungsbereich der Regelung über die Kontrolle staatlicher Beihilfen nicht ausgenommen.

106 Die Kommission darf folglich eine steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen, sofern die Voraussetzungen für eine solche Einstufung erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 28, und vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81 und 84). Die Mitgliedstaaten müssen nämlich ihre Befugnisse im Bereich der Steuern im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben (Urteil vom 3. Juni 2010, Kommission/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 37). Sie dürfen daher in diesem Zusammenhang keine Maßnahme erlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen kann.

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

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

109 Da die Kommission somit die Einhaltung des Art. 107 AEUV überwachen darf, kann ihr nicht vorgeworfen werden, sie habe ihre Befugnisse überschritten, als sie prüfte, ob die irische Steuerverwaltung mit dem Erlass der streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE eine steuerliche Vergünstigung gewährt hatte, weil sie ihnen möglicherweise erlaubt hatte, ihren steuerbaren Gewinn gegenüber dem steuerbaren Gewinn anderer steuerpflichtiger Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Lage befanden, zu reduzieren.

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

111 Um zu ermitteln, ob ein steuerlicher Vorteil vorliegt, ist deshalb die bei Anwendung der fraglichen Maßnahme gegebene Situation des Begünstigten mit der Situation zu vergleichen, in der er sich ohne diese Maßnahme (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Cellnex Telecom und Telecom Castilla-La Mancha/Kommission, C-91/17 P und C-92/17 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:284, Rn. 114) und bei Anwendung der normalen steuerrechtlichen Regelungen befände.

112 Irland, ASI und AOE werfen der Kommission vor, ihre Befugnisse insoweit überschritten zu haben, als sie sich auf eine einseitige und fehlerhafte Auslegung des irischen Steuerrechts, insbesondere der Section 25 TCA 97, gestützt habe. Zudem habe sie Verfahrensregeln zur Bewertung der nationalen Besteuerung aufgestellt, die das irische Recht nicht kenne. Im Übrigen habe die Kommission ihre Befugnisse insoweit überschritten, als sie den Erlass des angefochtenen Beschlusses damit gerechtfertigt habe, dass ASI und AOE steuerlich gesehen staatenlos seien.

113 Dazu ist erstens festzustellen, dass gebietsfremde Unternehmen, die ihre Handelsgeschäfte in Irland über eine Zweigniederlassung betreiben, gemäß Section 25 TCA 97 mit ihren geschäftlichen Einkünften nur für Gewinne aus Handelsgeschäften steuerpflichtig sind, die dieser irischen Zweigniederlassung direkt oder indirekt zuzurechnen sind. Nach Section 25 TCA 97 muss auch ermittelt werden, welche Einkünfte aus Handelsgeschäften tatsächlich direkt oder indirekt über die irische Zweigniederlassung erzielt wurden, wobei diese Vorschrift keine besondere Methode vorsieht, anhand deren bestimmt werden könnte, welche Gewinne den irischen Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen zuzurechnen sind.

114 Aus den Schriftsätzen Irlands und den Erklärungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 der Sachverhalt sowie die Situation der Zweigniederlassung in Irland, insbesondere die von ihr wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, zu berücksichtigen sind.

115 Unter diesen Umständen und in Anbetracht der oben in Rn. 111 angeführten Rechtsprechung musste die Kommission, um zu ermitteln, ob im vorliegenden Fall ein Vorteil gegeben war, die sich aus der Anwendung der streitigen Steuervorbescheide ergebende steuerliche Behandlung von ASI und AOE prüfen und mit der steuerlichen Behandlung vergleichen können, die diese beiden Gesellschaften erfahren hätten, wenn die in Irland geltende normale steuerrechtliche Regelung auf sie ohne diese Bescheide angewandt worden wäre.

116 Es kann der Kommission daher nicht vorgeworfen werden, sie habe das materielle Steuerrecht einseitig angewandt und *de facto* eine Steuerharmonisierung vorgenommen, weil sie geprüft hat, ob die anhand der streitigen Steuervorbescheide berechneten steuerbaren Gewinne von ASI und AOE den Gewinnen

entsprachen, die deren irische Zweigniederlassungen unter Berücksichtigung der von ihnen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erzielt hatten und die nach Section 25 TCA 97 zu versteuern gewesen wären.

117 Was zweitens das Vorbringen anbelangt, die Kommission habe Verfahrensregeln zur Bewertung der nationalen Besteuerung aufgestellt und damit das irische Steuerrecht umgeschrieben, so wendet sich Irland gegen die Einwände, die von der Kommission gegen die streitigen Steuervorbescheide deshalb erhoben wurden, weil diese nicht auf Gewinnzuweisungsberichte gestützt (Erwägungsgründe 262 und 363 des angefochtenen Beschlusses) und nicht regelmäßig überarbeitet worden seien (368. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) und weil die irische Finanzverwaltung vor ihrem Erlass keine Ermittlungen bei anderen Apple-Konzerngesellschaften unabhängig von ihrem Tätigkeitsort durchgeführt habe (274. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

118 Hierzu ist festzustellen, dass die Kommission ausweislich des angefochtenen Beschlusses das Vorliegen eines selektiven Vorteils aus folgenden Gründen angenommen hat: hauptsächlich deshalb, weil die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns nicht den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen zugewiesen worden seien (Erwägungsgründe 265 bis 321 des angefochtenen Beschlusses), ergänzend deshalb, weil eine falsche methodische Entscheidung über die Gewinnzuweisung an diese irischen Zweigniederlassungen getroffen worden sei (Erwägungsgründe 325 bis 360 des angefochtenen Beschlusses), und alternativ deshalb, weil mit den streitigen Steuervorbescheiden nach freiem Ermessen von Section 25 TCA 97 abgewichen worden sei (Erwägungsgründe 369 bis 403 des angefochtenen Beschlusses).

119 Es kann somit nicht angenommen werden, dass die Kommission ihre Schlussfolgerung zum Vorliegen eines selektiven Vorteils auf Einwände verfahrensrechtlicher Art, wie sie oben in Rn. 117 zusammengefasst worden sind, gestützt hätte. Das Vorbringen von Irland geht somit ins Leere und ist daher zurückzuweisen.

120 Was drittens die Feststellung betrifft, ASI und AOE seien steuerlich gesehen staatenlos, so hat die Kommission zwar im Rahmen ihrer Argumentation, die zu der Schlussfolgerung führte, ASI und AOE hätten außerhalb Irlands nur auf dem Papier bestanden, u. a. in den Erwägungsgründen 52, 276, 277 und 281 des angefochtenen Beschlusses tatsächlich ausgeführt, ASI und AOE seien nach ihrer Auffassung in steuerlicher Hinsicht staatenlos.

121 Dass die Kommission im angefochtenen Beschluss festgestellt hat, ASI und AOE seien in steuerlicher Hinsicht staatenlos, bedeutet aber nicht, dass sie ihre Schlussfolgerung zum Vorliegen eines selektiven Vorteils auf diese Feststellung gestützt hätte.

122 Unter diesen Umständen geht das Vorbringen, mit dem Irland, ASI und AOE der Kommission vorwerfen, sie habe dadurch ihre Befugnisse überschritten, dass sie ASI und AOE als in steuerlicher Hinsicht staatenlos angesehen hat, aus denselben Gründen wie oben in Rn. 119 dargelegt ins Leere und ist daher zurückzuweisen.

123 Infolgedessen sind der achte Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und der 14. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16 zurückzuweisen, mit denen der Kommission eine Überschreitung ihrer Befugnisse und ein Eingriff in die Befugnisse der Mitgliedstaaten vorgeworfen wird.

124 Da die Kommission befugt war, im Rahmen der Kontrolle staatlicher Beihilfen zu prüfen, ob die streitigen Steuervorbescheide eine solche Beihilfe darstellten, sind daher im Folgenden die Klagegründe zu behandeln, mit denen Irland, ASI und AOE die Stichhaltigkeit der einzelnen Argumente in Frage stellen, auf die sich die Kommission im angefochtenen Beschluss gestützt hat, um darzutun, dass im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil gegeben war.

D. Zu den Klagegründen, mit denen Fehler im Rahmen der Hauptargumentation der Kommission gerügt werden

125 Wie erinnerlich, machte die Kommission mit ihrer Hauptargumentation im Kern geltend, die Gewinne aus der Nutzung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns hätten in einem fremdvergleichskonformen Kontext nicht den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zugewiesen werden dürfen, da Letztere außerstande gewesen seien, diese Lizenzen zu verwalten und zu kontrollieren. Diese Gewinne hätten daher den Zweigniederlassungen von ASI und AOE zugewiesen werden müssen, die als einzige in der Lage gewesen seien, Funktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns tatsächlich wahrzunehmen, die von wesentlicher Bedeutung für die Geschäftstätigkeit von ASI und AOE gewesen seien.

126 Die Kommission hat außerdem auf die schriftlichen Fragen des Gerichts erklärt, mit dem u. a. im 304. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses enthaltenen Ausdruck „Gewinne aus der Nutzung der Lizenzen des geistigen Eigentums von Apple“ seien die Gewinne gemeint, die sich daraus ergäben, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werde. Diese Gewinne aus der Nutzung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns entsprächen den Gewinnen aus allen Verkaufsaktivitäten von ASI und AOE.

127 Irland, ASI und AOE wenden sich gegen die Hauptargumentation der Kommission und werfen ihr im Wesentlichen vor, zu Unrecht das Vorliegen eines selektiven Vorteils angenommen zu haben.

128 Zunächst rügt Irland die Prüfungsmethode der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation insoweit, als sie die Kriterien des Vorteils und der Selektivität nicht getrennt geprüft habe.

129 Sodann kritisieren Irland, ASI und AOE die Schlussfolgerungen, zu denen die Kommission bei der Prüfung im Rahmen ihrer Hauptargumentation gelangt ist. Sie rügen Fehler bei der Beurteilung des Bezugsrahmens und der normalen Besteuerung nach irischem Steuerrecht: Die Kommission habe Section 25 TCA 97 falsch angewandt, auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurückgegriffen und ihre Prüfung an dem am 22. Juli 2010 vom OECD-Rat gebilligten Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010 (im Folgenden: zulässiges OECD-Konzept) orientiert. Irland, ASI und AOE rügen auch die von der Kommission vorgenommenen Tatsachenwürdigungen der Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns.

130 Schließlich beanstanden Irland, ASI und AOE die Schlussfolgerungen der Kommission zum selektiven Charakter der streitigen Steuervorbescheide, da eine solche Selektivität im vorliegenden Fall nicht vermutet werden könne und da weder ASI noch AOE eine abweichende oder selektive Behandlung gegenüber anderen Unternehmen in vergleichbarer Lage erfahren habe. Irland meint, eine solche Behandlung – unterstellt, sie habe stattgefunden – wäre jedenfalls wegen der Natur und der Systematik des irischen Steuerrechts gerechtfertigt gewesen.

131 Die Kommission tritt dem Vorbringen von Irland, ASI und AOE entgegen.

132 Im Folgenden sind die gegen die Hauptargumentation der Kommission gerichteten Klagegründe zu prüfen, und zwar in der Reihenfolge der oben in den Rn. 128 bis 130 zusammengefassten Rügen.

1. Zur gemeinsamen Prüfung der Kriterien des Vorteils und der Selektivität (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16)

133 Irland macht geltend, die Kommission habe dadurch, dass sie die Kriterien des Vorteils und der Selektivität miteinander fusioniert habe, in der Rechtsprechung anerkannte Grundsätze missachtet, und wirft ihr vor, diese beiden Begriffe nicht getrennt geprüft zu haben.

134 Insoweit ist zu beachten, dass Selektivität und Vorteil zwei unterschiedliche Kriterien darstellen. In Bezug auf den Vorteil hat die Kommission nachzuweisen, dass die fragliche Maßnahme die finanzielle Lage des Begünstigten verbessert (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 33). In Bezug auf die Selektivität hat die Kommission nachzuweisen, dass der Vorteil keinen anderen Unternehmen zugutekommt, die sich im Hinblick auf das mit dem Bezugssystem verfolgte Ziel in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation wie der Begünstigte befinden (Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

135 Es lässt sich jedoch nicht ausschließen, dass diese Kriterien zusammen geprüft werden können, wenn sich aus der von der Kommission vorgenommenen Prüfung ergibt, dass die betreffende Maßnahme dem von ihr Begünstigten einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft und dass dieser Vorteil Unternehmen, die sich in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, nicht zugutekommt.

136 Außerdem fällt speziell bei steuerlichen Maßnahmen, wie die Kommission zu Recht bemerkt, die Prüfung des Vorteils mit der Prüfung der Selektivität zusammen, da diese beiden Kriterien den Nachweis verlangen, dass die beanstandete steuerliche Maßnahme zu einer Verringerung des Steuerbetrags führt, den der durch diese Maßnahme Begünstigte normalerweise nach der allgemeinen – d. h. für die anderen in derselben Situation befindlichen Steuerpflichtigen geltenden – steuerrechtlichen Regelung hätte zahlen müssen. Im Übrigen können diese beiden Kriterien nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gemeinsam als das Vorliegen eines „selektiven Vorteils“ betreffende „dritte Bedingung“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV geprüft werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission, C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 32).

137 Ausweislich des angefochtenen Beschlusses untersuchte die Kommission im Rahmen ihrer Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils (Abschnitt 8.2 des angefochtenen Beschlusses), inwieweit die streitigen Steuervorbescheide zu einer Senkung der von ASI und AOE in Irland zu entrichtenden Körperschaftsteuer geführt hatten, um nachzuweisen, dass diese Bescheide beiden Gesellschaften einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft hatten. Die Kommission legte weiter das allgemeine Körperschaftsteuersystem in Irland als Bezugsrahmen fest (Abschnitt 8.2.1.1 des angefochtenen Beschlusses). Im Übrigen prüfte die Kommission im Rahmen ihrer Haupt- sowie ihrer ergänzenden und alternativen Argumentation (Abschnitte 8.2.2.2 bis 8.2.3.2 des angefochtenen Beschlusses) zum Nachweis des selektiven Charakters der streitigen Steuervorbescheide, ob diese infolge einer Reduzierung des steuerbaren Jahresgewinns dieser Unternehmen von diesem Bezugsrahmen abgewichen waren.

138 Da die Kommission sowohl das Kriterium des Vorteils als auch das Kriterium der Selektivität tatsächlich geprüft hat, spielt es keine Rolle, dass beide Kriterien gleichzeitig behandelt wurden. Es kann der Kommission somit nicht vorgeworfen werden, allein wegen dieser gemeinsamen Prüfung einen Rechtsfehler begangen zu haben.

139 Die Rüge, mit der Irland eine solche gemeinsame Prüfung der Kriterien des Vorteils und der Selektivität beanstandet, ist daher als unbegründet zurückzuweisen.

2. Zur Bestimmung des Bezugsrahmens und zur Beurteilung der normalen Besteuerung nach irischem Recht (Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und erster, zweiter und fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

a) Zum Bezugsrahmen

140 In den Erwägungsgründen 227 bis 243 des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission aus, den für ihre Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils maßgeblichen Bezugsrahmen bilde das allgemeine irische Körperschaftsteuersystem, dessen inhärentes Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Unternehmen sei.

141 Dieser Bezugsrahmen beinhalte sowohl nicht integrierte als auch integrierte Unternehmen, da die Körperschaftsteuer in Irland nicht zwischen diesen Unternehmen unterscheide.

142 Obwohl gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen auf der Grundlage unterschiedlicher Einnahmequellen besteuert würden, befänden sich beide Kategorien von Unternehmen im Hinblick auf das inhärente Ziel dieses Systems, nämlich die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen, in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation. Section 25 TCA 97 sei daher integraler Bestandteil dieses Systems und könne nicht als gesonderter Bezugsrahmen betrachtet werden, der für sich allein stehe.

143 Irland, ASI und AOE lehnen diese Definition des Bezugsrahmens ab und machen im Kern geltend, maßgeblicher Bezugsrahmen sei im vorliegenden Fall Section 25 TCA 97, eine separate Besteuerungsvorschrift, welche speziell für gebietsfremde Unternehmen gelte, die sich nicht in einer ähnlichen Situation wie gebietsansässige Unternehmen befänden. Außerdem gehe es im vorliegenden Fall nicht darum, ob ein Unternehmen integriert oder nicht integriert sei, sondern vielmehr um die Besteuerung gebietsfremder Unternehmen.

144 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung des Bezugsrahmens im Rahmen der Beurteilung steuerlicher Maßnahmen gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sowohl für die Prüfung des Kriteriums des Vorteils als auch für die Prüfung des Kriteriums der Selektivität von Bedeutung ist.

145 Wie oben in Rn. 110 dargelegt, kann im Fall steuerlicher Maßnahmen das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nämlich nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden. Der Bezugsrahmen ist aber gerade die sogenannte „normale“ Besteuerung.

146 Zudem setzt die Einstufung einer nationalen Steuermaßnahme als selektiv in einem ersten Schritt voraus, dass im Vorfeld die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder normale Steuerregelung ermittelt und geprüft wird (Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

147 Im Übrigen hat der Gerichtshof seine Rechtsprechung bekräftigt, wonach es für den Nachweis der Selektivität einer von einer allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ausreicht, dass dargetan wird, dass sie bestimmte Wirtschaftsteilnehmer begünstigt und andere nicht, obwohl sich alle diese Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf das mit der allgemeinen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 76).

148 Denn obwohl es für den Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme nicht immer erforderlich ist, dass diese von einer allgemeinen Steuerregelung abweicht, ist doch der Umstand, dass sie einen solchen abweichenden Charakter aufweist, für diesen Nachweis durchweg relevant, sofern sich daraus ergibt, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern voneinander unterschieden und *a priori* unterschiedlich behandelt werden – nämlich diejenigen, die unter die abweichende Maßnahme

fallen, und diejenigen, die weiterhin unter die allgemeine Steuerregelung fallen –, obwohl sich beide Gruppen im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 77).

149 Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die verwendete Regelungstechnik für die Bestimmung des Bezugsrahmens nicht ausschlaggebend sein kann (Urteil vom 28. Juni 2018, Lowell Financial Services/Kommission, C-219/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:508, Rn. 94 und 95).

150 Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass der Bezugsrahmen in den steuerrechtlichen Vorschriften besteht, denen der durch die mutmaßliche staatliche Beihilfemaßnahme Begünstigte unterliegt. Daraus geht auch hervor, dass der materiell-rechtliche Geltungsbereich des Bezugsrahmens nur in Verbindung mit der mutmaßlichen staatlichen Beihilfemaßnahme bestimmt werden kann. Daher sind bei der Bestimmung des Bezugssystems die Zielrichtung der fraglichen Maßnahmen und der für diese Maßnahmen einschlägige rechtliche Rahmen zu berücksichtigen.

151 Im Übrigen hat die Kommission ihre Auslegung des Begriffs Bezugsrahmen bzw. Bezugssystem in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV (ABl. 2016, C 262, S. 1) präzisiert. Diese Bekanntmachung kann das Gericht zwar nicht binden, aber gleichwohl als nützliche Anregung dienen (vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 26. Juli 2017, Tschechische Republik/Kommission, C-696/15 P, EU:C:2017:595, Rn. 53).

152 In Rn. 133 der oben in Rn. 151 erwähnten Bekanntmachung heißt es insbesondere, das Bezugssystem setze sich aus kohärenten Vorschriften zusammen, die – auf der Grundlage objektiver Kriterien – generell auf alle Unternehmen Anwendung fänden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fielen. Typischerweise würden in diesen Vorschriften nicht nur der Anwendungsbereich des Systems, sondern auch die Voraussetzungen für seine Anwendung, die Rechte und Pflichten der ihm unterliegenden Unternehmen und die technischen Aspekte seiner Funktionsweise festgelegt.

153 Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist somit zu untersuchen, ob die Kommission den für die Prüfung der Selektivität der streitigen Steuervorbescheide maßgeblichen Bezugsrahmen zutreffend bestimmt hat.

154 Im vorliegenden Fall lässt sich anhand der oben in den Rn. 11 bis 21 beschriebenen streitigen Steuervorbescheide feststellen, dass diese erlassen wurden, damit ASI und AOE ihre Gewinne bestimmen konnten, die in Irland nach der in diesem Mitgliedstaat geltenden Körperschaftsteuer zu versteuern waren.

155 Die streitigen Steuervorbescheide sind folglich Teil der allgemeinen irischen Körperschaftsteuerregelung, mit der das Ziel verfolgt wird, die steuerbaren Gewinne von Unternehmen, die Tätigkeiten in Irland ausüben, unabhängig davon zu besteuern, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd, integriert oder eigenständig sind.

156 Nach der allgemeinen irischen Regelung wird nämlich – laut der von den Parteien nicht bestrittenen Darstellung im 71. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses – die Körperschaftsteuer in Irland auf den Unternehmensgewinn erhoben (Section 21 Abs. 1 TCA 97). Zudem wendet Irland auf aus Handelsgeschäften erzielte Einkünfte, auf nicht aus Handelsgeschäften erzielte Einkünfte und auf Kapitalerträge unterschiedliche Steuersätze an. So liegt nach Section 21 TCA 97 der allgemeine Körperschaftsteuersatz bei 12,5 %. Dieser Steuersatz gilt für Einkünfte aus Handelsgeschäften, die von der TCA 97 unterliegenden Unternehmen erzielt werden, während nicht aus Handelsgeschäften erzielte Einkünfte mit 25 % und Kapitalerträge mit 33 % besteuert werden. Für Veräußerungsgewinne auf bestimmte Beteiligungen gilt jedoch eine Befreiung.

157 Ferner unterliegen laut 72. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses gebietsansässige Unternehmen nach Section 26 TCA 97 mit ihren weltweiten Gewinnen und Kapitalerträgen der Körperschaftsteuer, mit Ausnahme der meisten Ausschüttungen, die sie von anderen in Irland ansässigen Unternehmen erhalten.

158 Schließlich unterliegt ein gebietsfremdes Unternehmen nach Section 25 TCA 97, deren Wortlaut im 73. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wiedergegeben ist, nicht der Körperschaftsteuer, es sei denn, es betreibt in Irland Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle. In diesem Fall ist es steuerpflichtig für alle Einkünfte aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle erzielt werden, für alle Einkünfte aus Vermögen und Rechten, die von der Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle genutzt oder von einer solchen bzw. für eine solche gehalten werden, sowie für die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle zurechenbare steuerbare Kapitalerträge.

159 Nach Section 25 Abs. 1 TCA 97 sind gebietsfremde Unternehmen somit in Irland nicht steuerpflichtig, es sei denn, sie betreiben dort über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle ein Handelsgeschäft, wobei sie in diesem Fall auf alle ihre steuerbaren Gewinne Körperschaftsteuer zu entrichten haben. Section 25 Abs. 2 Buchst. a TCA 97 definiert diese steuerbaren Gewinne als sämtliche Einkünfte aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt über die Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle erzielt werden, und als sämtliche Einkünfte aus Vermögen oder Rechten, die von der Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle genutzt oder von einer solchen bzw. für eine solche gehalten werden.

160 Wenngleich also der erste Teil von Section 25 Abs. 1 Satz 1 TCA 97 dahin verstanden werden könnte, dass für gebietsfremde Unternehmen eine Ausnahme von der normalen Steuerregelung eingeführt wird, hat doch der zweite Teil dieser Bestimmung zur Folge, dass diese Regelung auf gebietsfremde Unternehmen Anwendung findet, die über eine Zweigniederlassung in Irland Handelsgeschäfte betreiben und die für alle ihre steuerbaren Gewinne körperschaftsteuerpflichtig sind. Nach dieser Bestimmung gelten die Voraussetzungen für die Anwendung der Körperschaftsteuer daher auch für diese Unternehmen.

161 So gesehen befinden sich gebietsansässige Unternehmen und gebietsfremde Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung in Irland Handelsgeschäfte betreiben, im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel, nämlich die Besteuerung der steuerbaren Gewinne, in einer vergleichbaren Lage. Der Umstand, dass die steuerbaren Gewinne der Letztgenannten in Section 25 Abs. 2 Buchst. a TCA 97 eigens definiert werden, kann diese Bestimmung nicht zu einem Bezugsrahmen machen, sondern gehört vielmehr zu der für die Anwendung der Körperschaftsteuer auf diese Kategorie von Unternehmen verwendeten Regelungstechnik. Denn wie aus der oben in den Rn. 148 und 149 angeführten Rechtsprechung hervorgeht, bedeutet eine solche regelungstechnisch differenzierte Behandlung einer Kategorie von Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen nicht, dass beide Unternehmenskategorien sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in keiner vergleichbaren Lage befänden.

162 Die Vorschriften in Section 25 TCA 97 über die steuerbaren Gewinne von in Irland gebietsfremden Unternehmen können folglich als solche keine vom allgemeinen System getrennte Sonderregelung darstellen. Diese Bestimmung reicht nämlich für sich allein für eine kohärente Anwendung der Körperschaftsteuer auf diese gebietsfremden Unternehmen nicht aus.

163 Unter diesen Umständen hat die Kommission keinen Fehler begangen, als sie feststellte, dass der Bezugsrahmen im vorliegenden Fall in dem allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem bestehe, dessen inhärentes Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Unternehmen sei, und dass die für gebietsfremde Unternehmen geltenden Vorschriften in Section 25 TCA 97 deshalb Teil dieses Bezugsrahmens seien.

164 Daher sind die Rügen zurückzuweisen, die von Irland, ASI und AOE wegen des im angefochtenen Beschluss festgelegten Bezugsrahmens erhoben wurden.

165 Unter Berücksichtigung des im angefochtenen Beschluss festgelegten Bezugsrahmens, nämlich des allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystems, das die Bestimmungen in Section 25 TCA 97 mit einschließt, sind die Rügen zu prüfen, mit denen sich Irland, ASI und AOE gegen die Auslegung dieser Bestimmungen durch die Kommission wenden.

b) Zu den Erwägungen der Kommission in Bezug auf die normale Besteuerung von Gewinnen nach irischem Steuerrecht

166 Die Kommission führte im angefochtenen Beschluss (insbesondere in dessen Erwägungsgründen 319 bis 321) als Hauptargumentation aus, da die Gewinne aus den von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns nicht den irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE zugewiesen worden seien, seien die in Irland jährlich zu versteuernden Gewinne von ASI und von AOE auf eine Weise bestimmt worden, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen sei, was zu einer Verringerung der normalen Körperschaftsteuerschuld von ASI und AOE in Irland geführt habe.

167 Diese Analyse der Kommission beruht auf der in den Erwägungsgründen 244 bis 263 des angefochtenen Beschlusses dargelegten These, wonach die Anwendung von Section 25 TCA 97 bei der Zuweisung von Gewinnen an eine Zweigniederlassung die Anwendung einer Gewinnzuweisungsmethode verlange, die nach Art. 107 Abs. 1 AEUV auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhen müsse. Die Kommission erklärte außerdem im 272. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses unter Verweis auf das zulässige OECD-Konzept, die einer Zweigniederlassung zuzuweisenden Gewinne seien die Gewinne, die diese Zweigniederlassung unter Wettbewerbsbedingungen erzielt hätte, wenn sie ein separates und unabhängiges Unternehmen wäre, das dieselben oder ähnliche Tätigkeiten unter denselben oder ähnlichen Bedingungen ausübe, und zwar unter Berücksichtigung der durch das Unternehmen über seine Zweigniederlassung eingesetzten Vermögenswerte, wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken.

168 Irland, ASI und AOE treten jedem einzelnen Element der oben in den Rn. 166 und 167 dargelegten Argumentation entgegen.

169 So wenden sich Irland, ASI und AOE erstens gegen die von der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation vorgenommene Anwendung von Section 25 TCA 97 und den damit verbundenen Vorwurf gegenüber der irischen Finanzverwaltung, dass sie nicht verlangt habe, im Wesentlichen sämtliche Gewinne von ASI und AOE deren irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen.

170 Zweitens bestreiten Irland, ASI und AOE, dass es einen aus Art. 107 AEUV herrührenden Fremdvergleichsgrundsatz gebe, wie er von der Kommission im Rahmen ihrer Argumentation geltend gemacht werde, weshalb dieser in Irland keine Anwendung finde.

171 Drittens finde das zulässige OECD-Konzept laut Irland, ASI und AOE im Rahmen des irischen Steuerrechts keine Anwendung. Selbst wenn das zulässige OECD-Konzept vorliegend anwendbar sein sollte, habe die Kommission, gestützt auf dieses Konzept, jedenfalls zu Unrecht angenommen, dass die Gewinne aus den von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns deren irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen gewesen wären.

172 Daher ist zunächst auf die Rügen einzugehen, mit denen Irland, ASI und AOE die Anwendung von Section 25 TCA 97 beanstanden. Sodann ist zu prüfen, ob die Kommission ihrer Analyse zu Recht einen aus Art. 107 AEUV hergeleiteten Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde gelegt hat. Schließlich ist die Anwendung des zulässigen OECD-Konzepts im vorliegenden Fall zu prüfen.

1) Zur Anwendung von Section 25 TCA 97 (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16)

173 Im vorliegenden Fall ist zwischen den Parteien Folgendes unstreitig:

– Wie die Kommission im 50. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses anerkannt hat, sind ASI und AOE in Irland eingetragene Unternehmen, gelten jedoch nicht als in Irland steueransässig;

– Section 25 TCA 97 enthält speziell für gebietsfremde Unternehmen geltende Vorschriften, wonach ein gebietsfremdes Unternehmen, wenn es über eine Zweigniederlassung Handelsgeschäfte in Irland betreibt, u. a. für alle seine aus den Handelsgeschäften direkt oder indirekt über die Zweigniederlassung erzielten Einkünfte steuerpflichtig ist;

– die gebietsfremden Unternehmen ASI und AOE haben über ihre jeweiligen Zweigniederlassungen Handelsgeschäfte in Irland betrieben.

174 Es ist somit zu prüfen, ob die Kommission zu der Annahme berechtigt war, dass die irische Finanzverwaltung gemäß Section 25 TCA 97 bei der Ermittlung der von ASI und AOE in Irland realisierten Gewinne verpflichtet gewesen wäre, die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns den irischen Zweigniederlassungen dieser beiden Unternehmen zuzuweisen.

175 Nach irischem Steuerrecht, insbesondere nach Section 25 TCA 97, besteht für gebietsfremde Unternehmen, die ihr Handelsgeschäft in Irland über eine Zweigniederlassung betreiben, eine Steuerpflicht nur im Hinblick auf die Gewinne aus direkt oder indirekt dieser irischen Zweigniederlassung zuzuweisenden Handelsgeschäften sowie auf sämtliche Einkünfte aus Vermögen oder Rechten, die von der Zweigniederlassung genutzt oder von dieser bzw. für diese gehalten werden.

176 Zwar sieht Section 25 TCA 97, wie die Kommission zu Recht bemerkt sowie Irland, ASI und AOE einräumen, keine besondere Methode vor, anhand deren bestimmt werden könnte, welche Gewinne direkt oder indirekt den irischen Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen zuzurechnen sind, und besagt auch nicht, dass bei dieser Zurechnung der Fremdvergleichsgrundsatz zu berücksichtigen wäre.

177 Section 25 TCA 97 gilt jedoch nur für Gewinne aus Handelsgeschäften, die die irischen Zweigniederlassungen selbst betrieben haben, nicht aber für Gewinne aus Handelsgeschäften, die möglicherweise von anderen Teilen des betreffenden gebietsfremden Unternehmens betrieben werden.

178 Irland, ASI und AOE machen geltend, diese Besteuerungsregelung schließe grundsätzlich ein Verfahren aus, das darin bestehe, sämtliche Gewinne des gebietsfremden Unternehmens zu prüfen und diese Gewinne, soweit sie nicht anderen Unternehmensteilen zugerechnet werden könnten, automatisch (im Wege eines „Ausschlussverfahrens“) den irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen.

179 In diesem Zusammenhang berufen sich Irland, ASI und AOE auf das Gutachten eines Sachverständigen für irisches Recht, dessen Bedeutung die Kommission an sich nicht in Zweifel zieht. Nach diesem Gutachten muss sich bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne gebietsfremder Unternehmen, die Handelsgeschäfte in Irland über ihre irischen Zweigniederlassungen betreiben, die für die Anwendung von Section 25 TCA 97 maßgebliche Prüfung auf die tatsächliche

Geschäftstätigkeit dieser irischen Zweigniederlassungen und auf die Werthaltigkeit der von den Zweigniederlassungen selbst wahrgenommenen Geschäftstätigkeit beziehen. Dieses Gutachten beruht u. a. auf dem Urteil des High Court (Hoher Gerichtshof, Irland) in der Rechtssache S. Murphy (Inspector of Taxes)/Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 Anm. 4507 (im Folgenden: Dataproducts-Urteil). Auf das Dataproducts-Urteil als Präzedenzfall hatten sich auch Irland und Apple Inc. im Verwaltungsverfahren sowie Irland, ASI und AOE im vorliegenden Verfahren berufen.

180 Aus dem Dataproducts-Urteil ergibt sich, dass die Gewinne aus von einem gebietsfremden Unternehmen kontrollierten Vermögenswerten nicht *per se* als der irischen Zweigniederlassung dieses Unternehmens zurechenbare Gewinne behandelt werden können, selbst wenn die Vermögenswerte dieser Zweigniederlassung zur Verfügung gestellt wurden.

181 Laut diesem Urteil können Vermögenswerte, die einem in Irland nicht ansässigen Unternehmen gehören und die von den dort ebenfalls nicht ansässigen Führungskräften des Unternehmens kontrolliert werden, nicht der irischen Zweigniederlassung dieses Unternehmens zugewiesen werden, selbst wenn sie ihr zur Verfügung gestellt werden. Da weder das Personal noch das Management der irischen Zweigniederlassung eine Kontrolle über die fraglichen Vermögenswerte ausübte, konnten die mit diesen Vermögenswerten erzielten Einkünfte nicht dieser Zweigniederlassung zugerechnet werden, um in Irland besteuert zu werden. Das ist dem Urteil zufolge auch dann der Fall, wenn nur die irische Zweigniederlassung Mitarbeiter beschäftigt und Sachwerte besitzt, während das gebietsfremde Unternehmen über keine anderen Sachwerte, Mitarbeiter oder Geschäftstätigkeiten als diejenigen dieser irischen Zweigniederlassung verfügt. Es wurde festgestellt, dass das gebietsfremde Unternehmen ohne Mitarbeiter diese Vermögenswerte über seine Leitungsgremien kontrollierte.

182 Aus dem Dataproducts-Urteil geht somit hervor, dass es für die Ermittlung der Gewinne der Zweigniederlassung darauf ankommt, ob die irische Zweigniederlassung die betreffenden Vermögenswerte kontrolliert.

183 Im vorliegenden Fall führte die Kommission, wie oben in den Rn. 37 bis 40 erwähnt, im Rahmen ihrer Hauptargumentation im Wesentlichen aus, die Gewinne aus den Handelsgeschäften, die mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns, an dem ASI und AOE Lizenzen hielten, erzielt wurden, hätten den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen, da ASI und AOE weder über eine physische Präsenz noch über Mitarbeiter außerhalb dieser Zweigniederlassungen verfügt hätten und somit nicht in der Lage gewesen seien, die Lizenzen zu kontrollieren.

184 Im Licht des Dataproducts-Urteils können bei der Ermittlung der Gewinne, die der irischen Zweigniederlassung eines im Sinne von Section 25 TCA 97 nicht steueransässigen Unternehmens zurechenbar sind, dessen Vermögenswerte der irischen Zweigniederlassung jedoch nicht zugerechnet werden, wenn es an dem Nachweis fehlt, dass die Vermögenswerte von dieser Zweigniederlassung effektiv kontrolliert werden. Wie zudem aus diesem Urteil hervorgeht, ist der Umstand, dass das gebietsfremde Unternehmen weder über Mitarbeiter noch über eine physische Präsenz außerhalb der irischen Zweigniederlassung verfügt, an sich kein maßgeblicher Faktor, der die Annahme ausschlösse, dass dieses Unternehmen die Kontrolle über die Vermögenswerte ausübt.

185 Wenn daher die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns nicht von den irischen Zweigniederlassungen kontrolliert würden, könnten nicht alle von ASI und AOE mit den Lizenzen erzielten Einkünfte diesen Zweigniederlassungen nach Section 25 TCA 97 zugewiesen werden. Vielmehr dürfte nur bei den Gewinnen aus den Handelsgeschäften der irischen Zweigniederlassungen, einschließlich der Geschäfte, die aufgrund der von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns getätigt wurden, davon ausgegangen werden, dass sie im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Zweigniederlassungen stehen.

186 Nach alledem hat die Kommission mit der Annahme, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns den irischen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen, da ASI und AOE weder über die Mitarbeiter noch über die physische Präsenz verfügten, um deren Verwaltung sicherzustellen, die Gewinne im Wege eines „Ausschlussverfahrens“ zugeteilt, das mit Section 25 TCA 97 unvereinbar ist. Die Kommission hat sich im Rahmen ihrer Hauptargumentation nämlich nicht bemüht, nachzuweisen, dass die irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns tatsächlich kontrolliert hatten, als sie befand, die irische Finanzverwaltung hätte die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns diesen Zweigniederlassungen zuweisen und folglich nach Section 25 TCA 97 annehmen müssen, dass alle geschäftlichen Einkünfte von ASI und von AOE aus dem Geschäftsbetrieb dieser Zweigniederlassungen herrührten.

187 Unter diesen Umständen hat die Kommission, wie Irland, ASI und AOE mit ihren Rügen im Rahmen des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16 zu Recht geltend machen, im Rahmen ihrer Hauptargumentation die Vorschriften des irischen Steuerrechts über die Besteuerung der Gewinne von Unternehmen verkannt, die in Irland nicht ansässig sind, dort aber ein Handelsgeschäft über eine Zweigniederlassung betreiben.

188 Da die Hauptargumentation der Kommission aus mehreren Erwägungen zur normalen Besteuerung von Gewinnen nach irischem Steuerrecht besteht, ist im Folgenden das Vorbringen zu prüfen, mit dem sich Irland, ASI und AOE gegen die anderen Elemente dieser Erwägungen wenden.

2) Zum Fremdvergleichsgrundsatz (Teil des ersten und des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16)

189 Irland sowie ASI und AOE machen – insoweit mit Unterstützung des Großherzogtums Luxemburg – im Wesentlichen geltend, dass der Fremdvergleichsgrundsatz kein Bestandteil des irischen Steuerrechts sei und dass eine eigenständige Pflicht zur Anwendung dieses Grundsatzes weder Art. 107 AEUV noch einer anderen unionsrechtlichen Bestimmung entnommen werden könne und sich auch nicht aus dem Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), ergebe. Irland trägt vor, jedenfalls habe die Kommission selbst diesen Grundsatz nicht konsequent angewandt, da sie die wirtschaftliche Realität, die Struktur und die Besonderheiten des Apple-Konzerns außer Acht gelassen habe.

190 Die Kommission tritt – insoweit mit Unterstützung der Republik Polen und der EFTA-Überwachungsbehörde – diesem Vorbringen im Wesentlichen mit dem Hinweis entgegen, dass die zur Ermittlung der gemäß Section 25 TCA 97 steuerbaren Gewinne verwendete Methode zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis führen müsse, weshalb diese Annäherung auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhen müsse, den die irische Finanzverwaltung in der Vergangenheit bei der Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen angewandt habe.

191 Es ist somit erstens zu beurteilen, ob die Kommission bei der Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils zu Recht auf den Fremdvergleichsgrundsatz abgestellt hat. Bejahendenfalls ist zweitens der Frage nachzugehen, ob die Kommission diesen Grundsatz im Rahmen ihrer Hauptargumentation richtig angewandt hat.

i) Zur Befugnis der Kommission, bei der Prüfung, ob ein selektiver Vorteil vorliegt, den Fremdvergleichsgrundsatz heranzuziehen

192 Erstens erklärte die Kommission in den Erwägungsgründen 244 bis 248 des angefochtenen Beschlusses, da sich Section 25 TCA 97 nicht entnehmen lasse, wie der steuerbare Gewinn einer irischen Zweigniederlassung zu ermitteln sei, müsse diese Bestimmung in Verbindung mit einer Gewinnzuweisungsmethode angewandt werden.

193 Zweitens führte die Kommission im 249. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses aus, dass nach dem Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), eine Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund einer steuerlichen Maßnahme, die einem Steuerzahler die Möglichkeit biete, bei internen Transaktionen Verrechnungspreise anzuwenden, die nicht mit Preisen des freien Wettbewerbs vergleichbar seien, die durch freien Wettbewerb zwischen unabhängigen Unternehmen zustande kämen, die unter vergleichbaren Bedingungen fremdvergleichskonform verhandelten, diesem Steuerzahler einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe.

194 In den Erwägungsgründen 251 und 252 des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission ferner dar, der Fremdvergleichsgrundsatz solle sicherstellen, dass die steuerliche Behandlung von Transaktionen zwischen Konzernunternehmen auf dem Gewinn basiere, 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 Steuersystems profitieren. Im Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), habe der Gerichtshof den Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab zur Feststellung gebilligt, ob einem Konzernunternehmen ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft werde, der das Ergebnis einer steuerlichen Maßnahme sei, die seine Verrechnungspreise und somit seine Steuerbemessungsgrundlage bestimme.

195 Drittens stellte die Kommission im 255. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, dieser Grundsatz gelte auch für interne Transaktionen verschiedener Einheiten ein und desselben integrierten Unternehmens, z. B. für eine Zweigniederlassung, die Transaktionen mit anderen Teilen des Unternehmens vornehme, dem sie angehöre. Eine durch einen Steuervorbescheid gebilligte Gewinnzuweisungsmethode verschaffe einem gebietsfremden Unternehmen, das über eine Zweigniederlassung in Irland tätig sei, dann keinen selektiven Vorteil, wenn diese Methode zu einem steuerbaren Gewinn führe, der eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darstelle. Im 256. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fügte sie hinzu, sie wende den Fremdvergleichsgrundsatz 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 dergestalt ermittelt werde, dass sichergestellt werde, dass Letztere nicht günstiger als ein nicht integriertes Unternehmen behandelt werde, dessen steuerbarer Gewinn Preise widerspiegele, die auf dem Markt gebildet und fremdvergleichskonform ausgehandelt würden.

196 Viertens erklärte die Kommission zur Rechtsgrundlage dieses Grundsatzes im 255. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, sie wende weder Art. 7 Abs. 2 oder Art. 9 des OECD-Musterabkommens noch die Leitlinien der OECD zur Gewinnzuweisung bzw. zu Verrechnungspreisen direkt an, die zwar nicht rechtsverbindlich seien, aber eine nützliche Orientierungshilfe böten, um sicherzustellen, dass Regelungen über Verrechnungspreise und die Gewinnzuweisung zu marktkonformen Ergebnissen führten.

197 Außerdem wies die Kommission im 257. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass sich der von ihr herangezogene Fremdvergleichsgrundsatz nach der Auslegung durch den Gerichtshof aus Art. 107 Abs. 1 AEUV ergebe, der für die Mitgliedstaaten verbindlich sei und von

dessen Anwendungsbereich nationale Steuervorschriften nicht ausgenommen seien. Dieser Grundsatz gelte folglich unabhängig davon, ob der betreffende Mitgliedstaat ihn in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe.

198 Die Kommission zog daraus in den Erwägungsgründen 258 und 259 des angefochtenen Beschlusses den Schluss: Wenn aufgezeigt werden könne, dass die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zu einem steuerbaren Gewinn für ASI und AOE in Irland geführt hätten, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweiche, sei davon auszugehen, dass diese Bescheide einen selektiven Vorteil verschafft hätten, soweit sie zu einer Senkung der in Irland zu entrichtenden Körperschaftsteuer im Vergleich zu nicht integrierten Unternehmen geführt hätten, deren Steuerbemessungsgrundlage anhand der Gewinne bestimmt werde, die sie unter vom Markt diktierten Bedingungen erzielt hätten.

199 Zunächst ist festzustellen, dass sich die Kommission, wie namentlich aus den oben in Rn. 198 angeführten Erwägungsgründen 258 und 259 des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, bei ihrer Prüfung, ob die streitigen Steuervorbescheide zu einem selektiven Vorteil geführt haben, insbesondere im Rahmen ihrer Hauptargumentation auf den Fremdvergleichsgrundsatz berufen hat.

200 Außerdem ist zu beachten, dass der für die Prüfung des Kriteriums des Vorteils im vorliegenden Fall maßgebliche Bezugsrahmen, wie oben in Rn. 163 erwähnt, im allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem bestand, dessen inhärentes Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Unternehmen war, und dass die für gebietsfremde Unternehmen geltenden Vorschriften in Section 25 TCA 97 deshalb Teil dieses Bezugsrahmens waren.

201 Es ist daher zu untersuchen, ob sich die Kommission u. a. im Rahmen ihrer Hauptargumentation bei der Prüfung, ob die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE diesen Unternehmen einen selektiven Vorteil verschafft hatte, auf den Fremdvergleichsgrundsatz stützen durfte.

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

203 Um zu ermitteln, ob ein steuerlicher Vorteil vorliegt, ist deshalb die bei Anwendung der fraglichen Maßnahme gegebene Situation des Begünstigten mit der Situation zu vergleichen, in der er sich ohne diese Maßnahme (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Cellnex Telecom und Telecom Castilla-La Mancha/Kommission, C-91/17 P und C-92/17 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:284, Rn. 114) und bei Anwendung der normalen steuerrechtlichen Regelungen befände.

204 Als Erstes ist festzustellen, dass es im vorliegenden Fall um die Besteuerung von Unternehmen geht, die in Irland nicht steueransässig sind, in diesem Staat aber über ihre irischen Zweigniederlassungen ein Handelsgeschäft betreiben. Somit ist zu ermitteln, welche Gewinne diesen Zweigniederlassungen körperschaftsteuerrechtlich im Rahmen der sogenannten „normalen“ Besteuerung zuzuweisen sind, wobei die oben in Rn. 200 erwähnte im vorliegenden Fall einschlägige normale steuerrechtliche Regelung zu berücksichtigen ist, zu der die für gebietsfremde Unternehmen geltenden Vorschriften in Section 25 TCA 97 gehören.

205 Die im vorliegenden Fall maßgebliche Frage hat folglich nichts mit der Problematik konzerninterner Transaktionspreise innerhalb einer Unternehmensgruppe zu tun, die Gegenstand der Rechtssache war, in der das Urteil vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission (T-760/15 und T-636/16, EU:T:2019:669), ergangen ist.

206 Zwar kann bei der Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung innerhalb eines Unternehmens eine entsprechende Anwendung der für konzerninterne Transaktionspreise innerhalb einer Unternehmensgruppe geltenden Grundsätze in Betracht kommen. Denn ebenso wie die Preise für die von integrierten Gesellschaften innerhalb ein und derselben Unternehmensgruppe vorgenommenen konzerninternen Transaktionen nicht nach den Bedingungen des Marktes festgelegt werden, erfolgt auch die Gewinnzuweisung an eine Zweigniederlassung innerhalb ein und desselben Unternehmens nicht nach Marktbedingungen.

207 Eine solche entsprechende Anwendung ist jedoch nur möglich, wenn sich aus dem nationalen Steuerrecht ergibt, dass die Gewinne aus der Geschäftstätigkeit der Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen so zu besteuern sind, als ergäben sie sich aus der Wirtschaftstätigkeit eigenständiger und unter Marktbedingungen handelnder Unternehmen.

208 Insoweit ist, was die Voraussetzungen für die Anwendung der Körperschaftsteuerregelung in Irland gemäß Section 25 TCA 97 betrifft, als Zweites darauf hinzuweisen, dass sich, wie oben in Rn. 161 dargelegt, gebietsansässige Unternehmen und gebietsfremde Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung in Irland Handelsgeschäfte betreiben, im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel, nämlich die Besteuerung der steuerbaren Gewinne dieser sowohl gebietsansässigen als auch gebietsfremden Unternehmen, in einer vergleichbaren Lage befinden.

209 Außerdem muss sich, wie oben in Rn. 179 ausgeführt, bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne gebietsfremder Unternehmen, die Handelsgeschäfte in Irland über ihre irischen Zweigniederlassungen betreiben, die für die Anwendung von Section 25 TCA 97 maßgebliche Prüfung auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit dieser irischen Zweigniederlassungen und auf die Werthaltigkeit der von den Zweigniederlassungen selbst wahrgenommenen Geschäftstätigkeit beziehen.

210 Im Übrigen hat Irland auf eine ihm vom Gericht hierzu ausdrücklich gestellte schriftliche Frage und auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass sich bei der oben in Rn. 209 erwähnten Anwendung von Section 25 TCA 97 der Wert der von den Zweigniederlassungen tatsächlich wahrgenommenen Geschäftstätigkeit nach dem Marktwert einer derartigen Geschäftstätigkeit bestimme.

211 Der Gewinn aus den Handelsgeschäften einer solchen Zweigniederlassung soll mithin nach irischem Steuerrecht so besteuert werden, als würde er nach Marktbedingungen ermittelt.

212 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Kommission, wenn sie im Rahmen ihrer Befugnisse aus Art. 107 Abs. 1 AEUV eine steuerliche Maßnahme prüft, die die steuerbaren Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens betrifft, das über eine Zweigniederlassung Handelsgeschäfte in Irland betreibt, die aus der Anwendung dieser steuerlichen Maßnahme resultierende Steuerlast eines solchen gebietsfremden Unternehmens mit der Steuerlast vergleichen darf, die sich aus der Anwendung des normalen nationalen Steuerrechts auf ein gebietsansässiges Unternehmen ergibt, das sich in einer vergleichbaren tatsächlichen Lage befindet und seine Geschäftstätigkeit nach Marktbedingungen ausübt.

213 Dies wird, wie die Kommission im angefochtenen Beschluss zu Recht hervorgehoben hat, durch das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), *mutatis mutandis* bestätigt. Die Rechtssache, in der jenes Urteil ergangen ist, betraf das belgische Steuerrecht, das die Gleichbehandlung integrierter Unternehmen und eigenständiger Unternehmen vorsah. In Rn. 95 jenes Urteils hat der Gerichtshof nämlich anerkannt, dass eine

abweichende Beihilferegelung mit der „sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen [ist], die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt“.

214 Wenn die nationalen Behörden also mit der steuerlichen Maßnahme, die die zu versteuernden Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens betrifft, das über eine Zweigniederlassung in Irland Handelsgeschäfte betreibt, die dieser Zweigniederlassung zuzuweisenden Gewinne in einer bestimmten Höhe akzeptiert haben, darf die Kommission nach Art. 107 Abs. 1 AEUV kontrollieren, ob diese Gewinne so hoch sind wie die Gewinne, die erzielt worden wären, wenn diese Handelsgeschäfte unter Marktbedingungen betrieben worden wären, um zu überprüfen, ob dadurch die Belastungen vermindert wurden, die das betreffende Unternehmen normalerweise zu tragen hatte, und ihm auf diese Weise ein Vorteil im Sinne dieser Bestimmung verschafft wurde. Der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss beschrieben wird, stellt somit ein Hilfsmittel dar, das es ihr ermöglicht, diese Überprüfung bei der Wahrnehmung ihrer Befugnisse aus Art. 107 Abs. 1 AEUV vorzunehmen.

215 Die Kommission hat im 256. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Übrigen zu Recht ausgeführt, sie wende den Fremdvergleichsgrundsatz als „Richtwert“ an, um zu überprüfen, ob der zu versteuernde Gewinn einer Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens körperschaftsteuerrechtlich dergestalt ermittelt werde, dass gebietsfremde Unternehmen, die über eine Zweigniederlassung in Irland tätig seien, gegenüber gebietsansässigen eigenständigen Unternehmen nicht begünstigt würden, deren steuerbarer Gewinn Preise widerspiegele, die auf dem Markt gebildet und fremdvergleichskonform ausgehandelt worden seien.

216 Als Drittes kann die Kommission bei der anhand dieses Hilfsmittels vorgenommenen Überprüfung, ob der steuerbare Gewinn eines gebietsfremden Unternehmens, das Handelsgeschäfte in Irland über eine Zweigniederlassung gemäß einer steuerlichen Maßnahme betreibt, einer verlässlichen Annäherung an einen unter Marktbedingungen erzielten steuerbaren Gewinn entspricht, einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur dann feststellen, wenn die Differenz zwischen den beiden Vergleichsfaktoren über die mit der Annäherungsmethode verbundenen Ungenauigkeiten hinausgeht.

217 Als Viertes trifft es zwar zu, dass der Fremdvergleichsgrundsatz bei Erlass der streitigen Steuervorbescheide im Jahr 1991 bzw. 2007, wie Irland, ASI und AOE geltend machen, nicht im irischen Steuerrecht verankert war, und zwar weder unmittelbar insbesondere durch Übernahme der Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, die am 27. Juni 1995 vom Ausschuss der OECD für Steuerfragen erlassen und am 22. Juli 2010 wesentlich aktualisiert wurden (im Folgenden: OECD-Verrechnungspreisleitlinien), noch durch Übernahme des die Zuweisung von Gewinnen an Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen betreffenden zulässigen OECD-Konzepts.

218 Irland hat jedoch, wie oben in den Rn. 209 und 210 erwähnt, auch ohne eine förmliche Verankerung dieses Grundsatzes im irischen Recht bestätigt, dass bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung zum einen die tatsächliche Geschäftstätigkeit der betreffenden irischen Zweigniederlassungen festzustellen und zum anderen der Wert dieser Geschäftstätigkeit nach dem Marktwert einer derartigen Geschäftstätigkeit zu ermitteln ist.

219 Zudem ergibt sich aus dem Urteil des High Court (Hoher Gerichtshof) in der Rechtssache Belville Holdings/Cronin [1985] I. R. 465, auf das sich die Kommission in ihrer schriftlichen Antwort auf Fragen des Gerichts berufen hat und dessen Tragweite die Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung erörtert haben, dass die irische Finanzverwaltung schon 1984 der Ansicht war, wenn der angegebene Wert einer Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen nicht dem handelsüblichen Wert entspreche, müsse er an Letzteren angepasst werden. Mit diesem vom High Court (Hoher

Gerichtshof) grundsätzlich gebilligten Ansatz waren ähnliche Anpassungen verbunden, wie sie nach dem Fremdvergleichsgrundsatz namentlich in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien vorgeschlagen werden.

220 Im Übrigen wurde der Fremdvergleichsgrundsatz, wie die Kommission zutreffend bemerkt, in die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Irland und den Vereinigten Staaten von Amerika sowie dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland aufgenommen, um eventuelle Fälle von Doppelbesteuerung zu regeln. In diesen Abkommen ist somit geregelt, welche Gewinne die jeweiligen Vertragsstaaten besteuern dürfen, wenn ein in einem dieser Staaten ansässiges Unternehmen Handelsgeschäfte über eine Betriebsstätte im anderen Staat betreibt. Daraus ist zu schließen, dass Irland zumindest im Rahmen seiner bilateralen Beziehungen zu diesen Staaten die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes akzeptiert hat, um Fälle von Doppelbesteuerung zu vermeiden.

221 Als Fünftes kann die Kommission hingegen, wie Irland, ASI und AOE zu Recht darlegen, nicht geltend machen, dass sich aus Art. 107 AEUV eine eigenständige Pflicht zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergebe, wonach die Mitgliedstaaten diesen Grundsatz horizontal und in allen Bereichen ihres nationalen Steuerrechts anzuwenden hätten.

222 Denn mangels einer einschlägigen Unionsregelung fallen die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 97).

223 Dies bedeutet zwar nicht, dass eine steuerliche Maßnahme, die sich u. a. auf die von den Finanzbehörden berücksichtigte Besteuerungsgrundlage auswirkt, dem Anwendungsbereich des Art. 107 AEUV entzogen wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 103 und 104). Die Kommission ist aber beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts nicht befugt, eigenständig die sogenannte „normale“ Besteuerung eines integrierten Unternehmens ohne Rücksicht auf das nationale Steuerrecht zu bestimmen.

224 Obwohl sich die sogenannte „normale“ Besteuerung also nach den Vorschriften des nationalen Steuerrechts bestimmt und das tatsächliche Vorliegen eines Vorteils anhand dieser Vorschriften festzustellen ist, darf die Kommission – wenn die Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen bezüglich der Gewinne aus ihren Handelsgeschäften in Irland und gebietsansässige Unternehmen aufgrund dieser nationalen Vorschriften steuerlich gleich behandelt werden – gleichwohl nach Art. 107 Abs. 1 AEUV überprüfen, ob die Gewinne, die den Zweigniederlassungen zugewiesen und von den nationalen Behörden zur Bestimmung der steuerbaren Gewinne dieser gebietsfremden Unternehmen akzeptiert wurden, in ihrer Höhe den Gewinnen entsprachen, die erzielt worden wären, wenn diese Handelsgeschäfte unter Marktbedingungen betrieben worden wären.

225 Folglich ist das Vorbringen zurückzuweisen, mit dem Irland, ASI und AOE im Rahmen des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16 beanstanden, dass die Kommission im vorliegenden Fall die Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung anhand des im angefochtenen Beschluss als Hilfsmittel beschriebenen Fremdvergleichsgrundsatzes daraufhin überprüft hat, ob die mit den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Gewinne, die den Zweigniederlassungen für ihre Handelsgeschäfte in Irland zugewiesen worden waren, in ihrer Höhe den Gewinnen entsprachen, die erzielt worden wären, wenn diese Handelsgeschäfte unter Marktbedingungen betrieben worden wären.

ii) Zur Frage, ob die Kommission den Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen ihrer Hauptargumentation korrekt angewandt hat

226 Irland trägt mit dem dritten Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 vor, die Kommission habe im Rahmen ihrer Hauptargumentation den Fremdvergleichsgrundsatz selbst nicht konsequent angewandt, da sie die wirtschaftliche Realität, die Struktur und die Besonderheiten des Apple-Konzerns außer Acht gelassen habe.

227 Insoweit ist an die Ausführungen oben in den Rn. 209 und 210 zu erinnern: Bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne gebietsfremder Unternehmen, die Handelsgeschäfte in Irland über ihre irischen Zweigniederlassungen betreiben, muss sich die für die Anwendung von Section 25 TCA 97 maßgebliche Prüfung auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit dieser irischen Zweigniederlassungen und auf den Marktwert der von den Zweigniederlassungen selbst ausgeübten Geschäftstätigkeit beziehen.

228 Die Kommission gelangte im Rahmen ihrer Hauptargumentation aber zu dem Schluss, die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns hätten wegen der fehlenden Mitarbeiter und physischen Präsenz dieser beiden Unternehmen deren irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen, wobei sie sich nicht bemühte, nachzuweisen, dass eine solche Zuweisung auf der tatsächlich ausgeübten Geschäftstätigkeit dieser irischen Zweigniederlassungen beruhte. Daraus schloss die Kommission weiter, bei allen geschäftlichen Einkünften von ASI und von AOE hätte angenommen werden müssen, dass sie aus der Geschäftstätigkeit der irischen Zweigniederlassungen herrührten, wobei sie sich nicht bemühte, nachzuweisen, dass diese Einkünfte den Wert der Geschäftstätigkeit darstellten, die von den Zweigniederlassungen tatsächlich selbst ausgeübt worden war.

229 Daher greift das Vorbringen durch, mit dem Irland im Rahmen des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 die Schlussfolgerungen beanstandet, zu denen die Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes gelangt ist.

230 Aus den oben in Rn. 188 dargelegten Gründen ist im Folgenden das Vorbringen zu prüfen, mit dem sich Irland, ASI und AOE gegen die Erwägungen wenden, die die Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation zu dem zulässigen OECD-Konzept angestellt hat.

3) Zum zulässigen OECD-Konzept (Teil des zweiten und des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

231 Irland, ASI und AOE machen im Kern geltend, das zulässige OECD-Konzept sei, insbesondere was die in Section 25 TCA 97 vorgesehene Besteuerung gebietsfremder Unternehmen angehe, nicht Teil des irischen Steuerrechts. Diese Bestimmung beruhe nämlich nicht auf dem zulässigen OECD-Konzept. Im Übrigen habe die Kommission, selbst wenn die nach Section 25 TCA 97 zu versteuernden Gewinne auf der Grundlage des zulässigen OECD-Konzepts hätten zugewiesen werden müssen, dieses Konzept falsch angewandt, da sie nicht geprüft habe, welche Funktionen innerhalb der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE tatsächlich wahrgenommen worden seien.

232 Es ist somit erstens zu untersuchen, ob sich die Kommission bei der Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils zu Recht auf das zulässige OECD-Konzept gestützt hat. Bejahendenfalls ist zweitens zu prüfen, ob die Kommission dieses Konzept im Rahmen ihrer Hauptargumentation korrekt angewandt hat.

i) Zur Befugnis der Kommission, sich auf das zulässige OECD-Konzept zu stützen

233 Wie oben in Rn. 202 dargelegt, kann im Fall steuerlicher Maßnahmen das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden, wobei zu prüfen ist, ob die durch diese Maßnahmen Begünstigten eine geringere Steuerlast zu tragen haben, als dies normalerweise der Fall gewesen wäre, wenn die fraglichen Maßnahmen nicht getroffen worden wären.

234 Daraus folgt, dass die Kommission anhand des irischen Steuerrechts zu prüfen hatte, ob die streitigen Steuervorbescheide einen Vorteil verschafft hatten und ob dieser einen selektiven Charakter hatte.

235 Wie zum einen oben in Rn. 196 festgestellt wurde, hat die Kommission im 255. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausdrücklich erklärt, sie wende weder Art. 7 Abs. 2 oder Art. 9 des OECD-Musterabkommens noch die Leitlinien der OECD zur Gewinnzuweisung bzw. zu Verrechnungspreisen direkt an. Zum anderen war das zulässige OECD-Konzept, wie oben in Rn. 217 erwähnt, nicht im irischen Steuerrecht verankert.

236 Die Kommission hat jedoch – obwohl sie zutreffend erklärte, sie könne nicht förmlich an die innerhalb der OECD entwickelten Leitlinien und insbesondere nicht an das zulässige OECD-Konzept gebunden sein – im Rahmen ihrer Hauptargumentation und vor allem in den Erwägungsgründen 265 bis 270 des angefochtenen Beschlusses ihre Auffassung, wonach eine Gewinnzuweisung innerhalb eines Unternehmens die Zuweisung von Vermögenswerten, Funktionen und Risiken zwischen den verschiedenen Teilen dieses Unternehmens beinhalte, im Wesentlichen auf das zulässige OECD-Konzept gestützt. Im Übrigen verweist die Kommission zur Untermauerung ihrer Argumentation z. B. in Fn. 186 des angefochtenen Beschlusses selbst unmittelbar auf das zulässige OECD-Konzept.

237 Dazu ist festzustellen, dass das zulässige OECD-Konzept, wie die Kommission im 79. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses anerkannt hat, auf den Arbeiten von Expertengremien beruht, den auf internationaler Ebene erreichten Konsens über die Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten widerspiegelt und deshalb eine besondere praktische Bedeutung für die Auslegung von Fragen im Zusammenhang mit dieser Gewinnzuweisung hat.

238 Im Übrigen sind bei der Anwendung von Section 25 TCA 97, wie Irland in Rn. 123 seiner Klageschrift ohne Widerspruch seitens der Kommission selbst einräumt, der Sachverhalt und die Situation der Zweigniederlassungen in Irland, insbesondere die von ihnen wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und zu tragenden Risiken, zu berücksichtigen. Außerdem hat Irland auf eine ihm vom Gericht hierzu ausdrücklich gestellte schriftliche Frage und auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die Ermittlung der den Zweigniederlassungen nach Section 25 TCA 97 zuzuweisenden Gewinne eine objektive Prüfung des Sachverhalts erforderlich mache, wobei erstens die „Geschäftstätigkeit“ der Zweigniederlassung, die von ihr für ihre Geschäftstätigkeit eingesetzten Vermögenswerte, einschließlich immaterieller Werte wie geistiges Eigentum, sowie die von ihr insoweit zu tragenden Risiken bestimmt werden müssten und zweitens der Marktwert einer derartigen Geschäftstätigkeit zu ermitteln sei.

239 Entgegen dem Vorbringen Irlands zu den zwischen Section 25 TCA 97 und dem zulässigen OECD-Konzept bestehenden Unterschieden ist festzustellen, dass sich die von Irland beschriebene Anwendung von Section 25 TCA 97 und die funktions- sowie sachverhaltsbezogene Analyse, die auf der ersten Stufe der im Rahmen des zulässigen OECD-Konzepts vorgeschlagenen Prüfung vorgenommen wird, im Kern überschneiden.

240 Unter diesen Umständen kann der Kommission kein Vorwurf daraus gemacht werden, dass sie ihre Ansicht, bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 habe die Zuweisung der Gewinne an die irische Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens anhand der Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens zu erfolgen, im Wesentlichen auf das zulässige OECD-Konzept gestützt hat.

ii) Zur Frage, ob die Kommission das zulässige OECD-Konzept im Rahmen ihrer Hauptargumentation korrekt angewandt hat

241 Irland, ASI und AOE machen im Kern geltend, die Hauptargumentation der Kommission stehe insoweit nicht im Einklang mit dem zulässigen OECD-Konzept, als die Kommission angenommen habe, dass die Gewinne aus den Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns ausnahmslos den irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE hätten zugewiesen werden müssen; die Führungskräfte von ASI und AOE hätten nämlich keine aktiven oder wesentlichen Funktionen bei der Verwaltung dieser Lizenzen wahrgenommen.

242 In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach dem zulässigen OECD-Konzept, wie es u. a. in den Erwägungsgründen 88 und 89 des angefochtenen Beschlusses beschrieben ist, mit der in einem ersten Schritt vorzunehmenden Analyse die Vermögenswerte, Funktionen und Risiken ermittelt werden sollen, die der Betriebsstätte eines Unternehmens unter Berücksichtigung der von diesem Unternehmen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten zuzuweisen sind. Zwar kann die Analyse in diesem ersten Schritt nicht abstrakt und ohne Rücksicht auf die Tätigkeiten und Funktionen erfolgen, die innerhalb des Unternehmens in seiner Gesamtheit ausgeübt werden. Der Umstand, dass das zulässige OECD-Konzept eine Analyse der innerhalb der Betriebsstätte tatsächlich wahrgenommenen Funktionen verlangt, steht jedoch im Widerspruch zur Vorgehensweise der Kommission, die darin besteht, zu ermitteln, welche Funktionen das Unternehmen insgesamt ausübt, ohne die von den Zweigniederlassungen tatsächlich wahrgenommenen Funktionen näher zu analysieren, und zu vermuten, dass die Funktionen, wenn sie nicht dem Hauptsitz des Unternehmens selbst zurechenbar waren, von der Betriebsstätte wahrgenommen wurden.

243 Die Kommission war im Rahmen ihrer Hauptargumentation nämlich im Wesentlichen der Ansicht, dass die von ASI und AOE mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns erzielten Gewinne (die der Kommission zufolge einen ganz erheblichen Teil der Gesamtgewinne dieser beiden Unternehmen ausmachten) den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssten, da ASI und AOE außerhalb dieser Zweigniederlassungen über keine Mitarbeiter verfügten, die dieses geistige Eigentum hätten verwalten können; dabei wies die Kommission allerdings nicht nach, dass die irischen Zweigniederlassungen diese Verwaltungsfunktionen wahrgenommen hatten.

244 Folglich steht der Ansatz der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation, wie Irland, ASI und AOE zutreffend geltend machen, nicht im Einklang mit dem zulässigen OECD-Konzept.

245 Unter diesen Umständen hat die Kommission, wie Irland, ASI und AOE mit ihren Rügen im Rahmen des zweiten und des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie des fünften Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16 zu Recht vorbringen, im Rahmen ihrer Hauptargumentation die funktions- und sachverhaltsbezogene Analyse der von den ASI- und AOE-Zweigniederlassungen ausgeübten Tätigkeiten nicht korrekt durchgeführt, auf der die Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung beruht und die im Wesentlichen der im zulässigen OECD-Konzept vorgesehenen Analyse entspricht.

4) Ergebnis zur Bestimmung des Bezugsrahmens und zur Beurteilung der normalen Besteuerung nach irischem Recht

246 Nach alledem hat die Kommission mit der Feststellung, dass im vorliegenden Fall der Bezugsrahmen im allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem bestehe, das insbesondere die Bestimmungen in Section 25 TCA 97 mit einschließe, keinen Fehler begangen.

247 Die Kommission hat auch insoweit nicht fehlerhaft gehandelt, als sie sich im Rahmen der Überprüfung, ob bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung die mit den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Gewinne, die den Zweigniederlassungen für ihre Handelsgeschäfte in Irland zugewiesen worden waren, in ihrer Höhe den Gewinnen entsprachen, die erzielt worden wären, wenn diese Handelsgeschäfte unter Marktbedingungen betrieben worden wären, auf den Fremdvergleichsgrundsatz als Hilfsmittel berief.

248 Ebenso wenig kann der Kommission ein Vorwurf daraus gemacht werden, dass sie ihre Ansicht, bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 habe die Zuweisung der Gewinne an die irische Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens anhand der Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens zu erfolgen, im Wesentlichen auf das zulässige OECD-Konzept gestützt hat.

249 Dagegen sind der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation Fehler bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 (vgl. die Feststellung oben in Rn. 187), des Fremdvergleichsgrundsatzes (vgl. die Feststellung oben in Rn. 229) und des zulässigen OECD-Konzepts (vgl. die Feststellung oben in den Rn. 244 und 245) unterlaufen. Daher beruht die Hauptargumentation der Kommission auf einer fehlerhaften Beurteilung der normalen Besteuerung gemäß dem im vorliegenden Fall einschlägigen irischen Steuerrecht.

250 Der Vollständigkeit halber sind im Folgenden aber noch die Rügen zu prüfen, mit denen sich Irland, ASI und AOE gegen die Tatsachenwürdigungen der Kommission in Bezug auf die Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns wenden.

3. Zur Beurteilung der Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns durch die Kommission (erster Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 sowie dritter und vierter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

251 Wie oben in Rn. 177 festgestellt, gilt Section 25 TCA 97 für Gewinne aus Handelsgeschäften, die die irischen Zweigniederlassungen selbst betrieben haben. Außerdem sind bei der Anwendung von Section 25 TCA 97, wie oben in Rn. 238 ausgeführt, der Sachverhalt und die Situation der Zweigniederlassungen in Irland, insbesondere die von ihnen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, zu berücksichtigen.

252 Ferner hat die Kommission in den Erwägungsgründen 91 und 92 des angefochtenen Beschlusses selbst erklärt, das zulässige OECD-Konzept stelle für die Frage der Zuweisung immaterieller Güter wie des geistigen Eigentums an Betriebsstätten auf den Begriff der maßgeblichen Personalfunktionen ab, die mit der Verwaltung des betreffenden Guts und dem Entscheidungsprozess insbesondere hinsichtlich der Entwicklung immaterieller Güter verbunden seien.

253 Daher sind die Rügen zu prüfen, mit denen Irland, ASI und AOE im Rahmen des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie des dritten und des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16 die Tatsachenwürdigungen der Kommission in Bezug auf die Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns beanstanden.

254 Irland, ASI und AOE machen im Wesentlichen geltend, die von der Kommission festgestellten Tätigkeiten und Funktionen der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE hätten nur einen geringfügigen Teil ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und Gewinne ausgemacht; auf jeden Fall habe zu diesen Tätigkeiten und Funktionen weder die Verwaltung des geistigen Eigentums noch der Erlass strategischer Entscheidungen über dessen Entwicklung und Vermarktung gehört. Vielmehr seien alle strategischen Entscheidungen vor allem im Zusammenhang mit Produktdesign und -entwicklung im Rahmen einer in Cupertino festgelegten umfassenden Geschäftsstrategie getroffen sowie von ASI und AOE – konkret von deren Leitungsgremien – jedenfalls außerhalb der irischen Zweigniederlassungen umgesetzt worden. Daher sei es nicht gerechtfertigt, die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns den irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen.

a) Zu den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von ASI

255 Wie oben in Rn. 9 erwähnt, hat die irische Zweigniederlassung von ASI insbesondere Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Apple-Produkten an verbundene Unternehmen und Drittkunden in den Regionen EMEIA und APAC auszuführen.

256 In den Erwägungsgründen 289 und 290 des angefochtenen Beschlusses wies die Kommission darauf hin, dass es sich bei der Produktqualitätskontrolle, dem FuE-Einrichtungsmanagement und den unternehmerischen Risiken um Funktionen handle, die zwangsläufig den irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen seien, da ASI und AOE außerhalb dieser Zweigniederlassungen über keine Mitarbeiter verfügt hätten, die derartige Funktionen hätten übernehmen können.

257 Da die irische Zweigniederlassung von ASI zum Vertrieb von Produkten der Marke Apple befugt gewesen sei, habe sie im Rahmen ihrer Aktivitäten Zugang zu dieser Marke benötigt, der ASI als Ganzes in Form der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns bereitgestellt worden sei (296. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

258 Die irische Zweigniederlassung von ASI habe eine Reihe von Funktionen wahrgenommen, die für die Entwicklung und Pflege der Marke Apple auf den lokalen Märkten sowie zur Gewährleistung der Kundenbindung an diese Marke auf diesen Märkten von wesentlicher Bedeutung gewesen seien. Z. B. seien der irischen Zweigniederlassung von ASI unmittelbare Kosten für lokales Marketing durch Marketing-Dienstleister entstanden (297. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Die irische Zweigniederlassung von ASI sei zudem für die Erhebung und Analyse regionaler Daten zur Schätzung der erwarteten prognostizierten Nachfrage nach Produkten der Marke Apple zuständig gewesen (298. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Im Übrigen seien [*vertraulich*] Vollzeitkräfte als FuE-Personal in Irland tätig gewesen (300. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

259 Was erstens die Zuweisung im „Ausschlussverfahren“ betrifft, wie sie von der Kommission in den Erwägungsgründen 289 bis 295 des angefochtenen Beschlusses vorgenommen wurde und wonach den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen die Funktionen der Produktqualitätskontrolle, des FuE-Einrichtungsmanagements und der unternehmerischen Risiken nur deshalb zugerechnet wurden, weil ASI und AOE angeblich keine Mitarbeiter außerhalb ihrer irischen Zweigniederlassungen hatten, so ist bereits oben in den Rn. 243 und 244 festgestellt worden, dass eine solche Methode weder mit dem irischen Recht noch mit dem zulässigen OECD-Konzept im Einklang steht. Mit dieser Argumentation konnte die Kommission nämlich nicht nachweisen, dass diese Funktionen tatsächlich von den irischen Zweigniederlassungen wahrgenommen worden waren.

260 Um ihre These zu untermauern, stützt sich die Kommission auf Anlage B zu der 2009 geänderten Kostenteilungsvereinbarung, die zwei als Abbildungen 8 und 9 im angefochtenen Beschluss wiedergegebene Tabellen enthält (122. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), in denen alle Funktionen, die für die in dieser Vereinbarung geregelten immateriellen Güter maßgeblich sind, und die damit verbundenen Risiken aufgeführt sind. Diese Funktionen und Risiken werden durch ein „x“

in der betreffenden Spalte jeweils Apple Inc. (als „Apple“ bezeichnet) oder ASI und AOE (zusammen als „Internationaler Teilnehmer“ bezeichnet) zugewiesen, mit Ausnahme der allein Apple Inc. zugewiesenen „Eintragung und Verteidigung von Rechten des geistigen Eigentums“.

261 So bestehen die in Anlage B zu dieser Vereinbarung aufgezählten Funktionen für die immateriellen Güter, die Gegenstand der Kostenteilungsvereinbarung sind – d. h. im Wesentlichen das gesamte geistige Eigentum des Apple-Konzerns –, in der FuE, der Qualitätskontrolle, der Prognose, Finanzplanung und Analyse in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten, der Verwaltung der FuE-Einrichtungen, der Beauftragung von verbundenen oder Drittunternehmen in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten, der Vertragsverwaltung in Bezug auf Entwicklungsaktivitäten, der Auswahl, Einstellung und Betreuung von Mitarbeitern, Auftragnehmern und Unterauftragnehmern im Hinblick auf die Durchführung von Entwicklungsaktivitäten, der Eintragung und Verteidigung von Rechten des geistigen Eigentums sowie der Marktentwicklung.

262 Die in Anlage B zur Kostenteilungsvereinbarung aufgezählten Risiken umfassen für das gesamte geistige Eigentum des Apple-Konzerns u. a. Risiken in der Produktentwicklung sowie im Zusammenhang mit der Produktqualität und der Marktentwicklung, Produkthaftungsrisiken, mit Anlagegütern oder materiellen Vermögenswerten verbundene Risiken, Risiken im Zusammenhang mit dem Schutz und der Verletzung von Rechten des geistigen Eigentums, Risiken im Zusammenhang mit der Markenentwicklung und der Markenwiedererkennung sowie Risiken im Zusammenhang mit Änderungen von Regulierungsvorschriften.

263 Wie Apple Inc. im Verwaltungsverfahren sowie ASI und AOE vor Gericht argumentierten, geht aus der betreffenden Anlage hervor, dass die Vertragsparteien der Kostenteilungsvereinbarung die darin erwähnten Funktionen wahrnehmen durften und die damit verbundenen Risiken möglicherweise zu tragen hatten. Die Kommission hat jedoch keinen Beweis vorgelegt, um darzutun, dass ASI und AOE, geschweige denn deren irische Zweigniederlassungen, diese Funktionen tatsächlich wahrgenommen hatten.

264 Die Kommission meint hinsichtlich dieser Funktionen und Risiken außerdem, es sei „offensichtlich“, dass ASI und AOE außerstande gewesen seien, solche Risiken ohne Mitarbeiter außerhalb ihrer Zweigniederlassungen zu überwachen. Die Kommission bleibt aber den Beweis dafür schuldig, dass das Personal der betreffenden Zweigniederlassungen diese Funktionen tatsächlich wahrgenommen und diese Risiken tatsächlich verwaltet hatte.

265 Im Übrigen hat Irland – mit Unterstützung von Apple Inc. im Verwaltungsverfahren sowie von ASI und AOE vor Gericht – vorgetragen, dass die Zweigniederlassung von ASI bis zum Jahr 2012 keine eigenen Mitarbeiter gehabt habe und dass bis dahin das gesamte Personal bei der irischen Zweigniederlassung von AOE beschäftigt gewesen sei. Diese im 109. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses enthaltene Angabe wurde in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Wenn aber dem Vorbringen der Kommission zu folgen wäre, wonach ASI mangels Mitarbeitern außerhalb ihrer Zweigniederlassung keine Funktionen wahrnehmen konnte, dann hätte auch die irische ASI-Zweiniederlassung, die ebenfalls über keine Mitarbeiter verfügte, während eines Großteils des von der Prüfung der Kommission erfassten Zeitraums diese Funktionen nicht wahrnehmen können.

266 Die Kommission beruft sich weiter darauf, dass es dem Vorstand von ASI unmöglich gewesen sei, anlässlich nur gelegentlicher Sitzungen diese Funktionen wahrzunehmen und diese Risiken zu übernehmen. Die Kommission hat sich jedoch nicht bemüht, nachzuweisen, dass das jeweilige Management der irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen die aktive Verwaltung aller in Anlage B zur Kostenteilungsvereinbarung aufgeführten Funktionen und Risiken im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns im Tagesgeschäft tatsächlich übernommen hatte.

267 Zuletzt darf bezüglich der in Anlage B zur Kostenteilungsvereinbarung aufgezählten und oben in den Rn. 261 und 262 wiedergegebenen Tätigkeiten und Risiken davon ausgegangen werden, dass es sich im Kern um die Gesamtheit der Schlüsselfaktoren des auf die Entwicklung von Technologieprodukten fokussierten Geschäftsmodells (Business Model) des Apple-Konzerns handelt. Insbesondere können die in dieser Anlage aufgeführten Risiken als die mit diesem Geschäftsmodell verbundenen Schlüsselrisiken angesehen werden. Die Kommission behauptet im Wesentlichen, alle diese mit den Aktivitäten des Apple-Konzerns außerhalb des amerikanischen Kontinents verbundenen Funktionen und Risiken seien von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübt bzw. übernommen worden, ohne Beweise für die Ausübung bzw. konkrete Übernahme dieser Funktionen und Risiken durch die betreffende Zweigniederlassung vorzulegen. Angesichts der Bedeutung der Aktivitäten des Apple-Konzerns außerhalb des amerikanischen Kontinents, die etwa 60 % des Konzernumsatzes ausmachen, ist diese Behauptung der Kommission nicht nachvollziehbar.

268 Was zweitens die Tätigkeiten und Funktionen anbelangt, die in den Erwägungsgründen 296 bis 300 des angefochtenen Beschlusses aufgeführt sind und der Kommission zufolge von der irischen ASI-Zweigniederlassung tatsächlich ausgeübt wurden, so rechtfertigen diese Tätigkeiten und Funktionen weder jede für sich allein noch alle zusammengenommen, im vorliegenden Fall die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns dieser Zweigniederlassung zuzuweisen.

269 So haben ASI und AOE zur Qualitätskontrolle ohne Widerspruch seitens der Kommission vorgetragen, weltweit seien Tausende von Personen mit der Qualitätskontrolle beschäftigt, während in Irland nur eine einzige Person hiermit betraut sei. Außerdem haben sie erklärt, diese Aufgabe könne im Rahmen von Vereinbarungen mit Drittherstellern sogar ausgelagert werden.

270 Dazu ist festzustellen, dass der Umstand, dass eine Funktion wie die Qualitätskontrolle von wesentlicher Bedeutung für den Ruf der Marke Apple ist, mangels weiterer Beweise nicht den Schluss zulässt, dass diese Funktion zwangsläufig von der irischen ASI-Zweigniederlassung, die Apple-Produkte vertrieben hat, wahrgenommen wurde.

271 Zur Steuerung der Risikoexposition der Zweigniederlassungen im normalen Geschäftsverlauf hat die Kommission nur vorgetragen, es sei „offensichtlich“, dass ASI mangels Mitarbeitern die Geschäftsrisiken nicht kontrollieren und überwachen könne. Insoweit genügt der Hinweis auf die Ausführungen oben in Rn. 266, wonach es Sache der Kommission war, anhand konkreter Beweise darzutun, dass die Zweigniederlassungen von ASI und AOE die ihnen zugewiesenen Funktionen und Risiken ausgeübt bzw. übernommen hatten. Mit ihrer Argumentation, die keineswegs zu einem offensichtlichen Ergebnis führt, kann die Kommission somit nicht nachweisen, dass die irische ASI-Zweigniederlassung diese Art von Funktionen tatsächlich wahrgenommen hatte.

272 Hinsichtlich der Verwaltung der FuE-Einrichtungen haben ASI und AOE ohne Widerspruch seitens der Kommission darauf verwiesen, dass kein bei den irischen Zweigniederlassungen beschäftigter Mitarbeiter damit betraut gewesen sei, sich mit solchen Einrichtungen zu befassen.

273 Was die [*vertraulich*] Vollzeitkräfte als FuE-Personal betrifft, so haben ASI und AOE eingehend erläutert, welche Aufgaben speziell von diesen Mitarbeitern ausgeführt wurden: für die Einhaltung der Sicherheits- und Umweltschutznormen in der Region [*vertraulich*] Sorge zu tragen, die Produkte auf ihre Übereinstimmung mit den in der Region [*vertraulich*] geltenden technischen Standards zu überprüfen, das Team in Cupertino bei der Lieferung der [*vertraulich*]-Software zu unterstützen, die Software in die verschiedenen Sprachen der Region [*vertraulich*] zu übersetzen und administrative Unterstützung [*vertraulich*] zu leisten. Hierbei dürfte es sich aber eindeutig um Hilfstätigkeiten handeln, in denen bei aller Bedeutung keine Schlüsselfunktionen zu sehen sind, die für die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns an die betreffenden irischen Zweigniederlassungen maßgeblich wären.

274 Bezüglich der Kosten für lokales Marketing durch Marketing-Dienstleister bedeutet die Tatsache, dass diese Kosten von der ASI- Zweigniederlassung übernommen wurden, nicht, dass Letztere für die Entwicklung der Marketingstrategie selbst verantwortlich gewesen wäre. Wie ASI und AOE nämlich ohne Widerspruch seitens der Kommission geltend machen, verfügte die irische Zweigniederlassung von ASI über kein Personal für Aufgaben im Marketingbereich.

275 Was die Tätigkeiten der Erhebung und Analyse regionaler Daten betrifft, so bestreiten Irland, ASI und AOE nicht, dass ASI und AOE während des maßgeblichen Zeitraums an solchen Tätigkeiten beteiligt waren. Wie Irland, ASI und AOE jedoch ohne Widerspruch seitens der Kommission vortragen, scheinen diese Tätigkeiten lediglich in der Erhebung von Daten bestanden zu haben, die in eine globale Datenbank aufgenommen werden sollten. Diese statistische Aufbereitung von Daten dürfte jedoch eher eine Hilfstätigkeit als eine für die gesamte Geschäftstätigkeit von ASI wesentliche Tätigkeit sein. Jedenfalls kann die Verantwortung für diese mit der Datenerhebung verbundene Tätigkeit nicht die Zuweisung der Lizenzen für das geistige Eigentum des Apple-Konzerns an die irischen Zweigniederlassungen rechtfertigen.

276 Zu dem Kundendienst AppleCare hat die Kommission im 299. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses unter Bezugnahme auf den von Irland vorgelegten *Ad-hoc*-Bericht erklärt, es handle sich um Kundenbetreuungs- und Reparaturdienste für Apple-Produkte in der gesamten EMEIA-Region unter der Verantwortung der irischen ASI-Zweigniederlassung. Da diese Funktion die Gewährleistung der Kundenzufriedenheit zum Ziel habe, spiegele sie unmittelbar den Markennamen Apple wieder.

277 Insoweit ist festzustellen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI ausweislich des von Irland vorgelegten *Ad-hoc*-Berichts, auf den sich die Kommission selbst gestützt hat, mehrere Funktionen – darunter auch den AppleCare-Kundendienst – wahrgenommen hat, die in den in den Vereinigten Staaten festgelegten strategischen Leitlinien als „Vollzugsaufgaben“ bezeichnet wurden. Im Rahmen dieses Kundendiensts sollte die ASI-Zweigniederlassung dem Bericht zufolge für die Gewährleistungs- und Reparaturprogramme für Apple-Produkte, für die Verwaltung des Netzes der Reparaturbetriebe und für die telefonische Unterstützung der Kunden verantwortlich sein. Die speziell von der ASI-Zweigniederlassung wahrgenommenen Aufgaben waren wie folgt beschrieben: Erhebung von Daten über mangelhafte Produkte sowie Überwachung (Monitoring) dieser Mängel und der retournierten Produkte, die an die Analyseteams in den Vereinigten Staaten versandt wurden. Außerdem sollte die ASI-Zweigniederlassung nach dem Bericht für die Verwaltung der innerhalb des Apple-Konzerns zentral autorisierten Reparaturbetriebe und für die Verteilung von Ersatzteilen innerhalb des Netzes dieser Betriebe verantwortlich sein. Diese Beschreibung stimmt mit der Beschreibung in dem von Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Bericht überein. Die Kommission hat dieser Beschreibung der Aufgaben der irischen ASI-Zweigniederlassung im Rahmen des AppleCare-Kundendiensts nicht widersprochen.

278 In der mündlichen Verhandlung haben ASI und AOE bestätigt, dass AppleCare in einer Dienstleistung der irischen Zweigniederlassung bestanden habe, die die hiermit verbundenen Infrastruktur- und Personalkosten getragen habe. Es sei u. a. die Aufgabe dieses Personals gewesen, Fragen der Nutzer von Apple-Produkten telefonisch zu beantworten (Callcenter).

279 Angesichts dieser von Irland, ASI und AOE vorgenommenen Beschreibung, auf die die Kommission im angefochtenen Beschluss verweist, ist festzustellen, dass es sich bei AppleCare um einen Kundendienst für die Nutzer von Produkten der Marke Apple handelt, der u. a. in der Reparatur oder im Ersatz mangelhafter Produkte besteht. Somit stellt diese von der irischen Zweigniederlassung geleistete Unterstützung nach ihrem Wesen eher eine Hilfstätigkeit im Rahmen der eigentlichen Gewährleistung dar, die in der Verantwortung von ASI liegt. Im Übrigen hat ein derartiger Kundendienst nichts mit der Konzeption, der Entwicklung, der Herstellung und dem Verkauf der Produkte selbst zu tun.

280 Wenngleich die Qualität eines Kundendiensts große Bedeutung für die Wahrnehmung der Marke haben oder zu Verbesserungen der Produkte führen mag, kann die Ausübung der betreffenden Tätigkeiten durch die irische Zweigniederlassung von ASI dennoch nicht zwangsläufig bedeuten, dass ihr die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns zuzuweisen wären. Kundendienstleistungen werden nämlich häufig auch ausgelagert, ohne dass das geistige Eigentum des jeweiligen Unternehmens dem externen Dienstleistungsbetrieb zuzuweisen wäre.

281 Eine Analyse der Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von ASI, einschließlich der Funktionen, die nach Ansicht der Kommission die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns an diese Zweigniederlassung rechtfertigen, lässt drittens erkennen, dass es sich hierbei um Routinefunktionen in Ausführung der von den Führungskräften in den Vereinigten Staaten erteilten Weisungen handelt, wodurch die Tätigkeiten von ASI insgesamt keinen nennenswerten Mehrwert erhalten. Vor allem die von Apple Inc. und Irland vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte enthalten eine eingehende Analyse der Tätigkeiten der ASI-Zweigniederlassung. Letztere werden in diesen beiden Berichten als Routinetätigkeiten bezeichnet und als Versorgungs-, Verkaufs- und Vertriebstätigkeiten mit begrenztem Risiko qualifiziert. Obwohl die Kommission dieser Qualifizierung widerspricht, hat sie die von Irland und Apple Inc. vorgenommene Beschreibung dieser Tätigkeiten und Funktionen an sich nicht in Frage gestellt.

282 Die Kommission hat viertens geltend gemacht, diese von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübten Tätigkeiten und Funktionen hätten einen Zugang zur Marke Apple erfordert. Selbst wenn aber die Tätigkeiten der irischen ASI-Zweigniederlassung Image und Ansehen der Marke Apple beeinflusst haben sollten und die Ausübung dieser Tätigkeiten sogar die Verwendung des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns erfordert haben sollte, war es möglich, durch speziell auf die Verwendungszwecke der Zweigniederlassung abgestimmte Lizenzen sicherzustellen, dass sie Zugang zur Marke hatte und diese verwenden konnte, ohne dass es der Zuweisung aller Lizenzen des betreffenden geistigen Eigentums bedurft hätte. Folglich ist der Kommission mit ihrem Vorbringen nicht der Nachweis gelungen, dass die von ASI gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns der Zweigniederlassung von ASI zuzuweisen waren.

283 Die Analyse der von der irischen ASI-Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen und Tätigkeiten, die nach Ansicht der Kommission die Zuweisung der von ASI gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns an diese Zweigniederlassung rechtfertigen, hat ergeben, dass es sich hierbei um Hilfstätigkeiten zur Ausführung geschäftspolitischer und strategischer Entscheidungen handelt, die außerhalb dieser Zweigniederlassung konzipiert und erlassen wurden und insbesondere die Forschung, Entwicklung und Vermarktung von Apple-Produkten betrafen.

284 Unter diesen Umständen ist mit Irland sowie ASI und AOE festzustellen, dass die Kommission zu Unrecht angenommen hat, die von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen und Tätigkeiten rechtfertigten es, dieser Zweigniederlassung die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns und die daraus resultierenden Einkünfte zuzuweisen.

b) Zu den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von AOE

285 Wie oben in Rn. 10 erwähnt, besteht die Aufgabe der irischen Zweigniederlassung von AOE in der Fertigung und Montage von iMac Desktop-Computern, MacBook Laptops und anderem Computerzubehör. Diese Tätigkeiten finden in Irland statt. Sie liefert ihre Produkte an verbundene Unternehmen innerhalb des Apple-Konzerns.

286 Die Kommission führte im 301. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses aus, die irische Zweigniederlassung von AOE habe spezifische Prozesse und Fertigungskompetenz entwickelt sowie Qualitätssicherungs- und Qualitätskontrollfunktionen sichergestellt, die erforderlich seien, um den Wert der Marke Apple zu erhalten.

287 Außerdem wies die Kommission in den Erwägungsgründen 301 und 302 des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass die im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung dieser Zweigniederlassung zugewiesenen Kosten im Steuervorbescheid von 1991 berücksichtigt worden und [*vertraulich*] % ihres Umsatzes als Vergütung für das geistige Eigentum im Steuervorbescheid von 2007 vorgesehen gewesen seien. Deshalb hätte die irische Finanzverwaltung laut Kommission annehmen müssen, dass die irische Zweigniederlassung von AOE an der Entwicklung geistigen Eigentums bzw. an der Verwaltung und Kontrolle der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns beteiligt gewesen sei.

288 Erstens gelten die Ausführungen oben in den Rn. 259 bis 272 auch für die irische Zweigniederlassung von AOE, soweit sich das Vorbringen der Kommission zu den Funktionen der Qualitätskontrolle, des FuE-Einrichtungsmanagements und der Verwaltung der unternehmerischen Risiken unterschiedslos auf die irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE bezieht.

289 Was zweitens speziell die spezifischen Prozesse und die Fertigungskompetenz anbelangt, so ist unbestritten, dass die irische AOE-Zweigniederlassung diese Funktionen wahrgenommen hat. Irland, ASI und AOE monieren jedoch die von der Kommission daraus gezogenen Konsequenzen.

290 Dazu ist festzustellen, dass die irische AOE-Zweigniederlassung die spezifischen Prozesse und die Fertigungskompetenz im Rahmen ihrer Produktionstätigkeit selbst entwickelt hat. Auch wenn diese Prozesse und Kompetenz also unter den Schutz bestimmter Rechte des geistigen Eigentums fallen können, handelt es sich doch um einen auf die Tätigkeit dieser irischen Zweigniederlassung beschränkten Schutzbereich. Das rechtfertigt es daher nicht, sämtliche Lizenzen für das geistige Eigentum des Apple-Konzerns dieser Zweigniederlassung zuzuweisen.

291 Drittens sollen die streitigen Steuervorbescheide, wie Irland, ASI und AOE geltend machen und die Kommission einräumt, den Beiträgen der irischen AOE-Zweigniederlassung zum geistigen Eigentum des Apple-Konzerns Rechnung getragen haben.

292 So wurde zum einen, wie die Kommission im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darlegt, im Steuervorbescheid von 1991 die Beteiligung der irischen AOE-Zweigniederlassung an den Kosten im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung in die Betriebskosten einbezogen, anhand deren der zu versteuernde Gewinn von AOE berechnet wurde. Der zu versteuernde Gewinn von AOE sollte also zum Teil unter Berücksichtigung eines Teils des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns berechnet werden. Die Kommission hat jedoch nichts vorgebracht, um ihr Vorbringen im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu untermauern, wonach die irische Finanzverwaltung alle Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns der irischen AOE-Zweigniederlassung hätte zuweisen müssen, weil ein Teil der Kosten für das geistige Eigentum des Apple-Konzerns bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns von AOE berücksichtigt worden sei.

293 Zum anderen wurden im Steuervorbescheid von 2007 ein geistiges Eigentum speziell bezüglich der Produktionstätigkeit der irischen AOE-Zweigniederlassung und die entsprechende Vergütung ausdrücklich dadurch anerkannt, dass in die Formel zur Berechnung des zu versteuernden Gewinns von AOE ein Ertrag aus dem von dieser Zweigniederlassung entwickelten geistigen Eigentum eingesetzt wurde. Die Kommission hat insoweit nichts vorgebracht, um ihr Vorbringen im 303. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu untermauern, wonach die irische AOE-Zweigniederlassung wegen dieser Vergütung für das von ihr entwickelte geistige Eigentum an der Entwicklung, Verwaltung oder Kontrolle der Lizenzen des gesamten geistigen Eigentums des Apple-Konzerns beteiligt gewesen sei. Der Umstand, dass eine Vergütung für das speziell im Rahmen der Produktionstätigkeit der irischen AOE-Zweigniederlassung entwickelte geistige Eigentum dieser Zweigniederlassung zugerechnet wurde, bedeutet aber nicht, dass ihr auch die Lizenzen des gesamten geistigen Eigentums des Apple-Konzerns zugewiesen werden müssten.

294 Die Kommission kann ihre Auffassung, dass die Gewinne aus dem gesamten geistigen Eigentum des Apple-Konzerns der irischen AOE-Zweigniederlassung hätten zugewiesen werden müssen, deshalb nicht allein darauf stützen, dass diese Zweigniederlassung an der Entwicklung spezifischer Prozesse und einer Fertigungskompetenz für die Produkte in ihrem Aufgabenbereich beteiligt gewesen sei.

295 Unter diesen Umständen ist mit Irland sowie ASI und AOE festzustellen, dass die Kommission zu Unrecht angenommen hat, die von der irischen AOE-Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen und Tätigkeiten rechtfertigten es, dieser Zweigniederlassung die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns und die daraus resultierenden Einkünfte zuzuweisen.

c) Zu den Tätigkeiten außerhalb der Zweigniederlassungen von ASI und AOE

296 Wie oben in den Rn. 37 bis 40 dargelegt, macht die Kommission mit ihrer Hauptargumentation im angefochtenen Beschluss geltend, die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns hätten deren irischen Zweigniederlassungen zugewiesen werden müssen, da ASI und AOE außerhalb dieser Zweigniederlassungen weder über physische Präsenz noch über Mitarbeiter verfügt hätten, die die Schlüsselfunktionen und die Verwaltung dieser Lizenzen hätten wahrnehmen können, und da nur ihre Zweigniederlassungen konkret präsent gewesen seien und innerhalb von ASI und AOE Mitarbeiter beschäftigt hätten.

297 Es ist das Vorbringen zu prüfen, mit dem Irland, ASI und AOE der These der Kommission widersprechen und im Wesentlichen geltend machen, der strategische Entscheidungsprozess innerhalb des Apple-Konzerns sei in Cupertino zentralisiert gewesen, wobei ASI und AOE die jeweiligen Entscheidungen über ihre Leitungsgremien umgesetzt hätten, ohne dass ihre irischen Zweigniederlassungen aktiv an diesem Entscheidungsprozess beteiligt gewesen seien.

1) Zum strategischen Entscheidungsprozess innerhalb des Apple-Konzerns

298 Irland, ASI und AOE tragen vor, der Schwerpunkt der Tätigkeiten des Apple-Konzerns habe sich nicht in Irland, sondern in Cupertino befunden. Alle strategischen, insbesondere die Konzeption und Entwicklung der Produkte des Apple-Konzerns betreffenden Entscheidungen seien gemäß einer für den gesamten Konzern entworfenen allgemeinen Geschäftsstrategie in Cupertino getroffen worden. Diese zentral beschlossene Strategie sei von den Konzerngesellschaften, u. a. von ASI und AOE, umgesetzt worden, die wie jede andere Gesellschaft über ihre Leitungsgremien im Einklang mit dem geltenden Gesellschaftsrecht gehandelt hätten.

299 Insoweit ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass ASI und AOE im Rahmen des Verwaltungsverfahrens und zur Untermauerung ihres schriftsätzlichen Vorbringens vor Gericht Beweise zur Zentralisierung der strategischen Entscheidungen innerhalb des Apple-Konzerns vorgelegt haben, die von Führungskräften in Cupertino getroffen und anschließend von den verschiedenen Konzerneinheiten wie etwa ASI und AOE auf den jeweiligen Stufen umgesetzt wurden. Diese zentralisierten Verfahren betreffen u. a. die Preisfestsetzung, die Bilanzierungsentscheidungen, die Finanzierung und den Cashflow für alle internationalen Aktivitäten des Apple-Konzerns und sollen zentral unter Leitung der Muttergesellschaft, Apple Inc., beschlossen worden sein,

300 Speziell zu den Entscheidungen im FuE-Bereich, auf dem insbesondere das geistige Eigentum des Apple-Konzerns beruht, haben ASI und AOE Beweise vorgelegt, aus denen sich ergibt, dass die Entscheidungen über die Entwicklung der Produkte, die anschließend u. a. von ASI und AOE vermarktet werden sollten, und über die FuE-Strategie, die u. a. von ASI und AOE angewandt werden sollte, von Führungskräften des Konzerns in Cupertino getroffen und implementiert worden waren. Aus diesen Beweisen geht auch hervor, dass die Strategien zur Einführung neuer Produkte und

namentlich die Organisation des Vertriebs auf den europäischen Märkten mehrere Monate vor dem geplanten Einführungstermin auf Konzernebene, insbesondere von der Apple-Geschäftsführung (Executive Team) unter Leitung des Konzernchefs in Cupertino, festgelegt wurden.

301 Außerdem wurden die Verträge mit dritten Originalgeräteherstellern, die für die Herstellung eines Großteils der von ASI veräußerten Produkte verantwortlich waren, ausweislich der Akten von der Muttergesellschaft, Apple Inc., und von ASI über deren jeweilige Geschäftsführer unmittelbar oder per Vollmacht ausgehandelt und unterzeichnet. ASI und AOE haben auch Beweise für Vertragsverhandlungen und die Unterzeichnung von Verträgen mit Kunden wie etwa Telekommunikationsunternehmen vorgelegt, die einen erheblichen Teil der Verkäufe von Apple-Produkten, insbesondere Mobiltelefonen, im Einzelhandel betrieben. Aus diesen Beweisen ergibt sich, dass die betreffenden Verhandlungen von Geschäftsführern des Apple-Konzerns geführt und die Verträge für den Apple-Konzern von Apple Inc. sowie von ASI unterzeichnet wurden, und zwar über deren jeweilige Geschäftsführer unmittelbar oder per Vollmacht.

302 Da die strategischen Entscheidungen – insbesondere was die Entwicklung der Produkte des Apple-Konzerns betrifft, auf denen dessen geistiges Eigentum beruht – nachweislich für den gesamten Apple-Konzern in Cupertino getroffen wurden, hat die Kommission somit zu Unrecht angenommen, das geistige Eigentum des Apple-Konzerns, dessen Lizenzen von ASI und AOE gehalten wurden, sei zwangsläufig von den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen verwaltet worden.

2) Zum Entscheidungsprozess bei ASI und AOE

303 Was die Frage angeht, inwieweit ASI und AOE über ihre Leitungsgremien Entscheidungen treffen konnten, die ihre wesentlichen Funktionen berührten, so hat die Kommission selbst festgestellt, dass ASI und AOE über Vorstände verfügten, die während des maßgeblichen Zeitraums regelmäßig Sitzungen abhielten, und in den Tabellen 4 und 5 des angefochtenen Beschlusses Auszüge aus den Protokollen dieser Sitzungen vorgelegt, die diese Sachlage bestätigen.

304 Der Umstand, dass die Protokolle der Vorstandssitzungen keine näheren Einzelheiten über die Entscheidungen bezüglich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns, über die Kostenteilungsvereinbarung und über wichtige geschäftliche Entscheidungen enthalten, schließt nicht aus, dass es diese Entscheidungen tatsächlich gegeben hat.

305 Den Auszügen aus den Protokollen, die die Kommission in den Tabellen 4 und 5 des angefochtenen Beschlusses wiedergegeben hat, lässt sich trotz ihres summarischen Charakters entnehmen, wie die für das Unternehmen in jedem Wirtschaftsjahr zentralen Entscheidungen – etwa die Genehmigung des Jahresabschlusses – erlassen und in den entsprechenden Protokollen der Vorstandssitzungen vermerkt wurden.

306 So hatten die in diesen Protokollen festgehaltenen Vorstandsbeschlüsse regelmäßig (und mehrfach im Jahr) u. a. die Zahlung von Dividenden, die Annahme der Vorstandsberichte sowie die Ernennung und den Rücktritt von Vorstandsmitgliedern zum Gegenstand. Außerdem betrafen diese Beschlüsse gelegentlich die Gründung von Tochtergesellschaften und die Erteilung von Vollmachten an bestimmte Manager für verschiedene Tätigkeiten wie z. B. die Verwaltung von Bankkonten, die Beziehungen zu Regierungen und Behörden, Rechnungsprüfungen, den Abschluss von Versicherungen, Mietverträge, den Kauf und Verkauf von Vermögenswerten, die Entgegennahme von Warenlieferungen sowie Handelsverträge. Ferner geht aus diesen Protokollen hervor, dass einzelnen Vorstandsmitgliedern sehr weitgehende Geschäftsführungsbefugnisse übertragen worden waren.

307 Überdies ergibt sich aus den Angaben, die ASI und AOE zu der Kostenteilungsvereinbarung gemacht haben, dass die verschiedenen während des maßgeblichen Zeitraums bestehenden Fassungen dieser Vereinbarung von Mitgliedern ihrer jeweiligen Vorstände in Cupertino unterzeichnet worden waren.

308 Im Übrigen war nach den konkreten Angaben von ASI und AOE sowohl im Fall von ASI als auch im Fall von AOE von den insgesamt 14 bzw. acht Vorstandsmitgliedern, aus denen die Vorstände von ASI und AOE in jedem Wirtschaftsjahr während der Geltungsdauer der streitigen Steuervorbescheide bestanden, jeweils nur ein einziges Vorstandsmitglied in Irland ansässig.

309 Die Kommission hat somit zu Unrecht angenommen, dass ASI und AOE nicht in der Lage gewesen seien, für sie wesentliche Unternehmensfunktionen über ihre Leitungsgremien, insbesondere ihre Vorstände, auszuüben, indem sie ihre Befugnisse gegebenenfalls auf einzelne Führungskräfte übertrugen, die nicht zum Personal der irischen Zweigniederlassungen gehörten.

d) Ergebnis zu den Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns

310 Nach alledem konnte die Kommission im vorliegenden Fall nicht nachweisen, dass in Anbetracht der von den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten und Funktionen sowie der außerhalb dieser Zweigniederlassungen getroffenen und implementierten strategischen Entscheidungen die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns bei der Ermittlung der in Irland jährlich zu versteuernden Gewinne von ASI und AOE diesen irischen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen.

311 Daher ist den Rügen stattzugeben, mit denen Irland im Rahmen des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie ASI und AOE im Rahmen des dritten und des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16 die Tatsachenwürdigungen der Kommission in Bezug auf die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE sowie in Bezug auf die Tätigkeiten außerhalb dieser Zweigniederlassungen beanstanden.

4. Ergebnis zu der von der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation getroffenen Feststellung, dass ein selektiver Vorteil vorgelegen habe

312 In Anbetracht der oben in Rn. 249 getroffenen Feststellungen zu der von der Kommission vorgenommenen fehlerhaften Beurteilung der normalen Besteuerung gemäß dem im vorliegenden Fall einschlägigen irischen Steuerrecht und angesichts der oben in Rn. 310 getroffenen Feststellungen zu der von der Kommission vorgenommenen fehlerhaften Würdigung der Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns ist den Klagegründen stattzugeben, mit denen geltend gemacht wird, die Kommission habe im Rahmen ihrer Hauptargumentation nicht nachweisen können, dass die irische Finanzverwaltung mit dem Erlass der streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gewährt habe.

313 Es bedarf somit keiner Prüfung der Klagegründe, die sich gegen die von der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation angestellten Erwägungen zur Selektivität der fraglichen Maßnahmen und zur fehlenden Rechtfertigung dieser Maßnahmen richten.

314 Im Folgenden sind daher die Klagegründe zu prüfen, mit denen sich Irland, ASI und AOE gegen die Erwägungen wenden, die die Kommission im angefochtenen Beschluss ergänzend und alternativ angestellt hat.

E. Zu den Klagegründen, die sich gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation richten (vierter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und achter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

315 Im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation (Erwägungsgründe 325 bis 360 des angefochtenen Beschlusses) machte die Kommission geltend, selbst wenn die irische Finanzverwaltung zu Recht angenommen haben sollte, dass die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums

des Apple-Konzerns nicht den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen zuzuweisen gewesen wären, hätten die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden dennoch zu einem Ergebnis geführt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweiche, da diese Methoden das von ASI und AOE jährlich in Irland zu versteuernde Einkommen unterbewerteten.

316 Die Kommission führte insbesondere in den Erwägungsgründen 328 bis 330 des angefochtenen Beschlusses konkret aus, dass die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden einseitige Gewinnzuweisungsmethoden darstellten, die der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien vorgesehenen geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (transactional net margin method, im Folgenden: TNMM) ähnelten.

317 Nach Ansicht der Kommission weisen die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden Fehler auf, und zwar erstens wegen der Wahl der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als Schwerpunkt oder „untersuchtes Unternehmen“ bei den einseitigen Gewinnzuweisungsmethoden (Erwägungsgründe 328 bis 333 des angefochtenen Beschlusses), zweitens wegen der Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator (Erwägungsgründe 334 bis 345 des angefochtenen Beschlusses) und drittens wegen der Höhe der akzeptierten Vergütung (Erwägungsgründe 346 bis 359 des angefochtenen Beschlusses). Jeder dieser Fehler habe zu einer Verringerung der Steuerschuld dieser Unternehmen in Irland im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen geführt, deren zu versteuernder Gewinn von gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Marktpreisen bestimmt werde (360. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

318 Die Kommission beabsichtigt somit, mit allen Erwägungen, die sie im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation angestellt hat, nachzuweisen, dass ASI und AOE ein Vorteil gewährt worden sei, weil mit den in den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden keine fremdvergleichskonformen Gewinne ermittelt worden seien.

319 Dazu ist festzustellen, dass die Missachtung methodischer Vorgaben insbesondere im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien allein kein hinreichender Grund für die Annahme ist, dass der errechnete Gewinn keine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis darstelle, geschweige denn, dass der errechnete Gewinn unter dem Gewinn liege, der hätte erzielt werden müssen, wenn die Verrechnungspreismethode korrekt angewandt worden wäre. Die bloße Feststellung eines methodischen Fehlers genügt somit allein nicht für den Nachweis, dass die streitigen steuerlichen Maßnahmen den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschafft hätten. Die Kommission muss nämlich noch nachweisen, dass die festgestellten methodischen Fehler eine Senkung des zu versteuernden Gewinns und somit der Steuerlast dieser Begünstigten im Vergleich zu der Steuerlast bewirkt haben, die sie ohne die fraglichen steuerlichen Maßnahmen nach normalem nationalen Steuerrecht getragen hätten.

320 Im Licht der vorstehenden Überlegungen ist das Vorbringen zu prüfen, mit dem Irland, ASI und AOE die oben in den Rn. 315 bis 317 wiedergegebenen Erwägungen der Kommission beanstanden.

321 Irland, ASI und AOE wenden sich zunächst gegen die Erwägungen der Kommission zur Anwendung der TNMM sowie dagegen, dass die Kommission sich auf innerhalb der OECD entwickelte Instrumente gestützt habe. Sie leugnen sodann die von der Kommission speziell hervorgehobenen drei methodischen Fehler in Bezug auf die Wahl der irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE als „untersuchtes Unternehmen“ bei den Gewinnzuweisungsmethoden, die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator und die Höhe der in den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütung.

1. Zu der unter Berücksichtigung der TNMM vorgenommenen Beurteilung der mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden

322 Die Verfahrensbeteiligten streiten im Wesentlichen darüber, inwieweit sich die Kommission bei ihrer ergänzenden Argumentation auf den Fremdvergleichsgrundsatz in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auf die das zulässige OECD-Konzept verweist, berufen konnte. Sie sind sich insbesondere uneins darüber, ob die Kommission unter Rückgriff u. a. auf die in diesen Leitlinien vorgesehene TNMM überprüfen durfte, ob die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Gewinnzuweisungsmethode möglicherweise bei ASI und AOE zu niedrigeren steuerbaren Gewinnen als bei einem in einer vergleichbaren Situation befindlichen Unternehmen geführt hatte.

323 Was erstens die Anwendung des zulässigen OECD-Konzepts betrifft, so ist auf die Ausführungen oben in den Rn. 233 bis 245 zu verweisen. Obwohl also das zulässige OECD-Konzept nicht im irischen Steuerrecht verankert ist, überschneidet sich die Art der Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung im Wesentlichen mit der im Rahmen des zulässigen OECD-Konzepts vorgeschlagenen Analyse. Zum einen sind nämlich bei der Anwendung von Section 25 TCA 97, wie sie von Irland in der Klageschrift beschrieben und in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde, zunächst die von den Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu prüfen, was im Kern der auf der ersten Stufe des zulässigen OECD-Konzepts vorgeschlagenen Analyse entspricht. Zum anderen ist hinsichtlich der zweiten Stufe dieser Analyse zu beachten, dass das zulässige OECD-Konzept auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien verweist. In diesem Zusammenhang haben weder Irland noch ASI und AOE die Feststellung der Kommission u. a. im 265. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses bestritten, wonach die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden den in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien angesprochenen einseitigen Verrechnungspreismethoden, wie etwa der TNMM, ähnelten.

324 Zweitens haben Irland und Apple Inc. im Verwaltungsverfahren von ihren jeweiligen Steuerberatern verfasste *Ad-hoc*-Berichte vorgelegt, die für den Nachweis, dass die in Irland steuerbaren Gewinne von ASI und AOE, die dort auf der Grundlage der streitigen Steuervorbescheide tatsächlich erklärt worden waren, innerhalb einer fremdvergleichskonformen Bandbreite lagen, ausgerechnet auf die TNMM abstellten. Irland, ASI und AOE können der Kommission also nicht vorwerfen, sich im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation auf das zulässige OECD-Konzept und die TNMM gestützt zu haben, wo sie doch im Verwaltungsverfahren selbst darauf zurückgegriffen haben.

325 Nach alledem sind die Rügen zurückzuweisen, mit denen der Kommission vorgeworfen wird, dass sie auf die u. a. in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien vorgesehene TNMM zurückgegriffen habe, um zu überprüfen, ob die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Gewinnzuweisungsmethode zu einer Verringerung der Steuerlast von ASI und AOE geführt hatte.

326 Daher ist im Folgenden auf das Vorbringen einzugehen, mit dem Irland, ASI und AOE die Anwendung der TNMM durch die Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation beanstanden, um zu prüfen, ob der Kommission der Nachweis gelungen ist, dass die streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE einen Vorteil verschafft hatten.

327 In diesem Zusammenhang streiten die Verfahrensbeteiligten über die Feststellungen der Kommission, denen zufolge die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Gewinnzuweisungsmethode drei Fehler aufweist: erstens in Bezug auf die Wahl der Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen, zweitens in Bezug auf die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator und drittens in Bezug auf die Höhe der akzeptierten Vergütungen.

2. Zur Wahl der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als „untersuchtes Unternehmen“ bei der Anwendung der Gewinnzuweisungsmethoden

328 In den Erwägungsgründen 328 bis 333 des angefochtenen Beschlusses argumentierte die Kommission, selbst wenn die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns zu Recht den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zugewiesen worden sein sollten, seien Letztere ohne Mitarbeiter und physische Präsenz nicht in der Lage gewesen, komplexe Funktionen wahrzunehmen. Vielmehr hätten die irischen Zweigniederlassungen Funktionen im Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum ausgeübt, die beim Aufbau des Markenbewusstseins und der Markenbekanntheit in der EMEIA-Region von entscheidender Bedeutung gewesen seien. Daher seien die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen zu Unrecht als untersuchte Unternehmen ausgewählt worden.

329 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die TNMM eine einseitige Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise darstellt. Mit ihr wird aufgrund einer geeigneten Grundlage der Nettogewinn ermittelt, den ein Steuerpflichtiger, d. h. das „untersuchte Unternehmen“, aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall oder aus mehreren konzerninternen Geschäftsvorfällen, die miteinander verbunden sind oder aufeinanderfolgen, erzielt. Um diese geeignete Grundlage ausfindig zu machen, muss ein Indikator für die Höhe der Gewinne, wie etwa Kosten, Umsatz oder Kapital, festgelegt werden. Der für den Steuerpflichtigen aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall resultierende Nettogewinnindikator ist also bezogen auf den Nettogewinnindikator zu ermitteln, den derselbe Steuerpflichtige oder ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt. Die TNMM bedeutet die Bestimmung des Geschäftspartners, für den ein Indikator untersucht wird. Hierbei handelt es sich um das „untersuchte Unternehmen“.

330 Außerdem sollte nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, auf die die Kommission u. a. in den Erwägungsgründen 94 und 255 des angefochtenen Beschlusses als nützliche Orientierungshilfe verweist und auf die auch die von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte gestützt sind, die Wahl des untersuchten Unternehmens mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Dort heißt es ferner, im Allgemeinen sei das untersuchte Unternehmen das Unternehmen, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lasse und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden seien, was bedeute, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln werde.

331 Dazu ist erstens festzustellen, dass sich die Kommission im angefochtenen Beschluss, namentlich in dessen 333. Erwägungsgrund, auf die Behauptung beschränkt hat, der Fehler bei der Bestimmung des zu untersuchenden Unternehmens habe zu einer Minderung des steuerbaren Gewinns von ASI und AOE geführt.

332 Wie aber bereits oben in Rn. 319 ausgeführt, ist die Missachtung methodischer Vorgaben bei der Anwendung einer Gewinnzuweisungsmethode allein kein hinreichender Grund für die Annahme, dass der errechnete Gewinn keine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis darstelle, geschweige denn, dass der errechnete Gewinn unter dem Gewinn liege, der hätte erzielt werden müssen, wenn die Verrechnungspreismethode korrekt angewandt worden wäre.

333 Die bloße Feststellung der Kommission, dass bei der Wahl des untersuchten Unternehmens im Rahmen der mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Methoden zur Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE ein methodischer Fehler begangen worden sei, genügt somit – selbst wenn dieser Fehler erwiesen sein sollte – allein nicht für den Nachweis, dass die betreffenden Steuervorbescheide ASI und AOE einen Vorteil verschafft hatten. Die Kommission hätte nämlich noch nachweisen müssen, dass ein solcher Fehler eine Senkung des steuerbaren Gewinns dieser beiden Unternehmen bewirkt hatte, die sie ohne diese Steuervorbescheide nicht erhalten hätten. Die Kommission hat im vorliegenden Fall aber nichts vorgebracht, um darzutun, dass die Wahl der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als untersuchte Unternehmen zu einer Minderung des steuerbaren Gewinns dieser Unternehmen geführt hätte.

334 Zweitens muss im Rahmen der TNMM jedenfalls zunächst ein zu untersuchendes Unternehmen insbesondere nach Maßgabe der von ihm ausgeübten Funktionen ausgewählt werden, damit anschließend die Vergütung im Rahmen eines mit diesen Funktionen verbundenen Geschäftsvorfalls errechnet werden kann. Dass hierbei normalerweise ein Unternehmen ausgewählt wird, das die weniger komplexen Funktionen ausübt, sagt nichts über die Funktionen aus, die das ausgewählte Unternehmen tatsächlich wahrnimmt, und präjudiziert nicht die Bestimmung der Vergütung für diese Funktionen.

335 Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien schreiben nämlich nicht vor, welcher Geschäftspartner auszuwählen ist, sondern empfehlen die Wahl des Unternehmens, für das die verlässlichsten Vergleichswerte hinsichtlich der Geschäftsvorfälle zu finden sind. Es heißt dort weiter, dies bedeute, dass oft das verbundene Unternehmen ausgewählt werde, das unter den von dem Geschäftsvorfall betroffenen Unternehmen die geringste Komplexität aufweise und weder wertvolle immaterielle Vermögenswerte noch einzigartige Vermögenswerte besitze. Diese Leitlinien schreiben daher nicht vor, dass automatisch die am wenigsten komplexe Einheit auszuwählen ist, sondern empfehlen nur die Wahl der Einheit, für die es die verlässlichsten Vergleichswerte gibt.

336 Sofern also die Funktionen des untersuchten Unternehmens korrekt ermittelt wurden und die Vergütung für diese Funktionen korrekt errechnet wurde, spielt es keine Rolle, welches Unternehmen als untersuchtes Unternehmen ausgewählt wurde.

337 Drittens hat die Kommission ihre ergänzende Argumentation auf die Prämisse gestützt, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns zu Recht den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zugewiesen worden seien.

338 In diesem Zusammenhang ist, wie Irland, ASI und AOE zutreffend bemerken, das geistige Eigentum der wichtigste Vermögenswert für ein Unternehmen wie den Apple-Konzern, dessen Geschäftsmodell im Wesentlichen auf technologischen Innovationen beruht. Dieses geistige Eigentum kann daher im vorliegenden Fall als einzigartiger Vermögenswert im Sinne der OECD-Verrechnungspreisleitlinien angesehen werden.

339 Wie sich aber aus dem zulässigen OECD-Konzept ergibt, bedeutet im Fall eines Unternehmens wie des Apple-Konzerns der bloße Umstand, dass einem der Unternehmensteile das geistige Eigentum gehört, grundsätzlich die Wahrnehmung wesentlicher Personalfunktionen, die diesen immateriellen Vermögenswert betreffen, wie etwa die aktive Entscheidungsfindung hinsichtlich der Einführung des diesem geistigen Eigentum zugrunde liegenden Entwicklungsprogramms sowie der aktiven Steuerung dieses Programms. In der Zuweisung des geistigen Eigentums an einen Unternehmensteil kann somit ein Indiz dafür gesehen werden, dass dieser Unternehmensteil komplexe Funktionen wahrnimmt.

340 Folglich kann die Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation nicht behaupten, das geistige Eigentum des Apple-Konzerns sei zu Recht den Verwaltungssitzen von ASI und AOE zugewiesen worden, zugleich aber die Ansicht vertreten, die irischen Zweigniederlassungen dieser beiden Unternehmen hätten komplexeste Funktionen in Bezug auf dieses geistige Eigentum ausgeübt, ohne einen Beweis für die tatsächliche Ausübung solcher komplexen Funktionen durch diese Zweigniederlassungen vorzulegen.

341 Die Kommission ist im Gegenteil, wie oben in den Rn. 281 und 290 festgestellt, im vorliegenden Fall den Beweis schuldig geblieben, dass diese Zweigniederlassungen tatsächlich Funktionen ausgeübt und maßgebliche Entscheidungen getroffen hatten, die für das geistige Eigentum des Apple-Konzerns, insbesondere für dessen Konzeption, Schaffung und Entwicklung, relevant gewesen wären.

342 Viertens beruhen die streitigen Steuervorbescheide auf den Beschreibungen der Funktionen der irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen, die in den Anträgen des Apple-Konzerns an die irische Finanzverwaltung enthalten waren. Wie sich aus den Erwägungsgründen 54 bis 57 des angefochtenen

Beschlusses ergibt, bestehen diese Funktionen im Fall der ASI-Zweigniederlassung in der Beschaffung, im Verkauf und im Vertrieb von Produkten der Marke Apple an verbundene Unternehmen und Drittkunden in der EMEIA-Region und im Fall der AOE-Zweigniederlassung in der Fertigung und Montage einer Reihe spezialisierter Computerprodukte in Irland.

343 Diese Funktionen lassen sich *prima facie* als leicht feststellbar und nicht besonders komplex bezeichnen. Jedenfalls stellen sie keine einzigartigen und besonderen Funktionen dar, für die Vergleichswerte nur schwer zu finden wären. Es handelt sich vielmehr um in den Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen übliche und relativ standardmäßige Funktionen.

344 Zwar waren die Informationen, die der Apple-Konzern der irischen Finanzverwaltung vor Erlass der streitigen Steuervorbescheide übermittelt hatte, ziemlich knapp, was die Funktionen, die Vermögenswerte und die Risiken der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE betraf. Die streitigen Steuervorbescheide wurden nämlich erlassen, nachdem die Steuerberater des Apple-Konzerns der irischen Finanzverwaltung einige kurze Schreiben zugesandt hatten, in denen sie die Aktivitäten der Zweigniederlassungen von ASI und AOE in wenigen Worten beschrieben und eine Methode zur Berechnung der in Irland steuerbaren Gewinne dieser beiden Unternehmen vorschlugen. Der Inhalt dieses Schriftwechsels ist recht vage und lässt erkennen, dass die Diskussionen zwischen der irischen Finanzverwaltung und den Steuerberatern des Apple-Konzerns bei zwei Treffen für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns dieser Unternehmen entscheidend waren, ohne dass eine objektive und detaillierte Analyse der Funktionen der Zweigniederlassungen und der Bewertung dieser Funktionen schriftlich festgehalten worden wäre.

345 So erhielt die irische Finanzverwaltung vor Erlass der streitigen Steuervorbescheide – im Unterschied zu den von Irland und Apple Inc. im Rahmen des Verwaltungsverfahrens nachträglich vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten – weder einen Gewinnzuweisungsbericht noch weitere zusätzliche Informationen.

346 Im Übrigen wurden die vor Erlass des Steuervorbescheids von 1991 übermittelten Informationen über die Tätigkeiten der irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen, wie in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde, vor Erlass des Steuervorbescheids von 2007 nicht wesentlich ergänzt und anschließend auch nicht aktualisiert.

347 In dem Umstand, dass der irischen Finanzverwaltung keine Belege zu den von den irischen Zweigniederlassungen tatsächlich ausgeübten Funktionen und zu deren Bewertung zwecks Ermittlung des diesen Zweigniederlassungen zuzuweisenden Gewinns vorgelegt wurden, kann ein methodischer Fehler bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 gesehen werden, denn dabei ist zunächst eine Analyse der von den Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken vorzunehmen.

348 Die Kommission kann sich jedoch, so bedauerlich dieser methodische Fehler auch sein mag, im Rahmen ihrer Kontrolle staatlicher Beihilfen gemäß Art. 107 AEUV nicht auf die Rüge beschränken, bei der Anwendung der Gewinnzuweisungsmethode sei zu Unrecht auf die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen abgestellt worden, ohne nachzuweisen, dass die von diesen Zweigniederlassungen tatsächlich wahrgenommenen Funktionen besonders komplex, einzigartig oder schwer feststellbar waren, weshalb überhaupt keine oder keine verlässlichen Vergleichswerte für die Anwendung einer solchen einseitigen Gewinnzuweisungsmethode hätten ermittelt werden können, so dass die daraus resultierende Gewinnzuweisung zwangsläufig fehlerhaft gewesen wäre.

349 Im Übrigen muss die Kommission, selbst wenn ein solcher Fehler in der Gewinnzuweisungsmethode erwiesen sein sollte, jedenfalls dartun, wie oben in den Rn. 319 und 332 erwähnt, dass die fragliche Gewinnzuweisung eine Senkung der Steuerlast der betreffenden Unternehmen im Vergleich zu der Steuerlast bewirkt hat, die sie ohne die streitigen Steuervorbescheide getragen hätten, so dass tatsächlich ein Vorteil gewährt wurde.

350 Die Kommission hat im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation aber keinen Beweis dafür vorgelegt, dass ein solcher in der unterlassenen Information der irischen Finanzverwaltung bestehender methodischer Fehler aufgrund der Anwendung der streitigen Steuervorbescheide zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage von ASI und AOE geführt hatte.

351 Nach alledem greifen die Rügen durch, mit denen Irland, ASI und AOE den Feststellungen der Kommission entgegentreten, wonach zu Unrecht auf die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen bei Anwendung der den streitigen Steuervorbescheiden zugrunde liegenden Gewinnzuweisungsmethoden abgestellt worden sei.

3. Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator

352 Vorab ist daran zu erinnern, dass im Rahmen der streitigen Steuervorbescheide (siehe oben, Rn. 12 bis 21) die zu versteuernden Gewinne der irischen Zweigniederlassungen als Aufschlag auf die Betriebskosten berechnet wurden.

353 In den Erwägungsgründen 334 bis 345 des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission aus, selbst wenn zu Recht auf die irischen Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen für die einseitige Gewinnzuweisungsmethode abgestellt worden sein sollte, sei es doch falsch gewesen, die Betriebskosten dieser Zweigniederlassungen als Gewinnindikator heranzuziehen. Der im Rahmen einer einseitigen Gewinnzuweisungsmethode gewählte Gewinnindikator müsse die vom untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen widerspiegeln, was vorliegend nicht der Fall sei. Die von ASI getätigten Verkäufe hätten die Tätigkeiten und Risiken der irischen ASI-Zweigniederlassung und somit deren Beitrag zum Umsatz von ASI besser widergespiegelt als die Betriebskosten dieser Zweigniederlassung.

354 Die Kommission kam somit zu dem Schluss (345. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), da im Rahmen der mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethode die Betriebskosten als Gewinnindikator verwendet worden seien, stellten die in Irland steuerbaren Gewinne von ASI und AOE keine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz dar. Die irische Finanzverwaltung habe ASI und AOE daher einen selektiven Vorteil im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen verschafft, deren steuerbarer Gewinn sich aus marktbasierten, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelten Preisen ergebe.

a) Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator bei der irischen Zweigniederlassung von ASI

355 Speziell in Bezug auf die irische Zweigniederlassung von ASI (336. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) hielt die Kommission es für ungeeignet, auf die Betriebskosten abzustellen, die „im Allgemeinen“ für die Bewertung der Gewinne von Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko in Betracht kämen. Die irische Zweigniederlassung von ASI sei kein solches Vertriebsunternehmen, da sie mit dem Umsatz, mit Garantien und mit Drittanbietern verbundene Risiken übernommen habe.

356 Zunächst ist festzustellen, dass die Kommission nicht genau angegeben hat, auf welche Quelle sie diese These stützte. Zudem lässt der Gebrauch des Ausdrucks „im Allgemeinen“ erkennen, dass sie eine Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator in gewissen Situationen nicht ausschließt.

357 Abgesehen davon, dass die von der Kommission vertretene These ungenau ist, steht sie auch, wie Irland, ASI und AOE zutreffend bemerken, nicht im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auf die sich die Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation gestützt hat. Aus Ziff. 2.87 dieser Leitlinien ergibt sich nämlich, dass der Gewinnindikator schwerpunktmäßig auf dem Wert der Funktionen des untersuchten Unternehmens

unter Berücksichtigung seiner Vermögenswerte und seiner Risiken beruhen soll. Nach diesen Leitlinien ist für die Wahl des Gewinnindikators daher nicht eine bestimmte Art der Funktionen maßgeblich, sofern der Indikator den Wert der betreffenden Funktionen wiedergibt.

358 Jedenfalls ist zu prüfen, ob der Kommission der Nachweis gelungen ist, dass die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator im vorliegenden Fall ungeeignet war, und ob sie, soweit die von den Zweigniederlassungen zu tragenden Risiken zu berücksichtigen sind, zu Recht angenommen hat, die irische Zweigniederlassung von ASI habe Risiken im Zusammenhang mit dem Umsatz, mit Garantien und mit Drittanbietern übernommen.

1) Zum geeigneten Gewinnindikator

359 In den Erwägungsgründen 340 und 341 des angefochtenen Beschlusses erklärte die Kommission, dass die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator ungeeignet sei, da sie die von der irischen ASI-Zweigniederlassung übernommenen Risiken und ausgeübten Tätigkeiten nicht angemessen widerspiegele, und dass der Umsatz ein geeigneterer Indikator gewesen wäre. Aus den gleichen Gründen sei die Berry-Ratio, die in den von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten verwendet worden sei, nicht angemessen, um eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die von dieser Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen zu ermitteln.

360 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission ihre Feststellungen im Wesentlichen auf die These stützt, es sei davon auszugehen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI die Risiken übernommen und die Funktionen ausgeübt habe, die mit den Tätigkeiten von ASI verbunden gewesen seien, weil diese hierzu mangels Mitarbeitern und physischer Präsenz nicht in der Lage gewesen sei.

361 Insoweit ist auf die Ausführungen im Rahmen der Prüfung der Hauptargumentation oben in Rn. 259 zu verweisen, wonach die im „Ausschlussverfahren“ vorgenommene Zuweisung von Funktionen und somit von Gewinnen an eine Zweigniederlassung weder mit dem irischen Recht noch mit dem zulässigen OECD-Konzept im Einklang steht, da mit einer solchen Analyse nicht nachgewiesen werden kann, dass diese Funktionen von den irischen Zweigniederlassungen tatsächlich wahrgenommen wurden.

362 Für den Nachweis, dass die Betriebskosten der irischen ASI-Zweigniederlassung zu Unrecht als Gewinnindikator herangezogen worden waren, konnte die Kommission folglich keine Funktionen und Risiken von ASI der ASI-Zweigniederlassung zuordnen, ohne darzutun, dass Letztere tatsächlich diese Funktionen ausgeübt und diese Risiken übernommen hatte.

363 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass sich die Kommission im 342. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst auf Ziff. 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bezieht. Wie oben in Rn. 357 erwähnt, können nach diesen Leitlinien aber sowohl die Umsätze als auch die Betriebskosten einen geeigneten Gewinnindikator darstellen.

364 In Ziff. 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien heißt es konkret, die Wahl des Gewinnindikators solle für den Nachweis des Wertes der Funktionen relevant sein, die das untersuchte Unternehmen unter Berücksichtigung seiner Vermögenswerte und seiner Risiken im geprüften Geschäftsvorfall wahrnehme.

365 Mit ihrer Argumentation in den Erwägungsgründen 337 und 338 des angefochtenen Beschlusses, dass die Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator nicht die Risiken widerspiegele, die mit dem Umsatz, mit Garantien und mit von Drittanbietern bearbeiteten Produkten verbunden seien, und dass der Umsatz ein geeigneterer Gewinnindikator sei, beantwortet die Kommission aber nicht die Frage, ob die Betriebskosten den Wert angemessen widerspiegeln, den die irische Zweigniederlassung von ASI aufgrund der von ihr ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen

Risiken erzeugt hat. Denn die Kommission begnügt sich mit der Behauptung, der Umsatz von ASI wäre ein geeigneter Gewinnindikator gewesen, ohne darzutun, weshalb die Betriebskosten der Zweigniederlassung im vorliegenden Fall nicht geeignet waren, den Wert widerzuspiegeln, den diese Zweigniederlassung mit den Funktionen, Risiken und Vermögenswerten, für die es unternehmensintern tatsächlich verantwortlich gewesen war, zu den Tätigkeiten des Unternehmens beigesteuert hatte.

366 Drittens ist zur Berry-Ratio zu bemerken, dass diese in den von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten als Gewinnindikator benutzt wurde, um nachträglich darzutun, dass sich die Gewinne, die ASI und AOE aufgrund der streitigen Steuervorbescheide zugewiesen wurden, innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten bewegten.

367 Im 340. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wandte sich die Kommission gegen die Verwendung dieser Ratio als Finanzkennzahl zur Schätzung einer fremdvergleichskonformen Vergütung im vorliegenden Fall. Sie meinte, die Szenarien, in denen die Berry-Ratio nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien verwendet werden könne, entsprächen nicht der Situation der irischen Zweigniederlassung von ASI.

368 Dazu heißt es in Ziff. 2.101 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien – auf die die Kommission im 342. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verweist –, die Berry-Ratio sei für die Prüfung der Vergütung eines konzerninternen Geschäftsvorfalls geeignet, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt seien: Erstens müsse der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen in einem angemessenen Verhältnis zu den Betriebskosten stehen; zweitens dürfe der Wert der im konzerninternen Geschäftsvorfall ausgeübten Funktionen durch den Wert der vertriebenen Produkte nicht wesentlich beeinflusst werden, d. h., nicht in einem angemessenen Verhältnis zum Umsatz stehen; drittens dürfe der Steuerpflichtige im konzerninternen Geschäftsvorfall keine andere signifikante Funktion ausüben (z. B. eine Produktionsfunktion), die anhand einer anderen Methode oder eines anderen Finanzindikators vergütet werden solle.

369 Zunächst ist festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht behauptet hat, der Wert der in den streitigen Steuervorbescheiden berücksichtigten Betriebskosten stehe in keinem angemessenen Verhältnis zum Wert der von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen, wie sie in den Erwägungsgründen 54 und 55 des angefochtenen Beschlusses beschrieben sind. Die Kommission hat nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass nicht alle Kosten berücksichtigt worden wären, die als Betriebskosten hätten qualifiziert werden müssen, und dass diese Nichtberücksichtigung zu einem selektiven Vorteil für ASI und AOE geführt hätte. Sie hat sich auch nicht bemüht, darzutun, dass der Wert, der den berücksichtigten Kosten zugewiesen worden war, zu niedrig gewesen wäre und dass sich daraus ein selektiver Vorteil ergeben hätte. Vielmehr hat sie nur beanstandet, dass die Betriebskosten als solche überhaupt als Gewinnindikator herangezogen worden waren.

370 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass keine Verbindung zwischen den Betriebskosten der irischen Zweigniederlassung von ASI und dem Umsatz dieses Unternehmens besteht. Diese Dekorrelation hat die Kommission im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst anerkannt.

371 Schließlich ist auf die Ausführungen oben in den Rn. 342 und 343 zu verweisen, wonach die von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen leicht feststellbar und nicht komplex waren. Diese Zweigniederlassung hatte nämlich im Wesentlichen Vertriebsaufgaben übernommen. Sie war weder für Herstellungsaufgaben noch für andere komplexe Funktionen etwa im Zusammenhang mit der technologischen Entwicklung oder mit dem geistigen Eigentum verantwortlich.

372 Entgegen dem Vorbringen der Kommission sind daher im Fall der irischen Zweigniederlassung von ASI die Voraussetzungen für die Anwendung der Berry-Ratio gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien erfüllt.

373 Nach alledem ist der Kommission nicht der Nachweis gelungen, dass die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator im Fall der irischen Zweigniederlassung von ASI ungeeignet war.

374 Auch wenn die Betriebskosten nach dem Vorbringen der Kommission im 336. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nur bei Vertriebsunternehmen „mit geringem Risiko“ als Gewinnindikator in Betracht kommen sollten, ist jedenfalls zu prüfen, ob die irische Finanzverwaltung davon ausgehen durfte, dass die irische ASI-Zweigniederlassung nicht die Risiken zu tragen hatte, die ihr der Kommission zufolge hätten zugerechnet werden müssen.

2) Zum Umsatzrisiko

375 Im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses erklärte die Kommission, ASI habe das Umsatzrisiko zu tragen, und da der Verwaltungssitz von ASI über keine Mitarbeiter für das Risikomanagement verfüge, „[sei] davon auszugehen“, dass die irische Zweigniederlassung das betreffende Risiko übernommen habe. Die Wahl der Betriebskosten spiegele dieses Risiko nicht wider, was dadurch belegt werde, dass die Betriebskosten im maßgeblichen Zeitraum relativ stabil geblieben seien, während der Umsatz exponentiell angestiegen sei.

376 Zunächst beruht die These der Kommission schon nach dem Wortlaut des angefochtenen Beschlusses auf einer Mutmaßung.

377 Sodann konnte die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht erläutern, worin genau das Umsatzrisiko bestand.

378 Auf eine Frage hierzu in der mündlichen Verhandlung erklärte die Kommission, es handle sich eher um ein Bestandsrisiko, d. h. das Risiko, dass die im Inventar von ASI aufgeführten Produkte, die von der irischen Zweigniederlassung vertrieben würden, unverkäuflich blieben.

379 Zur Untermauerung ihrer These, wonach die irische ASI-Zweigniederlassung das Risiko eines eventuellen Rückgangs des Umsatzes von ASI übernommen hatte, hat die Kommission dieses Risiko allein im Wege eines Ausschlussverfahrens zugewiesen, das jedoch, wie oben in den Rn. 361 und 362 dargelegt, keine tragfähige Basis für eine solche Zuweisung darstellt.

380 Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung außerdem auf die Abbildung 9 im 122. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verwiesen, die eine in der Kostenteilungsvereinbarung enthaltene Tabelle zur Risikoverteilung zwischen Apple Inc. einerseits sowie ASI und AOE andererseits wiedergibt. Wie oben in den Rn. 263 bis 268 und 271 festgestellt, enthält diese Tabelle eine Liste der Risiken, zu deren Übernahme sich ASI u. a. veranlasst sehen konnte; sie beweist jedoch nicht, dass diese Risiken tatsächlich von ASI übernommen worden waren. Hinzu kommt, dass diese Tabelle ASI, nicht aber deren irische Zweigniederlassung betrifft.

381 Hingegen haben Apple Inc., ASI und AOE im Verwaltungsverfahren und vor Gericht Beweise dafür vorgelegt, dass Rahmenverträge mit Herstellern von Originalgeräten der Marke Apple in den Vereinigten Staaten zentral für den gesamten Apple-Konzern von Apple Inc. und ASI geschlossen worden waren.

382 Apple Inc., ASI und AOE haben ferner Beweise für andere Rahmenverträge vorgelegt, die ebenfalls zentral für den gesamten Apple-Konzern mit den Hauptabnehmern von Apple-Produkten, d. h. mit Telekommunikationsunternehmen, insbesondere in der EMEIA-Region geschlossen worden waren.

383 Im Übrigen haben Apple Inc., ASI und AOE Beweise zur zentral für den gesamten Apple-Konzern festgelegten internationalen Preispolitik für Apple-Produkte unterbreitet.

384 Die vorgelegten Beweise zeigen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI an den Verhandlungen über die Rahmenverträge und an deren Unterzeichnung nicht beteiligt war, und zwar weder bei den Verträgen mit Lieferanten der von ihr vertriebenen Produkte, d. h. mit Originalgeräteherstellern, noch bei den Verträgen mit Kunden wie Telekommunikationsunternehmen, denen sie Apple-Produkte liefert. Die Zweigniederlassung ist in diesen Verträgen nicht einmal erwähnt.

385 Zudem geht aus den vorgelegten Beweisen hervor, dass die irische Zweigniederlassung von ASI keine Entscheidungsbefugnis in Bezug auf das Angebot (d. h. die Bestimmung der herzustellenden Produkte), die Nachfrage (d. h. die Auswahl der Kunden, denen die Produkte verkauft werden sollten) oder die Preise hatte, zu denen diese Apple-Produkte insbesondere in der EMEIA-Region verkauft wurden, da diese Faktoren anhand der Rahmenverträge festgelegt wurden.

386 Daher können der irischen ASI-Zweigniederlassung, wie ASI und AOE zutreffend bemerken, nicht die mit unverkäuflichen Produkten oder mit einem Nachfragerückgang verbundenen Risiken zugewiesen werden, da die Bestimmung sowohl des Angebots als auch der Nachfrage zentral außerhalb dieser Zweigniederlassung erfolgt.

387 Die vorgelegten Beweise bestätigen die Rolle der irischen Zweigniederlassung von ASI, wie sie sich aus den von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten ergibt, wonach diese Zweigniederlassung als Vertriebsgesellschaft dafür verantwortlich war, den Warenfluss zwischen Herstellern und Kunden sicherzustellen und Informationen über Angebots- und Nachfrageprognosen in der EMEIA-Region sowie über die Lagerbestände auf Konzernebene zu sammeln und zu übermitteln. Die irische Zweigniederlassung von ASI kann nicht deshalb, weil sie die Funktionen des „Monitoring“ für die EMEIA-Region wahrgenommen hat, so behandelt werden, als habe sie das mit einem etwaigen Rückgang des Umsatzes von ASI in dieser Region verbundene wirtschaftliche Risiko übernommen.

388 Was schließlich die Behauptung im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses betrifft, wonach der Umsatz von ASI im maßgeblichen Zeitraum exponentiell angestiegen sei, während die Betriebskosten der irischen ASI-Zweigniederlassung relativ stabil geblieben seien, so ist festzustellen, dass dieser Umstand eher ein Indiz für den begrenzten Einfluss der Aktivitäten dieser Zweigniederlassung auf die gesamte Geschäftstätigkeit von ASI ist.

389 Zudem kann dieser Umstand für sich allein nicht die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator in Frage stellen. Die Kommission hat bei ihrer Argumentation nämlich nicht erklärt, wieso eine Steigerung des Umsatzes von ASI zwangsläufig die der irischen ASI-Zweigniederlassung zuzuweisenden Gewinne hätte steigern müssen.

390 Der Kommission ist folglich nicht der Nachweis gelungen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI das Umsatzrisiko zu tragen hatte.

3) Zu dem mit Produktgarantien verbundenen Risiko

391 Im 338. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission aus, da ASI Garantien auf sämtliche in der EMEIA-Region verkaufte Waren biete und diese Garantien die wichtigste Verbindlichkeit von ASI darstellten, hätten die damit verbundenen Risiken wegen fehlender Mitarbeiter nicht von ASI getragen werden können, sondern seien zwangsläufig von der irischen ASI-Zweigniederlassung übernommen worden.

392 Die Kommission machte im 338. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses speziell geltend, diese Risiken seien die wichtigste Verbindlichkeit von ASI, die auf Apple Distribution International (ADI), eine Apple-Konzerngesellschaft, übertragen worden sei. Die Kommission verwies hierzu auf den 135. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, in dem es heißt, ADI führe den Vertrieb in der

EMEIA-Region für ASI durch und habe zu diesem Zweck aufgrund eines Protokolls vom 23. April 2012 die Verpflichtungen von ASI übernommen, deren größter Posten die Rückstellungen für Gewährleistungen für Produkte seien.

393 Erstens sind diese von der Kommission hervorgehobenen tatsächlichen Umstände ein Beleg dafür, dass die Garantien für die Produkte der Marke Apple in der EMEIA-Region von ASI übernommen worden waren und dass die Rückstellungen für diese Garantien bis 2012 zu den Verpflichtungen dieses Unternehmens gehörten. Aufgrund dieser Angaben allein kann jedoch kein Zusammenhang zwischen den Risiken, die mit diesen von ASI gebotenen Garantien verbunden waren und sich in den Rückstellungen auf der Passivseite der ASI-Bilanz konkretisierten, und der irischen Zweigniederlassung von ASI hergestellt werden. Überdies gilt die These der Kommission nicht für die Jahre nach 2012, als diese Risiken auf ADI übergingen. Die Kommission hat ihre Argumentation aber nicht auf die Zeit vor 2012 beschränkt.

394 Zweitens kann das mit Produktgarantien verbundene Risiko der irischen ASI-Zweigniederlassung nicht zugewiesen werden, wenn diese für entsprechende Gewährleistungsansprüche nicht wirtschaftlich haftet. Die Kommission hat jedoch keinen Beweis für eine solche Haftung der irischen Zweigniederlassung von ASI vorgelegt.

395 Drittens hat die irische Zweigniederlassung von ASI zwar, wie oben in den Rn. 276 bis 278 erwähnt, unstreitig den AppleCare-Kundendienst übernommen; bei den von dieser Zweigniederlassung im Rahmen dieses Kundendiensts ausgeübten Funktionen handelte es sich jedoch im Vergleich zu den eigentlichen Garantien um Hilfstätigkeiten.

396 Irland, ASI und AOE berufen sich nämlich, um das Vorbringen der Kommission zu widerlegen, u. a. auf die von ihnen unterbreiteten *Ad-hoc*-Berichte, auf die sich die Kommission selbst gestützt hat und in denen die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen bezüglich der Garantien für Apple-Produkte beschrieben sind. Diesen Berichten zufolge hatte die irische Zweigniederlassung von ASI im Rahmen des AppleCare-Kundendiensts im Wesentlichen die folgenden Aufgaben:

– Erhebung von Daten über mangelhafte Produkte;

– Verwaltung des Netzes der autorisierten Dritt-Reparaturbetriebe;

– Verteilung von Ersatzteilen innerhalb dieses Netzes;

– Verwaltung des Callcenters.

397 Da es sich hierbei um Hilfsfunktionen handelte, kann in Ermangelung anderer Beweise nicht festgestellt werden, dass die irische Zweigniederlassung von ASI die mit den Produktgarantien verbundenen wirtschaftlichen Konsequenzen getragen hätte, wie ASI und AOE in der mündlichen Verhandlung bestätigt haben.

398 Auch die erhebliche Zahl von AppleCare-Kundendienstmitarbeitern ist für sich allein nicht entscheidend, da zu AppleCare u. a. das Callcenter für Kundendienstleistungen gehört, dessen Aufgaben fraglos viel Personal erfordern.

399 Im Übrigen hat die Kommission keine weiteren Beweise dafür vorgelegt, dass das Personal der irischen ASI-Zweigniederlassung aktiv am Erlass von Entscheidungen beteiligt war, die maßgeblichen Einfluss auf die Risiken im Zusammenhang mit der Garantie für von ASI verkaufte Apple-Produkte hatten, und dass wegen dieser Garantie letztlich die ASI-Zweigniederlassung wirtschaftlich für diese Risiken haftete.

400 Daher kann aus dem Umstand, dass die irische Zweigniederlassung von ASI den AppleCare-Kundendienst durchgeführt hat, nicht geschlossen werden, dass diese Zweigniederlassung die Risiken im Zusammenhang mit den Garantien für Produkte der Marke Apple übernommen hätte.

4) Zu den mit der Tätigkeit von Drittanbietern verbundenen Risiken

401 Im 339. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses machte die Kommission geltend, da ASI ihre Vertriebsfunktion systematisch an Drittanbieter als Subunternehmer außerhalb Irlands ausgelagert habe, wäre unter Berücksichtigung des von der irischen Zweigniederlassung im Zusammenhang mit nicht in Irland abgefertigten Produkten der Gesamtumsatz ein geeigneterer Gewinnindikator gewesen.

402 Zunächst ergibt sich aus dem 339. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nicht eindeutig, worin das Risiko bestand, das durch den oben in Rn. 401 erwähnten Umstand verursacht worden sein soll, und wie dieses Risiko angeblich von der irischen ASI-Zweigniederlassung getragen wurde. Eine solche Erwägung, die unterschiedliche Auslegungen zulässt, kann aber nicht als tragfähige Basis für die ergänzende Argumentation der Kommission dienen.

403 Jedenfalls hat die Kommission auf eine entsprechende Frage in der mündlichen Verhandlung erklärt, das Risiko im Zusammenhang damit, dass ASI ihre Vertriebsfunktionen an Drittanbieter ausgelagert, gleichzeitig aber das Eigentum an den betreffenden Produkten behalten habe, sei die gleiche Art von Risiko, wie es im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angesprochen werde, nämlich das mit einem etwaigen Nachfragerückgang und mit der Möglichkeit unverkäuflicher Waren verbundene Risiko.

404 Auch wenn also die Annahme möglich sein sollte, dass das von der Kommission im 339. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses behandelte Risiko von gleicher Art ist wie das im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses benannte Umsatzrisiko, gelten die Ausführungen oben in den Rn. 376 bis 390 auch für diese Art von Risiko, hinsichtlich dessen nicht nachgewiesen ist, dass es von der irischen ASI-Zweigniederlassung übernommen worden war.

405 Selbst wenn im Übrigen ein derartiges Risiko bestehen sollte, kann der bloße Umstand, dass bestimmte Vertriebstätigkeiten auf Drittanbieter außerhalb Irlands ausgelagert wurden, nicht ohne weitere Angaben die Auffassung stützen, ein solches Risiko müsse der irischen ASI-Zweigniederlassung zugewiesen werden.

406 Die Tatsache, dass im Anschluss an in den Vereinigten Staaten ausgehandelte und organisierte Geschäfte mit Lieferanten und Kunden der Vertrieb der betreffenden Produkte von Drittanbietern außerhalb Irlands durchgeführt wird, dürfte vielmehr gerade dafür sprechen, dass die damit möglicherweise verbundenen Risiken nicht von der irischen ASI-Zweigniederlassung zu tragen sind.

407 Nach alledem ist der Kommission nicht der Nachweis gelungen, dass die in den Erwägungsgründen 336, 337 und 339 des angefochtenen Beschlusses benannten Risiken von der irischen ASI-Zweigniederlassung tatsächlich übernommen worden waren.

b) Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator bei der irischen Zweigniederlassung von AOE

408 In den Erwägungsgründen 343 und 344 des angefochtenen Beschlusses stellte die Kommission in Bezug auf AOE fest, in Ermangelung einer physischen Präsenz und wegen fehlender Mitarbeiter, die außerhalb der irischen AOE-Zweigniederlassung die Risiken steuern könnten, sei anzunehmen, dass diese Zweigniederlassung das Gesamtrisiko, insbesondere das volle Bestandsrisiko, trage. Daher wären die Gesamtkosten ein geeigneterer Gewinnindikator als die Betriebskosten gewesen.

409 Die Kommission stützt ihre Argumentation auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Diese Leitlinien sprechen sich jedoch, wie oben in Rn. 357 erwähnt, nicht für die Verwendung eines bestimmten Gewinnindikators wie etwa der Gesamtkosten aus und stehen der Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator nicht entgegen.

410 Außerdem heißt es in Ziff. 2.93 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auf die die Kommission im 343. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verweist: „Bei der Anwendung einer [TNMM] wird häufig die Gesamtheit der Kosten zugrunde gelegt“. Es ist somit grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass die Betriebskosten einen geeigneten Gewinnindikator darstellen können.

411 Im Übrigen kann das Vorbringen der Kommission, für ein produzierendes Unternehmen wie AOE seien die Gesamtkosten ein geeigneterer Gewinnindikator, im vorliegenden Fall nicht durchgreifen. Wie oben in Rn. 12 erwähnt, ist nämlich AOE und nicht deren irische Zweigniederlassung Eigentümerin der verwendeten Materialien, der unfertigen Erzeugnisse und der Fertigerzeugnisse. Da die Kosten für alle diese Faktoren zu den Gesamtkosten gehören, dürfte die Verwendung Letzterer als Gewinnindikator entgegen dem Vorbringen der Kommission nicht die angemessenste Methode sein, um den Wert der von der irischen AOE-Zweigniederlassung tatsächlich ausgeübten Funktionen angesichts u. a. ihrer Vermögenswerte widerzuspiegeln.

412 Daher ist es der Kommission nicht gelungen, nachzuweisen, dass der von ihr befürwortete auf den Gesamtkosten beruhende Gewinnindikator im vorliegenden Fall geeigneter wäre, um fremdvergleichskonforme Gewinne für die irische Zweigniederlassung von AOE zu ermitteln.

c) Ergebnis zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator

413 Nach alledem ist der Kommission im angefochtenen Beschluss nicht der Nachweis gelungen, dass die Wahl der Betriebskosten der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als Gewinnindikator bei der Anwendung einer einseitigen Gewinnzuweisungsmethode ungeeignet war.

414 Weiter hat die Kommission jedenfalls auch keine Beweise dafür vorgelegt, dass eine derartige Wahl als solche zwangsläufig zu der Feststellung führen musste, dass die streitigen Steuervorbescheide die Steuerlast von ASI und AOE in Irland verringert hatten.

415 Insoweit ist festzustellen, dass weder dem Schriftwechsel vor Erlass der streitigen Steuervorbescheide noch der Antwort von Irland, ASI und AOE auf entsprechende Fragen im Rahmen des vorliegenden Verfahrens mit hinreichender Klarheit entnommen werden kann, welches der Grund für die in diesen Bescheiden enthaltenen Widersprüche im Hinblick auf die Betriebskosten war, die im Steuervorbescheid von 1991 als Grundlage für die Berechnung des steuerbaren Gewinns der Zweigniederlassungen dienten, die aber im Steuervorbescheid von 2007 nicht mehr der Berechnung des steuerbaren Gewinns der Zweigniederlassungen zugrunde gelegt wurden.

416 Trotz der bestehenden Widersprüche, die auf methodische Mängel bei der Berechnung der steuerbaren Gewinne im Rahmen der streitigen Steuervorbescheide hindeuten, ist jedoch auf die Ausführungen oben in Rn. 348 zu verweisen, denen zufolge die Kommission sich nicht darauf beschränken kann, einen methodischen Fehler zu rügen, sondern nachweisen muss, dass tatsächlich ein Vorteil insoweit gewährt wurde, als ein solcher Fehler tatsächlich eine Senkung der Steuerlast der betreffenden Unternehmen im Vergleich zu der Steuerlast bewirkt hat, die sie bei Anwendung der normalen steuerrechtlichen Regelungen getragen hätten. Die Kommission hat im angefochtenen Beschluss aber nicht argumentiert, durch den Ausschluss bestimmter Kategorien von Betriebskosten, die der Berechnung des den ASI- und AOE-Zweigniederlassungen zugewiesenen Gewinns zugrunde gelegt worden waren, sei ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft worden.

417 Daher ist den Rügen stattzugeben, mit denen sich Irland sowie ASI und AOE gegen die von der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation getroffenen Feststellungen zur methodisch fehlerhaften Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator bei den irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE wenden.

4. Zur Höhe der in den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütungen

418 Die Kommission beanstandete in den Erwägungsgründen 346 bis 359 des angefochtenen Beschlusses die Höhe der mit den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierte Vergütung der irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen, wobei sie darauf hinwies, dass der Apple-Konzern der irischen Finanzverwaltung weder einen Gewinnzuweisungsbericht noch eine andere Erklärung übermittelt habe, um seine Vorschläge zu untermauern, die zu den streitigen Steuervorbescheiden geführt hätten.

419 In Bezug auf ASI stellte die Kommission im 346. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, im Steuervorbescheid von 1991 sei als steuerbarer Gewinn ein Aufschlag in Höhe von 12,5 % auf die Betriebskosten der irischen ASI-Zweigniederlassung akzeptiert worden, während im Steuervorbescheid von 2007 ein Aufschlag von [*vertraulich*] % akzeptiert worden sei.

420 In Bezug auf AOE stellte die Kommission im 347. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, der von der irischen Finanzverwaltung gebilligte steuerbare Gewinn entspreche [*vertraulich*] % der Betriebskosten, wobei dieser Prozentsatz auf [*vertraulich*] gesunken wäre, wenn der steuerbare Gewinn [*vertraulich*] überstiegen hätte. Im Steuervorbescheid von 2007 habe der steuerbare Gewinn [*vertraulich*] % der Betriebskosten der Zweigniederlassung entsprochen, zuzüglich einer Umsatzrendite von [*vertraulich*] wegen des von AOE entwickelten geistigen Eigentums. Der steuerbare Gewinn von AOE scheine durch Verhandlungen erzielt worden und von beschäftigungspolitischen Erwägungen abhängig gewesen zu sein, was sich daraus ergebe, dass es im Rahmen der Diskussionen vor Erlass des Steuervorbescheids von 1991 für notwendig erachtet worden sei, „die Ausweitung des Geschäftsbetriebs der irischen Zweigniederlassung nicht zu untersagen“.

421 Aus den Erwägungsgründen 348 und 349 des angefochtenen Beschlusses geht hervor, dass die Erklärungen, die Irland und Apple Inc. im Verwaltungsverfahren zur Berechnung des steuerbaren Gewinns von ASI und AOE abgegeben hatten, die Kommission nicht überzeugten. Diese war der Ansicht, die von der irischen Finanzverwaltung für die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen akzeptierten Vergütungen beruhten auf sehr niedrigen Gewinnspannen, während es keine wirtschaftliche Begründung dafür gebe, warum ein Unternehmen so geringe Gewinne akzeptieren sollte.

422 Insbesondere bezüglich des Steuervorbescheids von 2007 konzentrierte sich die Kommission in den Erwägungsgründen 350 bis 359 des angefochtenen Beschlusses auf die nachträglichen Überlegungen, die in den *Ad-hoc*-Berichten der Steuerberater Irlands bzw. des Apple-Konzerns zur Höhe der für die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen vereinbarten Vergütung angestellt worden waren. Der Kommission zufolge stützten sich diese Berichte auf eine Vergleichbarkeitsstudie, deren Relevanz sie bestreitet, da die Produkte, die von den zu Vergleichszwecken ausgewählten Unternehmen angeboten würden, mit den vom Apple-Konzern angebotenen Markenprodukten hoher Qualität nicht verglichen werden könnten. Speziell die von ASI übernommenen Risiken im Zusammenhang mit den Garantien für Waren des oberen Marktsegments seien nicht mit den Risiken vergleichbar, die die in der Studie ausgewählten Unternehmen für ihre Waren zu tragen hätten. Zudem befänden sich mindestens drei der 52 ausgewählten Unternehmen in einem gerichtlichen Liquidationsverfahren.

423 Im Übrigen untersuchte die Kommission in den Erwägungsgründen 354 und 355 des angefochtenen Beschlusses der Vollständigkeit halber ihrerseits, welche Vergütung für ASI und AOE angemessen gewesen wäre, wobei sie den Vergleich mit denselben Unternehmen wie im *Ad-hoc*-Bericht Irlands durchführte, als Gewinnindikator jedoch bei ASI den Umsatz (erzielt mit den Verkaufsgeschäften) und

bei AOE die Gesamtkosten heranzog. Aufgrund dieser berichtigten Studie kam die Kommission zu dem Schluss, dass die in den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierte Vergütung äußerst niedrig gewesen sei.

424 In Bezug auf ASI stellte die Kommission im 355. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, wenn der Umsatz der in der Vergleichbarkeitsstudie ausgewählten Unternehmen für das Jahr 2012 als Gewinnindikator genommen werde, betrage die mittlere Umsatzrendite 3 %, bei einer Interquartilsbandbreite von 1,3 bis 4,5 %. Die der irischen Zweigniederlassung von ASI aufgrund des Steuervorbescheids von 2007 als steuerbare Gewinne zugewiesenen Einkünfte aus Handelsgeschäften lägen 2012 bei rund [*vertraulich*], was etwa [*vertraulich*] % des Umsatzes von ASI im Jahr 2012 entspreche. Diese Rendite sei beinahe 20-mal niedriger als die Rendite, die die Kommission in ihrer berichtigten Analyse errechnet habe.

425 Im Hinblick auf AOE stellte die Kommission im 357. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, der für das Jahr 2012 steuerbare Gewinn von AOE entspreche rund [*vertraulich*] % der Gesamtkosten der irischen Zweigniederlassung. Dieser Prozentsatz falle in die in den *Ad-hoc* -Berichten der Steuerberater Irlands bzw. des Apple-Konzerns angegebene Interquartilsbandbreite und liege nahe am 25. Perzentil, das nach Ansicht der Steuerberater am unteren Ende einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten zu verorten sei. Somit liege der Aufschlag auf die Gesamtkosten im unteren Quartil nach dem *Ad-hoc*-Bericht von Apple Inc. für den Zeitraum 2009-2011 bei [*vertraulich*] % (mit einem Median von [*vertraulich*] %) und nach dem *Ad-hoc*-Bericht von Irland für den Zeitraum 2007-2011 bei [*vertraulich*] % (mit einem Median von [*vertraulich*]).

426 In den Erwägungsgründen 358 und 359 des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission jedoch dar, auf diese Berichte könne die nachträgliche Schlussfolgerung, wonach die Vergütung der von der irischen AOE-Zweigniederlassung wahrgenommenen Funktionen fremdvergleichskonform sei, nicht gestützt werden. Zunächst sei die Vergleichbarkeit der Daten zweifelhaft, da keine ausführliche Analyse der Vergleichbarkeit der Geschäfts- und Kostenstruktur der ausgewählten Unternehmen vorgenommen worden sei. Sodann sei das 25. Perzentil als das untere Ende der Bandbreite akzeptiert worden, was vor allem in Anbetracht der Bedenken, die in den fraglichen *Ad-hoc*-Berichten hinsichtlich der Vergleichbarkeit geäußert worden seien, zu weit gegangen sei. Schließlich sei der Vergleich in den *Ad-hoc*-Berichten nur mit produzierenden Unternehmen vorgenommen worden, wohingegen die irische Zweigniederlassung von AOE auch anderen Apple-Konzerngesellschaften unternehmensweite Dienstleistungen in der EMEIA-Region angeboten habe, z. B. in den Bereichen Finanzen, Informationssysteme und Informationstechnologie oder Personalwesen.

427 Aufgrund dieser Feststellungen kam die Kommission im 360. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu dem Schluss, dass mit den streitigen Steuervorbescheiden eine Vergütung gebilligt worden sei, die von den irischen Zweigniederlassungen aus Sicht ihrer eigenen Rentabilität nicht akzeptiert worden wäre, wenn es sich bei ihnen um separate und unabhängige Unternehmen gehandelt hätte, die unter denselben oder ähnlichen Bedingungen dieselben oder ähnliche Tätigkeiten ausgeübt hätten.

428 Die Verfahrensbeteiligten streiten sowohl darüber, ob die von der Kommission gerügten Fehler in Bezug auf die Höhe der mit den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütungen tatsächlich begangen wurden und welche Auswirkungen diese Fehler gegebenenfalls hatten, als auch über die in den *Ad-hoc*-Berichten der Steuerberater Irlands bzw. des Apple-Konzerns vorgeschlagene nachträgliche Bestätigung dieser Vergütungen.

a) Zu der mit dem Steuervorbescheid von 1991 gebilligten Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE

429 Die Kommission wirft der irischen Finanzverwaltung erstens vor, sie habe in den streitigen Steuervorbescheiden die Höhe der Vergütung für die irischen Zweigniederlassungen von ASI und von AOE akzeptiert, ohne dass diese Höhe durch irgendeinen Bericht belegt worden wäre.

430 Dazu ist zum einen festzustellen, dass Irland, ASI und AOE geltend machen, zum Zeitpunkt des Erlasses der streitigen Steuervorbescheide sei nach geltendem irischen Steuerrecht kein Gewinnzuweisungsbericht vorzulegen gewesen, was die Kommission nicht bestritten hat.

431 Zum anderen ist die Rüge der Kommission im Sinne eines methodischen Fehlers (oder einer fehlenden Methode) zu verstehen, soweit mit ihr geltend gemacht wird, die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Methode zur Berechnung der steuerbaren Gewinne sei wegen der nicht vorhandenen Gewinnzuweisungsberichte mangelhaft.

432 Zwar waren die im 64. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wiedergegebenen Erklärungen des Apple-Konzerns gegenüber der irischen Finanzverwaltung zur Rechtfertigung der Höhe der vorgeschlagenen Vergütung knapp. Der Apple-Konzern soll nämlich erklärt haben, die vorgeschlagene Höhe liege über einem Aufschlag von 15 %, der von einer „Kostenstelle“ normalerweise realisiert werde, aber unter einem Aufschlag von 100 %, der in der Pharmaindustrie erzielt werden könne, wobei diese aber mit der Computerindustrie nicht vergleichbar sei. Der Apple-Konzern räumte vor der irischen Finanzverwaltung auch ein, dass sein Vorschlag auf keiner wissenschaftlichen Grundlage beruhte, war jedoch der Ansicht, dieser Vorschlag führe zu hinreichend hohen steuerbaren Gewinnen.

433 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass weder aus dem Schriftwechsel vor Erlass der streitigen Steuervorbescheide noch aus der Antwort von Irland, ASI und AOE auf entsprechende Fragen im Rahmen des vorliegenden Verfahrens mit hinreichender Klarheit hervorgeht, welches der genaue Grund für die Indikatoren und Zahlen war, auf denen die Berechnung der steuerbaren Gewinne von ASI und AOE beruhte. Es liegt somit kein konkreter und zeitnaher Beweis vor, dem die Gründe für die in den streitigen Steuervorbescheiden berücksichtigten Prozentsätze der Betriebskosten oder gar die Änderungen dieser Prozentsätze im Lauf der Zeit zu entnehmen wären.

434 Es ist jedoch festzustellen, dass die Kommission – abgesehen von dem Hinweis auf die fehlenden Gewinnzuweisungsberichte – ihre Prüfung nicht durchgeführt hat, um den Nachweis zu führen, dass infolge dieser Berechnung die von ASI und AOE aufgrund der streitigen Steuervorbescheide tatsächlich gezahlten Steuern niedriger waren als die Steuern, die ohne diese Steuervorbescheide bei Anwendung der normalen steuerrechtlichen Regelung hätten gezahlt werden müssen.

435 Daher genügt die bloße Feststellung eines methodischen Fehlers bei der Berechnung der den Zweigniederlassungen zuzuweisenden Gewinne aus denselben Gründen wie oben in Rn. 332 dargelegt nicht für den Nachweis, dass die streitigen Steuervorbescheide ASI und AOE einen Vorteil verschafft hatten.

436 Die Kommission warf der irischen Finanzverwaltung zweitens vor, sie habe ohne Begründung einen Schwellenwert für die steuerbaren Gewinne von AOE, nämlich [*vertraulich*], akzeptiert, oberhalb dessen die steuerbaren Gewinne nicht mehr 65 % der Betriebskosten der irischen Zweigniederlassung, sondern [*vertraulich*] % dieser Kosten entsprochen hätten. Ein rationaler Wirtschaftsteilnehmer hätte bei einem Anstieg seiner Betriebskosten – einem Anzeichen für die Zunahme seiner Geschäftstätigkeit – keine geringere Vergütung akzeptiert und nicht auf einen Teil seiner Gewinne verzichtet, selbst wenn diese Vergütung zur Deckung seiner Kosten und zur Erzielung eines gewissen Gewinns ausgereicht hätte.

437 Nach Ansicht der Kommission stellte dieser Schwellenwert eine anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie beschäftigungspolitischen Erwägungen gewährte Steuervergünstigung dar, weshalb davon auszugehen sei, dass damit ein selektiver Vorteil verschafft worden sei.

438 Dazu hat Apple Inc. in ihrer Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss erklärt, diese Abweichung sei deshalb gerechtfertigt, weil die für eine Expansion erforderlichen inkrementellen Anlageinvestitionen zu Beginn ihrer Tätigkeit höher gewesen seien als bei bereits laufender Tätigkeit. Im Übrigen haben ASI und AOE auf schriftliche Fragen des Gerichts bekräftigt, dass der Schwellenwert von [*vertraulich*] nie erreicht worden sei und dass der zweite – ermäßigte – Prozentsatz für die Berechnung der steuerbaren Gewinne von AOE nie verwendet worden sei. Die Kommission hat diese Angaben nicht bestritten.

439 Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zwar entschieden hat, wenn die zuständigen Behörden über ein weites Ermessen verfügten, das es ihnen u. a. erlaube, die Bedingungen der gewährten Maßnahme anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu bestimmen, könne davon ausgegangen werden, dass die Ausübung dieses Ermessens zu einer selektiven Maßnahme führe (Urteil vom 18. Juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 27). Jedoch sind bei der Ermittlung, ob staatliche Maßnahmen staatliche Beihilfen darstellen können, im Wesentlichen die Auswirkungen dieser Maßnahmen auf die begünstigten Unternehmen zu berücksichtigen (vgl. Urteil vom 13. September 2010, Griechenland u. a./Kommission, T-415/05, T-416/05 und T-423/05, EU:T:2010:386, Rn. 212 und die dort angeführte Rechtsprechung).

440 Jedenfalls ist der bloße Umstand, dass bei den Kontakten zwischen der irischen Finanzverwaltung und dem Apple-Konzern vor Erlass des Steuervorbescheids von 1991 erwähnt wurde, dieser Konzern sei einer der größten Arbeitgeber in der Region, in der die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen ihren Sitz haben, kein Beweis dafür, dass die steuerbaren Gewinne von ASI und AOE aus beschäftigungspolitischen Gründen festgelegt worden wären. Aus der im 64. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wiedergegebenen Aufzeichnung zu den betreffenden Kontakten ergibt sich nämlich, dass der Hinweis auf die Mitarbeiter des Apple-Konzerns in der Region zur Hintergrundinformation über die Entwicklung der Konzerntätigkeit in der Region gehörte und nicht im Sinne einer Gegenleistung für den Vorschlag zur Gewinnzuweisung an die fraglichen irischen Zweigniederlassungen zu verstehen war.

441 Die Kommission kann somit mangels anderer Beweise nicht behaupten, der fragliche Steuervorbescheid sei als Gegenleistung für die etwaige Schaffung von Arbeitsplätzen in der Region erlassen worden.

442 Als Zweites ist festzustellen, dass der in Rede stehende Schwellenwert nie erreicht wurde, weshalb die Gewinne der irischen AOE-Zweigniederlassung nie aufgrund des im Steuervorbescheid von 1991 vorgesehenen ermäßigten Prozentsatzes zugewiesen wurden.

443 Der Umsatz von AOE ging nämlich in der Zeit zwischen 1989, vor Erlass des Steuervorbescheids von 1991, und 2006, dem letzten Jahr der Geltungsdauer dieses Steuervorbescheids, erheblich zurück: von 751 Mio. USD laut 64. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf 359 Mio. USD laut dessen 97. Erwägungsgrund.

444 Selbst wenn also das Vorbringen der Kommission zur fehlenden wirtschaftlichen Rechtfertigung des in diesem Steuervorbescheid vorgesehenen Schwellenwerts zutreffen sollte, kann die Kommission nicht damit gehört werden, dass durch die Aufnahme eines Schwellenwerts in den Steuervorbescheid von 1991 ein Vorteil gewährt worden sei, denn ein solcher Mechanismus wurde in Wirklichkeit nicht angewandt.

445 Als Drittes kann das Vorbringen der Kommission mangels anderer Beweise auch dann nicht durchgreifen, wenn es dahin zu verstehen sein sollte, dass die von der irischen Finanzverwaltung akzeptierte Vergütung für die von den Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen angesichts der damit verbundenen Vermögenswerte und Risiken zu niedrig war.

446 Die ergänzende Argumentation der Kommission beruht nämlich auf der Prämisse, dass die irische Finanzverwaltung die Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns zu Recht den Verwaltungssitzen zugewiesen habe, was nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ein Indiz für die Wahrnehmung komplexer oder einzigartiger Funktionen ist. Wie sich aber aus den Ausführungen oben in Rn. 348 ergibt, ist der Kommission nicht der Nachweis gelungen, dass die irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen komplexeste Funktionen ausgeübt hatten.

447 Außerdem stützt die Kommission ihre Argumentation speziell zu ASI auf die Erwägung, dass die irische Zweigniederlassung sehr große Risiken für die Tätigkeiten des Apple-Konzerns übernommen habe. Wie sich aber aus den Ausführungen oben in Rn. 407 ergibt, ist der Kommission nicht der Nachweis gelungen, dass die irische Zweigniederlassung von ASI diese Risiken tatsächlich getragen hatte.

448 Daher ist die Kommission mangels anderer Beweise den Nachweis schuldig geblieben, dass die aufgrund des Steuervorbescheids von 1991 festgesetzten Vergütungen zu niedrig waren, um die von den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen tatsächlich wahrgenommenen Funktionen unter Berücksichtigung ihrer Vermögenswerte und ihrer Risiken abzugelten.

b) Zu der mit dem Steuervorbescheid von 2007 gebilligten Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE

449 Zusätzlich zu der Rüge, dem Steuervorbescheid von 2007 liege kein Gewinnzuweisungsbericht zugrunde, die aus den oben in den Rn. 430 bis 435 genannten Gründen zurückgewiesen wurde, beanstandete die Kommission die Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE in Form der diesen Zweigniederlassungen nach dem Steuervorbescheid von 2007 zugewiesenen Gewinne, wobei sie Einwände gegen die *Ad-hoc*-Berichte erhob, die Irland und Apple Inc. vorgelegt hatten, um nachträglich darzutun, dass sich diese Gewinne innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten bewegten. Die Kommission hielt die von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte insbesondere deshalb für unzuverlässig, weil die Unternehmen, die für die diesen Berichten zugrunde liegende Vergleichbarkeitsstudie ausgewählt worden waren, mit ASI und AOE nicht verglichen werden könnten.

1) Zur Auswahl der in den Vergleichbarkeitsstudien herangezogenen Unternehmen

450 Die Kommission rügte im angefochtenen Beschluss u. a. zwei Fehler im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der in der Vergleichbarkeitsstudie ausgewählten Unternehmen mit der irischen ASI-Zweigniederlassung. Zum einen erklärte die Kommission im 350. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, die Unternehmen, die in dem von Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Bericht ausgewählt worden seien, könnten nicht identifiziert werden. Zum anderen führte die Kommission im 351. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses aus, bei der Auswahl der Vergleichsunternehmen in den Vergleichbarkeitsstudien sei außer Acht gelassen worden, dass der Apple-Konzern im Gegensatz zu diesen Unternehmen Markenprodukte von hoher Qualität verkaufe und seine Produkte als solche am Markt positioniere. Während ASI für die Garantien auf die verkauften Produkte hafte, was im Fall hochwertiger Markenwaren ein ganz erhebliches Risiko darstelle, hätten die ausgewählten Vergleichsunternehmen ein solches Risiko nicht zu tragen.

451 Zur Vergleichbarkeit mit der irischen AOE-Zweigniederlassung bemerkte die Kommission (im 359. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), in dem von Irland vorgelegten *Ad-hoc*-Bericht seien nur produzierende Unternehmen berücksichtigt worden, während AOE anderen Apple-Konzerngesellschaften in der EMEIA-Region auch unternehmensweite Dienstleistungen anbiete, z. B. in den Bereichen Finanzen, Informationssysteme und Informationstechnologie oder Personalwesen.

452 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission, selbst wenn die von ihr gerügten Fehler in den von Irland und Apple Inc. nachträglich vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten tatsächlich vorliegen und die Ergebnisse dieser Berichte entkräften sollten, daraus nicht den Schluss ziehen konnte, dass die streitigen Steuervorbescheide zu einer Verringerung der Steuerlast von ASI und AOE in Irland geführt hatten.

453 Diese Berichte haben Irland und Apple Inc. nachträglich vorgelegt, um nachzuweisen, dass sich die den irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen aufgrund der streitigen Steuervorbescheide zugewiesenen Gewinne innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten bewegt hatten. Die Vorlage dieser *Ad-hoc*-Berichte durch Irland und Apple Inc. kann aber, wie oben in Rn. 100 erwähnt, nichts daran ändern, dass die Kommission die Beweislast dafür trägt, dass im vorliegenden Fall ein Vorteil gegeben war.

454 Jedenfalls ist zu prüfen, ob die Mängel, die die Kommission in den von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten festgestellt hat, erwiesen sind und die Ergebnisse dieser Berichte entkräften können.

455 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass die Analyse von Verrechnungspreisen, wie Irland, ASI und AOE zutreffend geltend machen, keine exakte Wissenschaft ist und bei der Suche nach einem fremdvergleichskonformen Preisniveau mit keinen genauen Ergebnissen gerechnet werden kann. Dazu heißt es in Ziff. 1.13 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, dass mit der Bestimmung von Verrechnungspreisen das Ziel verfolgt werde, „auf der Basis zuverlässiger Informationen eine angemessene Schätzung des Ergebnisses eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Geschäftsvorfalls zu erhalten“, und dass „die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, sondern Urteilsvermögen sowohl auf Seiten der Steuerverwaltung als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen erfordert“.

456 Was zweitens die Unternehmen betrifft, die für die dem *Ad-hoc*-Bericht von Apple Inc. zugrunde liegende Vergleichbarkeitsstudie ausgewählt worden waren, so tragen ASI und AOE vor, Apple Inc. habe im Verwaltungsverfahren die Kommission mehrfach aufgefordert, zu diesem *Ad-hoc*-Bericht Stellung zu nehmen, ohne dass eine spezielle Frage zu den Daten der Vergleichbarkeitsstudie gestellt worden wäre. Die Kommission bestreitet dieses Vorbringen nicht. Außerdem haben ASI und AOE vor Gericht die für diesen *Ad-hoc*-Bericht verwendeten Daten vorgelegt und erklärt, diese stammten aus derselben Datenbank, die für den *Ad-hoc*-Bericht Irlands verwendet worden sei. Die Kommission hat keine weiteren besonderen Einwände gegen den von Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Bericht erhoben.

457 Soweit die Kommission drittens gerügt hat, bei den beiden von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten sei eine auf der Abfrage einer Datenbank mit Vergleichsdaten beruhende Vergleichbarkeitsstudie verwendet worden, ist Folgendes zu sagen.

458 Zunächst können die Vorwürfe der Kommission nicht durchgreifen, soweit sie dahin zu verstehen sind, dass die Verwendung einer Datenbank mit Vergleichsdaten an sich gerügt wird. Denn ohne den Rückgriff auf eine Datenbank wäre es nicht möglich, im Rahmen der zweiten Stufe der einseitigen Gewinnzuweisungsmethode eine Vergleichbarkeitsstudie durchzuführen und so die fremdvergleichskonformen Gewinne zu schätzen; dies setzt nämlich voraus, dass eine solche Schätzung bezogen auf vergleichbare Unternehmen vorgenommen werden kann.

459 Die Kommission hat aber nichts vorgebracht, was es rechtfertigen könnte, die Verwendung von Datenbanken überhaupt auszuschließen, die von hierauf spezialisierten unabhängigen Unternehmen erstellt wurden, wie es bei der Datenbank der Fall war, die in den von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten verwendet worden war. Wie Irland, ASI und AOE zutreffend bemerken, beruhen diese Datenbanken nämlich auf der allgemeinen statistischen Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (NACE) und stellen, sofern es keine Beweise für Mängel gibt, die sie entwerten, eine empirische Basis für die Durchführung von Vergleichbarkeitsstudien dar.

460 Was sodann die Argumentation anbelangt, mit der die Kommission die Vergleichbarkeit der Unternehmen bezweifelt, die für die die irische ASI-Zweigniederlassung betreffende Vergleichbarkeitsstudie ausgewählt worden waren, so hat sich die Kommission darauf beschränkt, dieselben Argumente vorzubringen, mit denen sie schon die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator beanstandet hatte, nämlich dass ASI für die Garantien auf verkaufte Produkte verantwortlich gewesen sei und ein hohes Risiko für von Drittanbietern als Subunternehmer bearbeitete Waren des oberen Marktsegments getragen habe, während die ausgewählten Unternehmen so hohen Risiken nicht ausgesetzt und daher nicht vergleichbar gewesen seien. Diese Argumentation ist jedoch aus den gleichen Gründen wie oben in den Rn. 391 bis 402 dargelegt zurückzuweisen.

461 Außerdem hätte die Hochwertigkeit der Marke im vorliegenden Fall, wie Irland, ASI und AOE geltend machen, keinen nennenswerten Einfluss auf die Vergleichbarkeit, da die Betriebskosten im vorliegenden Fall, wie oben in Rn. 413 festgestellt, als Gewinnindikator nicht ausgeschlossen werden konnten. Wie ASI und AOE zutreffend bemerken, kann nämlich der Umstand, dass ein Unternehmen hochwertige Markenprodukte vermarktet, nicht zwangsläufig seine Betriebskosten gegenüber den Betriebskosten beeinflussen, die es bei der Vermarktung von geringerwertigen Produkten zu tragen hätte. Dies wird im vorliegenden Fall durch die von der Kommission im 337. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst anerkannte Tatsache belegt, dass die Betriebskosten der irischen ASI-Zweigniederlassung im Vergleich zum exponentiellen Anstieg des Umsatzes von ASI verhältnismäßig stabil geblieben waren.

462 Zu den Bedenken, die gegen die Vergleichbarkeit der in der Vergleichbarkeitsstudie ausgewählten produzierenden Unternehmen mit der irischen AOE-Zweigniederlassung geäußert wurden, weil diese zusätzlich zur Produktionstätigkeit Hilfsfunktionen ausgeübt habe, ist festzustellen, dass diese Hilfsfunktionen, wie Irland, ASI und AOE zu Recht vorbringen, nicht für alle Funktionen repräsentativ sind, die diese Zweigniederlassung ausgeübt hat. In diesem Zusammenhang berufen sich Letztere insbesondere auf die Analyse der Tätigkeiten der irischen AOE-Zweigniederlassung in den von ihnen vorgelegten *Ad-hoc*-Berichten, die die Kommission in diesem speziellen Punkt nicht in Zweifel gezogen hat.

463 Soweit die Kommission schließlich anführt, drei der 52 für die Vergleichsstudie ausgewählten Unternehmen befänden sich in einem gerichtlichen Liquidationsverfahren, können derartige Vorbehalte die Verlässlichkeit dieser Studie als Ganzes nicht beeinträchtigen. Zudem scheint das Liquidationsverfahren gegen diese Unternehmen erst nach den Geschäftsjahren eröffnet worden zu sein, für die die Studie durchgeführt worden war. Im Übrigen dürften entgegen dem Vorbringen der Kommission drei von den 52 in der Studie berücksichtigten Unternehmen angesichts der Ausführungen oben in Rn. 455 keine signifikante Anzahl darstellen, durch die das Ergebnis der Vergleichbarkeitsstudie verfälscht werden könnte.

464 Unter diesen Umständen ist es der Kommission nicht gelungen, die Verlässlichkeit der Vergleichbarkeitsstudien zu erschüttern, auf denen die von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc* -Berichte beruhen, und somit die Stichhaltigkeit dieser Berichte in Frage zu stellen.

2) Zur berichtigten Vergleichbarkeitsstudie der Kommission

465 In den Erwägungsgründen 353 bis 356 des angefochtenen Beschlusses nahm die Kommission eine eigene Vergleichbarkeitsstudie vor, die als „berichtigte Vergleichbarkeitsstudie“ bezeichnet werden kann.

466 Im Rahmen ihrer berichtigten Vergleichbarkeitsstudie untersuchte die Kommission, ob die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligte Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten lag.

467 Was erstens die irische Zweigniederlassung von ASI betrifft, so griff die Kommission auf die Daten der im *Ad-hoc*-Bericht Irlands ausgewählten Unternehmen zurück, wobei sie auf die irische ASI-Zweigniederlassung als untersuchtes Unternehmen und auf den Umsatz als Gewinnindikator abstellte. Diese Daten sind in Abbildung 13 im 354. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wiedergegeben. Die Kommission verglich auf diese Weise für die Jahre 2007 bis 2011 die Gewinne, die der irischen ASI-Zweigniederlassung im Verhältnis zum ASI-Umsatz zugewiesen wurden, mit der durchschnittlichen Umsatzrendite der im *Ad-hoc*-Bericht Irlands ausgewählten Unternehmen.

468 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission mit ihrem Vorgehen, das im Vergleich der Ergebnisse ihrer eigenen Studie mit den nach den streitigen Steuervorbescheiden zu versteuernden Gewinnen von ASI bestand, zwar grundsätzlich das Vorliegen eines selektiven Vorteils hätte nachweisen können.

469 Jedoch können die Ergebnisse der berichtigten Vergleichbarkeitsstudie der Kommission die Ergebnisse der von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte nicht entkräften, denen zufolge die aufgrund der streitigen Steuervorbescheide bestimmten Gewinne der irischen ASI- und AOE-Zweigniederlassungen innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten lagen.

470 Zunächst stützt sich die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie der Kommission bei der Anwendung der TNMM auf den Umsatz als Gewinnindikator. Wie aber aus den Ausführungen oben in den Rn. 402 und 412 hervorgeht, ist nicht nachgewiesen worden, dass die Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator im vorliegenden Fall ungeeignet gewesen war. Ebenso wenig ist der Nachweis erbracht worden, dass es angemessener gewesen wäre, auf den Umsatz abzustellen.

471 Sodann beruht die Analyse der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation auf der Prämisse, dass die von der irischen ASI-Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen im Wesentlichen komplexer Natur und ausschlaggebend für den Erfolg der Marke Apple und damit für die Geschäftstätigkeit von ASI gewesen seien. Außerdem sei diese Zweigniederlassung – so die Kommission – erhebliche Risiken im Zusammenhang mit den Tätigkeiten von ASI eingegangen. Wie jedoch oben in den Rn. 348 und 407 festgestellt wurde, ist der Kommission nicht der Nachweis gelungen, dass die Zweigniederlassung von ASI komplexe Funktionen ausgeübt und diese erheblichen Risiken übernommen hatte.

472 Schließlich nahm die Kommission in den Erwägungsgründen 353 bis 355 des angefochtenen Beschlusses eine Bewertung der durchschnittlichen Umsatzrendite vergleichbarer Unternehmen gegenüber der durchschnittlichen Umsatzrendite von ASI nach Maßgabe des Gewinns vor, der aufgrund des Steuervorbescheids von 2007 der ASI-Zweigniederlassung zugewiesen worden war. Diese Vorgehensweise steht jedoch weder mit dem zulässigen OECD-Konzept noch mit Section 25 TCA 97 im Einklang, denn die Umsatzrendite von ASI kann im Fall der ASI-Zweigniederlassung nicht den Wert der von dieser tatsächlich ausgeübten Funktionen widerspiegeln, und zwar aus folgenden Gründen.

473 Zum einen bestanden die von der irischen ASI-Zweigniederlassung wahrgenommenen Vertriebsfunktionen, wie oben in den Rn. 384 und 385 erwähnt, darin, aufgrund von außerhalb dieser Zweigniederlassung ausgehandelten Rahmenverträgen Produkte der Marke Apple zu beschaffen, zu verkaufen und zu vertreiben. Der von der irischen ASI-Zweigniederlassung geschaffene Mehrwert lässt sich daher nicht durch die Umsatzrendite von ASI erfassen.

474 Zum anderen hatten die von der irischen ASI-Zweigniederlassung tatsächlich wahrgenommenen Funktionen, wie oben in Rn. 341 festgestellt, weder auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns noch auf die Marke Apple einen entscheidenden Einfluss. Diese beiden Faktoren sind aber eng miteinander verbunden und können unter der Marke Apple zusammengefasst werden, die hochwertige Produkte bezeichnet und von der die Kommission im 351. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst angenommen hat, dass sie den Wert des Umsatzes von ASI entscheidend bestimme. Daher liefert die Umsatzrendite von ASI keine realistische Aussage über den tatsächlichen Beitrag der irischen ASI-Zweigniederlassung zu diesem Umsatz.

475 Daher können die Ergebnisse der berichtigten Vergleichbarkeitsstudie, die von der Kommission in Bezug auf die Vergütung der irischen ASI-Zweigniederlassung durchgeführt und bei der auf den Umsatz als Gewinnindikator abgestellt wurde, nicht die Ergebnisse der von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte entkräften, in denen die Betriebskosten als Gewinnindikator verwendet wurden.

476 Was zweitens die Vergütung von AOE betrifft, so zeigen die oben in Rn. 425 zusammengefassten Ergebnisse der Vergleichbarkeitsstudie der Kommission, wie Letztere im 357. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst hervorgehoben hat, dass die Gewinne, die der irischen AOE-Zweigniederlassung aufgrund der streitigen Steuervorbescheide zugewiesen worden waren, innerhalb von Bandbreiten lagen, die als fremdvergleichskonform angesehen werden können.

477 Folglich bestätigen die Ergebnisse der Kommissionsstudie im Kern die Ergebnisse der von Irland und Apple Inc. vorgelegten *Ad-hoc*-Berichte, wonach sich die der irischen AOE-Zweigniederlassung zugewiesenen Gewinne innerhalb fremdvergleichskonformer Bandbreiten bewegten. Angesichts der Ausführungen in der vorstehenden Rn. 455 zur Analyse von Verrechnungspreisen können diese Ergebnisse dadurch, dass sie eher am unteren Ende einer fremdvergleichskonformen Bandbreite liegen, nicht entkräftet werden.

478 Nach alledem ist den Rügen stattzugeben, mit denen Irland, ASI und AOE die Feststellungen der Kommission zu dem methodischen Fehler hinsichtlich der Höhe der in den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütungen beanstanden.

5. Ergebnis zu den Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation

479 Aus den Feststellungen, die vorstehend zu den methodischen Mängeln bei der Berechnung der steuerbaren Gewinne von ASI und AOE getroffen wurden, geht hervor, dass die streitigen Steuervorbescheide lückenhaft und stellenweise widersprüchlich sind. Dies reicht jedoch allein nicht aus, um das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu belegen.

480 Der Kommission ist nämlich nicht der Nachweis gelungen, dass die methodischen Fehler, die sie in Bezug auf die mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden rügte – und die die Wahl der irischen Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen (siehe oben, Rn. 351), die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator (siehe oben, Rn. 417) und die Höhe der mit den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütung (siehe oben, Rn. 478) betrafen –, zu einer Verringerung der von ASI und AOE in Irland zu versteuernden Gewinne geführt hatten. Folglich ist ihr auch nicht der Nachweis gelungen, dass den betreffenden Unternehmen mit diesen Steuervorbescheiden ein Vorteil gewährt worden war.

481 Daher ist den Klagegründen stattzugeben, mit denen Irland sowie ASI und AOE geltend machen, es sei der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation nicht gelungen, nachzuweisen, dass im vorliegenden Fall ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgelegen habe.

F. Zu den Klagegründen, die sich gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer alternativen Argumentation richten (fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und neunter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16)

482 Die alternative Argumentation der Kommission findet sich in den Erwägungsgründen 369 bis 403 des angefochtenen Beschlusses und besteht aus zwei alternativen Teilen.

483 Erstens machte die Kommission in den Erwägungsgründen 369 bis 378 des angefochtenen Beschlusses geltend, bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 sei der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten, so dass die streitigen Steuervorbescheide, soweit sie von diesem Grundsatz abwichen, einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage von ASI und AOE verschafften.

484 Zweitens führte die Kommission in den Erwägungsgründen 379 bis 403 des angefochtenen Beschlusses aus, selbst wenn die Anwendung von Section 25 TCA 97 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen sollte, sei dennoch davon auszugehen, dass ASI und AOE durch die streitigen Steuervorbescheide ein selektiver Vorteil gewährt worden sei, da die irische Finanzverwaltung diese Bescheide in Ausübung ihres Ermessens erlassen habe.

485 Irland, ASI und AOE wenden sich im Wesentlichen gegen die Erwägungen der Kommission in beiden Teilen ihrer alternativen Argumentation.

1. Zum ersten Teil der alternativen Argumentation der Kommission

486 Mit dem ersten Teil ihrer alternativen Argumentation machte die Kommission geltend, die streitigen Steuervorbescheide wichen von Section 25 TCA 97 ab, da der Fremdvergleichsgrundsatz dieser Bestimmung inhärent sei (377. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Die Kommission verwies dann auf ihre ergänzende Argumentation, in deren Rahmen sie die Auffassung vertreten hatte, die streitigen Steuervorbescheide erlaubten keine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz, weshalb diese Bescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil verschafft hätten (378. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

487 Insoweit genügt der Hinweis, dass die Kommission den ersten Teil ihrer alternativen Argumentation auf die im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation getroffenen Feststellungen stützt, dass sie aber, wie oben in Rn. 481 dargelegt, aus dieser ergänzenden Argumentation nicht den Schluss ziehen kann, im vorliegenden Fall wäre ein Vorteil gegeben. Folglich kann die Kommission ihre Annahme, im vorliegenden Fall sei ein selektiver Vorteil gegeben, auch nicht auf den ersten Teil ihrer alternativen Argumentation stützen.

488 Daher ist der Kommission mit dem ersten Teil ihrer alternativen Argumentation nicht der Nachweis gelungen, dass ASI und AOE mit den streitigen Steuervorbescheiden ein selektiver Vorteil gewährt worden war.

2. Zum zweiten Teil der alternativen Argumentation der Kommission

489 Im Rahmen des zweiten Teils ihrer alternativen Argumentation macht die Kommission geltend, selbst wenn bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 der Fremdvergleichsgrundsatz nicht zu beachten gewesen wäre, hätten die streitigen Steuervorbescheide AOE und ASI gleichwohl einen selektiven Vorteil verschafft, da sie von der irischen Finanzverwaltung nach freiem Ermessen erlassen worden seien.

490 Zum einen erklärte die Kommission, sie habe mit ihrer Haupt- und ihrer ergänzenden Argumentation aufgezeigt, dass mit den streitigen Steuervorbescheiden Gewinnzuweisungsmethoden gebilligt worden seien, die zu einer Verringerung des von ASI und AOE in Irland zu versteuernden Gewinns geführt und einen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hätten.

491 Zum anderen führte sie aus, da in Section 25 TCA 97 keinerlei objektive Kriterien für die Gewinnzuweisung zwischen verschiedenen Teilen ein und desselben gebietsfremden Unternehmens festgelegt seien, beruhe das Ermessen der irischen Finanzverwaltung bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht auf objektiven, mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien, was wiederum darauf schließen lasse, dass die streitigen Steuervorbescheide selektiv seien. Darüber hinaus prüfte die Kommission elf Steuervorbescheide, die ihr von Irland vorgelegt worden waren, und ermittelte darin mehrere Unstimmigkeiten, die sie zu der Feststellung veranlassten, die irische Finanzverwaltung erlasse Steuervorbescheide nach freiem Ermessen und stütze sich bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 zur Bestimmung der Gewinnzuweisung an irische Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen auf keine einheitlichen Kriterien.

492 Die Kommission zog daraus den Schluss, dass die streitigen Steuervorbescheide nach dem Ermessen der irischen Finanzverwaltung ausgestellt worden seien, das in Ermangelung objektiver mit dem Steuersystem verbundener Kriterien ausgeübt worden sei, weshalb davon auszugehen sei, dass diese Bescheide ASI und AOE einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hätten.

493 Dazu ist erstens festzustellen, dass die Kommission, da es ihr weder mit ihrer Haupt- noch mit ihrer ergänzenden Argumentation gelungen ist, das Vorliegen eines Vorteils darzutun, mit der vorstehend wiedergegebenen alternativen Argumentation allein nicht nachweisen kann, dass im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil gegeben war. Selbst wenn nämlich erwiesen sein sollte, dass der Finanzverwaltung ein Ermessen zustand, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass das Ermessen dergestalt ausgeübt worden wäre, dass die Steuerlast des durch den Steuervorbescheid Begünstigten im Vergleich zu seiner normalen Steuerlast verringert wurde.

494 Die alternative Argumentation der Kommission genügt deshalb nicht, um das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nachzuweisen.

495 Zweitens ist der Kommission jedenfalls nicht der Nachweis gelungen, dass die irische Finanzverwaltung im vorliegenden Fall ein weites Ermessen ausgeübt hatte.

496 Für die Feststellung der Selektivität eines steuerlichen Vorteils ist es nach der Rechtsprechung nämlich nicht erforderlich, dass die zuständigen nationalen Behörden über ein Ermessen bei dessen Gewährung verfügen. Das Vorliegen eines solchen Ermessens kann es diesen Behörden allerdings erlauben, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige zum Nachteil anderer zu begünstigen, was insbesondere dann der Fall ist, wenn die zuständigen Behörden über ein Ermessen bei der Bestimmung der Begünstigten und der Bedingungen der auf der Grundlage steuersystemfremder Kriterien gewährten Maßnahme verfügen (Urteil vom 25. Juli 2018, Kommission/Spanien u. a., C-128/16 P, EU:C:2018:591, Rn. 55).

497 Es ist festzustellen, dass sich die Kommission im 381. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf die Aussage beschränkt hat, Irland habe keinen objektiven Standard für die Gewinnzuweisung eines gebietsfremden Unternehmens zwecks Anwendung von Section 25 TCA 97 benannt. Sie hat daraus in diesem 381. Erwägungsgrund geschlossen, „dies bedeute…, dass das Ermessen [der irischen Finanzverwaltung] bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht auf objektiven mit dem Steuersystem verbundenen Kriterien beruht, was wiederum auf einen selektiven Vorteil schließen lässt“.

498 Wie oben in den Rn. 238 und 239 dargelegt, ist bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 eine objektive Prüfung des Sachverhalts vorzunehmen, wobei erstens die Geschäftstätigkeit der Zweigniederlassung, die von ihr für ihre Funktionen eingesetzten Vermögenswerte und die von ihr insoweit zu tragenden Risiken bestimmt werden müssen und zweitens der Marktwert einer derartigen Geschäftstätigkeit zu ermitteln ist. Eine solche Prüfung entspricht im Wesentlichen der im Rahmen des zulässigen OECD-Konzepts vorgeschlagenen Prüfung.

499 Daher behauptet die Kommission zu Unrecht, dass die irische Finanzverwaltung bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 keine einheitlichen Kriterien zur Ermittlung der Gewinnzuweisung an irische Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen verwende.

500 Zwar wurde im vorliegenden Fall die Anwendung von Section 25 TCA 97 durch die irische Finanzverwaltung im Rahmen der streitigen Steuervorbescheide nicht hinreichend dokumentiert. Es gibt nämlich, wie oben in den Rn. 347 und 433 erwähnt, kaum Angaben und Beweise zu dieser Anwendung. Dieser Mangel an einer dokumentenbasierten Prüfung stellt gewiss einen bedauerlichen methodischen Fehler bei der durch die streitigen Steuervorbescheide gebilligten Berechnung der von ASI und AOE zu versteuernden Gewinne dar. Ein solcher Fehler ist jedoch allein kein hinreichender Beweis dafür, dass die streitigen Steuervorbescheide von der irischen Finanzverwaltung in Ausübung eines weiten Ermessens erlassen worden waren.

501 Drittens kann mit den elf Steuervorbescheiden, die die Gewinnzuweisung an irische Zweigniederlassungen gebietsfremder Unternehmen zum Gegenstand haben und die die Kommission in den Erwägungsgründen 385 bis 395 des angefochtenen Beschlusses geprüft hat, nicht der Nachweis erbracht werden, dass der irischen Finanzverwaltung ein weites Ermessen zustand, infolge dessen den begünstigten Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen in vergleichbarer Lage eine Vorzugsbehandlung zuteilgeworden wäre.

502 Wie sich nämlich aus den Erwägungsgründen 385 bis 395 des angefochtenen Beschlusses ergibt, beziehen sich diese elf Steuervorbescheide jeweils auf Unternehmen mit völlig verschiedenen Geschäftstätigkeiten. Wie die Kommission im 88. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses aber selbst erklärt, richtet sich die Gewinnzuweisung unter mehreren verbundenen Unternehmen nach den von jedem Unternehmen ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerten. Der bloße Umstand, dass in den elf Steuervorbescheiden unterschiedliche Gewinnzuweisungsmethoden gebilligt werden, beruht somit gerade darauf, dass sich die Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Situationen befinden. Dass beim Erlass der fraglichen Bescheide diesen unterschiedlichen Situationen Rechnung getragen wurde, beweist deshalb keineswegs, dass die irische Finanzverwaltung über irgendein Ermessen verfügte.

503 Nach alledem kann die Kommission ihre Annahme, dass im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil gegeben sei, nicht auf den zweiten Teil ihrer alternativen Argumentation stützen.

504 Daher ist den Klagegründen stattzugeben, mit denen Irland sowie ASI und AOE geltend machen, der Kommission sei im Rahmen ihrer alternativen Argumentation nicht der Nachweis gelungen, dass im vorliegenden Fall ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gegeben sei, ohne dass es einer Prüfung der Rügen bedarf, mit denen ASI und AOE der Kommission vorwerfen, bei dieser alternativen Argumentation wesentliche Formvorschriften und das Recht auf Anhörung verletzt zu haben.

G. Ergebnis zu der das Vorliegen eines selektiven Vorteils betreffenden Beurteilung der Kommission

505 In Anbetracht der oben in den Rn. 312, 481 und 504 festgehaltenen Ergebnisse, wonach den Klagegründen stattzugeben ist, mit denen Irland, ASI und AOE den Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation sowie ihrer ergänzenden und alternativen Argumentation entgegentreten, ist festzustellen, dass die Kommission im vorliegenden Fall den Nachweis schuldig geblieben ist, dass die irische Finanzverwaltung ASI und AOE mit dem Erlass der streitigen Steuervorbescheide einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gewährt hatte.

506 Insoweit ist zu beachten, dass die Kommission, obwohl sie nach der oben in Rn. 100 zitierten ständigen Rechtsprechung eine steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen darf, eine solche Einstufung nur vornehmen kann, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

507 Da der Kommission im vorliegenden Fall nicht der rechtlich hinreichende Nachweis gelungen ist, dass ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorlag, ist der angefochtene Beschluss insgesamt für nichtig zu erklären, ohne dass es einer Prüfung der anderen Klagegründe Irlands sowie von ASI und AOE bedarf.

IV. Kosten

508 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission unterlegen ist, sind ihr neben ihren eigenen Kosten antragsgemäß die Kosten Irlands im Rahmen der Rechtssache T-778/16 sowie die Kosten von ASI und von AOE aufzuerlegen.

509 Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen Irland im Rahmen der Rechtssache T-892/16 sowie das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Polen und die EFTA-Überwachungsbehörde jeweils ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.**

2. **Der 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 wird für nichtig erklärt.**

3. **Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten und die Kosten Irlands im Rahmen der Rechtssache T-778/16 sowie die Kosten von Apple Sales International und von Apple Operations Europe.**

4. **Das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Polen und die EFTA-Überwachungsbehörde sowie Irland im Rahmen der Rechtssache T-892/16 tragen jeweils ihre eigenen Kosten.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Juli 2020.

Unterschriften

Inhaltsverzeichnis

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits 2

A. Entwicklung des Apple-Konzerns 2

1. Apple-Konzern 2

2. ASI und AOE 3

a) Gesellschaftsstruktur 3

b) Kostenteilungsvereinbarung 3

c) Marketing-Dienstleistungsvereinbarung 4

3. Irische Zweigniederlassungen 4

B. Streitige Steuervorbescheide 4

1. Steuervorbescheid von 1991 5

a) Steuerbemessungsgrundlage von ACL, der Vorgängerin von AOE 5

b) Steuerbemessungsgrundlage von ACAL, der Vorgängerin von ASI 5

2. Steuervorbescheid von 2007 6

C. Verwaltungsverfahren vor der Kommission 6

D. Angefochtener Beschluss 7

1. Vorliegen eines selektiven Vorteils 7

a) Bezugsrahmen 8

b) Fremdvergleichsgrundsatz 8

c) Selektiver Vorteil insofern, als die Gewinne aus den von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums nicht den irischen Zweigniederlassungen zugewiesen worden seien (Hauptargumentation) 8

d) Selektiver Vorteil wegen einer falschen methodischen Entscheidung über die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE (ergänzende Argumentation) 9

e) Selektiver Vorteil insofern, als die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz unvereinbaren streitigen Steuervorbescheide eine Abweichung vom Bezugsrahmen darstellten, selbst wenn dieser nur aus Section 25 TCA 97 bestehen sollte (alternative Argumentation) 10

f) Schlussfolgerung zum selektiven Vorteil 10

2. Unvereinbarkeit, Rechtswidrigkeit und Rückforderung der Beihilfe 10

3. Verfügender Teil 11

II. Verfahren und Anträge der Verfahrensbeteiligten 12

A. Rechtssache T-778/16 12

1. Zusammensetzung des Spruchkörpers und vorrangige Behandlung 12

2. Streithilfen 12

3. Anträge auf vertrauliche Behandlung 12

4. Anträge der Verfahrensbeteiligten 13

B. Rechtssache T-892/16 13

1. Zusammensetzung des Spruchkörpers, vorrangige Behandlung und Verbindung 13

2. Streithilfen 14

3. Anträge auf vertrauliche Behandlung 14

4. Anträge der Verfahrensbeteiligten 14

C. Verbindung der Rechtssachen und mündliches Verfahren 15

III. Entscheidungsgründe 16

A. Verbindung der Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung 16

B. Geltend gemachte Klagegründe und Gliederung der Prüfung der vorliegenden Klagen 16

C. Zu den Klagegründen, mit denen geltend gemacht wird, die Kommission habe ihre Befugnisse überschritten und insbesondere unter Verletzung des Grundsatzes der Steuerautonomie in die Befugnisse der Mitgliedstaaten eingegriffen (achter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und 14. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 18

D. Zu den Klagegründen, mit denen Fehler im Rahmen der Hauptargumentation der Kommission gerügt werden 21

1. Zur gemeinsamen Prüfung der Kriterien des Vorteils und der Selektivität (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16) 21

2. Zur Bestimmung des Bezugsrahmens und zur Beurteilung der normalen Besteuerung nach irischem Recht (Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und erster, zweiter und fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 23

a) Zum Bezugsrahmen 23

b) Zu den Erwägungen der Kommission in Bezug auf die normale Besteuerung von Gewinnen nach irischem Steuerrecht 26

1) Zur Anwendung von Section 25 TCA 97 (Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16) 27

2) Zum Fremdvergleichsgrundsatz (Teil des ersten und des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 sowie Teil des ersten und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-892/16) 29

i) Zur Befugnis der Kommission, bei der Prüfung, ob ein selektiver Vorteil vorliegt, den Fremdvergleichsgrundsatz heranzuziehen 30

ii) Zur Frage, ob die Kommission den Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen ihrer Hauptargumentation korrekt angewandt hat 35

3) Zum zulässigen OECD-Konzept (Teil des zweiten und des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-778/16 und fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 35

i) Zur Befugnis der Kommission, sich auf das zulässige OECD-Konzept zu stützen. 36

ii) Zur Frage, ob die Kommission das zulässige OECD-Konzept im Rahmen ihrer Hauptargumentation korrekt angewandt hat 37

4) Ergebnis zur Bestimmung des Bezugsrahmens und zur Beurteilung der normalen Besteuerung nach irischem Recht 38

3. Zur Beurteilung der Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns durch die Kommission (erster Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 sowie dritter und vierter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 38

a) Zu den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von ASI 39

b) Zu den Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von AOE 43

c) Zu den Tätigkeiten außerhalb der Zweigniederlassungen von ASI und AOE 45

1) Zum strategischen Entscheidungsprozess innerhalb des Apple-Konzerns 45

2) Zum Entscheidungsprozess bei ASI und AOE 46

d) Ergebnis zu den Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns 47

4. Ergebnis zu der von der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation getroffenen Feststellung, dass ein selektiver Vorteil vorgelegen habe 47

E. Zu den Klagegründen, die sich gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation richten (vierter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und achter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 47

1. Zu der unter Berücksichtigung der TNMM vorgenommenen Beurteilung der mit den streitigen Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden 49

2. Zur Wahl der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE als „untersuchtes Unternehmen“ bei der Anwendung der Gewinnzuweisungsmethoden 50

3. Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator 53

a) Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator bei der irischen Zweigniederlassung von ASI 53

1) Zum geeigneten Gewinnindikator 54

2) Zum Umsatzrisiko 56

3) Zu dem mit Produktgarantien verbundenen Risiko 57

4) Zu den mit der Tätigkeit von Drittanbietern verbundenen Risiken 59

b) Zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator bei der irischen Zweigniederlassung von AOE 59

c) Ergebnis zur Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator 60

4. Zur Höhe der in den streitigen Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütungen 61

a) Zu der mit dem Steuervorbescheid von 1991 gebilligten Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE 63

b) Zu der mit dem Steuervorbescheid von 2007 gebilligten Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE 65

1) Zur Auswahl der in den Vergleichbarkeitsstudien herangezogenen Unternehmen 65

2) Zur berichtigten Vergleichbarkeitsstudie der Kommission 68

5. Ergebnis zu den Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation 69

F. Zu den Klagegründen, die sich gegen die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer alternativen Argumentation richten (fünfter Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 und neunter Klagegrund in der Rechtssache T-892/16) 70

1. Zum ersten Teil der alternativen Argumentation der Kommission 70

2. Zum zweiten Teil der alternativen Argumentation der Kommission 71

G. Ergebnis zu der das Vorliegen eines selektiven Vorteils betreffenden Beurteilung der Kommission 73

IV. Kosten 73