Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIOVANNI PITRUZZELLA
vom 9. November 2023[1]

Rechtssache C-465/20 P

Europäische Kommission
gegen
Irland,
Apple Sales International,
Apple Operations International, vormals Apple Operations Europe,
Großherzogtum Luxemburg,
Republik Polen,

EFTA-Überwachungsbehörde

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Steuervorbescheide (tax rulings) – Selektive Steuervergünstigungen“

I. Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache fügt sich in das mittlerweile recht umfangreiche Gebiet der Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV auf „Steuervorbescheide“ ein. Bekanntlich ermöglicht es der „Steuervorbescheid“ den Unternehmen, bei der Steuerverwaltung einen „Vorbescheid“ über die Steuer, der sie unterliegen werden, zu beantragen und so von der Steuerverwaltung einen offiziellen Standpunkt zur Anwendung der nationalen Steuervorschriften sowie Zusicherungen in Bezug auf die auf sie anzuwendende steuerliche Behandlung zu erhalten. Es besteht kein Zweifel daran, dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen nicht dazu verwendet werden dürfen, um durch die Hintertür eine Steuerharmonisierung zu verwirklichen, die auf politische Hindernisse stößt, oder um schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen. Die Vorteile der Unterschiede zwischen den Steuersystemen zu nutzen, bedeutet nämlich nicht die Gewährung einer Beihilfe, und der Steuerwettbewerb zwischen Staaten ist als solcher nicht verboten. Die Kommission muss jedoch prüfen können, ob ein Mitgliedstaat einem bestimmten Unternehmen durch eine steuerliche Maßnahme wie einen Steuervorbescheid einen selektiven Vorteil gewährt. In einem solchen Fall könnten Unternehmen, die schon von sich aus mit erheblicher Marktmacht ausgestattet sind, wie es bei Apple der Fall ist, auch unter Berücksichtigung der Dynamik der digitalen Märkte, die zur Konzentration dieser Macht neigen, einen Vorteil gegenüber ihren Wettbewerbern erlangen, was das *level playing field* (gleiche Wettbewerbsbedingungen)

[1] Originalsprache: Italienisch.

zwischen Unternehmen stören würde. Die Regeln über staatliche Beihilfen dienen dazu, diese wettbewerbsschädigenden und für Innovation und Verbraucher nachteiligen Folgen zu vermeiden.

2. Die Kommission beantragt die Aufhebung des Urteils vom 15. Juli 2020, Irland u. a./Kommission (im Folgenden: angefochtenes Urteil)[2], mit dem das Gericht den Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. August 2016[3] (im Folgenden: streitiger Beschluss), der zwei Steuervorbescheide betrifft, die von der irischen Finanzverwaltung gegenüber der Apple Sales International (ASI) und der Apple Operations Europe (AOE), zwei dem Apple-Konzern angehörenden Gesellschaften, erlassen wurden (im Folgenden zusammen: Steuervorbescheide), für nichtig erklärt hat.

II. Sachverhalt und Vorgeschichte des Rechtsstreits

3. Der 1976 gegründete Apple-Konzern mit Sitz in Cupertino, Kalifornien (Vereinigte Staaten), besteht aus der Apple Inc. und allen von der Apple Inc. kontrollierten Unternehmen. Die weltweite Geschäftstätigkeit des Apple-Konzerns ist nach Hauptfunktionsbereichen gegliedert, die von den Vereinigten Staaten aus zentral verwaltet und gesteuert werden (Rn. 1 des angefochtenen Urteils). Die Apple Operations International (AOI) ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Apple Inc. AOE ist eine 100%ige Tochtergesellschaft von AOI und besitzt ihrerseits ASI als 100%ige Tochtergesellschaft. ASI und AOE sind beide nach irischem Recht eingetragene Gesellschaften, jedoch keine in Irland steueransässigen Unternehmen (Rn. 3 des angefochtenen Urteils)[4]. ASI und AOE haben irische Zweigniederlassungen (im Folgenden: irische Zweigniederlassungen) errichtet. 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. Aufgabe der irischen Zweigniederlassung von AOE ist die Fertigung und Montage einer Reihe spezialisierter Computerprodukte 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 Funktionen dieser Zweigniederlassung gehören die Produktionsplanung und -steuerung, die Verfahrenstechnik, die Produktion und Fertigung, die Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle sowie die Instandsetzung (Rn. 9 und 10 des angefochtenen Urteils).

[2] T-778/16 und T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] Über die staatliche Beihilfe SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple (ABl. 2017, L 187, S. 1).

[4] In den Erwägungsgründen 49 bis 52 des streitigen Beschlusses führte die Kommission aus, nach dem im maßgeblichen Zeitraum geltenden irischen Recht seien ASI und AOE, obwohl sie in Irland eingetragen seien und dort eine Geschäftstätigkeit ausübten, nicht als in Irland steuerlich ansässig anzusehen, da sie unmittelbar oder mittelbar von einem in den Vereinigten Staaten ansässigen Unternehmen (Apple Inc.) kontrolliert würden. Da ASI und AOE über die irischen Zweigniederlassungen hinaus jedoch weder in den Vereinigten Staaten noch anderswo eine steuerliche Präsenz gehabt hätten, schloss die Kommission daraus, dass sie „im Hinblick auf den steuerlichen Sitz staatenlos“ seien.

4. Während des vom streitigen Beschluss erfassten Zeitraums, nämlich von 1991 bis 2014 (im Folgenden: maßgeblicher Zeitraum) bestand zwischen der Apple Inc. einerseits sowie ASI und AOE andererseits eine Vereinbarung über die Aufteilung der Kosten (im Folgenden: Kostenteilungsvereinbarung). Die aufgeteilten Kosten betrafen insbesondere die Kosten für Forschung und Entwicklung (FuE) der in die Produkte des Apple-Konzerns integrierten Technologien. Nach dieser Vereinbarung stimmten die Parteien zum einen 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. Zum anderen vereinbarten sie, dass die Apple Inc. Eigentümerin der von der Kostenteilung erfassten immateriellen Güter des Apple-Konzerns, einschließlich des geistigen Eigentums, bleiben solle. Ferner erteilte die Apple Inc. ASI und AOE eine gebührenfreie Lizenz u. a. zur Herstellung und Veräußerung der betreffenden Apple-Produkte in dem ihnen zugewiesenen Gebiet, d. h. weltweit mit Ausnahme des amerikanischen Kontinents (im Folgenden: Lizenzen des geistigen Eigentums)[5]. Die Parteien der Vereinbarung hatten die damit verbundenen Risiken zu übernehmen. Das Hauptrisiko bestand in der Verpflichtung, die mit der Entwicklung der Rechte am geistigen Eigentum des Apple-Konzerns verbundenen Kosten zu tragen. Während des maßgeblichen Zeitraums wurde die Kostenteilungsvereinbarung verschiedenen Änderungen unterzogen, mit denen insbesondere den Änderungen Rechnung getragen werden sollte, die an der einschlägigen Regelung vorgenommen wurden (Rn. 5 und 6 des angefochtenen Urteils).

5. 2008 schloss ASI mit der Apple Inc. eine Marketing-Dienstleistungsvereinbarung (im Folgenden: 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, der Apple Inc. diese Dienste durch Zahlung einer Gebühr in Höhe eines Prozentsatzes zu vergüten, der den der Apple Inc. hierfür „entstandenen angemessenen Kosten“ zuzüglich eines Aufschlags entsprach (Rn. 7 des angefochtenen Urteils).

A. Zu den Steuervorbescheiden

6. Mit Schreiben an die irische Finanzverwaltung vom 12. Oktober 1990 beschrieben die Steuerberater des Apple-Konzerns die Tätigkeiten der Apple Computer Ltd (ACL), der Vorgängerin von AOE, in Irland sowie die Funktionen der irischen Zweigniederlassung dieser Gesellschaft in Cork (Irland). Sie erklärten, 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. Mit Schreiben vom 2. Januar 1991 wurde der irischen Finanzverwaltung mitgeteilt, dass es eine neue Gesellschaft, die Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), die Vorgängerin von ASI, gebe, deren irische Zweigniederlassung die Aufgabe habe, zur Ausfuhr bestimmte Produkte bei irischen Herstellern zu beschaffen. Mit Schreiben vom 29. Januar 1991 (im Folgenden: Steuervorbescheid von 1991) bestätigte die irische Finanzverwaltung die Vorschläge des Apple-Konzerns in Bezug auf die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns von ACL und ACAL in Irland. Der steuerpflichtige Gewinn von ACL wurde auf der Grundlage eines Prozentsatzes der Betriebskosten ihrer irischen Zweigniederlassung berechnet, der auf 65 % bis zu einem jährlichen Betrag von [*vertraulich*] und 20 % ihrer [*vertraulich*] übersteigenden

[5] Im angefochtenen Urteil bezeichnet das Gericht diese Lizenzen als „Lizenzen des geistigen Eigentums des Apple-Konzerns“. Diese Bezeichnung, die ich in den Zitaten aus Passagen des angefochtenen Urteils unverändert lassen werde, wird von der Kommission, die sie für ungenau hält, beanstandet, da sie nicht den Umstand widerspiegele, dass es sich um räumlich begrenzte Lizenzen handele, die ASI und AOE erteilt worden seien.

Betriebskosten festgesetzt wurde. Sollte der Gesamtgewinn unter dem nach dieser Formel errechneten Betrag liegen, würde dieser geringere Betrag für die Berechnung des Nettogewinns 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. Der steuerpflichtige Gewinn von ACAL wurde auf der Grundlage eines Aufschlags von 12,5 % der Betriebskosten ihrer irischen Zweigniederlassung (ohne Materialien für den Wiederverkauf) berechnet (Rn. 11 bis 16 des angefochtenen Urteils).

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. In beiden Fällen wurde vorgeschlagen, dass der steuerpflichtige Gewinn einem Prozentsatz der Betriebskosten entsprechen solle, abzüglich Kosten wie etwa von Apple-Konzerngesellschaften in Rechnung gestellte Beträge und Materialkosten. Im Fall der irischen Zweigniederlassung von AOE wurde vorgeschlagen, einen Betrag zu summieren, der der Vergütung für das geistige Eigentum bezogen auf die von dieser Zweigniederlassung entwickelten verfahrenstechnischen Prozesse, gleich einem Prozentsatz ihres Umsatzes, entsprach. Außerdem wurde vorgeschlagen, dass die Vereinbarung für die beiden Zweigniederlassungen am 1. Oktober 2007 in Kraft treten solle, dass sie für fünf Jahre gelten, sodann jährlich verlängert werden und auf neue innerhalb des Apple-Konzerns gegründete oder umgewandelte Einheiten Anwendung finden solle, sofern ihre Tätigkeiten denen von AOE und ASI entsprächen. Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 (im Folgenden: Steuervorbescheid von 2007) bestätigte die irische Finanzverwaltung ihre Zustimmung zu allen Vorschlägen. Diese Zustimmung galt bis zum Steuerjahr 2014 (Rn. 17 bis 21 des angefochtenen Urteils).

B. Zum streitigen Beschluss

7. Im streitigen Beschluss kam die Kommission zu dem Ergebnis, dass die Steuervorbescheide, die zu einer Verminderung der steuerlichen Belastung geführt hätten, die ASI und AOE hätten tragen müssen, diesen Unternehmen im maßgeblichen Zeitraum eine Betriebsbeihilfe gewährt hätten, die dem Apple-Konzern als Ganzem zugutegekommen sei (Erwägungsgründe 417 und 418). Sie erklärte diese Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV für rechtswidrig und mit dem Binnenmarkt unvereinbar (Art. 1 des streitigen Beschlusses) und ordnete ihre Rückforderung an (Art. 2 des streitigen Beschlusses).

8. In Abschnitt 8.2 dieses Beschlusses folgte die Kommission, um das Vorliegen eines selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV festzustellen, der sich aus der Rechtsprechung ergebenden Analyse in drei Schritten [6].

9. In Bezug auf den ersten Schritt, der die Bestimmung des Bezugssystems betraf, war sie der Ansicht, dass dieses System aus dem allgemeinen irischen Körperschaftsteuersystem bestehe, dessen Ziel die Besteuerung der Gewinne aller in Irland steuerpflichtigen Unternehmen sei. Angesichts dieses Ziels vertrat die Kommission die Auffassung, dass sich alle in Irland steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig davon, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd seien, in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden. Daher vertrat sie

[6] Vgl. u. a. Urteil vom 8. November 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission (C-885/19 P und C-898/19 P, EU:C:2022:859, Rn. 68, im Folgenden: Urteil Fiat Chrysler).

die Auffassung, dass Section 25 des Taxes Consolidation Act von 1997 (im Folgenden: TCA 97) über die Besteuerung gebietsfremder Gesellschaften integraler Bestandteil des Bezugssystems und nicht ein gesonderter Bezugsrahmen gewesen sei (Erwägungsgründe 227 bis 243 des streitigen Beschlusses). Nach Section 25 TCA 97 fällt ein gebietsfremdes Unternehmen nur dann in den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer, wenn es in Irland Handelsgeschäfte über eine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle tätigt. 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“ (Rn. 158 des angefochtenen Urteils).

10. In Bezug auf den zweiten Schritt, mit dem das Vorliegen eines selektiven Vorteils aufgrund einer Abweichung vom Bezugssystem beurteilt werden sollte, stellte die Kommission zunächst klar, dass Section 25 TCA 97 in Anbetracht ihres Wortlauts und ihres Zwecks in Verbindung mit einer Gewinnzuweisungsmethode angewandt werden müsse, die es ermögliche, zu einem steuerpflichtigen Gewinn zu gelangen, der „eine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz“ darstelle (253. Erwägungsgrund). Dieser Grundsatz, dessen Ziel es sei, „sicherzustellen, dass die steuerliche Behandlung von konzerninternen Transaktionen auf dem Gewinn basiert, der entstanden wäre, wenn diese Transaktionen von nicht integrierten unabhängigen Unternehmen durchgeführt worden wären“, gelte nämlich „für die internen Geschäfte verschiedener Teile desselben integrierten Unternehmens, wie eine Zweigniederlassung, die Transaktionen mit anderen Teilen des Unternehmens tätigt, dem es zugehört“ (Erwägungsgründe 252 und 253). In diesem Zusammenhang wies die Kommission auch darauf hin, dass sie die im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Leitlinien, wie sie sich insbesondere aus Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 des OECD-Musterabkommens und dem am 22. Juli 2010 vom OECD-Rat gebilligten Bericht über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010, in dem die Vorgehensweise nach dem zulässigen OECD-Konzept bei der Anwendung des in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen[7] dargelegten Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Gewinnzuweisung an eine Betriebsstätte (Authorised OECD Approach, im Folgenden: zulässiges OECD-Konzept)[8] beschrieben wird, ergäben, nicht unmittelbar angewandt habe, dass sie diese aber als nützliche Orientierungshilfe dafür berücksichtigt habe, wie sichergestellt werden könne, dass die Regelungen über die Gewinnzuweisung und die Verrechnungspreise zu marktkonformen Ergebnissen führten (255. Erwägungsgrund). Die Kommission stützte ihre Prüfung sodann auf drei verschiedene Argumentationen, aus denen im vorliegenden Fall auf das Vorliegen eines selektiven Vorteils geschlossen werden konnte. Für die vorliegende Rechtssache sind nur die ersten beiden Argumentationen relevant, die Hauptargumentation und die ergänzende Argumentation. Auf der Grundlage der *Hauptargumentation* (Erwägungsgründe 265 bis 321 des streitigen Beschlusses) vertrat die Kommission die Auffassung, dass die Tatsache, dass

7 Juli 2010, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264125483-de (im Folgenden: OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

8 Wie die Kommission in den Erwägungsgründen 87 bis 89 des streitigen Beschlusses erläutert hat, besteht das zulässige OECD-Konzept aus einer zweistufigen Analyse, nach der die Einnahmen einer Betriebsstätte zugewiesen werden. Im ersten Schritt wird die Betriebsstätte hypothetisch als eigenständiges und selbständiges Unternehmen betrachtet, das „eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt; dabei werden die von dem Unternehmen durch die Betriebsstätte und andere Unternehmensteile wahrgenommenen Funktionen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken berücksichtigt“. An dieser Stelle wird das Konzept der „maßgeblichen Personalfunktionen“ eingeführt. Nach dem zulässigen OECD-Konzept wird der Betriebsstätte in einem ersten Schritt das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten in Bezug auf die von ihren Mitarbeitern wahrgenommenen Funktionen zugewiesen. In einem zweiten Schritt werden die OECD-Verrechnungspreisleitlinien entsprechend auf die Geschäftsvorfälle zwischen der Betriebsstätte und anderen Unternehmensteilen angewandt, um sicherzustellen, dass alle von der Betriebsstätte im Zusammenhang mit diesen Geschäftsvorfällen ausgeübten Funktionen fremdvergleichskonform vergütet werden.

die irische Finanzverwaltung in den Steuervorbescheiden die nicht belegte Behauptung gebilligt habe, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums für steuerliche Zwecke außerhalb Irlands – und damit den Verwaltungssitzen von ASI und AOE (im Folgenden: Verwaltungssitze) und nicht ihren irischen Zweigniederlassungen – zuzuweisen seien, zu steuerpflichtigen Jahresgewinnen dieser Unternehmen geführt hätten, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewichen seien. Auf der Grundlage der *ergänzenden Argumentation* (Erwägungsgründe 325 bis 360 des streitigen Beschlusses) vertrat die Kommission die Auffassung, dass, selbst wenn die irische Finanzverwaltung dieser Auffassung zu Recht gefolgt wäre, das Ergebnis dasselbe gewesen wäre, da die mit den Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden auf falschen methodischen Entscheidungen gründeten, die gleichwohl zu einer Senkung der Steuerschuld von ASI und AOE gegenüber derjenigen geführt hätten, die eigenständige Unternehmen, deren steuerpflichtiger Gewinn durch marktbasierte, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgehandelte Preise bestimmt worden sei, hätten entrichten müssen.

11. Schließlich stellte die Kommission im Rahmen des dritten Schrittes ihrer Analyse fest, dass weder Irland noch Apple Argumente zur Rechtfertigung des durch die Steuervorbescheide gewährten selektiven Vorteils vorgebracht hätten (Erwägungsgründe 404 bis 411 des angefochtenen Beschlusses).

III. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

12. Irland (Rechtssache T-778/16) sowie ASI und AOE (Rechtssache T-892/16) erhoben Klage gegen den streitigen Beschluss. In der Rechtssache T-778/16 sind das Großherzogtum Luxemburg als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge Irlands und die Republik Polen als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen worden. In der Rechtssache T-892/16 sind die EFTA-Überwachungsbehörde zur Unterstützung der Anträge der Kommission und Irland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge von ASI und AOE zugelassen worden. Die Rechtssachen sind zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden worden. Irland zum einen sowie ASI und AOE zum anderen stützten ihre Klagen auf neun bzw. 14 Klagegründe, die sich weitgehend überschneiden und die das Gericht zusammen geprüft hat.

13. Im angefochtenen Urteil hat das Gericht, soweit für die vorliegende Rechtssache relevant, als Erstes die Klagegründe zurückgewiesen, mit denen Irland, ASI und AOE geltend gemacht hatten, dass die Kommission ihre Befugnisse überschritten und gegen den Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten verstoßen habe (Rn. 103 bis 124). Als Zweites hat es die Klagegründe geprüft, mit denen Fehler der Kommission im Rahmen ihrer *Hauptargumentation* gerügt wurden. In diesem Zusammenhang hat es zunächst die von Irland erhobene Rüge einer gemeinsamen Prüfung der Kriterien des Vorteils und der Selektivität zurückgewiesen. Sodann hat es die Rügen geprüft, mit denen Fehler bei der Bestimmung des Bezugssystems und der normalen Besteuerung nach irischem Steuerrecht geltend gemacht wurden. Am Ende dieser Prüfung ist das Gericht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Hauptargumentation der Kommission auf „einer fehlerhaften Beurteilung der normalen Besteuerung gemäß dem im vorliegenden Fall einschlägigen irischen Steuerrecht“ beruhe (Rn. 249 des angefochtenen Urteils). Schließlich prüfte das Gericht „[d]er Vollständigkeit halber“ die Rügen gegen die Tatsachenwürdigungen der Kommission in Bezug auf die Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Kommission nicht nachweisen konnte, 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 bei der Ermittlung der in Irland jährlich zu versteuernden Gewinne von ASI und AOE diesen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen (Rn. 310 des angefochtenen Urteils). Schließlich hat das Gericht die Klagegründe geprüft, die die Erwägungen der Kommission im Rahmen ihrer *ergänzenden Argumentation* betrafen. Am Ende seiner Prüfung erkannte es zwar an, dass „[aus] den methodischen Mängeln bei der Berechnung der steuerbaren Gewinne von ASI und AOE … hervor[geht], dass die … Steuervorbescheide lückenhaft und stellenweise widersprüchlich sind“ (Rn. 479 des angefochtenen Urteils), es stellte jedoch fest, dass diese Mängel nicht ausreichten, um das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu belegen.

14. Das Gericht erklärte daher den streitigen Beschluss insgesamt für nichtig, ohne die übrigen von Irland sowie ASI und AOE geltend gemachten Klagegründe zu prüfen, erlegte der Kommission die Kosten der Klägerinnen in den Rechtssachen T-778/16 und T-892/16 auf und entschied, dass Irland in der Rechtssache T-892/16, das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Polen und die EFTA-Überwachungsbehörde jeweils ihre eigenen Kosten zu tragen hätten.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

15. Mit Rechtsmittelschrift, die am 25. September 2020 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat die Kommission die Aufhebung des angefochtenen Urteils beantragt. Irland, ASI und AOE, das Großherzogtum Luxemburg und die EFTA-Überwachungsbehörde haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Mit Schreiben vom 4. April 2023 haben die Anwälte von ASI und AOE dem Gerichtshof mitgeteilt, dass AOE infolge einer Verschmelzung nach irischem Recht ab dem 2. April 2023 von AOI übernommen worden sei. Der Name von AOE als Partei der vorliegenden Rechtssache wurde somit durch AOI ersetzt. Die Parteien haben in der Sitzung vom 23. Mai 2023 mündlich verhandelt. Die Kommission beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben, den ersten, den zweiten, den dritten, den vierten und den achten Klagegrund in der Rechtssache T-778/16 sowie den ersten, den zweiten, den dritten, den vierten, den fünften, den achten und den 14. Klagegrund in der Rechtssache T-892/16 zurückzuweisen, die Sache zur Prüfung der übrigen Klagegründe an das Gericht zurückzuverweisen und die Kostenentscheidung vor dem Gericht und dem Gerichtshof vorzubehalten. ASI und AOI beantragen, das Rechtsmittel zurückzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Irland beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Die EFTA-Überwachungsbehörde beantragt, dem Rechtsmittel in vollem Umfang stattzugeben, die Rechtssache zur Prüfung der übrigen Klagegründe an das Gericht zurückzuverweisen und die Kostenentscheidung vor dem Gericht und dem Gerichtshof vorzubehalten. Das Großherzogtum Luxemburg beantragt, das Rechtsmittel insgesamt zurückzuweisen und der Kommission die ihm entstandenen Kosten aufzuerlegen.

V. Zum Rechtsmittel

16. Die Kommission stützt ihr Rechtsmittel auf zwei Gründe, die sich jeweils in mehrere Teile gliedern. Der erste Rechtsmittelgrund betrifft die Randnummern des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht die Hauptargumentation beanstandet hat. Der zweite richtet sich gegen den Teil dieses Urteils, in dem das Gericht die ergänzende Argumentation zurückgewiesen hat.

A. Vorbemerkungen

17. Wie ausgeführt waren ASI und AOE auf der Grundlage der Kostenteilungsvereinbarung während des maßgeblichen Zeitraums Inhaber von Lizenzen des geistigen Eigentums und zahlten der Apple Inc. einen Betrag, der dazu bestimmt war, die FuE-Tätigkeit des Konzerns zu finanzieren. Die Kostenteilungsvereinbarungen entsprechen der Logik, zu verhindern, dass es angesichts der ungewissen Ergebnisse der Investition in FuE nicht möglich ist, den Verlust wiederzuerlangen, den das Unternehmen, das die Investition getätigt hat, gegebenenfalls erlitten hat. Die Kosten der FuE werden auf die Unternehmen des Konzerns aufgeteilt, und etwaige Renditen werden in Prozent entsprechend dem Prozentsatz der dem Unternehmen zugeordneten Kosten zugeordnet. Dies ist die Rechtfertigung der Vereinbarung, aber es ist zu beachten, dass in der Praxis multinationaler Unternehmen eine Kostenteilungsvereinbarung innerhalb des Konzerns es gestatten kann, die Kosten und die entsprechenden Gewinne den Rechtsordnungen mit geringerer Besteuerung zuzuordnen. Indem im vorliegenden Fall die Zuordnung eines Teils der Kosten und der Gewinne in Bezug auf das geistige Eigentum von Apple von dem Ort getrennt wurde, an dem die FuE-Tätigkeit des Konzerns hauptsächlich stattfand, nämlich in Kalifornien, dem Sitz der Apple Inc., wurden diese Kosten und Gewinne auf ASI und AOE verlagert. Wie oben erwähnt, waren AOE und ASI, obwohl sie in Irland gegründet worden waren, im maßgeblichen Zeitraum weder in Irland noch anderswo steuerlich ansässig. In Irland war ihre steuerliche Verantwortlichkeit gemäß Section 25 TCA 97 auf die Gewinne beschränkt, die ihren irischen Zweigniederlassungen zurechenbar waren, so dass Gewinne, die nicht diesen Zweigniederlassungen zurechenbar waren, im Ergebnis *de facto* nirgendwo besteuert worden wären[9]. Im Kern geht es deshalb um die Frage, wie festzustellen war, welche Gewinne den irischen Zweigniederlassungen zurechenbar waren, nachdem sich Section 25 TCA 97 hierzu nicht äußert. Da der größte Teil der Gewinne von ASI und AOE aus Lizenzen des geistigen Eigentums stammte, stellte sich zum Zweck dieser Feststellung vorab die Frage, wie diese Lizenzen innerhalb dieser Gesellschaften unter Berücksichtigung ihrer verschiedenen Untergliederungen – ihren Verwaltungssitzen einerseits und den irischen Zweigniederlassungen andererseits – zuzurechnen waren. Dies sind im Wesentlichen die Punkte, über die sich Irland und die Kommission uneins sind. Mit den Steuervorbescheiden war nämlich die von Apple vorgeschlagene Methode zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage gebilligt worden, die *de facto* dazu führte, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums und der größte Teil der Gewinne dieser Gesellschaften den Verwaltungssitzen außerhalb der irischen Zweigniederlassungen anfielen. Nach Ansicht der Kommission verschaffte diese Gewinnzuweisung ASI und AOE, indem sie deren steuerliche Verantwortlichkeit herabsetzte, einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV und dem gesamten Apple-Konzern eine steuerliche Beihilfe.

B. Zum ersten Rechtsmittelgrund

18. Der erste Rechtsmittelgrund besteht aus drei Teilen.

1. Zum ersten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes

19. Mit dem ersten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe den streitigen Beschluss falsch ausgelegt, einen Verfahrensfehler begangen und sich in der Begründung widersprochen, indem es in den Rn. 125, 183 bis 187, 228, 242 und 243 des

[9] Vor dem Gericht und in der Verhandlung vor dem Gerichtshof hat die Kommission die auf die von ASI und AOE erzielten Gewinne tatsächlich gezahlten Steuern auf 1 % im Jahr 2003 und 0,005 % im Jahr 2004 beziffert. ASI und AOI tragen vor, dass ihre Gewinne im maßgeblichen Zeitraum in den Vereinigten Staaten einer latenten Steuer auf ausländische Einkünfte unterworfen gewesen seien.

angefochtenen Urteils festgestellt habe, dass die Kommission mit der Annahme, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums für steuerliche Zwecke den irischen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen, da die Verwaltungssitze von ASI und AOE weder über die Mitarbeiter noch über die physische Präsenz verfügt hätten, um deren Kontrolle und Verwaltung sicherzustellen, die Gewinne im Wege eines „Ausschlussverfahrens" zugeteilt habe, das mit Section 25 TCA 97, dem Fremdvergleichsgrundsatz und dem zulässigen OECD-Konzept unvereinbar sei. ASI und AOI, Irland und das Großherzogtum Luxemburg machen geltend, dass die von der Kommission erhobenen Rügen unzulässig seien, ins Leere gingen und jedenfalls unbegründet seien.

a) Würdigung

1) Zur Zulässigkeit

20. Ich weise darauf hin, dass das Rechtsmittel nach Art. 256 Abs. 1 AEUV und Art. 58 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union auf Rechtsfragen beschränkt ist. Allein das Gericht ist für die Feststellung des Sachverhalts – sofern sich nicht aus den ihm vorgelegten Verfahrensunterlagen ergibt, dass seine Feststellungen tatsächlich falsch sind – und für die Beweiswürdigung zuständig [10]. Somit ist die Würdigung der Tatsachen und Beweise, vorbehaltlich ihrer Verfälschung, keine Rechtsfrage, die als solche der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels unterliegt [11].

21. ASI und AOI machen geltend, mit der Behauptung eines Fehlers bei der Auslegung des vor dem Gericht angefochtenen Rechtsakts werde kein Rechtsfehler geltend gemacht, es sei denn, der Rechtsakt sei aufgrund eines offensichtlich falschen Verständnisses des Rechtsakts durch das Gericht verfälscht worden. Zur Stützung ihrer Einrede berufen sie sich auf die Urteile vom 27. Januar 2000, DIR International Film u. a./Kommission [12], und vom 30. November 2016, Kommission/Frankreich und Orange [13]. Im ersten dieser Urteile hat der Gerichtshof klargestellt, dass, auch wenn sich das Gericht im Rahmen einer Nichtigkeitsklage veranlasst sehen kann, die Begründung einer angefochtenen Handlung anders auszulegen als ihr Verfasser oder sie unter bestimmten Umständen sogar zu verwerfen, es dies jedoch nur aufgrund sachlicher Gesichtspunkte tun kann, da es dann die Begründung des Verfassers des Rechtsakts durch seine eigene ersetzen und einen vor dem Gerichtshof zu beanstandenden Rechtsfehler begehen würde [14]. Es trifft zwar zu, dass der Gerichtshof in diesem Urteil eine Verfälschung des Inhalts der in Rede stehenden Entscheidung festgestellt hat [15], doch lässt sich aus diesem Umstand nicht, wie ASI und AOI es wünschen, ableiten, dass im Rechtsmittelverfahren *nur* eine offensichtlich unzutreffende Auslegung des angefochtenen Rechtsakts durch das Gericht geltend gemacht werden kann. Eine solche Schlussfolgerung stünde im Übrigen im Widerspruch zur gegenteiligen Anwendung dieses Urteils durch den Gerichtshof [16]. Zum Urteil Kommission/Frankreich und Orange genügt der Hinweis, dass sich der Gerichtshof in Rn. 102 dieses Urteils, auf den sich ASI

[10] Vgl. Urteil vom 27. April 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Kommission (C-492/21 P, EU:C:2023:354, Rn. 106).

[11] Vgl. Urteil vom 22. Juni 2023, Gmina Miasto Gdynia und Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Kommission (C-163/22 P, EU:C:2023:515, Rn. 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (im Folgenden: Urteil DIR International).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (im Folgenden: Urteil Kommission/Frankreich und Orange).

[14] Vgl. Urteil DIR International (Rn. 42).

[15] Vgl. Urteil DIR International (Rn. 48).

[16] Vgl. Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 142 bis 144). Vgl. auch Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 70 bis 79).

und AOI stützen, auf die Feststellung beschränkt hat, dass die Kommission nichts vorgetragen habe, um ihre Behauptung einer Verfälschung der angefochtenen Entscheidung vor dem Gericht zu stützen. Diese Randnummer enthält somit keine Stütze für die von ASI und AOE erhobene Einrede der Unzulässigkeit. Sodann weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof eine entsprechende Einrede bereits im Urteil vom 10. März 2022, Kommission/Freistaat Bayern u. a.[17], ausdrücklich zurückgewiesen hat, in dem er festgestellt hat, dass die Richtigkeit der vom Gericht vorgenommenen Auslegung des Beschlusses, dessen Rechtmäßigkeit es im Rahmen einer Nichtigkeitsklage zu beurteilen hatte, eine im Rechtsmittelverfahren zulässige Rechtsfrage darstellt[18]. Ganz allgemein kann die Frage der zutreffenden Auslegung eines auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 2 Unterabs. 1 AEUV erlassenen Beschlusses der Kontrolle durch den Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittels nicht unter dem Vorwand entzogen werden, dass es sich um eine „Tatsachenfrage" handele. Ich schließe zwar nicht aus, dass es Fälle gibt, in denen die Geltendmachung eines Fehlers bei der Auslegung eines solchen Rechtsakts in Wirklichkeit darauf abzielen könnte, vom Gerichtshof eine erneute Prüfung der Tatsachenwürdigungen des Gerichts zu erwirken, doch ist dies meines Erachtens bei der hier geprüften Rüge, die sich auf das richtige Verständnis der Argumentation der Kommission und des von ihr angewandten rechtlichen Kriteriums bezieht, offensichtlich nicht der Fall. Im vorliegenden Fall hat die Kommission daher, indem sie eine unzutreffende Auslegung des streitigen Beschlusses vorbringt, einen Rechtsfehler geltend gemacht, der im Rahmen des Rechtsmittels beanstandet werden kann.

22. Irland macht geltend, der erste Teil des ersten Rechtsmittelgrundes gehe ins Leere, da, selbst wenn das Gericht den streitigen Beschluss falsch ausgelegt hätte, die Nichtzuweisung der Gewinne aus den Lizenzen des geistigen Eigentums an die irischen Zweigniederlassungen allein auf der Grundlage der im übrigen Teil des angefochtenen Urteils enthaltenen tatsächlichen Feststellungen zu den Tätigkeiten dieser Zweigniederlassungen bestätigt würde. Insoweit weise ich darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Rechtsmittelgrund, der sich gegen Gründe eines angefochtenen Urteils richtet, die keinen Einfluss auf den Tenor des Urteils haben, ins Leere geht und zurückzuweisen ist[19]. Im angefochtenen Urteil hat sich das Gericht nicht auf die Feststellung beschränkt, dass die Hauptargumentation auf einer fehlerhaften Beurteilung der normalen Besteuerung nach dem anwendbaren irischen Steuerrecht beruhe, sondern es hat diese Rügen, die Irland sowie ASI und AOE gegen die Tatsachenwürdigungen der Kommission in Bezug auf die Tätigkeiten des Apple-Konzerns erhoben haben, auch geprüft und ihnen stattgegeben. Daraus folgt, dass es, um die Feststellungen des Gerichts zu den Unzulänglichkeiten der Hauptargumentation, die auf zwei unterschiedliche und eigenständige Gruppen von Gründen gestützt sind, sachgerecht anzugreifen, der Kommission oblag, Rügen gegen diese beiden Gruppen von Gründen vorzubringen. Der erste Rechtsmittelgrund ist jedoch genau in diesem Sinne aufgebaut. Mit dem ersten Teil dieses Rechtsmittelgrundes wird die Schlussfolgerung des Gerichts beanstandet, dass die Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation im Wege eines „Ausschlussverfahrens" vorgegangen sei, während mit dem zweiten und dem dritten Teil die Gründe beanstandet werden sollen, mit denen das Gericht diese Tatsachenwürdigungen entkräftet hat. Der Umstand, dass die im Rahmen jedes dieser Teile vorgebrachten Rügen allein betrachtet, selbst wenn sie durchgreifen, für sich genommen nicht ausreichen würden, um die

[17] C-167/19 P und C-171/19 P, EU:C:2022:176, Rn. 47. Vgl. auch Urteil vom 11. März 2020, Kommission/Gmina Miasto Gdynia und Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, Rn. 121).

[18] Vgl. auch implizit Urteile vom 20. September 2017, Kommission/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, Rn. 35 bis 37), vom 14. November 2019, Silec Cable und General Cable/Kommission (C-599/18 P, EU:C:2019:966, Rn. 82), und vom 31. Januar 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, Rn. 102 bis 109), sowie Beschluss vom 7. September 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, Rn. 4).

[19] Vgl. Urteil vom 27. April 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro u. a./Kommission (C-549/21 P, EU:C:2023:340, Rn. 80 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Aufhebung des angefochtenen Urteils zu erreichen, lässt nicht den Schluss zu, dass sie ins Leere gehen, da sie im Rahmen des ersten Rechtsmittelgrundes insgesamt zu berücksichtigen sind. Die Einrede Irlands ist daher meines Erachtens zurückzuweisen.

2) Zur Begründetheit

i) Zur ersten Rüge: fehlerhafte Auslegung des streitigen Beschlusses

23. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission nicht bestreitet, dass eine Argumentation im Wege eines „Ausschlussverfahrens" mit Section 25 TCA 97, dem Fremdvergleichsgrundsatz oder dem zulässigen OECD-Konzept unvereinbar ist. Sie habe diese Argumentation jedoch nicht angewandt. Nach dieser Klarstellung halte ich es für erforderlich, kurz die wesentlichen Punkte der Hauptargumentation der Kommission in Erinnerung zu rufen. Entsprechend der Struktur des streitigen Beschlusses besteht diese Argumentation aus vier Teilen.

24. Im ersten Teil, der in Abschnitt 8.2.2.1 dieses Beschlusses enthalten ist, legte die Kommission die beiden Prämissen dar, auf die sie sich im Anschluss an ihre Analyse stützte. Zum einen verlange die Anwendung von Section 25 TCA 97 die vorherige Bestimmung einer Gewinnzuweisungsmethode, die in dieser Bestimmung nicht definiert sei, und zum anderen müsse diese Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen. Die Richtigkeit dieser beiden Prämissen ist vom Gericht ausdrücklich anerkannt worden – die erste in Rn. 113 des angefochtenen Urteils und die zweite in den Rn. 211 und 212 – und ist weder im Rahmen eines eigenständigen Rechtsmittels gegen das angefochtene Urteil noch inzident im Rahmen der vorliegenden Rechtssache bestritten worden. Obwohl dies nicht bestritten wurde, ist jedenfalls klarzustellen, dass die Schlussfolgerungen des Gerichts zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit Section 25 TCA 97 in vollem Umfang mit dem Urteil Fiat Chrysler im Einklang stehen, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass sich die Kommission nur dann auf diesen Grundsatz stützen darf, wenn und soweit ihre Anwendung im Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaats vorgesehen ist[20]. Zum einen hat das Gericht nämlich in Rn. 221 des angefochtenen Urteils die Auffassung der Kommission, wonach sich aus Art. 107 Abs. 1 AEUV eine eigenständige Pflicht der Mitgliedstaaten zur Anwendung dieses Grundsatzes ergebe, ausdrücklich zurückgewiesen. Zum anderen geht u. a. aus den Rn. 210, 211, 218 bis 220 und 247 dieses Urteils hervor, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im vorliegenden Fall auf den Steuervorschriften des irischen Rechts über die Besteuerung von Gesellschaften beruht und ihre Rechtfertigung in dem von der Kommission ermittelten und vom Gericht bestätigten Bezugssystem findet. Außerdem ist nicht ersichtlich, dass in der Verwaltungspraxis der irischen Steuerbehörden Methoden oder Kriterien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt worden wären, die die Kommission tatsächlich zugunsten von Parametern und Regeln, die außerhalb des fraglichen nationalen Steuersystems liegen, verworfen hätte. Vielmehr hat das Gericht in Rn. 239 des angefochtenen Urteils festgestellt, 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[21]. Schließlich konnte Irland, wie das Gericht u. a. in Rn. 433 des Urteils festgestellt

[20] Vgl. insbesondere Rn. 73 und 74 und 96 bis 105 des Urteils Fiat Chrysler.

[21] Nach dem zulässigen OECD-Konzept sollen auf der ersten Stufe der Analyse die Vermögenswerte, die Funktionen und die Risiken ermittelt werden, die der Betriebsstätte eines Unternehmens zuzuweisen sind.

hat, selbst nicht mit hinreichender Klarheit erläutern, welcher der genaue Grund für die Parameter war, auf denen die Berechnung der steuerbaren Gewinne von ASI und AOE in den Steuervorbescheiden beruhte.

25. Im zweiten Teil ihrer Hauptargumentation in Abschnitt 8.2.2.2 Buchst. a des streitigen Beschlusses erläuterte die Kommission die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhende Gewinnzuweisungsmethode, die ihrer Ansicht nach die irische Finanzverwaltung gemäß Section 25 TCA 97 hätte befolgen müssen. Im 272. Erwägungsgrund dieses Beschlusses führte sie aus, dass als die einer Zweigniederlassung zuzuweisenden Gewinne „die Gewinne [anzusehen waren], die diese Zweigniederlassung unter Wettbewerbsbedingungen erzielt hätte, … wäre [sie] ein separates und unabhängiges Unternehmen, das dieselben oder ähnliche Tätigkeiten unter denselben oder ähnlichen Bedingungen ausübt, unter Berücksichtigung der durch das Unternehmen über seine Zweigniederlassung und über die anderen Teile des Unternehmens eingesetzten Vermögenswerte, wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken“. Im vorliegenden Fall hätten die irischen Behörden daher vor der Billigung der von Apple vorgeschlagenen Gewinnaufteilungsmethode prüfen müssen, ob, wie Apple behauptet, die Lizenzen des geistigen Eigentums und die damit zusammenhängenden Gewinne außerhalb Irlands zuzuweisen waren, und zu diesem Zweck hätten sie die von ASI und AOE über ihre Verwaltungssitze bzw. ihre irischen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken vergleichen müssen (273. Erwägungsgrund).

26. Im dritten Teil ihrer Hauptargumentation hat die Kommission diese Prüfung selbst anhand des im 275. Erwägungsgrund dieses Beschlusses angekündigten Schemas vorgenommen, das eine Analyse der beiden unterschiedlichen Szenarien erforderte, auf die sich Irland und Apple berufen hatten, um die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums außerhalb Irlands zu rechtfertigen. Diese Szenarien, von denen das erste auf die von den Verwaltungssitzen wahrgenommenen Funktionen und das zweite auf die von der Apple Inc. wahrgenommenen Funktionen gestützt wurde, wurden in Abschnitt 8.2.2.2 Buchst. b des streitigen Beschlusses (Erwägungsgründe 276 bis 307) bzw. in Abschnitt 8.2.2.2 Buchst. c dieses Beschlusses (Erwägungsgründe 308 bis 318) geprüft. Im Rahmen der Prüfung des ersten dieser Szenarien sei die Kommission im Wege des vom Gericht kritisierten „Ausschlussverfahrens“ vorgegangen. Daher sind die beiden unterschiedlichen Schritte dieser Prüfung kurz in Erinnerung zu rufen. Im ersten Schritt prüfte die Kommission in den Erwägungsgründen 281 bis 293 die Situation der Verwaltungssitze. Sie wies zunächst darauf hin, dass diese Verwaltungssitze im maßgeblichen Zeitraum lediglich „auf dem Papier“ bestanden hätten, da sie über keine Mitarbeiter oder physische Präsenz außerhalb Irlands verfügt hätten, und dass die ihnen zugewiesenen Funktionen nur von ihren jeweiligen Vorständen hätten wahrgenommen werden können (281. Erwägungsgrund). Die einzigen ihr zur Verfügung gestellten Nachweise für Aktivitäten dieser Vorstände hätten aber weder Hinweise auf Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Lizenzen des geistigen Eigentums noch Gespräche oder Entscheidungen über den Abschluss oder die Änderung der Kostenteilungsvereinbarung zumindest bis Ende 2014 enthalten (Erwägungsgründe 282 bis 285). Vor diesem Hintergrund wies sie die Behauptung von Apple, dass die Tätigkeiten des Vorstands von ASI und AOE „in vielfältiger Weise“ sichergestellt worden seien, als vage und unsubstantiiert zurück und stellte im Übrigen fest, dass ASI und AOE über eine feste Zweigniederlassung in den USA verfügt hätten, falls es sich bei diesen Aktivitäten tatsächlich um wesentliche Aktivitäten gehandelt habe, da der Großteil der Vorstandsmitglieder von ASI und AOE in den USA ansässig gewesen sei (287. Erwägungsgrund). Sodann hat die Kommission in den Erwägungsgründen 288 und 289, auf die sich das Gericht u. a. stützt, zum einen ausgeführt, dass es nicht nur keine Beweise für Tätigkeiten gebe, die von den Verwaltungssitzen in Bezug auf die

Lizenzen des geistigen Eigentums ausgeübt worden seien, sondern dass diese Verwaltungssitze auch nicht über die Kapazität zur Durchführung von Funktionen der aktiven Verwaltung in diesem Rahmen verfügt hätten, und dass zum anderen ohne Mitarbeiter diese Funktionen, einschließlich derjenigen, die ASI und AOE durch die Kostenteilungsvereinbarung zugewiesen worden seien, nur von den irischen Zweigniederlassungen haben wahrgenommen werden können [22]. Die Kommission kam daher im 293. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses zu dem Ergebnis, dass die Verwaltungssitze „die Lizenzen des intellektuellen Eigentums von Apple nicht auf eine Weise kontrolliert bzw. verwaltet haben (und dazu auch nicht in der Lage gewesen wären), als dass Einkünfte in der verbuchten Höhe möglich gewesen wären". Im zweiten Schritt ihrer Prüfung berücksichtigte die Kommission die Situation der irischen Zweigniederlassungen, um nachzuweisen, dass eine Analyse, bei der nur die von diesen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken berücksichtigt würden, zu demselben Ergebnis geführt hätte. So hat sie in den Erwägungsgründen 296 bis 303 des streitigen Beschlusses die von diesen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen aufgezählt, die die irische Finanzverwaltung dazu hätten veranlassen müssen, die unbegründete Behauptung von Apple, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums und die damit zusammenhängenden Gewinne in vollem Umfang außerhalb Irlands zuzuweisen seien, nicht ohne weitere Kontrolle zu akzeptieren. Im 305. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses kam die Kommission zu dem Ergebnis, dass zum einen eine solche Zuweisung nicht eine Verteilung widerspiegele, die von den irischen Zweigniederlassungen akzeptiert worden wäre, wenn sie eigene und selbständige Unternehmen gewesen wären, die unter normalen Marktbedingungen tätig gewesen wären, und zum anderen, dass angesichts des Mangels an von den Verwaltungssitzen wahrgenommenen Funktionen und/oder der von den irischen Zweigniederlassungen wahrgenommenen Funktionen die Lizenzen des geistigen Eigentums zu Steuerzwecken den irischen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen.

27. Schließlich hat die Kommission im vierten Teil ihrer Hauptargumentation in Abschnitt 8.2.2.2 Buchst. c Schlüsse aus ihrer vorangegangenen Analyse gezogen, und stellte fest, dass die Steuervorbescheide angesichts der von der irischen Finanzverwaltung angewandten Methode für die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums und der damit zusammenhängenden Gewinne zu einer erheblichen Verringerung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE geführt und diesen Unternehmen somit einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hätten.

28. Aus dem Vorstehenden lassen sich in Bezug auf den von der Kommission in ihrer Hauptargumentation verfolgten Ansatz folgende Schlussfolgerungen ziehen. Erstens hielt sie – gemäß Section 25 TCA 97 und um gemäß diesem Artikel eine Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sicherzustellen – ein rechtliches Kriterium für anwendbar, das darin bestand, die von den Verwaltungssitzen und den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen im Hinblick auf die Lizenzen des geistigen Eigentums zu *vergleichen*. Zweitens hat sie in Anwendung dieses Kriteriums die Rolle, die jede dieser Einheiten im Hinblick auf diese Lizenzen gespielt hat, einer *gesonderten Prüfung* unterzogen. Drittens stellte sie am Ende dieser Prüfung zum einen einen vollständigen *Mangel an Funktionen* in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums betreffend die Verwaltungssitze fest, und zum anderen eine *aktive Rolle*, die sich aus der Übernahme einer Reihe von Funktionen – von denen einige als „von wesentlicher Bedeutung" angesehen wurden – und von Risiken im Zusammenhang mit der Verwaltung und Nutzung dieser Lizenzen in Bezug auf die irischen

[22] Eine ähnliche Argumentation findet sich in den Erwägungsgründen 290 und 323 des streitigen Beschlusses wieder, während in zahlreichen Erwägungsgründen sowie in der Überschrift von Abschnitt 8.2.2.2 Buchst. b dieses Beschlusses allgemeiner auf das Fehlen einer physischen Präsenz und von Mitarbeitern der Verwaltungssitze Bezug genommen wird.

Zweigniederlassungen ergeben habe. Viertens beruht die Feststellung, dass die Verwaltungssitze keine relevanten Funktionen ausübten, auf dem Fehlen gegenteiliger Beweise von Apple in Verbindung mit der Feststellung, dass diese tatsächlich nicht über die Kapazität verfügt hätten, diese Funktionen zu erfüllen. Fünftens beruht die Argumentation der Kommission weder ausschließlich noch hauptsächlich auf der Feststellung des *Mangels an Mitarbeitern und physischer Präsenz der Verwaltungssitze*, obwohl diese Feststellung in den Erwägungsgründen des streitigen Beschlusses wiederholt getroffen wird, sondern vielmehr auf dem Mangel an *Funktionen*, die die Letzteren in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums ausübten.

29. Daraus folgt, dass entgegen den Ausführungen des Gerichts in den beanstandeten Randnummern des angefochtenen Urteils nicht die Feststellung an sich, dass die Verwaltungssitze weder über Mitarbeiter noch über physische Präsenz verfügt hätten, die Kommission zu der Schlussfolgerung veranlasste, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums und die damit zusammenhängenden Gewinne den irischen Zweigniederlassungen zuzuweisen seien, sondern vielmehr die Verknüpfung zweier verschiedener Feststellungen – nämlich zum einen das völlige Fehlen der von den Verwaltungssitzen übernommenen Funktionen und Risiken sowie zum anderen die Vielzahl und zentrale Bedeutung der von den Zweigniederlassungen übernommenen –, die im Rahmen der Anwendung des im 272. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses genannten rechtlichen Kriteriums vorgenommen wurde und gerade einen Vergleich zwischen den von den verschiedenen Teilen, die ASI und AOE umfassten, wahrgenommenen Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erforderte.

30. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass das Gericht einen Rechtsfehler begangen hat, indem es den streitigen Beschluss falsch ausgelegt hat, als es zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Kommission in ihrer Hauptargumentation im Wege eines „Ausschlussverfahrens" vorgegangen sei. Dieser Fehler betrifft nicht nur die Schlussfolgerungen, zu denen das Gericht in den Rn. 187 und 188 des angefochtenen Urteils in Bezug auf Section 25 TCA 97 gelangt ist, sondern auch die Gründe dieses Urteils, mit denen das Gericht die anderen Beurteilungen der Kommission zur normalen Besteuerung von Gewinnen nach irischem Steuerrecht beanstandet hat, die sich auf den Fremdvergleichsgrundsatz (Rn. 228 und 229) bzw. das zulässige OECD-Konzept (Rn. 243 und 244) bezogen. Auf der Grundlage desselben Auslegungsfehlers ist das Gericht nämlich zu dem Ergebnis gelangt, dass die von der Kommission im streitigen Beschluss angewandte Methode weder mit diesem Grundsatz noch mit diesem Konzept im Einklang stehe.

ii) Zweite Rüge: Verfahrensfehler

31. Im Rahmen der zweiten Rüge des ersten Teils ihres ersten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission unter Bezugnahme auf das Urteil vom 24. Oktober 2013, Land Burgenland u. a./Kommission[23] , im Wesentlichen geltend, das Gericht habe einen Verfahrensfehler begangen, indem es die in den Erwägungsgründen 296 bis 303 des streitigen Beschlusses enthaltene Analyse der von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen sowie die von ihr im ersten Rechtszug eingereichten Erklärungen außer Acht gelassen habe, in denen diese Funktionen näher erläutert worden seien.

32. Dieser Rüge kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Ohne dass es erforderlich wäre, sich mit der geringen Relevanz des von der Kommission angeführten Präzedenzfalls zu befassen – in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass das Gericht Argumente, die im Kern in der

[23] C-214/12 P, C-215/12 P und C-223/12 P, EU:C:2013:682, Rn. 112.

Klageschrift enthalten und erst später vom Kläger im Laufe des Verfahrens vorgebracht worden sind, nicht geprüft hat –, genügt der Hinweis, dass die Kommission im Wesentlichen beabsichtigt, den Umstand, dass das Gericht den streitigen Beschluss anders ausgelegt hat als von ihr vertreten, als Verfahrensfehler zu beanstanden. Wie in Nr. 18 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, oblag es dem Gericht nicht nur, diesen Beschluss auszulegen, sondern es war auch berechtigt, von der im Laufe des Verfahrens von der Kommission vertretenen Auslegung abzuweichen, wenn dies gerechtfertigt war. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus einer Gesamtbetrachtung des angefochtenen Urteils, dass das Gericht mit seiner Schlussfolgerung, dass die Kommission im Wege eines „Ausschlussverfahrens" vorgegangen sei, keinen der Gesichtspunkte des streitigen Beschlusses, einschließlich der Analyse der von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen, unberücksichtigt gelassen hat, sondern sich darauf beschränkt hat, das Gewicht dieser verschiedenen Gesichtspunkte und ihre Verknüpfung in der Systematik dieses Beschlusses anders auszulegen als die Kommission. Unter diesen Umständen ist die Rüge der Kommission nicht selbständig und deckt sich mit der Geltendmachung eines Auslegungsfehlers.

iii) Zur dritten Rüge: Widersprüchlichkeit und Unzulänglichkeit der Begründung

33. Mit der dritten Rüge des ersten Teils ihres ersten Rechtsmittelgrundes wirft die Kommission dem Gericht einen zweifachen Begründungsmangel vor.

34. Erstens macht die Kommission unter Berufung auf dieselben Argumente, die sie zur Stützung der soeben geprüften Rüge eines Verfahrensfehlers vorgebracht hat, geltend, das angefochtene Urteil sei insoweit nicht hinreichend begründet, als es zu dem Ergebnis gelange, dass die Hauptargumentation auf einem „Ausschlussverfahren" beruhe, da die Gründe für die Nichtberücksichtigung der von der Kommission vorgenommenen Analyse der Funktionen der irischen Zweigniederlassungen durch das Gericht nicht angegeben worden seien. Insoweit bin ich aus den in Nr. 28 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen im Wesentlichen der Ansicht, dass die Rüge der Kommission als unbegründet zurückzuweisen ist.

35. Zweitens macht die Kommission geltend, die Begründung des angefochtenen Urteils sei widersprüchlich. Hierzu ist festzustellen, dass zwischen den Schlussfolgerungen, zu denen das Gericht in den Rn. 186, 228 und 243 des angefochtenen Urteils gelangt ist, wonach die Kommission nicht nachzuweisen versucht habe, dass sich die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums an die irischen Zweigniederlassungen aus den von diesen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten ergebe, und den Rn. 283, 284 und 295 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht hingegen festgestellt hat, dass die Kommission die von diesen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen, die nach Ansicht der Kommission eine solche Zuweisung rechtfertigten, festgestellt habe, ein klares Spannungsverhältnis besteht. Ein solches Spannungsverhältnis erklärt sich nicht, wie ASI und AOI vorschlagen, durch eine Auslegung des angefochtenen Urteils dahin, dass das Gericht der Kommission in Wirklichkeit vorgeworfen habe, nicht im Wege eines „Ausschlussverfahrens", sondern im Wege eines „gemischten" Ansatzes vorgegangen zu sein. Einer solchen Auslegung steht nämlich neben dem klaren Wortlaut des Urteils das Zusammenspiel zwischen den verschiedenen Teilen des Urteils entgegen, in die sich die Randnummern einfügen, die zu dem von der Kommission geltend gemachten Widerspruch in der Begründung geführt haben. Die Rn. 255 bis 295 des angefochtenen Urteils gehören nämlich zum dritten Teil der Gründe, die die Analyse der Hauptargumentation betreffen. Aus Rn. 250 dieses Urteils geht jedoch hervor, dass die in diesem Teil enthaltenen Beurteilungen „[d]er Vollständigkeit halber" („*for the sake of completeness*") vorgenommen werden, da das Gericht bereits am Ende des zweiten Teils seiner Prüfung zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die

Hauptargumentation „auf einer fehlerhaften Beurteilung der normalen Besteuerung gemäß dem im vorliegenden Fall einschlägigen irischen Steuerrecht [beruhte]“. Mit anderen Worten haben die Rn. 255 bis 295 des angefochtenen Urteils nach der Systematik der Erwägungen des Gerichts nicht tragenden Charakter. Es scheint nämlich nicht, dass die in Rn. 249 des angefochtenen Urteils enthaltene Schlussfolgerung Zwischencharakter hat und die zusätzliche Analyse, die in den Rn. 255 bis 295 des angefochtenen Urteils enthalten ist, erfordert, die vom Gericht nur der Vollständigkeit halber vorgenommen wird. Der dritten Rüge des ersten Teils des ersten Rechtsmittelgrundes ist daher meines Erachtens stattzugeben, soweit mit ihr das Vorliegen einer widersprüchlichen Begründung geltend gemacht wird.

b) Ergebnis zum ersten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes

36. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem ersten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes stattzugeben.

2. Zum zweiten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes

37. Der zweite Teil des ersten Rechtsmittelgrundes richtet sich gegen die Rn. 251 bis 311 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht die Beurteilung der Tätigkeiten innerhalb des Apple-Konzerns durch die Kommission geprüft und nacheinander die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von ASI (Rn. 255 bis 284), die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassung von AOE (Rn. 285 bis 295) und die Tätigkeiten außerhalb dieser Zweigniederlassungen (Rn. 296 bis 309) geprüft hat. Die Kommission bestreitet, dass das Gericht die Relevanz der von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen für die Bestimmung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE stillschweigend anerkannt habe. Da die Apple Inc. ein von ASI und AOE getrenntes Unternehmen sei, hätten die Funktionen, die die Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft oder aufgrund konzerninterner Vereinbarungen ausübe, sei es „zugunsten“ des Konzerns in seiner Gesamtheit oder speziell dieser Gesellschaften oder „für“ diese Gesellschaften, keinen Einfluss auf die Frage, wem von den irischen Zweigniederlassungen oder den Verwaltungssitzen die von diesen Gesellschaften gehaltenen räumlich begrenzten Lizenzen zu steuerlichen Zwecken zuzurechnen seien. Die Kommission erhebt zwei verschiedene Rügen. Mit der ersten rügt sie einen Verfahrensfehler sowie eine unzulängliche und widersprüchliche Begründung, mit der zweiten einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV, eine Verfälschung des irischen Rechts und einen Verfahrensfehler. Mit Argumenten, die sich weitgehend überschneiden, machen ASI und AOE sowie Irland und das Großherzogtum Luxemburg geltend, dass die Rügen der Kommission teilweise unzulässig seien sowie ins Leere gingen und jedenfalls unbegründet seien. Ich werde die von der Kommission befolgte Reihenfolge des Vorbringens umkehren und mit der Prüfung der zweiten Rüge beginnen.

a) Zur zweiten Rüge

38. Die Kommission macht in erster Linie geltend, das Gericht habe dadurch, dass es sich auf die Funktionen der Apple Inc. gestützt habe, gegen den Ansatz des selbständigen Unternehmens und den Fremdvergleichsgrundsatz, auf denen Section 25 TCA 97 beruhe, verstoßen. Da nach dem Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (im Folgenden: Urteil Andres)[24], ein Fehler bei der Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts einen Fehler bei der Auslegung und Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle, habe das Gericht

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 77 bis 81.

auch gegen diese Bestimmung verstoßen. Genauer gesagt habe das Gericht das irische Recht zutreffend ausgelegt, indem es in Rn. 248 des angefochtenen Urteils ausgeführt habe, dass „bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 … 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“ habe. In den Rn. 255 bis 302 des angefochtenen Urteils habe es jedoch ein anderes und falsches „rechtliches Kriterium“ angewandt, indem es die von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen mit denen der Apple Inc. und nicht mit den von den Verwaltungssitzen wahrgenommenen verglichen habe. Hilfsweise macht die Kommission geltend, der Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz und gegen den Ansatz des selbständigen Unternehmens stelle eine offensichtliche Verfälschung des nationalen Rechts dar. Schließlich wirft die Kommission dem Gericht einen Verfahrensfehler vor, der darin bestehe, dass es sich auf unzulässige Beweismittel gestützt habe.

1) Zur Zulässigkeit

39. ASI und AOI sowie Irland und das Großherzogtum Luxemburg halten die vorliegende Rüge für unzulässig, da sie gegen die Würdigung der Tatsachen und der Beweise durch das Gericht gerichtet sei.

40. Ich habe bereits darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof im Rechtsmittelverfahren nicht zur Feststellung von Tatsachen befugt ist und die Beweise, auf die das Gericht seine Feststellungen zu diesen Tatsachen gestützt hat, grundsätzlich nicht überprüfen darf, sofern das Gericht nicht sachlich unrichtige Tatsachenfeststellungen trifft oder die ihm vorgelegten Beweisstücke verfälscht [25]. Der Gerichtshof hat jedoch klargestellt, dass er, wenn das Gericht die Tatsachen festgestellt oder gewürdigt hat, nach Art. 256 AEUV zur Kontrolle ihrer rechtlichen Qualifizierung und der daraus gezogenen rechtlichen Konsequenzen befugt ist. Die Kontrollbefugnis des Gerichtshofs erstreckt sich insbesondere darauf, ob die Vorschriften über die Beweislast und die Beweisaufnahme eingehalten wurden und ob das Gericht bei seiner Tatsachen- und Beweiswürdigung die richtigen rechtlichen Kriterien angewandt hat [26]. Im vorliegenden Fall macht die Kommission, wie bereits ausgeführt, geltend, dass das Gericht, indem es die Funktionen der Apple Inc. berücksichtigt habe, einen Fehler begangen habe, der seiner in den Rn. 251 bis 311 des angefochtenen Urteils vorgenommenen Analyse des Sachverhalts und den Ergebnissen, zu denen diese Analyse führe, anhafte, was zu einer fehlerhaften Anwendung des nationalen Rechts und zu einem Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV geführt habe. Das Vorbringen der Kommission bezieht sich daher auf die Vereinbarkeit des Parameters, auf dessen Grundlage das Gericht die Tatsachen eingestuft hat (das vom Gericht angewandte „rechtliche Kriterium“), mit dem irischen Recht und auf die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen. Unter diesen Umständen erscheint es mir klar, dass die vorliegende Rüge nicht in ihrer Gesamtheit darauf abzielt, die Tatsachenfeststellung oder die Beweiswürdigung durch das Gericht in Frage zu stellen. Dies schließt nicht aus, dass sich einige der Rügen, die die Kommission gegen einzelne Teile der vom Gericht vorgenommenen Analyse der Tatsachen erhebt, isoliert betrachtet insoweit als unzulässig erweisen können. Eine solche Möglichkeit wird im Rahmen der Würdigung geprüft.

[25] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Juni 2023, Severstal und NLMK/Kommission (C-747/21 P und C-748/21 P, EU:C:2023:459, Rn. 45 und 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[26] Vgl. Urteil vom 2. März 2021, Kommission/Italien u. a. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, Rn. 53).

41. ASI und AOI sowie Irland und das Großherzogtum Luxemburg machen ferner geltend, dass die vorliegende Rüge unzulässig sei, da sie gegen die Beurteilungen des irischen Rechts durch das Gericht gerichtet sei, ohne eine Verfälschung dieses Rechts zu behaupten. Insbesondere macht Irland geltend, die Kommission stütze sich auf eine unzutreffende Auslegung des Urteils Andres, indem sie im Wesentlichen vorbringe, dass jeder Fehler bei der Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts einen Fehler bei der Auslegung und Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle.

42. Ich erinnere daran, dass nach ständiger Rechtsprechung „der Gerichtshof, wenn er im Rahmen eines Rechtsmittels Beurteilungen des nationalen Rechts durch das Gericht prüft, die im Bereich des Beihilfenrechts Tatsachenwürdigungen darstellen, nur prüfen [kann], ob dieses Recht verfälscht wurde“. Dagegen „fällt die im Rahmen eines Rechtsmittels vorgenommene Überprüfung der rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts durch das Gericht anhand einer Bestimmung des Unionsrechts, da sie eine Rechtsfrage darstellt, in die Zuständigkeit des Gerichtshofs“ [27]. In den Rn. 79 bis 81 des Urteils Andres, auf die sich die Kommission beruft, hat der Gerichtshof klargestellt, dass zwar die Feststellungen des Gerichts „zum Inhalt oder zur Tragweite des nationalen Rechts“ grundsätzlich und außer bei Verfälschung dieses Rechts im Rahmen eines Rechtsmittels nicht beanstandet werden können, die Einstufung der Regeln dieses Rechts als „Referenzsystem“, und damit die korrekte Abgrenzung des maßgeblichen Bezugssystems durch das Gericht, jedoch schon. Im Urteil Fiat Chrysler hat der Gerichtshof ferner klargestellt, dass die Frage, ob das Gericht bei dieser Abgrenzung ein rechtliches Kriterium wie den Fremdvergleichsgrundsatz richtig angewandt hat, „damit“ eine Rechtsfrage ist, die Gegenstand einer Überprüfung durch den Gerichtshof im Rechtsmittelverfahren sein kann [28].

43. Im Licht der oben dargelegten Grundsätze und beim derzeitigen Stand der Rechtsprechung erscheint die von der Kommission vorgeschlagene Auslegung des Urteils Andres fragwürdig. Der Automatismus, auf dem sie beruht, läuft nämlich darauf hinaus, die im Urteil Fiat Chrysler bestätigte Unterscheidung zwischen den Feststellungen des Gerichts zur Klarstellung des *Inhalts und der Tragweite* des nationalen Rechts sowie seiner *Anwendung* im vorliegenden Fall zum einen und den Feststellungen zu diesem Recht, von denen die korrekte Abgrenzung des Bezugssystems für die Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV und damit die Feststellung der Bestimmungen des nationalen Rechts abhängt, die zu diesem Bezugssystem gehören, zum anderen zu beseitigen [29].

44. In Wirklichkeit wirft die Erörterung zwischen den Parteien die heikle Frage nach der Grenze zwischen der Feststellung des Sachverhalts und seiner rechtlichen Qualifizierung im Hinblick auf die Würdigung des nationalen Beihilferechts durch das Gericht auf. Die Zweitere besteht bekanntlich in der Einordnung des zuvor festgestellten relevanten Sachverhalts in eine bestimmte rechtliche Kategorie oder unter ein bestimmtes Rechtskonzept, aus der bzw. dem sich die Bestimmung der im vorliegenden Fall anwendbaren Rechtsvorschriften ergibt. Da es sich um einen im Wesentlichen kognitiven Prozess handelt, unterscheidet sich diese Einordnung von der bloßen Feststellung des Sachverhalts und kann, wie gezeigt wurde, angesichts der grundlegenden Bedeutung, die ihr im Bereich der rechtlichen Erwägungen zukommt, im Rahmen eines Rechtsmittels überprüft werden. Geht man davon aus, dass sich der im Rahmen eines Rechtsmittels geltend gemachte Fehler bei der Definition des Sinns und der Tragweite einer Vorschrift des nationalen Rechts oder ihrer Anwendung, soweit er die Abgrenzung oder

[27] Vgl. Urteil Andres (Rn. 78).

[28] Urteil Fiat Chrysler (Rn. 85).

[29] Nach ständiger Rechtsprechung muss sich die Bestimmung des Bezugsrahmens aus einer objektiven Prüfung „des Inhalts, des Zusammenhangs und der konkreten Wirkungen der nach dem nationalen Recht [des betreffenden Mitgliedstaats] anwendbaren Vorschriften“ ergeben (vgl. Urteil Fiat Chrysler, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Anwendung des Bezugssystems beeinflusst, auf die Zuordnung des vorliegenden Falls zum Begriff des selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV auswirken kann, müsste dieser Fehler als Fehler hinsichtlich der rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts auf der Grundlage einer Bestimmung des Unionsrechts [30] vom Gerichtshof meines Erachtens überprüft werden können.

45. Die tatsächliche Tragweite der in Nr. 37 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Grundsätze bleibt jedenfalls vom Gerichtshof noch zu klären, und die Grenze zwischen Rügen, die im Rahmen eines Rechtsmittels zulässig sind, und Rügen, die nicht zulässig sind, was die Würdigung des nationalen Rechts durch das Gericht betrifft, bleibt fließend.

46. Die vorstehenden Ausführungen berühren jedoch meines Erachtens nicht die Zulässigkeit des Vorbringens der Kommission in der vorliegenden Rüge. Zum einen stimmt die Kommission nämlich vorbehaltlos dem rechtlichen Kriterium zu, das das Gericht ihrer Ansicht nach im vorliegenden Fall gemäß irischem Recht für anwendbar gehalten hat, um zu prüfen, ob ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt. Zum anderen macht die Kommission zwar eine fehlerhafte Anwendung des nationalen Rechts auf die Umstände des vorliegenden Falls geltend, doch nur insoweit, als laut diesem Organ das Gericht tatsächlich ein anderes rechtliches Kriterium angewandt habe, als das korrekt ermittelte. Die von der Kommission erhobene Rüge gehört daher meines Erachtens zu den Rügen, die der Gerichtshof in Rn. 85 des Urteils Fiat Chrysler für „damit" zulässig erklärt hat, weil sie letztlich darauf abzielen, die Wahl des Bezugssystems im Rahmen des ersten Schritts der Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils in Frage zu stellen.

47. Entgegen dem Vorbringen von ASI und AOI sowie Irlands macht die Kommission jedenfalls auch ausdrücklich eine Verfälschung des irischen Rechts geltend, was den Gerichtshof zwangsläufig veranlassen muss, die Begründetheit des Vorbringens der Kommission zu prüfen, zumindest um festzustellen, ob eine solche Verfälschung hinreichend nachgewiesen ist.

48. Nach alledem sind meines Erachtens auch die von Irland sowie ASI und AOI geltend gemachten Unzulässigkeitsgründe zurückzuweisen, die sich darauf stützen, dass die Kommission Beurteilungen des irischen Rechts beanstandet habe.

2) Zur Begründetheit

i) Zur Berücksichtigung unzulässiger Beweismittel

49. Ich halte es für erforderlich, vorrangig die Rüge eines Verfahrensfehlers zu prüfen, der sich aus der Berücksichtigung unzulässiger Beweismittel ergibt, da sie die Gültigkeit der Beweise berührt, auf die sich das Gericht gestützt hat. Die Kommission hält die in Rn. 301 des angefochtenen Urteils angeführten Beweise für unzulässig, aus denen sich nach Ansicht des Gerichts ergab, dass die Verträge mit dritten Originalgeräteherstellern, die für die Herstellung eines Großteils der von ASI veräußerten Produkte verantwortlich gewesen seien, und die Verträge mit Kunden wie etwa Telekommunikationsunternehmen von Geschäftsführern des Apple-Konzerns ausgehandelt und von der Apple Inc. sowie von ASI über deren jeweilige Geschäftsführer unmittelbar oder per Vollmacht unterzeichnet worden seien. Nach Ansicht der Kommission konnten diese Beweise, die zum einen mehrfach in der E-Mail-Korrespondenz

[30] Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Kommission/Luxemburg u. a. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, Nr. 88).

zwischen Geschäftsführern der Apple Inc. über Verträge mit Originalgeräteherstellern und Telekommunikationsunternehmen und zum anderen in vier Vollmachten, die Geschäftsführern der Apple Inc. von ASI erteilt worden seien (im Folgenden: Vollmachten zur Unterzeichnung der Verträge mit den Originalgeräteherstellern und mit den Telekommunikationsunternehmen [31]), bestehen, vom Gericht nicht berücksichtigt werden, da sie im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt worden seien und für drei dieser Vollmachten auch deshalb, weil sie dem Gericht verspätet, erst im Stadium der Erwiderung, vorgelegt worden seien. ASI und AOI bestreiten nicht, dass diese Beweismittel erstmals vor dem Gericht vorgelegt wurden. Sie behaupten jedoch, dass der Kommission die Tätigkeiten der Führungskräfte von ASI und AOE in den Vereinigten Staaten sowie die Existenz und die Bedeutung der oben genannten Vollmachten bekannt gewesen seien und dass die Kommission, wenn sie eine angemessene Untersuchung durchgeführt hätte, alle relevanten Beweise hätte erhalten können.

50. Insoweit weise ich darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung der Unionsrichter die Rechtmäßigkeit einer Entscheidung im Bereich staatlicher Beihilfen aufgrund der Informationen zu beurteilen hat, über die die Kommission bei Erlass der Entscheidung verfügte [32]. Im Urteil vom 20. September 2017, Kommission/Frucona Košice [33], hat der Gerichtshof klargestellt, dass zu den Informationen, über die die Kommission „verfügte“, diejenigen gehören, die für die vorzunehmende Beurteilung erheblich schienen und die sie im Verwaltungsverfahren auf ihr Ersuchen hin hätte erhalten können [34]. Im vorliegenden Fall weise ich, was erstens die E-Mail-Korrespondenz zwischen Geschäftsführern der Apple Inc. über Kontakte mit den Originalgeräteherstellern und Telekommunikationsunternehmen betrifft, darauf hin, dass sich aus den dem Gericht vorliegenden Akten ergibt, dass diese Korrespondenz fast ausschließlich über Tätigkeiten berichtet, die von Mitarbeitern der Apple Inc. im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung ausgeübt wurden, und dass sie weder implizit noch ausdrücklich auf ASI Bezug nimmt. Es handelt sich somit um Dokumente, die nach Ansicht der Kommission mit dem Gegenstand des Verwaltungsverfahrens nichts zu tun hatten, da sie sich auf Tätigkeiten eines von ASI getrennten Unternehmens und auf konzerninterne Beziehungen bezogen, die mit dem Gegenstand der Steuervorbescheide nichts zu tun hatten. Meines Erachtens kann daher nicht behauptet werden, dass sie, selbst wenn sie deren Vorliegen hätte annehmen können, verpflichtet gewesen wäre, die Vorlage dieser Beweise im Verwaltungsverfahren zu verlangen. Hingegen oblag es Apple insbesondere angesichts des Standpunkts der Kommission, alle ihr zur Verfügung stehenden Informationen beizubringen, um nachzuweisen, dass diese Verhandlungen in Wirklichkeit für die Verwaltungssitze von ASI und nicht für den Apple-Konzern insgesamt geführt wurden. Was zweitens die Vollmachten zur Unterzeichnung der Verträge mit den Originalgeräteherstellern und mit den Telekommunikationsunternehmen betrifft, weise ich zunächst darauf hin, dass es sich dabei unstreitig um Hauptbeweise oder sogar um die einzigen Beweise handelt, auf die sich das Gericht in Rn. 301 des angefochtenen Urteils gestützt hat. Ferner steht fest, dass die vollständige Liste der von den Geschäftsführern von ASI und AOE ausgestellten Vollmachten nur als Anlage zu deren Klage im ersten Rechtszug vorgelegt wurde und dass der Text von drei dieser Vollmachten erst im Stadium der Erwiderung vorgelegt wurde, während die vierte, nach dem von ASI und AOI unwidersprochenen Vorbringen der Kommission, nie vorgelegt wurde [35]. Es ist auch unstreitig, dass die im Verwaltungsverfahren vorgelegten

[31] Aus den Akten geht hervor, dass es sich insbesondere um Vollmachten handelt, die dem CEO und dem Vizepräsidenten der Apple Inc. erteilt wurden.

[32] Vgl. Urteil vom 2. September 2010, Kommission/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, Rn. 71 (im Folgenden: Urteil Kommission/Frucona Košice).

[34] Vgl. auch Urteil vom 29. Juni 2023, TUIfly/Kommission (C-763/21 P, EU:C:2023:528, Rn. 47).

[35] ASI und AOI beschränken sich auf die Behauptung, der Kommission das Protokoll des Vorstands von ASI vom 27. Juli 2011, in dem die fragliche Vollmacht angeführt werde, übermittelt zu haben, nehmen aber nicht zum Vorbringen der Kommission Stellung, dass der Text dieser Vollmacht (der in diesem Protokoll in Form eines Anhangs enthalten ist) nie vorgelegt worden sei.

Protokolle der Sitzungen des Vorstands von ASI und AOE (im Folgenden: von der Kommission überprüfte Protokolle) die Vollmachten über die Unterzeichnung der Verträge mit den Originalgeräteherstellern nicht anführten, sondern nur diejenige betreffend die Unterzeichnung der Verträge mit den Telekommunikationsunternehmen, die jedoch, wie gesagt, nie vorgelegt wurde. Zu den Informationen, die der Kommission im Verwaltungsverfahren zur Kenntnis gebracht wurden, weise ich darauf hin, dass in den Erklärungen von Apple vom 7. September 2015, die der Klageschrift von ASI und AOE beim Gericht als Anlage beigefügt sind, von einem System von Vollmachten die Rede ist, die der Vorstand von ASI und AOE u. a. im Hinblick auf die Verhandlungen und die Unterzeichnung der Verträge mit den Originalgeräteherstellern und den Telekommunikationsunternehmen erteilt hat. Diese Erklärungen beschränken sich jedoch auf einen vagen und unsubstantiierten Verweis [36]. Unter diesen Umständen bin ich der Ansicht, dass der Kommission nicht vorgeworfen werden kann, die fraglichen Vollmachten im Verwaltungsverfahren nicht erlangt zu haben, zumal sie jedenfalls alle Protokolle der Sitzungen des Vorstands von ASI und AOE im maßgeblichen Zeitraum angefordert und geprüft hatte, ohne praktisch irgendeine Spur dieser Vollmachten zu finden. Hingegen oblag es meines Erachtens Apple, diese Vollmachten zum Nachweis ihrer Schilderung des Sachverhalts in einem möglichst frühen Stadium vorzulegen, ohne dafür die letzte Gelegenheit abzuwarten, über die sie im Rahmen des Verfahrens vor dem Gericht verfügte.

51. Dem Vorbringen der Kommission betreffend einen Verfahrensfehler, der sich aus der Berücksichtigung unzulässiger Beweismittel ergebe, ist daher meines Erachtens zu folgen.

ii) Zum nach irischem Recht anwendbaren rechtlichen Kriterium

52. Die Kommission ist der Ansicht, dass das im irischen Recht anwendbare rechtliche Kriterium für die Bestimmung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens vom Gericht in Rn. 248 des angefochtenen Urteils zutreffend bestimmt worden sei und „anhand der Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens“ zu erfolgen habe. Dagegen ist Irland der Ansicht, dass sich die für die Anwendung von Section 25 TCA 97 maßgebliche Prüfung, wie das Gericht u. a. in Rn. 227 des angefochtenen Urteils ausgeführt und in mehreren anderen Randnummern dieses Urteils bestätigt habe, auf die „tatsächliche Geschäftstätigkeit [der] irischen Zweigniederlassungen [eines gebietsfremden Unternehmens] und auf den Marktwert“ dieser Geschäftstätigkeit beziehen müsse. ASI und AOI machen ihrerseits geltend, das Gericht habe in den Rn. 182 bis 186 des angefochtenen Urteils ausgeführt, dass nach irischem Recht die Gewinne aus dem geistigen Eigentum nur dann der irischen Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens zugerechnet werden könnten, wenn das geistige Eigentum, das sie erwirtschafte, von der Zweigniederlassung kontrolliert werde. Ebenso wie Irland sind ASI und AOI der Ansicht, dass die Tätigkeiten der Verwaltungssitze keine Auswirkungen auf die Anwendung von Section 25 TCA 97 hätten. Schließlich machen sowohl Irland als auch ASI und AOI im Wesentlichen geltend, dass Rn. 248 des angefochtenen Urteils, auf die sich die Kommission stütze, die Anwendung des zulässigen OECD-Konzepts und

[36] In den Erklärungen vom 14. April 2015, auf die auch ASI und AOI verwiesen haben, wird lediglich dargelegt, dass die Bestimmungen der Verträge mit den Originalgeräteherstellern und den Telekommunikationsunternehmen zentral von Führungskräften in Cupertino festgelegt würden und dass vor 2013 Führungskräfte in den Vereinigten Staaten diese Verträge für ASI auf der Grundlage von Vollmachten unterzeichnet hätten. Außerdem seien diese Verträge, nachdem sie einmal formalisiert gewesen seien, von der irischen Zweigniederlassung von ASI durch die Aufgabe von Bestellungen erfüllt worden. Auch in den Erklärungen Irlands vom 29. Januar 2016 wird lediglich behauptet, dass die Verträge mit den Originalgeräteherstellern von Führungskräften von ASI unterzeichnet und erfüllt würden. Vor dem Gericht haben ASI und AOE ein Dokument vorgelegt, in dem die Modalitäten der gemeinsamen Aushandlung und Unterzeichnung (Apple Inc. und ASI) der Verträge mit den Originalgeräteherstellern erläutert werden. Sie haben auch einen dieser Verträge vorgelegt, der für ASI die Unterschrift eines Mitarbeiters der Apple Inc. trug, der im Bezugsjahr zum Geschäftsführer von ASI ernannt worden war.

nicht von Section 25 TCA 97 betreffe. Jedenfalls gehe insbesondere aus Rn. 242 dieses Urteils hervor, dass dieses Konzept die vergleichende Analyse, auf die sich die Kommission gründe, nicht stütze, wobei diese Analyse im Widerspruch zum irischen Recht stehe.

53. Die vorstehende kurze Darstellung der wesentlichen Argumente der Parteien ermöglicht zwei Vorbemerkungen. Die erste besteht darin, dass alle vorstehend dargelegten Ansichten für die Zwecke der Anwendung von Section 25 TCA 97 die Relevanz der von einem anderen Unternehmen als dem gebietsfremden Unternehmen ausgeübten Funktionen, dessen steuerpflichtiger Gewinn in Irland zu beurteilen ist, ausschließen, auch wenn es wie die Apple Inc. mit diesem verbunden ist. Ein Gewinnzuweisungskriterium wie das von Irland sowie ASI und AOI befürwortete, bei dem ausschließlich die von den irischen Zweigniederlassungen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten berücksichtigt werden, führt nämlich zwangsläufig und folgerichtig zu dem Ergebnis, dass die von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen von der nach dieser Section relevanten Analyse ausgenommen werden. Die zweite Bemerkung lautet, dass es dem angefochtenen Urteil hinsichtlich der Definition der Gewinnzuweisungsmethode, die der Anwendung von Section 25 TCA 97 zugrunde liegt, an Klarheit mangelt. Dies ist jedoch von entscheidender Bedeutung für die auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV durchzuführende Prüfung, da sie die Definition der „normalen" Besteuerung im Sinne des irischen Rechts berührt, anhand deren das Vorliegen eines Vorteils im Sinne dieser Bestimmung zu beurteilen ist. Gestützt auf mehrere Randnummern des angefochtenen Urteils haben die Parteien drei Kriterien für die Zuweisung der Gewinne an die irische Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens genannt, wobei das erste den Nachweis verlangt, dass die Zweigniederlassung die Vermögenswerte, aus dem die zugeordneten Gewinne stammen, kontrolliert („Kontrollkriterium", Rn. 182 bis 185 des angefochtenen Urteils), das zweite gründet sich auf die tatsächlich von der Zweigniederlassung ausgeübten Tätigkeiten und die Bewertung ihres Marktwerts („Kriterium der tatsächlichen Geschäftstätigkeit", im Wesentlichen Rn. 179, 218, 219 und 227 des angefochtenen Urteils), und das dritte betrifft die Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens („Kriterium der Aufteilung der Funktionen innerhalb des Unternehmens", Rn. 240, 242 und 248 des angefochtenen Urteils).

54. Unter diesen Umständen ist so weit wie möglich eine kohärente Auslegung des angefochtenen Urteils in diesem Punkt zu suchen, wobei von der nicht bestrittenen Prämisse dieses Urteils auszugehen ist, wonach es zur Bestimmung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens erforderlich ist, eine „Funktionsanalyse" durchzuführen, um die von seiner Zweigniederlassung in Irland ausgeübten Tätigkeiten, eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken zu bestimmen. Diese Analyse ist sowohl nach Section 25 TCA 97 als auch nach dem Fremdvergleichsgrundsatz und dem zulässigen OECD-Konzept erforderlich [37]. Die widerstreitenden Standpunkte der Parteien unterscheiden sich hinsichtlich des *Gegenstands* dieser Analyse im vorliegenden Fall.

55. Ich bin jedoch der Ansicht, dass eine kohärente Auslegung des angefochtenen Urteils nicht die Annahme zulässt, dass das Gericht nach irischem Recht ein Kriterium für anwendbar gehalten hat, das sich *ausschließlich* auf die Tätigkeiten der irischen Zweigniederlassungen der gebietsfremden Unternehmen konzentriert. Wie in Rn. 177 des angefochtenen Urteils ausgeführt, „gilt [Section 25 TCA 97 zwar] nur für Gewinne aus Handelsgeschäften, die die irischen Zweigniederlassungen selbst betrieben haben, nicht aber für Gewinne aus

[37] Gemäß Ziff. 1.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zielt die Funktionsanalyse darauf ab, „die von den Beteiligten des Geschäftsvorfalls ausgeübten wirtschaftlich erheblichen Tätigkeiten und Verantwortungen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken festzustellen und zu vergleichen".

Handelsgeschäften, die möglicherweise von anderen Teilen des betreffenden gebietsfremden Unternehmens betrieben werden“. Die Kommission geht jedoch nicht zu Unrecht davon aus, dass sich eine solche Behauptung im Wesentlichen darauf beschränkt, auf den Grundsatz der steuerlichen Territorialität hinzuweisen, und als solche nicht die Bestimmung einer Gewinnzuweisungsmethode im Sinne von Section 25 TCA 97 – und erst recht nicht einer Methode für die Zuteilung eines Vermögenswerts, der Gewinne erwirtschaftet – darstellt, die die Berücksichtigung der von den anderen Teilen der gebietsfremden Gesellschaft wahrgenommenen Funktionen ausschließt. Insoweit stimme ich mit der Kommission darin überein, dass sich ein solcher Ausschluss aus keiner Randnummer des angefochtenen Urteils ergibt. Insbesondere kann er nicht, wie Irland sowie ASI und AOI geltend machen, aus den Rn. 179 bis 184 dieses Urteils abgeleitet werden, in denen sich das Gericht auf das Urteil des High Court (Hoher Gerichtshof, Irland) in der Rechtssache S. Murphy (Inspector of Taxes)/Dataproducts (Dub.) Ltd[38] bezogen hat. In dieser Entscheidung hat der High Court nämlich eine ausführliche Analyse der von der irischen Zweigniederlassung des in den Niederlanden ansässigen Unternehmens Dataproducts bzw. von dessen Führungskräften außerhalb Irlands ausgeübten Funktionen sowie einen Vergleich dieser Funktionen und der von diesem Unternehmen über die verschiedenen Teile dieses Unternehmens übernommenen Risiken vorgenommen, bevor er zu dem Ergebnis kam, dass der fragliche Vermögenswert, ein schweizerisches Konto, dessen Erträge teilweise der irischen Zweigniederlassung zur Verfügung gestellt worden waren, nicht von dieser, sondern vom niederländischen Sitz von Dataproducts kontrolliert worden war und dass die streitigen Beträge daher keine in Irland steuerpflichtigen Gewinne darstellen könnten. Dieses Urteil veranschaulicht also eher eine Gewinnzuweisungsmethode wie die von der Kommission geltend gemachte.

56. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist festzustellen, dass das Gericht zum einen in Rn. 240 des angefochtenen Urteils ausdrücklich eingeräumt hat, dass die Bestimmung der Funktionen, die die irische Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens tatsächlich wahrgenommen hat, bei der Anwendung von Section 25 TCA 97 anhand „der Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens“ zu erfolgen habe. Zum anderen hat es in Rn. 242 des angefochtenen Urteils entschieden, dass die Analyse, mit der die Vermögenswerte, Funktionen und Risiken ermittelt werden sollen, die der Betriebsstätte eines Unternehmens unter Berücksichtigung der von diesem Unternehmen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten zuzuweisen sind, „nicht abstrakt und ohne Rücksicht auf die Tätigkeiten und Funktionen erfolgen [konnte], die innerhalb des Unternehmens in seiner Gesamtheit ausgeübt werden“.

57. Im Übrigen spricht bereits der Wortlaut von Section 25 TCA 97 dafür, da er verlangt, die „Einkünfte aus dem Handelsgeschäft, die direkt oder indirekt“ über die Zweigniederlassung erzielt werden, und alle Einkünfte aus Vermögen und Rechten, „die von der Zweigniederlassung … genutzt oder von einer solchen bzw. für eine solche gehalten werden“, zu bestimmen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, wie ein solcher Vorgang vorgenommen werden könnte, der u. a. die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums an den Vermögenswerten der betreffenden Gesellschaft impliziert, ohne im Wege eines Vergleichs die Tätigkeiten zu berücksichtigen, die von den verschiedenen Teilen der Gesellschaft in Bezug auf diese Vermögenswerte ausgeübt werden. Ein solcher Vergleich ermöglicht es, zu prüfen, ob die Aufteilung der Gewinne innerhalb des gebietsfremden Unternehmens, die von den Steuerbehörden als Grundlage für die

[38] [1988] I.R. 10 Anm. 4507 (im Folgenden: Dataproducts-Urteil).

Bestimmung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne akzeptiert wurde, mit der tatsächlichen Verteilung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken zwischen den verschiedenen Teilen dieses Unternehmens in Einklang steht.

58. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die Kommission das angefochtene Urteil zutreffend auslegt, soweit darin festgestellt wird, dass es das Kriterium für die Bestimmung der Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens, das das Gericht nach Section 25 TCA 97 für anwendbar hält, erfordert, die Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens zu berücksichtigen, und die Berücksichtigung der von getrennten Unternehmen ausgeübten Rolle ausschließt.

59. Im Übrigen ergibt sich die Notwendigkeit, die Analyse auf die Beziehungen zwischen den Verwaltungssitzen und den irischen Zweigniederlassungen zu beschränken, im vorliegenden Fall aus der Entscheidung, die die Apple Inc. in ihrer unternehmerischen Selbständigkeit getroffen hat, einen Teil ihrer Gewinne mit der Kostenteilungsvereinbarung auf ASI und AOE zu verlagern. Es geht also darum, diese Gewinne zwischen den verschiedenen Untergliederungen dieser Unternehmen aufzuteilen, mit denen die Apple Inc. nichts zu tun hat. Ein anderes Kriterium anzuwenden, bedeutet, wie die Kommission zutreffend ausführt, die Augen vor der Kostenteilungsvereinbarung und der steuerlichen Struktur des Apple-Konzerns zu verschließen, bei denen es sich um Faktoren handelt, die die irische Finanzverwaltung im Rahmen einer umfassenden Bewertung der vom Konzern vorgeschlagenen Methode zur Bestimmung des steuerbaren Gewinns von ASI und AOE nicht außer Acht lassen durfte. Andernfalls käme man im Übrigen zu dem paradoxen Ergebnis, dass die rechtmäßig von der Apple Inc. aus den Vereinigten Staaten transferierten Vermögenswerte einschließlich der zugehörigen Gewinne in die Vereinigten Staaten – wenn auch nur virtuell – zurückverlagert würden, wodurch die steuerliche Verantwortung des Konzerns noch weiter verringert würde.

iii) Zur Berücksichtigung der Funktionen der Apple Inc. durch das Gericht

60. An dieser Stelle ist zu prüfen, ob sich das Gericht, wie die Kommission geltend macht, auf die Funktionen gestützt hat, die die Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns wahrgenommen hat, oder ob, wie Irland sowie ASI und AOI geltend machen, die Argumentation der Kommission in diesem Punkt die Gründe des angefochtenen Urteils verfälscht.

61. Erstens macht die Kommission geltend, das Gericht habe in den Rn. 259 bis 267 und 288 des angefochtenen Urteils auf die von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen Bezug genommen, als es die Erwägungsgründe 289 bis 295 des streitigen Beschlusses geprüft habe, in denen den irischen Zweigniederlassungen die Wahrnehmung der Funktionen der Produktqualitätskontrolle, des FuE-Einrichtungsmanagements und der unternehmerischen Risiken zugerechnet worden sei. Hierzu weise ich darauf hin, dass sich das Gericht in den Rn. 260 bis 267 des angefochtenen Urteils allgemein auf alle Funktionen und Risiken bezogen hat, die in Anlage B der Kostenteilungsvereinbarung aufgezählt sind und sich auf die immateriellen Güter beziehen, die Gegenstand der Kostenteilungsvereinbarung sind [39], „d. h. im Wesentlichen das gesamte geistige Eigentum des Apple-Konzerns“ (Rn. 261), die ASI und AOE nach dieser Vereinbarung ausüben

[39] Anlage B zu der 2009 geänderten Kostenteilungsvereinbarung enthielt zwei Tabellen, in denen alle Funktionen, die für die in dieser Vereinbarung geregelten immateriellen Güter maßgeblich waren, und die damit verbundenen Risiken aufgeführt waren. Diese Funktionen und Risiken werden durch ein „x“ in der betreffenden Spalte jeweils der Apple Inc. (als „Apple“ bezeichnet) oder ASI und AOE (zusammen als „Internationaler Teilnehmer“ bezeichnet) zugewiesen, mit Ausnahme der allein der Apple Inc. zugewiesenen „Eintragung und Verteidigung von Rechten des geistigen Eigentums“ (vgl. Rn. 260 des angefochtenen Urteils).

durften bzw. die sie zu übernehmen hatten. In den Rn. 263 und 264 des angefochtenen Urteils hat das Gericht festgestellt, die Kommission habe keinen Beweis vorgelegt, um darzutun, dass ASI und AOE, geschweige denn deren irische Zweigniederlassungen, diese Funktionen tatsächlich wahrgenommen hätten oder dass das Personal der betreffenden Zweigniederlassungen diese Risiken tatsächlich verwaltet hätte. In Rn. 266 dieses Urteils hat es wiederholt, dass die Kommission sich nicht bemüht hatte, nachzuweisen, dass „das jeweilige Management der irischen … 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“. Wie die Kommission zu Recht geltend macht, sind die in den Rn. 261 und 262 des angefochtenen Urteils aufgeführten Funktionen und Risiken bei einem multinationalen Unternehmen normalerweise der Holdinggesellschaft des Konzerns vorbehalten. Im vorliegenden Fall handelt es sich im Übrigen, wie das Gericht in Rn. 267 dieses Urteils hervorgehoben hat, im Kern „um die Gesamtheit der Schlüsselfaktoren des auf die Entwicklung von Technologieprodukten fokussierten Geschäftsmodells … des Apple-Konzerns“ sowie „die mit diesem Geschäftsmodell verbundenen Schlüsselrisiken“. Im Übrigen geht aus den Akten des Gerichts sowie aus dem streitigen Beschluss hervor, dass sich sowohl die Kommission als auch Irland, ASI und AOE darin einig waren, dass diese Funktionen und Risiken, *die sich auf das gesamte geistige Eigentum des Apple-Konzerns, dessen Entwicklung und Verwaltung bezogen*, im Wesentlichen von der Apple Inc. als Holdinggesellschaft des Konzerns oder im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung übernommen und von der Apple Inc. in Cupertino zentralisiert wurden. Die Kommission macht daher fehlerfrei geltend, dass das Gericht in den soeben geprüften Randnummern des angefochtenen Urteils von der Apple Inc. übernommene Funktionen und Risiken in seine Würdigung des Sachverhalts einbezogen hat.

62. Zweitens bringt die Kommission vor, das Gericht habe in den Rn. 268 bis 295 des angefochtenen Urteils die Funktionen der Apple Inc. falsch dargestellt. In diesen Randnummern hat das Gericht die Tätigkeiten und Funktionen geprüft, die in den Erwägungsgründen 296 bis 300 des streitigen Beschlusses aufgeführt sind und diesen zufolge von der irischen Zweigniederlassung von ASI tatsächlich ausgeübt wurden, und kam zu dem Schluss, dass diese Tätigkeiten und Funktionen weder jede für sich allein noch alle zusammen genommen rechtfertigten, die Lizenzen des geistigen Eigentums dieser Zweigniederlassung zuzuweisen. Zu den vom Gericht geprüften Tätigkeiten und Funktionen gehörten die Qualitätskontrolle, verschiedene FuE-Tätigkeiten und die Verwaltung der Kosten für lokales Marketing.

63. In Bezug auf die Qualitätskontrolle weise ich darauf hin, dass diese Funktion zu den in der Kostenteilungsvereinbarung aufgezählten Funktionen gehörte, die sowohl die Apple Inc. als auch ASI und AOE betrafen. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass sich das Gericht, soweit es in Rn. 269 des angefochtenen Urteils auf das Vorbringen von ASI und AOE verweist, wonach „weltweit … Tausende von Personen mit der Qualitätskontrolle beschäftigt [seien], während in Irland nur eine einzige Person hiermit betraut sei“, auf Tätigkeiten bezieht, die von anderen Unternehmen als diesen Gesellschaften ausgeübt wurden, und insbesondere auf Tätigkeiten der Apple Inc.[40] Gleiches gilt meines Erachtens für Rn. 274 des angefochtenen Urteils, in der das Gericht festgestellt hat, dass die Tatsache, dass die Kosten für lokales Marketing von der Zweigniederlassung von ASI übernommen worden seien, „nicht [bedeutet], dass Letztere für die

[40] Zwar heißt es in Rn. 269 des angefochtenen Urteils, dass die Qualitätskontrolle im Rahmen von Vereinbarungen mit Drittherstellern sogar ausgelagert werden könne, doch enthält das angefochtene Urteil auch keine weiteren Angaben zum Vorliegen solcher von ASI und AOE geschlossenen Vereinbarungen.

Entwicklung der Marketingstrategie selbst verantwortlich gewesen wäre“. Nach der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung obliegt die Ausarbeitung dieser Strategie nämlich der Apple Inc.

64. In Bezug auf die Rn. 273 und 275 des angefochtenen Urteils vergleicht das Gericht, wenn es feststellt, dass die FuE-Funktionen und die Tätigkeiten der Erhebung und Analyse regionaler Daten, die von Mitarbeitern der Zweigniederlassung von ASI ausgeübt worden seien, „Hilfstätigkeiten“ seien, diese Tätigkeiten erneut mit denen, die auf globaler Ebene von Einheiten außerhalb von ASI ausgeübt werden. Ein ausdrücklicher Verweis auf von der Apple Inc. entwickelte Konzernpolitiken und -strategien findet sich schließlich in Rn. 277 des angefochtenen Urteils in Bezug auf die Tätigkeiten der Zweigniederlassung von ASI im Zusammenhang mit dem AppleCare-Kundendienst, der „in den in den Vereinigten Staaten festgelegten strategischen Leitlinien“ als „Vollzugsaufgabe“ bezeichnet wird, sowie in dessen Rn. 281 und 283, die eine Gesamtwürdigung des Gerichts betreffend den Charakter der Tätigkeiten dieser Zweigniederlassung als „Hilfstätigkeiten zur Ausführung“ enthalten.

65. Drittens ist die Kommission der Ansicht, das Gericht habe sich bei der Prüfung der im 301. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses genannten Funktionen der irischen Zweigniederlassung von AOE auf die Tätigkeiten der Apple Inc. bezogen. In Rn. 290 des angefochtenen Urteils führt das Gericht zu den von dieser Zweigniederlassung im Rahmen ihrer Produktionstätigkeit selbst entwickelten spezifischen Prozessen und Fertigungskompetenz aus, dass, auch wenn diese Prozesse und Kompetenz unter den Schutz bestimmter Rechte des geistigen Eigentums fallen könnten, „es sich doch um einen auf die Tätigkeit dieser irischen Zweigniederlassung beschränkten Schutzbereich [handelt]“, der es nicht rechtfertigt, sämtliche Lizenzen für das geistige Eigentum dieser Zweigniederlassung zuzuweisen. Es ist meines Erachtens klar, dass eine solche „quantitative“ Beurteilung nur möglich ist, wenn die von der irischen Zweigniederlassung von AOE entwickelten Kompetenzen, wie die Kommission zu Recht geltend macht, mit allen FuE-Funktionen in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns verglichen werden. Soweit dagegen eine Tatsachenwürdigung des Gerichts beanstandet wird, ist das gegen die Rn. 291 bis 294 des angefochtenen Urteils gerichtete Vorbringen der Kommission zurückzuweisen, wonach das von der irischen Zweigniederlassung von AOE entwickelte geistige Eigentum einen einzigartigen, wertvollen Beitrag darstelle, der mit einer begrenzten Vergütung, wie sie in den Steuervorbescheiden vorgesehen sei, nicht vereinbar sei.

66. Schließlich macht die Kommission geltend, das Gericht habe bei der Prüfung der außerhalb der Zweigniederlassungen von ASI und AOE ausgeübten Tätigkeiten in den Rn. 298 bis 302 des angefochtenen Urteils die von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen berücksichtigt. Insoweit steht außer Zweifel, dass das Gericht insbesondere in den Rn. 299 und 300 des angefochtenen Urteils auf die Funktionen von der Apple Inc. und ihre Rolle als Muttergesellschaft hingewiesen hat, als es zum einen allgemein die „Zentralisierung der strategischen Entscheidungen innerhalb des Apple-Konzerns …, die von Führungskräften in Cupertino getroffen … wurden“, und zum anderen, speziell zu den Entscheidungen im FuE-Bereich, auf dem das geistige Eigentum des Apple-Konzerns beruhte, die Tatsache angeführt hat, dass „die Entscheidungen über die Entwicklung der Produkte … und über die FuE-Strategie … von Führungskräften des Konzerns in Cupertino getroffen und implementiert worden waren“. Ebenso hat das Gericht festgestellt, dass „die Strategien zur Einführung neuer Produkte und namentlich die Organisation des Vertriebs auf den europäischen Märkten … auf Konzernebene, insbesondere von der Apple-Geschäftsführung (Executive Team) unter Leitung des Konzernchefs in Cupertino,

festgelegt wurden“ [41].

67. Aus der vorstehenden Analyse ergibt sich, dass sich das Gericht in allen von der Kommission beanstandeten Randnummern des angefochtenen Urteils mehr oder weniger implizit, jedenfalls aber eindeutig auf die Funktionen gestützt hat, die die Apple Inc. gegenüber dem geistigen Eigentum des Apple-Konzerns im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung oder der Marketing-Dienstleistungsvereinbarung oder in ihrer Rolle als Muttergesellschaft ausgeübt hat, indem es diese Funktionen mit den Funktionen der irischen Zweigniederlassungen in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums verglichen hat. Entgegen dem Vorbringen Irlands sowie von ASI und AOI beruht die vorliegende Rüge somit nicht auf einem falschen Verständnis des angefochtenen Urteils und erst recht nicht auf einer Verfälschung dieses Urteils.

iv) Auswirkung der Berücksichtigung der Tätigkeiten der Apple Inc. auf die rechtliche Qualifizierung des Sachverhalts

68. Irland, ASI und AOI machen im Wesentlichen geltend, dass die vorliegende Rüge jedenfalls ins Leere gehe, da, selbst wenn das Gericht die Funktionen der Apple Inc. berücksichtigt hätte, die Schlussfolgerungen, zu denen es am Ende seiner Prüfung des Sachverhalts gelangt sei, auf eine Analyse der Tätigkeit der irischen Zweigniederlassungen und der Verwaltungssitze sowie auf die Feststellung gestützt seien, dass die von diesen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen „Routinefunktionen“ gewesen seien, was nach Ansicht des Gerichts nicht ausreiche, um die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums und der damit zusammenhängenden Gewinne an diese Zweigniederlassungen zu rechtfertigen.

69. Hierzu weise ich darauf hin, dass sich aus der Gesamtheit der Tatsachenfeststellungen des Gerichts, wie sie in Rn. 310 des angefochtenen Urteils zusammengefasst wurden, ergibt, dass die in dieser Randnummer gezogene Schlussfolgerung, die Kommission habe im vorliegenden Fall nicht nachweisen können, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums bei der Ermittlung der in Irland jährlich zu versteuernden Gewinne von ASI und AOE diesen irischen Zweigniederlassungen hätten zugewiesen werden müssen, zum einen auf der Beurteilung der von diesen Zweigniederlassungen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten und zum anderen auf den „außerhalb dieser Zweigniederlassungen getroffenen und implementierten strategischen Entscheidungen“ beruht.

70. Für den Fall, dass der letztgenannte Gesichtspunkt eine Bezugnahme auf die von den Verwaltungssitzen ausgeübten Funktionen enthalten sollte, sind die Erwägungen in den Rn. 298 bis 309 des angefochtenen Urteils genauer zu analysieren, in denen das Gericht das Vorbringen Irlands sowie von ASI und AOE geprüft hat, wonach ASI und AOE die strategischen Entscheidungen über die Konzeption und Entwicklung der Produkte des Apple-Konzerns, die zentral für den gesamten Konzern in Cupertino getroffen worden seien, über ihre Leitungsgremien *umgesetzt* hätten.

71. In diesen Randnummern hat das Gericht in einem ersten Schritt festgestellt, dass ASI und AOE Beweise zur Zentralisierung dieser Entscheidungen vorgelegt hätten und speziell zu den Entscheidungen im FuE-Bereich Beweise, aus denen sich zum einen ergebe, dass die Entscheidungen über die Entwicklung der Produkte und über die FuE-Strategie von Führungskräften des Konzerns in Cupertino getroffen und implementiert worden seien, und zum

[41] Die Kommission hat, ohne dass dies von ASI und AOI bestritten worden wäre, ausgeführt, dass das „Executive Team“ und der Konzernchef, auf den das Gericht Bezug nehme, die Führungskräfte bzw. der CEO der Apple Inc. seien.

anderen, dass die Strategien zur Einführung neuer Produkte und die Organisation des Vertriebs auf den europäischen Märkten auf Konzernebene, insbesondere von der Apple-Geschäftsführung unter Leitung des Konzernchefs in Cupertino, festgelegt worden seien (Rn. 298 bis 301). Ich weise darauf hin, dass das Gericht in diesem Teil seiner Beurteilungen – mit Ausnahme von Rn. 301, die in den Nrn. 42 bis 43 der vorliegenden Schlussanträge erörtert worden ist – keine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Verwaltungssitze am Erlass der Entscheidungen im Bereich FuE und an der Ausarbeitung der oben angeführten Marketing- und Vertriebsstrategien auf der Ebene des Apple-Konzerns angeführt hat.

72. In einem zweiten Schritt hat das Gericht die Rolle der Verwaltungssitze bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Es hat insbesondere darauf hingewiesen, dass, was die Frage angeht, inwieweit ASI und AOE über ihre Leitungsgremien Entscheidungen treffen konnten, die ihre wesentlichen Funktionen berührten, die Kommission selbst festgestellt habe, dass ASI und AOE über Vorstände verfügten, die während des maßgeblichen Zeitraums regelmäßig Sitzungen abhielten, wobei sie in Tabellen des streitigen Beschlusses Auszüge aus den Protokollen dieser Sitzungen vorgelegt habe. Das Gericht hat sodann ausgeführt, dass „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 [hatten]“ und gelegentlich „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“ betrafen. Das Gericht hat ferner darauf hingewiesen, dass aus diesen Protokollen hervorgehe, dass „einzelnen Vorstandsmitgliedern sehr weitgehende Geschäftsführungsbefugnisse übertragen worden waren“ (Rn. 306), und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Kommission zu Unrecht angenommen habe, dass ASI und AOE nicht in der Lage gewesen seien, für sie wesentliche Unternehmensfunktionen über ihre Leitungsgremien auszuüben, indem sie ihre Befugnisse gegebenenfalls auf einzelne Führungskräfte übertrugen, die nicht zum Personal der irischen Zweigniederlassungen gehörten (Rn. 309). Insoweit weise ich darauf hin, dass weder diese Schlussfolgerung noch die Angaben aus den von der Kommission geprüften und in den Rn. 305 und 306 des angefochtenen Urteils angeführten Protokollen Anhaltspunkte für eine tatsächliche Beteiligung der Vorstände der Verwaltungssitze am Erlass von Entscheidungen über die Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums liefern. Insoweit hat sich das Gericht in Rn. 304 des angefochtenen Urteils auf die Feststellung beschränkt, dass der Umstand, dass diese Protokolle „keine näheren Einzelheiten über die Entscheidungen bezüglich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums …, über die Kostenteilungsvereinbarung und über wichtige geschäftliche Entscheidungen enthalten, … nicht aus[schließt], dass es diese Entscheidungen tatsächlich gegeben hat“. Ich werde später auf diesen Punkt zurückkommen, den die Kommission im Rahmen des dritten Teils ihres ersten Rechtsmittelgrundes beanstandet.

73. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass das Gericht in den Rn. 298 bis 309 des angefochtenen Urteils zum einen das Bestehen eines zentralisierten Entscheidungssystems innerhalb des Apple-Konzerns, dessen Muttergesellschaft die Apple Inc. ist, einschließlich der Verwaltung und Entwicklung des geistigen Eigentums des Konzerns, und zum anderen die Fähigkeit der Verwaltungssitze, über ihre jeweiligen Vorstände „die für das Unternehmen … zentralen Entscheidungen – etwa die Genehmigung des Jahresabschlusses –“ zu erlassen, auch über ein System der Übertragung von Befugnissen an einzelne Vorstandsmitglieder, festgestellt hat. Es hat jedoch weder die Beteiligung der Verwaltungssitze an den von der Apple Inc. getroffenen strategischen Entscheidungen noch ihre tatsächliche Beteiligung an der Durchführung dieser

Entscheidungen oder an der aktiven Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums festgestellt. Die bloße Feststellung in Rn. 307 des angefochtenen Urteils, wonach sich aus den Angaben, die ASI und AOE gemacht hätten, ergebe, dass die verschiedenen Fassungen der Kostenteilungsvereinbarung von Mitgliedern ihrer jeweiligen Vorstände in Cupertino unterzeichnet worden seien, wird von der Kommission im Rahmen des dritten Teils ihres ersten Rechtsmittelgrundes bestritten, auf dessen Prüfung ich verweise. Folglich ist die von ASI und AOI sowie von Irland erhobene Einrede, die vorliegende Rüge gehe ins Leere, zurückzuweisen.

3) Ergebnis zur zweiten Rüge

74. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die Kommission zu Recht geltend macht, dass das Gericht zu dem Ergebnis gelangt ist, dass es keine ausreichenden Beweise für die Zuweisung der Lizenzen des geistigen Eigentums an die Zweigniederlassungen gebe, indem es fälschlicherweise deren Funktionen hinsichtlich dieser Lizenzen mit denen von der Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns und nicht mit den von den Verwaltungssitzen im Zusammenhang mit diesen Lizenzen ausgeübten Funktionen verglichen hat. Dies ergibt sich besonders deutlich aus den Zwischenergebnissen, zu denen das Gericht in den verschiedenen Stadien seiner Sachverhaltsanalyse und insbesondere in den Rn. 266 und 302 des angefochtenen Urteils gelangt ist, in denen es zum einen festgestellt hat, dass die Kommission sich nicht bemüht habe, nachzuweisen, dass die irischen 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 habe, und zum anderen, dass, da die strategischen Entscheidungen – was die Entwicklung der Produkte des Apple-Konzerns betreffe, auf denen dessen geistiges Eigentum beruhe – für den gesamten Apple-Konzern in Cupertino getroffen worden seien, die Kommission zu Unrecht angenommen habe, dieses geistige Eigentum sei zwangsläufig von ihren irischen Zweigniederlassungen verwaltet worden. Die zweite Rüge des zweiten Teils des ersten Rechtsmittelgrundes ist daher meines Erachtens begründet.

b) Zur ersten Rüge

75. Im Rahmen der ersten Rüge des zweiten Teils ihres ersten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe sich zwar in den Rn. 255 bis 302 des angefochtenen Urteils auf mehrere wichtige Funktionen berufen, die die Vorstandsmitglieder oder Mitarbeiter der Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum von Apple wahrgenommen hätten, es habe aber nicht zu den Erwägungsgründen 308 bis 318 des streitigen Beschlusses Stellung genommen, in denen sie die Gründe dargelegt habe, aus denen sie der Ansicht gewesen sei, dass diese Funktionen für die Beurteilung der Steuervorbescheide im Hinblick auf Art. 107 Abs. 1 AEUV unerheblich seien. Ebenso wenig habe das Gericht das erstinstanzliche Vorbringen der Kommission zur fehlenden Relevanz der Funktionen, die die Apple Inc. „zugunsten“ von ASI und AOE oder „für“ die Verwaltungssitze ausgeübt habe, berücksichtigt. Das Urteil sei daher unzureichend begründet.

76. Insoweit weise ich erstens darauf hin, dass die fehlende Relevanz der Funktionen, die die Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns ausübte, für die Bestimmung der in Irland steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE von der Kommission sowohl im Verwaltungsverfahren als auch vor dem Gericht und dem Gerichtshof ausdrücklich und

wiederholt vorgebracht wurde [42]. Zweitens geht sowohl aus dem streitigen Beschluss als auch aus den dem Gericht vorliegenden Akten und dem angefochtenen Urteil klar hervor, dass sich der Standpunkt von ASI und AOE (und nunmehr von ASI und AOI) sowie von Irland seit den ersten Abschnitten des Verwaltungsverfahrens auf die Behauptung stützte, dass das geistige Eigentum von Apple, einschließlich der von diesen Unternehmen gehaltenen Lizenzen, zentral vom Hauptquartier von Apple in Cupertino aus verwaltet worden sei. Drittens verweise ich auf die Nrn. 50 bis 55 der vorliegenden Schlussanträge, in denen ich festgestellt habe, dass das Gericht bei der in den Rn. 255 bis 302 des angefochtenen Urteils vorgenommenen Analyse des Sachverhalts mehrfach implizit oder ausdrücklich, direkt oder indirekt die von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums mit denen verglichen hat, die die Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns im Rahmen von konzerninternen Vereinbarungen oder in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft wahrgenommen hat. Schließlich weise ich darauf hin, dass trotz des gegenteiligen Vorbringens von ASI und AOI sowie von Irland meines Erachtens aus den einschlägigen Randnummern des angefochtenen Urteils klar hervorgeht, dass das Gericht weder zu den Argumenten Stellung genommen hat, die die Kommission in den Erwägungsgründen 308 bis 318 des streitigen Beschlusses dargelegt hat, noch zum Vorbringen der Kommission im erstinstanzlichen Verfahren zur Möglichkeit, dass die Funktionen der Apple Inc. bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne von ASI und AOE in Irland berücksichtigt werden, weil sie „zugunsten“ von oder „für“ die Verwaltungssitze ausgeübt würden. Insbesondere stellen die Rn. 298 bis 309 des angefochtenen Urteils entgegen dem Vorbringen Irlands keine Stellungnahme zu diesem Vorbringen dar. Selbst unter der Annahme, dass das Gericht in diesen Randnummern implizit für die nach Section 25 TCA 97 vorzunehmende funktions- sowie sachverhaltsbezogene Analyse die Relevanz der Funktionen anerkannt hat, die von Mitarbeitern von anderen Unternehmen als des gebietsfremden Unternehmens „zugunsten“ von oder „für“ dieses Unternehmen oder Teilen dieses Unternehmens ausgeübt werden, ist nämlich festzustellen, dass es weder diese Relevanz begründet noch auf das gegenteilige Vorbringen der Kommission geantwortet hat.

77. Zwar verpflichtet, wie sowohl ASI und AOI als auch Irland geltend machen, die Pflicht zur Begründung der Urteile, die dem Gericht nach Art. 36 und Art. 53 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union obliegt, dieses nach ständiger Rechtsprechung nicht, bei seinen Ausführungen alle von den Parteien des Rechtsstreits vorgetragenen Argumente nacheinander erschöpfend zu behandeln; die Begründung kann daher auch implizit erfolgen [43]. Angesichts des zentralen Charakters der Frage nach der Bedeutung der von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen im Rahmen der Hauptargumentation der Kommission und der Systematik der Begründung, die das Gericht dazu veranlasst hat, den Klagen von ASI und AOE sowie von Irland in diesem Punkt stattzugeben, bin ich jedoch der Ansicht, dass das Versäumnis des Gerichts, zu dieser Frage ausdrücklich Stellung zu nehmen, im vorliegenden Fall zu einem Begründungsmangel führt, der den Gerichtshof daran hindert, die Gründe für die Zurückweisung eines der grundlegenden Argumente der Analyse der Kommission im Rahmen ihrer Hauptargumentation und im Verfahren vor dem Gericht zu erkennen, und in die Ausübung der Kontrolle eingreift, die der Gerichtshof im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittels vorzunehmen hat.

[42] In ihrem Rechtsmittel macht die Kommission zunächst geltend, dass die Kernfrage gerade die Rechtmäßigkeit der Berücksichtigung der von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen durch das Gericht betreffe.

[43] Vgl. Urteil vom 22. Juni 2023, Gmina Miasto Gdynia und Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Kommission (C-163/22 P, EU:C:2023:515, Rn. 85).

78. Die Begründung des angefochtenen Urteils ist auch widersprüchlich, wie die Kommission ebenfalls geltend gemacht hat, da das Gericht zum einen in den Rn. 240, 242 und 248 des angefochtenen Urteils festgestellt hat, dass die Feststellung, ob eine Steuerentscheidung über die Zuweisung der Gewinne an die irische Zweigniederlassung eines gebietsfremden Unternehmens mit der „normalen" Steuerregelung in Irland vereinbar sei, anhand der Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens zu erfolgen habe, und es sich zum anderen in den Rn. 255 bis 302 des angefochtenen Urteils weitgehend auf die Funktionen gestützt hat, die ein von ASI und AOE getrenntes Unternehmen ausübt.

79. Der ersten Rüge des zweiten Teils des ersten Rechtsmittelgrundes ist daher meines Erachtens stattzugeben.

c) Schlussfolgerungen zum zweiten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes

80. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem zweiten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes stattzugeben.

3. Zum dritten Teil des ersten Rechtsmittelgrundes

81. Mit dem dritten Teil ihres ersten Rechtsmittelgrundes, der sich gegen die Rn. 301 und 303 bis 309 des angefochtenen Urteils richtet, wendet sich die Kommission insbesondere gegen die Würdigung der von den Verwaltungssitzen ausgeübten Tätigkeiten durch das Gericht. Sie erhebt zwei verschiedene Rügen, die zusammen zu prüfen sind. Mit ihrer ersten Rüge macht die Kommission einen Verfahrensfehler geltend, der darin bestehe, dass das Gericht das Verteidigungsvorbringen, das sie im ersten Rechtszug vorgebracht habe, nicht berücksichtigt, eine mangelhafte und widersprüchliche Begründung angegeben und sich auf unzulässige Beweise gestützt habe. Mit ihrer zweiten Rüge macht sie einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder eine Verfälschung des nationalen Rechts geltend. Irland, ASI und AOI sowie das Großherzogtum Luxemburg halten diese Rügen für unzulässig und/oder ins Leere gehend und jedenfalls für unbegründet.

82. Die Kommission macht erstens geltend, das Gericht sei nicht auf ihr in der Klagebeantwortung vorgebrachtes Argument eingegangen, dass die von der Kommission geprüften Protokolle die einzigen Beweise gewesen seien, die Apple und Irland im Verwaltungsverfahren vorgelegt hätten, um das Vorliegen von Funktionen, die die Verwaltungssitze ausgeübt hätten, nachzuweisen.

83. Insoweit weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof nach ständiger Rechtsprechung, auf die in den vorliegenden Schlussanträgen bereits hingewiesen worden ist, zum einen im Rahmen eines Rechtsmittels nicht für die Feststellung des Sachverhalts zuständig und grundsätzlich nicht befugt ist, die Beweise zu prüfen, auf die das Gericht seine Feststellungen gestützt hat, und dass zum anderen die dem Gericht obliegende Pflicht zur Begründung der Urteile dieses nicht verpflichtet, bei seinen Ausführungen alle von den Parteien des Rechtsstreits vorgetragenen Argumente nacheinander erschöpfend zu behandeln. Im vorliegenden Fall hat das Gericht in Rn. 305 des angefochtenen Urteils in Ausübung seiner ausschließlichen Zuständigkeit für die Beweiswürdigung die Auffassung vertreten, dass sich den von der Kommission geprüften Auszügen aus den Protokollen trotz ihres summarischen Charakters „entnehmen [ließ], wie die für das Unternehmen … zentralen Entscheidungen … erlassen und in d[ies]en … Protokollen …

vermerkt wurden“. Eine solche Beurteilung, die es der Kommission ermöglicht, die Gründe für die Bedeutung zu verstehen, die das Gericht diesen Protokollen beigemessen hat, ist, auch wenn es sich um das einzige Beweismittel handeln sollte, das im Verwaltungsverfahren in Bezug auf die Funktionen der Verwaltungssitze vorgelegt wurde, vor dem Gerichtshof außer im Fall einer Verfälschung, die die Kommission insoweit nicht geltend gemacht hat, nicht zu beanstanden.

84. Zweitens macht die Kommission geltend, das Gericht habe ihr in Rn. 304 des angefochtenen Urteils eine Beweislast auferlegt, die unmöglich zu erfüllen sei. In dieser Randnummer hat das Gericht, wie bereits ausgeführt, festgestellt, dass „[d]er Umstand, dass die [von der Kommission geprüften] Protokolle … 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, … nicht aus[schließt], dass es diese Entscheidungen tatsächlich gegeben hat“.

85. Insoweit stimme ich der Kommission zu. Ich sehe nämlich nicht, wie es möglich sein sollte, wie es das Gericht in den Rn. 305 und 306 des angefochtenen Urteils zu tun scheint, aus den Protokollen des Vorstands einer Gesellschaft Beweise für den Erlass von Entscheidungen mit einem spezifischen Gegenstand abzuleiten, wenn ausdrückliche oder stillschweigende Angaben in diesem Sinne fehlen. Dagegen ist es meines Erachtens möglich, wie es die Kommission im streitigen Beschluss getan hat, aus einem solchen Fehlen von Angaben und *mangels Beweisen für das Gegenteil* Anhaltspunkte für das Nichtvorliegen solcher Entscheidungen abzuleiten, insbesondere wenn sich zeigt, dass diese Gesellschaft in der Praxis oder sogar aufgrund rechtlicher Verpflichtung normalerweise die von ihrem Vorstand getroffenen relevanten Entscheidungen in die Protokolle seiner Sitzungen aufnimmt. Da Rn. 304 des angefochtenen Urteils es der Kommission nicht erlaubt, sich auf diese Beweise zu stützen, wenn es um den Nachweis des Vorliegens negativer Tatsachen geht, die sich ihrer Natur nach nicht beweisen lassen, sondern nur aus Vermutungen abgeleitet werden können, die auf erwiesenen positiven Tatsachen beruhen, oder durch den Nachweis einer gegenteiligen positiven Tatsache, erlegt sie der Kommission meines Erachtens eine übermäßige Beweislast auf.

86. Drittens wendet sich die Kommission gegen Rn. 306 des angefochtenen Urteils, soweit das Gericht u. a. festgestellt hat, dass „aus [den von der Kommission geprüften] Protokollen hervor[geht], dass einzelnen Vorstandsmitgliedern sehr weitgehende Geschäftsführungsbefugnisse übertragen worden waren“. Sie macht geltend, dass die fraglichen Protokolle zwar gelegentlich die Übertragung von Befugnissen durch den Vorstand enthielten, doch habe nur eine dieser Vollmachten den Abschluss von Verträgen mit den Originalgeräteherstellern und den Telekommunikationsunternehmen betroffen.

87. Soweit die Kommission mit diesem Vorbringen die Beurteilung des Beweiswerts der Aufnahme der angeführten Vollmacht in das Protokoll in Frage stellen will, weise ich darauf hin, dass zum einen diese Beurteilung grundsätzlich in die ausschließliche Zuständigkeit des Gerichts fällt und dass zum anderen keine Vorschrift und kein Grundsatz des Unionsrechts es dem Gericht grundsätzlich verbietet, sich zur Feststellung der relevanten Tatsachen auf ein einziges Beweismittel zu stützen[44]. Die Rüge ist daher meines Erachtens zurückzuweisen. Ich erinnere jedoch daran, dass die Kommission auch die Zulässigkeit der fraglichen Vollmacht als Beweismittel mit der Begründung bestreitet, dass sie im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt worden sei. Insoweit verweise ich auf die Analyse in den Nrn. 42 und 43 der vorliegenden Schlussanträge. Wie ich an dieser Stelle ausgeführt habe, wurde diese Vollmacht, obwohl sie im

[44] Vgl. Beschluss vom 11. September 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, Rn. 10 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Protokoll der Sitzung des Vorstands von ASI vom 27. Juli 2011 angeführt wird, wie die Kommission vorbringt, ohne dass ihr ASI und AOI widersprochen hätten, bis heute nicht vorgelegt. Daraus folgt, dass sich das Gericht nur auf die Aufnahme dieser Vollmacht in das Protokoll und nicht auf deren Text gestützt haben kann.

88. Viertens wendet sich die Kommission gegen die Schlussfolgerung des Gerichts u. a. in den Rn. 301, 306 und 307 des angefochtenen Urteils, wonach „förmliche Handlungen“ wie die Erteilung einer Vollmacht zur Verhandlung einer Vereinbarung oder deren Unterzeichnung (im vorliegenden Fall die verschiedenen im maßgeblichen Zeitraum erfolgten Änderungen der Kostenteilungsvereinbarung) Funktionen darstellten, die von den Verwaltungssitzen in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums tatsächlich ausgeübt würden. Die Kommission räumt ein, dass insbesondere die Führung von Verhandlungen im Hinblick auf den Abschluss von Handelsverträgen wie die mit den Originalgeräteherstellern und den Telekommunikationsunternehmen für die Zwecke der auf der Grundlage von Section 25 TCA 97 vorzunehmenden funktions- sowie sachverhaltsbezogenen Analyse „wesentliche Personalfunktionen“ darstellen könnten. Im vorliegenden Fall seien diese Funktionen jedoch von Mitarbeitern der Apple Inc. für den gesamten Apple-Konzern oder zugunsten von ASI und AOE, und nicht von den Verwaltungssitzen, ausgeübt worden. Diese Randnummern seien auch unzureichend und widersprüchlich begründet.

89. Hierzu ist festzustellen, dass nach der Systematik der Argumentation des Gerichts in den Rn. 251 bis 311 des angefochtenen Urteils mit den Ausführungen in den Rn. 303 bis 309 dieses Urteils dargetan werden soll, dass die Verwaltungssitze von ASI und AOE – durch Beschlüsse ihrer jeweiligen Vorstände und insbesondere über ein System von Vollmachten, die einzelnen Vorstandsmitgliedern oder einzelnen Führungskräften, die nicht zum Personal der Zweigniederlassungen gehörten, erteilt wurden – in der Lage gewesen seien, ihre „wesentlichen Unternehmensfunktionen“ auszuüben. Dies ergibt sich u. a. aus Rn. 303 des angefochtenen Urteils, die den Gegenstand der vom Gericht vorgenommenen Prüfung eingrenzt, sowie aus dessen Rn. 305 und aus Rn. 309, der die Schlussfolgerung dieser Analyse enthält, wonach die Kommission im streitigen Beschluss zu Unrecht angenommen habe, dass die Verwaltungssitze ohne Mitarbeiter und physische Präsenz nicht in der Lage gewesen seien, Funktionen für diese Unternehmen auszuüben. Dagegen findet sich in den Rn. 303 bis 309 des angefochtenen Urteils keine ausdrückliche Feststellung einer Beteiligung der Verwaltungssitze am Erlass von Entscheidungen bezüglich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums, mit Ausnahme von Rn. 304 – in der das Gericht, wie wir gesehen haben, mit einer meines Erachtens zu beanstandenden Argumentation lediglich feststellt, dass das Fehlen von Spuren solcher Entscheidungen in den von der Kommission geprüften Protokollen nicht ausschließe, dass diese tatsächlich erlassen worden seien – und Rn. 307 über die Unterzeichnung der Kostenteilungsvereinbarung, die jedoch eine konzerninterne Vereinbarung betrifft, die grundsätzlich vom Gegenstand der Steuervorbescheide ausgeschlossen ist. Was schließlich Rn. 301 des angefochtenen Urteils betrifft, so ist sie Teil der Analyse betreffend die zentralisierten Modalitäten des Erlasses der strategischen Entscheidungen innerhalb des Apple-Konzerns.

90. Ich bin daher nicht davon überzeugt, dass es richtig ist, die Rn. 301, 306 und 307 des angefochtenen Urteils in dem von der Kommission vorgeschlagenen Sinne auszulegen. Mir scheint nämlich, dass das Gericht mit der Feststellung, dass die Vorstandsmitglieder von ASI und AOE unmittelbar oder durch Vollmacht an Verhandlungen mit den Originalgeräteherstellern und Telekommunikationsunternehmen oder am Abschluss von Handelsverträgen oder konzerninternen Vereinbarungen beteiligt gewesen seien, nicht sagen wollte, dass die

Verwaltungssitze „wesentliche Personalfunktionen“ in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums ausgeübt hätten, sondern vielmehr feststellen wollte, dass der streitige Beschluss zu Unrecht angenommen habe, dass zum einen das geistige Eigentum des Apple-Konzerns zwangsläufig von den irischen Zweigniederlassungen verwaltet worden sei und dass zum anderen die Verwaltungssitze nicht in der Lage gewesen seien, Entscheidungen bezüglich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums zu treffen (vgl. u. a. Rn. 302 und 309 des angefochtenen Urteils).

91. Unter diesen Umständen ist das Vorbringen der Kommission meines Erachtens zurückzuweisen, da es auf einem falschen Verständnis des angefochtenen Urteils beruht. Aus denselben Gründen ist das Vorbringen von Irland, ASI und AOI zurückzuweisen, wonach die Unterzeichnung der Änderungen der Kostenteilungsvereinbarung und die Vollmachten über die Verhandlungen und den Abschluss der Verträge mit den Originalgeräteherstellern und Telekommunikationsunternehmen beweise, dass Entscheidungen bezüglich der Verwaltung der Lizenzen des geistigen Eigentums von den Verwaltungssitzen getroffen worden seien. Eine solche Feststellung findet sich nämlich im angefochtenen Urteil nicht.

92. Vor diesem Hintergrund weise ich darauf hin, dass die Schwierigkeit, den Feststellungen in den Rn. 301 und 307 des angefochtenen Urteils eine eindeutige Bedeutung beizumessen und deren Tragweite klar zu bestimmen, auch hier darauf zurückzuführen ist, dass das Gericht nicht zur Frage Stellung genommen hat, ob und unter welchen Voraussetzungen bei der zu steuerlichen Zwecken erfolgten Zuweisung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Vermögenswert, der Gewinne erwirtschaftet und von einem gebietsfremden Unternehmen gehalten wird, dessen steuerpflichtiger Gewinn in Irland nach Section 25 TCA 97 zu bestimmen ist, die „wesentlichen Personalfunktionen“ berücksichtigt werden können, die von der Muttergesellschaft für oder zugunsten dieses Unternehmens außerhalb Irlands wahrgenommen werden. Insoweit verweise ich auf die Ausführungen in Nr. 61 der vorliegenden Schlussanträge.

93. In Wirklichkeit scheint die Analyse der Tätigkeiten außerhalb der irischen Zweigniederlassungen in den Rn. 296 bis 309 des angefochtenen Urteils von der, wie gesagt, unzutreffenden Prämisse beeinflusst zu sein, von der die Prüfung der Rügen gegen die Hauptargumentation der Kommission durch das Gericht ausgeht, nämlich dass die Kommission im Wege eines „Ausschlussverfahrens“ vorgegangen sei. Ausgehend von dieser Prämisse war es nämlich, um die Hauptargumentation insgesamt zu entkräften, nicht erforderlich, nachzuweisen, dass die Verwaltungssitze wesentliche Funktionen im Hinblick auf die Lizenzen des geistigen Eigentums *tatsächlich ausgeübt* hatten, sondern es genügte der Nachweis, dass sie *in der Lage* waren, diese Entscheidungen zu treffen oder, allgemeiner, „die für das Unternehmen … zentralen Entscheidungen“ (Rn. 305 des angefochtenen Urteils) oder Entscheidungen, die die „wesentlichen Funktionen [von ASI und AOE] berührten“ (Rn. 303 des angefochtenen Urteils), treffen konnten.

94. Sollte der Gerichtshof der Auffassung sein, dass das Gericht in den Rn. 301 und 307 des angefochtenen Urteils implizit festgestellt hat, dass die Verwaltungssitze, indem sie Führungskräften der Apple Inc. – unabhängig davon, ob es sich um Vorstandsmitglieder von ASI und AOE handelte oder nicht – Vollmachten zur Unterzeichnung von Verträgen oder konzerninternen Vereinbarungen erteilt haben, jedenfalls in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums tatsächlich Funktionen ausgeübt hatten, die für die Analyse nach Section 25 TCA 97 relevant sind, stimme ich mit der Kommission darin überein, dass der rein formale Charakter dieser Handlungen und die Vermengung der von der Holdinggesellschaft des Konzerns ausgeübten Funktionen mit den Funktionen, die den Verwaltungssitzen zuzurechnen sind, zu der ein solches System von Vollmachten führt, eine solche Schlussfolgerung nicht stützen können.

95. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass der dritte Teil des ersten Rechtsmittelgrundes, wie am Ende der Prüfung der verschiedenen Rügen ausgeführt, teilweise zulässig und begründet ist.

4. Ergebnis zum ersten Rechtsmittelgrund

96. Nach alledem ist der erste Rechtsmittelgrund meines Erachtens begründet. Indem das Gericht den Schwerpunkt auf die Funktionen und Risiken gelegt hat, die die Apple Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns übernommen hat, anstatt sich nur auf die Tätigkeiten zu konzentrieren, die von den Zweigniederlassungen bzw. den Verwaltungssitzen im Zusammenhang mit der Verwaltung und Verwertung der Lizenzen des geistigen Eigentums ausgeübt werden, hat es eine Tatsachenanalyse und eine Qualifizierung der untersuchten Tatsachen anhand eines anderen rechtlichen Kriteriums vorgenommen als desjenigen, das es selbst nach Section 25 TCA 97 für anwendbar hielt, das es erfordert, die Aufteilung der Vermögenswerte, der Funktionen und der Risiken zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Teilen dieses Unternehmens zu berücksichtigen, und in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Berücksichtigung der Rolle getrennter Unternehmen ausschließt.

C. Zum zweiten Rechtsmittelgrund

97. Der zweite Rechtsmittelgrund richtet sich gegen die Begründung des angefochtenen Urteils, mit der das Gericht den Rügen stattgegeben hat, die Irland, ASI und AOE gegen die ergänzende Argumentation der Kommission erhoben haben. Ich erinnere daran, dass die Kommission im Rahmen dieser in den Erwägungsgründen 325 bis 360 des streitigen Beschlusses dargelegten Argumentation die Auffassung vertreten hat, selbst wenn man annehme, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums außerhalb Irlands zuzuweisen seien, die in den Steuervorbescheiden gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden gleichwohl zu einer Unterbewertung des in Irland jährlich zu versteuernden Gewinns von ASI und AOE geführt hätten, da sie auf falschen Entscheidungen beruhten, die zu einem Ergebnis geführt hätten, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz abweiche. Genauer gesagt, nachdem festgestellt worden war, dass die Steuervorbescheide einseitige Gewinnzuweisungsmethoden eingeführt hätten, die der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (transactional net margin method, im Folgenden: TNMM) ähnelten, die von den OECD-Verrechnungspreisleitlinien[45] vorgesehen sei, gelangte die Kommission zu dem Ergebnis, dass die irische Finanzverwaltung drei falsche methodische Entscheidungen bestätigt habe, die die Ermittlung der irischen Zweigniederlassungen als „untersuchte Unternehmen“ – d. h. als Parteien, auf die sich die Analyse im Rahmen der gewählten einseitigen Gewinnzuweisungsmethode konzentriert habe (Erwägungsgründe 328 bis 333 des streitigen Beschlusses) –, die Wahl der Betriebsaufwendungen als Gewinnindikator (Erwägungsgründe 334 bis 345 des streitigen Beschlusses) und die Höhe der akzeptierten Vergütung (Erwägungsgründe 346 bis 359 des streitigen Beschlusses) betroffen hätten.

98. Der zweite Rechtsmittelgrund besteht aus drei Teilen. Mit dem ersten Teil wird ein Fehler bei der Bestimmung des Beweismaßes, das für das Vorliegen eines Vorteils im Fall von Steuervorbescheiden über die Gewinnzuweisung einzuhalten sei, gerügt, mit dem zweiten ein Verfahrensfehler und mit dem dritten ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder eine Verfälschung des nationalen Rechts.

[45] Die in Ziff. 2.58 ff. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebene TNMM untersucht die Nettogewinnmarge in Relation zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Kosten, Umsatz, Vermögen), die ein Steuerpflichtiger mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielt. Sie wird nur auf eines der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen angewandt, das sogenannte „untersuchte Unternehmen“.

1. Zum ersten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes

99. Mit dem ersten Teil ihres zweiten Rechtsmittelgrundes, der sich gegen die Rn. 349, 416, 434 und 435 des angefochtenen Urteils richtet (in denen auf dessen Rn. 319 und 332 verwiesen wird), macht die Kommission geltend, das Gericht habe ein falsches Beweismaß angelegt, als es davon ausgegangen sei, dass es ihr obliege, nachzuweisen, dass die in den Steuervorbescheiden enthaltene Gewinnzuweisung zu einer Verringerung der Steuerlast von ASI und AOE im Vergleich zu der Steuerlast geführt hätte, die sie bei Anwendung der normalen steuerrechtlichen Regelungen getragen hätten, und dass die Feststellung methodischer Fehler nicht ausreiche [46]. Wenn sie anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes prüfe, ob ein Steuervorbescheid wie die streitigen zu einem Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führe, sei das anwendbare Beweismaß dasselbe wie im Fall der Anwendung des Kriteriums des marktwirtschaftlich handelnden privaten Wirtschaftsteilnehmers, so dass sie nur die „Plausibilität" eines solchen Vorteils nachweisen müsse, während dem betreffenden Mitgliedstaat der Nachweis obliege, dass ein derartiger Vorteil gerechtfertigt sei. Die Kommission verweist auch auf das Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission [47], in dem der Gerichtshof, abgesehen von den Fällen der Anwendung des Kriteriums des privaten Kapitalgebers, entschieden habe, dass es für die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV genüge, den Nachweis zu erbringen, dass die in Rede stehende nationale Maßnahme inhärent geeignet sei, die Steuerlast der begünstigten Unternehmen zu verringern.

100. ASI und AOI sowie Irland machen geltend, der erste Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes gehe ins Leere, da, selbst wenn, wie die Kommission behaupte, Irland und Apple das Nichtvorliegen eines Vorteils nachzuweisen gehabt hätten, Letztere dieser Beweislast nachgekommen seien, indem sie von ihren jeweiligen Steuerberatern erstellte *Ad-hoc*-Berichte über die Gewinnzuweisung an die irischen Zweigniederlassungen vorgelegt hätten, aus denen hervorgehe, dass die Steuerbemessungsgrundlage dieser Unternehmen nach Section 25 TCA 97 und dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt worden sei (im Folgenden: *Ad-hoc*-Berichte).

101. Insoweit trifft es zwar zu, dass das Gericht in seiner Analyse der Höhe der in den Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütungen (Rn. 418 bis 478 des angefochtenen Urteils) zum einen die Zuverlässigkeit der in den *Ad-hoc*-Berichten enthaltenen Vergleichbarkeitsstudie bestätigt hat, mit der diese Vergütungen nachträglich bestätigt wurden (Rn. 450 bis 464 des angefochtenen Urteils), und zum anderen festgestellt hat, dass die von der Kommission in den Erwägungsgründen 353 bis 356 des streitigen Beschlusses vorgenommene berichtigte Vergleichbarkeitsstudie (im Folgenden: berichtigte Vergleichbarkeitsstudie) die in diesen Berichten enthaltenen Ergebnisse nicht entkräften könne (Rn. 469 und 477 des angefochtenen Urteils). Im Rahmen des dritten Teils ihres zweiten Rechtsmittelgrundes hat die Kommission jedoch die Randnummern des angefochtenen Urteils beanstandet, in denen das Gericht die Berechnungsmethode in den *Ad-hoc*-Berichten im Wesentlichen gebilligt und festgestellt hat, dass die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie geeignet sei, die Schlussfolgerungen dieser Berichte in Frage zu stellen. Die Frage, ob die in Rede stehende Rüge ins Leere geht, hängt daher vom Ergebnis der Prüfung dieser Beanstandung ab.

[46] Ich weise darauf hin, dass das Gericht dasselbe Beweismaß im Urteil vom 24. September 2019, Niederlande/Kommission (T-760/15, EU:T:2019:669), aufgestellt hat.

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811, im Folgenden: Urteil France Télécom, Rn. 24 bis 27.

102. In der Sache machen ASI und AOI sowie Irland und das Großherzogtum Luxemburg geltend, die Kommission strebe im Wesentlichen eine Beweislastumkehr an. ASI und AOI machen außerdem geltend, die Rüge der Kommission gehe in tatsächlicher Hinsicht fehl, da das Gericht zu dem Ergebnis gekommen sei, dass keiner der drei von der Kommission im streitigen Beschluss festgestellten methodischen Fehler nachgewiesen worden sei.

103. Ich erinnere daran, dass nach ständiger Rechtsprechung es der Kommission obliegt, den Beweis für das Vorliegen einer „staatlichen Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erbringen und somit auch den Beweis dafür, dass die Voraussetzung der Gewährung eines Vorteils erfüllt ist [48]. Insbesondere hat die Kommission im Interesse einer ordnungsgemäßen Anwendung der grundlegenden Vorschriften des AEU-Vertrags auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen das Verfahren zur Prüfung der beanstandeten Maßnahmen sorgfältig und unvoreingenommen zu führen, damit sie bei Erlass des endgültigen Beschlusses über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt [49]. Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Kommission nicht einfach von der Annahme, dass einem Unternehmen ein Vorteil zugeflossen ist, der eine staatliche Beihilfe darstellt, ausgehen darf, indem sie sich, weil sie nicht über Informationen für eine mögliche gegenteilige Schlussfolgerung verfügt, in Ermangelung anderer Anhaltspunkte für die positive Feststellung eines solchen Vorteils auf eine negative Vermutung stützt [50]. Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Kommission das Kriterium des privaten Wirtschaftsteilnehmers anwendet. Diese trägt nämlich die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieses Kriteriums nicht erfüllt sind [51], und hat im Licht der erheblichen Anhaltspunkte festzustellen, ob das begünstigte Unternehmen derartige Erleichterungen offenkundig nicht von einem privaten Wirtschaftsteilnehmer erhalten hätte [52]. Daher kann sich die Kommission bei der Anwendung des Grundsatzes des privaten Wirtschaftsteilnehmers nicht lediglich auf „plausible“ Annahmen stützen, deren Richtigkeit sie nicht zu beweisen brauche [53]. Was das Urteil France Télécom betrifft, weise ich darauf hin, dass sich u. a. aus Rn. 19 dieses Urteils ergibt, dass selbst wenn die Merkmale der in Rede stehenden Steuerregelung es nicht gestattet hatten, die damit verbundene genaue Höhe der Steuer im Voraus und für jedes Steuerjahr zu bestimmen, doch feststand, dass diese Regelung dazu führen konnte und auch tatsächlich dazu geführt hatte, dass von der Begünstigten eine niedrigere Steuer erhoben wurde als bei Anwendung der allgemeinen Regelung.

104. Dies vorausgeschickt, weise ich darauf hin, dass im vorliegenden Fall die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, zu der die Kommission am Ende ihrer ergänzenden Argumentation gelangt ist, weder auf der Grundlage „bloßer Vermutungen …, die durch die der Kommission zur Verfügung stehenden Informationen weder bestätigt noch widerlegt würden“ [54], erfolgt ist, noch lediglich auf „plausiblen Annahmen“ beruht, sondern auf der Feststellung präziser Fehler, die nach den Angaben der Kommission die in den Steuervorbescheiden akzeptierte Gewinnzuweisungsmethode aufweisen und die verschiedenen Berechnungselemente berühren, die zur Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von ASI

48 Vgl. Urteil vom 4. März 2021, Kommission/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, Rn. 62).

49 Vgl. Urteil vom 11. November 2021, Autostrada Wielkopolska/Kommission und Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, Rn. 114 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Urteil vom 17. September 2009, Kommission/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, Rn. 55 und 58).

51 Vgl. Urteil vom 11. November 2021, Autostrada Wielkopolska/Kommission und Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, Rn. 108 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2023, TUIfly/Kommission (C-763/21 P, EU:C:2023:528, Rn. 79 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Mai 2020, BTB Holding Investments und Duferco Participations Holding/Kommission (C-148/19 P, EU:C:2020:354, Rn. 53).

54 Vgl. Urteil vom 17. September 2009, Kommission/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, Rn. 52).

und AOE geführt haben. Es ist jedoch meines Erachtens nicht ausgeschlossen, dass, wie die Kommission geltend macht, grundlegende Fehler bei der Bestimmung der Methode, die auf die Gewinnzuweisung zum Zweck der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage eines gebietsfremden Unternehmens, das über eine Zweigniederlassung tätig ist, anzuwenden ist, zwangsläufig zu einer Unterbewertung dieser Gewinne im Verhältnis zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen und daher *ihrem Wesen nach* oder *offensichtlich geeignet* sind, die Steuerbelastung dieses Unternehmens im Vergleich zu einer als normal angesehenen Besteuerung zu verringern. In diesen Fällen kann sich die Kommission meines Erachtens zum Nachweis des Vorliegens eines selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV auf den Nachweis des Vorliegens eines solchen Fehlers und darauf stützen, dass der betreffende Mitgliedstaat seine fehlende Auswirkung auf die Übereinstimmung der Höhe der so berechneten Gewinne mit einem fremdvergleichskonformen Wert nicht nachgewiesen hat [55]. Das Gericht hat daher meines Erachtens das Beweismaß bei Beschlüssen wie dem streitigen falsch beurteilt.

105. Im vorliegenden Fall ist jedoch festzustellen, dass das Gericht nach einer von der Kommission sowohl in der Sache als auch unter dem Gesichtspunkt der Einhaltung der Grenzen der gerichtlichen Kontrolle beanstandeten eingehenden Analyse festgestellt hat, dass die im streitigen Beschluss festgestellten methodischen Fehler nicht nachgewiesen worden seien, und sich im Wesentlichen auf die Feststellung beschränkt hat, dass es keine Daten aus dem betreffenden Zeitraum gebe, die die Wahl der in den Steuervorbescheiden akzeptierten Berechnungsmethode hätten rechtfertigen können. Der Fehler hinsichtlich des Beweismaßes hätte daher keine wirkliche Auswirkung auf die Richtigkeit der Schlussfolgerungen, zu denen es gelangt ist, wenn sich die von der Kommission im zweiten und im dritten Teil dieses Rechtsmittelgrundes erhobenen Rügen als unbegründet erwiesen. Diese Rügen sind daher zu prüfen.

2. Zum zweiten und zum dritten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes

106. Mit dem zweiten Teil ihres zweiten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe sich in mehreren Punkten seiner Analyse auf Argumente gestützt, die nicht in den von ASI und AOE und Irland eingereichten Klageschriften enthalten gewesen seien, sondern aus den diesen beigefügten Dokumenten stammten, und insbesondere aus den *Ad-hoc*-Berichten, auf die die Klägerinnen nur allgemein verwiesen hätten. Die Kommission sei daher nicht in die Lage versetzt worden, zu einigen Gründen, die zur Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses geführt hätten, Stellung zu nehmen. Im Übrigen habe das Gericht einige der geprüften Rügen von Amts wegen geprüft.

107. Diese Einwände werden im Rahmen der Prüfung der im Rahmen des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes erhobenen Rügen geprüft. An dieser Stelle beschränke ich mich auf den Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung zur Gewährleistung der Rechtssicherheit und einer geordneten Rechtspflege die kurze Darstellung der Klagegründe die gemäß Art. 21 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, der gemäß Art. 53 Abs. 1 dieser Satzung auf das Gericht anwendbar ist, und Art. 76 Buchst. d der Verfahrensordnung des Gerichts in der Klageschrift enthalten sein muss, so klar und deutlich sein muss, dass dem Beklagten die Vorbereitung seiner Verteidigung und dem zuständigen Gericht die Entscheidung über die Klage

[55] Vgl in diesem Sinne unter Auslegung der Rn. 211 des Urteils vom 24. September 2019, Niederlande/Kommission (T-760/15, EU:T:2019:669), Urteil vom 12. Mai 2021, Luxemburg und Amazon/Kommission (T-816/17 und T-318/18, EU:T:2021:252, Rn. 309 bis 311). Gegen das zuletzt genannte Urteil ist ein Rechtsmittel der Kommission anhängig (Rechtssache C-457/21 P, derzeit in der Beratungsphase).

ermöglicht wird [56]. Zwar kann der Text der Klageschrift zu speziellen Punkten durch Bezugnahmen auf bestimmte Abschnitte beigefügter Schriftstücke untermauert und ergänzt werden, doch kann eine pauschale Bezugnahme auf andere Schriftstücke, auch wenn sie der Klageschrift als Anlagen beigefügt sind, nicht das Fehlen der wesentlichen Bestandteile der Rechtsausführungen ausgleichen, die in der Klageschrift enthalten sein müssen. Es ist nämlich nicht Sache des Gerichts, die Klagegründe und Argumente, auf die sich die Klage möglicherweise stützen lässt, in den Anlagen zu suchen und zu bestimmen [57]. Entsprechende Erfordernisse gelten für ein zur Stützung eines Klagegrundes vorgebrachtes Argument [58]. Daraus folgt, dass der Kläger gehalten ist, die Erwägungen zu jedem von ihm geltend gemachten Klagegrund hinreichend gegliedert darzustellen, und das Gericht nicht verpflichtet ist, die rechtliche Argumentation, die einen Klagegrund stützen soll, zusammenzusuchen [59].

108. Mit dem dritten Teil ihres zweiten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen und/oder nationales Recht verfälscht, indem es am Ende seiner Tatsachenprüfung zu dem Ergebnis gelangt sei, dass die ergänzende Argumentation es nicht erlaube, das Vorliegen eines Vorteils im Sinne dieser Bestimmung festzustellen. Insbesondere beanstandet die Kommission die vom Gericht vorgenommene rechtliche Qualifizierung des Sachverhalts, die ihrer Ansicht nach gegen den Ansatz des getrennten Unternehmens und den Fremdvergleichsgrundsatz verstößt. Sie erhebt drei Rügen, mit denen sie erstens Fehler des Gerichts bei der Prüfung der Wahl der irischen Zweigniederlassungen als „untersuchte Unternehmen“ für die Zwecke der Anwendung der gewählten Gewinnzuweisungsmethode (Rn. 328 bis 351 des angefochtenen Urteils), zweitens die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator (Rn. 352 bis 417 des angefochtenen Urteils) und drittens die Höhe der akzeptierten Vergütung (Rn. 418 bis 478 des angefochtenen Urteils) rügt. Irland sowie ASI und AOI machen geltend, dass die im Rahmen dieses Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes erhobenen Rügen insgesamt unzulässig seien, da sie gegen Tatsachenwürdigungen gerichtet seien, ins Leere gingen und unbegründet seien.

a) Zur ersten Rüge

109. Mit der ersten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes, die sich gegen die Rn. 337 bis 343 des angefochtenen Urteils richtet, wendet sich die Kommission erstens gegen die Einstufung der von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen als „weniger komplex“ für die Auswahl des zu untersuchenden Unternehmens. Diese Einstufung beruhe auf einer fehlerhaften Beurteilung dieser Funktionen im Hinblick auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns und nicht auf die von ASI und AOE gehaltenen Lizenzen des geistigen Eigentums. Da mit dieser Rüge die fehlerhafte rechtliche Qualifizierung der von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen beanstandet werden soll, ist sie meines Erachtens zulässig. Ich verweise insoweit auf die Ausführungen in Nr. 39 der vorliegenden Schlussanträge.

110. In der Sache weise ich darauf hin, dass ich im Rahmen der Prüfung des ersten Rechtsmittelgrundes zu dem Ergebnis gelangt bin, dass die Feststellung des Gerichts, die irischen Zweigniederlassungen hätten „Routinefunktionen“ in Bezug auf die Lizenzen des geistigen Eigentums ausgeübt, auf einem Vergleich zwischen diesen Funktionen und den von der Apple

[56] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. September 2014, MasterCard u. a./Kommission (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, Rn. 41).

[57] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. März 2023, GABO:mi/Kommission (C-696/21 P, EU:C:2023:217, Rn. 47 und 48 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

[58] Vgl. Urteil vom 11. September 2014, MasterCard u. a./Kommission (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, Rn. 41).

[59] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. März 2023, GABO:mi/Kommission (C-696/21 P, EU:C:2023:217, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Inc. in Bezug auf das geistige Eigentum des Apple-Konzerns ausgeübten Funktionen beruht und dass das Gericht mit diesem Vergleich gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstoßen hat, der nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil der Anwendung von Section 25 TCA 97 zugrunde liegt. Dieser Fehler wirkt sich aber auch auf die Beurteilung aus, die das Gericht dazu veranlasst hat, die Wahl der irischen Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen zu billigen, wie sich insbesondere aus Rn. 341 des angefochtenen Urteils ergibt, die auf die Ergebnisse der Sachverhaltsanalyse verweist, die im Rahmen der Prüfung der Klagegründe gegen die Hauptargumentation vorgenommen wurde.

111. Zwar hat das Gericht, wie insbesondere Irland geltend macht, in Rn. 340 des angefochtenen Urteils ausgeführt, dass, da die ergänzende Argumentation auf der Prämisse beruhe, dass „das geistige Eigentum des Apple-Konzerns … zu Recht den Verwaltungssitzen … zugewiesen worden [sei]“, die Kommission nicht zugleich die Ansicht habe vertreten können, die irischen Zweigniederlassungen „hätten komplexeste Funktionen in Bezug auf dieses geistige Eigentum ausgeübt“. Diese Ausführungen beruhen jedoch auf einem logischen Fehler. Es trifft zwar zu, dass die Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation die Prämisse akzeptiert hat, dass die Lizenzen des geistigen Eigentums den Verwaltungssitzen zuzuweisen sind, doch bedeutet dies nicht, wie dagegen das Gericht anzunehmen scheint, dass die Kommission auch die Umstände, die eine solche Zuweisung – die sie beanstandete – rechtfertigen könnten, und insbesondere die Ausübung von wesentlichen Personalfunktionen in Bezug auf diese Lizenzen durch die Verwaltungssitze als feststehend angesehen hätte.

112. Ganz allgemein ist das Gericht entgegen dem Vorbringen insbesondere von ASI und AOI an keiner Stelle der Begründung des angefochtenen Urteils zur Wahl der irischen Zweigniederlassungen als „untersuchte Unternehmen“ zu dem Ergebnis gelangt, dass die irischen Zweigniederlassungen *im Verhältnis zwischen den irischen Zweigniederlassungen* und den Verwaltungssitzen die weniger komplexen Unternehmen gewesen seien[60]. Aus den Ziff. 3.18 und 3.19 der Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 geht hervor, dass die Wahl des untersuchten Unternehmens mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen sollte und es erforderlich ist, die *jeweilige* Rolle der verschiedenen daran beteiligten Unternehmen zu berücksichtigen (vgl. auch Ziff. 2.59 a. E.). Daraus folgt, dass die vom Gericht in den Rn. 333 bis 336 sowie 342 und 343 des angefochtenen Urteils angeführten Gründe für sich genommen, da sie nur die Situation der irischen Zweigniederlassungen berücksichtigen, nicht die Prämisse entkräften können, auf die sich die Kommission in ihrer ergänzenden Argumentation gestützt hat, nämlich dass die Verwaltungssitze als Parteien des Geschäftsvorfalls, die die weniger komplexen Funktionen ausübten, hätten untersucht werden müssen.

113. Zweitens wendet sich die Kommission gegen Rn. 335 des angefochtenen Urteils, in der das Gericht festgestellt hat, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht vorschrieben, dass automatisch die Einheit, die die am wenigsten komplexen Funktionen ausübe, als die im Rahmen der TNMM zu untersuchende Partei auszuwählen sei, sondern nur die Wahl der Einheit empfählen, für die es die verlässlichsten Vergleichswerte gebe. In dieser Randnummer habe das Gericht von Amts wegen einen von den Klägerinnen im ersten Rechtszug nicht geltend gemachten Fehler bei der Auslegung dieser OECD-Leitlinien festgestellt. Dieses Vorbringen beruht meines Erachtens auf einer fehlerhaften Auslegung des angefochtenen Urteils und ist daher zurückzuweisen. In Rn. 335 des angefochtenen Urteils wird nämlich im Zusammenhang

[60] In den Rn. 342, 343 und 371, auf die ASI und AOI verweisen, wird lediglich hervorgehoben, dass die von den irischen Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen „leicht feststellbar und nicht komplex“ seien, aber es wird kein Vergleich mit den von den Verwaltungssitzen ausgeübten Funktionen vorgenommen.

mit den Ausführungen des Gerichts in den Rn. 334 bis 336 dieses Urteils keine spezifische Kritik am streitigen Beschluss geäußert, sondern lediglich die in Rn. 334 des angefochtenen Urteils getroffene und in Rn. 336 bestätigte Schlussfolgerung begründet, dass, „[s]ofern … die Funktionen des untersuchten Unternehmens korrekt ermittelt wurden und die Vergütung für diese Funktionen korrekt errechnet wurde, … es keine Rolle [spielt], welches Unternehmen als untersuchtes Unternehmen ausgewählt wurde".

114. Drittens bestreitet die Kommission die Gültigkeit dieser Schlussfolgerung. Entgegen den Ausführungen des Gerichts in Rn. 336 des angefochtenen Urteils sei die Wahl des zu untersuchenden Unternehmens ein grundlegender Schritt bei der Anwendung der TNMM. Diese Rüge ist meines Erachtens zulässig, obwohl sie sich gegen die Auslegung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien durch das Gericht richtet. Ich verweise insoweit auf die Ausführungen in Nr. 39 der vorliegenden Schlussanträge.

115. In der Sache stimme ich mit der Kommission darin überein, welche Bedeutung im Rahmen dieser Leitlinien der Wahl des zu untersuchenden Unternehmens im Fall der Anwendung der TNMM beigemessen wird. Insbesondere aus den Ziff. 3.18 und 3.19 der Fassung von 2010 – auf die sich das Gericht in Rn. 335 des angefochtenen Urteils höchstwahrscheinlich gestützt hat – geht nämlich hervor, dass von dieser Wahl die Möglichkeit abhängt, eine vergleichende Analyse auf der Grundlage verlässlicher Daten durchzuführen, die es ermöglicht, den Verrechnungspreis, der dem in Rede stehenden Geschäftsvorfall im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zuzurechnen ist, korrekt zu ermitteln. Die Kommission macht daher zu Recht geltend, dass diese Wahl nicht neutral ist, sondern maßgeblich von der Verlässlichkeit des Ergebnisses der nach der TNMM durchgeführten Analyse abhängt.

116. Nach alledem und in den oben dargelegten Grenzen bin ich der Ansicht, dass die erste Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes begründet ist.

b) Zur zweiten Rüge

117. Mit der zweiten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes wendet sich die Kommission gegen die Rn. 352 bis 417 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht die Feststellungen im streitigen Beschluss entkräftet hat, wonach, selbst wenn die Wahl der irischen Zweigniederlassungen als untersuchte Unternehmen richtig wäre, die Wahl, die Betriebskosten von ASI und AOE als Gewinnindikator zu übernehmen, zu steuerbaren Gewinnen dieser Unternehmen in Irland geführt habe, die keine verlässliche Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz darstellten.

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

118. In den Erwägungsgründen 336 bis 342 des streitigen Beschlusses stellte die Kommission fest, dass die Wahl der Betriebskosten der irischen Zweigniederlassung von ASI als Gewinnindikator die von dieser Zweigniederlassung übernommenen Risiken und ausgeübten Tätigkeiten und damit ihren Beitrag zum Umsatz von ASI nicht angemessen widerspiegele. Aus denselben Gründen war sie der Ansicht, dass die Berry-Ratio, ein Gewinnindikator, der auf dem Verhältnis zwischen Bruttogewinn und Betriebsausgaben beruhe und in den *Ad-hoc*-Berichten verwendet werde, es nicht erlaube, eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die von dieser Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen zu bestimmen. Nach Auffassung der Kommission

wäre der Umsatz von ASI ein geeigneterer Indikator gewesen. Die Gültigkeit dieser Schlussfolgerung hat das Gericht in den Rn. 359 bis 407 des angefochtenen Urteils zurückgewiesen.

119. Erstens macht die Kommission geltend, das Gericht habe die im streitigen Beschluss enthaltene Funktionsanalyse nicht berücksichtigt, als es in Rn. 360 des angefochtenen Urteils festgestellt habe, dass sie sich bei ihrer Feststellung, dass die Betriebskosten nicht geeignet seien, die von der irischen Zweigniederlassung von ASI ausgeübten Funktionen widerzuspiegeln, auf ein Ausschlussverfahren gestützt habe. Insoweit verweise ich auf die Erörterung im Rahmen der Prüfung des ersten Teils des ersten Rechtsmittelgrundes. Dieser Fehler betrifft auch Rn. 365 des angefochtenen Urteils, in der das Gericht festgestellt hat, dass sich die Kommission im Wesentlichen auf die Feststellung beschränkt habe, dass der Umsatz von ASI ein geeigneter Gewinnindikator gewesen sei. Ich stimme nämlich mit der Kommission darin überein, dass das Gericht in dieser Randnummer einen Teil des streitigen Beschlusses isoliert betrachtet ausgelegt hat, indem es die Analyse in anderen Teilen dieses Beschlusses, insbesondere in den Erwägungsgründen 294 bis 305, in denen die Funktionen und Risiken aufgeführt sind, die nach Ansicht der Kommission u. a. von der irischen Zweigniederlassung von ASI wahrgenommen worden seien, nicht berücksichtigt hat.

120. Zweitens wendet sich die Kommission gegen die Rn. 366 bis 372 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht beanstandet hat, dass die Berry-Ratio im 340. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses als Finanzkennzahl zur Schätzung der fremdvergleichskonformen Vergütung im vorliegenden Fall zurückgewiesen worden sei. Die Kommission macht zunächst geltend, ASI und AOE sowie Irland hätten sich in ihren jeweiligen Klagen auf bloße Verweise auf den Inhalt der *Ad-hoc*-Berichte beschränkt. Die Prüfung der Akten des Gerichts einschließlich der Antworten auf die schriftlichen Fragen des Gerichts bestätigt diese Behauptung in Bezug auf Irland. ASI und AOE haben der Frage nähere Ausführungen gewidmet, wobei sie jedoch ihre Analyse auf eine einzige der Voraussetzungen für die Anwendung dieses Indikators beschränkt haben. Die Kommission hat daher nicht Unrecht, wenn sie geltend macht, dass die Prüfung, die das Gericht in Bezug auf die Berry-Ratio vorgenommen hat, weitgehend von dem von den Klägerinnen geltend gemachten und im ersten Rechtszug erörterten Vorbringen losgelöst ist.

121. Die Kommission trägt sodann eine Reihe von Argumenten vor, mit denen dargetan werden soll, dass das Gericht bei der Würdigung in den Rn. 366 bis 372 des angefochtenen Urteils Rechtsfehler begangen habe. Sie macht im Wesentlichen geltend, die Schlussfolgerung des Gerichts beruhe auf einer unzutreffenden Einstufung der irischen Zweigniederlassung von ASI als Vertriebsunternehmen, das einfache Logistikdienstleistungen erbringt, ohne ein Risiko zu übernehmen. ASI und AOI sowie Irland erwidern, dass diese Einstufung im Rechtsmittelverfahren nicht in Frage gestellt werden könne. Diese Einrede ist meines Erachtens zurückzuweisen. Da von dieser Einstufung nämlich die korrekte Anwendung der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegten Grundsätze, auf die Apple und Irland sich zur nachträglichen Rechtfertigung der Steuervorbescheide gestützt haben, und die Angemessenheit der Betriebskosten als Gewinnindikator der Zweigniederlassung von ASI abhängen, bewegen sich die gegen diese Einstufung vorgebrachten Argumente der Kommission innerhalb der Grenze, die der erneuten Prüfung des Sachverhalts durch den Gerichtshof im Stadium des Rechtsmittels gesetzt ist. Insoweit verweise ich auf die Ausführungen in Nr. 39 der vorliegenden Schlussanträge.

122. In der Sache sind die Argumente, die die Kommission gegen die Würdigung des Gerichts zur Anwendung der Berry-Ratio vorbringt, zusammen mit den gegen die Rn. 375 bis 407 des angefochtenen Urteils gerichteten Rügen zu betrachten. In diesen Randnummern ist das Gericht, nachdem es die Risiken geprüft hatte, die nach Ansicht der Kommission der irischen Zweigniederlassung von ASI zuzurechnen waren und die einen Gewinnindikator dieser Zweigniederlassung rechtfertigten, der sich auf den Umsatz und nicht auf die Betriebskosten stützt, zu dem Ergebnis gelangt, dass keines dieser Risiken von dieser Zweigniederlassung tatsächlich übernommen worden sei. Sollten sich diese Rügen als begründet erweisen, würden sie nämlich zeigen, dass sich das Gericht bei der Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf eine falsche Einstufung der Zweigniederlassung von ASI als „Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko" gestützt hat. Zwar scheint aus Rn. 374 des angefochtenen Urteils hervorzugehen, dass die Analyse in den Rn. 375 bis 407 des angefochtenen Urteils angesichts der vom Gericht in Rn. 357 dieses Urteils vorgenommenen Auslegung von Ziff. 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht tragenden Charakter hat[61]. Die Rügen der Kommission gehen jedoch nicht allein aus diesem Grund ins Leere. In derselben Rn. 357 wie auch in Rn. 364 des angefochtenen Urteils räumt das Gericht nämlich selbst ein, dass nach dieser Ziff. 2.87 die Eignung des gewählten Gewinnindikators, den Wert der vom untersuchten Unternehmen ausgeübten Funktionen korrekt widerzuspiegeln, u. a. von den von ihm übernommenen Risiken abhängt.

123. Die Kommission wendet sich nacheinander gegen die Rn. 375 bis 390 des angefochtenen Urteils, die das Umsatzrisiko betreffen (337. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses, in dem dieses Risiko als „Bestandsrisiko" definiert wird), gegen die Rn. 391 bis 400 des angefochtenen Urteils, die das mit der Garantie für Apple-Produkte verbundene Risiko betreffen (338. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses), und gegen die Rn. 401 bis 407 des angefochtenen Urteils, die das mit den Beziehungen zu Drittanbietern verbundene Risiko betreffen (339. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses). Wie im Rahmen des ersten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission im Wesentlichen geltend, das Gericht habe ein falsches und gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstoßendes rechtliches Kriterium angewandt, indem es die irische Zweigniederlassung von ASI als Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko eingestuft habe und die von dieser Zweigniederlassung übernommenen Risiken mit der Risikopolitik der Apple Inc. verglichen habe.

124. Die Analyse der Gründe des angefochtenen Urteils bestätigt den von der Kommission beanstandeten Ansatz. Was zunächst das Umsatzrisiko betrifft, beziehen sich zum einen die vom Gericht in den Rn. 381, 382 und 383 des angefochtenen Urteils angeführten Beweise auf den Abschluss von Rahmenverträgen, der zentral durch die Apple Inc. mit den Originalgeräteherstellern und den Hauptabnehmern von Apple-Produkten erfolgte, und auf die ebenso zentrale Festlegung der internationalen Preispolitik für Apple-Produkte. Zum anderen ist das Gericht in den Rn. 385 und 386 des angefochtenen Urteils auf der Grundlage aller vorgelegten Beweise einschließlich der *Ad-hoc*-Berichte zu dem Ergebnis gelangt, dass die mit unverkäuflichen Produkten oder mit einem Nachfragerückgang verbundenen Risiken der irischen Zweigniederlassung von ASI nicht zugewiesen werden konnten, da die Bestimmung sowohl des Angebots als auch der Nachfrage „zentral außerhalb dieser Zweigniederlassung erfolgt" (Rn. 386). Was sodann das mit Produktgarantien verbundene Risiko betrifft, beruht die Schlussfolgerung des Gerichts in Rn. 400 des angefochtenen Urteils, wonach aus dem Umstand,

[61] In Rn. 357 des angefochtenen Urteils hat das Gericht festgestellt, dass sich aus Ziff. 2.87 der Verrechnungspreisleitlinien ergebe, dass „für die Wahl des Gewinnindikators nicht eine bestimmte Art der Funktionen maßgeblich [ist], sofern der Indikator den Wert der betreffenden Funktionen wiedergibt", und dass daher „sowohl die Umsätze als auch die Betriebskosten einen geeigneten Gewinnindikator darstellen [können]" (vgl. Rn. 363 des angefochtenen Urteils, die auf dessen Rn. 357 verweist).

dass die irische Zweigniederlassung von ASI den AppleCare-Kundendienst durchgeführt habe, nicht geschlossen werden könne, dass diese Zweigniederlassung die wirtschaftlichen Folgen im Zusammenhang mit den Garantien für Produkte der Marke Apple übernommen hätte, auf der Feststellung, dass es sich bei den von dieser Zweigniederlassung ausgeübten Funktionen um Hilfsfunktionen handele. Diese Feststellung ergibt sich, wie ich bereits in Nr. 52 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, daraus, dass die von der Letzteren ausgeübten Funktionen mit denen der Apple Inc. in Beziehung gebracht werden und nicht mit den von den Verwaltungssitzen wahrgenommenen Funktionen. Was schließlich die Risiken betrifft, die mit den Tätigkeiten der Drittanbieter verbunden sind, weise ich darauf hin, dass sich das Gericht im Wesentlichen auf einen Verweis auf die Ausführungen in den Rn. 376 bis 390 des angefochtenen Urteils zu dem Risiko beschränkt, das mit einem etwaigen Nachfragerückgang und mit der Möglichkeit unverkäuflicher Waren verbunden ist, dem das Risiko in Bezug auf nicht in Irland abgefertigte Produkte, weil sie außerhalb dieses Mitgliedstaats an Subunternehmer ausgelagert wurden, gleichgestellt wird. In der Erörterung des ersten Rechtsmittelgrundes, auf die ich verweise, bin ich zu dem Ergebnis gelangt, dass sich die Gewinnzuweisung an ein gebietsfremdes Unternehmen nach Section 25 TCA 97 und dem darin enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz darauf beschränken muss, die Situation der verschiedenen Teile, aus denen dieses Unternehmen besteht, in ihren wechselseitigen Beziehungen zu berücksichtigen. Im streitigen Beschluss hat die Kommission, obwohl sie die von der Apple Inc. umgesetzte Politik des zentralen Risikomanagements nicht verneint hat, nachgewiesen, ohne dass ihr das Gericht in diesem Punkt widersprochen hätte und ohne sich, wie wir gesehen haben, auf ein Ausschlussverfahren zu beschränken, dass die irische Zweigniederlassung von ASI in Bezug auf die Verwaltungssitze ein gewisses Risiko übernommen hatte. Dagegen hat sich das Gericht, wie wir gesehen haben, um die Übernahme der in den Erwägungsgründen 337, 338 und 339 des streitigen Beschlusses angeführten Risiken durch die irische Zweigniederlassung von ASI auszuschließen und diese Zweigniederlassung als „Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko“ einzustufen, dessen Gewinne anhand eines auf den Betriebsaufwendungen beruhenden Indikators korrekt widergespiegelt werden konnten, auf die von der Apple Inc. ausgeübten Funktionen und die zentralisierte Verwaltung aller genannten Risiken durch die Apple Inc. und damit wiederum auf ein falsches rechtliches Kriterium gestützt.

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

125. Die Kommission wendet sich gegen die Rn. 408 bis 412 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht festgestellt hat, dass es ihr nicht gelungen sei, nachzuweisen, dass, wie in den Erwägungsgründen 343 bis 345 des angefochtenen Beschlusses ausgeführt, der auf den Gesamtkosten beruhende Gewinnindikator geeigneter gewesen wäre, um fremdvergleichskonforme Gewinne für die irische Zweigniederlassung von AOE zu ermitteln.

126. Sie macht zunächst geltend, weder ASI und AOE noch Irland hätten gegen die angeführten Erwägungsgründe des streitigen Beschlusses Rügen erhoben. Abgesehen davon, dass dieser Umstand nicht bestritten wird, wird er durch die Akten des Gerichts bestätigt und steht im Übrigen im Einklang mit der Tatsache, dass, wie sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 167 und 343 des streitigen Beschlusses ergibt, in den *Ad-hoc*-Berichten ein Indikator vorgeschlagen wurde, der auf den Gesamtkosten für die Zweigniederlassung von AOE beruhte. Unter diesen Umständen hat das Gericht meines Erachtens die Grenzen seiner Kontrolle überschritten, indem es Rügen von Amts wegen geprüft und ihnen stattgegeben hat, die von den Klägerinnen nicht geltend gemacht worden waren und sich auf Punkte des streitigen Beschlusses bezogen, die die Letzteren zumindest stillschweigend gebilligt hatten. Ich weise auch darauf hin, dass es nach ständiger Rechtsprechung nicht Sache des Unionsrichters ist, im Rahmen der

Kontrolle, die er in Bezug auf die Würdigung komplexer wirtschaftlicher Gegebenheiten durch die Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen – wie die betreffend den im Rahmen der Anwendung der TNMM am besten geeigneten Gewinnindikator – ausübt, nicht die wirtschaftliche Beurteilung seitens der Kommission durch seine eigene zu ersetzen[62]. Dieses Gericht übt nämlich in diesem Bereich eine beschränkte Kontrolle aus, in deren Rahmen nur geprüft werden darf, ob die Vorschriften über das Verfahren und die Begründung eingehalten wurden, ob der Sachverhalt zutreffend festgestellt wurde und ob kein offensichtlicher Beurteilungsfehler oder Ermessensmissbrauch vorliegt[63]. Im vorliegenden Fall hat das Gericht in den Rn. 409 und 410 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auf die sich die Kommission in den Erwägungsgründen 343 und 344 des streitigen Beschlusses gestützt hat, „sich … nicht für die Verwendung eines bestimmten Gewinnindikators wie etwa der Gesamtkosten aus[sprechen] und … der Verwendung der Betriebskosten … nicht entgegen[stehen]“. Ohne dass es erforderlich wäre, zur Auslegung der oben angeführten Leitlinien durch das Gericht Stellung zu nehmen, die die Kommission nicht ausdrücklich bestreitet, beschränke ich mich auf die Feststellung, dass, selbst wenn diese Auslegung zuträfe, die bloße Tatsache, dass „[e]s … grundsätzlich nicht ausgeschlossen [ist], dass die Betriebskosten einen geeigneten Gewinnindikator darstellen können“ (Rn. 410 des angefochtenen Urteils), für sich genommen keinen Umstand darstellt, auf den sich das Gericht stützen konnte, ohne den Ermessensspielraum der Kommission durch seinen eigenen und die Argumente der Parteien durch seine eigenen zu ersetzen.

127. Zwar muss der Unionsrichter nach der angeführten Rechtsprechung im Rahmen der Kontrolle, die er in Bezug auf die Würdigung komplexer wirtschaftlicher Gegebenheiten durch die Kommission ausübt, nicht nur die sachliche Richtigkeit, die Zuverlässigkeit und die Kohärenz der angeführten Beweise prüfen, sondern auch kontrollieren, ob diese Beweise alle relevanten Daten darstellen, die bei der Beurteilung einer komplexen Situation heranzuziehen waren, und ob sie die aus ihnen gezogenen Schlüsse zu stützen vermögen. Im vorliegenden Fall hat das Gericht jedoch am Ende seiner Prüfung keinen Beurteilungsfehler festgestellt, sondern einen Mangel an Angaben, die die Auffassung der Kommission stützen könnten. Diese Einstufung allein erlaubt es meines Erachtens jedoch nicht, über den Kern der Argumentation des Gerichts hinauszugehen, das im Wesentlichen feststellt, dass einer der gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zulässigen Indikatoren geeigneter sei als der von der Kommission bezeichnete.

128. Es trifft auch zu, dass der Gerichtshof in Rn. 95 des Urteils Fiat Chrysler entschieden hat, dass mangels einer entsprechenden Harmonisierung die etwaige Festlegung der Methoden und Kriterien, anhand deren sich ein „fremdvergleichskonformes“ Ergebnis feststellen lässt, in das Ermessen der Mitgliedstaaten fällt. Allerdings unterscheidet sich der vorliegende Fall, wie ich bereits in Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, von dem, der zu diesem Urteil geführt hat. Jedenfalls ist festzustellen, dass das Gericht, wie die Kommission geltend macht, ihr im streitigen Beschluss und im ersten Rechtszug dargelegtes Argument nicht berücksichtigt hat, wonach unter Berücksichtigung der von der irischen Zweigniederlassung von AOE tatsächlich übernommenen Funktionen und Risiken, insbesondere im Vergleich zu den vom Verwaltungssitz dieser Gesellschaft übernommenen, der Umstand, auf den sich das Gericht in Rn. 411 des angefochtenen Urteils stützt, dass diese Zweigniederlassung nicht das Eigentum am Rohmaterial, an unfertigen und fertigen Erzeugnissen besaß, für sich genommen nicht die

[62] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2023, TUIfly/Kommission (C-763/21 P, EU:C:2023:528, Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[63] Vgl. Urteil vom 7. Mai 2020, BTB Holding Investments und Duferco Participations Holding/Kommission (C-148/19 P, EU:C:2020:354, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Annahme erlaubte, dass die Gesamtkosten als Gewinnindikator unanwendbar seien, und jedenfalls nicht erlaubte, die Anwendung eines solchen Indikators, den die Berater von Apple und Irland selbst herangezogen hatten, als offensichtlich fehlerhaft anzusehen.

3) Ergebnis zur zweiten Rüge

129. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass auch die zweite Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes begründet ist.

c) Zur dritten Rüge

130. Mit der letzten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes wendet sich die Kommission gegen die Rn. 418 bis 478 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht die Argumente zurückgewiesen hat, die sie dazu veranlasst hatten, in den Erwägungsgründen 346 bis 359 des streitigen Beschlusses die Höhe der mit den Steuervorbescheiden akzeptierten Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE zurückzuweisen.

131. Zum Steuervorbescheid von 1991 hatte die Kommission zum einen geltend gemacht, dass die die Höhe der akzeptierten Vergütung nicht gerechtfertigt sei, und zum anderen, dass die für AOE vorgesehene Schwelle, oberhalb deren ihre steuerpflichtigen Gewinne nicht mehr auf der Grundlage von 65 % der Betriebsaufwendungen der irischen Zweigniederlassung dieses Unternehmens berechnet würden, eine Steuervergünstigung darstelle, die anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie beschäftigungspolitischen Erwägungen gewährt worden sei (347. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Das Gericht hat diese Beurteilungen im Wesentlichen aus zwei Gründen zurückgewiesen. Erstens hat das Gericht in den Rn. 440 und 441 des angefochtenen Urteils – auf der Grundlage seiner eigenen Beweiswürdigung, die im Rechtsmittelverfahren nicht in Frage gestellt werden kann und die im Übrigen von der Kommission nicht beanstandet wird – den Umstand, dass die angeführte Schwelle von 65 % von den irischen Behörden auf der Grundlage beschäftigungsbezogener Erwägungen akzeptiert worden sei, als nicht erwiesen angesehen. In Rn. 444 des angefochtenen Urteils hat es außerdem darauf hingewiesen, dass das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgeschlossen sei, weil dieser Schwellenwert und damit der im Steuervorbescheid von 1991 vorgesehene Mechanismus der Obergrenze nie angewandt worden sei.

132. Die Kommission macht geltend, das Gericht habe mit dieser Feststellung einen Rechtsfehler begangen, indem es die Voraussetzung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne dieser Bestimmung mit der Bemessung der zurückzufordernden Beträge, die auch gleich null sein könne, verwechselt habe. Zur Stützung ihrer Argumentation verweist sie auf das Urteil vom 13. Februar 2014, Mediaset[64]. Insoweit weise ich darauf hin, dass sich der Sachverhalt der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, in dem es darum ging, die durch eine steuerliche Beihilferegelung Begünstigten zu ermitteln und für jeden von ihnen den zurückzuzahlenden Betrag zu bemessen, von dem Sachverhalt des vorliegenden Verfahrens unterscheidet, in dem vielmehr zu klären ist, ob die Festlegung einer individualisierten Berechnungsmethode in einem Steuervorbescheid, die nie konkret angewandt wurde, zu einem Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen kann. Zumindest soweit der von der Kommission im streitigen Beschluss festgestellte Vorteil dem Umfang der Steuervergünstigung entspricht, die sich aus der Anwendung des genannten

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, Rn. 36 und 37. Vgl. in diesem Sinne und unter vergleichbaren Umständen Urteil vom 15. September 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, Rn. 41).

Schwellenwerts ergeben hätte, erscheinen die Umstände der vorliegenden Rechtssache eher mit einer Situation vergleichbar, in der die Beihilfe beschlossen, aber nicht ausgezahlt wurde. Das Vorbringen der Kommission ist daher meines Erachtens zurückzuweisen.

133. Zweitens hat das Gericht in den Rn. 445 bis 447 des angefochtenen Urteils im Wesentlichen festgestellt, dass die Kommission, soweit sie beanstandet habe, dass die von der irischen Finanzverwaltung akzeptierte Vergütung für die von den Zweigniederlassungen ausgeübten Funktionen angesichts der damit verbundenen Vermögenswerte und Risiken zu niedrig gewesen sei, nicht nachgewiesen habe, dass die Zweigniederlassungen Funktionen ausgeübt hätten, die durch eine höhere Vergütung hätten vergütet werden können. Das Gericht verweist insoweit auf die Ausführungen in den Rn. 348 und 407 des angefochtenen Urteils. Zu diesem Punkt verweise ich daher auf die Erwägungen, die ich bereits im Rahmen der Prüfung der ersten und der zweiten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes angestellt habe.

134. Was die im Steuervorbescheid von 2007 akzeptierte Vergütung betrifft, hatte die Kommission zunächst die Zuverlässigkeit der den *Ad-hoc*-Berichten zugrunde liegenden Vergleichbarkeitsstudien in Frage gestellt, da die in diesen Studien ausgewählten Unternehmen nicht mit ASI und AOE vergleichbar seien. In den Rn. 450 bis 464 des angefochtenen Urteils, die nicht beanstandet werden, ist das Gericht zu dem Ergebnis gelangt, dass es der Kommission nicht gelungen sei, die gerügten Fehler nachzuweisen. Anschließend hatte die Kommission die in Nr. 72 der vorliegenden Schlussanträge angeführte berichtigte Vergleichbarkeitsstudie durchgeführt, indem sie die in diesen *Ad-hoc*-Berichten ausgewählten Unternehmen herangezogen und als Gewinnindikator für ASI den Umsatz und für AOE die Gesamtkosten herangezogen hatte. Das Gericht räumte zwar ein, dass eine solche Analyse es der Kommission ermöglicht hätte, das Vorliegen eines selektiven Vorteils nachzuweisen (Rn. 468 des angefochtenen Urteils), es hat jedoch ihre Gültigkeit aus drei Gründen zurückgewiesen, die alle von der Kommission bestritten werden. Erstens hat das Gericht unter Verweis auf die Rn. 402 bis 412 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass die Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator im vorliegenden Fall ungeeignet gewesen sei (Rn. 470 des angefochtenen Urteils). Hierzu verweise ich auf die Ausführungen, die bereits im Rahmen der Prüfung der zweiten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes dargelegt worden sind. Zweitens hat das Gericht unter Bezugnahme auf die Rn. 348 bis 407 des angefochtenen Urteils darauf hingewiesen, dass die Analyse der Kommission im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation auf der Prämisse beruhe, dass die irische Zweigniederlassung von ASI komplexe Funktionen ausgeübt habe und erhebliche Risiken eingegangen sei, dass diese Prämisse aber nicht nachgewiesen worden sei.

135. Die Kommission macht geltend, das Gericht habe den streitigen Beschluss falsch ausgelegt, und die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie beruhe zwar auf der Prämisse, dass ASI nicht als einfacher Logistikdienstleister angesehen werden könne, was die Übernahme des Umsatzes als Gewinnindikator rechtfertige, nicht aber auf der Prämisse, dass die von ASI „ausgeübten Funktionen … komplexer Natur und ausschlaggebend für den Erfolg der Marke Apple“ gewesen seien (Rn. 471 des angefochtenen Urteils). Insoweit steht fest, dass die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie als Prämisse die Vergleichbarkeit der Situation von ASI mit der Situation der in den *Ad-hoc*-Berichten ausgewählten Unternehmen heranzog, da sie auf den Daten dieser Unternehmen beruht (354. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses). Zwar beruht die Kritik der Kommission an dieser Vergleichbarkeit im 351. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses u. a. darauf, dass die von ASI gegenüber diesen Unternehmen übernommenen Risiken in Bezug auf die genannten Unternehmen „nicht zu vernachlässigend“ oder sogar „erheblich“ seien, doch ist festzustellen, dass die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie, da darin die Daten dieser

Unternehmen verwendet werden, diese Kritik zwangsläufig außer Acht lässt. Im Übrigen weist die Kommission im 353. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses ausdrücklich darauf hin, dass die berichtigte Vergleichbarkeitsstudie „[u]nbeschadet [der] allgemeinen und spezifischen Bedenken in Bezug auf die in den *Ad-hoc*-Berichten durchgeführten Vergleichbarkeitsstudien" durchgeführt werde. Unabhängig von jeder anderen Erwägung hat das Gericht den streitigen Beschluss meines Erachtens nicht richtig ausgelegt, soweit es in Rn. 471 des angefochtenen Urteils zu verstehen gibt, dass diese Vergleichbarkeitsstudie auf der nicht nachgewiesenen Prämisse beruhe, dass ASI „Funktionen … komplexer Natur und ausschlaggebend für den Erfolg der Marke Apple" ausgeübt habe. Schließlich weist das Gericht in den Rn. 473 und 474 des angefochtenen Urteils auf die bereits zuvor dargelegten Gründe hin, um die Argumentation der Kommission zur Unangemessenheit der Wahl des Umsatzes als Gewinnindikator von ASI zu entkräften. Insoweit beschränke ich mich daher darauf, auf das zu verweisen, was bereits im Rahmen der Prüfung der zweiten Rüge des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes ausgeführt worden ist.

136. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass auch die vorliegende Rüge, in den Grenzen der vorstehenden Ausführungen, durchgreift.

3. Ergebnis zum zweiten Rechtsmittelgrund

137. Aus der gemeinsamen Prüfung des zweiten und des dritten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes ergibt sich, dass das Gericht bei der Bestimmung des Beweismaßes, das der Kommission obliegt, einen Fehler begangen hat. Außerdem hat es bei der Prüfung, die es zu dem Schluss geführt hat, dass die Kommission die im Rahmen ihrer ergänzenden Argumentation festgestellten methodischen Fehler nicht nachgewiesen habe, eine Reihe von Rechtsfehlern begangen. Unter diesen Umständen ist der zweite Rechtsmittelgrund meines Erachtens insgesamt begründet.

D. Zur Zurückverweisung der Rechtssache an das Gericht

138. Gemäß Art. 61 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union hebt der Gerichtshof die Entscheidung des Gerichts auf, wenn das Rechtsmittel begründet ist. Er kann sodann den Rechtsstreit selbst endgültig entscheiden, wenn dieser zur Entscheidung reif ist, oder die Sache zur Entscheidung an das Gericht zurückverweisen. Nach alledem ist das Rechtsmittel begründet und das Urteil in vollem Umfang aufzuheben. Die von Irland sowie ASI und AOE im ersten Rechtszug erhobenen Rügen in Bezug auf das behauptete „Ausschlussverfahren" sind endgültig zurückzuweisen. Im Übrigen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof im Licht der Rechtsfehler, die das Gericht begangen hat, die seinen Würdigungen sowohl in Bezug auf die Hauptargumentation als auch in Bezug auf die ergänzende Argumentation anhaften, nicht über die Angaben verfügt, die es ihm ermöglichen, endgültig über die Klagen im ersten Rechtszug zu entscheiden, und dass die Rechtssachen an das Gericht zurückzuverweisen sind, wobei die Kostenentscheidung vorbehalten bleibt, damit dieses eine neue Prüfung vornimmt und über die nicht geprüften Klagegründe entscheidet.

VI. Ergebnis

139. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, das angefochtene Urteil aufzuheben, die Rechtssachen an das Gericht zurückzuverweisen und die Kostenentscheidung vorzubehalten.