II

(Rechtsakte ohne Gesetzescharakter)

BESCHLÜSSE

BESCHLUSS (EU) 2018/859 DER KOMMISSION

vom 4. Oktober 2017

über die staatliche Beihilfe Luxemburgs SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Amazon

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2017) 6740)

(Nur der französische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

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

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

nach Aufforderung der Beteiligten zur Äußerung nach den vorgenannten Artikeln ([1]) und unter Berücksichtigung dieser Stellungnahmen,

in Erwägung folgender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Mit Schreiben vom 24. Juni 2014 ersuchte die Kommission Luxemburg um Informationen über die Steuervorbescheidpraxis im Hinblick auf Amazon. In dem Schreiben forderte die Kommission Luxemburg auf, zu bestätigen, dass Amazon in Luxemburg steuerpflichtig ist, und zu erläutern, in welchem Umfang für die Tätigkeiten der Amazon-Gruppe nach der Steuerregelung für geistiges Eigentum eine Steuerermäßigung gewährt wird. Außerdem forderte die Kommission sämtliche noch gültigen Steuervorbescheide an, die an die Amazon-Gruppe gerichtet worden waren. Mit E-Mail vom 18. Juli 2014 beantragte Luxemburg eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Schreibens der Kommission vom 24. Juni 2014; diese Verlängerung wurde Luxemburg gewährt ([2]).

(2) Am 4. August 2014 übermittelte Luxemburg seine Antwort auf das Ersuchen der Kommission vom 24. Juni 2014 und fügte seiner Antwort u. a. Folgendes bei: ein Schreiben (im Folgenden „angefochtener Steuervorbescheid“) der *Administration des contributions directes* (im Folgenden „Luxemburger Steuerbehörde“) vom 6. November 2003 an die Amazon.com, Inc., ein Schreiben vom 23. Oktober 2003 von der Amazon.com, Inc. und ein von [Beratungsgesellschaft 1] (*) für die Amazon.com, Inc. erstelltes Schreiben vom 31. Oktober 2003 an die Luxemburger Steuerbehörde, in dem ein Vorbescheid beantragt wurde (im Folgenden „Antrag auf einen Steuervorbescheid“), sowie die Jahresabschlüsse der Amazon EU Société à responsabilité limitée (im Folgenden „LuxOpCo“) ([3]), der Amazon Europe Holding Technologies SCS (im Folgenden „LuxSCS“) ([4]), der Amazon Services Europe Société à responsabilité limitée (im Folgenden „ASE“), der Amazon Media EU Société à responsabilité limitée (im Folgenden „AMEU“) und anderer Unternehmen der Amazon-Gruppe in Luxemburg.

([1]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 13.
([2]) Wenn nicht anderweitig angegeben, gewährte die Kommission alle von Luxemburg und von Amazon beantragten Fristverlängerungen.
(*) *Vertrauliche Informationen*.
([3]) Die Bezeichnung „LuxOpCo“ hat Amazon in seinen Anträgen auf einen Steuervorbescheid vom 23. Oktober 2003 und vom 31. Oktober 2003 verwendet.
([4]) Die Bezeichnung „LuxSCS“ hat Amazon in seinen Anträgen auf einen Steuervorbescheid vom 23. Oktober 2003 und vom 31. Oktober 2003 verwendet.

(3) Am 7. Oktober 2014 nahm die Kommission einen Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV betreffend den angefochtenen Steuervorbescheid (im Folgenden „Einleitungsbeschluss“) mit der Begründung an, dass sie ernste Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Maßnahme mit dem Binnenmarkt hatte ([5]). Mit diesem Beschluss wurde Luxemburg aufgefordert, zusätzliche Informationen über den angefochtenen Steuervorbescheid zu übermitteln ([6]). Mit Schreiben vom 3. und 5. November 2014 beantragte Luxemburg eine Verlängerung der Frist für die Antwort auf den Einleitungsbeschluss.

(4) Mit Schreiben vom 21. November 2014 übermittelte Luxemburg seine Anmerkungen zum Einleitungsbeschluss. Dieses Vorbringen enthielt u. a. einen von [Beratungsgesellschaft 2] für Amazon erstellten Bericht über die Verrechnungspreisvereinbarungen (im Folgenden „Verrechnungspreisbericht“), der der Kommission vorher noch nicht vorgelegt worden war.

(5) Mit dem am 6. Februar 2015 im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlichten Einleitungsbeschluss ([7]) wurden die Beteiligten zur Stellungnahme aufgefordert.

(6) Mit Schreiben vom 13. Februar 2015 sandte die Kommission Luxemburg ein weiteres Auskunftsersuchen. In diesem Schreiben ersuchte die Kommission Luxemburg ferner um die Zustimmung, verlangte Informationen, die sich nicht im Besitz von Luxemburg befanden, auch unmittelbar von Amazon zu beschaffen. Am 24. Februar 2015 beantragte Luxemburg eine Verlängerung der Frist für die Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission.

(7) Mit Schreiben vom 5. März 2015 übermittelte Amazon seine Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss. Auch die folgenden Beteiligten übermittelten Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss: Oxfam am 14. Januar 2015, die Bundesarbeitskammer am 4. Februar 2015, Fedil am 27. Februar 2015, die Booksellers Association (im Folgenden „BA“) am 3. März 2015, das Syndicat de la librairie française (im Folgenden „SLF“) am 4. März 2015, die European and International Booksellers Federation (im Folgenden „EIBF“) am 4. März 2015, die ATOZ S.A. am 5. März 2015, die Computer and Communications Industry Association (im Folgenden „CCIA“) am 5. März 2015 und das European Policy Information Center (im Folgenden „EPICENTER“) am .5. März 2015 Jeweils am 5. März 2015 bekundeten die Federation of European Publishers (im Folgenden „FEP“) und das Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels (im Folgenden „SDLC“) ihre Unterstützung für den Standpunkt der EIBF.

(8) Am 12. März 2015 fand eine Telefonkonferenz der Kommission mit Luxemburg statt, in der Luxemburg der Kommission versicherte, dass es bis zum 17. März 2015 eine vollständige Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission der Kommission vom 13. Februar 2015 übermitteln könne.

(9) Mit Schreiben vom 17. März 2015 antwortete Luxemburg teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 13. Februar 2015. Außerdem erläuterte Luxemburg, dass sich fehlende Informationen, insbesondere betreffend bestimmte Vertragsbeziehungen zwischen Unternehmen der Amazon-Gruppe in Luxemburg und anderen Beteiligten, nicht im Besitz Luxemburgs befänden.

(10) Am 19. März 2015 übermittelte die Kommission die Anmerkungen anderer Beteiligter zum Einleitungsbeschluss an Luxemburg.

(11) Mit E-Mail vom 19. März 2015 schickte Amazon die geänderte und neu abgefasste Kostenteilungsvereinbarung (Cost Sharing Agreement, im Folgenden „CSA“), die LuxSCS am 1. Januar 2005 mit zwei Unternehmen der Amazon-Gruppe in den USA geschlossen hatte, und die am 2. Juli 2009 (mit Wirksamkeit ab dem 5. Januar 2009) erneut geändert und neu abgefasst und schließlich mit Wirkung zum 1. Januar 2014 nochmals geändert wurde ([8]).

(12) Mit E-Mails vom 18., 19. und 20. März 2015 teilte die Kommission Luxemburg mit, dass die Antwort vom 17. März 2015 auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 13. Februar 2015 unvollständig war, und ersuchte um weitere Erläuterungen.

([5]) Auf den Schriftwechsel im Zusammenhang mit Geschäfts- und Berufsgeheimnissen wird in diesem Abschnitt nicht gesondert eingegangen.

([6]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 30.

([7]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 13.

([8]) Interne Unterlagen von Amazon: Amended and Restated Agreement to share Costs and Risks of Intangible Development, am 1. Januar 2005 geschlossen und in Kraft getreten, Amended and Restated Agreement to share Costs and Risks of Intangible Development, am 2. Juli 2009 geschlossen und am 5. Januar 2009 in Kraft getreten, und First amendment to Amended and Restated Agreement to share Costs and Risks of Intangible Development, geschlossen im Februar 2014 und wirksam seit dem 1. Januar 2014.

(13) Am 20. März 2015 erklärte sich Luxemburg damit einverstanden, dass die Kommission ihre Fragen unmittelbar an Amazon richtete. Am 26. März 2015 unterrichtete die Kommission Luxemburg darüber, dass sie nach Artikel 6 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates ([9]) zu dem Schluss gekommen war, dass sich das förmliche Prüfverfahren zum angefochtenen Steuervorbescheid bislang als unwirksam erwiesen hatte. Auf dieser Grundlage und mit Zustimmung Luxemburgs ([10]) schickte die Kommission nach Artikel 6 Buchstabe a Nummer 6 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 am 26. März 2015 ein Auskunftsersuchen an Amazon (im Folgenden „MIT-Ersuchen") mit der Aufforderung zur Vorlage sämtlicher seit 2000 von Amazon geschlossener Vereinbarungen, nach denen Lizenzen für die Nutzung von Rechten des geistigen Eigentums von Amazon erteilt worden waren (im Folgenden „Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums"), sowie aller Kostenteilungs- und Eintrittsvereinbarungen zwischen LuxSCS und anderen Unternehmen der Amazon-Gruppe. Außerdem wurde Amazon aufgefordert, Informationen über die Tätigkeiten von LuxSCS sowie die Jahresabschlüsse von Amazon-Tochtergesellschaften mit Sitz außerhalb von Luxemburg zu übermitteln und bestimmte Finanzdaten zu erläutern oder abzugleichen. Und schließlich wurde um Auskünfte zu den letzten Änderungen der Rechtsstruktur der Amazon-Gruppe in Luxemburg ersucht.

(14) Mit Schreiben vom 20. April 2015 ersuchte Luxemburg die Kommission um eine Erläuterung des Zwecks eines Treffens der Kommission mit Oxfam und Eurodad, über das Luxemburg nicht unterrichtet worden war. Außerdem übermittelte Luxemburg ein Ersuchen, den Beschluss zur Zusendung des MIT-Ersuchens nicht zu veröffentlichen.

(15) Mit Schreiben vom 4. Mai 2015 antwortete Amazon teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 26. März 2015. Außerdem bestätigte Amazon, dass sich seine Struktur in Luxemburg im Jahr 2014 geändert hatte und dass Luxemburg auf dieser Grundlage einen neuen Steuervorbescheid übermittelt hatte; gleichzeitig erläuterte Amazon allerdings, dass die Änderung für die Zwecke der Untersuchung durch die Kommission unerheblich sei.

(16) Ein Treffen der Kommissionsdienststellen mit Luxemburg und Amazon fand am 8. Mai 2015 statt. Mit Schreiben vom 12. Juni 2015 übermittelte Amazon im Anschluss an dieses Treffen weitere Anmerkungen. Darüber hinaus legte Amazon eine Liste mit Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums vor, die Amazon als „M.com-Vereinbarungen" bezeichnete und nach denen Amazon nicht von dem Verfahren betroffenen Dritten die Genehmigung zur Nutzung von Rechten des geistigen Eigentums im Zusammenhang mit seiner Plattformtechnologie erteilte.

(17) Mit Schreiben vom 13. Mai 2015 übermittelte Luxemburg seine Anmerkungen zur Stellungnahme dieses Dritten zum Einleitungsbeschluss.

(18) Mit Schreiben vom 3. Juli 2015 erinnerte die Kommission Amazon an die noch ausstehende Übermittlung noch fehlender Informationen insbesondere zu den Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums und ersuchte um weitere Auskünfte.

(19) Mit Schreiben vom 10. Juli 2015 (nochmals übermittelt am 23. Juli 2015) schickte Luxemburg eine Erklärung über die nicht rückwirkende Anwendung eines endgültigen Negativbeschlusses der Kommission.

(20) Mit Schreiben vom 24. und 31. Juli 2015 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 3. Juli 2015 einschließlich Auskünften zu den M.com-Vereinbarungen. Auf der Grundlage dieser Antworten war Amazon der Auffassung, das Auskunftsersuchen bezüglich der Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums vollumfänglich beantwortet zu haben, da Amazon zufolge sonstige von Amazon getroffene Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums mit dem Intellectual Property License Agreement vom 30. April 2006 zwischen LuxSCS und LuxOpCo (im Folgenden „Lizenzvereinbarung") nicht vergleichbar waren ([11]). Amazon beantragte eine Verlängerung auch der Frist zur Übermittlung der übrigen von der Kommission verlangten Informationen.

(21) Mit Schreiben vom 31. Juli 2015 erinnerte die Kommission Amazon an die Übermittlung aller verlangten Informationen und insbesondere an die Vervollständigung der Auskünfte zu allen seit 2000 mit Amazon geschlossenen Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums. Die Kommission forderte Amazon zudem auf, den neuen Vorbescheid Luxemburgs aus dem Jahr 2014 vorzulegen, auf den im Schreiben Luxemburgs vom 4. August 2014 und im Schreiben von Amazon vom 4. Mai 2015 Bezug genommen wurde.

([9]) Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1). Die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 wird durch die Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9) mit Wirkung vom 14. Oktober 2015 aufgehoben. Verweise auf die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 gelten als Verweise auf die Verordnung (EU) 2015/1589 und sind nach der Entsprechungstabelle in Anhang II zu lesen.

([10]) Siehe Erwägungsgrund 13.

([11]) Die Lizenzvereinbarung wurde am 5. März 2015 von Amazon vorgelegt (Anlage 4) (zusammen mit der späteren Änderung 1 der Lizenzvereinbarung über Rechte des geistigen Eigentums mit Wirkung zum 1. Januar 2009).

(22) Mit Schreiben vom 21. August 2015 antwortete Amazon auf das Ersuchen der Kommission, legte allerdings noch immer keine Informationen über die übrigen Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums vor.

(23) Am 8. September 2015 fand ein Treffen der Kommission mit Amazon statt, über das Luxemburg unterrichtet wurde. Nach diesem Treffen erinnerte die Kommission Amazon mit einer E-Mail vom 8. September 2015 an die fälligen Auskünfte zum Auskunftsversuchen betreffend die Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums.

(24) Mit einer E-Mail vom 14. September 2015 erläuterte Amazon, dass keine sonstigen Vereinbarungen existierten, nach denen Rechte des geistigen Eigentums, die bereits der Lizenzvereinbarung unterliegen, Beteiligten dieses Verfahrens oder nicht beteiligten Dritten gewährt wurden oder würden. Gleichzeitig unterrichtete Amazon die Kommission darüber, dass es eine Liste konzerninterner Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums unabhängig davon erstelle, ob die Vereinbarungen die EU oder Rechte des geistigen Eigentums beträfen, die der Lizenzvereinbarung zwischen LuxSCS und LuxOpCo unterlägen. Diese Liste wurde der Kommission am 17. September 2015 vorgelegt.

(25) Mit einer E-Mail vom 23. September 2015 übermittelte Amazon eine Liste mit Vereinbarungen, mit denen Lizenzen für die Nutzung von Rechten des geistigen Eigentums von Dritten gewährt oder Dritten erteilt wurden.

(26) Mit einer E-Mail vom 29. September 2015 erinnerte die Kommission Amazon an die fällige Übermittlung der Vereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums, um die die Kommission am 26. März und am 3. Juli 2015 nach den am 17. und am 23. September 2015 von Amazon vorgelegten Listen ersucht hatte. Darüber hinaus ersuchte die Kommission Amazon um weitere Informationen über die Berichte über Kostenteilungen und über die Kunden von LuxOpCo nach Websites.

(27) Amazon übermittelte Informationen mit E-Mails vom 30. September und vom 1., 2., 12., 13., 20. und 27. Oktober 2015.

(28) Am 28. Oktober 2015 fand ein Treffen der Kommission mit Luxemburg und Amazon statt.

(29) Mit E-Mail vom 20. November 2015 erinnerte die Kommission Amazon an den Umfang ihres Auskunftsersuchens vom 26. März 2015 betreffend interne und externe Vereinbarungen von Amazon über Rechte des geistigen Eigentums und forderte Amazon zur Übermittlung zusätzlicher Informationen auf.

(30) In einem Treffen am 27. November 2015 gab ein Unternehmen, das darum ersuchte, dass sein Name nicht offengelegt werde, (im Folgenden „Unternehmen X“) der Kommission Marktinformationen im Zusammenhang mit der Untersuchung der Kommission in Kenntnis. In einer Telefonkonferenz am 15. Januar 2016 teilte Unternehmen X weitere Informationen zum elektronischen Handel in Europa mit. Mit E-Mail vom 25. Januar 2016 betreffend das Protokoll der Telefonkonferenz übermittelte Unternehmen X nochmals zusätzliche Informationen.

(31) Am 30. November 2016 legte Amazon zusätzliche Informationen vor.

(32) Mit E-Mail vom 1. Dezember 2015 beantragte Amazon eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Auskunftsersuchens der Kommission vom 20. November 2015.

(33) Am 4. Dezember 2015 übermittelte Amazon die von der Kommission mit der E-Mail vom 20. November 2015 geforderten Informationen und beantragte eine Verlängerung der Frist für die übrigen Antworten.

(34) Mit Schreiben vom 10. und 28. Dezember 2015 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme nach einem Treffen am 28. Oktober 2015.

(35) Mit E-Mail vom 11. Dezember 2015 erinnerte die Kommission an die fälligen Antworten auf ihr Auskunftsersuchen vom 20. November 2015 und schickte ein weiteres Auskunftsersuchen mit weiteren Fragen an Amazon.

(36) Mit Schreiben vom 18. Dezember 2015 übermittelte Amazon weitere Antworten auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 20. November 2015.

(37) Mit E-Mail vom 18. Dezember 2015 forderte die Kommission Luxemburg zur Übermittlung seiner Stellungnahme und seiner Anmerkungen zu den Informationen auf, die Amazon der Kommission bis zu diesem Zeitpunkt im Laufe der Untersuchung übermittelt hatte.

(38) Am 12. und 15. Januar 2016 übermittelte Amazon teilweise Antworten auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 11. Dezember 2015 und beantragte eine Verlängerung der Frist für die Übermittlung der verlangten Informationen.

(39) Am 18. Januar 2016 legte Amazon zusätzliche Informationen vor.

(40) Mit E-Mail vom 19. Januar 2016 erinnerte die Kommission Amazon daran, dass das Unternehmen einige Fragen in früheren Auskunftsersuchen noch immer nicht beantwortet hatte. Außerdem ersuchte die Kommission um Erläuterungen um weitere Informationen.

(41) Am 22. Januar 2015 antwortete Amazon teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 19. Dezember 2015. Am 28. Januar 2015 antwortete Amazon teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 11. Dezember 2015. Mit Schreiben vom 5., 15., 19. und 24. Februar 2016 übermittelte Amazon teilweise Antworten auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 19. Januar 2016.

(42) Am 26. Februar 2016 schickte die Kommission Amazon eine Erinnerung, in der sie Amazon zur Beantwortung noch nicht beantworteten Fragen in den Auskunftsversuchen vom 20. November 2015, vom 11. und 18. Dezember 2015 und vom 19. Januar 2016 aufforderte.

(43) Am 4. und 21. März 2016 antwortete Amazon teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 11. Dezember 2015.

(44) Mit E-Mail vom 11. März 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 26. Februar 2016.

(45) Mit E-Mail vom 22. März 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf die Auskunftsersuchen der Kommission vom 19. Januar 2016 und vom 26. Februar 2016.

(46) Mit E-Mail vom 8. März 2016 erklärte Amazon seinen Verzicht auf die zuvor in einem Schreiben vom 22. Januar 2016 gegenüber Luxemburg erhobenen Ansprüche auf vertrauliche Behandlung bestimmter übermittelter Informationen und verpflichtete sich, diese Informationen an Luxemburg weiterzugeben.

(47) Am 14. März 2016 bestätigte Amazon die Weitergabe seines letzten Vorbringens gegenüber der Kommission an Luxemburg.

(48) Am 1. April 2016 ersuchte die Kommission Unternehmen X um die Zustimmung zur Weitergabe bestimmter von Unternehmen X vorgelegter Informationen an Luxemburg. Am 5. April 2016 erteilte Unternehmen X seine Zustimmung.

(49) Am 8. April 2016 erkundigte sich die Kommission bei Amazon nach den Informationen, die Amazon bis zu diesem Zeitpunkt im Laufe der Untersuchung an Luxemburg weitergeleitet hatte. Außerdem unterrichtete die Kommission Amazon darüber, dass bestimmte im Auskunftsersuchen der Kommission vom 11. Februar 2015 geforderte Informationen noch immer nicht übermittelt worden waren. Ferner richtete die Kommission ein Ersuchen um weitere Erläuterungen und Informationen an Amazon.

(50) Mit E-Mail vom 11. April 2016 bestätigte Amazon, welche Informationen es an Luxemburg weitergeleitet hatte.

(51) Mit Schreiben vom 18. April 2016 erkundigte sich die Kommission bei Luxemburg, welche Informationen Luxemburg von Amazon erhalten hatte und forderte Luxemburg zur Übermittlung seiner Stellungnahmen zu diesen Vorbringen auf. Außerdem erinnerte die Kommission an ihre E-Mail vom 18. Dezember 2015, mit der sie Luxemburg um Stellungnahme zu den Vorbringen von Amazon ersucht hatte. Und schließlich gab die Kommission die Marktinformationen wie mit Unternehmen X vereinbart an Luxemburg weiter und forderte Luxemburg zur Stellungnahme auf.

(52) Am 22. April 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 8. April 2016 und beantragte eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung der übrigen Fragen.

(53) Mit Schreiben vom 2. Mai 2016 (das am 10. Mai 2016 erneut übermittelt wurde) bestätigte Luxemburg den Erhalt der bis zu diesem Zeitpunkt im Laufe der Untersuchung von Amazon übermittelten Informationen und übermittelte seine Stellungnahme zu den Vorbringen von Amazon. Hinsichtlich der Marktinformationen von Unternehmen X teilte Luxemburg der Kommission mit, dass es diese Informationen an Amazon weitergeleitet hatte, da Amazon eher in der Lage sei, sich dazu zu äußern.

(54) Mit E-Mail vom 2. Mai 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort und räumte ein, dass die im Schreiben vom 22. April 2016 als noch ausstehend bezeichneten Antworten auf die Fragen des Auskunftsersuchens der Kommission vom 8. April 2016 noch nicht übermittelt wurden.

(55) Mit E-Mail vom 17. Mai 2016 erläuterte die Kommission den Umfang der Informationen, um die sie Amazon ersucht hatte und erinnerte daran, dass bestimmte in ihren Auskunftsersuchen vom 11. Dezember 2015 und vom 8. April 2016 verlangte Auskünfte noch immer nicht übermittelt worden waren.

(56) Mit E-Mail vom 24. Mai 2016 übermittelte Amazon seine Antwort auf die E-Mail der Kommission vom 17. Mai 2016.

(57) Am 26. Mai 2016 fand ein Treffen der Kommission mit Luxemburg und Amazon statt. In diesem Treffen stellte die Kommission Amazon weitere Fragen, die auch im Entwurf des Protokolls zu diesem Treffen vermerkt wurden. Mit Schreiben vom 20. Juni 2016 antwortete Amazon auf diese Fragen.

(58) Mit Schreiben vom 21. Juni 2016 übermittelte Amazon seine Stellungnahme zu den Marktinformationen von Unternehmen X. Außerdem beantragte Amazon Zugang zum vollständigen Vorbringen von Unternehmen X sowie die Bekanntgabe der Identität von Unternehmen X.

(59) Am 7. Juli 2016 übermittelte die Kommission Amazon ihre Anmerkungen zum geänderten Protokoll des Treffens vom 26. Mai 2016. Außerdem ersuchte die Kommission Amazon um weitere Informationen.

(60) Mit E-Mail vom 22. Juli 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 7. Juli 2016. In seiner Antwort teilte Amazon der Kommission mit, dass in einem Verfahren vor dem United States Tax Court (im Folgenden „US Tax Court“) verwendete Unterlagen einer Schutzanordnung (protective order) unterliegen. Daher regte Amazon die Übermittlung geschwärzter Unterlagen vor, die Amazon vorlagen.

(61) Mit E-Mail vom 27. Juli 2016 erinnerte die Kommission Amazon an noch ausstehende Informationen nach ihrem Auskunftsersuchen vom 7. Juli 2016 und erklärte sich vorübergehend mit der Übermittlung geschwärzter Unterlagen aus dem Verfahren vor dem US Tax Court einverstanden. Außerdem ersuchte die Kommission Amazon um weitere Erläuterungen und Auskünfte.

(62) Am 29. Juli 2016 übermittelte Amazon per E-Mail eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 7. Juli 2016 und beantragte eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung der übrigen Fragen. Mit E-Mail vom 12. August 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf die Auskunftsersuchen der Kommission vom 7. Juli 2016 und vom 27. Juli 2016.

(63) Mit E-Mail vom 19. August 2016 ersuchte die Kommission Amazon um weitere Erläuterungen und Auskünfte zu Antworten von Amazon auf das Auskunftsersuchen vom 7. Juli 2016.

(64) Mit E-Mail vom 19. August 2016 und danach nochmals mit Schreiben vom 22. August 2016 übermittelte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen, in dem sie Amazon zur Vorlage sämtlicher geschwärzter Unterlagen des Verfahrens vor dem US Tax Court aufforderte.

(65) Am 26. August 2016 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 7. Juli 2016 und beantragte eine Verlängerung der Frist für die Vervollständigung seiner Antwort.

(66) Mit E-Mail vom 30. August 2016 unterrichtete Amazon die Kommission über den Erfolg seines Antrags betreffend den Zugang zu den Unterlagen, die in dem Verfahren vor dem US Tax Court verwendet wurden, und kündigte an, dass es ungeschwärzte Unterlagen vorlegen werde.

(67) Am 9. September 2016 antwortete Amazon teilweise auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 19. August 2016.

(68) Am 30. September 2016 übermittelte Amazon die ungeschwärzten Unterlagen, die es für das Verfahren vor dem US Tax Court vorgelegt hatte, wie am 22. August 2016 von der Kommission gefordert.

(69) Mit E-Mails vom 7. und 19. Dezember 2016 ersuchte die Kommission Amazon um weitere Informationen über das Verfahren vor dem US Tax Court. Am 20. Dezember 2016 übermittelte Amazon seine Antwort.

(70) Am 21. Dezember 2016 übermittelte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen, das Amazon am 20. Januar 2017 teilweise beantwortete. Mit E-Mail vom 2. Februar 2017 übermittelte die Kommission Amazon weitere Erläuterungen zu ihrem Auskunftsersuchen vom 21. Dezember 2017. Am 6., 8. und 27. Februar und am 6. März 2017 übermittelte Amazon der Kommission weitere Informationen und teilweise Antworten. Mit E-Mail vom 13. März 2017 erinnerte die Kommission Amazon an die Übermittlung noch ausstehender Informationen.

(71) Am 14. März 2017 schickte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen.

(72) Mit E-Mail vom 24. März 2017 übermittelte Amazon die Beurteilung des US Tax Court vom 23. März 2017.

(73) Mit E-Mail vom 27. März 2017 ersuchte die Kommission Amazon um weitere Informationen über die Beurteilung des US Tax Court.

(74) Am 28. März 2017 antwortete Amazon der Kommission und beantragte unter Verweis auf die laufenden Verfahren im Anschluss an das Verfahren vor dem US Tax Court mehr Zeit für seine Antwort.

(75) Mit E-Mail vom 4. April 2017 übermittelte Amazon eine teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 14. März 2017.

(76) Mit E-Mail vom 7. April 2017 teilte die Kommission Luxemburg und Amazon mit, dass sie den Antrag von Amazon auf uneingeschränkten Zugang zum Vorbringen von Unternehmen X ablehnen musste.

(77) Am 11. April 2017 übermittelte Amazon eine weitere teilweise Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 14. März 2017 und beantragte eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung einiger verbliebener Teile seiner Antwort.

(78) Mit E-Mail vom 12. April 2017 übermittelte Amazon der Kommission eine teilweise Antwort.

(79) Am 17. April 2017 legte Amazon weitere Informationen zum Verfahren im Anschluss an das Verfahren vor dem US Tax Court vor.

(80) Am 18. Mai 2017 schickte Amazon eine weitere teilweise Antwort und ergänzte damit seine Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 14. März 2017.

(81) Mit E-Mail vom 19. Mai 2017 übermittelte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen.

(82) Am 29. Mai 2017 übermittelte Amazon der Kommission zusätzliche Informationen.

(83) Mit E-Mail vom 7. Juni 2017 übermittelte Amazon seine Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 19. Mai 2017.

(84) Mit E-Mail vom 14. Juni 2017 ersuchte die Kommission Amazon um die Bestätigung, dass alle Informationen, die Amazon der Kommission in den Jahren 2016 und 2017 übermittelt hatte, auch an Luxemburg weitergegeben worden waren; außerdem ersuchte sie Luxemburg um Übermittlung seiner Stellungnahme zu den Informationen, die Amazon der Kommission bis zu diesem Zeitpunkt im Laufe des Verfahrens übermittelt hatte. Am 19. Juni 2017 bestätigte Amazon, dass es alle Informationen, die es in den Jahren 2016 und 2017 an die Kommission übermittelt hatte, an Luxemburg weitergeleitet hatte. Mit E-Mail vom 21. Juni 2017 bestätigte Luxemburg, dass es alle Unterlagen erhalten hatte, die Amazon in den Jahren 2016 und 2017 der Kommission übermittelt hatte, und dass Luxemburg zu den Vorbringen von Amazon aus den Jahren 2016 und 2017 gegenüber der Kommission mit Ausnahme der Vorbringen von Amazon vom 30. September 2016 und vom 20. Januar 2017 keine weiteren Stellungnahmen beabsichtigte.

(85) Am 22. Juni 2017 fand ein Treffen der Kommission mit Luxemburg und Amazon statt.

(86) Am 6. Juli 2017 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zu Vorbringen von Amazon vom 30. September 2016 und vom 20. Januar 2017.

(87) Am 6. Juli 2017 übermittelte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen, das Amazon am 10. und 27. Juli sowie am 4. und 7. August 2017 beantwortete.

(88) Mit E-Mail vom 9. Mai 2017 übermittelte die Kommission Amazon ein Auskunftsersuchen. Am 7. September 2017 übermittelte Amazon seine Antwort.

(89) Am 12. September 2017 bestätigte Luxemburg per E-Mail, dass es nicht beabsichtigte, sich noch weiter zu den Vorbringen von Amazon vom 10. und 27. Juli, 4. und 7. August und 7. September 2017 zu äußern.

2. TATSÄCHLICHER UND RECHTLICHER HINTERGRUND

2.1. *BESCHREIBUNG DES DURCH DEN ANGEFOCHTENEN STEUERVORBESCHEID BEGÜNSTIGTEN UNTERNEHMENS*

2.1.1. DIE AMAZON-GRUPPE

(90) Die Amazon-Gruppe umfasst die Amazon.com, Inc. sowie alle mittelbar oder unmittelbar von der Amazon.com, Inc. kontrollierten Unternehmen (im Folgenden gemeinsam „Amazon" oder „Amazon-Gruppe" genannt). Der Sitz von Amazon befindet sich in Seattle, Washington, Vereinigte Staaten von Amerika.

(91) Amazon ist im Einzelhandels- und im Dienstleistungsgeschäft tätig.

(92) Der Gegenstand des Einzelhandelsgeschäfts von Amazon besteht darin, vielfältige von Amazon von Lieferanten zum Weiterverkauf eingekaufte Waren (Bücher, DVDs, Videos, Unterhaltungselektronik, Computer, Küchengeräte, Haushaltswaren, Werkzeuge, Hardware, Mobiltelefone usw.) und Inhalte (beispielsweise digitale Musik, E-Books und Spiele) über Websites an Kunden zu verkaufen ([12]). Amazon wickelt Kundenaufträge auf unterschiedliche Weise ab, u. a. über seine eigenen nordamerikanischen und internationalen Logistikzentren (im Folgenden „Fulfilment Centres") und -netze sowie nach Maßgabe von Co-Sourcing- und Outsourcing-Vereinbarungen in verschiedenen Ländern und durch digitale Lieferung ([13]).

(93) Das Dienstleistungsgeschäft von Amazon beinhaltet Tätigkeiten von Amazon im Rahmen von Programmen für Dritte (im Folgenden „Drittverkäuferprogramme") wie beispielsweise Marketplace und Merchants@Amazon, über die Amazon anderen (kleineren) Unternehmen und Einzelpersonen (Marketplace) sowie mittleren und großen Einzelhändlern (Merchants@Amazon) die Möglichkeit bietet, ihre Produkte auf Amazon-Websites zum Verkauf anzubieten. Die Produkte der Dritthändler werden in die Amazon-Websites eingebunden. Die beteiligten Unternehmen und Einzelpersonen zahlen dafür Gebühren an Amazon ([14]). Diese Drittunternehmen und -verkäufer können Amazon auch ihre Bestände schicken, die Amazon dann in seinen Fulfilment Centres lagert ([15]), auf all seinen Websites führt und auswählt, verpackt und an die Kundenanschrift versendet (im Folgenden Geschäftstätigkeit „Fulfilment durch Amazon" ([16]).

(94) Amazon generiert Einnahmen auch durch andere Vermarktungs- und Werbedienste, beispielsweise durch Online-Werbung und durch Vereinbarungen über Co-Branding-Kreditkarten. Früher bot Amazon seine Dienste, Leistungsmerkmale und Technologien im Bereich des elektronischen Handels auch für den Betrieb der Websites anderer Unternehmen an, die ihre Produkte im Rahmen des Programms „Merchant.com" unter der Marke Amazon und über die URL von Amazon verkauften. Im Rahmen des Programms „Syndicated Stores" bot Amazon früher seine Dienste, Leistungsmerkmale und Technologien im Bereich des elektronischen Handels auch für den Betrieb der Websites anderer Unternehmen an, die ihre Produkte unter der Marke und der URL anderer Unternehmen verkauften ([17]). Beide Programme wurden inzwischen eingestellt ([18]).

(95) Und schließlich fertigt und verkauft Amazon Hardware-Produkte wie Amazon Kindle, Amazon Fire und Amazon Echo.

(96) Amazon betreibt weltweit 13 Websites, darunter www.amazon.com und sechs europäische Websites: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it und www.amazon.es (im Folgenden „EU-Websites") sowie www.amazon.nl ([19]). Die Geschäftstätigkeit von Amazon ist in drei Segmenten organisiert: North America, International und Amazon Web Services (im Folgenden „AWS") ([20]).

([12]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 18.
([13]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 3.
([14]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2003, S. 5.
([15]) Als Auftragsabwicklung („Fulfilment") wird der Prozess bezeichnet, der in einem Unternehmen durch eine eingehende Produktbestellung ausgelöst wird. Er umfasst die Lagerung, das Auffinden des bestellten Artikels, die Verpackung und den Versand (direkt oder über Dritte).
([16]) https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/benefits.htm/ref=asus_fba_hnav.
([17]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2002, S. 2. Siehe auch Verrechnungspreisbericht, S. 6-7.
([18]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 81, Rn. 253.
([19]) In diesem Beschluss wird die Website www.amazon.nl aus dem Begriff der „EU-Websites" ausgenommen, weil diese Website erst nach dem in diesem Beschluss berücksichtigten Zeitraum in Betrieb genommen wurde.
([20]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 3.

(97) Die Umsätze des nordamerikanischen Segments werden in erster Linie im Einzelhandel mit dem Verkauf von Verbraucherprodukten (u. a. durch Drittverkäufer) und durch Abonnements über auf Nordamerika konzentrierte Websites wie www.amazon.com, www.amazon.ca, und www.amazon.com.mx erzielt. Dieses Segment beinhaltet auch die durch Ausfuhren über diese Websites erwirtschafteten Umsätze.

(98) Die Umsätze des internationalen Segments werden in erster Linie im Einzelhandel mit dem Verkauf von Verbraucherprodukten (u. a. durch Drittverkäufer) und durch Abonnements über internationale Websites wie www.amazon.com.au, www.amazon.com.br, www.amazon.cn, www.amazon.in, www.amazon.co.jp, die EU-Websites und www.amazon.nl erzielt. Zu diesem Segment werden auch die durch Ausfuhren über diese internationalen Websites erwirtschafteten Umsätze (einschließlich der Ausfuhrverkäufe über diese Websites bei Kunden in den USA, in Mexiko und in Kanada) gerechnet; die Ausfuhrverkäufe der nordamerikanischen Amazon-Websites werden nicht zu diesem Segment gezählt.

(99) Das Segment AWS umfasst die weltweiten Umsätze mit Dienstleistungsangeboten u. a. im Zusammenhang mit Computern, Speichermedien und Datenbanken für Start-ups, Unternehmen, Regierungsstellen und Hochschuleinrichtungen. Über AWS ermöglicht Amazon unterschiedlichen Arten von Unternehmen Zugang zu Technologieinfrastrukturen.

(100) Im Jahr 2016 erwirtschaftete Amazon weltweit einen Nettoumsatz von etwa 136 Mrd. USD und Nettoeinnahmen von 2,37 Mrd. USD. Weltweit erzielt Amazon seine Einnahmen zu 91 % im Einzelhandelsgeschäft. 59 % des Nettoumsatzes entfallen auf das Segment Nordamerika, 32 % auf das internationale Segment und 9 % auf das Segment AWS. Im Jahr 2016 hatte Amazon 314 400 Mitarbeiter in Voll- und in Teilzeitbeschäftigung ([21]).

2.1.2. DAS EUROPAGESCHÄFT VON AMAZON

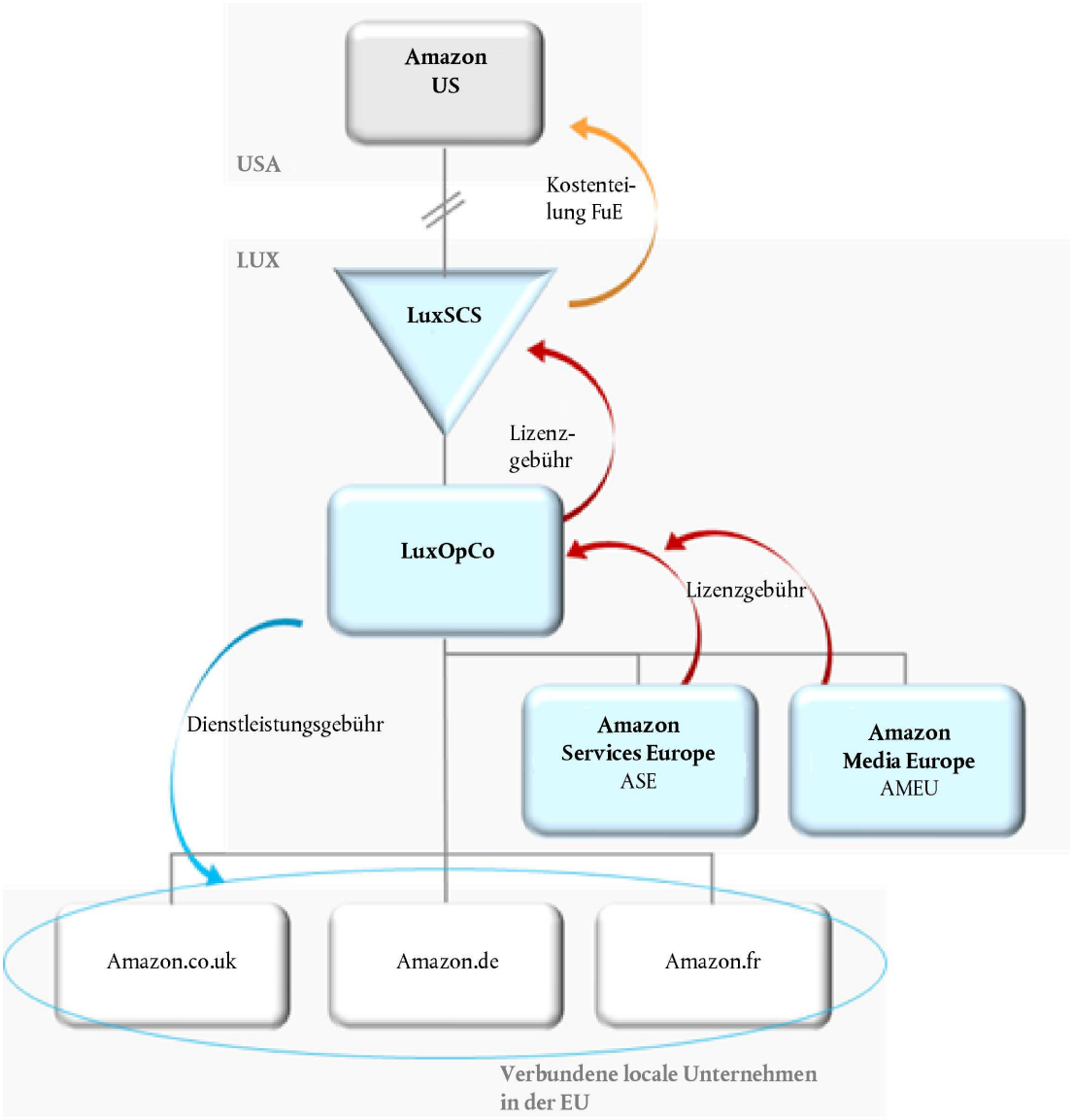
(101) Vor Mai 2006 betrieb Amazon seine europäischen Websites über die Amazon.com International Sales, Inc. (im Folgenden „AIS“), eine 100 %ige US-amerikanische Tochtergesellschaft von Amazon.com, Inc. AIS fungierte als Geschäftsherr des Einzelhandelsgeschäfts über die europäischen Websites von Amazon (damals www.amazon.de, www.amazon.co.uk und www.amazon.fr); eine weitere US-amerikanische Gesellschaft (Amazon International Marketplace, Inc., im Folgenden „AIM“) fungierte als Geschäftsherr des über diese Websites betriebenen Dienstleistungsgeschäfts. AIM wiederum war einziger Anteilseigner der im Jahr 2003 gegründeten Gesellschaft ASE, die als Kommissionär für das über die europäischen Websites betriebene Dienstleistungsgeschäft fungierte. Und schließlich erbrachten im Vereinigten Königreich sowie in Deutschland und in Frankreich eingetragene 100 %ige Tochtergesellschaften von Amazon (im Folgenden „verbundene lokale Unternehmen“) ([22]) bestimmte Dienstleistungen im Zusammenhang mit den europäischen Websites (z. B. die Weiterleitung von Kunden) ([23]).

(102) Die im Antrag auf den Steuervorbescheid beschriebene Umstrukturierung des Europageschäfts von Amazon (im Folgenden „Umstrukturierung von 2006“) trat zum Mai 2006 in Kraft. In den Geschäftsjahren vom 1. Mai 2006 bis zum 30. Juni 2014 (im Folgenden „relevanter Zeitraum“ bestand die in Abbildung 1 dargestellte Struktur. Im Juli 2014 strukturierte Amazon sein Europageschäft nochmals um (im Folgenden „Umstrukturierung von 2014“). Die Umstrukturierung von 2014 und das Europageschäft von Amazon nach der Umstrukturierung von 2014 sind nicht Gegenstand dieses Beschlusses.

([21]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 4 u. 67.
([22]) Der Begriff „verbundene lokale Unternehmen in der EU“ beinhaltet in diesem Beschluss folgende Unternehmen: Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL, Amazon.fr Logistique SAS, Amazon.de GmbH und Amazon Logistik GmbH; diese Unternehmen waren seit dem 1. Mai 2006 verbundene lokale Unternehmen in der EU.
([23]) Verrechnungspreisbericht, S. 12.

Abbildung 1

Struktur der europäischen Unternehmen von Amazon 2006-2014



2.1.2.1. ***LuxSCS***

(103) LuxSCS ist eine geschlossene Kommanditgesellschaft nach luxemburgischem Recht (*Société en Commandite Simple*). Die Eigentümerstruktur änderte sich im relevanten Zeitraum; Partner von LuxSCS waren aber immer in den USA ansässige Unternehmen ([24]). Bei der Gründung im Jahr 2004 waren die Amazon Europe Holding, Inc. (als Komplementär), die Amazon.com International Sales, Inc. und die Amazon.com International Marketplace, Inc. Partner von LuxSCS. Im Mai 2006 traten die ACI Holdings, Inc. und die Amazon.com, Inc. als Partner von LuxSCS an die Stelle der Amazon.com International Marketplace, Inc. Seit September 2009 waren die folgenden Unternehmen Partner von LuxSCS: die Amazon Europe Holding, Inc. (als Komplementär), die Amazon.com International Sales, Inc. und die Amazon.com, Inc. ([25]).

(104) Im relevanten Zeitraum sollte LuxSCS als „immaterielle" Holdinggesellschaft für das Europageschäft von Amazon fungieren, das hauptsächlich von LuxOpCo betrieben wurde ([26]). Wie von Amazon in einem Schreiben vom

([24]) Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015: Anlage 6.
([25]) Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015: Anlage 6.
([26]) Verrechnungspreisbericht, S. 13. „Ab dem Zeitpunkt der Umstrukturierung wird sich die Tätigkeit von LuxSCS hauptsächlich auf die einer immateriellen Holdinggesellschaft und eines Beteiligten an der ständigen Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der CSA beschränken. Außerdem erteilt LuxSCS LuxOpCo eine Lizenz für die immateriellen Wirtschaftsgüter und erhält Lizenzgebühren nach dieser Lizenz."

20. April 2006 gegenüber der Luxemburger Steuerbehörde erläutert, beschränkte sich die Funktion von LuxSCS darauf, „*bloßer Inhaber*“ der immateriellen Wirtschaftsgüter zu sein und die Beteiligung an LuxOpCo zu übernehmen. Die „*beschränkte Anzahl an rechtlichen Vereinbarungen*“, die von LuxSCS geschlossen wurden, waren „*für das Funktionieren der Luxemburger Struktur erforderlich*“. LuxSCS erzielte ausschließlich passive Einnahmen (Lizenzgebühren und Zinsen) über seine Tochtergesellschaften ([27]). Außerdem vergab LuxSCS konzerninterne Darlehen an LuxOpCo und an andere Unternehmen der Gruppe ([28]). LuxSCS hatte im relevanten Zeitraum keine Geschäftsräume und keine Mitarbeiter.

(105) Im Jahr 2005 schloss LuxSCS die Lizenzvereinbarung und die Abtretungsvereinbarung über bereits bestehende Rechte des geistigen Eigentums (im Folgenden „Eintrittsvereinbarung“) mit der Amazon Technologies, Inc. (im Folgenden „ATI“) ([29]) sowie die Kostenteilungsvereinbarung (Cost Sharing Agreement, im Folgenden „CSA“) ([30]) mit zwei in den USA ansässigen Unternehmen der Amazon-Gruppe (A9.com, Inc., im Folgenden „A9“, und ATI). LuxSCS traf ferner eine Vereinbarung über die Abtretung von Rechten des geistigen Eigentums (Intellectual Property Assignment) und eine Lizenzvereinbarung mit folgenden Unternehmen: Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL und Amazon.de GmbH; nach Maßgabe dieser Vereinbarungen erwarb LuxSCS die Rechte zur Nutzung von Marken und Rechten des geistigen Eigentums an den europäischen Websites, die bis zum 30. April 2006 im Eigentum dieser verbundenen lokalen Unternehmen in der EU standen ([31]).

(106) Mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA erwarb LuxSCS das Recht zur Verwertung bestimmten geistigen Eigentums von Amazon und von Nebenprodukten (im Folgenden „immaterielle Wirtschaftsgüter“) ([32]) und zur Erteilung von Unterlizenzen für diese immateriellen Wirtschaftsgüter, die im Eigentum von A9 und ATI sowie von LuxSCS standen und von diesen weiterentwickelt wurden ([33]). LuxSCS erwarb diese Rechte zur Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zum Zweck des Betriebs der europäischen Websites und zu allen sonstigen Zwecken innerhalb des europäischen Raums ([34]). Dafür musste LuxSCS Eintrittszahlungen leisten (siehe Tabelle 11) und einen jährlichen Anteil der Kosten des Programms zur Weiterentwicklung der CSA (siehe Tabelle 12) übernehmen ([35]). Nach der CSA musste LuxSCS sich nach Kräften bemühen, Verstöße gegen die Rechte in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern zu verhindern, für deren Nutzung A9 und ATI LuxSCS Lizenzen erteilt hatte ([36]). Außerdem war LuxSCS nach der geänderten und neu abgefassten CSA von 2009 verpflichtet, die in Anhang B der CSA genannten Aufgaben auszuüben und die dort genannten Risiken zu übernehmen ([37]).

(107) Nach der CSA bestanden immaterielle Wirtschaftsgüter aus (i) „sämtlichen Rechten des geistigen Eigentums weltweit“, die im Eigentum von ATI und LuxSCS standen oder die ATI und LuxSCS in sonstiger Weise innehatten, sowie aus bestimmten Rechten des geistigen Eigentums von A9 ([38]), (ii) sämtlichen Rechten des geistigen Eigentums, für die diesen Parteien Lizenzen erteilt, bzw. die diesen Parteien übertragen oder an sie abgetreten wurden, und (iii) Nebenprodukten, die einer der Parteien nach Maßgabe der CSA übertragen wurden. Die

([27]) Schreiben von Amazon vom 20. April 2006 an die Luxemburger Steuerbehörde (Entwurf der Steuerberatungsgesellschaft von Amazon [Beratungsgesellschaft 1]), S. 2: „EHT [LuxSCS], eine mittelbar zu 100 % im Eigentum der Amazon.com Inc. stehende Tochtergesellschaft wurde ausschließlich gegründet, um als Inhaber des geistigen Eigentums zu fungieren und das geistige Eigentum (ausschließlich durch finanzielle Beiträge) weiterzuentwickeln. … die Tätigkeit von EHT [LuxSCS] beschränkt sich darauf, bloßer Inhaber des geistigen Eigentums von Amazon in der EU zu sein und sich an AEU zu beteiligen; außerdem hat EHT [LuxSCS] eine begrenzte Anzahl an Vereinbarungen geschlossen, die für den Betrieb der Luxemburger Struktur (wie im Folgenden in Abschnitt 1.2 beschrieben) erforderlich waren. EHT [LuxSCS] erzielt ausschließlich passive Einnahmen (Lizenzgebühren und Zinsen) über seine Tochtergesellschaften.“ In Abschnitt 1.2 dieses Schreibens werden die in diesem Beschluss in Erwägungsgrund 105 genannten Vereinbarungen erläutert.

([28]) Jahresabschlüsse LuxSCS 2005-2013. Das konzerninterne Darlehen von LuxSCS an LuxOpCo wurde im relevanten Zeitraum bis 2013 auf [2-2,5] Mrd. EUR erhöht. Ein weiteres Unternehmen innerhalb der Gruppe, das in gewissem Umfang von LuxSCS finanziert wurde, war die Amazon Eurasia Holding Sarl ([20-30] Mio. EUR im Jahr 2013).

([29]) License Agreement For Pre-existing Intellectual Property und Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property, beide mit Wirkung zum 1. Januar 2005 zwischen LuxSCS und ATI geschlossen.

([30]) Geänderte und neu abgefasste Vereinbarung über die Teilung der Kosten und Risiken der Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen LuxSCS, ATI und A9 mit Wirkung zum 1. Januar 2005. Die Kostenteilungsvereinbarung vor der CSA von 2005 wurde zwischen LuxSCS und A9 mit Wirkung zum 7. Juni 2004 geschlossen. Die CSA wurde erneut mit Wirkung zum 5. Januar 2009 geändert und neu abgefasst und dann nochmals mit Wirkung zum 1. Januar 2014 geändert.

([31]) Die Vereinbarung über die Abtretung von Rechten des geistigen Eigentums und die Lizenzvereinbarung wurde mit Wirkung zum 30. April 2006 zwischen LuxSCS, der Amazon.fr SARL, der Amazon.de GmbH und der Amazon.co.uk Ltd. geschlossen.

([32]) Nach Absatz 1.8 der CSA sind „Nebenprodukte“ „alle neuen Produkte, die von einer Partei [der CSA] oder für eine Partei [der CSA] aus bereits vorhandenem Material, das Bestandteil des geistigen Eigentums einer anderen Partei ist oder auf dem Zugang zu diesem geistigen Eigentum oder der Nutzung dieses geistigen Eigentums beruht. …“

([33]) CSA, Abschnitt 6 (Lizenz und Eigentum). Wie in der CSA in Absatz 6.4 erläutert, erteilten A9 und ATI LuxSCS nach der CSA nicht nur Lizenzen für die immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern LuxSCS blieb zudem Eigentümer aller von LuxSCS eingebrachten immateriellen Wirtschaftsgüter.

([34]) CSA, Absatz 1.13 (Gegenstand der Lizenz).

([35]) CSA, Abschnitt 4, „Entwicklung der Kostenteilung“, und Abschnitt 5, „Zahlungen“.

([36]) CSA, Absatz 9.12.

([37]) Am 5. Januar 2009 in Kraft getretene CSA, Absatz 2.3.

([38]) Wie in der CSA in Abschnitt 1.1 erläutert, beschränkt sich der Beitrag von A9 an Rechten des geistigen Eigentums zur CSA auf die Rechte des geistigen Eigentums, die im Zusammenhang mit der Forschung und mit Navigationstechnologien im elektronischen Handel im Eigentum von A9 standen oder die A9 auf sonstige Weise innehatte.

immateriellen Wirtschaftsgüter beinhalteten im Wesentlichen drei Kategorien geistigen Eigentums, die im Folgenden als (i) „Technologie“ ([39]), (ii) „Kundendaten“ ([40]) und (iii) „Marken“ ([41]) bezeichnet werden. Namen von Internet-Domains zählen nicht zu diesen immateriellen Wirtschaftsgütern ([42]).

2.1.2.2. ***LuxOpCo und seine Tochtergesellschaften***

(108) Im relevanten Zeitraum war LuxOpCo eine 100 %ige Tochtergesellschaft von LuxSCS ([43]). Es wurde erwartet, dass das Unternehmen im Rahmen der Umstrukturierung von 2006 die Aufgaben von ASI und AIM übernahm ([44]). Ferner wurde erwartet, dass das Unternehmen das softwaregestützte Geschäftsmodell weiterentwickelte und verbesserte, das dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa zugrunde lag ([45]). In diesem Zeitraum fungierte LuxOpCo wie vorgesehen als Hauptsitz der Amazon-Gruppe in Europa und als Hauptbetreiber des über die EU-Websites durchgeführten Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa ([46]). LuxOpCo sollte für die strategischen Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Einzelhandels- und dem Dienstleistungsgeschäft über die EU-Websites sowie für die Verwaltung der wesentlichen physischen Elemente des Einzelhandelsgeschäfts zuständig sein ([47]). Das Unternehmen sollte die Strategien und Leitlinien für die Auswahl und den Verkauf von Produkten auf den EU-Websites sowie die Preise und die Merchandisingstrategien für die anzubietenden Produkte und Dienstleistungen festlegen und über bestimmte Werbemaßnahmen auf den Websites und über auf den EU-Websites angebotene Werbeprogramme entscheiden. Außerdem wurde dem Unternehmen die Zuständigkeit für strategische Entscheidungen in Bezug auf die Auswahl von Dritthändlern und von Produktkategorien und für die Vermarktung bei Dritten übertragen. Und schließlich sollte das Unternehmen für sämtliche Bestandteile der Auftragsabwicklung zuständig sein ([48]).

(109) Im relevanten Zeitraum verbuchte LuxOpCo Einnahmen sowohl aus dem Verkauf von Produkten als auch aus Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung. Es kaufte Waren zum Weiterverkauf von Anbietern in verschiedenen Rechtsgebieten, die dann an Endkunden versandt wurden, die über die EU-Websites einkauften. LuxOpCo war der Verkäufer (seller of record) ([49]) der Bestände von Amazon auf den EU-Websites und Eigentümer des Bestands und trug das in diesem Zusammenhang bestehende Verlustrisiko ([50]). Außerdem war LuxOpCo für die von Drittunternehmen und von Einzelpersonen direkt an die Fulfilment Centres versandte Ware verantwortlich ([51]).

(110) LuxOpCo übte ferner Funktionen im Bereich der Rechnungsführung aus ([52]) und war (mittelbar oder unmittelbar) am Gesellschaftskapital von ASE und AMEU sowie der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU beteiligt, die die Geschäftstätigkeit von LuxOpCo durch verschiedene Dienstleistungen innerhalb der Gruppe unterstützten.

([39]) Zu diesen Rechten zählen die Technologie für die Software-Plattform von Amazon, die Gestaltung der EU-Websites, Kataloge, Such- und Navigationsfunktionen, der Logistikprozess, die Auftragsverarbeitung und Funktionen in den Bereichen Kundendienst und Personalisierung. Weitere Informationen siehe Erwägungsgründe 174 ff.

([40]) Gesammelte Daten über Produkte und Kunden. Dazu zählen u. a. Kundenbewertungen, Bewertungen in Medien, Produktdaten, Kundennamen und Übersichten über bisherige Bestellungen („Bestellhistorien“). Wie im Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015 erläutert, erwarb LuxSCS im Rahmen der Umstrukturierung des Europageschäfts das rechtliche Eigentum an den Daten europäischer Kunden, die die Amazon International Sales, Inc. und die Amazon International Marketplace, Inc. gesammelt hatten. Die Kundendatenbank wurde später von LuxOpCo weiterentwickelt und verwaltet.

([41]) Dazu zählen die Marken, der Firmenname, die Gestaltung, Logos und die Darstellung von Amazon sowie damit verbundene immaterielle Wirtschaftsgüter.

([42]) CSA, Absätze 1.1, 1.4 und 1.11: „Unbeschadet der vorstehenden Bedingungen vereinbaren die Parteien ausdrücklich, dass die Namen von Domänen im World Wide Web nicht zu den … immateriellen [Wirtschaftsgütern] zählen.“

([43]) Wie im Vorbringen von Amazon vom 12. Juni 2015 erläutert, übertrug LuxSCS am 16. Dezember 2013 die Beteiligung an LuxOpCo auf die Amazon Europe Core S.à r.l.

([44]) Verrechnungspreisbericht, S. 12.

([45]) Verrechnungspreisbericht, S. 30.

([46]) Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015, Rn. 6, und internes Dokument von Amazon: Schreiben von Amazon vom 14. April 2006 an die Luxemburger Steuerbehörde, S. 2.

([47]) Verrechnungspreisbericht, S. 30.

([48]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.

([49]) Als „seller of record“ wird das Unternehmen bezeichnet, in dessen Eigentum die zu verkaufenden Waren stehen, das diese Waren zum Verkauf anbietet, und das für Rechnungsstellung und die Zahlung von Mehrwertsteuer zuständig ist.

([50]) Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Bericht über die Jahresabschlüsse 2011-2012 für die britische Zoll- und Finanzbehörde (HM Revenue and Customs) — schriftliche Erklärung für die Amazon EU Sarl durch Andrew Cecil (Director EU Public Policy, LuxOpCo, Luxemburg), 13. November 2012: „Die Amazon EU Sarl ist Eigentümerin des Bestands, erhält die mit dem Verkauf dieser Produkte an Endkunden erzielten Gewinne und trägt das Verlustrisiko. In Luxemburg verarbeitet die Amazon EU Sarl Zahlungen ihrer europäischen Kunden.“ Abrufbar unter: https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm.

([51]) Vorbringen von Amazon vom 22. März 2016, S. 1-2, und Anhang E zu diesem Dokument.

([52]) LuxOpCo leitete das Cash-Pooling und übernahm das Liquiditätsmanagement für das Europageschäft von Amazon; siehe internes Dokument von Amazon: Luxembourg Headquarters — Overview, S. 11-17, und internes Dokument Amazon: Pre & Post Goldcrest Balance Sheet Analysis, S. 1, sowie internes Dokument von Amazon: Advance Tax Agreement, Schreiben von Amazon an Herrn […], 2. April 2014, Rn. 11, und internes Dokument von Amazon: EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006, S. 3.

(111) Im relevanten Zeitraum bildeten ASE und AMEU, beides in Luxemburg ansässige Unternehmen, für die Zwecke der luxemburgischen Besteuerung eine steuerliche Einheit mit LuxOpCo, bei der LuxOpCo als Muttergesellschaft fungierte ([53]). Nach luxemburgischem Steuerrecht wurden diese luxemburgischen Unternehmen daher nicht als getrennte Unternehmen behandelt, sondern entrichteten Steuern auf konsolidierter Basis, als würde es sich nur um einen einzigen Steuerpflichtigen handeln ([54]).

(112) Nach der Umstrukturierung von 2006 sollte ASE weiterhin als Dienstleister für LuxOpCo tätig sein ([55]). Im relevanten Zeitraum betrieb das Unternehmen das Amazon-Angebot für Drittverkäufer in der EU („Marketplace"). Marketplace bietet kleinen Unternehmen und Verkäufern die Möglichkeit, ihre Waren auf den EU-Websites anzubieten. Außerdem ermöglicht Marketplace ihnen, ihre Bestände zur Lagerung in den Fulfilment Centres an Amazon zu schicken, wo Amazon die Waren auswählt, verpackt und an beliebige Orte in Europa verschickt. Im relevanten Zeitraum betrieb AMEU das Digitalgeschäft von Amazon in der EU (beispielsweise zum Verkauf von MP3-Dateien und von e-Books).

(113) In den Jahren 2013 und 2014 belief sich der konsolidierte Nettoumsatz von LuxOpCo auf 13 612 449 784 EUR bzw. auf 15 463 362 589 EUR. Im Geschäftsjahr 2013 beschäftigten LuxOpCo durchschnittlich 523 Vollzeitäquivalente („VZÄ"), ASE 63 VZÄ und AMEU 5 VZÄ. Die Mitarbeiter von LuxOpCo, ASE und AMEU waren u. a. im Bereich des strategischen Managements tätig und mit der Leitung und der Koordinierung des gesamten Europageschäfts von Amazon befasst ([56]).

(114) Nach der Umstrukturierung von 2006 sollten die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU die gleichen Dienstleistungen in Bezug auf die EU-Websites, die sie zuvor für AIS und AIM erbracht hatten, für LuxOpCo erbringen ([57]). Daher erbrachten die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU im relevanten Zeitraum Weiterleitungsdienste im Zusammenhang mit den EU-Websites; die Dienstleistungen bestanden in Kunden- und Händlerleistungen, Unterstützungsleistungen (z. B. Lokalisierungs- und Anpassungsleistungen für die Vermarktung von Waren), Unterstützungsleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung (im Folgenden „FuE-Unterstützung") und Leistungen zur Auftragsabwicklung ([58]). Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU entwickelten lokale Inhalte zur Verwendung auf den EU-Websites und unterstützten die Verwaltung von Waren für die Einzelhandels-Online-Shops wie von LuxOpCo gefordert. Die Unterstützung im Kundendienstbereich beinhaltete Pre- und After-Sale-Supportleistungen per E-Mail, telefonisch, in Chats oder mit sonstigen Kommunikationsmitteln, um die Kundenanforderungen zu erfüllen, wie von LuxOpCo gefordert. Die Unterstützung umfasste allgemeine Leistungen und Verwaltungsleistungen. Und schließlich trugen die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU dazu bei, die Betreiber anderer lokaler Websites zu bewegen, bei ihren Kunden (im Rahmen des „Partnerprogramms") für die EU-Websites zu werben.

(115) Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU erbrachten ihre Dienstleistungen gegenüber LuxOpCo nach Maßgabe der „Dienstleistungsvereinbarungen" (Service Agreements), die mit Wirkung zum 1. Mai 2006 zwischen den einzelnen Unternehmen und LuxOpCo geschlossen worden waren ([59]). Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU erbrachten diese Dienstleistungen für LuxOpCo im eigenen Namen, übernahmen Risiken aber weder im Hinblick auf die Verkäufe noch in Bezug auf die Lagerbestände ([60]). Nach den Dienstleistungsvereinbarungen erhielten die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU von LuxOpCo eine Vergütung auf

([53]) Schreiben von Amazon vom 14. April 2006 an die Luxemburger Steuerbehörde, S. 2.

([54]) Bei steuerlichen Einheiten (nach dem System der steuerlichen Integration (*régime d'intégration fiscal*)) kann eine Muttergesellschaft als Gruppe gemeinsam mit einer oder mehreren Tochtergesellschaften besteuert werden. Für die Zwecke der Körperschaftsteuer werden die Tochtergesellschaften als von der Muttergesellschaft übernommen betrachtet. Eine Behandlung als steuerliche Einheit nach dem System der steuerlichen Integration kommt dann in Betracht, wenn die Muttergesellschaft mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 95 % am Gesellschaftskapital einer Tochtergesellschaft beteiligt ist und sowohl die Muttergesellschaft als auch die Tochtergesellschaften in Luxemburg ansässige vollumfänglich körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften sind. Die Konsolidierung muss für mindestens fünf Geschäftsjahre bestehen (Artikel 164bis LIR).

([55]) Verrechnungspreisbericht, S. 12.

([56]) Vorbringen von Amazon vom 6. März 2017. Anhang 28a.

([57]) Verrechnungspreisbericht, S. 12.

([58]) Siehe Abschnitt 2.3.3.3.

([59]) Interne Unterlagen von Amazon: Amended and Restated Service Agreement between LuxOpCo and Amazon.fr SARL, Amended and Restated Service Agreement between LuxOpCo and Amazon.fr Logistique SAS, Amended and Restated Service Agreement between LuxOpCo and Amazon.co.uk Ltd., Amended and Restated Service Agreement between LuxOpCo and Amazon Logistik GmbH und Amended and Restated Service Agreement between LuxOpCo and Amazon.de GmbH, in Kraft getreten jeweils am 1. Mai 2006.

([60]) Siehe Erwägungsgrund 109.

Kostenaufschlagsbasis ([61]) entsprechend ihrer Funktion im Hinblick auf LuxOpCo ([62]). In der Praxis wurden die den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU bei der Erbringung der Dienstleistungen für LuxOpCo entstandenen Kosten LuxOpCo mit einem Aufschlag zwischen 3 und 8 % in Rechnung gestellt. Im Jahr 2003 erzielten die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU die folgenden Umsätze: Amazon.co.uk Ltd: [400-500] Mio. GBP, Amazon Logistik GmbH: [100-200] Mio. EUR, Amazon.de GmbH: [90-100] Mio. EUR, Amazon.fr Logistique SAS: [100-200] Mio. EUR und Amazon.fr SARL: [50-60] Mio. EUR.

2.1.2.3. ***Die Lizenzvereinbarung***

(116) Mit Wirkung zum 30. April 2006 schloss LuxOpCo eine Lizenzvereinbarung mit LuxSCS. Nach dieser Vereinbarung erwarb LuxOpCo für die Zahlung der jährlichen Lizenzgebühr ([63]) das unwiderrufliche ausschließliche Recht zur Entwicklung, Verbesserung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zum Betrieb der EU-Websites sowie für alle sonstigen Zwecke innerhalb des geografischen Gebiets des jeweiligen europäischen Landes ([64]) ([65]). Jegliches geistige Eigentum, das von LuxOpCo auf der Grundlage oder infolge des Zugangs zu den immateriellen Wirtschaftsgütern ([66]) erlangt hat, wird an LuxSCS abgetreten ([67]). LuxOpCo wurde verpflichtet, aus eigener Initiative und auf eigenes Risiko tätig zu werden, um die immateriellen Wirtschaftsgüter zu schützen und zu erhalten ([68]). Die Lizenzvereinbarung sah u. a. vor, dass LuxOpCo

([61]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 4.1 (Gebühren): „Als Gegenleistung für die Erbringung der Dienstleistungen durch [verbundenes lokales Unternehmen in der EU] zahlt [LuxOpCo] dem [verbundenen lokalen Unternehmen in der EU] Gebühren (im Folgenden „Dienstleistungsgebühren") in Höhe der anrechenbaren Kosten (nach Maßgabe von Anlage 1), die dem [verbundenen lokalen Unternehmen in der EU] bei der Erbringung der betreffenden Dienstleistungen entstanden sind, zuzüglich des anwendbaren Aufschlags nach Anlage 1. …" Nach Anlage 1 wurden als „anrechenbare Kosten" die Summe sämtlicher nach in den USA allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmter mittelbar oder unmittelbar im Zusammenhang mit den Dienstleistungen entstandener Betriebskosten abzüglich Zinsaufwendungen, von verbundenen lokalen Unternehmen in der EU ausgeschütteter Dividenden, Fremdwährungsausgaben und sonstiger in angemessener Weise einvernehmlich ausgeschlossener Ausgaben bezeichnet. Der „anwendbare Aufschlag" war ein prozentualer Anteil der anrechenbaren Kosten, der sich je nach Merkmalen der erbrachten Dienstleistung und je nach verbundenen lokalen Unternehmen in der EU zwischen 3 und 8 % bewegte.

([62]) Wie in den Erwägungsgründen zu den Dienstleistungsvereinbarungen erläutert, wurde der Kostenaufschlag auf der Grundlage einer „umfassenden wirtschaftlichen Analyse" der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgelegten Entschädigung für die von den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU erbrachten Dienstleistungen ermittelt.

([63]) Internes Dokument von Amazon: Lizenzvereinbarung, Absatz 2.5 (Jährliche Lizenzgebühr) und Anlage A.

([64]) Lizenzvereinbarung, Absatz 1.4: „Europäisches Land" bedeutet: „(a) die wirtschaftliche, wissenschaftliche und politische Organisation, die als Europäische Union bekannt ist und zum Inkrafttreten der Vereinbarung [am 30. April 2006] Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Deutschland, Dänemark, Griechenland, Irland, das Vereinigte Königreich, Spanien, Portugal, Österreich, Finnland, Schweden, Zypern, die Tschechische Republik, Estland, Ungarn, Lettland, Litauen, Malta, Polen, die Slowakei und Slowenien umfasste und alle übrigen Länder beinhaltete, die dieser Organisation während der Dauer der Lizenzvereinbarung beitreten könnten, sowie (b) alle auf der Website unter der Adresse http://europa.eu.int/abc/governments/index_en.htm# als ‚Beitrittsländer' oder ‚sonstige europäische Länder' genannten Länder und alle Rechtsnachfolger dieser Länder bzw. alle Länder, die an die Stelle dieser Länder treten könnten oder getreten sind."

([65]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe a und Absatz 1.5 betreffend den Gegenstand der Lizenz. In Absatz 2.1 Buchstabe a heißt es: „(a) ‚Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum'. Amazon EHT [LuxSCS] gewährt AEU [LuxOpCo] nach Maßgabe sämtlicher gegenwärtiger und künftig zu erwerbender Rechte des geistigen Eigentums an geistigem Eigentum, das im Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] steht oder geistiges Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] beinhaltet, unwiderruflich das folgende ausschließliche Recht und erteilt die unwiderrufliche und ausschließliche Lizenz zur Nutzung des geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] während der Dauer der Vereinbarung ausschließlich für den folgenden Gegenstand der Lizenz: (i) Schaffung, Nutzung, Reproduktion, Vervielfältigung, Modifizierung, Übersetzung, Einbindung in Datenbanken bzw. Extrahierung aus einer Datenbank und zur Schaffung von Nebenprodukten aus geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS]; (ii) öffentliche Aufführung oder Darstellung, Import, Ausstrahlung und Übertragung, Vertrieb und Verbreitung in der Öffentlichkeit mit beliebigen Mitteln u. a. einschließlich drahtgebundener und drahtloser Verfahren, Satellit, Kabel oder Netz, zur Erteilung von Lizenzen, Angebot zum Verkauf, Verkauf, Vermietung und Leasing oder Verleihen von Originalen oder Kopien sowie sonstiger kommerzieller oder nicht kommerzieller Verwertung von geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] (und von Nebenprodukten); und (iii) Erteilung von Unterlizenzen für die vorstehend genannten Rechte einschließlich des Rechts zur Erteilung von Unterlizenzen an weitere Dritte an verbundene Unternehmen oder an Dritte. …"

([66]) Diese immateriellen Wirtschaftsgüter wurden in der Lizenzvereinbarung als „Nebenprodukte" bezeichnet und umfassten nach Absatz 1.3 „alle von oder für AEU [LuxOpCo] geschaffenen Werke, die aus bereits vorhandenem Material oder infolge des Zugangs zu geistigem Eigentum oder durch die Verwendung von geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] [einschließlich der immateriellen Wirtschaftsgüter] geschaffen wurden …"

([67]) Internes Dokument von Amazon: Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe b: „AEU [LuxOpCo] verpflichtet sich unwiderruflich und ausschließlich, sämtliche Rechte und Ansprüche sowie das Eigentum an allen aus dem geistigen Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] hervorgegangenen Nebenprodukten nach Absatz 2.1 Buchstabe a, die von oder für AEU [LuxOpCo] geschaffen wurden, an Amazon EHT [LuxSCS] und seine Rechtsnachfolger abzutreten."

([68]) Lizenzvereinbarung, Absatz 9.2: „(a) AEU [LuxOpCo] bemüht sich auf eigene Kosten nach Kräften, jegliche unbefugte Nutzung geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] zu verhindern, zu untersuchen und zu verfolgen. AEU [LuxOpCo] verpflichtet sich, Amazon EHT [LuxSCS] unverzüglich über solche unbefugte Nutzungen zu unterrichten, von denen AEU [LuxOpCo] Kenntnis erlangt. Um die Abstimmung von Durchsetzungsmaßnahmen zu erleichtern, konsultiert AEU [LuxOpCo] Amazon EHT [LuxSCS], bevor es Maßnahmen unternimmt, um diese unbefugte Nutzung geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] zu verhindern. (b) AEU [LuxOpCo] kann auf eigene Kosten Rechtsstreitigkeiten anstrengen und betreiben, um seine Rechte nach dieser Vereinbarung vor Verletzungen zu schützen, und kann sämtliche Rückflüsse, behalten, die es aufgrund solcher Rechtsstreitigkeiten erlangt." Siehe auch Lizenzvereinbarung, Absatz 2.3 (Erhaltung) und Absatz 9.5 (Einhaltung geltender Vorschriften, Datenschutz).

Unternehmensdienstleistungen zugunsten von LuxSCS erbrachte, für die LuxOpCo keine separate Vergütung erhalten sollte ([69]). Außerdem verpflichtete sich LuxOpCo, sämtliche Risiken in Verbindung mit allen nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung durchzuführenden Tätigkeiten zu tragen ([70]). Wenn LuxOpCo von Dritten geistiges Eigentum zur Verwendung für die Zwecke erwarb, für die auch die immateriellen Wirtschaftsgüter verwendet wurden, musste LuxOpCo LuxSCS gebührenfreie Lizenzen für die Nutzung dieses geistigen Eigentums erteilen ([71]).

(117) LuxOpCo, ASE, AMEU und verbundene lokale Unternehmen in der EU nutzten die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeiten ([72]).

(118) Nach der Lizenzvereinbarung konnte LuxOpCo verbundenen Unternehmen Unterlizenzen für die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilen ([73]). Mit Wirkung zum 30. April 2006 schloss LuxOpCo eine Vereinbarung über die Lizenzierung geistiger Rechte" (Intellectual Property License Agreement) sowohl mit ASE als auch mit AMEU, nach der ASE und AMEU unwiderruflich nicht ausschließliche Lizenzen für die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt wurden. Diese beiden Vereinbarungen entsprachen sehr weitgehend der Lizenzvereinbarung zwischen LuxOpCo und LuxSCS. Nach diesen Vereinbarungen wurde eine von ASE und AMEU an LuxOpCo zahlbare Lizenzgebühr auf genau dieselbe Weise festgesetzt wie die von LuxOpCo nach der Lizenzvereinbarung an LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr.

(119) Nach den Dienstleistungsvereinbarungen konnten die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU die immateriellen Wirtschaftsgüter sowie weitere immaterielle Wirtschaftsgüter und Marken, die im Eigentum von LuxOpCo standen oder die LuxOpCo auf sonstige Weise innehatte, in dem für die Erbringung ihrer Dienstleistungen gegenüber LuxOpCo erforderlichen Umfang nutzen. Der gesamte Geschäfts- oder Firmenwert aufgrund dieser Nutzung sollte ausschließlich LuxOpCo zufallen ([74]). Sämtliche Rechte des geistigen Eigentums sowie von den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU im Rahmen der Erbringung dieser Dienstleistungen entwickelte oder erworbene Nebenprodukte sollten Eigentum von LuxOpCo bleiben ([75]).

(120) Die Lizenzvereinbarung galt für die Nutzungsdauer sämtlicher lizenzierter immaterieller Wirtschaftsgüter ([76]) und konnte nur bei einer Änderung der Kontrolle oder bei erheblicher Belastung ([77]) sowie dann gekündigt werden, wenn eine der Parteien einen Mangel aufgrund einer Nichterfüllung ihrer Leistungen nach dieser Vereinbarung nicht heilen konnte ([78]). Daher hatte LuxSCS keine Möglichkeit, die Lizenzvereinbarung einseitig zu kündigen. Die

([69]) Internes Dokument von Amazon: Lizenzvereinbarung, Absatz 3.1:

([70]) Lizenzvereinbarung, Absatz 7 (keine Garantien): „Jede Partei stellt der jeweils anderen Partei nach Maßgabe dieser Vereinbarung ihr Material bereit und erbringt ihre Dienstleistungen ‚as is', ‚mit allen etwaigen Mängeln' und ohne jegliche expliziten, impliziten, gesetzlichen oder sonstigen Garantien u. a. impliziter Garantien der Handelsüblichkeit, der Eignung für einen bestimmten Zweck, einer angemessenen Sorgfalt, fachgerechter Ausführung, bestimmter Ergebnisse, der Freiheit von Viren und der Genauigkeit oder Vollständigkeit, auf die die Parteien ausdrücklich verzichten, und jede Partei übernimmt das vollständige Risiko hinsichtlich der Ergebnisse und der Erbringung dieser Dienstleistungen und der Bereitstellung des Materials. Es wird keine Haftung für Rechtsmängel oder die Nichtverletzung von Rechten des geistigen Eigentums und keine Haftung dafür übernommen, dass keine Partei und kein sonstiges Unternehmen eine Beeinträchtigung der Nutzung der Informationen erfährt, die Gegenstand dieser Vereinbarung sind."

([71]) Sogenanntes „*Drittmaterial*". Im Februar 2011 beispielsweise erwarb LuxOpCo das uneingeschränkte Eigentum an der LoveFilm Group einschließlich des geistigen Eigentums dieser Gruppe (siehe Vorbringen von Amazon vom 4. Mai 2015). Im Rahmen der Integration im Anschluss an die Übernahme [Übernahme Q] beschloss Amazon, sämtliche „Rechte an digitalen Inhalten" […] bei LuxOpCo zu bündeln. […]. In der Lizenzvereinbarung, Absatz 3.2, heißt es: „Drittmaterial: Während der Dauer der Vereinbarung kann AEU [LuxOpCo] zu gegebener Zeit durch Lizenzen oder auf sonstige Weise Rechte oder das Eigentum an Drittmaterial erwerben, das AEU [LuxOpCo] in Verbindung mit dem Gegenstand der Lizenz verwenden kann (‚Drittmaterial'). Wenn AEU [LuxOpCo] in Verbindung mit dem Erhalt einer Lizenz für Drittmaterial das Recht zur Erteilung von Unterlizenzen für dieses Drittmaterial an Amazon EHT [LuxSCS] erwirbt, erteilt AEU [LuxOpCo] Amazon EHT [LuxSCS] hiermit das gebührenfreie und nicht ausschließliche Recht und die gebührenfreie und nicht ausschließliche Lizenz zur Verwendung dieses Drittmaterials während der Dauer der Vereinbarung in der gleichen Weise und für die gleichen Zwecke, für die AEU [LuxOpCo] eine Lizenz für dieses Drittmaterial erteilt wurde. Wenn AEU [LuxOpCo] das Eigentum an Drittmaterial erwirbt, erteilt AEU [LuxOpCo] Amazon EHT [LuxSCS] hiermit gebührenfrei und nicht ausschließlich das gebührenfreie und nicht ausschließliche Recht und die gebührenfreie und nicht ausschließliche Lizenz zur Verwendung dieses Drittmaterials während der Dauer der Vereinbarung im gleichen Umfang, in dem auch AEU [LuxOpCo] dieses Drittmaterial als Eigentümer des Drittmaterials nutzen kann."

([72]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016: „Sowohl LuxOpCo als auch ASE stützen sich in ihrer jeweiligen Geschäftstätigkeit auf die immateriellen Wirtschaftsgüter. Das Bestandsrisiko sowie die Preisbildung, die Auftragsabwicklung, die Verwaltung und die Registrierung Dritter auf den Amazon Marketplaces (um nur einige wenige Beispiele zu nennen) werden in erheblichem Umfang automatisiert, und LuxSCS erteilt die Lizenz für die Nutzung der erforderlichen Technologie. Aufgrund dieser Automatisierung erfordern diese Funktionen eine über die Überwachungs- und Verwaltungstätigkeiten hinausgehende beschränkte Einbeziehung von Mitarbeitern von LuxOpCo und ASE."

([73]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum). Siehe Fußnote 64.

([74]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 3.1 (Nutzung durch Lieferanten).

([75]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 3.2 (Eigentum des Unternehmens).

([76]) Lizenzvereinbarung, Absatz 4.1(Dauer).

([77]) Lizenzvereinbarung, Absatz 4.2 (Fristlose Kündigung nach Mitteilung einer Änderung der Kontrolle oder nach einer erheblichen Belastung).

([78]) Lizenzvereinbarung, Absatz 4.3 (Kündigung wegen nicht erfolgter Heilung bei Verzug).

Lizenzvereinbarung wurde im Januar 2010 rückwirkend zum 1. Januar 2009 geändert ([79]). Die Änderung betraf die Definition des Begriffs „Betriebsergebnis in der EU"; das Betriebsergebnis in der EU wurde für die Berechnung der jährlichen Lizenzgebühr verwendet ([80]).

2.2. *DIE BEANSTANDETE MAßNAHME*

2.2.1. DER ANGEFOCHTENE STEUERVORBESCHEID

(121) Der angefochtene Steuervorbescheid bestand in einem Schreiben der Luxemburger Steuerbehörde vom 6. November 2003 an die Amazon.com, Inc., das ausschließlich aus dem folgenden Satz bestand:

„Nachdem ich mich mit dem Schreiben vom 31. Oktober 2003 vertraut gemacht habe, das ebenso wie Ihr Schreiben vom 23. Oktober 2003 von [Beratungsgesellschaft 1] an mich gerichtet wurde und das Ihren Standpunkt bezüglich der Behandlung nach Luxemburger Steuerrecht im Rahmen Ihrer künftigen Tätigkeiten erläutert, freue ich mich, Ihnen mitteilen zu können, dass ich die beiden Schreiben inhaltlich billigen kann."

(122) Nach einer Verzögerung bei der Durchführung der Umstrukturierung des Europageschäfts von Amazon ersuchte Amazon die Luxemburger Steuerbehörde mit Schreiben vom 5. Dezember 2004 um die Bestätigung, dass der angefochtene Steuervorbescheid weiterhin gelte; die Luxemburger Steuerbehörde bestätigte dies mit Schreiben vom 23. Dezember 2004 ([81]). Der ursprünglich für fünf Jahre gültige angefochtene Steuervorbescheid wurde 2010 verlängert und bis Juni 2014 in Anspruch genommen ([82]).

2.2.2. DAS SCHREIBEN VOM 31. OKTOBER 2003

(123) In seinem Schreiben vom 31. Oktober 2003 an die Luxemburger Steuerbehörde (im Folgenden „Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003") ersuchte Amazon um die Bestätigung der steuerlichen Behandlung von LuxSCS, seiner in den USA ansässigen Partner und der Dividenden, die innerhalb dieser Struktur an LuxOpCo ausgeschüttet wurden. In diesem Schreiben wurde erläutert, dass LuxSCS als *Société en Commandite Simple* nicht als von seinen Partnern unabhängiges eigenes steuerliches Rechtssubjekt betrachtet wurde und daher in Luxemburg weder der Körperschaftsteuer noch der Vermögenssteuer unterliege.

(124) Ungeachtet der steuerlichen Transparenz von LuxSCS könnten LuxSCS bzw. die in den USA ansässigen Partner dieses Unternehmens in Luxemburg besteuert werden, wenn davon ausgegangen würde, dass ihre Tätigkeiten von einer Betriebsstätte in Luxemburg erbracht werden. In dem Schreiben wird daher ferner erläutert, dass weder bei LuxSCS noch bei seinen Partnern von einer konkreten Präsenz in Luxemburg (Büros, Mitarbeiter usw.) ausgegangen werden könne und dass LuxSCS daher ohne einen festen Geschäftsort nicht als von seinen Partnern unabhängiges Rechtssubjekt betrachtet und auch nicht angenommen werden könne, dass LuxSCS einer Geschäftstätigkeit in Luxemburg nachgehe ([83]). Auch bei seinen Partnern sei nicht davon auszugehen, dass sie eine Betriebsstätte in Luxemburg unterhielten.

2.2.3. DAS SCHREIBEN VOM 23. OKTOBER 2003

(125) In seinem Schreiben vom 23. Oktober 2003 an die Luxemburger Steuerbehörde (im Folgenden „Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003") beantragte Amazon einen Steuervorbescheid zur Bestätigung der Behandlung von LuxOpCo für die Zwecke der Luxemburger Körperschaftsteuer ([84]). Das Schreiben erläutert die von Amazon vorgesehene Geschäftsstruktur in Europa und ersucht um die Bestätigung, dass die Verrechnungspreisvereinbarung für die dort beschriebene Lizenzvereinbarung zu einem „angemessenen und annehmbaren Ertrag" für LuxOpCo „im Hinblick auf die Verrechnungspreispolitik und auf die Bestimmungen von Artikel 56 und Artikel 164 Absatz 3 LITL" führt.

([79]) Vorbringen von Luxemburg vom 21. November 2014, Anhang 4.

([80]) Zur Definition von bei der Berechnung der jährlichen Lizenzgebühr verwendeten Begriffen siehe Erwägungsgrund 128. Nach der Änderung stand der Begriff „Betriebsergebnis in der EU" für Einnahmen in der EU abzüglich Selbstkosten in der EU und Betriebskosten in der EU sowie je nach den zu gegebener Zeit von den Parteien getroffenen Vereinbarungen für bestimmte Ausgaben, die in den Betriebskosten von AEU nicht enthalten waren.

([81]) Siehe Fußnote 84.

([82]) Wie in Erwägungsgrund 102 erläutert, bestand die Unternehmensstruktur von Amazon in Europa, auf die sich der Antrag auf einen Steuervorbescheid bezog, von Mai 2006 bis Juni 2014. Im Juni 2014 wurde diese Struktur geändert.

([83]) Im Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003 heißt es auf S. 4: „Ungeachtet der steuerlichen Transparenz von LuxSCS hätten die Erträge des Unternehmens der Gewerbesteuerpflicht unterlegen (Artikel 2 MBTL), wenn diese Erträge aus der Ausübung einer ‚Geschäftstätigkeit' einer in Luxemburg ansässigen Betriebsstätte im Sinne von Artikel 14-1 ITL hervorgegangen wären."

([84]) Dieses Schreiben und das Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003 wurden in Schreiben von Amazon vom 5. Dezember 2004, 14. April 2006 und 20. April 2006 um zusätzliche Informationen zur Umstrukturierung ergänzt. Die Luxemburger Steuerbehörde bestätigte in ihren Schreiben an Amazon vom 23. Dezember 2004 und vom 27. April 2006: „Da die in Ihrem Schreiben vom 14. April 2006 und im Schreiben vom 20. April 2006 von Herrn […] von [Beratungsgesellschaft 1] behandelten Änderungen keine Auswirkungen auf die Besteuerung der Unternehmen Ihrer Gruppe haben, gilt mein Schreiben vom 6. November 2003 unverändert. Daher habe ich keine Einwände gegen die Sachvorträge in den Schreiben vom 14. April 2006 bzw. vom 20. April 2006."

(126) Dieses Schreiben nimmt Bezug auf eine beigefügte „wirtschaftliche Analyse“, in der „die von LuxOpCo auszuübenden Funktionen und zu übernehmenden Risiken sowie Art und Umfang der von der Lizenzvereinbarung [zwischen LuxSCS und LuxOpCo] über die immateriellen Wirtschaftsgüter betroffenen immateriellen Wirtschaftsgüter“ erläutert werden. Ausgehend von dieser Analyse wurde eine Verrechnungspreisvereinbarung vorgeschlagen, nach der die Höhe der jährlichen Lizenzgebühr (im Schreiben „License Fee“ genannt) festgesetzt werden sollte, die LuxOpCo für die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter an LuxSCS zahlen sollte.

(127) Nach dieser Vereinbarung sollte die jährliche Lizenzgebühr sich auf einen bestimmten Prozentanteil sämtlicher Einnahmen belaufen, die LuxOpCo in Verbindung mit dem Betrieb der EU-Websites erzielte (im Folgenden „Prozentsatz der Lizenzgebühr“ (Royalty Rate)). Ferner wurde in dem Schreiben erläutert, dass die jährliche Lizenzgebühr und der Prozentsatz der Lizenzgebühr immer nach der folgenden Methode berechnet würden ([85]):

„1. Berechnung des ‚Ertrags von LuxOpCo‘ und Zuordnung zu LuxOpCo, der sich entweder auf (a) [4-6] % der gesamten Betriebskosten von LuxOpCo in der EU im betreffenden Jahr oder auf (b) das gesamte den europäischen Websites zuzuordnende Betriebsergebnis in der EU für das betreffende Jahr beläuft, wobei der jeweils geringere Betrag maßgeblich ist;

2. die jährliche Lizenzgebühr beläuft sich auf die Höhe des Betriebsergebnisses in der EU abzüglich des Ertrags von LuxOpCo, darf aber nicht kleiner als null sein;

3. die Lizenzgebühr für das betreffende Jahr ergibt sich aus der Division der jährlichen Lizenzgebühr durch die Summe der Einnahmen in der EU im betreffenden Jahr;

4. Unbeschadet dieser Regelung beträgt der Jahresertrag von LuxOpCo nie weniger als 0,45 % der Einnahmen in der EU und nie mehr als 0,55 % der Einnahmen in der EU;

5. (a) Wenn der in Schritt (1) ermittelte Ertrag von LuxOpCo weniger als 0,45 % der Einnahmen in der EU beträgt, wird der Ertrag von LuxOpCo (i) auf 0,45 % der Einnahmen oder des Betriebsergebnisses in der EU oder (ii) auf die Höhe des Betriebsergebnisses in der EU angehoben, wobei der jeweils geringere Betrag maßgeblich ist;

6. (b) Wenn der in Schritt (1) ermittelte Ertrag von LuxOpCo mehr als 0,55 % der Einnahmen in der EU beträgt, wird der Ertrag von LuxOpCo (i) auf 0,55 % der Einnahmen oder des Betriebsergebnisses in der EU oder (ii) auf die Höhe des Betriebsergebnisses in der EU reduziert, wobei der jeweils geringere Betrag maßgeblich ist.“

(128) Für die Zwecke der Berechnung des Prozentsatzes der Lizenzgebühr gelten die folgenden Begriffsbestimmungen ([86]):

„‚EU COGS‘: Selbstkosten (Costs of Goods Sold), die nach den US-amerikanischen GAAP (Generally Accepted Accounting Principles = allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze) ermittelt werden und dem Betrieb der europäischen Websites durch LuxOpCo zuzurechnen sind.

‚Betriebskosten in der EU‘: Gesamtkosten von LuxOpCo einschließlich konzerninterner Ausgaben, jedoch ohne: Selbstkosten in der EU, die jährliche Lizenzgebühr, Fremdwährungsgewinne und -verluste und Zinsaufwendungen, berechnet nach den US-amerikanischen GAAP.

‚Einnahmen in der EU‘: Summe der mit den Umsätzen von LuxOpCo über die EU-Websites erzielten Nettoeinnahmen, entsprechend der Summe (a) des Gesamtbetrags der Verkaufspreise der von LuxOpCo verkauften Produkte wie auf den an die Kunden verschickten Rechnungen angegeben einschließlich Einnahmen aus der Herstellung von Geschenkverpackungen sowie aus Versand- und Abfertigungsgebühren abzüglich: Mehrwertsteuern, Rücksendungen und sonstigen abzugsfähigen Positionen und (b) der Summe der von LuxOpCo mit Dienstleistungen in Verbindung mit dem Verkauf von Produkten oder Dienstleistungen nicht verbundener Parteien über die EU-Websites erzielten Einnahmen abzüglich Mehrwertsteuern.

‚Betriebsergebnis in der EU‘: Einnahmen in der EU abzüglich: Selbstkosten in der EU und Betriebskosten in der EU.“

([85]) Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003, S. 5.
([86]) Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003, S. 6.

2.2.4. DER VERRECHNUNGSPREISBERICHT

(129) Luxemburg übermittelte den Verrechnungspreisbericht als Antwort auf den Einleitungsbeschluss ([87]). Luxemburg bezeichnet den Verrechnungspreisbericht als „wirtschaftliche Analyse"; auf diesen Bericht nimmt Amazon im Schreiben vom 23. Oktober 2003 Bezug. Der Verrechnungspreisbericht wurde unter Berücksichtigung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien") erstellt ([88]).

2.2.4.1. ***Funktionsanalyse***

(130) Abschnitt 3 des Verrechnungspreisberichts enthält eine Funktionsanalyse für LuxSCS und LuxOpCo.

(131) Nach dieser Funktionsanalyse beschränkt sich die Tätigkeit von LuxSCS hauptsächlich auf die einer immateriellen Holdinggesellschaft und eines Beteiligten an der ständigen Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der CSA ([89]). Außerdem erteilt LuxSCS LuxOpCo nach den Bestimmungen der Lizenzvereinbarung eine Lizenz für die immateriellen Wirtschaftsgüter und erhält Lizenzgebühren nach dieser Vereinbarung.

(132) Mit Bezug auf LuxOpCo wird im Verrechnungspreisbericht erklärt: „LuxOpCo trifft durch seine in Vollzeit beschäftigten Führungskräfte strategische Entscheidungen im Hinblick auf das über die EU-Websites betriebene Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft und entscheidet auch über die wesentlichen physischen Bestandteile des Einzelhandelsgeschäfts." ([90]) Nach dem Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003 sollte LuxOpCo „insgesamt mindestens 25-30 Mitarbeiter in Vollzeitanstellung einschließlich bestimmter wichtiger Führungskräfte für das gesamteuropäische Geschäft mit Zuständigkeit für strategische Entscheidungen in Verbindung mit den EU-Websites" haben ([91]), wobei die übrigen Vollzeitmitarbeiter (etwa 20) mit Zuständigkeiten u. a. für Marketing, Technologie und Verbindlichkeiten eingesetzt werden sollten.

(133) Außerdem wird im Verrechnungspreisbericht erläutert: „Nach der Umstrukturierung wird davon ausgegangen, dass sich die hauptsächliche Tätigkeit von LuxOpCo auf die Nutzung der Software-Plattform von Amazon konzentriert, um das dem über die EU-Websites betriebenen Einzelhandels- und dem Dienstleistungsgeschäft zugrunde liegende softwaregestützte Geschäftsmodell kontinuierlich weiterzuentwickeln und zu verbessern. … (*). Im Rahmen der diesbezüglichen Bemühungen wird das Management von LuxOpCo Möglichkeiten zur Verbesserung des Einzelhandels- und des Dienstleistungsgeschäfts unter Nutzung neu entwickelter und besserer Plattformmerkmale und -funktionen ermitteln. Sowohl als Einzelhändler als auch als Dienstleister wird LuxOpCo bestrebt sein, den Kunden bestmögliche Erfahrungen in allen Bereichen einschließlich Auftragsabwicklung, Zahlung, Bearbeitung, Merchandising und Überwachung der Leistungen von Drittverkäufern zu vermitteln …" ([92])

(134) In seiner Funktion als Einzelhändler sollte LuxOpCo Entscheidungen in den Bereichen Merchandising und Preisbildung treffen und das Management sämtlicher Aspekte der Auftragsabwicklung übernehmen ([93]). Als Betreiber des Dienstleistungsgeschäfts sollte LuxOpCo zudem „für strategische Entscheidungen über die Auswahl von Dritthändlern und von Produktkategorien sowie für das Marketing bei Dritthändlern und für Verhandlungen mit Dritthändlern zuständig" sein ([94]). Für den Betrieb der EU-Websites sollte LuxOpCo die von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter nutzen. Der gesamte Bestand sollte im Eigentum von LuxOpCo stehen ([95]). LuxOpCo sollte sämtliche Risiken in Verbindung mit der Unterhaltung des Bestands und mit dem Verkauf von Produkten über die EU-Websites übernehmen ([96]). Nach dem Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003 sollten die in Luxemburg befindlichen Server zur Verarbeitung von Geschäftsvorgängen im Eigentum von LuxOpCo stehen und von LuxOpCo zur Abwicklung der Geschäftsvorgänge mit Kunden und mit Dritten sowie zur Freigabe diesbezüglicher Zahlungen einschließlich Zahlungen an Dritthändlern genutzt werden ([97]).

([87]) Verrechnungspreisbericht, siehe Erwägungsgrund 4.
([88]) Siehe Verrechnungspreisbericht, Abschnitt 4.1. (Overview of Methods).
([89]) Im Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003 wird ferner erläutert: „LuxSCS trägt unverändert sämtliche Risiken in Verbindung mit dem Eigentum an den Rechten des geistigen Eigentums."
([90]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.
([91]) Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003, S. 3-4. Auf die Führungskräfte sollten 8-10 VZÄ entfallen; damit sollten u. a. die folgenden Positionen abgedeckt werden: General Manager Europe, Luxembourg Country Manager, Director, Pan-European Supply Chain, Director, Pan-European Operational Excellence, Director, Pan-European Operations Engineering, Director of Information Technology, Director of Operations Finance, Europe und Director of Operations Finance, Europe.
(*) *Vertrauliche Informationen*.
([92]) Verrechnungspreisbericht, S. 30.
([93]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.
([94]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.
([95]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.
([96]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.
([97]) Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003, S. 4.

(135) LuxOpCo sollte ASE beauftragen, das im eigenen Namen, aber zugunsten von LuxOpCo als Kommissionär für das Dienstleistungsgeschäft in Verbindung mit den Drittverkäuferprogrammen von Amazon in Europa fungieren sollte. Die Dienstleistungen von ASE sollten im Wesentlichen aus bestimmten Leistungen bei der Abwicklung von Aufträgen im Zusammenhang mit dem Dienstleistungsgeschäft bestehen.

(136) Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU mit Sitz in Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich sollten verschiedene Dienstleistungen betreffend die EU-Websites erbringen (u. a. in Verbindung mit der Weiterleitung und der Unterstützung von Kunden sowie mit den Bereichen Marketing und Auftragsabwicklung) ([98]).

(137) Den von Amazon für den Verrechnungspreisbericht vorgelegten Managementprognosen zufolge sollte LuxOpCo seine Einnahmen im Laufe seiner Tätigkeit von ca. 3,2 Mrd. EUR im Jahr 2005 auf etwa 8,3 Mrd. EUR im Jahr 2010 steigern; dabei wurden die Kosten wie folgt veranschlagt: Die Kosten der Waren ausgedrückt als Prozentanteil der Einnahmen wurden mit durchschnittlich 77,5 % angesetzt; damit ergab sich eine Bruttomarge von etwa 22,5 %. Nach der Umstrukturierung im Jahr 2006 sollte LuxOpCo die laufenden Kosten in Verbindung mit dem Management und dem Betrieb der Amazon-Plattform in Europa einschließlich der Aufwendungen in Verbindung mit Zahlungs- und Inkassoprozessen, uneinbringlichen Forderungen, bestimmten Ausgaben zur Unterstützung des Systems sowie der Gehälter in den Bereichen Management und Technologie und der Gehälter sonstiger Mitarbeiter übernehmen, die zur Unterstützung des Betriebs der Amazon-Plattform in der Region beschäftigt werden ([99]). Die der Managementprognose zugrunde liegenden Annahmen wurden im Verrechnungspreisbericht nie offengelegt oder überprüft ([100]).

2.2.4.2. *Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode*

(138) In Abschnitt 5 des Verrechnungspreisberichts wird die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zur Ermittlung des Prozentsatzes der Lizenzgebühr nach dem Fremdvergleichsgrundsatz behandelt.

(139) Um die LuxOpCo zuzurechnende Vergütung und die nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr zu Fremdvergleichsbedingungen zu ermitteln, werden im Verrechnungspreisbericht alternative Verrechnungspreisvereinbarungen vorgeschlagen: eine beruhend auf der Preisvergleichsmethode (im Folgenden „CUP-Methode“) und eine andere auf der Grundlage der Methode der Restgewinnaufteilung ([101]).

2.2.4.3. *Verrechnungspreisermittlung nach der CUP-Methode*

(140) In Abschnitt 6.1 des Verrechnungspreisberichts wird die fremdvergleichskonforme Bandbreite der Lizenzgebühr nach der CUP-Methode berechnet.

(141) Zunächst wurden in der internen Amazon-Datenbank der Lizenzvereinbarungen vergleichbare Geschäftsvorgänge gesucht, und eine externe Agentur wurde mit einer Recherche zu Lizenzvereinbarungen in Verbindung mit immateriellen Wirtschaftsgütern beauftragt, die den immateriellen Wirtschaftsgütern von Amazon vergleichbar waren. Die infolge der Suche bzw. der Recherchen ermittelten Geschäftsvorgänge wurden nicht als hinreichend vergleichbar betrachtet und daher in der Analyse nach der CUP-Methode nicht verwendet.

(142) Danach wurden im Verrechnungspreisbericht die folgenden seit dem Jahr 2000 geschlossenen Vereinbarungen von Amazon mit Drittverkäufern beschrieben, nach denen Amazon den betreffenden Einzelhändlern seine Technologie-Plattform zur Verfügung stellte: die Vereinbarung über die strategische Allianz zwischen der Rocket. zeta, Inc., der Amazon.com, Inc., der target.direct LLC und der Target Corporation (im Folgenden „Zielvereinbarung“) ([102]), die Vereinbarung über die strategische Allilanz zwischen der Rock-Bound, Inc. und der ToysRUs.com LLC (im Folgenden „ToysRUs-Vereinbarung“), die Verkaufsvereinbarung (Product Listing Agreement) zwischen der Amazon.com Payments, Inc und der Circuit City Stores, Inc. (im Folgenden „Circuit City-Vereinbarung“), die Hosting-Vereinbarung über einem Spiegel-Server zwischen der Frontier.zeta, Inc. und der Borders Online LLC (im Folgenden „Borders-Vereinbarung“) und die Vereinbarung über einen Spiegel-Server zwischen der Amazon.com International Sales, Inc. und der Waterstones Bookseller Ltd. (im Folgenden „Waterstones-Vereinbarung“). Amazon bezeichnet diese Vereinbarungen als die „M.com-Vereinbarungen“. Nach der Überprüfung dieser Vereinbarungen gelangte der Verrechnungspreisbericht zu dem Schluss, dass die Vereinbarung mit [A] insoweit eine vergleichbare Vereinbarung darstellte, als die übrigen Vereinbarungen „keine Bestimmung über die Technologieplattform für den elektronischen Handel enthielten“ ([103]).

([98]) Verrechnungspreisbericht, S. 14.
([99]) Verrechnungspreisbericht, S. 29.
([100]) Verrechnungspreisbericht, S. 30.
([101]) Verrechnungspreisbericht, S. 20 und 21.
([102]) Siehe […].
([103]) Vorbringen von Amazon vom 28. Oktober 2015: „Meeting mit dem mit dem Fall betrauten Team“, S. 8.

(143) Nach der Vereinbarung mit [A] verpflichtete sich Amazon zur Einrichtung und Entwicklung sowie zum Hosting und zur Unterhaltung einer neuen Website für [A] und eines Shops für [A] auf Amazon-Websites, die an die Stelle der bestehenden Website von [A] für den elektronischen Handel treten sollte. Die in die Website von [A] aufzunehmenden Funktionen sollten im Wesentlichen den allgemein auf Amazon-Websites vorhandenen Funktionen vergleichbar sein. Dafür sollte [A] Amazon eine Vergütung u. a. bestehend aus Einrichtungsgebühren ([104]), Grundgebühren ([105]) und Verkaufsprovisionen ([106]) zahlen.

(144) Um diese Vergütung mit der jährlichen Lizenzgebühr (im Verrechnungspreisbericht als „Lizenzgebühr" bezeichnet) vergleichen zu können, wurden die Einrichtungsgebühren über die vier in der Vereinbarung genannten Zeiträume abgeschrieben und zusammen mit der jährlichen Grundgebühr in einen Prozentanteil der Umsätze (zwischen 3,4 und 7,2 %) umgerechnet. Da die in der Vereinbarung mit [A] vorgesehene Provision sich auf 4-5 % der Umsätze belief, gelangte der Verrechnungspreisbericht zunächst zu dem Schluss, dass die implizite Lizenzgebühr bei der Vereinbarung mit [A] bei 8,4-11,7 % der Umsätze lag. [A] hatte sich allerdings auch verpflichtet, Amazon bestimmte Gebühren als Ausgleich für überschüssige Auftragskapazitäten und für überschüssige Bestände zu zahlen. Diese in der Vereinbarung vorgesehenen Gebühren wurden ebenfalls in einen Prozentanteil der Umsätze umgerechnet und bewegten sich zwischen 1,2 und 0,7 %. Daher wurde die zu Fremdvergleichsbedingungen ermittelte fremdvergleichskonforme Bandbreite der Lizenzgebühr zunächst im Bereich von 9,6 bis 12,6 % der Umsätze angesetzt.

(145) Und da [A] nach der Vereinbarung keinen Zugang zu Kundendaten von Amazon erhielt, wurde im Verrechnungspreisbericht eine Anpassung vorgenommen, um beim Preisvergleich die Tatsache zu berücksichtigen, dass LuxSCS LuxOpCo Zugang zu Kundendaten von Amazon gewährte. Entsprechend wurde aufgrund der Informationen in der Vereinbarung mit [B] eine Erhöhung um 1 % vorgeschlagen; damit ergab sich eine fremdvergleichskonforme Bandbreite des Prozentsatzes der Lizenzgebühr zwischen 10,6 und 13,6 % der Umsätze von LuxOpCo.

2.2.4.4. *Verrechnungspreisermittlung nach der Methode der Restgewinnaufteilung*

(146) In Abschnitt 6.2 des Verrechnungspreisberichts wird die fremdvergleichskonforme Bandbreite der jährlichen Lizenzgebühr (im Verrechnungspreisbericht „Prozentsatz der Lizenzgebühr" genannt) zu Fremdvergleichsbedingungen nach der Methode der Restgewinnaufteilung ermittelt. Bei der Anwendung dieser Methode wurde im Verrechnungspreisbericht der Ertrag in Verbindung mit den „routinemäßigen Funktionen [von LuxOpCo] in seiner Eigenschaft als europäische Betriebsgesellschaft" ([107]) ausgehend von dem von LuxOpCo zu tragenden Kostenaufschlag ([108]) geschätzt.

(147) Um die fremdvergleichskonforme Bandbreite für diesen Aufschlag zu bestimmen, wurde im Verrechnungspreisbericht nach vergleichbaren Unternehmen gesucht, die allgemein mit dem Management und der Durchführung softwaregestützter Geschäftstätigkeiten befasst sein sollten. Bei einer Suche nach vergleichbaren Unternehmen in der Amadeus-Datenbank ([109]) mithilfe der geografischen Region als Suchkriterium ([110]), mit Suchbegriffen für die Beschreibung der Geschäftstätigkeit ([111]) und mit Branchenkategorisierungen in Verbindung mit manuellen Filtern wurden sieben Unternehmen als mit Amazon vergleichbar bestimmt ([112]).

(148) Auf dieser Grundlage wurde im Verrechnungspreisbericht ein „Netto-Kostenaufschlag" als Indikator für die Gewinnspanne für eine Prüfung der Vergütung verwendet, die zu Fremdvergleichsbedingungen den vorgesehenen Funktionen von LuxOpCo zugerechnet werden konnten; diese Vergütung war definiert als Betriebsergebnis geteilt durch die Summe der Aufwendungen für Waren und Betriebskosten ([113]). Ausgehend von Daten der sieben vergleichbaren Unternehmen wurde der folgende durchschnittliche Quartilabstand für einen Zeitraum von drei Jahren (1999-2001) angegeben: unteres Quartil 2,3 %, Median 4,2 % und oberes Quartil 6,7 %. In der Tabelle mit den Ergebnissen heißt es, dass sich die angegebenen Zahlen auf die Prozentanteile der Nettoumsätze beziehen ([114]).

([104]) 7 Mio. USD im ersten Jahr und 8 Mio. USD im zweiten Jahr der Vereinbarung; in: internes Dokument von Amazon: Vereinbarung zwischen Amazon und [A], S. 155.
([105]) Zwischen 7 Mio. USD im zweiten Jahr der Vereinbarung und 35 Mio. USD im fünften Jahr; in: internes Dokument von Amazon: Vereinbarung zwischen Amazon und [A], S. 155.
([106]) Anfänglich 5 %, ab dem vierten Jahr nur noch 4 %; in: internes Dokument von Amazon: Vereinbarung zwischen Amazon und [A], S. 157.
([107]) Verrechnungspreisbericht, S. 30.
([108]) Verrechnungspreisbericht, S. 28.
([109]) Die Amadeus-Datenbank enthält Finanzinformationen zu öffentlichen und privaten Unternehmen in Europa. Sie wird von Bureau van Dijk (BvD) geführt, einem Verlag für Firmeninformationen und Business-Intelligence-Anbieter.
([110]) Die Steuerberatungsgesellschaft beschränkte die Suche auf die folgenden Länder: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Portugal, Schweden, die Schweiz und Spanien.
([111]) Folgende Suchbegriffe wurden verwendet: Computational, Design, Marketing, Merchandising, Programming, Promotion, Services, Web Design.
([112]) Algoriel, Askell, Decade, Seresco SA, Societe de Gestion de Terminaux Informatiques, Solutec und Sydelis.
([113]) Verrechnungspreisbericht, Anhang V.
([114]) Verrechnungspreisbericht, Anhang V, S. 46.

(149) Daher wurde ein Aufschlag von [4-6] % ausgewählt und zu den Betriebskosten von LuxOpCo hinzugerechnet, um den „den Funktionen von LuxOpCo zuzurechnenden relevanten regelmäßigen Ertrag“ ([115]) zu ermitteln. Dieser Ertrag wurde anschließend vom Betriebsergebnis von LuxOpCo abgezogen. Die entstehende Differenz zwischen diesem Ertrag und dem von LuxOpCo verzeichneten Restgewinn wurde im Verrechnungspreisbericht als in vollem Umfang der Nutzung der von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter zuzurechnend dargestellt.

(150) Und schließlich wurden im Verrechnungspreisbericht die jeweiligen prognostizierten jährlichen Restgewinne durch die prognostizierten Nettoumsätze von LuxOpCo geteilt, um einen Anhaltspunkt für die jährliche Lizenzgebühr zu erhalten. Auf dieser Grundlage wurde im Verrechnungspreisbericht festgestellt: „[E]in LuxOpCo von LusSCS in Rechnung zu stellender Prozentsatz der Lizenzgebühr in einer Bandbreite von 10,1-12,3 % der Nettoeinnahmen würde einem Fremdvergleich nach den OECD-Leitlinien standhalten.“ ([116])

(151) Die Berechnungen im Verrechnungspreisbericht werden in Tabelle 1 zusammenfassend dargestellt ([117]). Die Spalten 1 und 3 wurden von der Kommission hinzugefügt, um die Berechnungen zu erläutern:

Tabelle 1

Berechnung im Verrechnungspreisbericht (siehe S. 32 des Verrechnungspreisberichts) (Spalten 1 und 3 von der Kommission ergänzt)

(in Mio. EUR)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
			2005	2006	2007	2008	2009	2010
a	Einnahmen		3 154,2	4 299,9	5 073,9	5 987,1	7 064,7	8 336,3
b	COGS		2 446,9	3 332,7	3 932,6	4 640,5	5 475,8	6 461,4
c	Bruttogewinn	a – b	707,3	967,2	1 141,3	1 346,6	1 588,9	1 874,9
d	Operating expense		89,9	106,0	121,7	143,7	171,2	204,2
e	Konzernintern (co.uk, .de, .fr)		279,4	338,4	395,6	456,2	524,1	602,7
f	Speditionskosten LUX		2,8	3,4	4,1	4,9	5,9	7,0
g	Betriebskosten (einschl. konzerninterne)	d + e + f	372,1	447,8	521,4	604,8	701,2	813,9
h	Geschätzter Nettobetriebsgewinn (-verlust) vor Standardertrag	c – g	335,2	519,4	619,9	741,8	887,7	1 061,0
i	Standardertrag für LuxASE		0,14	0,17	0,20	0,24	0,29	0,35
j	Standardertrag für LuxOpCo	[4 – 6] % × g	16,8	20,2	23,5	27,2	31,6	36,6
k	An LuxSCS zahlbarer geschätzter Restgewinn	h – i – j	318,3	499,1	596,2	714,3	855,8	1 024,0
l	Eff. Prozentsatz der Lizenzgebühr (% der Einnahmen)	k/a	10,1 %	11,6 %	11,8 %	11,9 %	12,1 %	12,3 %

2.2.4.5. ***Vergleichende Beurteilung der beiden Verrechnungspreisvereinbarungen***

(152) Nach der Zusammenfassung der Verrechnungspreisanalysen der Lizenzvereinbarung nach der CUP-Methode und nach der Methode der Restgewinnaufteilung gelangte der Verrechnungspreisbericht zu dem Ergebnis, dass die Ergebnisse sich einander annähern und setzte daher für den von LuxOpCo an LuxSCS nach der Vereinbarung zu zahlenden Prozentsatz der Lizenzgebühr die fremdvergleichskonforme Bandbreite von 10,1-12,3 % der Umsätze von LuxOpCo an.

([115]) Verrechnungspreisbericht, S. 31.
([116]) Verrechnungspreisbericht, S. 31.
([117]) Verrechnungspreisbericht, S. 32.

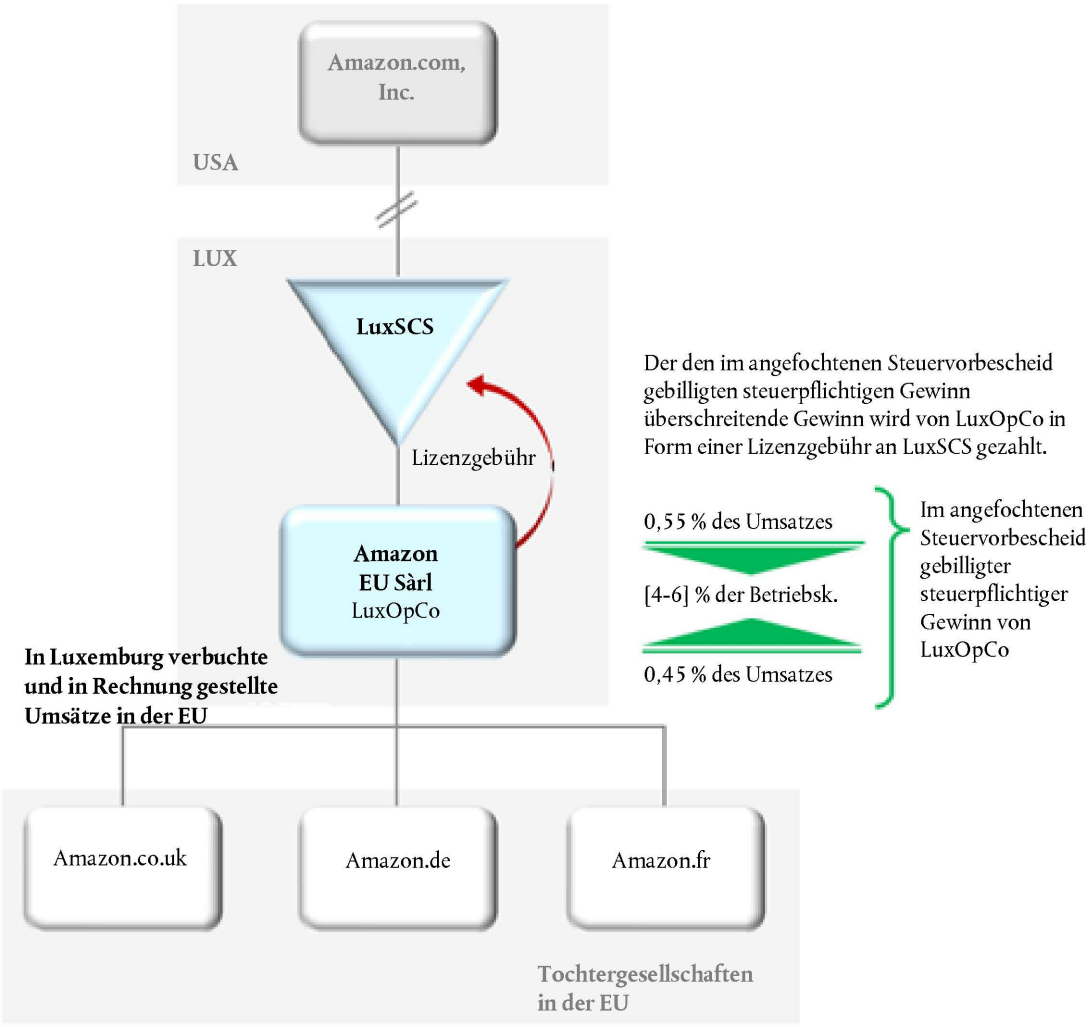
(153) Diesbezüglich stellte der Verrechnungspreisbericht fest: „[E]s kann vernünftigerweise konstatiert werden, dass der Prozentsatz der Lizenzgebühr innerhalb der Bandbreite der nach beiden Methoden ermittelten Prozentsätze der Lizenzgebühr dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten würde; allerdings könnten geringfügige Unterschiede hinsichtlich der nach der Vereinbarung von [A] übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter bestehen, die auf die geringen Unterschiede der nach den beiden Methoden berechneten Ergebnisse zurückzuführen wären. … vernünftigerweise ist festzustellen, … dass bei der Methode der Restgewinnaufteilung verzerrte Schätzungen weniger wahrscheinlich sind und dass diese Methode daher als zuverlässigerer Maßstab für einen fremdvergleichskonformen Prozentsatz der Lizenzgebühr zu Fremdvergleichsbedingungen betrachtet werden könnte.“ ([118])

2.2.5. FOLGEN DES ANGEFOCHTENEN STEUERVORBESCHEIDS

(154) Mit dem angefochtenen Steuervorbescheid schloss sich die Luxemburger Steuerbehörde dem Sachvortrag der Schreiben von Amazon vom 23. und vom 31. Oktober 2003 an. Insbesondere billigte die Steuerbehörde, dass die Verrechnungspreisvereinbarung zur Ermittlung der Höhe der nach der Lizenzvereinbarung von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlenden jährlichen Lizenzgebühr, die sich auf die steuerpflichtigen jährlichen Einnahmen in Luxemburg auswirkte, fremdvergleichskonform war. Die betreffende Regelung wird in Abbildung 2 zusammenfassend dargestellt:

Abbildung 2

Struktur der europäischen Unternehmen von Amazon 2006-2014 einschließlich der Regelung für die Zahlung der Lizenzgebühren



([118]) Verrechnungspreisbericht, S. 34.

(155) LuxOpCo ermittelte im relevanten Zeitraum auf der Grundlage des angefochtenen Steuervorbescheids die jährlich in Luxemburg zahlbare Körperschaftsteuer des Unternehmens für die Abgabe der jährlichen Steuererklärungen. Außerdem stützten sich LuxSCS und seine in den USA ansässigen Partner auf die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid verbundene Bestätigung, dass weder LuxSCS noch seine Partner der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und — für die letztgenannten Unternehmen — einer Besteuerung ihrer Beteiligung an LuxSCS nach den luxemburgischen Steuervorschriften unterlägen ([119]).

(156) In Tabelle 2 sind die Auswirkungen des angefochtenen Steuervorbescheids auf die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo in Luxemburg und auf die Höhe der seit 2006 an LuxSCS zu zahlenden Lizenzgebühr dargestellt. Die Kommission erinnert daran, dass LuxOpCo als Muttergesellschaft der mit ASE und AMEU gebildeten steuerlichen Einheit tätig ist, und dass diese Unternehmen daher für die Zwecke des Luxemburger Steuerrechts als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln sind. Daher wurde Tabelle 2 als konsolidierte Darstellung gestaltet, und im Folgenden wird in diesem Beschluss zwischen LuxOpCo, ASE und AMEU nicht mehr unterschieden.

Tabelle 2

Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo und der Lizenzgebühren 2006-2013

(in Mio. EUR)

Gruppe als steuerliche Einheit nach Luxemburger Recht (Mio. EUR)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Gesamteinnahmen	1 979,4	3 545,7	4 298,6	5 605,4	7 628,8	10 086,3	13 312,1	[15 000 – 15 500]
Netto-COGS	1 610,8	2 828,3	3 406,1	4 421,6	6 084,4	8 078,0	10 486,6	[11 500 – 12 000]
Gesamtausgaben	262,5	476,8	530,0	637,6	918,3	1 461,7	2 252,9	[3 000 – 3 500]
Davon								
Aufschlagpflichtige Ausgaben	*262,5*	*439,9*	*493,6*	*597,0*	*801,9*	*1 313,1*	*2 041,7*	*[2 500 – 3 000]*
Thereof								
LuxOpCo - Betriebskosten	*78,6*	*162,6*	*203,6*	*258,4*	*317,7*	*483,1*	*662,7*	*[800 – 900]*
LuxOpCo - konzernintern	*183,8*	*277,3*	*290,0*	*338,6*	*484,1*	*830,1*	*1 379,0*	*[1 500 – 2 000]*
Vom Aufschlag ausgenommene Ausgaben (Mngt und RSU)	*0,0*	*36,9*	*36,4*	*40,6*	*116,4*	*148,5*	*211,2*	*[200 – 300]*
Resultierender Betriebsgewinn	106,1	240,5	362,6	546,2	626,1	546,6	572,7	[600 – 700]
Geschätzter Gesamtgewinn der Gruppe als Luxemburger steuerliche Einheit in Höhe von [4-6] % der angepassten Betriebskosten	11,8	19,8	22,2	26,9	36,1	59,1	91,9	[100 – 200]
Analyse Ober-/Untergrenze								
Max. Gewinn (0,55 % der Einnahmen)	10,9	19,5	23,6	30,8	42,0	55,5	73,2	[80 – 90]
Mindestgew. (0,45 % der Einnahmen)	8,9	16,0	19,3	25,2	34,3	45,4	59,9	[60 – 70]
Gesamtgewinn in Luxemburg – für Ober-/Untergrenze und Ertrag	**10,9**	**19,5**	**22,2**	**26,9**	**36,1**	**55,5**	**73,2**	**[80 – 90]**
Lizenzgebühr (Gruppe als steuerliche Einheit in Luxemburg an LuxSCS)	**95,2**	**221,0**	**340,4**	**519,3**	**590,0**	**491,1**	**499,4**	**[500 – 600]**

([119]) Wegen der Behandlung von LuxSCS als steuerlich transparentes Unternehmen in Luxemburg werden von LuxOpCo an LuxSCS zahlbare Lizenzgebühren als steuerpflichtiges Einkommen nicht LuxSCS in Luxemburg, sondern seinen Partnern in den USA zugerechnet. Zudem hat Luxemburg seit dem 1. Januar 2004 keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhoben, die für immaterielle Wirtschaftsgüter an nicht in Luxemburg ansässige Lizenzgeber gezahlt wurden. Daher erhebt Luxemburg auch keine Steuern auf die Erträge von LuxSCS. Da die USA LuxSCS jedoch nicht als steuerlich transparent, sondern vielmehr als unabhängiges Unternehmen mit Sitz in Luxemburg betrachten, kann die Besteuerung der Partner von LuxSCS in den USA für unbegrenzte Zeit aufgeschoben werden, solange die Erträge von LuxSCS nicht wieder in die USA zurückgeführt werden. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von LuxSCS in Luxemburg (steuerlich transparent) und in den USA (steuerlich nicht transparent) beruht somit auf einer sogenannten „hybriden Gestaltung", d. h. einer unterschiedlichen Einstufung des Unternehmens nach Luxemburger und US-amerikanischem Steuerrecht.

(157) Nach der Berechnung der an LuxSCS zu zahlenden jährlichen Lizenzgebühr ([120]) besteht die Kostenbasis zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo für die Zwecke des Luxemburger Steuerrechts in den Betriebskosten des Unternehmens und in den Kosten, die den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU entstanden sind und die anschließend von LuxOpCo erstattet werden (in Tabelle 2 bezeichnet als „LuxOpCo — konzernintern"). Die Kosten der verkauften Waren sowie bestimmte weitere Kosten (in Tabelle 2 „aus dem Aufschlag ausgenommene Kosten (Management und aktienbasierte Vergütung (RSU))" werden bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns von LuxOpCo nicht berücksichtigt. Die letztgenannte Gruppe von Ausgaben umfasst folgende Kosten: (i) ab 2008: von mit der Amazon.com, Inc. verbundenen Unternehmen in den USA geforderte Gebühren für Unterstützungsleistungen ([121]), die zum Zeitpunkt des angefochtenen Steuervorbescheids noch nicht absehbar waren; (ii) ab 2010: von der Amazon.com, Inc. von LuxOpCo geforderte Gebühren für die Mitarbeitern von LuxOpCo sowie manchen mittelbar und unmittelbar mit dem Unternehmen verbundenen europäischen Tochtergesellschaften als Ausgleich übertragenen Beteiligungen ([122]). Amazon erklärt, dass diese Gebühren keine Auswirkungen auf die Funktionen und die Risiken von LuxOpCo hatten.

(158) Durch Addition des Aufschlags von [4-6] % zur Summe der Betriebskosten und der konzerninternen Kosten von LuxOpCo ergibt sich der Gesamtertrag der Gruppe als steuerlicher Einheit nach Luxemburger Steuerrecht. Dieses Ergebnis wird dann zu den Ober- und Untergrenzen (0,55 % bzw. 0,45 % der Einnahmen) in Bezug gesetzt. Wenn der geschätzte Gesamtertrag mehr als 0,55 % der Einnahmen betrug (wie in den Jahren 2006, 2007, 2011, 2012 und 2013), war die Obergrenze maßgeblich für die Annahme des steuerpflichtigen Ertrags von LuxOpCo in Luxemburg (in Tabelle 2 bezeichnet als „Gesamtgewinn in Luxemburg — für Ober-/Untergrenze und Ertrag").

(159) Und schließlich wurde der Gesamtgewinn in Luxemburg (im Antrag auf einen Steuervorbescheid als Ertrag von LuxOpCo bezeichnet) vom Betriebsergebnis (im Antrag auf einen Steuervorbescheid „Betriebsergebnis in der EU" genannt) abgezogen, um die an LuxSCS zu zahlende jährliche Lizenzgebühr zu ermitteln.

2.3. *ERGÄNZENDE INFORMATIONEN, DIE NACH EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS ÜBERMITTELT WURDEN*

(160) Im Laufe der Untersuchung übermittelte Amazon Informationen zum europäischen Einzelhandelsmarkt, zu seinem Geschäftsmodell im Allgemeinen und zu seinem Europageschäft im Besonderen, zu den Lizenzvereinbarungen über Rechte des geistigen Eigentums, die Amazon mit nicht mit Amazon verbundenen Unternehmen geschlossen hatte, und zu seiner neuen Unternehmens- und Steuerstruktur in Luxemburg mit Wirkung zum Juni 2014. Diese Informationen ergänzen die bereits in den Abschnitten 2.1 und 2.2 erläuterten Informationen.

2.3.1. INFORMATIONEN ZUM EUROPÄISCHEN EINZELHANDELSMARKT

(161) Der europäische Einzelhandelsmarkt war Gegenstand eines Berichts, den Amazon bei der Beratungsgesellschaft [Beratungsgesellschaft 3] in Auftrag gegeben hatte und der eine Analyse der wirtschaftlichen Entwicklungen im Bereich des elektronischen Handels in Europa enthält (im Folgenden „Bericht von [Beratungsgesellschaft 3]") ([123]). Im Bericht von [Beratungsgesellschaft 3] wird der „Online-Einzelhandel" als Online-Verkauf physischer Waren durch Online-Einzelhändler beschrieben, d. h. durch Wirtschaftsteilnehmer, die Waren einkaufen, in ihrem Bestand halten und online verkaufen ([124]).

(162) Diesem Bericht zufolge sind die Tätigkeiten von Online-Einzelhändlern eher den Tätigkeiten herkömmlicher Einzelhändler als der Tätigkeit von Anbietern digitaler Dienste vergleichbar ([125]). Der wichtigste Unterschied zwischen herkömmlichen Einzelhändlern und Online-Einzelhändlern besteht im verwendeten Vertriebsweg. ([126])

([120]) Siehe Erläuterung in Erwägungsgrund 127.
([121]) Diese Unterstützungsleistungen beinhalteten Leistungen u. a. in den Bereichen allgemeine Verwaltung, Corporate und Public Relations, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung, Budgetplanung, steuerliche und rechtliche Beratung sowie Schulungen und Personalentwicklung.
([122]) Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015, S. 7 und 8.
([123]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3]: „E-commerce in Europe between 2006 and 2013: dynamics and economics", 11. Mai 2017. Auf S. 7 wird erläutert: „Der Online-Einzelhandel ist ein Segment des elektronischen Handels. Gegenstand des Online-Einzelhandels ist der Online-Verkauf physischer Waren durch Online-Einzelhändler, d. h. durch Wirtschaftsteilnehmer, die Waren einkaufen, in ihrem Bestand halten und online verkaufen."
([124]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Einleitung, S. 7.
([125]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 18 und 67, S. 8 und S. 30.
([126]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], Rn. 18. In Rn. 20 des Berichts von [Beratungsgesellschaft 3] wird erläutert: „Der wesentliche Unterschied zwischen herkömmlichen Einzelhändlern und Online-Einzelhändlern besteht in den genutzten Vertriebswegen: Online-Einzelhändler verkaufen ihre Produkte über eine Website und liefern sie unter Nutzung leistungsfähiger Informationssysteme und einer komplexen logistischen Infrastruktur ohne Ladengeschäfte aus. Ihre Kostenstruktur ist u. a. durch die Investitionen in Informationstechnik sowie in die Versand- und die Logistikinfrastruktur und die erforderliche Technologie bestimmt; herkömmliche Einzelhändler vertreiben ihre Produkte in Ladengeschäften und müssen Miete für die Ladengeschäfte zahlen; diese Kosten entstehen Online-Einzelhändlern nicht."

In dem Bericht wird auch festgestellt, dass Online-Einzelhändler strukturell weniger rentabel tätig sind als Anbieter digitaler Dienste, da bei Online-Einzelhändlern eine grundsätzlich variable Kostenbasis besteht. Die Kostenstruktur bei Anbietern digitaler Dienste ist stabiler als bei Einzelhändlern; daher kommen Größenvorteile und höhere Gewinnspannen zum Tragen, wenn ein Unternehmen eine bestimmte kritische Größe erreicht hat ([127]). Im Einzelhandel (online und herkömmlich) wirken Größenvorteile sich nur beschränkt aus, da die Kosten zum überwiegenden Teil variabel sind. Änderungen der Kosten der verkauften Waren sowie Nachlässe und Logistikkosten, auf die ein wesentlicher Anteil der Gesamtkosten entfällt, hängen erheblich vom Umfang der Geschäftstätigkeit ab ([128]). In Verbindung mit dem intensiven Wettbewerb im Online-Einzelhandel führte dies zu negativen durchschnittlichen EBIT-Spannen im europäischen Online-Einzelhandel. Im Zeitraum 2006-2013 lag der durchschnittliche EBIT bezogen auf den Umsatz bei -0,5 %.

(163) Die Analyse der Marktdynamik in den fünf bevölkerungsreichsten Ländern Europas ([129]) im Bericht von [Beratungsgesellschaft 3] gelangte zu folgendem Schluss: „[D]er Online-Einzelhandel ist in den Jahren 2006-2013 stark gewachsen und war von starkem Wettbewerb gekennzeichnet." ([130]) Insbesondere wurde festgestellt: „Angesichts des ausgeprägten Wettbewerbs sahen sich Online-Einzelhändler gezwungen, erheblich zu investieren, um das Wachstum dieses Marktsegments aufrechterhalten und dem Wettbewerb standhalten zu können; dadurch kamen die Gewinnspannen unter Druck bzw. wurden sogar in den negativen Bereich gedrückt. In der Hoffnung, dass die getätigten Investitionen sich langfristig auszahlen würden, waren Online-Einzelhändler bereit, kurzfristig auf Gewinne zu verzichten." ([131]) Der Bericht schließt mit der Feststellung, dass für eine erfolgreiche Tätigkeit im wettbewerbsgeprägten europäischen Einzelhandel die spezifischen lokalen Merkmale der jeweiligen Märkte berücksichtigt werden müssten ([132]).

2.3.2. INFORMATIONEN ÜBER DAS GESCHÄFTSMODELL VON AMAZON

2.3.2.1. *Die „drei Säulen" des Geschäftsmodells von Amazon für den Einzelhandel*

(164) Amazon zufolge ([133]) sind die wesentlichen Faktoren für sein Einzelhandelsgeschäft die Auswahl (Produkt-/Warenangebote) ([134]), der Preis und die Kundenfreundlichkeit (einfach zu handhabende Funktionen, rasche und zuverlässige Abwicklung, zeitnaher Kundendienst, verlässliche Inhalte mit vielfältigen Funktionen und eine sichere Transaktionsumgebung) ([135]), wobei an erster Stelle die Auswahl steht, gefolgt vom Preis und der Kundenfreundlichkeit ([136]). Diese wesentlichen Faktoren bezeichnet Amazon als die „drei Säulen" ([137]), die auch im herkömmlichen Einzelhandel von Bedeutung seien ([138]). Nach Darstellung von Amazon ist die Ausgestaltung der drei Säulen entscheidend und setzt eine Einzigartigkeit sowie Innovationen im Hinblick auf die Präsentation der Produkte, die Technologie, das Geschäftsfeld, die räumlichen Ausdehnung usw. voraus ([139]), die wesentlich durch menschliche Unterstützung bestimmt werden. Die drei Säulen müssen an die jeweiligen lokalen Märkte angepasst werden, auf denen Amazon tätig ist ([140]).

([127]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 24 und 25, S. 11.
([128]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 29, S. 13.
([129]) Dem Bericht zufolge waren dies das Vereinigte Königreich, Deutschland, Frankreich, Spanien und Italien.
([130]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 11, S. 5.
([131]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 12, S. 5.
([132]) Bericht von [Beratungsgesellschaft 3], 11. Mai 2017, Rn. 77, S. 33 und 34.
([133]) Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 3: „Wir versorgen Kunden über unsere Einzelhandels-Websites und konzentrieren uns auf die Auswahl, den Preis und die Kundenfreundlichkeit."
([134]) Amazon bietet eine umfangreiche Auswahl an Verbrauchs- und Gebrauchsgütern an (u. a. Elektronik und allgemeine Waren sowie Medienerzeugnisse wie Bücher, Musik, Videos, Spiele und Software in physischer und in digitaler Form); Amazon.com Inc., Jahresbericht 2016, S. 68.
([135]) Die Kundenfreundlichkeit beruht auf kontinuierlichen Innovationen in den Bereichen Software-Entwicklung, Merchandising und Management; Amazon.com Inc., Jahresbericht 2006, S. 4. Bestätigt auch durch Erklärungen von Amazon-Mitarbeitern, siehe E-Mail von [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA] vom 16. Juni 2008 in: Vorbringen von [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg] — Anlage 25: „Wir müssen uns weiterhin auf die Grundlagen des Einzelhandels konzentrieren: Senkung der Selbstkosten, effizientere Lagerlogistik, Ausweitung der Kategorien, Erweiterung der Auswahl innerhalb von Kategorien", und Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 826:17 und 18: „Wie Ihnen bekannt ist, sind wir letztlich ein durchaus physisches Unternehmen."
([136]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 427:18-23.
([137]) Amazon, endgültige Abschriften: [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. November 2014, Rn. 588:25, Rn. 589:1-4.
([138]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 18, Rn. 35, und Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 427:18-23, Amaon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 427:18-23.
([139]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 19, Rn. 39-41.
([140]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 28, Rn. 71.

(165) Auswahl: Amazon zufolge ist die Auswahl einer der entscheidenden Faktoren für den angestrebten Erfolg. Mitarbeiter von Amazon erläutern, dass den Kunden alles angeboten werden soll, das sie möglicherweise kaufen möchten; dazu müssen die Vorlieben und die Einkaufspräferenzen von Kunden auf den jeweiligen Märkten ermittelt und geeignete Lieferanten hinzugezogen werden; außerdem muss sichergestellt werden, dass die betreffenden Waren vorrätig sind ([141]). Amazon zufolge besteht eine enge Korrelation zwischen der Auswahl und den Einnahmen ([142]). Amazon ist bestrebt, die größtmögliche Auswahl anzubieten und das Produktangebot ständig auszuweiten ([143]). Das Unternehmen erweitert seine Auswahl kontinuierlich, da die Kundenzufriedenheit mit zunehmender Auswahl steigt ([144]).

(166) Da die Vorlieben lokal unterschiedlich sind und sich hinsichtlich der Kategorien und Anbieter auch je nach geografischem Gebiet unterscheiden ([145]), ist entsprechend den lokalen Präferenzen und kulturellen Gepflogenheiten auch die Auswahl je nach Gebiet unterschiedlich ([146]). Dies wird beispielsweise aus einem Vergleich der meistverkauften Artikel bei Amazon deutlich, die je nach Land unterschiedlich ist ([147]). Das Ziel und die wesentliche Aufgabe auf Länderebene bestehen im Aufbau einer Geschäftstätigkeit hauptsächlich konzentriert auf den herkömmlichen Einzelhandel und in der Entwicklung einer kundenbezogenen Auswahl ([148]). Die Entwicklung dieser kundenbezogenen Auswahl erfolgt durch persönliche Verhandlungen (zwischen Menschen) ([149]).

(167) Bei Amazon wird die Auswahl durch drei Faktoren bestimmt: (i) die Übernahme von Unternehmen, (ii) Partnerschaften mit Lieferanten und (iii) Drittverkäuferprogramme wie z. B. Marketplace. In den Werkzeughandel in den USA beispielsweise stieg Amazon nach Übernahme eines Unternehmens ein, das bereits Werkzeuge verkaufte; durch diesen Schritt wollte Amazon sich Zugang zu den bestehenden Lieferantenbeziehungen und zu einer Auswahl verschaffen, die das Unternehmen in sein Einzelhandelsgeschäft aufzunehmen beabsichtigte ([150]). Partnerschaften mit Lieferanten erfordern spezifische Marktkenntnisse und den Aufbau einer Vertrauensbeziehung zu den Lieferanten ([151]). Wenn eine Partnerschaft mit einem Lieferanten hergestellt wurde, müssen lokale Führungskräfte diese Beziehung unter Achtung der von den Lieferanten vorgegebenen Bedingungen und unter Berücksichtigung der Marktkenntnisse dieser Lieferanten pflegen. Amazon Marketplaces ermöglichen anderen Einzelhändlern die Nutzung der Amazon-Plattform für ihren elektronischen Handel, selbst wenn sie unmittelbare Wettbewerber von Amazon sind. Als Anlaufstelle für technische Fragen von Verkäufern auf den Marketplaces nach Einstellung ihrer Produkte auf den Amazon-Websites hat Amazon die technische Kontoverwaltung (TAM = Technical Account Management) eingerichtet. Außerdem hat Amazon seine

([141]) Die Auswahl umfasst auch das jeweilige Zubehör. Das Angebot an geeignetem Zubehör ist für Amazon sehr wichtig, insbesondere um beim Verkauf von Elektronikartikeln eine positive Gewinnspanne zu erzielen. Siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 200, Rn. 24 und 25, S. 201, Rn. 1-7: „Ich meine, für einen erfolgreichen Elektronik-Einzelhändler ist überlebenswichtig, dass er Zubehör für die Geräte verkauft — aus dem einfachen Grund, dass mit den Geräten an sich keine oder nur geringe Gewinne zu erzielen sind und bei Zubehör höhere Gewinne erwirtschaftet werden, außer bei einigen, denen es gelungen ist, hohe Margen bei Geräten zu erzielen; in der Regel wird das Geld aber mit Zubehör verdient, und das ist entscheidend." Welches Zubehör für die Produkte geeignet ist, kann nicht allein mit einem Algorithmus berechnet werden, sondern muss durch (lokale) menschliche Unterstützung ermittelt werden; siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 201, S. 203, Rn. 8-11, Rn. 9-17, S. 204, Rn. 3-14: […].

([142]) Siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 21, Rn. 11 und 12: „Wenn Sie etwas verkaufen wollen, müssen Sie es vorrätig haben, oder?"; siehe auch Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 918: 10-18: „Wenn Sie ein Produkt nicht vorrätig haben, können Sie es doch wohl auch nicht verkaufen. … Je stärker die Auswahl ausgeweitet wird, desto eher können Sie Einnahmen steigern."

([143]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 18, Rn. 36.

([144]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 420:3-4.

([145]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 30, Rn. 78.

([146]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 42, Rn. 15-20.

([147]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 73, Rn. 20-25, S. 74, Rn. 2-6: Die hohe Bedeutung der lokalen Anpassung wurde in Erklärungen von Amazon-Mitarbeitern bestätigt: Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 95, Rn. 5 und 6. „Der Einzelhandel ist sehr stark lokal geprägt …;" Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 909:10-17; „… wichtig für uns ist nicht, was sich anderswo verkauft, sondern was die lokalen Kunden brauchen und wünschen."

([148]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 43, Rn. 19-21. Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 961:17-23.

([149]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 25, Rn. 19 und 20.

([150]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 761:19-24:

([151]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 762:1-7, Rn. 763:9-10. Vorbringen [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 17. Januar 2013, S. 23, Rn. 23-25, S. 24, Rn. 1-7: …

Technologie weiterentwickelt, damit sich potenzielle Verkäufer selbst an den Marketplaces anmelden können; bis 2010/2012 hat diese selbstständige Anmeldung auf den Marketplaces von Amazon an Bedeutung gewonnen ([152]).

(168) Preis: Amazon zufolge ist der Preis der zweitwichtigste Faktor für die Geschäftstätigkeit. Amazon ist bestrebt, die Preise so niedrig wie möglich zu halten ([153]). Bis 2009 wurden die Preise bei Amazon vorwiegend „manuell" festgesetzt ([154]), danach erfolgte die Preisbildung mithilfe eines Algorithmus.

(169) Kundenfreundlichkeit: Der dritte Faktor für die Geschäftstätigkeit ist Amazon zufolge die Kundenfreundlichkeit. Die Kundenfreundlichkeit beinhaltet mehrere Ziele zur Verbesserung der Kundenzufriedenheit, beispielsweise (i) die Unterstützung der Kunden bei ihrer Suche unter Bereitstellung umfassender Produktinformationen und (ii) die möglichst rasche und zuverlässige Lieferung der gekauften Produkte ([155]).

2.3.2.2. ***Maßnahmen im Bereich des Online-Marketing***

(170) Neben der Auswahl, den Preisen und der Kundenfreundlichkeit tragen die Maßnahmen von Amazon im Bereich des Online-Marketings erheblich dazu bei, Kunden zu Amazon-Websites zu bringen und die Einzelhandelsumsätze zu steigern ([156]).

(171) Vor 2003 arbeitete Amazon im Marketingbereich mit internationalen Werbeagenturen zusammen. Dies änderte sich 2003, als Amazon sein eigenes Online-Marketing entwickelte. Eines der wichtigsten Instrumente im Online-Marketing von Amazon ist das „Partnerprogramm" von Amazon ([157]); dies ist ein zentrales Instrument zur Lenkung des Benutzerverkehrs ([158]). Amazon entwickelte das Partnerprogramm zur Herstellung von Marketing-Partnerschaften mit sogenannten „Partner-Websites", auf denen für Amazon bzw. für Amazon-Produkte geworben wird, um Amazon-Websites Internetverkehr zuzuführen ([159]).

(172) Nachdem die Technologie für das Partnerprogramm entwickelt worden war, musste die Technologie in allen Ländern mit verbundenen lokalen Websites eingeführt werden. Daher musste die Umsetzung des Partnerprogramms auf lokaler Ebene erfolgen ([160]). Aus diesem Grund wurde das Partnerprogramm in ein „Software-Ream" und ein „Recruitment-Team" (d. h. ein mit der Geschäftsentwicklung beauftragtes Team) gegliedert. Das Software-Team war vollständig in Seattle angesiedelt; die Recruitment-Teams hingegen wurden auf lokaler Ebene in den Ländern eingerichtet, in denen Amazon eine Website betrieb ([161]) (u. a. in Deutschland, im Vereinigten Königreich und in Japan) ([162]).

([152]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 800:19-23.

([153]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 19, Rn. 38.

([154]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 61, Rn. 182: Bis 2005 war die Preisbildungstechnologie bei Amazon der geschäftlichen Notwendigkeit der Festsetzung konkurrenzfähiger Preise nicht gewachsen und bedurfte umfangreicher manueller Eingriffe.

([155]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 18 und 19, Rn. 37.

([156]) Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Senior Vice President, Chief Financial Officer, Amazon Corporate LLC, USA], 17. November 2014, Rn. 2883:6-18, S. 78: „Ja. So ist es. — Der Schwerpunkt sollte aber auf … wissen Sie, bei unseren Marketingmaßnahmen, bis in die jüngste Vergangenheit, bestand unsere Marketingarbeit vor allem darin, sehr spezifische Kundentransaktionen zu unterstützen. Der Kundenverkehr auf unseren Websites soll gesteigert werden; das ist sicher das Wichtigste, und wir erreichen das besonders durch ein Partnerprogramm; außerdem nutzen wir verschiedene Maßnahmen zum Online-Marketing; dabei geht es darum, — also wenn jemand ein Fernsehgerät von Samsung sucht, geht es darum —, ihn zur Seite mit unseren Angeboten zu bringen, damit er das Gerät über diese Seite kauft. Das versuchen wir zu erreichen."

([157]) Dieses Programm war von überragender Bedeutung für Amazon. Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 14. November 2014, Rn. 2755:1-7, […]. Amazon verwendet erhebliche Mittel auf dieses Programm (siehe Tabelle 7).

([158]) Siehe Vorbringen [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 17. Januar 2013, S. 175, Rn. 1-3. Die Organisation der Vermarktung war eine zentrale Funktion für die Lenkung des Internetverkehrs auf die Amazon-Website. Siehe auch Vorbringen [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 17. Januar 2013, S. 174:10-12. Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 36: 1-3. Amazon, endgültige Abschriften, [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 907:1-2: […]; und Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Technology-Software Development, Amazon Web Services, Inc. USA], 7. November 2014, Rn. 1532:7-8: Das Partnerprogramm war für Amazon mit einem „… beachtlichen Zustrom von Kunden …" verbunden.

([159]) Vorbringen [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 17. Januar 2013, S. 69:24 und 25, S. 70: 1-6.

([160]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 117, Rn. 6-12: […].

([161]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 73. Rn. 25, S. 74, Rn. 1-7.

([162]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 182, Rn. 1-4.

(173) Die Auswahl der relevantesten Websites lokaler Partner (d. h. die Auswahl von Websites, auf denen Amazon-Produkte beworben werden) für das Partnerprogramm (das anschließend den Verkehr auf den Amazon-Websites erhöhen sollte) setzt Kenntnisse über die jeweiligen lokalen Märkte voraus ([163]). Daher wurde von lokalen Amazon-Teams ein Netz verbundener Websites eingerichtet. In diesem Zusammenhang werden lokale Websites (u. a. die EU-Websites) für das Programm gewonnen, die Partnergebühren festgesetzt und Kontrollen auf etwaige Betrugsfälle durchgeführt. Dieser Prozess beginnt mit großen Marktteilnehmern wie Google und reicht bis zu Websites für spezielle Nutzergruppen mit nur wenigen Besuchern. Alle Vereinbarungen werden lokal ausgehandelt, da für die Suchmaschinen-Optimierung lokale Gegebenheiten beachtet werden müssen; dies gilt selbst für weltweit besuchte Websites (etwa von Google) ([164]).

2.3.2.3. ***Technologie***

(174) Amazon beschreibt sich selbst als Technologieunternehmen, das „den Einzelhandel als technische Aufgabe [betrachtet]“ ([165]). Insoweit ist festzustellen, dass Technologie ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit von Amazon ist. Technologie ermöglicht Amazon die Festsetzung wettbewerbsfähiger Preise, die Übermittlung gezielter Kaufempfehlungen für bestimmte Kunden, die Abwicklung von Zahlungsprozessen, die Verwaltung von Beständen und den Versand von Produkten an die Kunden. Außerdem werden technische Lösungen für die Skalierung der Geschäftstätigkeit benötigt, da die Geschäftsstrategie von Amazon auf kontinuierlicher Expansion beruht ([166]).

(175) Die Technologie von Amazon ist nicht statisch, sondern wird ständig weiterentwickelt und verbessert. Wenn Amazon seine Technologie nicht weiterentwickeln und erhalten würde, wäre es nicht in der Lage, „die seinem Geschäftserfolg zugrunde liegende e-Tail-Erfahrung [zu vermitteln]“ ([167]). Über die Erhaltung und Verbesserung seiner Technologie hinaus entwickeln die Teams von Amazon Software, die im Laufe der Jahre hinzukommende neue Funktionen unterstützt ([168]). Nach eigenen Angaben ist dies für die Geschäftstätigkeit von Amazon von entscheidender Bedeutung; dies wird wie folgt begründet: „… kontinuierliche Software-Entwicklung ist unverzichtbar, damit die Technologie von Amazon nicht veraltet und die Geschäftstätigkeit von Amazon nicht scheitert.“ ([169]) Amazon bemüht sich bei seiner Geschäftstätigkeit um Zuverlässigkeit, Schnelligkeit und Flexibilität ([170]).

(176) Amazon setzt sowohl Software- als auch Hardware-Technologien ein ([171]). Die Software-Infrastruktur beruht auf einer sogenannten „diensteorientierten Architektur“, die im Wesentlichen aus einer Zusammenstellung von Funktionen („Diensten“) innerhalb der Software besteht, die untereinander kommunizieren können. Die einzelnen Dienste der diensteorientierten Architektur von Amazon greifen ineinander und bieten mehrere Arten von für den Einzelhandel relevanten Funktionen, sowohl in internen Prozessen als auch für die Kunden ([172]). Dies ermöglicht unter anderem eine einfachere Erhaltung der einzelnen Software-Komponenten sowie ausgeprägtere Innovationen.

([163]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 105, Rn. 25, S. 106, Rn. 1-15: […], Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 107, Rn. 2-5; […].

([164]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 102, Rn. 4-14. Siehe auch Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 41: Rn. 22-25: […].

([165]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, S. 1.

([166]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 4. Amazon führt das folgende Beispiel an: „Ein Beispiel: Ein sehr großer herkömmlicher Einzelhändler bietet vielleicht einige Zehntausend Artikel an; auf den europäischen Websites von Amazon wurden im Jahr 2005 dagegen fast 3,7 Mio. und im Jahr 2013 etwa [20-30] Mio. unterschiedliche Artikel angeboten. Ein sehr erfolgreicher herkömmlicher Einzelhändler verarbeitet jährlich vielleicht einige Zehntausend Geschäftsvorgänge; auf den europäischen Websites von Amazon wurden im Jahr 2005 dagegen fast 71 Mio. und im Jahr 2013 etwa [1-1,5] Mio. Geschäftsvorgänge verarbeitet. Es wäre schlicht unmöglich, Mitarbeiter in ausreichender Anzahl zu beschäftigen, um beispielsweise die Preise von Millionen einzelner Produkte zu ermitteln — geschweige denn, zu entscheiden, welche Bestände von diesen Produkten vorrätig zu halten wären, und ganz abgesehen davon, jede der betreffenden Kundenbestellungen einzeln zu verarbeiten.“

([167]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 4.

([168]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 3. Amazon führt das folgende Beispiel an: „Einige Funktionen, beispielsweise die persönliche Identifizierung, die Kunden die Anmeldung auf der Website ermöglicht, oder der Item Master Service, über den ein Katalog sämtlicher bei Amazon angebotenen Produkte geführt wird, sind seit Beginn der Geschäftstätigkeit von Amazon verfügbar; die zugrunde liegende Technologie wurde im Laufe der Jahre jedoch vollständig (und kontinuierlich) überarbeitet. … die Identifizierungstechnologie, die Amazon im Jahr 2010 nutzte, hatte wenig mit der vor 2005 eingesetzten Identifizierungstechnologie gemein; der bis 2005 genutzte Dienst wurde disassembliert und in Form einiger weniger umfangreicher, besser zu handhabender Dienste neu geschrieben, die Identifizierungen gemeinsam vornehmen; dadurch wurde die Technologie an die Entwicklung des Umfangs der Geschäftstätigkeit von Amazon angepasst.“

([169]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 4.

([170]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 1.

([171]) Die Hardware-Technologie besteht in physischen Geräten, insbesondere in Servern.

([172]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 2 und 3.

(177) Im Folgenden werden die wesentlichen Bestandteile der Software-Technologie von Amazon beschrieben:

a) Software-Plattform: Die von Amazon für den Betrieb seiner Websites entwickelte Software besteht aus komplexen Software-Tools für verschiedene Funktionen der Websites (u. a. Such- und Navigationsfunktionen, Auftragsabwicklung und Personalisierung). Die der Plattform zugrunde liegenden Software-Tools bilden ein integriertes System, das ständig verbessert, konsolidiert und modifiziert wird. Wesentliche Merkmale sind die Verarbeitungsgeschwindigkeit, der Funktionsumfang und die Flexibilität hinsichtlich der Anpassungen an die Erfordernisse der Nutzer.

b) Gestaltung der Website: Die Gestaltung bietet ein einzigartiges „Erscheinungsbild" der Website.

c) Katalog-Software: Der Katalog umfasst sämtliche Informationen über die von Amazon auf seinen Websites angebotenen Produkte. Das Besondere am Katalog von Amazon ist der Umfang der produktbezogenen Informationen (etwa über die Verfügbarkeit und über Preise), die Amazon durch Abfrage anderer Dienste beschaffen kann.

d) Such- und Navigations-Software: Die Software-Tools zur Unterstützung der auf den Websites verfügbaren Such- und Navigationsfunktionen ermöglichen die flexible und logisch strukturierte und sortierte Verwaltung der in den Produktkatalogen enthaltenen großen Informationsmengen. Mithilfe dieser Tools organisieren die für die Navigationsfunktionen zuständigen Entwickler die Daten, um die Wahrscheinlichkeit zu maximieren, dass die Kunden die gesuchten Informationen finden.

e) Logistik-Software: Der Logistik-Prozess beruht auf von Amazon entwickelter Software zur Verwaltung des Bestands, der Lieferkette, der Logistik und der Aufstockung von Beständen.

f) Software zur Auftragsabwicklung: Für die Auftragsabwicklung wird Software genutzt, die Amazon für bestimmte Funktionen entwickelt hat, insbesondere zur Kommunikation mit den Amazon-Zentren zur Auftragsverwaltung, in denen die Verfügbarkeit und der Versand von Produkten bestätigt, das voraussichtliche Lieferdatum ermittelt und Bestellungen für Geschenkverpackungen und besondere Kundenwünsche verarbeitet werden.

g) Kundenservice-Software: Die Kundendienstmitarbeiter nutzen von Amazon entwickelte Software, um Kundenbestellungen zu überwachen und umfassend und rasch auf die vielfältigen Bestellungen zu reagieren.

h) Personalisierungs-Software: Die von Amazon entwickelten und ständig weiterentwickelten Software-Tools ermöglichen das Speichern, Organisieren und Abrufen umfangreicher Datenmengen aus Amazon-Datenbanken über Vorlieben und über das Einkaufsverhalten der einzelnen Kunden. Diese Funktion gewährleistet ein positiveres Einkaufserlebnis der Nutzer und erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass Kunden erneut bei Amazon einkaufen.

2.3.3. ZUSÄTZLICHE INFORMATIONEN ÜBER LUXOPCO

2.3.3.1. *Die Organisationsstruktur von LuxOpCo*

(178) In seinen Vorbringen vom 18. Dezember 2015 und vom 15. Januar 2016 übermittelte Amazon eine Übersicht über die Organisationsstruktur von LuxOpCo Ende 2013 und beschrieb die Abteilungen des Unternehmens.

(179) Die Organisationsstruktur von LuxOpCo ist dem Organigramm in Abbildung 3 zu entnehmen. Die Anzahl der in den einzelnen LuxOpCo-Teams beschäftigten Mitarbeiter (in VZÄ) ([173]) ist in Klammern angegeben. Die Anzahl der Mitarbeiter im Localisation and Translation Team, das später auf [ein anderes Amazon-Unternehmen] übertragen und dann „Software development and translation team" genannt wurde, belief sich Ende 2013 auf [60-70] VZÄ.

Abbildung 3

Organigramm LuxOpCo Ende 2013

(…)

(180) Nach der im EU Policies and Procedures Manual ([174]) beschriebenen Personalpolitik in Luxemburg müssen sämtliche Mitarbeiterstellen mit gesamteuropäischer Zuständigkeit (d. h. mit Zuständigkeit für mehr als zwei europäische Länder) in Luxemburg angesiedelt sein; dies gilt insbesondere für Tätigkeiten ab einer bestimmten Führungsebene. Daher müssen die Direktoren aller in Luxemburg tätigen Unternehmen (LuxOpCo, ASE und AMEU) in Luxemburg beschäftigt sein; eine Beschäftigung dieser Direktoren in anderen Ländern Europas oder in den USA ist nicht zulässig. In Luxemburg ansässige Mitarbeiter mit Zuständigkeit für die Bereiche Einzelhandel,

([173]) Als Vollzeitäquivalent (VZÄ) wird die Anzahl der Stunden bezeichnet, die ein Mitarbeiter in Vollzeitanstellung beschäftigt ist.
([174]) Vorbringen von Amazon vom 20. Januar 2017, S. 2-4; internes Dokument von Amazon: EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006.

operatives Geschäft und Partner sowie mit Verantwortung für am Hauptsitz angesiedelte Funktionen (etwa in den Bereichen Recht, Finanzen, Rechnungslegung, Steuern, Personalwesen und Öffentlichkeitsarbeit) müssen bei LuxOpCo beschäftigt sein. ASE beschäftigt den Vice President of European Sales sowie sämtliche Mitarbeiter mit Zuständigkeit für die Bereiche Marketplace, Merchants@ und Enterprise Solutions (z. B. Technical Account Managers oder der Relationship Manager für den Geschäftsbereich Enterprise Solutions). Der Relationship Manager für den Geschäftsbereich Enterprise Solutions ist in Luxemburg tätig und für ganz Europa zuständig. Die Technical Account Managers mit Zuständigkeiten für ganz Europa sind in Luxemburg angesiedelt; die Technical Account Managers mit Zuständigkeit für Händler in einem einzelnen Land, sind im jeweiligen Land tätig.

(181) Die genannte Politik spiegelt sich in der Verteilung von Positionen und Beschäftigungen in den europäischen Unternehmen von Amazon wider (siehe Liste der Beschäftigten von Amazon seit 1997) ([175]). Die Mitarbeiter von Amazon die die Funktionen eines Director oder eines Vice President mit Zuständigkeiten für ganz Europa ausüben, sind bei LuxOpCo […] oder ASE […] beschäftigt; Mitarbeiter mit Tätigkeiten auf niedrigeren Hierarchieebenen oder mit Zuständigkeit nur für ein Land sind bei den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU beschäftigt.

2.3.3.2. ***Finanzinformationen zu LuxOpCo***

(182) Die Gewinn- und Verlustrechnungen und die Bilanzen von LuxOpCo nach den Finanzaufstellungen des Unternehmens für die Jahre 2006-2013 sind Tabelle 3 zu entnehmen.

Tabelle 3

Finanzinformationen LuxOpCo 2006-2013

(in Mio. EUR)

Gewinn- und Verlustrechnung LuxOpCo (Mio. EUR)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Umsatz	—	—	—	—	—	9 130,1	11 892,9	[13 500 – 14 000]
COGS	—	—	—	—	—	7 078,4	9 171,9	[10 000 – 10 500]
Nettoumsatz	1 930,1	3 426,7	4 031,6	5 191,1	7 042,1	2 051,7	2 721,0	[3 000 – 3 500]
Personalkosten	2,2	5,1	7,5	11,4	14,0	23,4	40,7	[60 – 70]
Wertberichtigungen	4,0	14,9	16,1	15,9	31,8	81,8	254,4	[200 – 300]
Sonstige Betriebskosten	91,3	128,6	211,7	286,6	451,0	724,6	1 183,1	[1 500 – 2 000]
Davon								
Lizenzgebühren von ASE	*78,6*	*126,1*	*196,2*	*285,6*	*449,8*	*694,3*	*1 072,3*	*[1 500 – 2 000]*
Lizenzgebühren AMEU		*2,5*	*7,5*	*0,0*	*0,0*	*21,9*	*95,9*	*[100 – 200]*
Sonstige (externe) Betriebskosten	1 979,5	3 546,8	4 188,5	5 416,5	7 418,2	2 647,3	3 726,2	[4 500 – 5 000]
Davon								
COGS		2 608,4	3 058,4	3 952,6	5 458,1			
Lizenzgebühren für LuxSCS	*95,2*	*257,9*	*341,4*	*519,3*	*590,0*	*491,1*	*499,4*	*[500 – 600]*
Zinserträge und ähnliche Einnahmen	10,9	22,7	29,7	19,2	23,8	65,4	131,1	[40 – 50]
Zinsaufwendungen und ähnliche Kosten	30,4	16,5	35,5	38,3	33,1	60,5	80,0	[70-80]
	(19,5)	6,2	(5,7)	(19,1)	(9,3)	4,9	51,1	[30 – 40]
Steuern auf Gewinne und ähnliche Abgaben	4,6	(1,6)	6,7	4,2	5,5	8,2	2,2	[0 – 10]
Gewinn (Verlust) im Geschäftsjahr	11,6	(3,7)	18,8	10,6	14,4	20,4	(68,3)	[20 – 30]

([175]) Vorbringen von Amazon vom 6. März 2017, Anhang 28a.

Bilanz LuxOpCo (Mio. EUR)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Vermögenswerte								
Anlagevermögen	190	209	275	304	547	915	1 361	[1 500 – 2 000]
Immaterielle Vermögenswerte	0	0	0	0	0	2	121	[100 – 200]
Sachanlagen	6	5	1	1	3	5	8	[0-10]
Finanzanlagen	184	203	274	303	544	908	1 232	[1 500-2 000]
Umlaufvermögen	887	1 171	1 518	2 396	3 255	4 113	4 851	[5 000-5 500]
Bestand	185	227	245	384	591	990	1 350	[1 500-2 000]
Schuldner	152	255	266	320	511	798	916	[1 000 – 1 500]
Übertragbare Wertpapiere	99	112	376	1 049	1 348	1 182	924	[800-900]
Bankguthaben, Postkontoguthaben, Schecks und Kassenbestände	451	577	632	644	805	1 143	1 661	[1 500-2 000]
Vorauszahlungen	0	0	1	1	5	3	16	[10-20]
Gesamtvermögen	1 077	1 380	1 794	2 702	3 807	5 031	6 228	[7 000 – 7 500]
Verbindlichkeiten								
Kapitel und Rückstellungen	35	41	73	89	117	185	109	[100 – 200]
Nicht nachrangige Verbindlichkeiten	1 011	1 302	1 676	2 521	3 553	4 636	5 817	[6 500 – 7 000]
Lieferverbindlichkeiten	397	597	779	1 136	1 661	2 187	2 910	[3 000 – 3 500]
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	550	632	833	1 285	1 712	2 109	2 460	[2 500-3 000]
Steuern und Sozialabgaben	2	6	5	3	1	116	121	[100-200]
Sonstige Rückstellungen und Verbindlichkeiten	61	68	59	96	179	224	327	[100-200]
Rechnungsabgrenzungsposten	31	37	46	92	137	210	301	[300-400]
Gesamtverbindlichkeiten	1 077	1 380	1 794	2 702	3 807	5 031	6 228	[7 000-7 500]

(183) LuxOpCo war für das Cash-Management der Gruppe in Europa zuständig ([176]). Zu den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen zählt ein Darlehen, das LuxSCS LuxOpCo nach einer Vereinbarung über eine Kreditfazilität gewährt hat ([177]). Diese Vereinbarung über eine Kreditfazilität wurde von Amazon als „Back-to-back Activity" beschrieben ([178]). Zwischen 2006 und 2016 setzte LuxOpCo die aus der Kreditfazilität erhaltenen Mittel für Übernahmen (z. B. [Übernahmen von Q, R, S und T]) ein oder verwendete sie, um seinerseits Darlehen zu gewähren oder Kapitalaufstockungen bei seinen Tochtergesellschaften zur Finanzierung der Kapitalausgaben dieser Tochtergesellschaften vorzunehmen ([Beispiele für die Verwendung von Darlehen durch Tochtergesellschaften von LuxOpCo]) ([179]). Der Betrag, den LuxOpCo LuxSCS schuldete, hatte sich von 387 Mio. EUR im Jahr 2006 auf [2 000-2 500] Mio. EUR im Jahr 2013 erhöht ([180]).

([176]) Vorbringen von Amazon vom 8. Februar 2017, S. 1 und 2, und Vorbringen von [Director International Tax and Tax Policy, Amazon Corporate LLC, USA], 24. April 2014, S. 200, Rn. 23-201 Rn. 3: […].

([177]) Nach dem Vorbringen von Amazon vom 8. Februar 2017, S. 1-3, schlossen LuxSCS und LuxOpCo am 29. Dezember 2006 eine Vereinbarung über eine Kreditfazilität (Credit Facility Agreement) im Zusammenhang mit dem Cash-Management. Diese Vereinbarung wurde am 1. März 2007, 1. Januar 2009, 1. April 2011 und 1. Januar 2012 geändert und neu abgefasst.

([178]) „Back-to-back-activity: EHT [LuxSCS] leiht AEU [LuxOpCo] eigene Mittel unter Berechnung eines Darlehenszinses, und AEU [LuxOpCo] investiert die Mittel", und „… alle bestehenden Finanzierungstransaktionen zwischen EHT [LuxSCS] und AEU [LuxOpCo] werden in ein einziges Darlehensinstrument zusammengeführt, das die Merkmale einer Kreditfazilität aufweisen wird". Siehe Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015, Anlage 22, S. 7.

([179]) Vorbringen von Amazon vom 8. Februar 2017, S. 2.

([180]) Jahresabschlüsse von LuxOpCo 2006-2013.

(184) Nähere Informationen zu Wertberichtigungen und Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Umlaufvermögen sind Tabelle 4 zu entnehmen.

Tabelle 4

Wertberichtigungen und Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Umlaufvermögen von LuxOpCo

(in Tausend EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Wertberichtigungen Umlaufvermögen	—	8 043	12 556	15 343	170 176	54 908	80 858	[70 000 – 80 000]	[40 000 – 50 000]
Davon									
Bestand					12 694	45 664	68 251	[60 000 – 70 000]	
Forderungen aus Lieferungen					4 382	9 244	12 607	[10 000 – 20 000]	
Rückstellungen f. Wertberichtigungen									
Bestand	16 525	19 340	25 127	35 482	48 320	91 060	152 543	[200 000 – 300 000]	[200 000 – 300 000]
Forderungen aus Lieferungen - zweifelhafte Forderungen	6 022	11 019	13 739	9 019	11 739	1 653	16 042	[10 000 – 20 000]	[20 000 – 30 000]

(185) Amazon legte eine detaillierte Übersicht über die wesentlichen Bestandteile des Umsatzes von LuxOpCo vor (siehe folgende Tabelle 5).

Tabelle 5

Zusammensetzung des Umsatzes von LuxOpCo

(in Mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nettoumsatzerlöse	1 798,9	3 152,7	3 849,4	5 019,6	6 751,5	8 741,0	11 166,3	[12 000 – 12 500]
Marketplace	71,0	158,1	216,2	302,5	467,0	721,9	1 105,8	[1 500 – 2 000]
Digital	0,0	23,2	28,7	26,6	58,9	146,2	369,5	[500-600]
Fulfillment by Amazon	0,0	0,1	0,4	4,2	53,6	80,5	175,6	[400-500]
Prime-Mitgliedschaft	0,0	0,4	5,8	25,8	60,4	77,3	113,2	[100-200]
Durchfakturierung Transportkosten	74,8	135,1	125,9	124,9	117,8	160,2	208,9	[100 – 200]
Geschenk-verpackungen	2,9	4,4	4,6	5,4	11,7	14,6	24,4	[20-30]
Sonstige Einnahmen	30,1	71,7	67,6	96,4	107,9	144,5	148,5	[100-200]
	1 977,7	3 545,7	4 298,7	5 605,4	7 628,8	10 086,3	13 312,1	[15 000 – 15 500]

(186) Amazon legte eine detaillierte Aufschlüsselung der Betriebskosten von LuxOpCo vor (siehe folgende Tabelle 6).

Tabelle 6

Detaillierte Aufschlüsselung der Betriebskosten von LuxOpCo

(in Mio. EUR)

Externe Betriebskosten von LuxOpCo	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Building costs	1,2	2,4	4,3	3,6	3,9	8,0	8,9	[10-20]
COGS	1 486,6	2 608,4	3 058,4	3 952,6	5 458,1	0,0	0,0	[20-30]
Consulting, Rechtskosten u. a.	1,5	4,3	5,6	4,9	8,8	16,2	21,2	[30-40]
Personal	2,5	2,4	3,2	3,3	4,7	11,7	25,2	[20-30]
Fulfillment	3,1	6,0	8,1	10,1	15,2	25,2	42,9	[60-70]
Konzernintern	267,2	544,3	665,3	870,6	1 127,4	976,3	1 591,3	[2 000-2 500]
Marketing	47,3	63,7	85,6	123,9	155,0	259,5	386,6	[400-500]
Sonst.	0,6	– 0,3	11,3	2,0	– 7,4	– 4,6	– 6,6	– [0 – 10]
Forderungen und Kreditkartengebühren	24,7	46,0	47,5	49,0	60,4	57,6	55,9	[60-70]
Lizenzgebühren	0,0	0,3	2,0	29,9	66,1	0,0	0,5	[0-10]
Transport	145,0	269,2	297,2	366,6	525,9	794,3	1 065,9	[1 000-1 500]
Gesamt	1 979,5	3 546,8	4 188,5	5 416,5	7 418,2	2 144,1	3 191,8	[4 000 – 4 500]

(187) Auch hinsichtlich der Marketingkosten von LuxOpCo legte Amazon eine Aufschlüsselung vor (siehe folgende Tabelle 7).

Tabelle 7

Detaillierte Aufschlüsselung der Marketingkosten von LuxOpCo

(in Mio. EUR)

Marketingkosten von LuxOpCo	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Schaltung von Anzeigen	0,0	0,9	– 0,1	0,0	0,0	19,7	57,5	[60-70]
Verbundene Unternehmen	29,7	42,9	57,1	71,0	77,7	101,8	136,1	[100-200]
Drittanbieter	– 0,4	0,0	0,0	– 2,3	– 4,5	– 8,9	– 14,4	– [20 – 30]
DVDs, Lagerung	3,8	0,5	– 0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
DVDs, Lizenzgebühren	0,4	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
DVDs, Steuern		0,3	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
Redaktionelle Inhalte	1,1	1,1	1,1	1,4	1,2	1,4	2,1	[0 – 10]
Kostenlose Muster		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
Online-Werbung		0,0	0,0	0,1	0,2	2,6	9,4	[20-30]
Werbeaktionen	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	10,2	18,6	[10-20]
Forschung	0,0	0,2	0,5	0,5	0,7	2,3	0,7	[0 – 10]
Bezahlte Links	12,6	17,2	26,9	52,9	79,5	130,4	176,2	[200-300]
Ausgaben f. gemeinsame Werbung (Synd. Ad.)		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	[0-10]
Syndicated store		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
Sonstiges	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0 – 10]
Gesamt	47,3	63,7	85,6	123,9	155,0	259,5	386,6	[400-500]

(188) Ferner übermittelte Amazon eine Aufschlüsselung der konzernintern Kosten (siehe folgende Tabelle 8).

Tabelle 8

Aufschlüsselung der konzerninternen Kosten

(in Mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Werbung	0,1	0,1		– 0,1	– 0,9	25,8	39,6	[30-40]
Ausgaben Anwendungsentwicklung							1,4	[0-10]
Kundendienst	10,9	18,5	17,7	22,2	54,7	47,7	74,6	[100-200]
Data Center	14,0	24,4	27,8	27,7	35,1	67,7	107,4	[100-200]
Fulfillment Center	106,6	175,0	188,3	228,1	313,1	576,3	973,0	[1 000-1 500]
Marketing	27,9	50,1	24,2	28,3				
Operations	0,1	0,0	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	[0 – 10]
Shared Services Center						2,0	6,2	[10-20]
Support Service	0,2	– 0,2	31,9	32,1	80,9	107,9	172,3	[200-300]
	159,8	268,0	289,9	338,4	483,1	827,6	1 374,7	[1 500 – 2 000]

2.3.3.3. ***Die Beziehung zwischen LuxOpCo und den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU***

(189) Wie in den Erwägungsgründen 114 und 115 erläutert, erbringen die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU bestimmte konzerninterne Dienstleistungen für LuxOpCo gegen eine Vergütung, die die jeweils anrechenbaren Kosten zuzüglich eines Aufschlags umfasst. Bis auf einige Abweichungen hinsichtlich der Merkmale der von den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU zu erbringenden Dienste und bezüglich des anzuwendenden Aufschlags auf die anrechenbaren Kosten ([181]) sind die Dienstleistungsvereinbarungen weitgehend identisch ([182]).

(190) Nach den Dienstleistungsvereinbarungen erbringen die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU auf Verlangen von LuxOpCo in größtmöglichem Umfang allgemeine Dienstleistungen für LuxOpCo. Die Dienstleistungen sind nach Maßgabe der Dienstleistungsstandards und der Leitlinien von LuxOpCo zu erbringen ([183]). Neben den allgemeinen Dienstleistungen erbringen die fünf verbundenen lokalen Unternehmen in der EU in Frankreich, Deutschland und im Vereinigten Königreich noch jeweils spezifische Dienstleistungen: Die Amazon.fr SARL ([184]) und die Amazon.de GmbH ([185]) Kunden- und Händler- sowie Unterstützungsleistungen, die Amazon.fr Logistique SAS ([186]) und die Amazon Logistik GmbH ([187]) Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung und die Amazon.co.uk Ltd ([188]) Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung sowie Kunden-, Händler- und Unterstützungsleistungen. Diese Dienstleistungen werden ebenfalls auf Verlangen von LuxOpCo erbracht.

([181]) Eine Definition der anrechenbaren Kosten ist Fußnote 61 zu entnehmen.
([182]) Die Dienstleistungsvereinbarungen enthalten alle identische Vorschriften über die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter (Abschnitt 3), die Entschädigung (Abschnitt 4), Status und Pflichten der Parteien (Abschnitt 5), Vertraulichkeit (Abschnitt 6), Dauer und Kündigung (Abschnitt 7) und höhere Gewalt (Abschnitt 8) sowie gemeinsame allgemeine Bestimmungen (Abschnitt 9). Die Definition des Begriffs „anrechenbare Kosten" in Anlage 1 ist bei allen Dienstleistungsvereinbarungen gleich.
([183]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 2.1 (Allgemeines):
([184]) Dienstleistungsvereinbarung zwischen der Amazon.fr. Sarl und LuxOpCo, Absätze 2.2 (Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung) und 2.3 (Kunden- und Händlerdienstleistungen).
([185]) Dienstleistungsvereinbarung zwischen der Amazon.de GmbH und LuxOpCo, Absätze 2.2 (Kunden- und Händlerdienstleistungen) und 2.3 (Unterstützungsdienstleistungen).
([186]) Dienstleistungsvereinbarung zwischen der Amazon.fr Logistique SAS und LuxOpCo, Absatz 2.2 (Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung).
([187]) Dienstleistungsvereinbarung zwischen der Amazon Logistik GmbH und LuxOpCo, Absatz 2.2 (Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung).
([188]) Dienstleistungsvereinbarung zwischen der Amazon.co.uk Ltd und LuxOpCo, Absätze 2.2 (Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung, 2.3 (Kunden- und Händlerdienstleistungen) und 2.4 (Unterstützungsdienstleistungen).

(191) Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU handeln als unabhängige Auftragnehmer ([189]) und müssen zum einen eine Organisation mit qualifiziertem Personal, das geeignet ist, die geschäftlichen und technischen Anforderungen der Dienste zu erfüllen, und zum anderen die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlichen Anlagen und Einrichtungen unterhalten ([190]). Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU sind weder für die Umsätze noch für die Bestände verantwortlich ([191]). Wie in den Erwägungsgründen 108 und 109 erläutert, trifft LuxOpCo die strategischen Entscheidungen über Merchandising und Preisgestaltung (die für den Erfolg der Geschäftstätigkeit von LuxOpCo entscheidend sind) ([192]), erfasst die entsprechenden Umsätze und Kosten (siehe Tabelle 3), ist Eigentümer der vorhandenen Bestände und übernimmt die mit den Beständen verbundenen Risiken.

(192) Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU enthalten unterschiedliche Aufschläge auf die anrechenbaren Kosten der erbrachten Dienstleistungen. Die Aufschläge werden in Anlage 1 der Dienstleistungsvereinbarungen als anwendbare Aufschläge festgelegt ([193]).

2.3.4. ZUSÄTZLICHE INFORMATIONEN ÜBER LUXSCS

2.3.4.1. ***Finanzinformationen zu LuxSCS***

(193) Tabelle 9 sind die Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen von LuxSCS für die Geschäftsjahre 2005-2013 zu entnehmen.

([189]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 5.1 (Keine Vertretung).
([190]) Dienstleistungsvereinbarungen, Absatz 5.2 (Provider-Verpflichtungen).
([191]) Dienstleistungsvereinbarungen, Abschnitt 5 (Status und Pflichten der Parteien).
([192]) Wie in Absatz 2.3.2.1 erläutert, hat Amazon die Auswahl, den Preis und die Kundenfreundlichkeit als entscheidende Faktoren für den Erfolg seines Online-Einzelhandelsgeschäfts bezeichnet.
([193]) Bei der Amazon.fr Sarl beträgt der anwendbare Aufschlag [3-3,5] % für Kunden- und Händlerdienstleistungen und [5-10] % für Unterstützungsleistungen. Bei der Amazon.de GmbH beträgt der anwendbare Aufschlag [3-3,5] % für Kunden- und Händlerdienstleistungen und [4-4,5] % für Unterstützungsleistungen. Der anwendbare Aufschlag für die Amazon.fr Logistique SAS liegt bei [5-10] % für Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung. Der anwendbare Aufschlag der Amazon Logistik GmbH beträgt [5-10] % für Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung. Bei der Amazon.co.uk Ltd. beträgt der anwendbare Aufschlag [3-3,5] % für Dienstleistungen im Bereich der Auftragsabwicklung, [3-3,5] % für Kunden- und Händlerdienstleistungen und [4-4,5] % für Unterstützungsleistungen.

Tabelle 9

Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen von LuxSCS

(in Tausend EUR)

Bilanz LuxSCS									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
AKTIVA									
Gezeichnetes Kapital	1	4	4	4	4	4	4	4	[0-10]
Agio	116 204	417 587	417 587	417 587	417 587	417 587	464 363	549 035	[500 000-600 000]
Neubewertungsrücklage								690	[400-500]
Gewinnvortrag (Verlustvortrag) im Geschäftsjahr	– 149 362	– 191 242	– 26 127	275 480	684 473	1 125 172	1 426 951	1 544 845	[1 500 000 – 2 000 000]
PASSIVA									
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	33 185	171 406	25 525	26 292	28 013	37 549	65 931	138 006	[100 000-200 000]
Andere Gläugiber und Abgrenzungen	0	13 540	49	1 095	208	629	327	515	[1 000-10 000]
Gesamtverbindlichkeiten	28	411 294	417 037	720 457	1 130 285	1 580 941	1 957 577	2 233 094	[2 000 000-2 500 000]
VERMÖGENSWERTE									
Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	25	24 184	24 184	24 184	25 909	42 176	104 652	130 152	[100 000-200 000]
Immaterielle Geschäftsgüter (erworben) und Geschäfts- oder Firmenwert							18 978	116 101	[90 000-100 000]
Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	0	387 053	392 810	696 227	1 104 283	1 538 640	1 833 863	1 986 763	[2 000 000-2 500 000]
Andere Gläubiger und Barmittel	3	57	42	47	93	125	84	79	[300-400]
Gesamtvermögen	28	411 294	417 037	720 457	1 130 285	1 580 941	1 957 577	2 233 094	[2 000 000-2 500 000]

(in Tausend EUR)

Gewinn- und Verlustrechnung LuxSCS									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EINNAHMEN									
Sonstige Betriebseinnahmen	0	78 598	274 558	390 593	519 316	582 731	491 107	493 317	[500 000 – 600 000]
Zinserträge u. ähnliche Einnahmen	681	25 178	27 312	30 035	32 373	28 282	44 064	56 026	[40 000 – 50 000]

(in Tausend EUR)

Gewinn- und Verlustrechnung LuxSCS									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
KOSTEN UND ABGABEN									
Sonst. Kosten und Abgaben und andere Betriebskosten	147 259	135 211	132 461	114 338	105 133	166 143	230 355	409 977	[400 000 – 500 000]
Wertberichtigungen							1 826	18 557	[20 000 – 30 000]
Zinsaufwendungen u. ä.	524	10 445	4 294	4 683	2 363	4 171	1 211	2 915	[600 – 700]
Gewinn im Geschäftsjahr	– 147 101	– 41 881	165 115	301 607	444 193	440 699	301 779	117 894	[100 000 – 200 000]

(194) Tabelle 10 bietet einen Überblick über die „sonstigen Gebühren und die sonstigen Betriebskosten“ von LuxSCS im relevanten Zeitraum.

Tabelle 10

Sonstige Gebühren und sonstige Betriebskosten von LuxSCS 2006-2013

(in Tausend EUR)

		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Beschreibung	Vertragspartei								
Buchhaltungskoste	Extern	2	3						
Bankgebühren	Extern	1	2	1	1	1	0	0	[0-10]
Postgebühren	Extern		0						
Domain-Lizenzen	Extern						285		
Rechtskosten - Untern. Allg.	Extern	111	232	537	617	875			
Ext. Dienstleistungen	Extern					0			
Versch. Gewinne/Verluste	Versch.	0	0	– 2	0				
Konzerninterne Bestandsverkäufe	Amazon.de GmbH	1 468							
	LuxOpCo	2 205							
	Amazon.co.uk Ltd	522							
Eintrittszahlungen	Amazon Technologies, & A9.com, & Audible	68 271	42 274	27 209	9 439	39 957	26 803	56 975	[1 000 – 10 000]
CSA	Amazon Technologies, & A9.com, & Audible	62 630	89 956	86 593	95 076	12 561	202 286	351 497	[400 000 – 500 000]

(195) Wie aus Tabelle 10 zu entnehmen, bestehen die externen Kosten von LuxSCS hauptsächlich aus konzerninternen Gebühren nach den Eintrittsvereinbarungen und der CSA. Neben den in Tabelle 11 genannten Eintrittsvereinbarungen und den Zahlungen im Rahmen der CSA (siehe Tabelle 12) musste LuxSCS infolge des Erwerbs von Rechten des geistigen Eigentums Dritter durch Amazon US, die anschließend nach Maßgabe der CSA an LuxSCS lizenziert wurden, später weitere Eintrittszahlungen leisten. Zusammen mit den Eintrittszahlungen und den Zahlungen nach Maßgabe der CSA werden diese Kosten im Folgenden „Eintritts- und CSA-Kosten" genannt. Darüber hinaus entstanden LuxSCS Kosten für Veräußerungen aus Beständen innerhalb der Gruppe nach der Umstrukturierung des Europageschäfts von Amazon im Jahr 2006. Und schließlich musste LuxSCS für externe Kosten in Form von Gebühren für Domain-Lizenzen, Rechtskosten, Kosten von Rechnungslegungsleistungen und Bankgebühren aufkommen ([194]).

(196) Wie ferner aus Tabelle 10 hervorgeht, umfassen die von LuxSCS zu tragenden Kosten nicht die Entwicklung, die Verbesserung oder die Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter oder die Inrechnungstellung von Kosten, für die LuxOpCo infolge der Durchführung des Online-Einzelhandels oder des Dienstleistungsgeschäfts in der EU aufgekommen ist (z. B. Forderungsausfälle, die Abschreibung von Beständen und Marketingkosten). LuxSCS sind zudem keine Kosten in Verbindung mit der Vergütung der Alleingeschäftsführerin entstanden.

2.3.4.2. ***Weitere Informationen zur Eintrittsvereinbarung und zur CSA***

(197) Als Gegenleistung für die nach der Eintrittsvereinbarung erlangten immateriellen Wirtschaftsgüter verpflichtete sich LuxSCS zu jährlichen Eintrittszahlungen an ATI. LuxSCS leistete im relevanten Zeitraum die folgenden Eintrittszahlungen an ATI (siehe folgende Tabelle 11) ([195]):

Tabelle 11

Eintrittszahlungen

(in Mio.)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Eintrittszahlung (in USD)	82,68	54,95	28,26	11,04	2,28	1,08
Eintrittszahlung (Entsprechung in EUR)	68,34	42,27	19,15	8,45	2,40	0,79

(198) Als Gegenleistung für die nach der CSA erlangten Rechte an den immateriellen Wirtschaftsgütern verpflichtete sich LuxSCS zur Beteiligung an bestimmten in Verbindung mit dem Entwicklungsprogramm entstandenen FuE-Kosten ([196]) (im Folgenden „Entwicklungskosten") ([197]), die u. a. die „Entwicklungskosten von Unterauftragnehmern umfassen ([198]). Nach Auskunft von Amazon beinhalten diese Kosten Ausgaben in Verbindung mit der Entwicklung von Produkten, Technologien, Maßnahmen zur Auftragsabwicklung und immaterielle Wirtschaftsgüter im Marketingbereich ([199]) sowie zugerechnete Gemeinkosten und Verwaltungskosten und Ausgaben für den Erwerb geistigen Eigentums, die A9 und ATI entstanden sind ([200]).

([194]) Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017, S. 3. „Diese Gebühren betreffen (i) den Anteil der LuxSCS zugerechneten Kosten der Geschäftstätigkeit in Luxemburg und (ii) Ausgaben für rechtliche Maßnahmen zum Schutz der im Eigentum von LuxSCS stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter (beispielsweise Gebühren für Patentanmeldungen und Ausgaben für Domänennamen und für IP-Suchen)."

([195]) Die Eintrittszahlung wurde in sieben Raten geleistet. Die erste Rate wurde im Jahr 2005 gezahlt und belief sich auf 73,22 Mio. USD (52,35 Mio. EUR).

([196]) Nach der Begriffsbestimmung in der CSA (Absatz 1.10) bezeichnet der Begriff „Entwicklungsprogramm" „die Tätigkeiten einer Partei in dem in Abschnitt 2 beschriebenen Rahmen und nach den dort beschriebenen Grundsätzen." Wie in der CSA in Abschnitt 2 Absatz 2.1 erläutert, verständigten sich die Parteien wie folgt: „[S]ämtliche Forschungs-, Entwicklungs- und Marketingtätigkeiten sowie alle sonstigen Tätigkeiten in Verbindung mit dem Gegenstand der Lizenz nach dem Inkrafttreten sind dem Entwicklungsprogramm zuzurechnen. Diese Tätigkeiten können u. a. sämtliche Entwicklungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Erhaltung, der Verbesserung und der Ausweitung des geistigen Eigentums von Amazon sowie des geistigen Eigentums von A9 und des geistigen Eigentums von EHT [gemeinsam ‚immaterielle Wirtschaftsgüter' genannt] umfassen. Die Tätigkeiten sind ausnahmslos Bestandteile des Entwicklungsprogramms, soweit sie nicht durch schriftliche Vereinbarung der Parteien ausdrücklich ausgeschlossen wurden."

([197]) Nach der Begriffsbestimmung in der CSA, Absatz 1.9, bezeichnet der Begriff „Entwicklungskosten" „die nach Abschnitt 3 entstandenen Kosten in Verbindung mit der Durchführung von Tätigkeiten im Rahmen des Entwicklungsprogramms durch eine Partei, u. a. sämtliche Kosten, die einer Partei bei der Entwicklung von Nebenprodukten entstanden sind". Die Entwicklungskosten werden ermittelt, wie in Absatz 3.3 erläutert.

([198]) In der CSA heißt es in Absatz 3.2 zu den Entwicklungskosten von Unterauftragnehmern: „Die Entwicklungskosten, die einer Person entstehen, die sich auf Verlangen einer Partei an der Entwicklung oder Verbesserung des geistigen Eigentums von Amazon, des geistigen Eigentums von A9 oder des geistigen Eigentums von EHT beteiligt [zusammen ‚immaterielle Wirtschaftsgüter' genannt] (im Folgenden ‚Unterauftragnehmer') werden als Entwicklungskosten dieser Partei betrachtet, wenn die Partei, die einen solchen Unterauftragnehmer mit dieser Arbeit beauftragt, (a) in erheblichem Umfang an der Leitung oder der Kontrolle des Unterauftragnehmers beteiligt ist und (b) weiterhin Eigentümerin von immateriellen Wirtschaftsgütern bleibt oder erhebliche Rechte zur Nutzung dieser Wirtschaftsgüter erlangt, die der Unterauftragnehmer entwickelt hat."

([199]) Beispielsweise Marken, Firmennamen, Domänennamen, Gestaltung, Logos und die Darstellung von Amazon.

([200]) Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015, Anhang 12: CSA Jahresberichte.

(199) Der Anteil der von LuxSCS nach Maßgabe der CSA zu tragenden Entwicklungskosten richtete sich nach dem Anteil der in Europa generierten Einnahmen von Amazon an den weltweiten Einnahmen der Gruppe im betreffenden Jahr ([201]). Im Jahr 2012 beispielsweise erwirtschaftete Amazon 28,6 % seiner weltweiten Einnahmen in Europa. Daher wurden auch 28,6 % der Entwicklungskosten in Verbindung mit immateriellen Wirtschaftsgütern im Jahr 2012 LuxSCS zugerechnet ([202]).

(200) Den CSA-Jahresberichten zufolge ([203]) entstanden LuxSCS unmittelbar keine Entwicklungskosten im relevanten Zeitraum. LuxSCS beteiligte sich durch seine jährlichen Zahlungen im Rahmen der Kostenteilung nur finanziell an der Entwicklung der der CSA unterliegenden immateriellen Wirtschaftsgüter. Aus Tabelle 12 gehen die finanziellen Beiträge von LuxSCS zum Kostenteilungspool nach Maßgabe der CSA (im Folgenden „CSA-Zahlungen") hervor ([204]).

Tabelle 12

Zahlungen von LuxSCS nach der CSA

(in Mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Gesamt
Zahlungen von LuxSCS nach der CSA	63	90	87	95	125	202	351	[400-500]	[1 000-1 500]

(201) Den CSA-Jahresberichten ([205]) sind auch die den Entwicklungszentren von Amazon entstanden Entwicklungskosten zu entnehmen, die weltweit (auch in Europa) aufgeteilt werden. Diese Entwicklungszentren führen Auftragsentwicklungen für A9 und ATI durch, für die sie von A9 und ATI eine Vergütung auf Kostenbasis zuzüglich eines Aufschlags von [5-10] % erhalten ([206]).

(202) Die CASA galt für Nutzungsdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter ([207]) und konnte nur bei einer Änderung der Kontrolle oder bei erheblichen Belastungen ([208]) sowie dann gekündigt werden, wenn eine der Parteien einen Mangel aufgrund einer Nichterfüllung ihrer Leistungen nach der CSA nicht heilen konnte ([209]). Daher hatte LuxSCS keine Möglichkeit, die CSA einseitig zu kündigen.

(203) Im relevanten Zeitraum wurde die CSA zweimal geändert ([210]). Mit der ersten im Juli 2009 unterzeichneten und am 5. Januar 2009 in Kraft getretenen Änderung sollten die Vereinbarungen an die Bestimmungen der US-amerikanischen Abgabenordnung (Treasury Regulation) für qualifizierte Kostenteilungsvereinbarungen angepasst werden. Daher wurde in die Vereinbarung eine Liste der von den Parteien der CSA zu auszuübenden Funktionen und zu übernehmenden Risiken aufgenommen ([211]) ([212]). Diese Liste ist in Tabelle 13 dargestellt.

Tabelle 13

Funktionen und Risiken von LuxSCS im Zusammenhang mit der CSA

Nr.	Funktionen von LuxSCS	Von LuxSCS zu übernehmende Risiken
1	[LuxSCS] führt das Entwicklungsprogramm entweder direkt oder mittelbar über seine Tochtergesellschaften im europäischen Raum durch und nutzt die Ergebnisse seiner Tätigkeiten gemeinsam mit [A9 und ATI].	Sämtliche den europäischen Raum betreffende Geschäftsrisiken (u. a. Kredit-, Inkasso-, Markt- und Verlustrisiken sowie Risiken in Verbindung mit Maßnahmen, die Mitarbeiter in die Lage versetzen sollen, dauerhaft effizient und zügig Waren und Dienstleistungen im europäischen Raum zu verkaufen).

([201]) CSA, Abschnitt 4, und Anlage D (mit Wirkung z um 5. Januar 2009).
([202]) Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015, Anhang 12: CSA Jahresberichte.
([203]) Nach der CSA, Abschnitt 4 (Aufteilung von Entwicklungskosten) wurde ein „jährlicher Kostenteilungsbericht" erstellt, um die jährlichen Zahlungen der einzelnen Parteien der CSA im Rahmen der Kostenteilung zu ermitteln. Die jährlichen Kostenteilungsberichte für die Jahre 2005-2014 legte Amazon mit seinem Vorbringen vom 21. August 2015 vor.
([204]) Nach Maßgabe der CSA, Abschnitte 4 (Aufteilung von Entwicklungskosten) und 5 (Zahlungen) berechnet.
([205]) CSA, Absatz 4.1: „Möglichst bald nach Jahresende erstellen die Parteien die benötigten Finanzaufstellungen und Prognosen; diese Aufstellungen und Prognosen entwickeln und konsolidieren sie gemeinsam zu einem von den Parteien unterzeichneten „Jährlichen Kostenteilungsbericht" mit den nach diesem Abschnitt 4 erforderlichen Informationen …" In Abschnitt 4 wird die Aufteilung der Entwicklungskosten geregelt.
([206]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017, S. 4 und 5.
([207]) CSA, Absatz 8.1 (Anfangsphase).
([208]) CSA, Absatz 8.2 (Fristlose Kündigung nach Mitteilung einer Änderung der Kontrolle oder nach einer erheblichen Belastung).
([209]) CSA, Absatz 8.3 (Kündigung wegen nicht erfolgter Heilung bei Verzug).
([210]) Vorbringen von Amazon vom 4. Mai 2015, Anhang 2:
([211]) Am 5. Januar 2009 in Kraft getretene CSA, Absatz 2.3: „Im Zusammenhang mit dieser Vereinbarung übernimmt jede Partei die in Anlage B der Vereinbarung genannten Funktionen und Risiken."
([212]) Am 5. Januar 2009 in Kraft getretene CSA, Anlage B, Funktionen und Risiken. Diesbezüglich heißt es in Anlage B: „Diese Liste enthält die von den Parteien auszuübenden Funktionen und zu übernehmenden Risiken. Die Parteien erklären nicht, dass dies eine erschöpfende Darstellung der Funktionen und Risiken ist, und wenn eine Aufgabe oder ein Risiko nicht genannt wird, bedeutet dies nicht, dass die betreffende Partei diese Aufgabe oder dieses Risiko nicht übernimmt."

Nr.	Funktionen von LuxSCS	Von LuxSCS zu übernehmende Risiken
2	[LuxSCS] führt Verkaufs- und Marketingtätigkeiten im europäischen Raum durch ([1]).	Risiken in Verbindung mit dem Entwicklungsprogramm (u. a. Ausfall oder nicht fristgerechte Entwicklung von Produkten oder Erbringung von Dienstleistungen für den europäischen Raum).
3	[LuxSCS] übernimmt strategische Planungstätigkeiten im Zusammenhang mit den Erfordernissen von Kunden und mit Produktentwicklungen betreffend das Entwicklungsprogramm im europäischen Raum.	Produkte im Zusammenhang mit Marktrisiken im europäischen Raum und Auswirkungen auf den Erfolg des Forschungsprogramms ([2]), u. a.: — Risiken in Verbindung mit der erfolgreichen Einstellung, Bindung und Motivation von Mitarbeitern; — zeitnahe und genaue Prognose von Markterfordernissen und von sich entwickelnden Industriestandards; — genaue Beschreibung neuer Produkte oder Dienstleistungen; — zügige Fertigstellung und Einführung neuer Produkte oder Konzepte.
4	[LuxSCS] übernimmt Planungstätigkeiten (u. a. die Haushaltsplanung) in Verbindung mit dem Entwicklungsprogramm.	Rechtliche und regulatorische Risiken in Verbindung mit der Ausübung einer Geschäftstätigkeit im Online-Bereich.
5	[LuxSCS] leitet die strategische Übernahme von Technologien, die unter das Entwicklungsprogramm fallen.	Risiken hinsichtlich der Markenentwicklung und -erkennung im europäischen Raum.
6	[LuxSCS] führt Qualitätskontrollen durch und übernimmt Sicherungsaufgaben.	Risiken in den Bereichen wesentliches Personal, Qualitätskontrolle, Produktsicherheit und Haftung (einschließlich gesetzlicher und freiwilliger Gewährleistung) im europäischen Raum.
7	[LuxSCS] wählt Mitarbeiter, Auftragnehmer und Unterauftragnehmer zur Durchführung der oben genannten Tätigkeiten aus und übernimmt die die Einstellung und die Überwachung der betreffenden Personen.	Übernahmerisiken einschließlich der Fähigkeit, übernommene Technologie zügig und erfolgreich einzuführen.

([1]) Der „Europäische Raum" wird in der CSA definiert als „alle Länder, die mit dem Begriff ‚europäisches Land' im Sinne von Absatz 1.12 abgedeckt sind". In Absatz 1.12 wird „Europäisches Land" wie folgt definiert: „(a) die wirtschaftliche, wissenschaftliche und politische Organisation, die als Europäische Union bekannt ist und zum Inkrafttreten der Vereinbarung Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Deutschland, Dänemark, Griechenland, Irland, das Vereinigte Königreich, Spanien, Portugal, Österreich, Finnland, Schweden, Zypern, die Tschechische Republik, Estland, Ungarn, Lettland, Litauen, Malta, Polen, die Slowakei und Slowenien umfasste und alle übrigen Länder beinhaltete, die dieser Organisation während der Dauer der Lizenzvereinbarung beitreten könnten, sowie (b) alle auf der Website unter der Adresse http://europa.eu.int/abc/governments/index_en.htm# als ‚Beitrittsländer' oder ‚sonstige europäische Länder' genannten Länder und alle Rechtsnachfolger dieser Länder bzw. alle Länder, die an die Stelle dieser Länder treten könnten oder getreten sind."

([2]) Der Begriff „Forschungsprogramm" wurde in der CSA offenbar nicht definiert. Es wird davon ausgegangen, dass auch mit diesem Begriff das Entwicklungsprogramm gemeint ist.

(204) Mit der zweiten, im Februar 2014 unterzeichneten und am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Änderung wurde die Methode zur Ermittlung des von LuxSCS nach der CSA zu übernehmenden Anteils der Entwicklungskosten modifiziert. Die prozentuale Kostenbeteiligung von LuxSCS wird nun nach dem Anteil des auf Europa entfallenden Bruttogewinns von Amazon Bruttogewinn ermittelt, den die Gruppe weltweit innerhalb eines Jahres erzielt hat.

2.3.4.3. ***Sonstige LuxSCS entstandene Kosten in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern***

(205) Die für den Marketingbereich relevanten immateriellen Wirtschaftsgüter, die LuxOpCo im Einzelhandelsgeschäft von Amazon in Europa genutzt hat, beinhalteten nach Auskunft von Amazon „Rechte an lokalen immateriellen Wirtschaftsgütern von Amazon im Marketingbereich in Europa sowie weltweit. LuxSCS sind Marketeingkosten

auf zweierlei Weise entstanden. Erstens erstattete LuxSCS mittelbar oder unmittelbar die Marketingaufwendungen, die den europäischen aktiv tätigen Unternehmen in Europa entstanden. Zweitens beinhalteten die Zahlungen im Rahmen der Kostenteilung einen Anteil der Marketingausgaben in Verbindung mit der Entwicklung weltweiter immaterieller Wirtschaftsgüter im Marketingbereich, die LuxSCS in Europa zu verwerten berechtigt war. Hinsichtlich der erstgenannten Gruppe von Marketingkosten entschied LuxSCS nicht zwischen Ausgaben zur Finanzierung der weltweiten immateriellen Wirtschaftsgüter im Marketingbereich und den Ausgaben zur Finanzierung ausschließlich lokaler immaterieller Wirtschaftsgüter im Marketingbereich, da diese Ausgaben alle von LuxSCS getragen wurden." ([213])

(206) Nach einer Aufforderung der Kommission zur näheren Erläuterung erklärte Amazon: „Die Finanzaufstellungen [von LuxSCS] enthalten keine Position, die unmittelbar Aufschluss über die Erstattung von Marketingausgaben geben würde. Die Erstattung von Marketingausgaben … erfolgt vielmehr über Abzüge von den an LuxSCS zu zahlenden ganzjährigen Lizenzgebühren; diese Abzüge werden in den Finanzaufstellungen aber nicht separat ausgewiesen." ([214])

2.3.4.4. ***Informationen zum Verfahren vor dem US Tax Court***

(207) Im November 2012 schickte die US-Bundesteuerbehörde (Internal Revenue Service, im Folgenden „IRS") in den USA eine Statutory Notice of Deficiency ([215]) betreffend fällige Körperschaftsteuern von Amazon nach US-amerikanischem Bundesrecht in den Steuerjahren 2005 und 2006 an Amazon. Der IRS zog insbesondere den Wert in Zweifel, der für die Übertragung bereits bestehender immaterieller Wirtschaftsgüter (die Eintrittszahlungen von LuxSCS an ATI und die Höhe der nach Maßgabe der CSA von LuxSCS zahlbaren Entwicklungskosten) angegeben worden war ([216]). Später wurde ein Verfahren zwischen Amazon und dem IRS vor dem US Tax Court eingeleitet ([217]). Zusätzlich zu dem Verfahren vor dem US Tax Court verschickte der IRS Ladungen und vernahm zahlreiche Mitarbeiter von Amazon unter Eid ([218]).

(208) In seinen Körperschaftsteuererklärungen in den USA gab Amazon die Eintrittszahlungen von LuxSCS nach Maßgabe der Eintrittsvereinbarung für das Recht nur Nutzung bestehenden geistigen Eigentums (im Folgenden „Eintritt") mit etwa 217 Mio. USD und die Zahlungen von LuxSCS nach Maßgabe der CSA mit etwa 116 Mio. USD im Jahr 2005 und mit 77 Mio. USD im Jahr 2006 an. Der IRS bestritt sowohl den Betrag der Eintrittszahlungen als auch der CSA-Zahlungen. Nach einem Gutachten aus dem Jahr 2011 setzte der IRS einen Betrag von 3,6 Mrd. EUR für die Eintrittszahlungen für das geistige Eigentum an. Dieser Betrag wurde im Laufe des Gerichtsverfahrens vom IRS auf 3,468 Mrd. USD korrigiert. Der Experte des IRS ermittelte diesen Wert nach der DCF-Methode (DCF = Discounted-Cash-Flow) ausgehend von den erwarteten Cahsflows aufgrund der Geschäftstätigkeit in Europa. Die Annahmen, auf denen diese Bewertung beruhte, unterschieden sich erheblich von den Annahmen von Amazon. Insbesondere betrachteten die Experten des IRS die Nutzungsdauer des geistigen Eigentums als unbegrenzt, während Amazon von einer kurzen Nutzungsdauer ausging. Hinsichtlich der CSA-Zahlungen war der IRS der Auffassung, dass die Kostenposition „Technology and Content" in vollem Umfang im Pool der nach der CSA aufzuteilenden Kosten hätte berücksichtigt werden müssen.

(209) Am 23. März 2017 verkündete der US Tax Court seine Beurteilung, in der er die vom IRS vorgenommenen Anpassungen nahezu vollständig verwarf. Insbesondere wies der US Tax Court die Wertermittlung durch den IRS zurück und erkannte eine begrenzte Nutzungsdauer für die immateriellen Wirtschaftsgüter von Amazon an. Außerdem stellte der US Tax Court fest, dass der IRS gegen die Körperschaftsteuervorschriften verstoßen hatte, nach denen bei der Bewertung des geistigen Eigentums an den zum Zeitpunkt der Eintrittsvereinbarung bereits bestehenden Wirtschaftsgütern eine Begrenzung vorzunehmen ist und anerkannte Bewertungsmethoden anzuwenden sind. Der US Tax Court erkannte die von Amazon vorgetragene Begründung an, dass die intern unter der Kostenposition „Technology and Content" verbuchten Kosten nicht vollständig als Entwicklungskosten anzusehen seien. Vielmehr handele es sich um gemischte Kosten, die auch erhebliche Kosten beinhalteten, die mit Tätigkeiten zur Entwicklung geistigen Eigentums nicht in Zusammenhang standen. Daher stellte der US Tax Court fest, dass die vom IRS geforderten Anpassungen der Zahlungen nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA willkürlich und nicht angemessen waren und dass die vom IRS angewendeten Methoden zur Ermittlung dieser

([213]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017.
([214]) Vorbringen von Amazon vom 12. April 2017.
([215]) Eine Notice of Deficiency ist ein amtliches Schreiben, mit dem der IRS einen Steuerpflichtigen über Steuerforderungen zuzüglich Bußgeldern und Zinsen unterrichtet. Die Notice of Deficiency enthält eine Erläuterung der Steuerforderung sowie Angaben zur Art der Berechnung der Forderung und zu Handlungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen. Wenn der Steuerpflichtigen mit der Veranlagung nicht einverstanden ist, kann er den US Tax Court anrufen.
([216]) IRS (Auskunft gebende Stelle) Memorandum zum Verfahren, S. 1.
([217]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 6 und 7.
([218]) Der IRS ist befugt, Personen zu laden, die über für seine Untersuchung „möglicherweise relevante" Informationen verfügen könnten. Aufgrund dieser Befugnis kann der IRS Personen auffordern, an bestimmten Orten zu erscheinen und Bücher oder sonstige Unterlagen vorzulegen oder unter Eid auszusagen; siehe https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0950044.pdf.

Anpassungen nicht geeignet waren. Gleichzeitig bestätigte der US Tax Court mit bestimmten Anpassungen die von Amazon angewendete Methode zur Bewertung der Eintrittskosten und zur Zuordnung der unter „Technology and Content" verbuchten Kosten zum Pool der aufzuteilenden Kosten als angemessen ([219]).

(210) Im Zusammenhang mit der Ermittlung der korrekten Höhe der Eintrittszahlungen stellte der US Tax Court fest, dass Amazon und der IRS übereingekommen waren, dass ein Vergleich nach der CUT-Methode ([220]) vorgenommen werden könne und dass die M.com-Vereinbarung, die Amazon mit [A] geschlossen hatte, die am ehesten mit der Lizenzierung bestehenden geistigen Eigentums von Amazon von Amazon US an LuxSCS vergleichbar sei. Allerdings stellte der US Tax Court auch fest, dass Amazon nach der Vereinbarung mit [A] verschiedene Nebendienstleistungen für [A] erbracht hatte, die Amazon US für LuxSCS nicht erbrachte. Außerdem stellte er fest, dass die Preise nach der Vereinbarung „umfassend" festgesetzt wurden, ohne für die Erbringung jeder einzelnen Dienstleistung oder für die Überlassung bestimmten geistigen Eigentums jeweils eine spezifische Vergütung vorzusehen. Daher war der Vereinbarung mit [A] keine Angabe über eine Provision als Richtwert für den Prozentsatz der Lizenzgebühr für das LuxSCS von Amazon US bereitgestellte geistige Eigentum zu entnehmen. Eine eingehende wirtschaftliche Bewertung der Vereinbarung mit [A] lag nur für die Änderung dieser Vereinbarung vom Juli 2006 vor. Da die Vereinbarung mit [A] nicht vollständig dokumentiert war, wurden die übrigen 15 M.com-Vereinbarungen sowie — soweit vorhanden — die jeweiligen eingehenden wirtschaftlichen Analysen der Gebührenstruktur geprüft, und für die Technologie wurde ein Basissatz der Lizenzgebühr in Höhe von [3-3,5] % ermittelt. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass [Beschreibung der Korrelation zwischen der Provision und dem Umsatzvolumen] ([221]) nach einer Anpassung des Volumens nach unten ein Prozentsatz der Lizenzgebühr für die Technologie in Höhe von [3-3,5] % berechnet wurde. Der Satz der Lizenzgebühr für bereits bestehende immaterielle Wirtschaftsgüter von Amazon im Marketingbereich wurde ausgehend von einem Vergleich mit vier Lizenzvereinbarungen mit Dritten, die mit Amazon nicht verbunden waren, mit [1-1,5] % angesetzt. Die fremdvergleichskonforme Eintrittszahlung für die Kundendaten wurde mit [100-200] Mio. USD veranschlagt.

(211) Um die Funktionen von LuxSCS und seinen Tochtergesellschaften in Europa in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter besser verstehen zu können, ersuchte die Kommission um Informationen, die im Zusammenhang mit dem Verfahren vor dem US Tax Court bezüglich der Zahlungen von LuxSCS nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA geleistet worden waren. Amazon übermittelte der Kommission sämtliche Informationen, die im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit vor dem US Tax Court verwendet und vorlegt worden waren.

2.3.4.5. *Eintrittszahlungen für weitere von LuxSCS erworbene Rechte des geistigen Eigentums*

(212) Im relevanten Zeitraum erlangte LuxSCS mehrmals Rechte zur Nutzung geistigen Eigentums von verbundenen Unternehmen und von Dritten; LuxSCS erwarb diese Rechte aber nie aus eigener Initiative.

(213) In einigen Fällen wurden Unternehmen, die Rechte des geistigen Eigentums innehatten (bzw. die Rechte des geistigen Eigentums an sich) von der Amazon.com, Inc. erworben, die das geistige Eigentum dann auf die Amazon Technologies, Inc. übertrug. Dieses geistige Eigentum war auch Gegenstand der CSA, die sämtliches geistiges Eigentum abdeckte, das ATI von einem Dritten übertragen oder abgetreten wurde ([222]), und die Kosten des Erwerbs der betreffenden Rechte wurden als Eintrittszahlungen in den Kostenpool einbezogen ([223]). Daher werden einige Eintrittszahlungen von LuxSCS für geistiges Eigentum nicht durch gesonderte Vereinbarungen geregelt, sondern als Zahlungen nach Maßgabe der CSA behandelt. Dies gilt etwa für Eintrittszahlungen für [die Übernahme von U und R] ([224]) und [die Übernahme von T].

([219]) Im Urteil des US Tax Court werden die Anpassungen der von LuxSCS in den USA zu leistenden Zahlungen nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA nicht endgültig spezifiziert.

([220]) Der in den USA angestellte Vergleich mit Fremdgeschäftsvorfällen nach der Preisvergleichsmethode entspricht der CUP-Methode nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

([221]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Technology — Software Development, Amazon Corporate LLC, USA, früherer Vice President of Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. November 2014, Rn. 3549: 10-25. Rn. 3550: 1-10, „Das Volumen wirkte sich einigermaßen erheblich auf die Preisbildung für die Geschäftsvorfälle aus. Sie können sich die — sie können die verschiedenen Verträge der M.com-Vereinbarungen durchgehen und werden feststellen, dass die Größeren (z. B. [C] und [A]) geringere Provisionen zahlen als die Kleineren (z. B. [D] und [E] und [F]); das war aufgrund der Marktkräfte erforderlich … Daher kamen die Akteure in diesem Marktsegment überwiegend zu der Überzeugung, dass die Provision umso geringer ausfiel, je größer das Umsatzvolumen war; diese Überzeugung lag beispielsweise [A] Änderung 3 zugrunde, nach der wir von einer einheitlichen Provisionsstruktur zu einer abgestimmten Grundstruktur übergingen, weil [A] erkannte, dass sich seine Umsätze sehr positiv entwickelten und [A] davon ausging, dass diese sehr positive Entwicklung auch über die Restlaufzeit der Vereinbarung anhalten würde; [A] wollte nicht so viel aufwenden, da sie fürchteten, mit ihren Wettbewerbern nicht mehr konkurrieren zu können. Dasselbe ist auch bei der Vereinbarung mit [C] festzustellen …"

([222]) CSA, Absatz 1.4 (Geistiges Eigentum von Amazon).

([223]) Vorbringen von Amazon vom 19. Februar 2016.

([224]) Im Jahr 2010 wurden 33 435 000 EUR unmittelbar aufgewendet.

(214) In anderen Fällen wurde ein Unternehmen als Inhaber von Rechten des geistigen Eigentums von einem anderen Unternehmen der Amazon-Gruppe übernommen, um das geistige Eigentum dieses Unternehmens dann auf ATI zu übertragen. Dies war etwa der Fall, als LuxOpCo die [Q]-Gruppe übernahm, die Inhaberin geistigen Eigentums war, das aus Rechten nicht nur an digitalen Inhalten, sondern auch an bestimmten Technologien bestand. Die Technologiekomponente des [Erwerbs] des geistigen Eigentums [von Q] wurde an ATI verkauft, das dieses geistige Eigentum dann als Gegenleistung für eine Eintrittszahlung von LuxSCS in die CSA einbrachte.

(215) Anfänglich wurden sämtliche Eintrittszahlungen in den Ausgaben des jeweiligen Geschäftsjahrs berücksichtigt. Im Jahr 2011 begann LuxSCS, einige Übernahmen zu aktivieren, indem diese entweder als immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. [Übernahme Q] ([225]), [Übernahme T] ([226]) im Jahr 2011, [Übernahme U] im Jahr 2012 ([227])) oder als Anlagevermögen (z. B. [Übernahme V] ([228]) im Jahr 2013) ([229]) verbucht wurden.

2.3.4.6. *Schriftliche Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS und Protokoll der Hauptversammlungen von LuxSCS*

(216) Amazon bestätigte, dass die an der Entwicklung und der Erhaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter beteiligten Mitarbeiter der Amazon-Gruppe weder Beschäftigte von LuxSCS noch von an LuxSCS beteiligten Unternehmen waren ([230]). Um die Tätigkeiten von LuxSCS besser zu verstehen, forderte die Kommission Amazon auf, ihr die schriftlichen Beschlüsse des Managements von LuxSCS sowie Protokolle von Hauptversammlungen von LuxSCS zu übermitteln. Tabelle 14 bietet einen Überblick über die schriftlichen Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS (d. h. der Amazon Europe Holding, Inc.) und über die Protokolle von Hauptversammlungen unter Beteiligung der Partner von LuxSCS im Zeitraum 2004-2013.

Tabelle 14

Protokolle von LuxSCS 2004 -2013

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	7.6.2004	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Bevollmächtigter)	Genehmigung aller erforderlichen Maßnahmen für Schritte nach der Gründung; Unterzeichnung der Eröffnung des Bankkontos bei [Bank]; Genehmigung einer Domizilierungsvereinbarung mit [Dienstleistungsgesellschaft]; Gründung von LuxOpCo.
	14.1.2005	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Unterzeichnung von zwei Kostenteilungsvereinbarungen und einer Eintrittsvereinbarung; Annahme von Änderungen der Satzung von LuxSCS, um den Erwerb bestimmter Dividendenrechte und Rechte an anderen Ausschüttungen zu regeln, und Annahme bestimmter verbundener Agios; Erhöhung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS durch eine sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten umfassende Beteiligung der in Gibraltar ansässigen ACI Holdings Limited („ACI"); Genehmigung der Benennung von […] als weitere Führungskraft von LuxOpCo und Änderung des Unternehmenszwecks von LuxOpCo; Abtretung eines Schuldscheins auf die Amazon.com International Sales, Inc.; Gewährung eines Darlehens für LuxOpCo.
	17.1.2005	Protokoll einer außerordentlichen Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Annahme einer neuen Satzung, um den Erwerb bestimmter Dividendenrechte und Rechte an anderen Ausschüttungen zu regeln; Erhöhung des Gesellschaftskapitals.
	7.6.2005	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Verlegung des Geschäftssitzes von LuxSCS.

([225]) Von dem von LuxSCS insgesamt gezahlten Betrag für die [Übernahme der] Technologie [von Q] (42 928 054 USD) wurden 22 928 054 USD als immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert.
([226]) Ein von LuxSCS gezahlter Betrag von 23 010 000 EUR für [die Übernahme von T] wurde als immaterieller Vermögenswert verbucht.
([227]) Von der insgesamt geleisteten Zahlung von LuxSCS für [die Übernahme von U] gezahlten Betrag (70 Mio. USD) wurden 84 Mio. USD als Geschäfts- oder Firmenwert und 0,7 Mio. EUR als marketingbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert.
([228]) [0-10] Mio. EUR.
([229]) Vorbringen von Amazon vom 12. Januar 2016.
([230]) Vorbringen von Amazon vom 19. März 2015: Ergänzung.

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	22.6.2005	Protokoll der Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Ankündigungsverzicht; Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2004; Entlastung der Alleingeschäftsführerin, Amazon Europe Holding, Inc., für das zum 31. Dezember 2004 auslaufende Geschäftsjahr.
	22.6.2005	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Kontenabrechnungen von LuxSCS zum 31. Dezember 2004 und Beschluss, die Konten den Anteilseignern von LuxSCS zur Genehmigung vorzulegen; Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2004 auslaufende Geschäftsjahr.
	6.2.2006	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vertretung)	Annahme einer Aufstockung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS durch eine Sacheinlage in Form einer Beteiligung der Amazon.com, Inc. an der Amazon.fr Holdings SAS im Wert von 1 017 240 USD angesichts des begrenzten Gesellschaftskapitals von LuxSCS; Genehmigung des Abschlusses einer oder mehrerer Vereinbarungen über die Übertragung von Beteiligungen, um gegen einen Schuldschein über einen Kapitalbetrag von 194 672 760,00 USD 100 % des im Eigentum der Amazon.com, Inc. stehenden Gesellschaftskapitals der Amazon.co.uk Ltd. und der Amazon.de GmbH und 95,8 % des im Eigentum der Amazon.com, Inc. stehenden Gesellschaftskapitals der Amazon.fr Holdings SAS zu erlangen. Annahme einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS durch eine sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten umfassende Beteiligung der ACI Holdings als Gegenleistung für Kommanditanteile an LuxSCS.
	6.2.2006	Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Aufstockung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS; Beschluss zur Annahme der Zeichnung und der Einzahlung neuer Kommanditanteile im Wege einer Sacheinlage durch die Amazon.com, Inc. Aufstockung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS; Zeichnung und Einzahlung neuer Kommanditanteile im Wege einer Sacheinlage durch die ACI Holdings Limited; Einzug von 900 Kommanditanteilen an LuxSCS; Umgestaltung der Beteiligungsstruktur von LuxSCS.
	7.2.2006	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vertretung)	Genehmigung des Abschlusses einer Vereinbarung über die Übertragung einer Beteiligung, um als Gegenleistung für einen Schuldschein in Höhe von 136 828 362 EUR 100 % der Beteiligung an der Amazon.de GmbH und 8 724 191 Aktien (entsprechend einem Anteil von 93,1471 %) der Amazon.co.uk Ltd. zu veräußern. Vorschlag, 6,8529 % des Gesellschaftskapitals der Amazon.co.uk Ltd und 100 % des Gesellschaftskapitals der amazon.fr Holdings SAS in LuxOpCo einzubringen; Gewährung eines Darlehens für LuxOpCo.
	18.4.2006	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vertretung)	Beschluss, einen von LuxSCS am 6. Februar 2006 ausgestellten Schuldschein über 194 672 760 USD zugunsten der Amazon.com. Inc. in drei Schuldscheine aufzuteilen; Aufstockung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS im Wege einer Sacheinlage von ACI in Form von britischen und deutschen Eigenwechseln für LuxSCS als Gegenleistung für die Begebung von Kommanditanteilen an LuxSCS.
	19.4.2006	Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Aufstockung des Gesellschaftskapitals von LuxSCS; Beschluss zur Annahme der Zeichnung und der Einzahlung neuer Kommanditanteile im Wege einer Sacheinlage durch die Amazon.com, Inc. Umstrukturierung von LuxSCS; Änderung der Satzung.

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	28.4.2006	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Annahme des Rücktritts von […] als Geschäftsführer von LuxOpCo und der Benennung von […] und […] als Geschäftsführer von LuxOpCo; Annahme einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals von [LuxSCS] durch eine sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten umfassende Beteiligung der in Gibraltar ansässigen ACI Holdings Limited („ACIH") als Gegenleistung für Kommanditanteile an LuxSCS; Genehmigung der Abtretung bestimmter Rechte des geistigen Eigentums der Amazon.co.uk Ltd., der Amazon.fr Holdings SAS und der Amazon.de GmbH; Genehmigung der Übernahme des Einzelhandelsgeschäfts der Amazon.com Int'l Sales, Inc. in der EU und anschließende Übertragung des genannten Einzelhandelsgeschäfts in der EU auf LuxOpCo; Genehmgiung von Vereinbarungen zur Lizenzierung geistigen Eigentums mit LuxOpCo; Zusammenführung bestimmter Inhaber von Kommanditanteilen an LuxSCS; Darlehen für LuxOpCo.
	28.4.2006	Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Erhöhung des Gesellschaftskapitals; Beschluss über die Annahme einer Zeichnung und einer Einzahlung des Betrags sämtlicher 3 750 Kommanditanteile durch die ACI Holdings Limited; Einzug von 1 993 Aktien; Umgestaltung der Beteiligungsstruktur von LuxSCS; Änderungen der Satzung.
	9.5.2006	Protokoll der Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Ankündigungsverzicht; Änderung der Satzung von LuxSCS ergänzend zur Überführung der Amazon.com Int'l Marketplace, Inc. in die Amazon Int'l Sales.
	27.6.2006	Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Reduzierung des Agios bei Namensaktien der ACI Holdings unter weiterer Begrenzung auf den endgültigen Wert der Beteiligung vom 28. April 2006.
	22.5.2007	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als Vice President, […] als Vice President, […] als Treasurer und Director)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2005 und Beschluss der Vorlage des Jahresabschlusses bei der alleinigen Anteilseignerin von LuxSCS und der Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2005 auslaufende Geschäftsjahr.
	22.5.2007	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als Vice President, […] als Vice President, […] als Vice President, Treasurer und Director)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2005 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Geschäftsführer für das zum 31. Dezember 2005 auslaufende Geschäftsjahr.
	25.4.2008	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2006 und Beschluss, die Konten den Anteilseignern von LuxSCS zur Genehmigung vorzulegen; Beschluss der Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2006 auslaufende Geschäftsjahr.
	25.4.2008	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als Vice President, […] als Vice President, […] als Vice President, Treasurer und Director)	Genehmigung des Jahresabschlusses von LuxSCS zum 31. Dezember 2006 und Beschluss, die Konten den Anteilseignern von LuxSCS zur Genehmigung vorzulegen; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2006 auslaufende Geschäftsjahr.

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	18.6.2008	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Genehmigung des Jahresabschlusses von LuxOpCo zum 31. Dezember 2006 und Änderung und Annahme der Politik von LuxOpCo zur Übertragung von Zeichnungsbefugnissen; Genehmigung des Jahresabschlusses der Amazon Eurasia Holdings Sarl („AEH") zum 31. Dezember 2006 und Änderung und Annahme ihrer Politik zur Übertragung von Zeichnungsbefugnissen;
	23.3.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als Vice President)	Beschluss der Einzahlung von insgesamt 25 000 EUR in AEH als Gegenleistung für die Begebung neuer Beteiligungen durch AEH.
	25.6.2009	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als Vice President, […] als President, […] als Vice President, Treasurer und Director)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2008 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2008 auslaufende Geschäftsjahr.
	25.6.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2009 und Beschluss, die Konten den Anteilseignern von LuxSCS zur Genehmigung vorzulegen; Antrag auf Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2008 auslaufende Geschäftsjahr; Genehmigung des Jahresabschlusses von LuxOpCo zum 31. Dezember 2008; Genehmigung des Jahresabschlusses von AEH zum 31. Dezember 2008; Antrag auf Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch Bareinlage.
	6.7.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President, […] als Vice President, Treasurer und Director)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2008 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2008 auslaufende Geschäftsjahr.
	31.8.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Einberufung einer außerordentlichen Hauptversammlung von LuxSCS am 1. September 2009 mit folgenden Tagesordnungspunkten: Ankündigungsverzicht; Änderung der Satzung von LuxSCS ergänzend zur Abwicklung der ACI Holdings Limited und zur damit verbundenen Übertragung ihrer 3 750 Kommanditanteile an LuxSCS auf ihre Muttergesellschaft (Amazon.com Int'l Sales, Inc.).
	11.9.2009	Protokoll der Hauptversammlung ([…] als President, […] als Sekretär, […] als Prüfer)	Ankündigungsverzicht; Änderung der Satzung von LuxSCS ergänzend zur Abwicklung der ACI Holdings Limited und zur damit verbundenen Übertragung ihrer 3 750 Kommanditanteile an LuxSCS auf ihre Muttergesellschaft (Amazon.com Int'l Sales, Inc.).
	7.12.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Beschluss der Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch Bareinlage.
	22.12.2009	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President, […] als Vice President und Treasurer)	Genehmigung der Zwischenausschüttung von LuxSCS.
	22.12.2009	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Zwischenausschüttung an die Anteilseigner von LuxSCS.

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	30.4.2010	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Genehmigung des Jahresabschlusses von LuxOpCo zum 31. Dezember 2009; Genehmigung des Jahresabschlusses von AEH zum 31. Dezember 2009.
	28.5.2010	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2009 und Beschluss der Vorlage des Jahresabschlusses bei den Anteilseignern von LuxSCS und der Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2009 auslaufende Geschäftsjahr; Annahme der Änderung des Geschäftssitzes der Anteilseigner und der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS.
	14.6.2010	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President, […] als Vice President und Treasurer)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2009 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2009 auslaufende Geschäftsjahr.
	5.7.2010	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Unterzeichnung der Anteilseigner-Barvorschüsse von LuxSCS an AEH; Genehmigung der Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch eine Sacheinlage in Form einer Forderung.
	13.12.2010	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Unterzeichnung der Anteilseigner-Barvorschüsse von LuxSCS an AEH; Beantragung einer Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch eine Sacheinlage in Form einer Forderung; Vertretungsvollmacht für […], […] und […] für diesbezügliche Handlungen im Namen von LuxSCS.
	7.4.2011	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President)	Genehmigung der Zuweisung eines Beitrags von 41 Mio. GBP zu einer Sonderrückstellung von LuxSCS zusätzlich zum Beitrag von Amazon.com Int'l Sales, Inc. in Form von 3 115 Aktien an der Video Island Entertainment Ltd.
	7.4.2011	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President)	Beschluss der Empfehlung an die Anteilseigner von LuxSCS, einen Beitrag von 41 Mio. GBP zu einer Sonderrückstellung von LuxSCS zusätzlich zum Beitrag von Amazon.com Int'l Sales, Inc. in Form von 3 115 Aktien an der Video Island Entertainment Ltd. zu leisten; Genehmigung des Beitrags von LuxSCS zu seiner 100 %igen Tochter LuxOpCo in Form einer Beteiligung mit 3 115 Aktien an der Video Island Entertainment Limited.
	23.5.2011	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President, […] als Vice President und Treasurer)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2010 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2010 auslaufende Geschäftsjahr.
	23.5.2011	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2010 und Beschluss, die Konten den Anteilseignern von LuxSCS zur Genehmigung vorzulegen; Antrag auf Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2010 auslaufende Geschäftsjahr.
	1.7.2011	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Unterzeichnung der Anteilseigner-Barvorschüsse von LuxSCS an AEH; in der Eigenschaft als alleinige Anteilseignerin Genehmigung der Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch eine Sacheinlage in Form einer Forderung.

	Datum	Art des Beschlusses	Zusammenfassung
	25.1.2012	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Annahme des Rücktritts von Herrn […] als Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH und Genehmigung der Entlastung; Annahme der Benennung von Herrn […] zum neuen Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH; Genehmigung der Politik von LuxOpCo und AEH zur Übertragung von Zeichnungsbefugnissen; Unterzeichnung der vom alleinigen Anteilseigner von LuxSCS vorgenommenen Barvorauszahlung; Genehmigung der Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch eine Sacheinlage in Form einer Forderung; Unterzeichnung der Annahme der geänderten und neu abgefassten Vereinbarung über die Kreditfazilität durch LuxSCS; Unterzeichnung der Annahme einer Vereinbarung vom 28. März 2011 mit [Übernahme Q] über die Abtretung geistigen Eigentums.
	23.4.2012	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2011 und Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS für das zum 31. Dezember 2011 auslaufende Geschäftsjahr; in der Eigenschaft als Anteilseigner von LuxOpCo Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2011; in der Eigenschaft als Anteilseigner von AEH Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2011.
	27.4.2012	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS ([…] als President, […] als Vice President, […] als Vice President und Treasurer)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2011 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2011 auslaufende Geschäftsjahr.
	27.8.2012	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS ([…] als President)	Genehmigung des Rücktritts von Herrn […] als Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH; Genehmigung der Benennung von Herrn […] und von Herrn […] als neue Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH und Änderung der Politik von LuxOpCo und AEH zur Übertragung von Unterzeichnungsbefugnissen; Unterzeichnung der Anteilseigner-Barvorschüsse von LuxSCS an AEH; Genehmigung der Aufstockung des Gesellschaftskapitals von AEH durch eine Sacheinlage.
	12.12.2012	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS (nach Maßgabe einer Vertretungsbefugnis vertreten durch […]).	Unterzeichnung der Benennung von Herrn […] zum neuen Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH; Genehmigung der Änderung der Politik von LuxOpCo und AEH zur Übertragung von Zeichnungsbefugnissen; Genehmigung des Rücktritts von Herrn […] als Geschäftsführer von LuxOpCo und AEH.
	2.4.2013	Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS (nach Maßgabe einer Vertretungsbefugnis vertreten durch […]).	Jahresabschluss von LuxSCS zum 31. Dezember 2012 und Entlastung der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS; In der Eigenschaft als Anteilseigner von AEH Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2012; in der Eigenschaft als Anteilseigner von LuxOpCo Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2012; Unterzeichnung des Abschlusses eines Vertrags über den Kauf von Aktiva (Asset Purchase Agreement) zur Übernahme bestimmter Vermögenswerte von [Übernahme W1] und [Übernahme W2] durch LuxSCS; Genehmigung der Vereinbarung eines Nachtrags zu einer Vereinbarung über die Abtretung von geistigem Eigentum mit der Elkotob. com LLC durch LuxSCS.
	8.4.2013	Schriftlicher Beschluss der Anteilseigner von LuxSCS (vertreten durch […] nach Maßgabe einer Vertretungsvollmacht, […] als Vice President, […] als Vice President und Treasurer)	Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2012 und Aufteilung des Ergebnisses; Entlastung der Alleingeschäftsführerin für das zum 31. Dezember 2012 auslaufende Geschäftsjahr.

(217) Wie aus Tabelle 14 ersichtlich, zeigen die schriftlichen Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin und die Protokolle der Hauptversammlungen von LuxSCS von der Gründung des Unternehmens im Jahr 2004 bis zum Jahr 2013, dass die Alleingeschäftsführerin und die Partner von LuxSCS sich im Wesentlichen nur mit Themen im Zusammenhang mit der Überwachung ihrer Investitionen in ihrer Eigenschaft als Partner von LuxSCS befassten (z. B. Änderungen des Gesellschaftskapitals, Kapitaleinzahlungen, Gewährung von Darlehen für verbundene Unternehmen und sonstige Finanzentscheidungen in Verbindung mit LuxSCS und seinen Tochtergesellschaften). Die schriftlichen Beschlüsse und die in den Protokollen beschriebenen Entscheidungen betrafen ferner die Benennung von Führungskräften in den Tochtergesellschaften sowie deren Entlassung und Rücktritte der Führungskräfte; außerdem waren die Satzung und die Genehmigung von Abschlüssen Gegenstand der Entscheidungen und Beschlüsse.

(218) Von den 46 schriftlichen Beschlüssen und Protokollen in Tabelle 14 beziehen sich nur die folgenden vier auf immaterielle Wirtschaftsgüter.

— Am 14. Januar 2005 genehmigte die Alleingeschäftsführerin von LuxSCS die Eintrittsvereinbarung und die beiden Kostenteilungsvereinbarungen (einschließlich der CSA), die LuxSCS im Dezember 2004 und im Januar 2005 geschlossen hatte, und unterzeichnete die Vereinbarungen.

— Am 28. April 2006 genehmigte die Alleingeschäftsführerin von LuxSCS im Rahmen der Umstrukturierung des europäischen Einzelhandelsgeschäfts die Abtretung der redaktionellen Inhalte, Marken und Domänennamen der Amazon.co.uk Ltd, der Amazon.fr Holding SAS und der Amazon.de GmbH an LuxSCS sowie den Abschluss der Lizenzvereinbarung mit LuxOpCo. Außerdem wurde die Alleingeschäftsführerin zur Durchführung dieser Vereinbarungen bevollmächtigt.

— Am 25. Januar 2012 genehmigte und unterzeichnete die Alleingeschäftsführerin von LuxSCS die von LuxSCS geschlossene und am 29. März 2011 in Kraft getretene Vereinbarung mit [Übernahme Q] zur Abtretung von geistigem Eigentum. Außerdem wurde die Alleingeschäftsführerin zur Durchführung der Vereinbarung zur Abtretung von geistigem Eigentum bevollmächtigt.

— Am 2. April 2013 wurde berichtet, dass LuxSCS und ATI am 1. März 2013 einen Vertrag über den Kauf von Aktiva (Asset Purchase Agreement) über den Erwerb bestimmter Vermögenswerte von einem Dritten einschließlich Software-Codes und allen verbundenen Rechten des geistigen Eigentums geschlossen hatten. Die Alleingeschäftsführerin von LuxSCS unterzeichnete den Vertrag über den Kauf von Aktiva und die Lizenzierung an LuxOpCo.

2.3.5. INFORMATIONEN ÜBER VEREINBARUNGEN ZWISCHEN UNTERNEHMEN DER AMAZON-GRUPPE UND NICHT VERBUNDENEN UNTERNEHMEN ÜBER DIE LIZENZIERUNG VON GEISTIGEM EIGENTUM

2.3.5.1. *Die M.com-Vereinbarungen*

(219) Über die in Erwägungsgrund 142 genannten M.com-Vereinbarungen hinaus schloss Amazon zwischen 2004 und 2006 sieben weitere M.com-Vereinbarungen (mit der Bombay Company, DVF, Bebe, Marks & Spencer, Sears Canada, Hobby Hub, Benefit Cosmetic, Timex.com, Mothercare UK und Devanlay US) ([231]).

(220) Amazon zufolge erhielten die M.com-Partner keinen Zugang zur eigentlichen Technologie von Amazon. Vielmehr nutzte Amazon seine Technologie zur Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen IT und elektronischer Handel für diese Partner ([232]). Zu den M.com-Vereinbarungen erläuterte Amazon: „Amazon verpflichtete sich zur Bereitstellung von Technologien im Bereich des elektronischen Handels, damit Dritte ihre eigenen Einzelhandels-Websites betreiben konnten. Die M.com-Kunden (beispielsweise [A]) erhielten nur die Technologie; sie nutzten jedoch keine Rechte an den Marken, Handelsnamen, Kundendaten oder sonstigen immateriellen Wirtschaftsgütern von Amazon und erhielten diesbezüglich auch keine Rechte." ([233]) Außerdem erklärte Amazon, dass es die einzelnen Elemente aus dem Angebot nicht separat bepreiste, sondern bei den M.com-Vereinbarungen vielmehr

([231]) Vorbringen von Amazon vom 12. Juni 2015.

([232]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Technology — Software Development, Amazon Corporate LLC, USA, früherer Vice President of Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. November 2014, Rn. 3602: 3-25. Rn. 3603:1, „Frage: M.com oder Enterprise Solutions — in dieses Programm nahm Amazon alle Technologien auf, die es für sein eigenes Website-Geschäft entwickelt hatte, … und stellte sie dritten Einzelhändlern zur Verfügung? … Ist das zutreffend? Antwort: So könnte man sagen. Frage: Ok. Und diese Dritten … nutzten diese Technologie dann zum Aufbau und zum Betrieb ihres eigenen Systems und ihrer eigenen Website für den elektronischen Handel; ist das zutreffend? Antwort: Das stimmt nicht ganz. Es war Amazon, insbesondere mein Team, das diese Technologien im Tagesgeschäft für die Einzelhändler einsetzte, kombinierte, erweiterte, individuell anpasste und betrieb. Die Einzelhändler waren für ihre Preisbildung, Werbung, Merchandising und Vermarktung zuständig; diese Elemente … wir waren ihre Abteilung für IT und elektronischen Handel; sie übernahmen die Bereiche, die man als Merchandising, Preisbildung und Marketing bezeichnen könnte."

([233]) Vorbringen von Amazon vom 12. Juni 2015.

einen umfassenden Ansatz zur Preisbildung verfolgte ([234]). Die M.com-Vereinbarungen nach dem angefochtenen Steuervorbescheid enthalten Bestimmungen, nach denen jede Partei nur eine beschränkte, nicht ausschließliche Lizenz für das geistige Eigentum ihrer Partner erhält und die Lizenz zur Durchführung der Vereinbarung erteilt wird.

(221) Amazon betonte, dass es wichtige Unterschiede zwischen den M.com-Vereinbarungen und der Lizenzvereinbarung zwischen LuxSCS und LuxOpCo gebe: „[N]ach der Vereinbarung zwischen LuxOpCo und LuxSCS bekam LuxOpCo [nämlich] umfassenden Zugang zu den Daten von Millionen von Kunden. Ein derartiger Zugang zu Daten ist in keiner sonstigen M.com-Vereinbarung vorgesehen. Zweitens beinhaltet die Vereinbarung zwischen LuxSCS und LuxOpCo Marken und Domänen, die bei den übrigen M.com-Vereinbarungen nicht abgedeckt sind." ([235]) Amazon erläuterte, dass es grundsätzlich keine Lizenzen für Kundendaten an Dritte erteile ([236]).

(222) Die im Verrechnungspreisbericht genannten M.com-Vereinbarungen werden in den Erwägungsgründen 223-229 eingehender beschrieben.

(223) Nach der Vereinbarung mit [A] verpflichtete sich Amazon zur Einrichtung und Entwicklung sowie zum Hosting und zur Unterhaltung einer neuen Website für [A] und eines Shops für [A] auf Amazon-Websites, die an die Stelle der bestehenden Website von [A] für den elektronischen Handel treten sollten. [A] setzte den Preis der zum Verkauf angebotenen Produkte sowohl für die Website von [A] als auch für den Shop von [A] fest und handelte als Verkäufer (seller of record) ([237]). Amazon war für die Handhabung der Pakete und für den Versand an die Endkunden sowie für die Erbringung von Kundendienstleistungen zuständig. Zwischen [A] und Amazon erfolgte kein Austausch von Eigentum oder Rechten an geistigem Eigentum, wenn in der Vereinbarung nicht ausdrücklich vorgesehen. Im für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen der Parteien als erforderlich betrachteten Umfang wurden die Rechte zur Nutzung des geistigen Eigentums von Amazon von Amazon nach Maßgabe einer nicht ausschließlichen, beschränkten und nicht übertragbaren Lizenz an [A] lizenziert ([238]). Ähnliche Lizenzen erteilte [A] Amazon für die Verwertung von geistigem Eigentum von [A] ([239]). Ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme standen über die beiden Webshops erlangte Kundendaten im gemeinsamen Eigentum der Parteien. Die von den Parteien vor der Inbetriebnahme gesammelten Daten bleiben ausschließliches Eigentum der jeweiligen Partei ([240]).

(224) Nach der vereinbarten Vergütungsstruktur zahlte [A] eine Einrichtungsgebühr (15 Mio. USD) sowie Grundgebühren (zwischen 7 und 35 Mio. USD in den Jahren 2001-2006). Darüber hinaus hatte [A] variable einheitsbezogene Gebühren (siehe Tabelle 15) und als Nebengebühren bezeichnete zusätzliche Gebühren (zwischen 0,05 und 13,75 USD pro verkaufte Einheit) für Verpackungsleistungen und für verkaufte Artikel mit Übergrößen zu zahlen. Und schließlich war [A] verpflichtet, Amazon eine prozentuale Provision für die in Tabelle 16 angegebenen Umsätze zu zahlen.

Tabelle 15

Von [A] gezahlte variable Gebühren ([241])

(in USD)

Variable einheitsbezogene Gebühren (USD/Einheit)	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6
Sortierfähig	2,36	2,36	2,10	1,87	1,78	1,78
Versandfähig	3,83	3,83	3,57	3,27	3,13	3,13

([234]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Technology — Software Development, Amazon Corporate LLC, USA, früherer Vice President of Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. November 2014, Rn. 3540: 24-25, Rn. 3541: 1-25, Rn. 3542:1-25: „Frage: … Und diese Geschäfte beinhalteten Dienstleistungen und Technologien; wie hat Amazon die Preise dafür festgesetzt? Antwort: Also bei der Festsetzung der Preise betrachteten wir sie im Grunde als umfassendes Paket …"

([235]) Vorbringen von Amazon vom 31. Juli 2015 und vom 15. Januar 2016.

([236]) Vorbringen von Amazon vom 12. Juni 2015 und vom 15. Januar 2016.

([237]) Vereinbarung mit [A], Absatz 4.4 (Preisbildung).

([238]) In der Vereinbarung mit [A] heißt es in Absatz 14.4.1.1 (Marken): „ACI gewährt [A] hiermit für die Dauer der Vereinbarung eine beschränkte, nicht ausschließlich und (außer nach Maßgabe von Absatz 22.7) nicht übertragbare Lizenz, für die [A] ausschließlich seinen Tochtergesellschaften Unterlizenzen zur Nutzung der von ACI bereitgestellten Inhalte und Marken innerhalb des Territoriums wie folgt erteilen kann: (a) ausschließlich beschränkt auf das Territorium, (b) ausschließlich soweit vernünftigerweise zur Erfüllung seiner Verpflichtungen nach dieser Vereinbarung erforderlich und (c) nur für die in dieser Vereinbarung vorgesehenen Zwecke." In der Vereinbarung mit [A] heißt es in Absatz 14.4.1.2 (Beschränkte Lizenz): „ACI erteilt [A] (a) bis zum 31. August 2006 oder (b) bis zwölf (12) Monate nach Ende der Vereinbarung infolge einer Kündigung durch [A] nach Absatz 13.2 oder sechs (6) Monate nach Ende der Vereinbarung infolge einer Kündigung durch [A] nach Absatz 13.3.2, wobei der jeweils frühere Zeitpunkt maßgeblich ist, eine beschränkte, temporäre, nicht ausschließliche und (außer nach Absatz 22.7) nicht übertragbare Lizenz zur Nutzung des geistigen Eigentums von ACI (außer Marken, URLs und Domänennamen von ACI und den mit ACI verbundenen Unternehmen) ausschließlich in dem Umfang, der erforderlich ist, damit [A] die Website von [A] (oder eine unmittelbar von [A] oder von einem Dritten gehostete) Nachfolge-Website in der bei Inkrafttreten einer Kündigung dieser Vereinbarung in den oben genannten Fällen bestehenden Form betreiben, erhalten und unterstützen kann."

([239]) Vereinbarung mit [A] Absatz 14.4.2 ([A]).

([240]) Vereinbarung mit [A] Abschnitt 11 (Kundendaten und sonstige Daten).

([241]) Anlage S der Vereinbarung mit [A].

(in USD)

Variable einheitsbezogene Gebühren (USD/Einheit)	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6
Nicht sortierfähig oder nicht versandfähig	4,83	4,83	4,81	4,48	4,28	4,28
Streckengeschäft-Artikel	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
[…]. Geschenkkarte Streckengeschäft-Artikel	0,75	Geschenkkarte kostenlos				
Verarbeitung Kundenrücksendungen	Wie variable Einheitsgebühr für die jeweils […] an Amazon oder mit Amazon verbundene Unternehmen zurückgeschickten Produkte					
Verarbeitung Lieferantenrücksendungen	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Tabelle 16

Von [A] gezahlte Umsatzprovisionen

(in %)

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6
Provision für verkaufte Produkte (außer Markenprodukten […] aus dem Katalog)	5,0	5,0	4,5	4,0	4,0	4,0
Zusätzliche Provision für verkaufte Bekleidung	2,5	2,5	3,0	3,5	3,5	3,5
Provision für verkaufte Produkte (außer Markenprodukten […] aus dem Katalog)	2,0	2,5	2,5	2,5	3,0	3,0

(225) Amazon zahlte [A] eine Weiterleitungsgebühr für Amazon-Produkte, die auf der Website von [A] zum Verkauf angeboten wurden. Diese Gebühr belief sich auf 5 % des Umsatzes in den Jahren 2001 und 2002, 4,5 % der Umsätze in 2003 und 4 % der Umsätze in den Jahren 2004-2006.

(226) Die ursprünglich auf fünf Jahre geschlossene Vereinbarung mit [A] wurde später bis zum 31. August 2011 verlängert (d. h. bis zur Beendigung der Geschäftsbeziehung von Amazon mit [A]) ([242]).

(227) Die Vereinbarung mit [G] betraf u. a. die Entwicklung, das Hosting und die Erhaltung des Co-Branding-Bereichs der Amazon-Website, über den von [G] ausgewählte und gelieferte Produkte verkauft werden sollten. Nach Inbetriebnahme des Co-Branding-Shops verpflichtete sich [G], den Betrieb seiner eigenen Website einzustellen und den gesamten Verkehr seiner Website auf den Co-Branding-Shop umzuleiten. Amazon setzte die Preise der über den Co-Branding-Shop verkauften Produkte fest. Die Produkte wurden von [G] gekauft und an die Endkunden verkauft ([243]). [G] war Eigentümer aller in den Vertriebszentren von Amazon gelagerten Einheiten und übernahm das mit diesen Lagerbeständen verbundene Verlustrisiko. Zwischen [G] und Amazon erfolgte kein Austausch von Eigentum oder Rechten an geistigem Eigentum, wenn in der Vereinbarung nicht ausdrücklich vorgesehen. Im für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen der Parteien als erforderlich betrachteten Umfang erteilten Amazon [G] und [G] Amazon die Rechte zur Nutzung von geistigem Eigentum nach Maßgabe einer nicht ausschließlichen, beschränkten und nicht übertragbaren Lizenz ([244]). [G] zahlte ([245]) eine Einrichtungsgebühr von 19,5 Mio. USD im ersten Jahr, eine jährliche Grundgebühr von bis zu 70 Mio. USD im Jahr 2004, eine Erfüllungsgebühr zwischen 1,7 und 4,5 USD pro Einheit und eine Umsatzprovision von anfänglich 4 %, die im Laufe der Jahre auf 6 % steigen sollte.

([242]) Vorbringen von Amazon vom 15. Januar 2016.
([243]) Vereinbarung mit [G] Absatz 5.5 (Preisbildung bei ausgewählten Produkteinheiten) und Absatz 9.1 (Verkauf ausgewählter Produkteinheiten an Kunden über die ACT-Website: Verfahren).
([244]) Vereinbarung mit [G] Abschnitt 16 (Eigentumsrechte und Lizenzen, Beschränkungen).
([245]) Vereinbarung mit [A] Abschnitt 13 (Entschädigung).

(228) Nach den Vereinbarungen mit [H] und [B] verpflichtete sich Amazon zur Einrichtung neuer Websites für den elektronischen Handel (*Spiegel-Server*), die an die Stelle der bestehenden Websites von [H] und [B] treten sollten. Amazon war für die Einrichtung, das Hosting und die Erhaltung der Website für den elektronischen Handel zuständig ([246]). Außerdem verpflichtete sich Amazon, sicherzustellen, dass die verfügbaren Informationen und die Leistungsfähigkeit der Spiegel-Server im Wesentlichen den Informationen und der Leistungsfähigkeit der Amazon-Website vergleichbar waren. Als Gegenleistung erhielt Amazon die vorhandenen Kundendaten von [B] und [H] sowie die Möglichkeit, Amazon-Produkte auf den Spiegel-Servern zu führen. Amazon zahlte den beiden Vertragspartnern Weiterleitungsgebühren in Höhe von 5-6 % der Umsätze. [H] und [B] gaben vor der Inbetriebnahme der Spiegel-Server alle bereits vorhandenen Kundendaten an Amazon weiter ([247]). Ab diesem Zeitpunkt waren beide Parteien gemeinsam Eigentümer der über die Spiegel-Server erlangten Kundendaten. Nach den Vereinbarungen sollten sich die Parteien wechselseitig eine gebührenfreie, nicht ausschließliche und nicht übertragbare Lizenz für die Nutzung ihres geistigen Eigentums erteilen, das für die Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtungen als erforderlich ermittelt worden war ([248]).

(229) Nach der Vereinbarung mit [I] betrieb Amazon für [I] keine Plattform für den elektronischen Handel, erklärte sich aber bereit, Produkte von [I] zum Verkauf anzubieten und in den Suchfunktionen der Amazon-Website zu berücksichtigen. [I] sollte eine Vergütung in Höhe von 8-9 % der über die Amazon-Website generierten Umsätze zahlen.

2.3.5.2. ***Weitere zwischen der Amazon-Gruppe und nicht verbundenen Unternehmen getroffene Lizenzvereinbarungen über geistiges Eigentum***

(230) Amazon übermittelte sämtliche Vereinbarungen über die Lizenzierung geistigen Eigentums, die Amazon seit 2000 mit Dritten geschlossen hatte. Keine dieser Vereinbarungen betraf eine Übertragung geistigen Eigentums, die mit der Übertragung nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung vergleichbar wäre. Die übermittelten Vereinbarungen betreffen weder die Übertragung der Marke Amazon noch die Übertragung von Technologie für die elektronische Plattform oder die Übertragung der Kundendatenbank. Gegenstand dieser Vereinbarungen sind ausschließlich entweder eine Patenteintragung oder der jeweilige digitale Inhalt.

(231) Amazon zufolge haben diese Vereinbarungen „keine Bedeutung für die Bewertung der staatlichen Beihilfe nach Maßgabe der verbindlichen Steuerauskunft von 2003: [a)] Diese Vereinbarungen konnten nur für eine Analyse nach der CUP-Methode verwendet werden; bei der Analyse der verbindlichen Steuerauskunft von 2003 wurde hingegen von der Methode der Restgewinnaufteilung ausgegangen. [b)] In jedem Fall beinhalten die meisten der im Zeitraum der Anwendung der verbindlichen Steuerauskunft von 2003 (2006 bis Mitte 2014) geschlossenen Vereinbarungen nicht alle Elemente des geistigen Eigentums, die Gegenstand der Lizenzvereinbarung zwischen LuxSCS und LuxOpCo („immaterielle Wirtschaftsgüter") waren. [c)] Zudem wurden die einzigen Vereinbarungen mit gewissen Ähnlichkeiten zur Vereinbarung zwischen LuxOpCo und LuxSCS nach der Erteilung der verbindlichen Steuerauskunft 2003 geschlossen und sind insoweit für die beihilferechtliche Würdigung der verbindlichen Steuerauskunft von 2003 nicht von Bedeutung, da sie damals für die Verrechnungspreisanalyse nicht herangezogen werden konnten." ([249])

2.3.6. BESCHREIBUNG DER IM STEUERVORBESCHEID VON 2014 BESTÄTIGTEN NEUEN GESELLSCHAFTS- UND STEUERRECHTLICHEN STRUKTUR VON AMAZON IN LUXEMBURG

(232) Im Mai 2014 ging Amazon ein neuer Steuervorbescheid der Luxemburger Steuerbehörde bezüglich der vorgenommenen Änderungen an der gesellschafts- und steuerrechtlichen Struktur des Unternehmens in Luxemburg zu. Nach der neuen gesellschaftsrechtlichen Struktur (Unternehmensstruktur) hatte LuxSCS folgende Aufgabe […]. Die wesentliche Änderung dieser Struktur bestand in der Gründung eines neuen […] Unternehmens […], das in der bestehenden Struktur zwischen […] stand.

(233) Nach der neuen Unternehmensstruktur war die bestehende Plattform-Organisation bei LuxOpCo […] ([250]). Daher wurden [60-70] zuvor im Localisation and Translation Team von LuxOpCo tätige Mitarbeiter in das Software Development and Translation Team […] übernommen ([251]). Bezüglich der Lizenzvereinbarung ist festzustellen, dass […] nun als Gegenleistung für die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter zum Betrieb einer Plattform für den elektronischen Handel in Europa eine Lizenzgebühr an LuxSCS ([252]) zahlt ([253]).

([246]) Vereinbarung mit [H] Absatz 2.1 (Spiegel-Server: Entwicklung) und Vereinbarung mit [B] Absatz 2.1 (Spiegel-Server: Entwicklung).
([247]) Vereinbarung mit [H] Absatz 5.2 (Übergabe vorhandener Kundendaten) und Vereinbarung mit [B] Absatz 5.2 (Übergabe vorhandener Kundendaten).
([248]) Vereinbarung mit [H] Absatz 9.2 (Lizenzen) und Vereinbarung mit [B] Absatz 10.2 (Lizenzen).
([249]) Vorbringen von Amazon vom 12. Juni 2015.
([250]) Vorbringen von Amazon vom 15. Januar 2016.
([251]) Vorbringen von Amazon vom 22. Januar 2016.
([252]) […] zahlt eine Lizenzgebühr an […]. Wenn Lizenzzahlungen jedoch zu Vergütungen führen […], wird die Lizenzgebühr angepasst […].
([253]) Nach der Absatz 9.7 der Lizenzvereinbarung (Bindungswirkung, Abtretung) konnten die Parteien ihre Rechte und Pflichten nach dieser Vereinbarung auch ohne die Zustimmung der jeweils anderen Partei abtreten, wenn die Partei, an die die Rechte und Pflichten abgetreten werden sollten, ein mit der abtretenden Partei verbundenes Unternehmen war.

(234) Die Haupttätigkeit von […] besteht in […]. Die wichtigste von […] erbrachte Dienstleistung ist […]. […] übernimmt auch die Verwaltung von […]. Und schließlich erbringt […] […] und ist zuständig für […]. […] erhält als Gegenleistung von […] […], ([254]) […], ([255]) und […]gebühren ([256]) von […].

(235) Im Antrag vom 14. Mai 2014 auf einen Steuervorbescheid wurde die von LuxOpCo zahlbare Listungsgebühr im Vergleich zur Dritten berechneten durchschnittlichen Listungsgebühr als zu gering betrachtet ([257]). Dass […] bereit war, LuxOpCo einen Nachlass auf die Listungsgebühr zu gewähren, wurde wie folgt begründet:

(1) Die geringere Listungsgebühr „ist Ausdruck der … finanziellen Situation und der Prognose [Beschreibung der Situation des Einzelhandelsmarkts und der Strategie von Amazon]“ ([258]).

(2) [Beschreibung der Geschäftsstrategie von Amazon]. Wenn […] eine Listungsgebühr von [4-6] % zur Deckung seiner Kosten aufgrund der Bereitstellung des Plattformdienstes berechnen würde [Prognosen von Amazon], wäre beides nachteilig für […]. Allerdings wird der Nachlass […] durch […] beschränkt werden müssen. Da sich die aufzuteilenden Technologie- und Plattformkosten auf etwa [4-6] % der für das Jahr 2014 prognostizierten Einnahmen von LuxOpCo im Einzelhandelsgeschäft belaufen, ist […]. Daher erscheint eine Listungsgebühr unter [4-6] % für LuxOpCo eine bessere Lösung zu sein als eigene Investitionen von LuxOpCo in eigene Technologie und in eine eigene Plattform ([259]).

(236) Die neue gesellschaftsrechtliche Struktur hat keine Auswirkungen auf die Funktion von ASE. ASE wird weiterhin das Marketplace-Geschäft in Europa betreiben und leiten. Anstelle einer Lizenzgebühr an LuxOpCo für alle immateriellen Wirtschaftsgüter, für die ASE eine Unterlizenz erteilt wurde, zahlt ASE nun eine […]gebühr […].

(237) Auch die Funktion der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU ändert sich nicht in der neuen Unternehmensstruktur.

2.4. *DER RELEVANTE NATIONALE RECHTSRAHMEN*

(238) Die Standardvorschriften der Unternehmensbesteuerung in Luxemburg sind dem Luxemburger Einkommensteuergesetz (*loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenue,* im Folgenden „LIR“) zu entnehmen.

(239) In Artikel 18 Absatz 1 LIR wird die Methode zur Ermittlung des Jahresgewinnes eines der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen beschrieben: „Der Gewinn wird als Differenz zwischen den Nettovermögenswerten zum Ende und der Nettovermögenswerte zum Beginn des Berichtzeitraums, um die Barmittel oder sonstigen Vermögenswerte erhöht, die der Steuerpflichtige zu seiner persönlichen Verwendung oder zu sonstigen nicht im Interesse des Unternehmens vorgesehenen Verwendungen aus dem Unternehmensvermögen entnommen hat, und reduziert um zusätzliche Beiträge im Berichtszeitraum ermittelt.“

(240) Nach Artikel 159 LIR ist der gesamte Gewinn von in Luxemburg ansässigen Unternehmen zu versteuern ([260]). Nicht in Luxemburg ansässige Unternehmen unterliegen nach Artikel 160 LIR nur der Quellensteuer ([261]) (nach Maßgabe von Artikel 156 LIR) ([262]). Seit 2011 müssen sämtliche in Luxemburg steuerpflichtigen Unternehmen ihren steuerpflichtigen Gewinn zum Standardsatz von 28,80 % versteuern ([263]).

([254]) Die […]gebühr.
([255]) Von […] zu zahlende […]gebühr.
([256]) […], um aus den Kosten der Erbringung gemeinsamer Dienstleistungen eine Rendite von [1-10]-[1-10] % zu erwirtschaften.
([257]) Nach Randnummer 39 Buchstabe a des Antrags auf eine Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung von 2014 […].
([258]) Antrag von 2014 auf einen Steuervorbescheid, 2. April 2014, Rn. 39 Buchstabe, S. 11.
([259]) Antrag von 2014 auf einen Steuervorbescheid, 2. April 2014, Rn. 39 Buchstabe c, S. 11.
([260]) Artikel 159 Absatz 1 LIR: „Sont considérés comme contribuables résidents passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les organismes à caractère collectif énumérés ci-après, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve sur le territoire du Grand-Duché.“ Artikel 159 Absatz 2 LIR: „L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.“
([261]) Artikel 160 LIR: „Sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156, les organismes à caractère collectif de l'article 159 qui n'ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché.“
([262]) Artikel 156 LIR: „Sont considérés comme revenus indigènes des contribuables non-résidents: 1. le bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15: a) lorsqu'il est réalisé directement ou indirectement par un établissement stable ou un représentant permanent au Grand-Duché, excepté toutefois lorsque le représentant permanent est négociant en gros, commissionnaire ou représentant de commerce indépendant.“
([263]) Die Luxemburger Körperschaftsteuer setzt sich zusammen aus einer auf 21 % festgesetzten Steuer auf die Unternehmensgewinne („*impôt sur le revenue des collectivités*“ oder „IRC“) und, bei in der Stadt Luxemburg ansässigen Unternehmen, einer kommunalen Gewerbesteuer („*impôt commercial communal*“) in Höhe von 6,75 %. Außerdem wird ein Aufschlag von 5 % auf die IRC von 21 % erhoben, der einem Beschäftigungsfonds zufließt. Der Solidaritätsaufschlag wurde 2012 mit Wirkung vom Steuerjahr 2013 von 5 % auf 7 % erhöht. Mit den für das Steuerjahr 2013 vorgenommenen Änderungen ist die Gesamtkörperschaftsteuer für die Stadt Luxemburg von 28,80 % auf 29,22 % gestiegen. Außerdem unterliegen die Luxemburger Unternehmen einer jährlichen Vermögenssteuer auf ihr Nettovermögen, die in einer Abgabe von 0,5 % auf den Nettowert des weltweiten Vermögens des Unternehmens zum 1. Januar eines jeden Jahres besteht.

(241) Vor Inkrafttreten von Artikel 56bis LIR im Januar 2017 wurde Artikel 164 Absatz 3 LIR als Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Luxemburger Steuerrecht betrachtet. In Artikel 164 Absatz 3 LIR heißt es: „Das steuerpflichtige Einkommen umfasst verdeckte Gewinnausschüttungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung entsteht insbesondere, wenn ein Aktionär oder eine interessierte Partei entweder direkt oder indirekt Gewinne von einem Unternehmen oder einem Verein bezieht, die er bzw. sie ohne die Eigenschaft eines Aktionärs oder einer interessierten Partei normalerweise nicht erhalten hätte." ([264]) Nach der vorherrschenden Auslegung der Vorschrift in Artikel 164 Absatz 3 LIR, die seit 1967 gilt, sollten Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen ein und derselben Gruppe so vergütet werden sollen, wie es bei unabhängigen Unternehmen der Fall wäre, die Geschäfte unter vergleichbaren Umständen zu Marktbedingungen tätigen. Dies wurde durch die Erläuterung Luxemburgs in Randnummer 64 seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss bestätigt: „Der Fremdvergleichsgrundsatz für körperschaftsteuerpflichtige Steuerpflichtige mit Sitz im Großherzogtum Luxemburg ist in Artikel 164 Absatz 3 und in Artikel 18 des geänderten Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer (*Loi concernant l'impôt sur le revenue* — ‚LIR') verankert, auch wenn der Begriff des ‚Fremdvergleichsgrundsatzes' dort nicht ausdrücklich verwendet wird. Dieser Grundsatz liegt diesen Vorschriften jedoch mit Sicherheit zugrunde." Luxemburg erläuterte ferner, dass weder in Artikel 18 noch in Artikel 164 Absatz 3 LIR zwischen internationalen und nationalen Geschäftsvorfällen oder zwischen multinationalen und inländischen Gruppen unterschieden wird. Somit ist festzustellen, dass die Luxemburger Verrechnungspreisvorschriften den OECD-Verrechnungspreisleitlinien entsprechen, auch wenn Artikel 164 Absatz 3 LIR nicht ausdrücklich auf diese Leitlinien Bezug nimmt ([265]).

(242) Diese seit Langem bestehende Auslegung von Artikel 164 Absatz 3 LIR wurde von der Luxemburger Steuerbehörde in mehreren Rundschreiben bestätigt, insbesondere durch LIR Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011 und Nr. 164/2bis vom 8. April 2011 (im Folgenden „Rundschreiben") zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanzierungsgeschäften innerhalb von Unternehmensgruppen. Über die spezifischen Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei solchen Geschäftsvorfällen hinaus enthielten die Rundschreiben eine allgemeine Beschreibung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, die mit den Rundschreiben in nationales Recht übernommen wurden. Insbesondere enthielten die Rundschreiben die folgenden allgemeine Vorgabe für die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen: „Eine konzerninterne Dienstleistung … wurde erbracht, wenn unter vergleichbaren Umständen ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre, ein anderes unabhängiges Unternehmen für die Erbringung dieser Tätigkeit zu bezahlen oder wenn es diese Tätigkeit selbst übernommen hätte." ([266]) Im Rundschreiben wurde ferner festgestellt, dass ein Steuervorbescheid im Allgemeinen für höchstens fünf Jahre gilt, wenn keine Änderungen der Sachverhalte oder Umstände eintreten bzw. wenn die Rechtsvorschriften, auf denen der Steuervorbescheid beruhte, geändert wurden, oder wenn sich ein wesentliches Merkmal des betroffenen Geschäftsvorfalls ändert.

(243) Seit dem 1. Januar 2017 ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Luxemburger Steuerrecht in einem neuen Artikel 56bis LIR ausdrücklich vorgesehen. Mit Wirkung zum selben Datum wurden die genannten Rundschreiben durch das *Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1-56bis/1 du 27 décembre 2016* ersetzt.

2.5. *LEITLINIEN ZUR VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG*

2.5.1. DER RAHMEN DER OECD FÜR DIE GESTALTUNG VON VERRECHNUNGSPREISEN

(244) Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden „OECD") hat mehrere nicht verbindliche Leitfäden zur internationalen Steuerpraxis veröffentlicht. Da diese Leitfäden nicht verbindlich sind, werden die Steuerbehörden von OECD-Mitgliedstaaten (darunter auch Luxemburg) ([267]) nur angehalten, sich am Rahmen der OECD zu orientieren ([268]). Der OECD-Rahmen ist jedoch richtungsweisend und hat offenkundig Einfluss auf die Steuerpraktiken der OECD-Mitgliedstaaten (und sogar einiger Nichtmitgliedstaaten). Darüber hinaus haben Leitfäden, die Bestandteil dieses Rahmens sind, in mehreren OECD-Staaten Gesetzeskraft erlangt oder dienen als Referenz für die Auslegung des nationalen Steuerrechts. Wenn die Kommission in diesem Beschluss auf den OECD-Rahmen verweist, geschieht dies daher, weil dieser Rahmen auf Diskussionen unter Fachleuten in der OECD beruht und weil er Verfahren beschreibt, mit denen gemeinsame Herausforderungen bewältigt werden können.

([264]) Die Anwendung von Artikel 164 Absatz 3 LIR auf Finanzierungsgesellschaften wurde von den Luxemburger Steuerbehörden in den Rundschreiben Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011 und Nr. 164/2bis vom 8. April 2011 beschrieben; diese Rundschreiben wurden durch Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1-56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe ersetzt.

([265]) Siehe Erwägungsgrund 294.

([266]) Rundschreiben LIR Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011, S. 2.

([267]) Luxemburg ist seit dem 7. Dezember 1961 ein Mitgliedstaat der OECD.

([268]) Siehe z. B. OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Einführung, Ziffer 16: „Die OECD-Mitgliedstaaten werden bestärkt, diese Grundsätze bei ihrer innerstaatlichen Verwaltungspraxis auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu befolgen; ebenso sind die Steuerpflichtigen aufgerufen, diese Grundsätze bei der steuerlichen Beurteilung, ob ihre Verrechnungspreisgestaltung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt, zu befolgen …"

2.5.2. DER FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ FÜR ZWECKE DER INTERNATIONALEN BESTEUERUNG

(245) Wenn unabhängige Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, werden die Bedingungen dieser Geschäfte einschließlich der Preise der übertragenen Waren bzw. der erbrachten Dienstleistungen in der Regel durch externe Marktkräfte bestimmt. Wenn in einen multinationalen Konzern integrierte Gesellschaften mit Gesellschaften dieses Konzerns (im Folgenden „verbundene Konzernunternehmen") Geschäfte tätigen, können deren geschäftliche und finanzielle Beziehungen nicht durch externe Marktkräfte geregelt werden; vielmehr werden sie manchmal durch das gemeinsame Interesse an einer Minimierung der Steuerverbindlichkeiten der Gruppe bestimmt.

(246) Das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (im Folgenden „OECD-Musterabkommen") ([269]), das die Grundlage vieler bilateraler Steuerabkommen zwischen OECD-Mitgliedstaaten und einer zunehmenden Anzahl von Nichtmitgliedstaaten bildet, enthält Vorschriften über eine angemessene Gewinnaufteilung zwischen Gesellschaften innerhalb eines multinationalen Konzerns. Diesbezüglich heißt es in Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens: „[Wenn] die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden." Diese Bestimmung gilt als maßgebliche Formulierung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Zwecke der internationalen Besteuerung.

(247) Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollten nationale Steuerbehörden die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen einer Gruppe bei konzerninternen Geschäftsvorfällen nur dann annehmen ([270]), wenn diese den Preisen entsprechen, die auch bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen (d. h. bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen zu Marktbedingungen verhandeln) vereinbart worden wären, In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien heißt es dazu: „Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in seinem theoretischen Ansatz fundiert, da er beim Austausch von Wirtschaftsgütern … oder der Erbringung von Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen der Funktionsweise des freien Marktes am nächsten kommt. Mag er auch in der Praxis nicht immer einfach anzuwenden sein, führt er doch im Allgemeinen zu angemessenen Gewinnverhältnissen zwischen Unternehmen von multinationalen Konzernen, die auch für Steuerverwaltungen akzeptabel sind. Er spiegelt die wirtschaftliche Realität der jeweiligen Tatsachen und Umstände des verbundenen Unternehmens wider und übernimmt als Maßstab das normale Marktgeschehen." ([271]) Dies ist der Grundgedanke des Fremdvergleichsgrundsatzes. Daher haben OECD-Mitgliedstaaten vereinbart, dass die Gewinne verbundener Unternehmen für steuerliche Zwecke erforderlichenfalls angepasst werden können, um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicherzustellen. Die OECD-Mitgliedstaaten können also eine Anpassung von Transferpreisen als angemessen betrachten, wenn die Bedingungen der geschäftlichen und finanziellen Beziehungen bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall sich von den Bedingungen unterscheiden, die bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen zu erwarten wären.

(248) Durch das Bestreben, Gewinne unter Berücksichtigung der geschäftlichen und finanziellen Bedingungen anzupassen, die bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen erzielt worden wären, gewährleistet der Fremdvergleichsgrundsatz die Anwendung des von der OECD bevorzugten Ansatzes für die Behandlung der Mitglieder einer Unternehmensgruppe für steuerliche Zwecke als unabhängig tätige Unternehmen (im Folgenden „Grundsatz des selbstständigen Unternehmens" (separate entity approach)) und nicht als untrennbare Bestandteile eines einzigen vereinten Unternehmens ([272]).

([269]) Die neueste Fassung wurde von der OECD am 15. Juli 2014 veröffentlicht.

([270]) In diesem Zusammenhang bezeichnet der Begriff „Verrechnungspreise" die Preise, zu denen ein Unternehmen körperliche Waren oder immaterielle Vermögenswerte an verbundene Unternehmen liefert oder Dienstleistungen erbringt. OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Einführung, Ziffer 11.

([271]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.13; siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Ziffer 1.14.

([272]) Der Grundsatz des selbstständigen Unternehmens wird im in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der Einführung Ziffer 6 wie folgt erläutert: „Um den Grundsatz des selbstständigen Unternehmens auf konzerninterne Geschäftsvorfälle anzuwenden, müssen die einzelnen Unternehmen des Konzerns auf der Grundlage besteuert werden, dass sie bei ihren gegenseitigen Geschäftsvorfällen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz handeln. Die Beziehungen zwischen den Unternehmen eines multinationalen Konzerns können es jedoch erlauben, dass die Unternehmen für ihre konzerninternen Beziehungen besondere Bedingungen vereinbaren, die von denen abweichen, die vereinbart worden wären, wenn die Unternehmen des Konzerns als selbstständige, auf freien Märkten operierende Unternehmen gehandelt hätten. Um sicherzustellen, dass der Grundsatz der Selbstständigkeit eines jeden Unternehmens korrekt angewendet wird, haben die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz übernommen, durch den die Auswirkungen solcher besonderen Bedingungen auf die Gewinnhöhe beseitigt werden sollen." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 1.6.

(249) Die OECD gibt Steuerbehörden und multinationalen Konzernen mit ihren Verrechnungspreisleitlinien Hinweise zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes an die Hand; diese Leitlinien wurden zuletzt im Jahr 2017 geändert (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017“) ([273]). Frühere Fassungen der Leitlinien wurden vom Rat der OECD am 22. Juli 2010 (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010“) ([274]) und am 13. Juli 1995 (im Folgenden „OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995“) angenommen ([275]). Die letzten Änderungen und Erläuterungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 beruhen u. a. ([276]) auf dem Abschlussbericht der OECD zu den Aktionspunkten 8-10, *Anpassung der anhand der Wertschöpfung berechneten Verrechnungspreise* (im Folgenden „BEPS-Abschlussbericht über die Aktionspunkte 8-10“) ([277]) in der im Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (im Folgenden „BEPS-Projekt“) veröffentlichten Fassung. Der BEPS-Abschlussbericht über die Aktionspunkte 8-10 enthält Änderungen und Erläuterungen zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter ([278]) im Allgemeinen und zu Kostenteilungsvereinbarungen ([279]) im Besonderen.

2.5.3. DIE VERRECHNUNGSPREISMETHODEN DER OECD

(250) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden fünf Methoden zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises für konzerninterne Geschäftsvorfälle beschrieben: (i) die Preisvergleichsmethode (CUP-Methode), (ii) die Kostenaufschlagsmethode („Cost-plus-Methode“), (iii) die Wiederverkaufspreis-Methode, (iv) die TNMM (Transactional Net Margin Method = geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) und (v) die geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode. Im Allgemeinen muss nach den Gegebenheiten im Einzelfall die am besten geeignete Verrechnungspreismethode angewendet werden ([280]). In schwierigen Fällen, bei denen keine dieser Methoden zielführend wäre, können in einem flexiblen Ansatz auch mehrere Methoden gemeinsam zur Anwendung kommen ([281]). Es steht multinationalen Konzernen frei, Methoden zur Festlegung von Verrechnungspreisen anzuwenden, die in diesen Leitlinien nicht beschrieben werden, vorausgesetzt, dass die ermittelten Preise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen ([282]).

(251) Dabei wird zwischen geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (den ersten drei Methoden) und geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (den beiden letzten Methoden) unterschieden ([283]). Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden werden als der Ansatz betrachtet, mit dem am unmittelbarsten festgestellt werden kann, ob die geschäftlichen oder finanziellen Bedingungen eines Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform sind. Davon ausgehend werden die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden der

([273]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen von 2017, 10. Juli 2017. Spätere Änderungen und Ergänzungen zu den Kommentaren und Leitlinien zum OECD-Musterabkommen, die nicht zu einer Änderung des Wortlauts des Abkommens an sich führten, werden als für die Auslegung der Artikel dieses Abkommens geeignet betrachtet. Diesem Ansatz liegt der Gedanke zugrunde, dass die Kommentare und Leitlinien der OECD einschließlich der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 als internationaler Konsens über die Anwendung der Grundsätze des OECD-Musterabkommens betrachtet werden (siehe auch Kommentar zum OECD-Musterabkommen, 2010, Randnummer 35).

([274]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 22. Juli 2010.

([275]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 13. Juli 1995. Diese Leitlinien beruhten auf dem OECD-Bericht „Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)“.

([276]) Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 enthalten die Erläuterungen und Änderungen, die in den BEPS-Berichten von 2015 über die Aktionspunkte 8-10 (Anpassung der anhand der Wertschöpfung berechneten Verrechnungspreise) und über Aktionspunkt 13 (Dokumentation von Verrechnungspreisen und länderbezogene Berichtlegung) beschrieben wurden. Außerdem enthalten die Leitlinien die im Jahr 2013 angenommenen geänderten Leitlinien für geschützte Bereiche (Safe Harbours), in denen anerkannt wird, dass ordnungsgemäß gestaltete geschützte Bereiche bestimmte mit der Erfüllung geltender Vorschriften verbundene Belastungen reduzieren und die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erhöhen können. Und schließlich enthält diese Fassung zur Vereinheitlichung vorgenommene Anpassungen an den übrigen OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

([277]) Der Bericht wurde am 5. Oktober 2015 veröffentlicht und am 23. Juli 2016 vom OECD-Rat angenommen.

([278]) OECD (2015), Anpassung der anhand der Wertschöpfung berechneten Verrechnungspreise), Aktionspunkte 8-10 — Abschlussberichte 2015, BEPS-Projekt, Änderungen an Kapitel VI der Verrechnungspreisleitlinien.

([279]) OECD (2015), Anpassung der anhand der Wertschöpfung berechneten Verrechnungspreise), Aktionspunkte 8-10 — Abschlussberichte 2015, BEPS-Projekt, Änderungen an Kapitel VIII der Verrechnungspreisleitlinien.

([280]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Kapitel II, OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Teil II.

([281]) Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 Ziffer 1.69 gilt: „In diesen Fällen sollte versucht werden, zu einer mit dem Fremdvergleichsgrundsatz konformen Schlussfolgerung zu gelangen, die unter praktischen Aspekten für alle Beteiligten angesichts der Tatsachen und Umstände im jeweiligen Fall sowie des verfügbaren Beweismaterials und der verhältnismäßigen Zuverlässigkeit der verschiedenen in Erwägung gezogenen Methoden zufriedenstellend ist.“

([282]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.68 OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Ziffer 2.9. Diesbezüglich wird in Ziffer 2.9 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017 betont: „Jedoch sollten diese Methoden nicht anstelle der von der OECD anerkannten Methoden angewendet werden, wenn letztgenannte unter den gegebenen Umständen des Einzelfalles geeigneter sind.“

([283]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Kapitel II und III; OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Teile II und III.

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (beispielsweise die Preisvergleichsmethode) gegenüber den geschäftsvorfallbezogenen Methoden (z. B. der TNMM und der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode ausdrücklich bevorzugt ([284]).

(252) Für diesen Beschluss sind die Preisvergleichsmethode, die TNMM und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode relevant; diese drei Methoden werden daher in den Erwägungsgründen 253-256 näher erläutert.

(253) Die Preisvergleichsmethode wird als unmittelbare Verrechnungspreismethode bezeichnet ([285]). Bei dieser Methode werden der Preis und die übrigen für die Übertragung von Waren oder Dienstleistungen in einem konzerninternen Geschäftsvorfall vereinbarten Bedingungen mit dem Preis und den sonstigen für die Übertragung von Waren oder Dienstleistungen bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen (d. h. bei Geschäftsvorfällen zwischen nicht verbundenen Unternehmen) verglichen, die unter vergleichbaren Umständen erfolgt sind ([286]).

(254) Die TNMM und die Gewinnaufteilungsmethode werden häufig als „indirekte Methoden" beschrieben. Mit diesen Methoden werden die Preise konzerninterner Geschäftsvorfälle ermittelt, indem für eine bestimmte Tätigkeit ein potenzieller Nettogewinn (d. h. ein Betriebsergebnis) zu Fremdvergleichsbedingungen bestimmt wird; dazu wird der Nettogewinn abgeschätzt, der bei einem nicht integrierten Unternehmen, das dieselbe oder eine ähnliche Tätigkeit ausübt, aufgrund dieser Tätigkeit erwartet werden könnte ([287]).

(255) Mit der TNMM wird das Verhältnis des Nettogewinns ([288]) zu einem angemessenen Referenzwert (beispielsweise den Kosten, dem Umsatz und Vermögenswerten) untersucht ([289]); dieses Verhältnis wird als „Nettogewinnindikator" oder „Gewinnindikator" bezeichnet und auf einen zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfall (oder auf für eine Aggregation geeignete Geschäftsvorfälle) bezogen. Der Nettogewinnindikator sollte anhand des Nettogewinnindikators ermittelt werden, der sich für unabhängige Parteien bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen ergeben würde. Bei Anwendung der TNMM muss ermittelt werden, welche Partei die (anhand des Gewinnindikators) zu untersuchende Partei des Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen ist („untersuchte Partei"). Diese Ermittlung muss im Einklang mit der durchgeführten Funktionsanalyse (einschließlich des angenommenen Risikos und der verwendeten Vermögenswerte) für beide Parteien der zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorgänge stehen. Bei Anwendung der TNMM ist die untersuchte Partei im Allgemeinen die Partei, bei der die Methode am zuverlässigsten angewendet werden kann und für die die verlässlichsten Vergleichswerte gefunden werden können. Häufig wird im Zusammenhang mit der TNMM Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 berücksichtigt, nach der die „untersuchte Partei" grundsätzlich das Unternehmen sein sollte, dem bezogen auf den zu untersuchenden konzerninternen Geschäftsvorfall die am

([284]) In Ziffer 3.49 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es: „Für die Ermittlung der Fremdvergleichskonformität eines Verrechnungspreises, d. h. für die Prüfung des Vorliegens einer besonderen Bedingung, welche die Höhe des Gewinns zwischen verbundenen Unternehmen beeinflusst, ist geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gegenüber geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden der Vorzug zu geben. Die Praxis hat bisher gezeigt, dass es in den meisten Fällen möglich ist, geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden anzuwenden." Und in Ziffer 2.3 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017 wird festgestellt: „Infolgedessen ist in Situationen, in denen unter Berücksichtigung der in Ziffer 2.2 beschriebenen Kriterien sowohl eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode als auch eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode vor der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode der Vorzug zu geben."

([285]) In Ziffer 2.7 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 wird dazu festgestellt: „Wenn Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle vorhanden sind, stellt die Preisvergleichsmethode die direkteste und verlässlichste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Folglich ist in derartigen Fällen der Preisvergleichsmethode vor allen anderen Methoden den Vorzug zu geben." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 2.14 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 2.15.

([286]) In Ziffer 2.7 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 wird dazu festgestellt: „In Anlehnung an die Grundsätze in Kapitel I ist für die Zwecke der Preisvergleichsmethode ein Fremdvergleichsgeschäftsvorfall mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d. h., es handelt sich um einen Fremdvergleichsgeschäftsvorfall), wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist: a) dass keiner der eventuellen Unterschiede zwischen den verglichenen Situationen die analysierten Bedingungen (z. B. den Preis oder die Marge) in relevanter Weise beeinflussen kann oder b) dass hinreichend zuverlässige Berichtigungen angewendet werden können, um eine Auswirkung dieser Unterscheide zu vermeiden." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 2.14 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 2.15.

([287]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 3.2; OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 2.58; und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 2.64.

([288]) Wie in Ziffer 2.80 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 erläutert, sollten bei der Ermittlung des Gewinnindikators nicht operative Elemente wie etwa Zinserträge, Ausgaben und Körperschaftsteuern sowie nur ausnahmsweise anfallende und außerordentliche einmalig auftretende Positionen allgemein ausgeschlossen werden.

([289]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Glossar.

wenigsten komplexe Funktion zukommt. ([290]) Daher wird die TNMM als gut geeignete Methode zur Überprüfung einer fremdvergleichskonformen Vergütung der Partei betrachtet, die keine einzigartigen und wertvollen Beiträge zu den zu untersuchenden konzerninternen Geschäftsvorfällen leistet ([291]).

(256) Die Gewinnaufteilungsmethode ist die andere „indirekte Methode" zur Abschätzung der Fremdvergleichspreise konzerninterner Geschäftsvorfälle. Nach dieser Methode wird der Gesamtgewinn (oder -verlust) zwischen den verbundenen Unternehmen aufgeteilt, die an den konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt waren, für die die Preise ermittelt werden sollen; anschließend werden diese Gewinne unter diesen Unternehmen auf einer wirtschaftlich annehmbaren Grundlage aufgeteilt, die bei einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung für die Aufteilung von Gewinnen zu erwarten sein dürfte ([292]). In den OECD-Leitlinien werden zwei Ansätze zur Aufteilung des Gesamtgewinns auf die verbundenen Unternehmen beschrieben: die Beitragsanalyse (contribution analysis) und die Restgewinnanalyse. Bei der Beitragsanalyse wird der Gesamtgewinn (unter Berücksichtigung von eingesetzten Vermögenswerten und übernommen Risiken) nach dem relativen Wert der von den einzelnen Beteiligten der zu bepreisenden konzerninternen Geschäftsvorfälle durchgeführten Funktionen aufgeteilt. Bei der Restgewinnanalyse hingegen werden die Gewinne in zwei Schritten aufgeteilt. In einem ersten Schritt wird jedem Unternehmen ein Grundgewinn (oder regelmäßiger Gewinn) entsprechend seinen Funktionen, den jeweils genutzten Vermögenswerten und den übernommenen Risiken anhand eines Vergleichs der marktüblichen Erträge ähnlicher Geschäftsvorfälle unabhängiger Unternehmen zugerechnet. Der erste Schritt entspricht somit im Wesentlichen der Anwendung der TNMM. In einem zweiten Schritt wird der nach Abschluss des ersten Schritts verbliebene Restgewinn auf die Beteiligten etwa so aufgeteilt, wie unabhängige Beteiligte dies zu Fremdvergleichsbedingungen getan hätten. Die Gewinnaufteilungsmethode wird gewöhnlich als geeignete Methode betrachtet, wenn beide Beteiligte eines konzerninternen Geschäftsvorfalls jeweils einzigartige und wertvolle Beiträge zu diesem Geschäftsvorfall leisten, weil davon auszugehen wäre, dass in einem solchen Fall auch unabhängige Beteiligte die Gewinne des Geschäftsvorfalls im Verhältnis zu ihren jeweiligen Beteiligungen aufteilen würden ([293]).

2.5.3.1. *Die fremdvergleichskonforme Bandbreite*

(257) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird weniger ein spezifisches Ergebnis als vielmehr eine Bandbreite an Ergebnissen als annehmbares fremdvergleichskonformes Ergebnis einer vergleichenden Analyse betrachtet ([294]). In der Praxis handelt es sich bei der „Bandbreite" um den Interquartilbereich ([295]).

([290]) Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 enthält die folgende Empfehlung: „Wenn, wie in Kapitel II beschrieben, eine Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode angewandt wird, muss der am Geschäftsvorfall Beteiligte ausgewählt werden, für den ein Finanzindikator geprüft wird (Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinnindikator). Die Wahl des untersuchten Unternehmens sollte mit der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalls im Einklang stehen. Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen das, für das sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt und für das die verlässlichsten Vergleichswerte zu finden sind, was heißt, dass es sich in den meisten Fällen um den Beteiligten mit der weniger komplexen Funktionsanalyse handeln wird." Siehe auch Ziffer 6.198 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017: „Bei einer Verrechnungspreisanalyse, bei der die am besten geeignete Verrechnungspreismethode die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode oder die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ist, wird die weniger komplexe Partei des fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfalls häufig als untersuchte Partei ausgewählt. Häufig kann ein Fremdvergleichspreis oder ein Fremdvergleichsgewinn für die untersuchte Partei ermittelt werden, ohne die in Verbindung mit dem Geschäftsvorfall genutzten immateriellen Wirtschaftsgüter bewerten zu müssen. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn nur die nicht untersuchte Partei immaterielle Wirtschaftsgüter nutzt."

([291]) Siehe auch Ziffer 6.26 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995: „In Fällen hochwertiger immaterieller Wirtschaftsgüter kann es schwierig sein, vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle zu finden. Deshalb kann die Anwendung der Standardmethoden und der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode schwierig sein, insbesondere dann, wenn die beiden am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen über wertvolle immaterielle oder einzigartige Wirtschaftsgüter verfügen, die beim Geschäftsvorfall verwendet werden und die dieses von den Geschäftsvorfällen potenzieller Konkurrenten unterscheiden. In solchen Fällen kann die Gewinnaufteilungsmethode von Bedeutung sein, auch wenn es zu praktischen Problemen in der Anwendung kommen kann." Und weiter heißt es in Ziffer 2.59 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode gilt als unzuverlässig, wenn jede Geschäftspartei wertvolle, einzigartige Beiträge leistet … In einem solchen Fall dürfte eine geschäftsbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen die am besten geeignete Methode sein. … Jedoch kann eine einseitige Methode (Standardmethode oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) in Fällen anwendbar sein, in denen einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten alle einzigartigen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, während der andere Beteiligte keinen einzigartigen Beitrag leistet."

([292]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Glossar.

([293]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 3.7; OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffern 2.109 und 2.115.

([294]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffern 1.45 bis 1.48, OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Ziffern 3.55 bis 3.62.

([295]) Quartile in einer Datenreihe sind drei Punkte, mit denen die Werte in aufsteigender Reihenfolge in vier gleich große Teile unterteilt werden.; 25 % der Daten liegen im 25. Perzentil (auch unteres Quartil genannt), 50 % der Daten liegen unter oder sind gleich dem zweiten Quartil, welches dem Median der Daten entspricht, und 75 % der Daten liegen unter oder sind gleich dem 75. Perzentil (auch oberes Quartil genannt).

(258) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird jedoch betont, dass dies nur dann möglich ist, wenn die Bandbreite Ergebnisse mit verhältnismäßig einheitlicher und hoher Zuverlässigkeit beinhaltet; bei eingeschränkter Vergleichbarkeit kann es hingegen zweckmäßig sein, auf zentralen Tendenzen (beispielsweise auf dem Median, dem Mittelwert, den gewichteten Durchschnitten usw.) beruhende Maßnahmen zur Ermittlung des am besten angemessenen Punkts in der jeweiligen Bandbreite zu verwenden ([296]).

2.5.3.2. *Besondere Erwägungen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei immateriellen Wirtschaftsgütern*

(259) Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthält spezifische Hinweise zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei immateriellen Wirtschaftsgütern. Dieses Kapitel wurde mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 eingeführt und zuletzt in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 auf der Grundlage des BEPS-Abschlussberichts über die Aktionspunkte 8-10 aktualisiert ([297]).

(260) Nach diesem Kapitel ist bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf einen immateriellen Vermögenswert sowohl die Sichtweise des Verkäufers als auch die Sichtweise des Käufers zu berücksichtigen. Aus der Sichtweise des Verkäufers sollte der Preis überprüft werden, zu dem ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, den Vermögenswert unter vergleichbaren Bedingungen zu übertragen. Aus der Perspektive des Käufers ist zu prüfen, ob ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, den betreffenden Preis zu zahlen ([298]).

(261) Ein unabhängiger Käufer würde den in Rede stehenden Preis nur dann akzeptieren, wenn er aufgrund der Nutzung des immateriellen Vermögenswerts angesichts anderer realistisch verfügbarer Möglichkeiten vernünftigerweise zufriedenstellende Vorteile erwarten könnte. Die Ermittlung mindestens eines an konzerninternen Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern beteiligten Unternehmens, das ein Anrecht auf (teilweise oder vollständige) Einbehaltung der aus diesen Wirtschaftsgütern hervorgegangenen Nebenprodukte hat, ist entscheidend für ein fremdvergleichskonformes Ergebnis. Das rechtliche Eigentum an dem immateriellen Wirtschaftsgut hingegen ist für die Analyse der Fremdvergleichskonformität der jeweiligen Vergütung nicht maßgeblich ([299]).

2.5.3.3. *Besondere Erwägungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Tätigkeiten von Anteilseignern und auf konzerninterne Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung*

(262) Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthält spezifische Hinweise zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei konzerninternen Dienstleistungen. Dieses Kapitel wurde mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 eingeführt und zuletzt in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 auf der Grundlage des BEPS-Abschlussberichts über die Aktionspunkte 8-10 aktualisiert ([300]).

(263) Ein multinationaler Konzern kann vereinbaren, dass bestimmte konzerninterne Dienstleistungen für alle Mitglieder des Konzerns verfügbar sind (beispielsweise Finanz- oder Verwaltungsdienstleistungen). Diese Dienstleistungen können von der Muttergesellschaft oder von anderen Mitgliedern der Gruppe erbracht werden, die zunächst auch für die mit der Erbringung der Dienstleistungen verbundenen Kosten aufkommen. Wenn davon ausgegangen wird, dass konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden, muss festgestellt werden, ob die von den Unternehmen, für die die Dienstleistungen erbracht wurden, ggf. zu zahlende Vergütung fremdvergleichskonform war ([301]). In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird dazu erläutert: „Für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises für konzerninterne Dienstleistungen ist sowohl die Sichtweise des Erbringers als auch die Sichtweise des Empfängers der Dienstleistung zu beachten. Entsprechend zu berücksichtigen sind dabei auch der

([296]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.48, OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Ziffer 3.62.
([297]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Kapitel VI, und BEPS-Abschlussbericht, Aktionspunkte 8-10, S. 63-117.
([298]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010, Ziffer 6.14, OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 6.112.
([299]) Dies wird auch in Ziffer 6.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 bestätigt: „Die Ermittlung des rechtlichen Eigentums sowie vertraglicher Vereinbarungen ist ein wichtiger erster Schritt der Analyse; diese Ermittlungen werden getrennt und unabhängig von der Frage der Vergütung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz durchgeführt. Für Verrechnungspreiszwecke gilt, dass das rechtliche Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern an sich kein Recht begründet, die vom Konzern aus der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter erzielten Erträge letztlich einzubehalten, selbst wenn diese Erträge anfänglich beim rechtlichen Eigentümer oder infolge seiner gesetzlichen oder vertraglichen Rechte in Bezug auf die Verwertung der immateriellen Vermögenswerte anfallen. Der Gewinn, der letztlich vom rechtlichen Eigentümer einbehalten oder diesem zugerechnet wird, hängt von den vom rechtlichen Eigentümer ausgeübten Funktionen, den von ihm genutzten Vermögenswerten und den von ihm übernommen Risiken sowie von den Beiträgen anderer multinationaler Konzernunternehmen über die jeweils von diesen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken ab."
([300]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Kapitel VI, und BEPS-Abschlussbericht, Aktionspunkte 8-10, S. 141-160.
([301]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Ziffer 7.2.

Wert der Dienstleistung für den Empfänger, die Frage, inwieweit ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für diese Dienstleistung unter vergleichbaren Verhältnissen zu zahlen, sowie die Kosten für den Erbringer der Dienstleistung." ([302])

(264) Nicht alle konzerninternen Tätigkeiten rechtfertigen jedoch die Zahlung einer Vergütung durch den Empfänger. Eine konzerninterne Tätigkeit, die ein Unternehmen in seiner Eigenschaft als Anteilseigner und ausschließlich aufgrund des Beteiligungsinteresses dieses Unternehmens an einem oder mehreren anderen Mitgliedern der Gruppe erbringt, (im Folgenden „Tätigkeit eines Anteilseigners") sollte den Tochtergesellschaften nicht in Rechnung gestellt werden ([303]).

(265) Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (JTPF = Joint Transfer Pricing Forum) ist eine von der Kommission im Oktober 2002 eingesetzte Sachverständigengruppe, die die Kommission bei Angelegenheiten im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen unterstützt und berät. Das JTPF ist mit staatlichen und nicht staatlichen Sachverständigen für den Bereich Verrechnungspreise besetzt. Im Februar 2010 wurde ein Bericht über die vom JTPF durchgeführte Überprüfung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf eine bestimmte Kategorie von Dienstleistungen veröffentlicht, die zwischen verbundenen Unternehmen erbracht und als „konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung" bezeichnet werden (im Folgenden „JTPF-Bericht von 2010") ([304]).

(266) Wie in Anhang 1 des JTPF-Berichts von 2010 erläutert, umfassen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung u. a. Rechts- und Rechnungslegungsdienstleistungen. Wenn solche Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung als erbracht gelten, betrachtet der JTPF-Bericht von 2010 die Preisvergleichsmethode als die am besten geeignete Methode zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises für diese Dienstleistungen. Ohne geeignete Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle wird der Fremdvergleichspreis solcher Dienstleistungen meist anhand einer kostenbezogenen Verrechnungspreismethode ermittelt ([305]).

(267) Bei der Anwendung einer kostenbezogenen Methode muss die jeweils angemessene Kostenbasis der betreffenden Dienstleistung bestimmt werden. Anschließend sollte geprüft werden, welcher Aufschlag gegebenenfalls zu diesen Kosten hinzukommt. In diesem Zusammenhang wird im JTPF-Bericht von 2010 in erster Linie auf die Ziffern 7.33 und 7.36 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 verwiesen, in denen es heißt, dass nicht grundsätzlich ein Aufschlag auf die Kostenbasis angewendet werden sollte ([306]).

(268) Im JTPF-Bericht von 2010 wurde ferner festgestellt, dass den Erfahrungen internationaler Steuerbehörden zufolge ein angemessener Aufschlag für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sich in der Regel in einer Bandbreite von 3-10 % bewegen und häufig bei 5 % liegen würde. Wenn die Sachverhalte und Umstände des jeweiligen Geschäftsvorfalls jedoch einen anderen Aufschlag rechtfertigen, sollte dies berücksichtigt werden.

2.6. *ERLÄUTERUNG DER WICHTIGSTEN IN DEM BESCHLUSS VERWENDETEN BUCHFÜHRUNGS- UND FINANZBEGRIFFE*

(269) Im Folgenden werden in diesem Beschluss häufig verwendete Finanzindikatoren und Buchführungskonzepte erläutert.

(270) Bei einer typischen Gewinn- und Verlustrechnung werden zunächst die Einkünfte eines Unternehmens aus seinen regulären Geschäftstätigkeiten — in der Regel aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen an Kunden — erfasst. Die betreffende Rechnungslegungsposition wird als „Ertrag", „Umsatz" oder „Einnahmen" bezeichnet.

(271) Die Selbstkosten („Cost of goods sold", „COGS") bezeichnen im Wesentlichen den Wert des bei der Herstellung von Waren verwendeten Materials (Rohstoffe) oder den Einkaufspreis von weiterverkauften Waren, wenn das Unternehmen die verkauften Waren nicht verarbeitet. Die Selbstkosten werden vom Ertrag abgezogen, um den Bruttogewinn zu ermitteln.

([302]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Ziffer 7.29.
([303]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Ziffern 7.9 und 7.10.
([304]) Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum, JTPF-Bericht: Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, Sitzung vom 4. Februar 2010: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf.
([305]) JTPF-Bericht von 2010, Absätze 59 und 60.
([306]) JTPF-Bericht von 2010, Absatz 62.

(272) Unter den Betriebskosten werden insbesondere die Lohn- und Gehaltskosten ([307]), Energiekosten und andere Verwaltungs- und Vertriebskosten zusammengefasst. Im Falle von LuxOpCo werden die an LuxSCS gezahlten Lizenzgebühren als „sonstige Betriebskosten" eingestuft, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Betriebsergebnisses werden sie jedoch von den Betriebskosten nach dem angefochtenen Steuervorbescheid ausgeschlossen ([308]).

(273) Tabelle 17 vermittelt einen vereinfachten Überblick über die Gewinn- und Verlustrechnung ([309]).

Tabelle 17

Vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung

Ertrag (*oder Umsatz oder Einnahmen*)
— **Selbstkosten (COGS)**
Bruttogewinn
— **Betriebskosten**
Betriebsgewinn (EBITDA)
Ergebnis vor Zinsaufwand und Steuern (EBIT) oder Betriebsergebnis
— *Zinsen und Abschreibungen oder außerordentliche Erträge*
Steuerpflichtiges Einkommen
— **Steuern**
Nettogewinn

(274) Leistung und Rentabilität werden häufig mithilfe von Quoten gemessen und als „Margen" oder „Aufschläge" dargestellt. Margen werden auch bei Branchenvergleichen von Verrechnungspreisen verwendet.

(275) Bei der Berechnung von Verrechnungspreisen können Bruttomargen als Bruttogewinne geteilt durch die Umsätze (oder Selbstkosten) und Nettomargen als Betriebsgewinn geteilt durch die Umsätze (oder Gesamtkosten, d. h. Summe der Selbstkosten und der Betriebskosten) ermittelt werden, insbesondere wenn von der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ausgegangen wird. Bei Anwendung der „Nettomargenmethode" steht im Zähler des Gewinnindikators daher der Betriebsgewinn.

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

(276) In ihrem Einleitungsbeschluss ([310]) hat die Kommission erklärt, dass sie ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit des angefochtenen Steuervorbescheids mit dem Binnenmarkt hatte. Insbesondere äußerte sie ernsthafte Zweifel daran, dass die durch den angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung zu einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr für LuxSCS und zu einer fremdvergleichskonformen Vergütung für LuxOpCo führte.

(277) Erstens beanstandete die Kommission, dass der angefochtene Steuervorbescheid offenbar erteilt worden war, ohne dass ein Verrechnungspreisbericht vorlag. Ferner stellte die Kommission fest, dass der Vorbescheid innerhalb von elf Arbeitstagen nach Eingang des ersten Schreibens erteilt wurde, mit dem der Vorbescheid beantragt wurde.

(278) Zweitens beanstandete die Kommission, dass die im Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung offenbar nicht auf einer der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen und allgemein anerkannten Verrechnungspreismethoden beruhte.

([307]) Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass ein Teil der Personalkosten in die Selbstkosten einfließen kann, wenn sie unmittelbar mit der Herstellung zusammenhängen.
([308]) Siehe Erwägungsgrund 38 des Einleitungsbeschlusses.
([309]) In Tabelle 17 steht die Bezeichnung EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization) für das Betriebsergebnis vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen und Abschreibungen auf immaterielle Wirtschaftsgüter.
([310]) Beschluss der Kommission vom 7. Oktober 2014 zur Einleitung des Verfahrens nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, C(2014) 7156 final.

(279) Drittens beanstandete die Kommission, dass die im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Lizenzgebühr entgegen der Empfehlungen in Ziffer 6.16 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 nicht auf der Produktion, dem Umsatz oder dem Gewinn beruhte. Vielmehr war die Lizenzgebühr als Restgewinn aus konzerninternen Geschäftsvorfällen von LuxOpCo berechnet worden; dieser Restgewinn wurde ermittelt, indem ein den Funktionen von LuxOpCo zuzuschreibender regelmäßiger Ertrag vom tatsächlich verbuchten Gewinn von LuxOpCo abgezogen wurde.

(280) Viertens hatte die Kommission Zweifel daran, ob zutreffenderweise angenommen werden könne, dass LuxOpCo weniger komplexe Funktionen als LuxSCS ausübte. Nach der Beschreibung der von LuxOpCo übernommenen Funktionen und Risiken schienen diese Funktionen und Risiken sogar komplexer zu sein als bei LuxSCS. Die spezifischen Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern, für die LuxSCS angeblich eine Vergütung erhält, wurden weder im Antrag auf einen Steuervorbescheid noch im angefochtenen Steuervorbescheid der Luxemburger Steuerbehörde erläutert. Zudem wurde im Antrag auf einen Steuervorbescheid erklärt, dass LuxSCS sämtliche Risiken in Verbindung mit dem Eigentum an diesem geistigen Eigentum trage; die von LuxSCS als Inhaber der immateriellen Wirtschaftsgüter zu übernehmenden Risiken wurden jedoch nicht spezifiziert; dies gilt insbesondere angesichts der von LuxOpCo übernommenen unternehmerischen Risiken.

(281) Fünftens betrachtete die Kommission die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Vergütung der von LuxOpCo ausgeübten Funktionen mit einem Aufschlag von [4-6] % als verhältnismäßig gering, insbesondere angesichts der Tatsache, dass als Funktionen von LuxOpCo u. a. zentrale und strategische unternehmerische Entscheidungen beschrieben wurden, während das Geschäftsrisiko des gesamten europäischen Markts auf LuxOpCo konzentriert wurde. Außerdem wurde die Anwendung einer Unter- und einer Obergrenze ([311]) für die Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für LuxOpCo nicht erläutert, mit der die auf den Betriebskosten beruhende Verrechnungspreisvereinbarung faktisch übergangen wurde. Und schließlich zweifelte die Kommission daran, ob die Wahl einer indirekten Verrechnungspreismethode zur Ermittlung der Vergütung von LuxOpCo gerechtfertigt war.

(282) Sechstens stellte die Kommission fest, dass der angefochtene Steuervorbescheid im Jahr 2003 erteilt wurde und offenbar auch 2014 noch galt. Die Kommission brachte Zweifel daran zum Ausdruck, ob es angemessen sei, die im Vorbescheid anerkannte Vergütung mehr als zehn Jahre später ohne jegliche Überprüfung oder Meldepflicht gegenüber der Behörde im Falle einer zwischenzeitlichen Änderung wesentlicher Sachverhalte immer noch als fremdvergleichskonform zu betrachten.

(283) Angesichts dieser Bedenken gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass der angefochtene Steuervorbescheid Amazon einen selektiven Vorteil insoweit verlieh, als er zu einer Lizenzgebühr für LuxSCS und einer Vergütung für LuxOpCo führte, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar waren. Da alle übrigen Bedingungen von Artikel 107 Absatz 1 AEUV offenbar erfüllt waren und da offenbar keine Grundlage für eine Vereinbarkeit nach Artikel 107 Absätze 2 oder 3 AEUV gegeben war, gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Ergebnis, dass der angefochtene Steuervorbescheid als mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe anzusehen sei.

4. **STELLUNGNAHMEN VON LUXEMBURG**

(284) Luxemburg nahm hinsichtlich des Einleitungsbeschlusses erstens zu mutmaßlichen Verfahrensmängeln bei der vorläufigen Untersuchung der Kommission, zweitens zu mutmaßlichen Rechtsfehlern im Einleitungsbeschluss und drittens zu den Bedenken Stellung, die die Kommission im Einleitungsbeschluss zum Ausdruck gebracht hatte.

4.1. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU MUTMAßLICHEN VERFAHRENSMÄNGELN*

(285) Luxemburg zufolge wurde der Einleitungsbeschluss äußerst kurzfristig und auf der Grundlage unzureichender Informationen getroffen. Die Kommission habe ihre Möglichkeiten zur Sammlung der zur Bewertung der Maßnahme in der vorläufigen Untersuchung erforderlichen Informationen nicht ausgeschöpft.

(286) Erstens argumentierte Luxemburg, die Kommission habe gegen die Grundsätze der loyalen Zusammenarbeit und der Unparteilichkeit verstoßen, insbesondere, als sie nicht auf die von Luxemburg mehrfach bekundete Bereitschaft zu einem Treffen reagiert habe, in dem Luxemburg sich zu den vorgelegten Informationen hätte äußern können, bevor die Kommission die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens beschloss.

(287) Zweitens erklärte Luxemburg, die Kommission habe Artikel 12 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 ([312]) weder dem Buchstaben noch dem Geist nach angewendet, nach dem die Kommission verpflichtet sei, ihr Auskunftsersuchen zu erneuern oder sogar eine Anordnung zur Auskunftserteilung zu erlassen, wenn sie die Antworten auf ihre Auskunftsersuchen als ungeeignet oder unvollständig bewerte.

([311]) 0,45 % bzw. 0,55 % des in Europa erzielten Umsatzes (siehe Abbildung 1).
([312]) Früher Artikel 10 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999.

(288) Ferner verwies Luxemburg auf Artikel 5 Absatz 2 und Artikel 12 Absatz 3 der Verordnung (EU) 2015/1589. Luxemburg erklärte, in dieser Sache seien kein Erinnerungsschreiben und keine Anordnung zur Auskunftserteilung an Luxemburg geschickt worden.

4.2. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU MUTMAßLICHEN RECHTSFEHLERN IM EINLEITUNGSBESCHLUSS*

(289) Nach Auffassung Luxemburgs ist der Einleitungsbeschluss mit einigen Rechtsfehlern behaftet.

(290) Erstens stelle der Beschluss einen Verstoß gegen die hoheitlichen Befugnisse Luxemburgs im Bereich der direkten Besteuerung dar. Insbesondere habe die Kommission ihre Befugnisse im Beihilfebereich überschritten, indem sie ihre eigene Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes entwickelt und zugrunde gelegt habe. Dadurch versuche die Kommission, unter Verstoß gegen die Artikel 113 und 115 AEUV latent, Vorschriften zur direkten Besteuerung zu harmonisieren; die Union könne materielles Steuerrecht jedoch nur durch einmütig angenommene legislative Maßnahmen harmonisieren.

(291) Insbesondere verwies Luxemburg auf die besondere Art und die Komplexität von Verrechnungspreisen. Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien benötigten die nationalen Steuerbehörden einen bestimmten Beurteilungsspielraum, um die Steuervorschriften im Einzelfall prüfen und entscheiden zu können, ob mit der angewendeten Verrechnungspreismethode ein angemessener Verrechnungspreis ermittelt werden könne. Damit nationale Steuerbehörden durch Steuervorschriften Rechtssicherheit gewährleisten könnten, benötigten sie den Beurteilungsspielraum, ohne sofort Gefahr zu laufen, dass ihre Einschätzung anschließend als mit unvereinbar mit den Beihilfevorschriften erklärt werde. Luxemburg sei bestätigt worden, dass seine Steuervorbescheidpraxis angemessen und mit dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung ([313]) und mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ([314]) vereinbar sei.

(292) Zweitens erklärte Luxemburg, die Präzedenzfälle, auf die sich die Kommission im Einleitungsbeschluss berufen habe, seien insoweit anders zu beurteilen als der angefochtene Steuervorbescheid, als sie Regelungen mit Elementen beträfen, die unabhängig von den individuellen Gegebenheiten der einzelnen Steuerpflichtigen mit Vorteilen verbunden wären. Die Vorteile aufgrund dieser Regelungen stünden nur einer beschränkten Gruppe von Unternehmen offen, der angefochtene Steuervorbescheid hingegen betreffe nicht das gesamte Steuersystem, sondern nur seine Anwendung auf den Einzelfall Amazon.

(293) Drittens erläuterte Luxemburg, im Einleitungsbeschluss fehle eine Selektivitätsanalyse und insbesondere seien das Referenzsteuersystem bzw. die Referenzgruppe von Steuerpflichtigen nicht bestimmt worden, mit denen die steuerliche Behandlung von Amazon verglichen werden sollte. Daher sei für Amazon keine abweichende Regelung von dem Referenzsteuersystem getroffen worden und kein Vorteil festzustellen.

(294) Als richtigen Referenzrahmen betrachtete Luxemburg das nationale Steuerrecht, insbesondere Artikel 164 Absatz 3 und Artikel 18 LIR. In Artikel 164 Absatz 3 LIR werde nicht ausdrücklich auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien verwiesen; die Luxemburger Verrechnungspreisvorschriften und -praktiken entsprächen jedoch diesen Leitlinien. Luxemburg zufolge sollen nationale Verrechnungspreisvorschriften gewährleisten, dass Unternehmensgruppen und unabhängige Unternehmen gleich behandelt werden. Luxemburg erläuterte ferner, dass weder in Artikel 18 noch in Artikel 164 Absatz 3 LIR zwischen internationalen und nationalen Geschäftsvorfällen oder zwischen multinationalen und inländischen Konzernen unterschieden werde. Der angefochtene Steuervorbescheid sei vor dem Hintergrund des geltenden einschlägigen Rechtsrahmens und in Anbetracht der vorherrschenden wirtschaftlichen Gegebenheiten bei Erteilung des Steuervorbescheids (d. h. im Jahr 2003) zu bewerten ([315]). Im Jahr 2003 habe es die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 noch nicht gegeben, und im Luxemburger Recht sei nicht auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 verwiesen worden.

([313]) In Randnummer 43 seines Vorbringens vom 21. November 2014 verweist Luxemburg auf den Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex" (Unternehmensbesteuerung), der dem Rat am 27. Mai 2011 vorgelegt wurde: „Hinsichtlich der Luxemburger Steuermaßnahme für an konzerninternen Finanzierungsaktivitäten beteiligte Unternehmen diskutierte die Gruppe in der Sitzung am 17. Februar 2011 über die vereinbarte Beschreibung. Luxemburg teilte der Gruppe mit, dass die Bedingungen für Verrechnungspreisvereinbarungen zur Bestätigung der Vergütung der betreffenden Geschäftsvorfälle dem Rundschreiben Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011 zu entnehmen sind. … Aufgrund dieser Information kam die Gruppe überein, dass keine Notwendigkeit bestand, diese Maßnahme nach den Kriterien des Verhaltenskodex zu bewerten."

([314]) Vorbringen von Luxemburg vom 21. November 2014 Rn. 44: „In seiner Sitzung vom 6. Dezember 2011 erklärte das OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken, dass zehn Systeme nicht weiter überprüft werden müssten; eines davon war die Vorab-Steueranalyse bei konzerninternen Finanzierungen in Luxemburg."

([315]) In Randnummer 73 seines Vorbringen vom 21. November 2014 verweist Luxemburg auf den Beschluss der Kommission in der Sache SA.32225 vom 2. Oktober 2013: *Enteignungsentschädigung Nedalco in Bergen op Zoom*.

(295) Viertens habe die Kommission keine Kategorie von Unternehmen benannt, denen die Maßnahme zugutegekommen wäre. Unter Bezugnahme auf die Sache *Autogrill* ([316]) erklärte Luxemburg, dass zur Feststellung einer Selektivität eine Kategorie von Unternehmen bestimmt werden müsse, die als einzige durch die in Rede stehende Maßnahme begünstigt würden. Hinsichtlich der Referenzgruppe von Steuerpflichtigen vertrat Luxemburg die Auffassung, dass sich ausschließlich Steuerpflichtige, die den Verrechnungspreisvorschriften und der luxemburgischen Steuervorbescheidpraxis unterlägen, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.

4.3. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU DEN IM EINLEITUNGSBESCHLUSS GEÄUßERTEN ZWEIFELN*

(296) Außerdem nahm Luxemburg speziell zu den Zweifeln Stellung, die die Kommission im Einleitungsbeschluss hinsichtlich der Fremdvergleichskonformität des angefochtenen Steuervorbescheids geäußert hatte.

(297) Zu den Bedenken der Kommission, dass der angefochtene Steuervorbescheid innerhalb eines Zeitraums von nur elf Arbeitstagen erteilt worden sei, erklärte Luxemburg, der Prozess habe erheblich länger gedauert und sei mit Treffen mit Vertretern von Amazon am 9. und 11. September 2003 sowie mit einer gründlichen Prüfung der angewandten Methode, der Schreiben von Amazon vom 23. und 31. Oktober 2003 und des von der Steuerberatungsgesellschaft von Amazon übermittelten Verrechnungspreisberichts einhergegangen.

(298) Zweitens bezeichnete Luxemburg die Bedenken der Kommission, dass der angefochtene Steuervorbescheid ohne die erforderliche wirtschaftliche Analyse erteilt worden sei, als unbegründet. Zur Untermauerung der im Antrag auf einen Steuervorbescheid beschriebenen Verrechnungspreisvereinbarung sei ein Verrechnungspreisbericht erstellt worden. Dieser Bericht enthalte Standardelemente wie eine Funktionsanalyse beider Parteien des Geschäftsvorfalls (LuxOpCo und LuxSCS), eine Beschreibung des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalls und des relevanten geistigen Eigentums, Angaben zur Auswahl der Verrechnungspreismethoden und eine Bewertung des Fremdvergleichspreises.

(299) Zum Zeitpunkt der Genehmigung des angefochtenen Steuervorbescheids im Jahr 2003 seien die Tätigkeiten von Amazon neu gewesen und hätten sich rasch ausgeweitet; langfristige Investitionen seien dabei eindeutig als wichtiger bewertet worden als die kurzfristige Rentabilität. Im Jahr 2003 habe Amazon einen Verlust verzeichnet, und für die unmittelbare Zukunft seien weiterhin umfangreiche Investitionen von Amazon im Technologiebereich vorgesehen gewesen. Da der Online-Einzelhandel eine Tätigkeit mit geringen Margen und heftigem Wettbewerb sei, habe die Strategie von Amazon darin bestanden, sich durch technische Innovationen abzusetzen. Daher seien die immateriellen Wirtschaftsgüter als wesentliche wertvolle Ressource für die Tätigkeiten von Amazon betrachtet worden. Die für die Prozesse erforderliche Technologie sei hoch entwickelt und werde unter erheblichen Investitionen von LuxSCS ständig verbessert.

(300) Nach der Funktionsanalyse im Verrechnungspreisbericht ist LuxSCS für die Erhaltung und die kontinuierliche Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter zuständig. LuxOpCo verwaltet, betreibt und entwickelt das Einzelhandels- und das Dienstleistungsgeschäft über die EU-Websites unter Nutzung der von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter. Luxemburg zufolge war die wirtschaftliche Nutzungsdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter begrenzt und erforderte ständige Verbesserungen und erhebliche Investitionen. LuxOpCo sei selbst nie Eigentümer immaterieller Wirtschaftsgüter gewesen und sei dies auch weiterhin nicht. Nach den Bestimmungen der Lizenzvereinbarung über Rechte des geistigen Eigentums werden von LuxOpCo abgeleitete immaterielle Wirtschaftsgüter rechtlich LuxSCS zugeschrieben und sind Eigentum von LuxSCS.

(301) Luxemburg erklärte ferner, der angefochtene Steuervorbescheid billige eine Verrechnungspreisvereinbarung, bei der die Höhe der von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlenden fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr nach der TNMM ermittelt wurde. Die TNMM sei eine Verrechnungspreismethode, die den Luxemburger Verrechnungspreisvorschriften und der Luxemburger Verwaltungspraxis entspreche. Sie werde in Steuervorbescheiden in Luxemburg häufig angewendet und sei nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 angenommen worden. Dass die Luxemburger Steuerbehörde die TNMM angewendet habe, sei aus der im Verrechnungspreisbericht enthaltenen Funktionsanalyse ersichtlich: Die wichtigsten strategischen Elemente des Unternehmens, nämlich die schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgüter, stünden im Eigentum von LuxSCS, das diese Elemente auch erhalte und entwickele. Außerdem erläutert Luxemburg, LuxOpCo habe nach der Lizenzvereinbarung nur beschränkte Rechte und Zuständigkeiten hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter, und keinerlei Rechte des geistigen Eigentums stünden im Eigentum von LuxOpCo. Daher böten sich für LuxSCS wirtschaftliche Alternativen zur Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter zur Schaffung eines florierenden Unternehmens; solche Alternativen bestünden für LuxOpCo nicht. Daher werde LuxOpCo als weniger komplexes Unternehmen als LuxSCS angesehen und sei berechtigterweise als untersuchte Partei ausgewählt worden. Darüber hinaus erklärte Luxemburg, da im Online-Einzelhandel nur geringe Margen erwirtschaftet würden, wäre die Entscheidung für

([316]) Urteil Autogrill España/Kommission, T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939, Rn. 44 und 45.

andere Methoden für LuxOpCo möglicherweise mit einem hohen Verlustrisiko verbunden gewesen. Mit der gewählten TNMM sei für die Zukunft eine stabilere und dem Profil von LuxOpCo entsprechende Ertragssituation sichergestellt worden. Außerdem habe die Methode gewährleistet, dass sich die Ergebnisse von LuxOpCo entsprechend der Ausweitung seiner Tätigkeiten in Luxemburg und in der EU verbesserten; und schließlich habe die Methode die Berechenbarkeit der Vergütung von LuxOpCo sichergestellt. Mit anderen Methoden wären weniger verlässliche Ergebnisse ermittelt worden. Angesichts dieser Erwägungen könne nicht davon ausgegangen werden, dass der angefochtene Steuervorbescheid eine Annahme des „niedrigstmöglichen Ergebnisses" für LuxOpCo bedeutete.

(302) Auf die von der Kommission im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel, dass die von LuxOpCo an LuxSCS gezahlte Lizenzgebühr nicht auf die Produktion, die Umsätze oder den Gewinn bezogen sei, bekräftigte Luxemburg drittens, dass die Lizenzgebühr als Restgewinn berechnet worden sei. Luxemburg betrachtete ein solches Ergebnis jedoch als inhärent mit der Anwendung der TNMM verbunden und als konform mit der Funktions- und der Risikoanalyse.

(303) Viertens erklärte Luxemburg, der tatsächliche Finanzertrag von LuxOpCo in jedem einzelnen Jahr des relevanten Zeitraums sei uneingeschränkt fremdvergleichskonform. Als fremdvergleichskonforme Vergütung für LuxOpCo sei der Interquartilbereich zwischen [2-2,5] % und [5-10] % mit einem Median von [4-4,5] % angesehen worden (wie in der vergleichenden Analyse im Verrechnungspreisbericht angegeben).

(304) Fünftens bemerkte Luxemburg in Bezug auf die Relevanz der Ober- und der Untergrenze für die Vergütung von LuxOpCo, da Amazon im Jahr 2003 einen Verlust erwirtschaftet hätte und auch Unternehmen in der vergleichenden Analyse Verluste erzielten, habe der Mindestwert eine positive Vergütung gewährleistet, die sich mit der Ausweitung der Geschäftstätigkeit erhöhen würde. Die Ober- und die Untergrenze hätten LuxOpCo zudem zu einer effizienten Handhabung seiner Tätigkeiten motiviert. Ohne diese Ober- und Untergrenze hätte LuxOpCo zur Steigerung seines Ergebnisses nur die Kosten erhöhen können. Da die von LuxOpCo im Zeitraum 2006-2013 erwirtschaftete Marge durchschnittlich bei [3,5-4] % lag und sich in jedem Jahr innerhalb der Grenzen des Interquartilbereichs bewegte, war Luxemburg der Auffassung, dass die Unter- und die Obergrenze tatsächlich und praktisch keine Auswirkungen hätten.

(305) Darüber hinaus erklärte Luxemburg, die Steuerbemessungsgrundlage sei nicht begrenzt worden und habe sich entsprechend der Expansion und den Investitionen von Amazon in der EU erhöht. Die Vergütungsmarge sei nicht nur für die Betriebskosten von LuxOpCo in Luxemburg, sondern für sämtliche Betriebskosten von LuxOpCo angenommen worden. Insoweit sei die Anwendung der Marge nicht auf die von LuxOpCo zu tragenden Betriebskosten in Luxemburg beschränkt gewesen; vielmehr seien auch die Betriebskosten anderer Tochtergesellschaften in der EU berücksichtigt worden, die LuxOpCo später in Rechnung gestellt wurden. Wenn die LuxOpCo zugeflossene Vergütung ausschließlich bezogen auf die Betriebskosten des Unternehmens in Luxemburg berechnet worden wären, hätte sich eine durchschnittliche Marge von [10-15] % ergeben. Tabelle 18 enthält die von Luxemburg zur Untermauerung dieser Begründung übermittelten Zahlen.

Tabelle 18

Zu versteuernder Gewinn von LuxOpCo bezogen (a) auf die Betriebskosten von LuxOpCo in Luxemburg (ohne Kosten, die LuxOpCo von den Tochtergesellschaften in der EU in Rechnung gestellt wurden) und (b) auf die Betriebskosten von LuxOpCo einschließlich der von Tochtergesellschaften in der EU in Rechnung gestellten Kosten

(in %)

Jahr	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Gesamt (2006-2013)
(a)	13,8	12,0	10,9	10,4	11,4	11,5	11,0	[10-15]	[10-15]
(b)	4,1	4,4	4,2	4,2	3,9	3,8	3,2	[2,5-3]	[3,5-4]

(306) Sechstens teilte Luxemburg hinsichtlich der Dauer der Gültigkeit des angefochtenen Steuervorbescheids mit, dass der Vorbescheid ursprünglich für fünf Rechnungslegungsperioden ab der Aufnahme der Tätigkeiten von Amazon in Luxemburg gelten sollte (die tatsächliche Aufnahme der Geschäftstätigkeit erfolgte im Jahr 2006) ([317]). Daher

([317]) Mit Schreiben vom 5. Dezember 2004 teilte Amazon Luxemburg mit, dass die Umstrukturierung erst 2006 abgeschlossen sein werde und ersuchte um die Bestätigung, dass der angefochtene Steuervorbescheid für die ersten fünf Jahre ab 2006 gelte. Am 23. Dezember 2004 bestätigte Luxemburg, dass die erläuterte Verzögerung sich nicht auf die Vereinbarung vom 6. November 2003 auswirke, wenn die übrigen Bedingungen des Antrags vom 23. Oktober 2003 eingehalten würden.

habe der angefochtene Steuervorbescheid anfänglich bis 2011 gegolten. Nach der damaligen luxemburgischen Verwaltungspraxis seien Bescheide im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen im Allgemeinen nur bei erheblichen Änderungen des Tätigkeitsmodells oder der Marktbedingungen geändert worden. Bis 2011 seien die Geschäftstätigkeiten und das Tätigkeitsmodell gleich geblieben; daher sei die Verrechnungspreisvereinbarung noch als angemessen angesehen und der angefochtene Steuervorbescheid 2011 um weitere fünf Jahre verlängert worden. Außerdem sei die Vergütung für vergleichbare Tätigkeiten (Online-Einzelhandel) nach der Wirtschaftskrise von 2008 erheblich unter Druck geraten und die Margen von Amazon seien weiter zurückgegangen. In diesem Zusammenhang sei Luxemburg der Auffassung gewesen, dass eine Änderung der Verrechnungspreisvereinbarung eine Verringerung der Vergütung für LuxOpCo zur Folge hätte haben können.

4.4. *STELLUNGNAHMEN LUXEMBURGS ZU DEN M.COM-VEREINBARUNGEN, DEN KONZERNINTERNEN LIZENZVEREINBARUNGEN, DEN LIZENZVEREINBARUNGEN ÜBER RECHTE DES GEISTIGEN EIGENTUMS UND ZU SONSTIGEN ANGABEN*

(307) Luxemburg übermittelte seine Stellungnahmen zu den M.com-Vereinbarungen, den konzerninternen Lizenzvereinbarungen, den Lizenzvereinbarungen zwischen Unternehmen der Amazon-Gruppe und Dritten über Rechte des geistigen Eigentums und zu sonstigen internen Angaben zu finanziellen und rechtlichen Aspekten von LuxOpCo, LuxSCS, AMEU und ASE (beispielsweise externe Bewertungsberichte oder Verrechnungspreisberichte über Geschäftsvorfälle zum Erwerb geistigen Eigentums und Protokolle von Vorstandssitzungen und Hauptversammlungen der Anteilseigner von LuxOpCo).

(308) Die Verrechnungspreisvorschriften Luxemburgs gelten nach Auskunft von Luxemburg für alle Unternehmensgruppen (nationale und internationale); daher sei Amazon nicht vorteilhafter behandelt worden als andere Gruppen, denn Luxemburg wende seine Verrechnungspreisvorschriften einheitlich an.

(309) Luxemburg zog die Relevanz der M.com-Vereinbarungen für die in Rede stehende Sache in Zweifel. Mit Ausnahme der Zielvereinbarung seien diese Vereinbarungen nach der Erteilung des Luxemburger Steuervorbescheids getroffen worden. Nach der Überprüfung der M.com-Vereinbarungen erklärte Luxemburg, es teile die Auffassung von Amazon, dass die M.com-Vereinbarungen ein Geschäftsmodell widerspiegelten, das sich von dem für die Beziehung zwischen LuxSCS und LuxOpCo eingerichteten Modell unterscheide. Daher könnten diese Vereinbarungen einschließlich der Vereinbarungen zwischen Amazon und Borders, Circuit City, Target, ToysRUs und Waterstones für die Zwecke einer Analyse nach der CUP-Methode nicht herangezogen werden.

(310) Außerdem erläuterte Luxemburg, dass auch die konzerninternen Vereinbarungen von Amazon für eine Analyse nach der CUP-Methode nicht geeignet seien, da diese Vereinbarungen per definitionem keine Fremdgeschäftsvorfälle seien.

4.5. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU DEN VON AMAZON VORGELEGTEN UNTERLAGEN ZUM VERFAHREN VOR DEM US TAX COURT*

(311) Am 6. Juli 2017 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zu den Vorbringen, die Amazon der Kommission in Bezug auf Unterlagen übermittelt hatte, die für die Rechtsstreitigkeit vor dem US Tax Court erstellt und dort verwendet worden waren.

(312) In seiner Stellungnahme schloss sich Luxemburg den Darlegungen und Schlussfolgerungen von Amazon an und betonte, dass sich der Eintritt in die Nutzung der Vermögenswerte von LuxSCS ausschließlich auf die eigentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter beziehe und alle sonstigen Vermögenswerte, Funktionen und Risiken in Verbindung mit der Geschäftstätigkeit von Amazon nicht betreffe.

(313) Luxemburg zufolge ergab die Analyse des US Tax Court, dass ein Anteil von [4,5-5] % des Bruttowarenverkaufs als angemessener fremdvergleichskonformer Prozentsatz der Lizenzgebühr für die zur Durchführung des Europageschäfts von Amazon genutzten immateriellen Wirtschaftsgüter zu betrachten sei und dass dieser Prozentsatz auf den Richtwerten mit der höchsten Relevanz beruhe.

(314) LuxSCS habe Lizenzgebühren von LuxOpCo im Umfang von [3-3,5] % des Bruttowarenverkaufs erhalten; diese Lizenzgebühren hätten somit unter der vom US Tax Court ermittelten fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr gelegen. Bei Annahme der Lizenzgebühr des US Tax Court würde LuxOpCo LuxSCS daher Lizenzgebühren schulden und damit sein steuerpflichtiges Einkommen in Luxemburg verringern.

(315) Daher vertritt Luxemburg die Auffassung, dass entgegen der Darstellung der Kommission in ihrem Einleitungsbeschluss die Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo nicht ungerechtfertigt verringert wurde; aus diesem Grund sei LuxOpCo mit dem angefochtenen Steuervorbescheid kein selektiver Vorteil gewährt worden.

5. **STELLUNGNAHMEN VON BETEILIGTEN**

5.1. *STELLUNGNAHMEN VON AMAZON*

5.1.1. STELLUNGNAHME VON AMAZON ZU MUTMAßLICHEN RECHTSFEHLERN

(316) Amazon erklärte, die Kommission habe im Einleitungsbeschluss den Referenzrahmen nicht ordnungsgemäß ermittelt und die Selektivität der Maßnahme nicht nachgewiesen. Der angefochtene Steuervorbescheid hätte anhand einer spezifischen nationalen Rechtsvorschrift und/oder Verwaltungspraxis und nicht einfach anhand des Steuersystems insgesamt geprüft werden müssen ([318]). Ein angemessener Referenzrahmen für die Bewertung des angefochtenen Steuervorbescheids sei daher der Fremdvergleichsgrundsatz nach Artikel 164 Absatz 3 und Artikel 18 LIR in Verbindung mit der einschlägigen Verwaltungspraxis bei der Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften ([319]).

(317) Amazon zufolge wären beihilferechtliche Bedenken nur dann angebracht, wenn der angefochtene Steuervorbescheid von der normalen Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Luxemburg abweichen würde. Aufgrund der Datenbank LuxLeaks habe das Internationale Netzwerk investigativer Journalisten (International Consortium of Investigative Journalists, im Folgenden „ICIJ“) festgestellt, dass die Anwendung der Methode der Restgewinnaufteilung weithin üblich sei; dies zeige, dass der angefochtene Steuervorbescheid nicht als Abweichung von der Verwaltungspraxis der Luxemburger Steuerbehörde zu betrachten sei ([320]).

(318) Außerdem erklärte Amazon, die Kommission habe die Selektivität der Maßnahme nicht angewiesen, und verwies auf die Fälle, bei denen Merkmale nicht selektiver Maßnahmen beschrieben worden seien ([321]).

5.1.2. STELLUNGNAHME VON AMAZON ZU DEN IM EINLEITUNGSBESCHLUSS GEÄUßERTEN ZWEIFELN

(319) Die Stellungnahme von Amazon zu den im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifeln decken sich weitgehend mit der Stellungnahme Luxemburgs insoweit, als auch Amazon erklärte, dem Antrag auf einen Steuervorbescheid sei ein Verrechnungspreisbericht beigefügt gewesen, und dieser Antrag sei gründlich geprüft worden.

(320) Außerdem trug Amazon vor, dass die ausgewählte Verrechnungspreismethode (die Methode der Restgewinnaufteilung) nicht nur mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, sondern auch mit den Verrechnungspreisvorschriften und der Verwaltungspraxis Luxemburgs in Einklang stehe ([322]). Die immateriellen Wirtschaftsgüter, die LuxSCS LuxOpCo nach der Lizenzvereinbarung zur Verfügung stelle, umfassten das gesamte geistige Eigentum sowie die Eigentumsrechte und alle sonstigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die nach Maßgabe einer Vereinbarung mit Unternehmen, die mit Amazon verbunden waren, im Eigentum von LuxSCS standen oder von LuxSCS entwickelt wurden, oder für die mit Amazon verbundene Unternehmen oder in sonstiger Weise mit LuxSCS in Verbindung stehende Unternehmen Lizenzen erteilt hatten ([323]). Amazon erläuterte die Rolle von LuxSCS im Vergleich zur Rolle von LuxOpCo und erklärte, da LuxOpCo ein aktiv tätiges Unternehmen sei, in dessen Eigentum keine einzigartigen Ressourcen stünden (während LuxSCS Eigentümer einzigartiger und schwer

([318]) Amazon verweist auf die folgenden Beihilfesachen, in denen eine bestimmte Steuervorschrift als Referenzrahmen herangezogen worden sei: Beschluss 2011/282/EU der Kommission vom 12. Januar 2011 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. L 135 vom 21.5.2011, S. 1); Entscheidung 2007/256/EG der Kommission vom 20. Dezember 2006 über die Beihilferegelung, die Frankreich auf der Grundlage von Artikel 39 CA des französischen Steuergesetzbuchs durchgeführt hat — Staatliche Beihilfe C 46/2004 (ex NN 65/2004) (ABl. L 112 vom 30.4.2007, S. 41), Rn. 86; Urteil P Oy, C-6/12, Rn. 22-31; Urteil Paint Graphos, verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, Rn. 50.

([319]) Verwiesen wird auf den Beschluss 2011/282/EU und Beschluss 2011/276/EU der Kommission vom 26. Mai 2010 über die von Belgien gewährte staatliche Beihilfe in Form einer Vergleichsvereinbarung über eine Ermäßigung der Mehrwertsteuerschuld zugunsten der Gesellschaft Umicore S.A. (vormals Union Minière S.A.) (Beihilfe C 76/03 (ex NN 69/03)) (ABl. L 122 vom 11.5.2011, S. 76), insbesondere Rn. 204 und 223.

([320]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Anhang 2.

([321]) Insbesondere im Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015, Rn. 43-45 und 49: Amazon verwies auf das Urteil Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/99 P, Rn. 72 und 73 und die dort angeführte Rechtsprechung. Urteil P Oy, C-6/12, Rn. 17-19, Urteil Autogrill, T-219/10, Rn. 29, und Urteil Portugal, C-88/03, Rn. 54, und die darin zitierte Rechtsprechung.

([322]) Amazon erläutert dieses Argument unter Verweis auf die von Luxemburg erteilten und vom ICIJ veröffentlichten Steuervorbescheide. Darunter habe Amazon 97 Vorbescheide ausfindig gemacht, die auf der Methode der Restgewinnaufteilung beruhten und bei denen im Rahmen von Finanzierungsvereinbarungen ein nicht einzigartiger Ertrag, d. h. eine feste finanzielle Marge, einem Luxemburger Unternehmen und der Restgewinn dem Inhaber eines Finanzinstruments zugerechnet werde.

([323]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Rn. 97.

zu bewertender wichtiger Wertschöpfungsfaktoren sei und diese erhalte und entwickele), sei LuxOpCo in dieser Beziehung das am wenigsten komplexe Unternehmen. Nach der Methode der Restgewinnaufteilung werde daher anhand der TNMM in einem ersten Schritt der Ertrag der nicht einzigartigen Beiträge von LuxOpCo ermittelt, das als „untersuchte Partei" ausgewählt worden sei. Der Restgewinn werde anschließend entsprechend der Tatsache, dass dieser Beitrag wesentlich für das Europageschäft sei, vollständig LuxSCS zugerechnet ([324]).

(321) Die Beiträge von LuxSCS, für die LuxSCS nach der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung eine Vergütung erhalte, erschöpften sich nicht in der Erteilung der Unterlizenz für immaterielle Wirtschaftsgüter, sondern umfassten auch die Übernahme von Risiken in Verbindung mit der Geschäftstätigkeit von LuxOpCo ([325]). Durch das Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern und durch die Finanzierung ihrer Entwicklung habe LuxSCS erhebliche Risiken übernommen, da es nach der CSA zu Zahlungen verpflichtet gewesen sei. Das Risiko von LuxSCS habe auf der inhärent mit der Finanzierung von FuE-Maßnahmen verbundenen Unsicherheit beruht. Wenn die FuE-Maßnahmen nicht zur erfolgreichen Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter geführt hätten, wären den Parteien der CSA erhebliche Verluste entstanden. LuxSCS könne die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundenen Geschäftsrisiken kontrollieren, da LuxSCS seine Kontrolle über die immateriellen Wirtschaftsgüter und deren Entwicklung über seine Beteiligung an der CSA ausübe bzw. vorantreibe. Daher brauche LuxSCS keine eigenen Mitarbeiter zu beschäftigen. Wenn LuxOpCo Verluste entstehen würden, könnten einem anderen Unternehmen Lizenzen für die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt werden; insoweit liege die Kontrolle über die Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter tatsächlich bei LuxSCS. Und schließlich verfüge LuxSCS als Eigentümer immaterieller Wirtschaftsgüter von hohem Wert über die finanziellen Möglichkeiten, gegebenenfalls auch eintretende Risiken zu bewältigen. Zudem könne sich LuxSCS auf den Cashflow der zu erwartenden Lizenzeinnahmen zur Finanzierung künftiger Investitionen zur Erhaltung und Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter stützen.

(322) Außerdem erläuterte Amazon, die Anwendung der CUP-Methode zur Ermittlung einer festen Lizenzgebühr hätte zu eher volatilen Ergebnissen geführt und das Verlustrisiko für LuxOpCo erhöht; daher sei von der Anwendung dieser Methode abgesehen worden. Auf jeden Fall müsse die Luxemburger Steuerbehörde die Verrechnungspreisanalyse aufgrund der vom Steuerpflichtigen gewählten Methode beginnen.

(323) Amazon wies darauf hin, dass jede beliebige Verrechnungspreismethode zu einer ganzen Reihe von Zahlen führe, die alle gleich verlässlich seien. Die Ermittlung von Verrechnungspreisen sei keine exakte Wissenschaft, und jede Verrechnungspreisanalyse werde zwangsläufig eine fremdvergleichskonforme Bandbreite an Ergebnissen und eine Schlussfolgerung bezüglich *eines* Fremdvergleichspreises, nicht aber *den* Fremdvergleichspreis ergeben. Zudem erklärte Amazon im Zusammenhang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, dass bei der Ermittlung eines Verrechnungspreises eine Beurteilung vorgenommen werden müsse. Daher sei ein bestimmter Beurteilungsspielraum wesentliche Voraussetzung für das Funktionieren des Körperschaftsteuersystems.

(324) Amazon übermittelte eine im Jahr 2014 von Amazon in Auftrag gegebene Ex-post-Untersuchung zu Managementdienstleistungen, in der europäische Unternehmen verglichen werden, die dem konzerninternen Managementdienst von Amazon vergleichbare Tätigkeiten ausüben (im Folgenden „Untersuchung von 2014") ([326]). In der Untersuchung von 2014 wurde nach vergleichbaren Unternehmen gesucht, bei denen allgemein festgestellt wurde, dass sie Tätigkeiten von Unternehmenszentralen sowie Beratungsleistungen im Managementbereich ausüben. Eine Suche nach vergleichbaren Unternehmen in der Amadeus-Datenbank gefiltert nach geografischen Regionen ([327]), Unabhängigkeit der Unternehmen, unangemessenen Finanzdaten und Suchbegriffen zur Unternehmensbeschreibung ([328]) führte zu elf Unternehmen ([329]), die die Steuerberatungsgesellschaft als LuxOpCo hinreichend vergleichbar betrachtete. Die Analyse der Finanzdaten der ausgewählten Unternehmen in den Jahren 2010-2012 ergab für den Gewinnindikator (definiert als Betriebsergebnis ([330]) geteilt durch die Gesamtkosten) den Interquartilbereich 1,8-12,0 % bei einem Median von 7,0 %. Nach Auffassung von

([324]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016, S. 6.
([325]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Rn. 9.
([326]) [Steuerberatungsgesellschaft 4], „Benchmark Company Search for European Management Companies for 2010-2012", 5. Februar 2014. Anhang 11 der Stellungnahme von Amazon zum Einleitungsbeschluss.
([327]) Die Steuerberatungsgesellschaft beschränkte die Suche auf die folgenden Länder: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien und das Vereinigte Königreich.
([328]) Folgende Suchbegriffe wurden verwendet: management services, business management consultancy services, strategic consulting services, organisational planning services and other related services. Gleichzeitig schloss die Steuerberatungsgesellschaft Unternehmen aus, die für dieses Verfahren nicht relevante Dienstleistungen erbringen (beispielsweise in den Bereichen Rechnungsprüfung, Versicherungsmathematik, Werbung, Maklerdienste, Kommunikation, Bauwesen, Design und Entwicklung, Produktion, IT, Immobilien und Verkehrsdienste), die als Partnerschaften oder in einer nicht vergleichbaren Branche (Versorgungsunternehmen und Energiewirtschaft) tätig waren und bei denen die Qualität der verfügbaren Informationen nicht hinreichend war.
([329]) Adix, Axholmen Ab, Becitizen, Consilia Business Management Spa, Icm Intercultural Management Associates, Implement Mp Ab, Nike Consulting Spa, Nsa S.P.A., Pambianco Strategie Di Impresa Srl, Rhapsodies Conseil, X-Pm Transition Partners.
([330]) Gesamteinnahmen abzüglich der Gesamtkosten, wobei als Gesamtkosten die Gesamtkosten der verkauften Waren zuzüglich der gesamten Betriebskosten angenommen werden.

Amazon bestätigt die Untersuchung von 2014 die Fremdvergleichskonformität der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Vergütung von LuxOpCo, da der Aufschlag für LuxOpCo als Prozentanteil der ausschließlich in Luxemburg entstandenen Betriebskosten während des gesamten relevanten Zeitraums in diesem Bereich gelegen habe ([331]).

(325) Amazon verteidigte auch die Gültigkeitsdauer des angefochtenen Steuervorbescheids. Um die Begründung zu untermauern, dass die Überprüfung des Vorbescheids nach der Finanzkrise von 2008 wahrscheinlich zu einer Senkung der Vergütung für LuxOpCo geführt hätte, übermittelte Amazon einen nachträglichen Verrechnungspreisbericht, den es 2012 in Auftrag gegeben hatte (im Folgenden „nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2012“) ([332]) und in dem die Finanzergebnisse von Unternehmen dargestellt wurden, die bei der im Verrechnungspreisbericht beschriebenen Suche nach vergleichbaren Unternehmen zugrunde gelegt wurden. Von der im Verrechnungspreisbericht berücksichtigten ursprünglichen Gruppe vergleichbarer Unternehmen bestanden drei Unternehmen später nicht mehr, und weitere drei Unternehmen wurden nicht als vergleichbar betrachtet bzw. für diese Unternehmen lagen keine hinreichenden Daten vor. Zwei neue Gruppen von Unternehmen wurden zusammengestellt: eine aufgrund von Daten aus dem Zeitraum 2004-2006 und eine weitere anhand von Daten aus dem Zeitraum 2008-2010. Die für die einzelnen Finanzjahre durchgeführte Analyse ergab für das untere Quartil der Kostenrendite (definiert als Betriebsgewinn bezogen auf die Gesamtkosten) den Bereich von 1,1-4,2 %, einen Median zwischen 3,1 und 5,5 % und ein oberes Quartil zwischen 4,6 und 8,5 %. Aufgrund dieser Ergebnisse betrachtete Amazon die Vergütung von LuxOpCo während des gesamten relevanten Zeitraums als innerhalb der fremdvergleichskonformen Bandbreite liegend.

(326) Und schließlich erklärte Amazon, selbst wenn die Kommission zu dem Schluss gelangen würde, dass der angefochtene Steuervorbescheid als Beihilfe anzusehen sei, bestünde keine Rechtsgrundlage für die Rückforderung der mutmaßlichen Beihilfe von Amazon. Erstens würde eine Rückforderung Amazon zufolge eine Ungleichbehandlung bedeuten, da Amazon das einzige Unternehmen wäre, das eine mutmaßlich illegale Beihilfe zurückzahlen würde, obwohl nach den Luxemburger Steuervorschriften zahlreiche Steuerpflichtige dann in gleicher Weise behandelt werden müssten. Zweitens habe Amazon berechtigterweise von der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuervorbescheids ausgehen und sich darauf stützen können. Insbesondere habe Amazon nicht vorhersehen können, dass die Kommission den angefochtenen Steuervorbescheid nach einem bislang noch nicht angewendeten neuen Ansatz ([333]) als staatliche Beihilfe ansehen würde. Und schließlich stellt Amazon fest, dass die zehnjährige Verjährungsfrist seit Gewährung der mutmaßlichen Beihilfe inzwischen verstrichen sei. Der angefochtene Steuervorbescheid sei eine Einzelmaßnahme. Daher sei der Zeitpunkt der Annahme des rechtsverbindlichen Akts, mit dem sich die nationalen Behörden zur Gewährung der Beihilfe verpflichteten, maßgeblich für die Ermittlung des Zeitpunkts der Gewährung. Nach Auffassung von Amazon wurde der angefochtene Steuervorbescheid am 6. November 2003 erteilt, und da zwischen dem Datum der Erteilung und dem Zeitpunkt, zu dem die Kommission ihr erstes Auskunftsversuchen verschickt habe, (am 24. Juni 2014) mehr als zehn Jahre lägen, könne die Kommission keine Rückforderung mehr anordnen.

5.2. *EPICENTER*

(327) EPICENTER ([334]) vertrat die Auffassung, dass der bei der Verrechnungspreisgestaltung inhärent bestehende angemessene Beurteilungsspielraum im Einleitungsbeschluss nicht berücksichtigt wurde. Die Kommission habe ihre rechtlichen Befugnisse in direkten Steuerangelegenheiten überschritten und sei unter Anwendung der Beihilfevorschriften gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorgegangen. Insoweit untergrabe sie die dringend benötigte rechtliche und regulatorische Sicherheit. EPICENTER zufolge sollte die Funktion der Kommission weniger darin bestehen, einen bevorzugten Ansatz vorzuschreiben, als vielmehr, sicherzustellen, dass einzelne Steuervorbescheide im Einklang mit den maßgeblichen Leitlinien der OECD oder mit nationalen Leitlinien stehen. Maßstab für die Bewertung des Umfangs der Selektivität einer Vereinbarung seien daher die in den jeweiligen Mitgliedstaaten anzuwendenden allgemeinen Rechtsvorschriften.

5.3. *COMPUTER AND COMMUNICATIONS INDUSTRY ASSOCIATION*

(328) Die CCIA (Computer and Communications Industry Association) setzt sich für eine wirksame Beihilfenkontrolle ein; bei den laufenden Untersuchungen sieht sie jedoch einen Schwerpunkt auf angestrebten politischen Zielen. Die Anwendung von Beihilfevorschriften in dieser Sache führe zu rechtlicher und wirtschaftlicher Unsicherheit in Europa. Die CCIA brachte ihre Besorgnis über die Anwendung der Prüfung nach dem Grundsatz des umsichtigen unabhängigen Wirtschaftsteilnehmers zum Ausdruck und forderte nachdrücklich die strikte Anwendung der

([331]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016, S. 6.
([332]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Anhang 14: [Beratungsgesellschaft 2], „Roll-forward-Analyse von [Beratungsgesellschaft 2]“.
([333]) Amazon verweist auf die Entscheidung in der Sache *France Telecom* (Entscheidung 2006/621/EG der Kommission vom 2. August 2004 über die staatliche Beihilfe, die Frankreich zugunsten von France Télécom gewährt hat (ABl. L 257 vom 20.9.2006, S. 11), Rn. 263), in der die Kommission von einer Rückforderung abgesehen habe, da es sich um eine neue Maßnahme gehandelt habe.
([334]) EPICENTER beschreibt sich als unabhängige Initiative sechs führender Denkfabriken in der gesamten Europäischen Union. Es ist bestrebt, unter Bündelung der wirtschaftlichen Sachkompetenz ihrer Mitglieder Informationen in die politische Debatte in der EU einzubringen und die Grundsätze einer freien Gesellschaft zu fördern.

nationalen Verrechnungspreisvorschriften als Maßstab für die Bewertung einer Selektivität. Außerdem führe die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes üblicherweise zu einer fremdvergleichskonformen Bandbreite und nicht zu einem einzelnen fremdvergleichskonformen Preis.

5.4. *ATOZ*

(329) Das Hauptargument von ATOZ bezieht sich auf die Rechtsgrundlage der Bewertung durch die Kommission. Das luxemburgische Steuerrecht habe keine Bestimmung enthalten, nach der bei Genehmigung des Steuervorbescheids die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgeschrieben gewesen sei. Daher sei die Annahme nicht angemessen, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien damals Bestandteil der Luxemburger Rechtsvorschriften gewesen wären. Der Ansatz der Kommission werde unter anderem zu Rechtsunsicherheit bei multinationalen Konzernen führen.

5.5. *FEDIL*

(330) Nach Auffassung von Fedil können Beihilfeprüfungen die Rechtssicherheit untergraben, die Steuervorschriften den Steuerpflichtigen bieten sollen. Die Bewertung der Maßnahme sollte auf den damals geltenden Luxemburger Rechtsvorschriften und der damaligen Verwaltungspraxis beruhen, und weder in den Luxemburger Rechtsvorschriften noch in der Verwaltungspraxis sei damals Bezug auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien genommen worden. Die Kommission gehe davon aus, dass es bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen nur eine einzige Wahrheit gebe; dies mache es Unternehmen unmöglich, sich im Vorfeld Rechtssicherheit zu verschaffen.

5.6. *OXFAM*

(331) Oxfam befürwortete die Ermittlungen der Kommission und sprach sich auch angesichts der Tatsache, dass die Kommission wohl eher als nationale Stellen in der Lage sei, die Steuervorbescheidpraxis der Mitgliedstaaten strukturell zu bewerten, für eine Ausweitung der Ermittlungskapazität der Kommission aus. Die Organisation ersuchte die Kommission, sicherzustellen, dass bei Feststellung der Gewährung selektiver geeignete Sanktionen auferlegt und sichergestellt wird, dass schädliche Steuerpraktiken schnell unterbunden werden.

5.7. *BOOKSELLERS ASSOCIATION OF THE UNITED KINGDOM & IRELAND LTD.*

(332) Der Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd. (BA) zufolge begründen die steuerlichen Vereinbarungen zwischen Amazon und Luxemburg einen unlauteren Vorteil, der unabhängigen Buchhändlern im Vereinigten Königreich nicht gewährt werde. Indem der gesamte in Europa erzielte Umsatz über den Unternehmenssitz in Luxemburg geleitet werde, habe Amazon sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch bezüglich der Körperschaftsteuer eine erheblich geringere Belastung. Daher ersucht BA die Kommission nachdrücklich, gegen derartige steuerliche Vereinbarungen vorzugehen, die den Wettbewerb verfälschten.

5.8. *EUROPEAN AND INTERNATIONAL BOOKSELLER FEDERATION, SYNDICAT DE LA LIBRAIRIE FRANÇAISE, FEDERATION OF EUROPEAN PUBLISHERS UND SYNDICAT DES DISTRIBUTEURS DE LOISIRS CULTURELS*

(333) Die European and International Bookseller Federation (EIBF) spricht sich für gleiche Marktbedingungen für alle Buch-Einzelhändler aus und begrüßt daher die Untersuchung der steuerlichen Praktiken von Amazon durch die Kommission. Der Verband stehe für einen freien und offenen Markt im Interesse der Verbraucher.

(334) Das Syndicat de la librairie française (SLF), die Federation of European Publishers (FEP) und das Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels (SDLC) schlossen sich der Stellungnahme der EIBF zum Einleitungsbeschluss an.

5.9. *BUNDESARBEITSKAMMER*

(335) Die österreichische Bundesarbeitskammer (BAK) unterstützt die Argumente des Einleitungsbeschlusses der Kommission und argumentiert, dass im Allgemeinen diese Arten von Vereinbarungen und Rechtsstrukturen das weltweite Steueraufkommen beeinträchtigten.

6. **VON UNTERNEHMEN X ÜBERMITTELTE INFORMATIONEN**

(336) Unternehmen X ist ein Wettbewerber von Amazon im Online-Einzelhandel auf einem EU-Markt; das Unternehmen möchte anonym bleiben und übermittelte der Kommission Marktinformationen im Zusammenhang mit der Untersuchung.

(337) Unternehmen X schätzt die relative Bedeutung der einzelnen Kostenpositionen im Online-Einzelhandel wie folgt ein: Kundenzufriedenheit 50 %, Technologie 30 % und physische Struktur und Logistik 20 %. Eine leistungsfähige IT-Plattform sei in der ersten Phase der Einführung einer elektronischen Handelstätigkeit wichtig; die wesentlichen Faktoren für ein erfolgreiches und nachhaltiges Online-Einzelhandelsgeschäft seien jedoch Kunden und Marketing. Entscheidende Wachstumsfaktoren auf diesem Markt seien daher eine solide Kundendatenbank und die finanzielle Kapazität für erhebliche Investitionen im Marketingbereich. Die Kombination dieser Faktoren ermögliche die Nutzung von Größenvorteilen, mit denen die für den Online-Einzelhandel unumgänglichen erheblichen Festkosten kompensiert werden könnten.

(338) Nach Auffassung von Unternehmen X belaufen sich Technologieinvestitionen bei einem Online-Einzelhändler in einer Erhaltungsphase auf etwa 4-5 % des Umsatzes und in einer Innovationsphase auf 5-8 %. Amazon komme seine vorhandene Technologie zugute; diese Technologie verleihe Amazon einen Vorteil gegenüber Wettbewerbern in Europa. Die Technologie werde ständig verbessert und an Anforderungen der Kunden angepasst. Amazon habe sehr aggressiv in Technologie investiert. Aufgrund seiner umfangreichen Investitionen habe Amazon seine Plattform entwickeln können; diese Plattform stelle einen Wettbewerbsvorteil dar, mit dem Wettbewerber schwer gleichziehen könnten. Unternehmen X habe bislang insgesamt 30-35 Mio. EUR in die Entwicklung seiner Plattform investiert. Das Unternehmen sei auf seinem nationalen Markt jedoch erheblich kleiner als Amazon; die Größenrelation liege etwa bei 1 zu 6.

(339) Die Investitionen von Amazon im Logistikbereich auf dem nationalen Markt von Unternehmen X seien erheblich; erheblich wichtiger für den Erfolg von Amazon seien jedoch die Möglichkeit, sehr erhebliche Marketinginvestitionen aufzubringen (beispielsweise durch den Verzicht auf die Berechnung von Versandkosten), sowie die Möglichkeit, Produktpreise zu unterbieten.

(340) Wenn Unternehmen sich um die Erschließung von Größenvorteilen bemühten und im elektronischen Handel konkurrieren wollten, müssten sie einen direkten Vertriebsweg entwickeln, um das Eigentum an dem für den Aufbau eines maßgeblichen Marktanteils und für die Wettbewerbsfähigkeit in diesem Geschäft erforderlichen eigenen Kundenstamm zu erlangen. Sich ausschließlich auf Amazon zu stützen, sei mit der Strategie eines Unternehmens, das die Marktführerschaft im elektronischen Handel anstrebe, nicht vereinbar. Um mit Amazon konkurrieren zu können, seien jedoch erhebliche Investitionen in den Aufbau des Kundenstamms sowie meist auch in die betreffenden Technologien und Prozesse erforderlich.

(341) Kleine Einzelhändler (Händler), die Produkte auf der Amazon-Plattform für Dritthändler (Marketplace) anböten, erlangten wegen der Vertragsgestaltung durch Amazon kein Eigentum an den personenbezogenen Daten ihrer Kunden und an ihren Geschäftsvorfalldaten. Amazon sei Eigentümer der Kundendaten und sammle die Daten. Insbesondere sei es Händlern verboten, mit neuen Angeboten oder Werbung (z. B. mit Newslettern) an Kunden heranzutreten.

(342) Auch wenn dies nicht immer erforderlich sei, müssten die meisten Einzelhändler, denen daran gelegen sei, eine gewisse Relevanz zu erlangen und Alleinstellungsmerkmale zu entwickeln, erhebliche Investitionen in Technologien und in die Durchführung ihrer Geschäftstätigkeit aufbringen. Sie könnten natürlich die Amazon-Plattform nutzen; dann erlangten sie aber kein Eigentum an einem wichtigen Element der Wertschöpfungskette und seien von einem direkten Wettbewerber abhängig.

(343) Das Marketing im elektronischen Handel erfordere erhebliche Investitionen. Unternehmen im Bereich des elektronischen Handels investierten gewöhnlich etwa 30-35 % ihrer Bruttogewinne in Marketingmaßnahmen; maßgeblich sei dabei, in welchem Umfang sie den Markt erreichen könnten (je größer man werde, desto weniger müsse offenbar für Marketing aufgewendet werden). Für eine aggressive Marketingstrategie müsse bis zu 2- bis 3-mal mehr als ansonsten investiert werden; angesichts der dadurch bedingten beträchtlichen Verluste werde ein erheblicher finanzieller Rückhalt benötigt. Amazon Prime sei eines der wichtigsten Marketinginstrumente von Amazon; im Rahmen dieses Programms werde bei den meisten über Amazon gekauften Produkten die Möglichkeit eines kostenlosen Versands angeboten.

7. **STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU BEMERKUNGEN DRITTER UND ZU DEN INFORMATIONEN VON UNTERNEHMEN X**

7.1. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU DEN BEMERKUNGEN DRITTER*

(344) Mit Schreiben vom 20. April 2015 schloss sich Luxemburg den Stellungnahmen von Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ und EPICENTER an; die übrigen als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss übermittelten Stellungnahmen bewertete Luxemburg für diese Sache nicht als relevant.

(345) Insbesondere erklärte Luxemburg, die Stellungnahme von Oxfam beziehe sich nicht speziell auf den Fall Amazon, sondern sei allgemein gehalten. Luxemburg vertrat die Auffassung, die BA habe sich nicht zu den Informationen im Einleitungsbeschluss, sondern zu Aspekten geäußert, die nicht Gegenstand dieser Untersuchung seien. Die Stellungnahme der EIBF und ihrer Mitglieder enthalte keine neuen für diese Sache relevanten Informationen. Und schließlich sei die Stellungnahme der Bundesarbeitskammer nicht fundiert und ungenau.

7.2. *STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZUM VORBRINGEN VON UNTERNEHMEN X*

(346) Am 2. Mai 2016 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zum Vorbringen von Unternehmen X. In dieser Stellungnahme erklärte Luxemburg, Amazon sei als Marktteilnehmer besser in der Lage, sich zum Vorbringen von Unternehmen X zu äußern. Daher habe Luxemburg eine nicht vertrauliche Fassung des Vorbringens von Unternehmen X an Amazon weitergeleitet und gehe davon aus, dass Amazon eine eigene Stellungnahme übermitteln werde.

8. **WEITERE VORBRINGEN VON AMAZON**

8.1. *VORBRINGEN ZUR FREMDVERGLEICHSKONFORMITÄT DER VERGÜTUNG FÜR LUXSCS UND LUXOPCO*

(347) In seinem Vorbringen vom 18. Januar 2016 übermittelte Amazon ergänzende Informationen, um die Fremdvergleichskonformität der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Vergütung für LuxSCS und LuxOpCo zu begründen.

(348) Erstens erläuterte Amazon zur angewendeten Verrechnungspreismethode zur Ermittlung der Vergütung von LuxSCS und LuxOpCo, dass die Methode der Restgewinnaufteilung ausgewählt worden sei, da man keine hinreichend verlässlichen vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle für eine Anwendung der CUP-Methode habe ausfindig machen können. Wenn die weniger verlässliche CUP-Methode angewendet worden wäre, hätten sich höhere jährliche Lizenzgebühren ergeben. Amazon erläuterte ferner, dass im Verrechnungspreisbericht im ersten Schritt bei der Ermittlung mit der Methode der Restgewinnaufteilung die TNMM angewendet worden sei, um eine fremdvergleichskonforme Vergütung für LuxOpCo als untersuchte Partei zu bestimmen. LuxOpCo sei als untersuchte Partei ausgewählt worden, weil LuxOpCo nicht einzigartige Funktionen in Bezug auf LuxSCS übernehme, das Eigentümer der einzigen wesentlichen Wertschöpfungsfaktoren des Europageschäfts sei. Im zweiten Schritt der Methode der Restgewinnaufteilung werde ein verbliebener Restgewinn oder -verlust nach den jeweiligen Funktionen und Risiken auf die Parteien aufgeteilt. Je spezifischer die Funktionen und Risiken einer Partei, desto höher sei natürlich auch die Vergütung, die diese Partei nach der Methode der Restgewinnaufteilung beanspruchen könne. Im Verrechnungspreisbericht sei der Restgewinn angesichts seiner einzigartigen Funktionen und der im Vergleich zu LuxOpCo erheblichen Risiken LuxSCS zugerechnet worden.

(349) Zu den wirtschaftlichen Erwägungen, auf denen die Verrechnungspreismethode beruhe, erläuterte Amazon, LuxSCS wolle seinen Auftragnehmern einen Anreiz bieten, sich so zu verhalten, dass sie zum Erfolg der globalen Strategie von Amazon beitrügen. Wenn Amazon also eine Lizenzvereinbarung mit einem Dritten geschlossen habe, sei es vernünftig und erforderlich gewesen, dem Lizenznehmer die Möglichkeit sowie Anreize zu bieten, alle erforderlichen Investitionen zu tätigen; außerdem habe sichergestellt werden müssen, dass die richtigen Anreize gesetzt wurden, damit die Lizenznehmer der von Amazon verfolgten Strategie der Maximierung der Auswahl und der Preisführerschaft folgten.

(350) Die Methode für die Festsetzung der Lizenzgebühr gewährleiste, dass LuxOpCo wirtschaftlich betrieben werde und bei seiner Geschäftstätigkeit kein Verlustrisiko bestehe. Dieses Risiko habe tatsächlich bestanden, da zum Zeitpunkt der Beantragung des angefochtenen Steuervorbescheids der Online-Einzelhandel noch nicht entwickelt gewesen sei, Online-Einzelhändler noch Verluste erzielt hätten und LuxOpCo in einem Markt mit intensivem Wettbewerb und geringen Margen tätig gewesen sei. In diesem Zusammenhang habe ein Ertrag für den Lizenznehmer bezogen auf die dem Lizenznehmer entstandenen Kosten einen stärkeren Anreiz dargestellt als ein kurzfristiger Gewinn.

(351) Die Vergütungsstruktur von LuxSCS sei in Anbetracht der erwarteten Volatilität des Europageschäfts angenommen worden. Wenn eine Lizenzgebühr als fester Prozentanteil des Umsatzes vereinbart worden wäre, hätte LuxOpCo über mehrere Jahre Verluste verbuchen müssen ([335]). In diesem Zusammenhang verwies Amazon auf die geschätzte Höhe der Lizenzgebühr im Verrechnungspreisbericht ([336]). Amazon zufolge hätte dies die Möglichkeiten von LuxOpCo gefährdet, langfristig Gewinne zu erzielen. Außerdem hätte LuxOpCo nicht über die nötige finanzielle Leistungsfähigkeit verfügt, diese Verluste zu tragen ([337]).

(352) Hinsichtlich der Auswahl des Gewinnindikators forderte die Kommission nach der Untersuchung des von Luxemburg als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss vorgelegten Verrechnungspreisberichts drittens Luxemburg und Amazon auf, zu erläutern, ob der angewendete Aufschlag zur Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung von LuxOpCo ausgehend von den Warenkosten und den Betriebskosten, wie im Verrechnungspreisbericht in der Beschreibung der Finanzanalyse angegeben, oder auf der Grundlage der „jährlichen Nettoumsätze" berechnet wurde ([338]). Amazon zufolge beruhte der von LuxOpCo erzielte Ertrag auf einem Aufschlag in Höhe von [4-6] % auf die Betriebskosten ohne Selbstkosten ([339]). Amazon bestätigte, dass die im Verrechnungspreisbericht genannte Bandbreite von 2,3-6,7 % bei einem Median von 4,3 % die Selbstkosten der vergleichbaren Unternehmen beinhaltete. Der Hinweis auf den Prozentanteil des jährlichen Nettoertrags in der Tabelle mit den Ergebnissen des Peer-Review wurde eingefügt, um zu betonen, dass es sich bei den Beträgen um gewichtete Durchschnitte handelte, die von den jährlichen Umsätzen im Bezugsjahr abhingen.

(353) Bezüglich der Ausnahme der Selbstkosten aus der Kostenbasis von LuxOpCo erläuterte Amazon, die vergleichbaren Unternehmen hätten nur begrenzte Selbstkosten; bei LuxOpCo seien jedoch erhebliche Selbstkosten erwartet worden. Eine Berücksichtigung dieser Kosten beim Aufschlag hätte das Ergebnis verfälscht ([340]). Wenn die Selbstkosten aus der Berechnung des im Verrechnungspreisbericht genannten Gewinnindikators der vergleichbaren Unternehmen ausgenommen worden wären, hätten sich eine Bandbreite von 3,7-7,6 % und ein Median von 4,9 % ergeben. Amazon übermittelte eine Tabelle mit den sieben im Verrechnungspreisbericht berücksichtigten Unternehmen, bei denen der Aufschlag auf die Betriebskosten zusätzlich ohne Berücksichtigung der Selbstkosten berechnet wurde. Daten wurden nur für fünf der sieben Unternehmen vorgelegt. Bei vier der fünf Unternehmen, für die Daten vorgelegt wurden, war der Aufschlag auf die Betriebskosten nicht erheblich höher als der Aufschlag auf die Gesamtkosten ([341]), und bei einem Unternehmen war der Aufschlag auf die Betriebskosten etwa fünfmal höher als der Aufschlag auf die Gesamtkosten ([342]). Auf dieser Grundlage wurde im Verrechnungspreisbericht ein Aufschlag von [4-6] % auf die von Amazon vorlegten Finanzprognosen angenommen, um die betreffenden regelmäßigen Erträge von LuxOpCo zu ermitteln. Der Ertrag von LuxOpCo wurde durch Multiplikation der Summe der Betriebskosten von LuxOpCo und der für die europäischen verbundenen Unternehmen erwarteten Kosten berechnet; die Selbstkosten wurden nicht in die Berechnungsgrundlage einbezogen (siehe Tabelle 2 dieses Beschlusses mit den Angaben aus der Berechnung des Verrechnungspreisberichts) ([343]).

(354) Schließlich stellte die Kommission fest, dass im Verrechnungspreisbericht nicht auf den im Antrag auf einen Steuervorbescheid beschriebenen Mechanismus der Ober- und Untergrenze verwiesen wurde. In einem Treffen mit der Kommission am 28. Oktober 2015 darauf angesprochen, erläuterte Amazon, die Ober- und die Untergrenze hätten nicht dazu geführt, dass die Vergütung für LuxOpCo außerhalb der fremdvergleichskonformen Bandbreite gelegen hätte. Der von LuxOpCo während des Zeitraums verdiente Aufschlag habe bei [3,5-4] % bei einem jährlichen Interquartilbereich von 2,3-6,7 % gelegen ([344]). Bei diesem Treffen betonte Amazon ferner, dass die CUP-Methode bei Nutzung einer einzigen Technologie zu verzerrten und instabilen Ergebnissen geführt hätte.

([335]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016, S. 8. In dem Vorbringen hieß es: „[..] es ist äußerst unwahrscheinlich, dass Lux SCS ein unabhängiges Unternehmen hätte finden können, das in der Lage oder bereit gewesen wäre, eine Lizenzvereinbarung zu schließen, wenn dies bedeutet hätte, dass dieses unabhängige Unternehmen das Geschäftsrisiko hätte tragen müssen. Daher war LuxSCS bereit, die Risiken im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter zu übernehmen, damit LuxOpCo einfacher Marktanteile gewinnen konnte: Längerfristig bedeuteten Einnahmesteigerungen für LuxOpCo auch höhere Einnahmen für LuxSCS als Lizenzgeber. In der Praxis bedeutete dies, dass eine Vereinbarung getroffen werden musste, bei der die Methode zur Festlegung der Lizenzgebühr darauf beruhte, dass die Geschäftstätigkeit des Lizenznehmers rentabel war und dass der Lizenznehmer eine Kostenrendite erzielte, und keine Vereinbarung, bei der ein Verlustrisiko für den Lizenznehmer bestand."

([336]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016, S. 11.

([337]) Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016. Ferner erklärte Amazon: „Angesichts dieser Gegebenheiten war es tatsächlich für beide Parteien vernünftig, eine Vergütung auf der Grundlage zu vereinbaren, dass die Risiken vom Lizenzgeber getragen wurden und der Lizenznehmer eine Kostenrendite erhielt, da dies einen Anreiz für den Lizenznehmer bedeutete, möglichst rasch zu expandieren, sowohl geografisch als auch hinsichtlich der Produktlinien, und seine Auswahl zu maximieren (statt sich auf Produktlinien mit höheren Margen zu beschränken)."

([338]) Verrechnungspreisbericht, S. 50.

([339]) Vorbringen von Amazon vom 15. Mai 2016, Anhang H.

([340]) Vorbringen von Amazon vom 15. Februar 2016, S. 4.

([341]) Algoriel, Decade, Seresco SA und Societe de Gestion de Terminaux Informatiques.

([342]) Solutec.

([343]) Verrechnungspreisbericht, S. 32.

([344]) Im Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016 erläuterte Amazon auf S. 11: „[…] für die Lizenzgebühr musste zwangsläufig eine Untergrenze ausgehend von einem Prozentanteil der Lizenzgebühren vorgesehen werden, die dem Lizenznehmer einen Anreiz zur Maximierung seiner Einnahmen (und zur Teilhabe an den damit verbundenen Vorteilen) bot. Die logische Folge war eine Obergrenze für die Vergütung des Lizenznehmers (ausgehend von einem höheren Prozentanteil der Einnahmen), um sicherzustellen, dass die Kosten des Lizenznehmers effizient verwaltet wurden und sich nicht unproportional zur Steigerung der Einnahmen entwickelten."

8.2. *VORBRINGEN ZU DEN VON UNTERNEHMEN X ÜBERMITTELTEN INFORMATIONEN*

(355) Amazon zog in Zweifel, dass Unternehmen X tatsächlich mit LuxOpCo vergleichbar sei. Zudem dürften die von Unternehmen X übermittelten Informationen bei der Bewertung des angefochtenen Steuervorbescheids nicht berücksichtigt werden, da diese Informationen bei Einreichung des Antrags auf Erteilung des Steuervorbescheids im Jahr 2003 und bei der Entscheidung über die Verlängerung des Steuervorbescheids im Jahr 2011 weder Amazon noch den Luxemburger Behörden vorgelegen hätten.

(356) In jedem Fall war Amazon der Auffassung, dass die von Unternehmen X vorgelegten Informationen nicht für die Feststellung sprächen, dass der angefochtene Steuervorbescheid die Gewährung einer Beihilfe für LuxOpCo zur Folge gehabt habe. LuxOpCo pflichtete jedoch der Darstellung von Unternehmen X bei, dass der elektronische Handel durch geringe Margen gekennzeichnet sei. Ohne die von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter hätte LuxOpCo sich nicht halten oder gar expandieren können.

(357) Amazon erklärte, Grundlage seines Geschäftsmodells seien technologische Innovationen beispielsweise in den Bereichen Suche und Recherche, Auftragsverarbeitung und -entwicklung, Kundendienst, Datenverwaltung und Datenanalyse.

(358) Die Kundendaten, für die LuxSCS LuxOpCo eine Lizenz erteilt hatte, seien wesentlich für das Marketing, und das Programm Amazon Prime gehe insofern weit über den reinen Versand hinaus, als es vielfältige Dienstleistungen beinhalte und eine komplexe Technologie voraussetze.

(359) Die Kundenzufriedenheit hänge hauptsächlich von der Technologie und von den Kundendaten ab, die LuxOpCo als Bestandteil der immateriellen Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt würden.

(360) Die Konsolidierung und die Weiterentwicklung des Kundenstamms und der Marke erfolgten im Wesentlichen unter Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Unternehmen X habe bestätigt, dass die ständig weiterentwickelten und verbesserten immateriellen Wirtschaftsgüter entscheidend für einen erfolgreichen elektronischen Handel (etwa bei LuxOpCo) seien; dies spreche dafür, LuxOpCo als untersuchte Partei zu betrachten, da der Beitrag von LuxSCS wichtiger sei.

(361) Amazon zufolge gewährleistet die im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Methode zur Berechnung der Lizenzgebühr die langfristige Wirtschaftlichkeit von LuxOpCo, da die Lizenzgebühr nicht übermäßig hoch sei und LuxOpCo eine Kostenrendite ermögliche. Außerdem biete die Methode LuxOpCo einen Anreiz zur Wertschöpfung durch die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter unter größtmöglicher Expansion der Geschäftstätigkeit, Maximierung der Auswahl und Erhaltung der Preisführerschaft; zudem werde LuxSCS mit dieser Methode zur Berechnung der Lizenzgebühr motiviert, seine Investitionen in die immateriellen Wirtschaftsgüter langfristig aufrechtzuerhalten.

(362) Und schließlich stellte Amazon fest, dass die Erklärungen von Unternehmen X bezüglich des Umsatzanteils von 4-8 %, den im elektronischen Handel tätige Unternehmen im Technologiebereich investieren sollten, die Fremdvergleichskonformität der von LuxOpCo an LuxSCS gezahlten Lizenzgebühr von durchschnittlich [5-10] % des Umsatzes von LuxOpCo in den Jahren 2006 bis 2014 oder von [3-3,5] % des Bruttowarenverkaufs für ein umfassendes Paket an immateriellen Wirtschaftsgütern bestätigten und zeigten, dass die von LuxOpCo gezahlte Lizenzgebühr nicht als erhebliche Abweichung von einem verlässlichen Näherungswert für ein marktbezogenes Ergebnis zu betrachten sei.

8.3. *VORBRINGEN ZUM TECHNOLOGIEZENTRIERTEN E-TAILING-GESCHÄFT VON AMAZON*

(363) Amazon beschreibt sein Selbstverständnis wie folgt: „Ziel von Amazon ist …, das kundenorientierteste Unternehmen der Welt zu sein, bei dem Kunden praktisch alles finden, was sie online kaufen wollen“ ([345]); außerdem sollten den Kunden die niedrigstmöglichen Preise angeboten werden. Das Bestreben, die umfangreichste Produktauswahl zu den niedrigsten Preisen möglichst bequem anzubieten, ist die Grundlage der Geschäftstätigkeit von Amazon; für die Umsetzung dieses Bestrebens sind Technologien von entscheidender Bedeutung.

(364) Amazon sei ein „Technologieunternehmen, das den Einzelhandel als technische Aufgabe [betrachte]“ ([346]); dabei fungiere Technologie nicht nur als Schnittstelle zwischen Amazon und seinen Kunden, sondern liege auch sämtlichen Geschäftsprozessen zugrunde. Dank seiner Technologie könne Amazon wettbewerbsfähige Preise anbieten, potenziellen Kunden interessante Artikel empfehlen, Zahlungen verarbeiten, den Lagerbestand verwalten und Produkte an die Kunden versenden. Aufgrund des Umfangs der Geschäftstätigkeit von Amazon müsse das Unternehmen mit einem hohen Grad an Automatisierung in den Bereichen Lagerverwaltung, Preisgestaltung und

([345]) Siehe http://www.amazon.com/Careers-Homepage/b?ie=UTF8&node=239364011.
([346]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016: Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 1.

Auftragsabwicklung geführt werden. Amazon sei nicht in der Lage, eine hinreichende Anzahl an Mitarbeitern zur Festlegung von Preisen oder zur Verwaltung von Beständen mit Millionen unterschiedlicher Produkte zu beschäftigen.

(365) Die Angebote im elektronischen Handel von Amazon müssten jederzeit mit kurzen Reaktionszeiten verfügbar sein, um die Kundenzufriedenheit zu erhalten. In Anbetracht der ständigen Expansion müsse seine Technologieinfrastruktur skalierbar und flexibel sein. Daher beruhe die Amazon-Software auf einer serviceorientierten Architektur. Die für die Geschäftstätigkeit von Amazon erforderlichen Funktionen würden als Modulbausteine entwickelt, die für Interaktions- und Kooperationszwecke kombiniert werden könnten. Eine solche Architektur habe viele Vorteile, beispielsweise die Möglichkeit der individuellen Optimierung oder die Möglichkeit der Erhaltung bestimmter Software-Komponenten. Außerdem erleichtere diese Architektur die Einführung von Verbesserungen und neuen Diensten. Wenn Amazon auf die Erhaltung und Modernisierung der zugrunde liegenden Technologie verzichtete, würden die Kunden dies bemerken, da die Einkaufserfahrung im elektronischen Handel, auf der der Geschäftserfolg von Amazon beruhe, beeinträchtigt werde und die Geschäftstätigkeit von Amazon scheitern würde.

(366) Die Websites und die mobilen Anwendungen von Amazon beinhalteten vielfältige Funktionen (beispielsweise die Feststellung und die Verwaltung von Informationen über die Identität der Kunden, die Entwicklung und die Pflege eines Katalogs, die Schaffung und die Darstellung von Seiten im Web und in mobilen Apps, Suchfunktionen, die Erstellung und Übermittlung von Bestellungen, die Zahlungsabwicklung, Interaktionen mit den Fulfilment Centres, Kundenbewertungen, Personalisierungen und Community-Funktionen).

(367) Hinzu kämen Tools zur Verwaltung von Websites, die Konfigurationsdatenbank, Tools für den Betrieb und die Analyse der Website, Software zur Verwaltung von Anbietern und Käufern, Software zur Bestandsverwaltung, Katalog-Software und Preisbildungs-Software. Zu Letzterer erklärt Amazon, 99 % der Preise würden in einem automatisierten Prozess festgelegt; nur in Ausnahmefällen würden Preise manuell definiert. Alle manuellen Preisänderungen in Europa müssten bei LuxOpCo vom European Price Manager genehmigt werden.

(368) Amazon verfügt über eine Marketing-Software, die Nutzerverkehr auf seine Websites umleiten soll, sowie über Verfahren zum internen und externen Marketing (beispielsweise Marketing unter Nutzung von Suchfunktionen (in Zusammenarbeit mit Suchmaschinenbetreibern wie Google), Tools zur Suchmaschinenoptimierung, Tools zur Darstellung kostenpflichtiger Werbung bei Suchen und Tools zum E-Mail-Marketing).

(369) Weitere Technologien sind etwa die Software zur Auftragsabwicklung (beispielsweise im Rahmen des EFN (European Fulfilment Network)), die Software zur Produktauswahl und -verpackung und die Kundendienst-Software.

(370) Die wesentliche Software für sein E-Tailing-Geschäft entwickelt Amazon im eigenen Unternehmen. Die Aufsicht für die Technologieentwicklung liegt Amazon zufolge bei Teams in den USA. Tests sowie Maßnahmen zur Fehlerbehebung bei den Websites und den Software-Tools werden ebenfalls vollständig in den USA durchgeführt. Mehr als [60-65] % der [30 000-40 000] Mitarbeiter im Bereich FuE seien in den USA tätig. Von den [1 000-10 000] in Europa beschäftigten Mitarbeitern im Bereich FuE seien [100-200] in Luxemburg beschäftigt.

(371) Und schließlich erklärt Amazon, sämtliche Aspekte des herkömmlichen Einzelhandels seien neu durchdacht worden, um sie effizienter, billiger und kundenfreundlicher zu machen. In einer umfassenden Umgebung für den elektronischen Handel zeichne sich Amazon durch die positive Kundenerfahrung dank der von Amazon selbst entwickelten Technologie gegenüber seinen Wettbewerbern aus und stärke seine Marken. Selbst geringe Verspätungen oder geringfügige Störungen bei der Auftragsabwicklung beeinträchtigten die Kundenerfahrung, schädigten die Marke Amazon und führten zu Umsatzverlusten, weil sich Kunden von Amazon abwendeten.

(372) Die markenbezogenen immateriellen Wirtschaftsgüter haben Amazon zufolge eine Nutzungsdauer von 10-15 Jahren gerechnet ab dem 1. Januar 2005. Die Nutzungsdauer der Kundendatenbank veranschlagte Amazon auf 6-10 Jahre und die Nutzungsdauer der Technologie auf 2-5 Jahre ab dem 1. Januar 2005.

8.4. *VORBRINGEN ZU WESENTLICHEN BEDROHUNGEN FÜR DAS EUROPAGESCHÄFT VON AMAZON*

(373) In seinem Vorbringen vom 27. Februar 2017 verwies Amazon auf die folgenden drei wesentlichen Bedrohungen für sein Europageschäft:

(374) Wettbewerb: Die größte Bedrohung von Amazon bestehe im Verlust von Marktanteilen, da der elektronische Handel durch hohen Wettbewerbsdruck gekennzeichnet sei. Der Wettbewerb werde weitgehend durch Innovationen bestimmt, und Wettbewerber, die nicht innovativ seien, würden aus dem Markt gedrängt. Amazon erfahre Druck in unterschiedlicher Form und habe Wettbewerber auf verschiedenen Märkten; hinsichtlich der Wettbewerbsrisiken seien lokale Besonderheiten zu beachten.

(375) Bevorzugung neuer Produkte, Dienstleistungen und Technologien durch die Kunden: Das Wachstum und die Expansion von Amazon in neue Kategorien und geografische Regionen berge das Risiko, dass Kunden die neuen Angebote oder Produkte nicht annähmen. Außerdem trage Amazon das Risiko von Website-Ausfällen, die für das Unternehmen mit erheblichen Kosten verbunden sein könnten.

(376) Und schließlich stellten lokale wirtschaftliche und politische Gegebenheiten und Änderungen des Rechtsrahmens ein Risiko bzw. eine Bedrohung für das Europageschäft von Amazon dar. Auch geringe Quoten hinsichtlich der Nutzung des Internets und der Verwendung von Kreditkarten seien für Amazon eine wesentliche Herausforderung, die die Entwicklung eines expandierenden Geschäfts verhindere. Staatliche Rechtsvorschriften könnten die Praktikabilität des Geschäftsmodells zunichtemachen.

8.5. *VORBRINGEN VON AMAZON VOM 29. MAI 2017*

(377) Am 29. Mai 2017 übermittelte Amazon eine Erklärung zum Verfahren vor dem US Tax Court sowie einen neu in Auftrag gegebenen Verrechnungspreisbericht.

(378) Amazon zufolge ergab das Urteil des US Tax Court unter Anwendung der CUP-Methode für die immateriellen Wirtschaftsgüter eine fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr in Höhe von [4,5-5] % des Bruttowarenverkaufs ([347]).

(379) Amazon erläutert, alle Parteien des US-amerikanischen Rechtsstreits hätten anerkannt, dass LuxSCS die Rechte an der Technologie, der Marke und den Kundendaten erworben habe. Daher betrachtet Amazon die Lizenzgebühr in Höhe von [4,5-5] % des Bruttowarenverkaufs als Richtwert für eine an LuxSCS zu zahlende fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr. Zudem sei der Richtwert als Mindestwert zu betrachten, da bei dieser Lizenzgebühr der Geschäfts- oder Firmenwert und die Verbesserungen der immateriellen Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der CSA nach 2005/2006 nicht berücksichtigt wurden, die LuxOpCo jedoch zugutegekommen seien.

(380) Insoweit sei die Summe der Lizenzgebühren, die LuxSCS im relevanten Zeitraum von 2006 bis 2014 erhalten haben, tatsächlich sogar geringer als die die Summe der vom US Tax Court ermittelten Lizenzgebühr (nämlich nur [3-3,5] % des Bruttowarenverkaufs). Den Schlussfolgerungen von Amazon zum Urteil des US Tax Court zufolge habe LuxSCS daher sogar eine zu niedrige Lizenzgebühr von LuxOpCo erhalten; daher habe der Steuervorbescheid von 2003 für LuxOpCo keinerlei Vorteil bedeutet.

(381) In der Gerichtsverhandlung in den USA seien die Sachverhalte umfassend geprüft worden (u. a. unter Berücksichtigung der Stellungnahmen von Sachverständigen). Der Beschluss des US Tax Court habe frühere Vorbringen von Amazon bestätigt, insbesondere dass Technologie ein entscheidender Faktor für die Geschäftstätigkeit von Amazon sei, der Investitionen und ständige Innovationen erforderte, sowie dass die Integration des Europageschäfts von Amazon unternehmerischen Erfordernissen Rechnung getragen habe, und schließlich, dass der elektronische Handel in Europa im relevanten Zeitraum durch intensiven Wettbewerb und geringe Margen gekennzeichnet gewesen sei.

(382) Amazon beauftragte [Beratungsgesellschaft 1] mit der Erstellung eines neuen Verrechnungspreisberichts (im Folgenden „nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017“), mit dem nachträglich untersucht werden sollte, ob die in Übereinstimmung mit dem angefochtenen Steuervorbescheid von LuxOpCo an LuxSCS gezahlte Lizenzgebühr fremdvergleichskonform war ([348]). Im Bericht wurde die Höhe der Lizenzgebühr mit zwei Verrechnungspreismethoden untersucht: mit der CUP-Methode und der TNMM.

(383) Bei der CUP-Analyse wurden die im relevanten Zeitraum von LuxOpCo an LuxSCS gezahlten Lizenzgebühren mit den im Verrechnungspreisbericht und in der Beurteilung des US Tax Court ermittelten Lizenzgebühren verglichen. Dem nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 zufolge lag die tatsächlich von LuxOpCo an LuxSCS gezahlte Lizenzgebühr unterhalb der Bandbreite der Lizenzgebühren, die im Verrechnungspreisbericht unter

([347]) Wie in diesem Vorbringen auf S. 5 erläutert, wurde diese Berechnung im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 von [Beratungsgesellschaft 1] vorgenommen. Als Bruttowarenverkauf wird die Summe der Umsätze über die Amazon-Websites bezeichnet (d. h. die Summe der Umsätze von Amazon im eigenen Namen und über Dritte im Rahmen des Marketplace-Programms).

([348]) Vorbringen von Amazon vom 29. Mai 2017: [Beratungsgesellschaft 1] und [Beratungsgesellschaft 1]: „Economic analysis of the Transfer Pricing approach adopted in the 2003 ATC“, 25. Mai 2017.

Berücksichtigung der Vereinbarung mit [A] ermittelt worden war ([349]). Außerdem heißt es im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017, dass die von LuxOpCo an LuxSCS gezahlte Lizenzgebühr unter der in der Beurteilung des US Tax Court auch mit der CUP-Methode berechneten Höhe von [4,5-5] % gelegen habe ([350]). Nach dem nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 wurde in der Beurteilung des Gerichts eine Gesamtlizenzgebühr bezogen auf den Bruttowarenverkauf als „fremdvergleichskonforme anfängliche (oder Ausgangs-)Lizenzgebühr für die zum 1. Mai 2006 bestehenden immateriellen Wirtschaftsgüter" ([351]) beschrieben.

(384) Im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 heißt es ferner, dass die von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr angesichts der Unterschiede zwischen der Lizenzvereinbarung und der anfänglichen Eintrittsvereinbarung mehrfach angehoben werden sollte. Diesbezüglich wird im Bericht festgestellt: „[D]ie einmalige Verrechnung bereits vorhandener immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen den US-amerikanischen Partnern und LuxSCS" unterscheide sich von den Gegebenheiten in der Lizenzvereinbarung, da LuxOpCo eine Lizenzgebühr nicht nur für den Wert des bei Abschluss der Lizenzvereinbarung bestehenden geistigen Eigentums zahlen müsse, sondern auch für „alle Verbesserungen, Weiterentwicklungen oder Optimierungen, deren Kosten ausschließlich LuxSCS trägt" ([352]). Anhebungen sollten auch angesichts einer Vielzahl immaterieller Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die LuxOpCo bereitgestellt wurden und die nicht Gegenstand der Beurteilung des US Tax Court waren; die Anhebungen sollten aufgrund zeitlicher Unterschiede sowie in Anbetracht der Ober- und der Untergrenze für die von LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr erfolgen, „mit denen die Risiken gemindert und LuxOpCo stabile Einnahmen entsprechend seiner Funktion und seinem Risiko gesichert werden sollten" ([353]). Senkungen wurden nicht als erforderlich betrachtet, da nicht davon ausgegangen wurde, dass LuxOpCo zur Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter beitragen würde ([354]).

(385) Die CUP-Analyse im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 gelangt zu dem Schluss, dass die im relevanten Zeitraum von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr „angemessen war und den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprach".

(386) Hinsichtlich der TNMM-Analyse ist festzustellen, dass im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 zunächst mit einer Funktionsanalyse ([355]) ermittelt wird, welche Partei der Lizenzvereinbarung als untersuchte Partei zu betrachten ist, d. h. als die Partei, die die weniger komplexen Funktionen ausübt.

(387) Die Funktionsanalyse für LuxOpCo wurde aufgrund der Rolle durchgeführt, die dem Unternehmen innerhalb der europäischen Wertschöpfungskette im Jahr 2014 zukam; nach der schrittweisen Aufstockung des Personals von LuxOpCo im Laufe des Untersuchungszeitraums wurde davon ausgegangen, dass das Funktionsprofil des Unternehmens im Juni 2014 dem größten Beitrag von LuxOpCo zur Wertschöpfung in diesem Zeitraum entsprach. Dem nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 zufolge griff LuxOpCo bei der Verwaltung der Geschäftsrisiken in erheblichem Umfang auf Tools und Technologien zurück; erhebliche Risiken wurden nicht unabhängig verwaltet oder übernommen. Und über den im Rahmen seiner Funktion als Verwaltungsgesellschaft erforderlichen Bedarf an Arbeitskapital hinaus entstand bei LuxOpCo auch kein weiterer Arbeitskapitalbedarf. Die Tätigkeiten von LuxOpCo bestanden im Wesentlichen in der Verwaltungsaufsicht in den Bereichen Einkauf, Verkauf, Marketing und Vertrieb von Waren an dritte Kunden über die europäischen Websites. Bei diesen

([349]) Im Verrechnungspreisbericht wurde auf den Seiten 25-28 eine Lizenzgebühr im Bereich von [10-15]-[10-15] % als fremdvergleichskonform bewertet. Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 12: „Die Summe der im Untersuchungszeitraum von LuxOpCo an LuxSCS gezahlten Lizenzgebühr beläuft sich auf etwa [5-10] % des Nettoumsatzes (oder [3-3,5] % des Bruttowarenverkaufs). Dieser Betrag liegt deutlich unter der Bandbreite der in der CUP-Analyse im Bericht von [Beratungsgesellschaft 2] ermittelten Bandbreite der Lizenzgebühren, bei der die Vereinbarung zwischen Amazon und [A] zugrunde gelegt wurde und Anpassungen für andere Vermögenswerte (Weiterleitungen von Kunden) berücksichtigt wurden, die LuxSCS an LuxOpCo lizenziert, [A] von Amazon aber nicht zur Verfügung gestellt wurden."

([350]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 13: „Grundlage der Würdigung des Finanzgerichts waren fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle von Amazon mit seinen Geschäftspartnern im Rahmen der M.com-Vereinbarungen betreffend die Website-Technologie sowie mit den immateriellen Wirtschaftsgütern vergleichbare externe Marken und fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle von Amazon betreffend Gebühren für die Weiterleitung von Kunden nach den Partnerprogrammen (Partner und Syndicated Stores) zur Verwaltung von Kundendaten."

([351]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 12 und 13: Nach Tabelle 1 ergibt sich der Prozentsatz der Lizenzgebühr aus einer Summe der folgenden Lizenzgebühren: Technologie [3-3,5] %, immaterielle Wirtschaftsgüter im Marketingbereich [1-1,5] % und Kundendaten [0,5-1] % des Bruttowarenverkaufs. Die vom US Tax Court ermittelte Eintrittszahlung wurde von [Beratungsgesellschaft 1] entsprechend dem Wert der Technologie und der immateriellen Wirtschaftsgüter im Marketingbereich in eine Lizenzgebühr umgerechnet.

([352]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 12 und 13.

([353]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 15 und 16.

([354]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 13: „Die Lizenzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter von LuxSCS an LuxOpCo ist insoweit anders gelagert, als die Lizenzierung mit einer Verpflichtung für LuxSCS einhergeht, die betreffenden immateriellen Wirtschaftsgüter unter ständigen Investitionen nach Maßgabe der CSA zu erhalten, weiterzuentwickeln und zu verbessern. Die immateriellen Wirtschaftsgüter verlieren bekanntlich im Laufe der Zeit an Wert; diese immateriellen Wirtschaftsgüter werden jedoch durch neue immaterielle Wirtschaftsgüter infolge der ständigen Investitionen nach Maßgabe der CSA ersetzt; daher ist eine Senkung der von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlenden Lizenzgebühren nicht erforderlich."

([355]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 16. Beim nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 scheint die Funktionsanalyse bei der Anwendung der CUP-Methode hingegen nicht berücksichtigt zu werden, obwohl die Funktionsanalyse bei Vergleichbarkeitsanalysen als entscheidender Faktor betrachtet wird; siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.20.

Tätigkeiten bestand eine erhebliche Abhängigkeit von den immateriellen Wirtschaftsgütern, u. a. im Hinblick auf die Preisbildung für die Waren, die Bestandsverwaltung, die Unterstützung von Tätigkeiten der Fulfilment Centres, die Verarbeitung von Online-Zahlungen, Betrugserkennung, Kundendiensttätigkeiten, Logistik und Werbung, für die LuxOpCo eine Lizenz erteilt worden war. Im Untersuchungszeitraum standen die immateriellen Wirtschaftsgüter nicht im Eigentum von LuxOpCo, und LuxOpCo beteiligte sich weder an der Weiterentwicklung der Wirtschaftsgüter noch an Investitionen in die Wirtschaftsgüter. Das Unternehmen besaß ausschließlich Standardvermögenswerte zur Ausstattung von Unternehmen sowie die erforderlichen Bestände für die Durchführung des europäischen Einzelhandelsgeschäfts von Amazon. Im relevanten Zeitraum war LuxOpCo bei seiner Geschäftstätigkeit mit verschiedenen u. a. strategischen, finanziellen und betriebstechnischen Risiken konfrontiert. Die meisten Risiken betrafen mittelbar oder unmittelbar die dem Angebot von Amazon oder seiner globalen Strategie der Expansion in neue Produktkategorien und Dienstleistungen zugrunde liegende Technologie. Um diese Risiken wirksam zu verwalten und zu kontrollieren, führte Amazon strenge Managementvorgaben auf Konzernebene ein. Und schließlich wurden angesichts einer technologiegestützten Geschäftstätigkeit keinerlei erhebliche Geschäftsrisiken selbstständig von LuxOpCo übernommen; vielmehr stützte sich LuxOpCo bei der Verwaltung bzw. der Übernahme der einschlägigen Geschäftsrisiken auf die verfügbare Technologie.

(388) In Bezug auf LuxSCS wird im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 nur darauf verwiesen, dass LuxSCS infolge seiner Beteiligung an der CSA Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter war.

(389) Anhand der Funktionsanalyse bewerte der nachträgliche Verrechnungspreisbericht von 2017 LuxOpCo als Beispiel für ein Segment der Wertschöpfungskette, bei dem kein Eigentum an Rechten des geistigen Eigentums bestehe und das diese Rechte auch weder verwalte noch kontrolliere; vielmehr habe LuxOpCo ein Funktionsprofil, das dem einer „Verwaltungsgesellschaft" mit Aufsichtsbefugnis für die Bereiche Logistik, Auftragsabwicklung und Lagerverwaltung im Zusammenhang mit der Tätigkeit im europäischen Einzelhandel vergleichbar sei; es trage nur beschränkte Risiken und sei Eigentümer ausschließlich gewöhnlicher materieller Wirtschaftsgüter ([356]). Da LuxSCS aufgrund seiner Beteiligung an der CSA Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter sei, wurde LuxSCS eine komplexere Funktion beigemessen. Diesbezüglich wurde im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 erläutert: „[S]owohl die Funktionsanalyse als auch der Sachverhalt zeigen, dass die Tätigkeiten von LuxOpCo erheblich von den wirtschaftlich relevanten immateriellen Wirtschaftsgütern abhängig und gemessen an diesen Wirtschaftsgütern nachrangig waren; diese Wirtschaftsgüter standen nicht im Eigentum von LuxOpCo, sondern beruhten auf seiner Beteiligung an der CSA mit bestimmten Konzernunternehmen vor Beginn und während des Untersuchungszeitraums." ([357])

(390) Im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 wird erläutert, ein verlässlicher Finanzindikator müsse den Beitrag von LuxOpCo zur gesamten Wertschöpfungskette berücksichtigen. LuxOpCo wird im Bericht als die Partei dargestellt, die „… nicht selbstständig darüber entscheiden konnte, welche Produkte verkauft würden, wie der Preis der Produkte festgesetzt würde oder wie die Produkte beworben würden, da diese Funktionen bereits in den technischen Tools enthalten waren, die nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung bereitgestellt wurden" ([358]); daher wurde nicht als angemessen betrachtet, von einem umsatzbezogenen Nettogewinnindikator auszugehen ([359]). Dem nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 zufolge sind die Betriebskosten der verlässlichste Gewinnindikator für den Wert der von LuxOpCo ausgeführten Funktionen, übernommenen Risiken und genutzten Vermögenswerte. Der im Bericht angenommene Gewinnindikator wurde durch Division des Betriebsgewinns (bzw. -verlusts) durch die Betriebskosten ermittelt ([360]).

(391) Anschließend wurden im Bericht die wirtschaftlichen Analysen von 2003 und von 2014 aktualisiert, die Richtwerterträge für mit den Tätigkeiten von LuxOpCo vergleichbare Tätigkeiten ermittelt und eine neue Analyse zur Berechnung von Richtwerterträgen durchgeführt. Aufgrund dieser Analysen wurde festgestellt, dass die jährliche Vergütung von LuxOpCo im Zeitraum 2006 bis Juni 2014 immer innerhalb des Interquartilbereichs lag, der sich aus den Richtwerterträgen der mit den Tätigkeiten von LuxOpCo vergleichbaren Tätigkeiten ergab. Daher gelangte der nachträgliche Verrechnungspreisbericht von 2017 zu dem Schluss, dass die Vergütung für LuxOpCo fremdvergleichskonform war.

9. **BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG DER MAßNAHME**

9.1. *VORLIEGEN EINER BEIHILFE*

(392) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

([356]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 32.
([357]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 30.
([358]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 33.
([359]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 33.
([360]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 33.

(393) Nach der ständigen Rechtsprechung müssen alle Bedingungen dieser Bestimmung erfüllt sein, damit eine Maßnahme als Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV bezeichnet werden kann. Erstens muss ein Eingriff des Staates oder unter Verwendung staatlicher Mittel gegeben sein. Zweitens muss der Eingriff geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Empfänger durch den Eingriff ein selektiver wirtschaftlicher Vorteil gewährt werden. Viertens muss der Eingriff den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen ([361]).

(394) Hinsichtlich der ersten Bedingung ist festzustellen, dass der angefochtene Steuervorbescheid von der Luxemburger Steuerbehörde als Organ des Staates Luxemburg erteilt wurde. Der Steuervorbescheid ging mit der Billigung einer Verrechnungspreisvereinbarung durch diese Behörde einher, die LuxOpCo eine Einschätzung der von LuxOpCo in Luxemburg im relevanten Zeitraum jährlich zu zahlenden Körperschaftsteuer ermöglichte. Anschließend reichte LuxOpCo auf der Grundlage dieser Vereinbarung seine jährliche Körperschaftsteuererklärung ein; diese wurde von der Luxemburger Steuerbehörde als der Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo in Luxemburg entsprechend anerkannt. Die streitige Maßnahme ist daher Luxemburg zuzurechnen.

(395) Was die staatliche Finanzierung der Maßnahme betrifft, hat der Gerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung bestimmt, dass eine Maßnahme, durch die die öffentlichen Behörden eine Steuerbefreiung gewähren, auch ohne eine damit verbundene Übertragung staatlicher Mittel eine staatliche Beihilfe darstellen kann, wenn das Unternehmen, dem die Befreiung gewährt wurde, dadurch in eine günstigere finanzielle Position versetzt wird als die anderen Steuerpflichtigen ([362]). Wie in den Abschnitten 9.2 und 9.3 erläutert, führt der angefochtene Steuervorbescheid zu einer Senkung der Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo in Luxemburg im Vergleich zu ähnlich gestellten körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen. Angesichts des Verzichts auf Steuereinnahmen, die Luxemburg ansonsten von LuxOpCo beanspruchen könnte, ist die Auffassung zu vertreten, dass der angefochtene Steuervorbescheid zu einem Verlust staatlicher Mittel führte.

(396) Hinsichtlich der zweiten Bedingung für das Vorliegen einer Beihilfe ist festzustellen, dass LuxOpCo Teil der Amazon-Gruppe ist, die als multinationaler Konzern in mehreren Mitgliedstaaten tätig ist. LuxOpCo betreibt das Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa über die EU-Websites. Die von dieser Geschäftstätigkeit betroffenen Produkte und Dienstleistungen sind Gegenstand des Handels zwischen den Mitgliedstaaten; insoweit ist jegliches Eingreifen eines Staates geeignet, den Handel innerhalb der Union zu beeinträchtigen ([363]). Indem Amazon eine günstige steuerliche Behandlung gewährt wurde, hat Luxemburg potenziell Investitionen von Mitgliedstaaten abgezogen, die nicht in der Lage oder nicht bereit waren, Unternehmen, die Teil eines multinationalen Konzerns sind, eine ähnlich günstige steuerliche Behandlung zu gewähren. Da der angefochtene Steuervorbescheid die Wettbewerbsposition des begünstigten Unternehmens gegenüber konkurrierenden Unternehmen im Handel innerhalb der EU stärkt, muss davon ausgegangen werden, dass der Steuervorbescheid den Handel im Binnenmarkt beeinträchtigt ([364]).

(397) Gleichermaßen wird davon ausgegangen, dass eine staatliche Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, wenn sich die Position eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern dadurch verbessert ([365]). In dem Umfang, in dem der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo von Körperschaftsteuern entlastet, die LuxOpCo ansonsten hätte zahlen müssen, stellt die infolge dieses Vorbescheids gewährte Beihilfe eine Betriebsbeihilfe insoweit dar, als sie LuxOpCo von einer Belastung befreit, die das Unternehmen ansonsten in seiner laufenden Geschäftstätigkeit bzw. bei seinen üblichen Tätigkeiten hätte tragen müssen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs verfälschen Betriebsbeihilfen den Wettbewerb ([366]), sodass bei jeder Beihilfe, die Amazon gewährt wird, davon auszugehen ist, dass sie den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, da sie die finanzielle Lage von Amazon auf den Märkten stärkt, auf denen das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt. Amazon betreibt ein Online-Einzelhandelsgeschäft, in dem es sowohl mit anderen Online-Einzelhändlern als auch mit herkömmlichen Einzelhändlern konkurriert, die in Luxemburg und in der gesamten Europäischen Union tätig sind. Im von Amazon vorgelegten Bericht von [Beratungsgesellschaft 3] wird der Online-Einzelhandel als eine Geschäftstätigkeit beschrieben, die durch intensiven Wettbewerb und geringe Gewinnspannen gekennzeichnet ist. Indem Amazon von einer Steuerschuld befreit wurde, die das Unternehmen ansonsten hätte tragen müssen und die konkurrierenden Unternehmen tatsächlich entsteht, hatte der angefochtene Steuervorbescheid zur Folge, dass für Amazon Finanzmittel frei wurden, die Amazon in seine Geschäftstätigkeit investieren konnte; dies wiederum wirkte sich auf die Bedingungen aus, unter denen Amazon den Verbrauchern seine Produkte und Dienstleistungen anbieten konnte, und insoweit wurde der Wettbewerb auf dem Markt verfälscht. Somit ist auch die vierte Bedingung für die Feststellung einer Beihilfe erfüllt.

([361]) Urteil World Duty Free, verbundene Rechtssachen C-20/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([362]) Urteil Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich Großbritannien, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([363]) Urteil Italien und Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung. Siehe auch Urteil Italien, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 112.

([364]) Urteil GEMO SA, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([365]) Urteil Phillip Morris, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, Rn. 11. Urteil Alzetta, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw., ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 80.

([366]) Urteil Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 55. Siehe auch Urteil Rousse Industry, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, Rn. 44; Urteil Comitato „Venezia vuole vivere" u. a., verbundene Rechtssachen C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, Rn. 136; Urteil Deutschland, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, Rn. 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung.

(398) Hinsichtlich der dritten Bedingung für das Vorliegen einer Beihilfe ist festzustellen, dass mit einem Steuervorbescheid im Vorfeld die Anwendung des geltenden Steuerrechts auf einen bestimmten Fall unter Berücksichtigung der besonderen Sachverhalte und Gegebenheiten geklärt werden soll. Wie bei allen sonstigen steuerlichen Maßnahmen sind allerdings auch bei Erteilung eines Steuervorbescheids die Beihilfevorschriften zu beachten. Wenn ein Steuervorbescheid ein Ergebnis billigt, das nicht zuverlässig eine normale Anwendung des allgemeinen Steuersystems widerspiegelt, verschafft der betreffende Steuervorbescheid dem Begünstigten einen selektiven Vorteil, da diese selektive Behandlung zu einer Verringerung der Steuerschuld des Steuerpflichtigen in dem betreffenden Mitgliedstaat und zu einem Vorteil gegenüber anderen Unternehmen führt, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden. Wie die Kommission in den Abschnitten 9.2 und 9.3 nachweist, verleiht der angefochtene Steuervorbescheid Amazon einen selektiven Vorteil durch die Senkung seiner Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg im Vergleich zu körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation.

(399) In Abschnitt 9.2 zeigt die Kommission, dass der angefochtene Steuervorbescheid Amazon einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. Dieser Vorteil entsteht, da der Steuervorbescheid eine Verrechnungspreisvereinbarung billigt, die zu einem Ergebnis führt, das von einem verlässlichen Näherungswert für ein marktbezogenes Ergebnis abweicht, und zur Folge hat, dass die Grundlage für die Bemessung der Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo verringert wird. Da der Vorteil ausschließlich Amazon gewährt wird, gelangt die Kommission in Abschnitt 9.3.1 zu dem Schluss, dass ein selektiver Vorteil gegeben ist. Nach ständiger Rechtsprechung gilt für Einzelbeihilfen wie im Falle des angefochtenen Steuervorbescheids: „[D]ie Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils [ermöglicht] grundsätzlich eine Annahme der Selektivität“ ([367]); eine Analyse der Selektivität der Maßnahme nach der vom Gerichtshof entwickelten dreistufigen Selektivitätsanalyse für Beihilferegelungen ist dazu nicht erforderlich ([368]).

(400) Aus Gründen der Vollständigkeit überprüft die Kommission jedoch auch den angefochtenen Steuervorbescheid anhand der dreistufigen Selektivitätsanalyse, um die Selektivität auch mit dieser Analyse zu belegen. In Abschnitt 9.3.2.1 wird nachgewiesen, dass der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gewährte Vorteil selektiver Art ist, weil er Amazon gegenüber anderen in Luxemburg körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen begünstigt, deren zu versteuernder Gewinn mit fremdvergleichskonformen Preisen erzielt wurde. Und in Abschnitt 9.3.2.2 wird gezeigt, dass der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gewährte Vorteil selektiv ist, weil er Amazon gegenüber anderen zu einem multinationalen Konzern gehörigen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen begünstigt, die an konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt sind, und die nach Artikel 164 Absatz 3 LIR die Preise für ihre konzerninternen Geschäftsvorfälle so abschätzen müssen, dass sie den Preisen entsprechen, die von unabhängigen Parteien zu Marktbedingungen ausgehandelt würden.

9.2. *VORTEIL*

(401) Wenn eine vom Staat angenommene Maßnahme die Nettofinanzposition eines Unternehmens verbessert, liegt ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV vor ([369]). Um das Vorliegen eines Vorteils nachzuweisen, wird auf die Wirkung der eigentlichen Maßnahme abgestellt ([370]). Im Zusammenhang mit steuerlichen Maßnahmen kann ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt werden, indem die Steuerlast eines Unternehmens auf verschiedene Weise verringert wird und, insbesondere, indem die Steuerbemessungsgrundlage oder der Betrag der zu entrichtenden Steuer verringert wird ([371]).

(402) Der angefochtene Steuervorbescheid billigt eine Verrechnungspreisvereinbarung, die LuxOpCo eine Abschätzung seines der Luxemburger Körperschaftsteuer unterliegenden jährlichen Gewinns und damit seiner Körperschaftsteuerschuld im relevanten Zeitraum ermöglichte. Der Gerichtshof hat kürzlich festgestellt: „Für die Prüfung, ob [eine Regelung zur] … Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens … [den Begünstigten] einen Vorteil verschafft, ist … diese Regelung mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt.“ ([372]) Ein Steuervorbescheid, der dazu führt, dass ein Steuerpflichtiger bei konzerninternen Geschäftsvorfällen Verrechnungspreise berechnet, welche nicht mit den entsprechenden Preisen im freien Wettbewerb identisch sind, also mit fremdvergleichskonform verhandelten Preisen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen, verschafft dem Steuerpflichtigen einen Vorteil, wenn die Folge eine Herabsetzung seiner zu versteuernden Einnahmen und somit auch seiner Steuerschuld im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems ist. Der Grundsatz, dem zufolge konzerninterne Geschäftsvorfälle so vergütet werden sollten, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen unter freien Wettbewerbsbedingungen ausgehandelt worden wären, wird im Allgemeinen als „Fremdvergleichsgrundsatz“ bezeichnet.

([367]) Urteil Deutschland, C-15/14, ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 60. Siehe auch Urteil World Duty Free Group, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P,ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 55, und Urteil Belgien, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, Rn. 49.
([368]) Urteil Orange, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, Rn. 53 und 54.
([369]) Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 41.
([370]) Urteil Italien, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 13.
([371]) Siehe auch Urteil Italien, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 78; Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132; Urteil Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 21-31.
([372]) Siehe Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, Rn. 95.

(403) Im Wesentlichen soll der Fremdvergleichsgrundsatz gewährleisten, dass die Preisbildung für steuerliche Zwecke bei Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie vergleichbare fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen durchgeführt werden. Wenn Bedingungen für konzerninterne Geschäftsvorfälle zwischen zwei verbundenen Unternehmen festgelegt oder vorgegeben werden, die von den Bedingungen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfällen vereinbart würden, sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz geeignete Anpassungen der Verrechnungspreise vorzunehmen, um die bestehenden Unterschiede auszugleichen und dadurch zu gewährleisten, dass die integrierten (Konzern-)Unternehmen steuerlich nicht günstiger behandelt werden als nicht integrierte (Einzel-)Unternehmen ([373]). So ist gewährleistet, dass der Gewinn, den die verbundenen Unternehmen mit ihren konzerninternen Geschäftsvorfällen erzielen, fremdvergleichskonform ermittelt und letztlich nicht vorteilhafter behandelt wird, als der Gewinn aus Geschäftsvorfällen zu Marktbedingungen zwischen unabhängigen Unternehmen. Das steuerpflichtige Einkommen ergibt sich somit aus den von unabhängigen Unternehmen auf dem Markt berechneten Preisen bzw. mit den Worten des Gerichtshofs: „[beruht auf] der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens …, das sich in freiem Wettbewerb betätigt" ([374]). Wenn eine Steuerbehörde verbundenen Konzernunternehmen die Möglichkeit eröffnet, Preise für ihre konzerninternen Geschäftsvorfälle unterhalb der Marktpreise anzusetzen, wird diesen Unternehmen durch die Reduzierung ihrer Steuerbemessungsgrundlage ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt.

(404) Unter Bezugnahme auf das Argument von Luxemburg und Amazon, demzufolge die Prüfung der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung durch die Kommission notwendigerweise begrenzt sein müsse, da die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft sei ([375]), erinnert die Kommission daran, dass der „approximative Charakter" der Verrechnungspreise vor dem Hintergrund dieser Zielsetzung zu betrachten ist. Durch die Festlegung von Verrechnungspreisen soll eine angemessene Schätzung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses ausgehend von verlässlichen Informationen ermöglicht werden ([376]). Dies wäre nicht ausgeschlossen, wenn eine Verrechnungspreisvereinbarung, deren Ergebnis von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis abweichen würde, unter Verweis auf den Annäherungscharakter der Verrechnungspreisanalyse rechtfertigt werden könnte.

(405) Wenn die Begründung Luxemburgs anerkannt würde, dass die Kommission bei dieser Bewertung mit der Auslegung nationaler Steuervorschriften unbefugterweise an die Stelle der Luxemburger Steuerbehörde träte ([377]), können steuerliche Maßnahmen im Allgemeinen und Verrechnungspreisregelungen im Besonderen nicht mehr nach Maßgabe des Beihilferechts untersucht werden. Der Gerichtshof hat schon lange bestätigt, dass Maßnahmen mit Bezug zu einer direkten Besteuerung, die bestimmte Unternehmen in eine günstigere Finanzposition versetzen als Unternehmen in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation, ebenso wie direkte Beihilfen zum Vorliegen einer staatlichen Beihilfe führen können ([378]). Nach Auffassung des Gerichtshofs müssen alle Maßnahmen, die Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung annehmen, mit den Beihilfevorschriften des AEUV vereinbar sein, die für die Mitgliedstaaten verbindlich sind und Vorrang vor deren nationalen Rechtsvorschriften haben ([379]). Dies gilt sicher auch für Verrechnungspreisregelungen in Form von Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, da mit diesen Verständigungen Methoden zur Abschätzung der Steuerbemessungsgrundlage und damit des steuerpflichtigen Einkommens einzelner Unternehmen unterstützt werden. Reduzierungen der Steuerbemessungsgrundlage infolge der Anwendung einer solchen Methode begründen einen wirtschaftlichen Vorteil.

(406) Um festzustellen, dass mit dem angefochtenen Steuervorbescheid ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird, muss die Kommission nachweisen, dass die mit dem Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung zu einem Ergebnis führt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis abweicht und eine Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo für die Zwecke der Körperschaftsteuer zur Folge hat. Die Kommission stellt fest, dass der angefochtene Steuervorbescheid zu einem solchen Ergebnis führt.

([373]) Dass der Schwerpunkt bei Verrechnungspreisen auf der Preisbildung bei konzerninternen Geschäftsvorfällen liegt, ergibt sich eindeutig aus Ziffer 1.6 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Da bei diesem Ansatz die Unternehmen eines multinationalen Konzerns wie unabhängige Unternehmen behandelt werden, richtet sich die Aufmerksamkeit besonders auf die Art der Geschäftsvorfälle zwischen den Konzernmitgliedern und die Frage, ob deren Bedingungen von den Bedingungen abweichen, die bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt würden. Eine solche Analyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle wird als ‚Vergleichbarkeitsanalyse' bezeichnet und steht im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes." Dieser Schwerpunkt auf den Preisen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen wird auch in Ziffer 1.33 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 bestätigt: „Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beruht grundsätzlich auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. …"

([374]) Siehe Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, Rn. 95.

([375]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Rn. 27.

([376]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.12, OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017, Ziffer 1.13.

([377]) Vorbringen von Luxemburg vom 21. November 2014 Rn. 38-40.

([378]) Urteil Italien, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71.

([379]) Siehe Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 81; Urteil Regierung von Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; Urteil 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, Rn. 25, und Beschluss Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, Rn. 18.

(407) Erstens und vor allen Dingen stellt die Kommission fest, dass die Verrechnungspreisvereinbarung auf der ungenauen und nicht begründeten Annahme beruht, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Zusammenhang mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ausüben würde, während LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige“ Verwaltungsfunktionen ausübte. Nach der Kommission übermittelten Informationen übte LuxOpCo die einzigartigen und wertvollen Funktionen aus, nutzte die Vermögenswerte und übernahm im Wesentlichen sämtliche Risiken, die zur Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter beitrugen. Darüber hinaus übte LuxOpCo auch die Funktionen aus, nutzte die Vermögenswerte und übernahm im Wesentlichen sämtliche Risiken, die von strategischer und entscheidender Bedeutung für die Generierung von Gewinnen aus dem Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa sind. LuxSCS hingegen übte keine einzigartigen und wertvollen Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter oder in Bezug auf das Europageschäft von Amazon aus, sondern beschränkte sich allenfalls auf bestimmte begrenzte allgemeine Verwaltungsfunktionen zur Erhaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern ([380]). Durch die Billigung einer Verrechnungspreisvereinbarung, die für LuxOpCo eine Vergütung ausschließlich für die von LuxOpCo ausgeübten angeblich routinemäßigen Funktionen vorsieht, den von LuxOpCo generierten Gewinn, soweit er die gezahlte Vergütung in Form einer Lizenzzahlung überschreitet, aber vollständig für LuxSCS zurechnet, führt der angefochtene Steuervorbescheid zu einem Ergebnis, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis abweicht und das LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil in Form einer Reduzierung seiner Steuerbemessungsgrundlage für die Zwecke der Körperschaftsteuer verschafft. Diese Begründung wurde in Abschnitt 9.2.1 näher erläutert.

(408) Im Rahmen einer ergänzenden Begründung und unbeschadet der Schlussfolgerung im vorherigen Erwägungsgrund stellt die Kommission zudem fest, dass selbst dann, wenn die Luxemburger Steuerbehörde berechtigt gewesen wäre, die ungenaue und nicht begründete Darstellung zu akzeptieren, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ausübte (was die Kommission bestreitet), die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung auf der Auswahl ungeeigneter Methoden beruhte, die zu einem Ergebnis führten, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis abwich und mit dem LuxOpCo durch die Reduzierung seiner Steuerbemessungsgrundlage für die Zwecke der Körperschaftsteuer ebenfalls ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wurde. Die ergänzende Begründung wird in Abschnitt 9.2.2 erläutert.

9.2.1. ERSTE FESTSTELLUNG ZUM VORLIEGEN EINES WIRTSCHAFTLICHEN VORTEILS

(409) Da der Grundgedanke des Fremdvergleichsgrundsatzes darin besteht, dass die tatsächlichen besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten eines verbundenen Unternehmens berücksichtigt und als Richtwert die Bedingungen in vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Parteien angenommen werden sollen, besteht der erste Schritt einer Verrechnungspreisanalyse darin, die geschäftlichen und finanziellen Bedingungen im Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen, der eine Verrechnungspreisregelung beantragt, und den mit ihm verbundenen Unternehmen im Rahmen der zu analysierenden Geschäftsvorfälle zu ermitteln. Wie im Verrechnungspreisbericht eingeräumt, besteht der konzerninterne Geschäftsvorfall, für den mit dem angefochtenen Steuervorbescheid Preise festgelegt werden, in der zwischen LuxSCS und LuxOpCo getroffenen Lizenzvereinbarung.

(410) Nach Ermittlung des relevanten konzerninternen Geschäftsvorfalls besteht der zweite Schritt bei einer Verrechnungspreisanalyse in einem Vergleich der Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle mit den Bedingungen vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen (d. h. in der Vergleichbarkeitsanalyse), damit ein Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall festgestellt werden kann. Bei Geschäftsvorfällen zwischen zwei unabhängigen Unternehmen entspricht dieser Preis den Funktionen, die die beiden Unternehmen jeweils ausüben; dabei sind die genutzten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken zu berücksichtigen. Um festzustellen, ob konzerninterne Geschäftsvorfälle und fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle bzw. Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen vergleichbar sind, muss eine Funktionsanalyse durchgeführt werden. Mit der Funktionsanalyse sollen die wirtschaftlich relevanten Tätigkeiten und die übernommenen Zuständigkeiten sowie die genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken der Parteien der Geschäftsvorfälle ermittelt und verglichen werden, deren Preis festgestellt werden soll ([381]).

(411) Die Kommission betrachtet die durch den angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung nicht als Ergebnis einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasiertes Ergebnis, weil es auf einer unangemessenen Funktionsanalyse beruht. Der angefochtene Steuervorbescheid billigt eine Verrechnungspreisvereinbarung, nach der der Verrechnungspreis der Lizenzvereinbarung — d. h. die von LuxOpCo für die Lizenzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter an LuxSCS zu zahlende jährliche Lizenzgebühr — als von

([380]) Siehe Erwägungsgrund 429.
([381]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 Ziffer 1.20. Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 1.42 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 1.51.

LuxOpCo erwirtschafteter Restgewinn ermittelt wird, der über eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die angeblichen „routinemäßigen Funktionen" dieses Unternehmens hinausgeht. Im Verrechnungspreisbericht, auf dem diese Verrechnungspreisvereinbarung beruhte, wurde jedoch nicht untersucht, wie die durchgeführten Funktionen, die genutzten Vermögenswerte und die von LuxSCS übernommenen Risiken rechtfertigen könnten, dass der gesamte Restgewinn von LuxOpCo über die an LuxSCS zu zahlende Lizenzgebühr LuxSCS zugerechnet wird ([382]). Daher ist festzustellen, dass der angefochtene Steuervorbescheid auf der ungenauen und nicht begründeten Annahme beruht, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter übernehmen würde, während auf LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige" Verwaltungsfunktionen in Verbindung mit dem Europageschäft von Amazon im Online-Einzelhandel entfielen.

(412) Amazon zufolge ist LuxSCS Eigentümer einzigartiger und schwer zu bewertender wichtiger Faktoren in Form der immateriellen Wirtschaftsgüter, dessen Beitrag wesentlich für das europäische Einzelhandelsgeschäft sei. LuxOpCo hingegen sei weder Eigentümer von Rechten des geistigen Eigentums noch verwalte oder kontrolliere es diese Rechte, sondern sei in seinem Funktionsprofil eher dem einer Verwaltungsgesellschaft mit Aufsichtsbefugnis für die Bereiche Einkauf, Verkauf, Marketing und Vertrieb der Produkte an die Kunden über die EU-Websites vergleichbar ([383]). Nach dem Bericht von [Beratungsgesellschaft 3] erklärte Amazon ferner, der Online-Einzelhandel sei ähnlich strukturiert wie der herkömmliche Einzelhandel, und die Kosten der Händler seien im Online-Einzelhandel ebenso wie im herkömmlichen Einzelhandel überwiegend variabel. Daher hätten Größenvorteile nur beschränkte Bedeutung für die Rentabilität. Zusammen mit dem für den Online-Einzelhandel typischen intensiven Wettbewerb hätten diese Faktoren die Zurechnung eines beschränkten Ertrags zu LuxOpCo wie im angefochtenen Steuervorbescheid anerkannt gerechtfertigt.

(413) Die Kommission kann sich dieser Funktionsanalyse aus den in den Abschnitten 9.2.1.1 und 9.2.1.2 eingehender erläuterten Gründen nicht anschließen.

(414) Wenn für die Beantragung des angefochtenen Steuervorbescheids eine angemessene Funktionsanalyse vorgenommen wäre, hätte die Luxemburger Steuerbehörde zu dem Schluss gelangen müssen, dass LuxSCS keine einzigartigen und wertvollen Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausübt, für die es Rechte ausschließlich aufgrund der Eintrittsvereinbarung und der CSA innehat. Insbesondere führt LuxSCS keinerlei Tätigkeiten in Verbindung mit der Entwicklung, der Verwaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter durch und kontrolliert diese Tätigkeiten auch nicht, sondern überträgt diese Funktionen nach der Lizenzvereinbarung auf LuxOpCo, ohne sich die Aufsicht über die diesbezüglichen Tätigkeiten von LuxOpCo vorzubehalten. LuxSCS hat keine Mitarbeiter, die diese Funktionen kontrollieren könnten, und LuxSCS kommt auch nicht für die mit der Ausübung dieser Funktionen verbundenen Kosten auf.

(415) Vielmehr übt LuxOpCo diese einzigartigen und wertvollen Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter aus, nutzt sämtliche mit diesen Funktionen verbundenen Vermögenswerte und übernimmt praktisch alle damit verbundenen Risiken. Außerdem übt LuxOpCo unterstützt durch verbundene lokale Unternehmen in der EU die einzigartigen und wertvollen Funktionen im Zusammenhang mit der Durchführung des Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa aus, die von strategischer und entscheidender Bedeutung für die Generierung von Gewinnen aus dieser Geschäftstätigkeit sind, nutzt alle mit diesen Funktionen verbundenen Vermögenswerte und übernimmt im Wesentlichen alle damit einhergehenden Risiken.

9.2.1.1. ***Die Funktionsanalyse für LuxSCS***

(416) Amazon erklärte: „LuxSCS war befugt, Entscheidungen zu treffen und sich an der CSA zu beteiligen, verfügte über eigene Finanzmittel und war in der Lage, seine Risiken zu übernehmen. Als Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter sowie durch die Finanzierung ihrer Entwicklung (bzw. gelegentlich auch ihres Erwerbs) spielte LuxSCS eine wesentliche Rolle bei der Kontrolle der Entwicklung, der Erhaltung und dem Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter …" ([384])

(417) Die Kommission bestreitet nicht, dass LuxSCS als Partei der Eintrittsvereinbarung und der CSA der rechtliche Eigentümer der Rechte zur Verwertung, Weiterentwicklung und Verbesserung der immateriellen Wirtschaftsgüter für das Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa ist. Sie stellt auch nicht in Abrede,

([382]) Der Verrechnungspreisbericht enthält nur die ungenaue Aussage, der Restgewinn „könnte als den LuxOpCo von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgütern zuzurechnend betrachtet werden".
([383]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 21 und 32.
([384]) Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017.

dass LuxSCS nach Maßgabe einer vertraglichen Vereinbarung mit A9 und ATI im Rahmen der CSA verschiedene Funktionen und Risiken in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern übertragen wurden. Nach Maßgabe einer ausschließlichen und unwiderruflichen Lizenzvereinbarung wurden diese Funktionen und Risiken jedoch für die gesamte Nutzungsdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter LuxOpCo übertragen und von LuxOpCo übernommen. ([385])

(418) Der Kommission wurden keinerlei Informationen übermittelt, die belegen würden, dass LuxSCS aktive und entscheidende Funktionen in Verbindung mit der Entwicklung, der Verbesserung, der Verwaltung und der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter ausgeübt hätte oder hätte ausüben können, die eine Zurechnung nahezu des gesamten von LuxOpCo mit der Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa erwirtschafteten Gewinns rechtfertigen würden (Erwägungsgründe 419-429). Ebenso kann nicht festgestellt werden, dass LuxSCS diese Funktionen einer anderen Partei übertragen hätte, und LuxSCS war selbst nicht in der Lage, die Durchführung der betreffenden Funktionen zu kontrollieren oder zu überwachen (Erwägungsgründe 427 und 428). LuxSCS nutzte auch keine wertvollen Wirtschaftsgüter in Verbindung mit dieser Geschäftstätigkeit, sondern hatte als rechtlicher Eigentümer nur passiv die Rechte an den immateriellen Wirtschaftsgütern inne (Erwägungsgründe 431-435). Und schließlich wurden die diesbezüglichen Risiken nicht von LuxSCS übernommen oder kontrolliert, und LuxSCS wäre dazu auch nicht in der Lage gewesen (Erwägungsgründe 436-445).

9.2.1.1.1. **Von LuxSCS ausgeübte Funktionen**

(419) LuxSCS ist der rechtliche Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter und Lizenzgeber der Vereinbarung über die Lizenzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Nach der Lizenzvereinbarung erteilte LuxSCS LuxOpCo eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz für die wirtschaftliche Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Europa sowie für das Recht zur Weiterentwicklung, Verbesserung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter über die gesamte Nutzungsdauer ([386]), ohne sich die Möglichkeit der Leitung oder der Überwachung der diesbezüglichen Tätigkeiten von LuxOpCo vorzubehalten. Nach dieser Vereinbarung wurden LuxOpCo auch die Zuständigkeit für die Erteilung von Unterlizenzen an verbundene Konzernunternehmen und für die Verwaltung dieser Unterlizenzen ([387]) sowie sämtliche Rechte erteilt, die zur Verhinderung von Verstößen gegen Rechte des geistigen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern benötigt wurden ([388]). Und schließlich sollte LuxOpCo die Einhaltung aller geltenden Gesetze und sonstigen rechtlichen und regulatorischen Vorschriften einschließlich der Ausfuhr- und der Datenschutzvorschriften in Verbindung mit der Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter durch LuxOpCo gewährleisten ([389]).

(420) Nach Maßgabe dieser ausschließlichen Lizenz war LuxSCS zur wirtschaftlichen Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Europageschäft von Amazon nicht mehr berechtigt und konnte daher auch keine aktiven und entscheidenden Funktionen im Hinblick auf die diesbezügliche Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter mehr ausüben ([390]). Während LuxSCS im relevanten Zeitraum also rechtlicher Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter und aller daraus hervorgegangenen Nebenprodukte blieb ([391]), wurden die genannten aktiven und kritischen Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern von LuxOpCo ausgeübt.

(421) Selbst wenn LuxSCS zur Ausübung dieser Funktionen berechtigt gewesen wäre, wäre es nicht in der Lage gewesen, diese Funktionen im relevanten Zeitraum auszuüben, zu leiten oder zu kontrollieren. LuxSCS hatte

([385]) Daher ist die Erklärung von Amazon nicht zutreffend, dass tatsächlich LuxSCS die Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter kontrolliere; die Lizenz für die immateriellen Wirtschaftsgüter hätte nämlich auch einem anderen Unternehmen erteilt werden können, wenn LuxOpCo Verluste erwirtschaftet hätte. Siehe Erwägungsgrund 321.

([386]) Lizenzvereinbarung, Absätze 1.5 (Gegenstand der Lizenz), 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum), 2.1 Buchstabe b (Nebenprodukte), 2.3 (Erhaltung), 4.1 (Dauer) und 9.2 (Verhinderung von Verstößen).

([387]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum).

([388]) Lizenzvereinbarung, Absatz 9.2 (Verhinderung von Verstößen). Amazon bestätigte diese Auslegung von Absatz 9.2 in seinem Vorbringen vom 7. Juni 2017 (S. 2).

([389]) Lizenzvereinbarung, Absatz 9.5 (Einhaltung geltender Vorschriften, Datenschutz).

([390]) Der Gegenstand der Lizenz nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung deckt sich mit dem Gegenstand der Lizenzen, die LuxSCS nach der CSA erteilt wurden. Siehe CSA, Absatz 1.13 Buchstabe a.

([391]) Soweit Nebenprodukte nicht Gegenstand der mit der Vereinbarung vorgenommenen Abtretung an LuxSCS waren, erhielt LuxSCS für diese Nebenprodukte eine unwiderrufliche, ausschließliche und gebührenfreie weltweite Lizenz einschließlich des Rechts zur Erteilung von Unterlizenzen für die Nebenprodukte für die gesamte Nutzungsdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter. Abtretungen oder Lizenzierungen der Nebenprodukte sollten jedoch unbeschadet einer Lizenzierung an LuxOpCo erfolgen; diesem Unternehmen wurde nach der Lizenzvereinbarung eine unwiderrufliche und ausschließliche Lizenz für die immateriellen Wirtschaftsgüter und für alles sonstige geistige Eigentum von LuxSCS im europäischen Raum erteilt. Lizenzvereinbarung, Absätze 1.5 (Gegenstand der Lizenz), 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum), 2.1 Buchstabe b (Nebenprodukte).

keine Mitarbeiter; dies wurde im angefochtenen Steuervorbescheid bestätigt, der sich der Schlussfolgerung im Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003 anschloss, dass die sehr begrenzten Tätigkeiten von LuxSCS nicht dahin auszulegen wären, dass LuxSCS eine „Geschäftstätigkeit" ausübte ([392]) oder dass für LuxSCS eine steuerrelevante Präsenz in Luxemburg gegeben gewesen wäre ([393]). Wie im Verrechnungspreisbericht und im Schreiben von Amazon vom 20. April 2006 an die Luxemburger Steuerbehörde bestätigt, sollte LuxSCS im relevanten Zeitraum keine Tätigkeiten ausüben, die über die Funktion des „bloßen Inhabers" der immateriellen Wirtschaftsgüter sowie der Beteiligung an seinen Tochtergesellschaften ([394]) und der Erzielung passiver Einnahmen in Form von Lizenzgebühren und Zinsen von diesen Tochtergesellschaften hinausgingen ([395]).

(422) Ohne Mitarbeiter hätte LuxSCS solche Funktionen nur über seine Alleingeschäftsführerin oder im Rahmen seiner Hauptversammlungen selbst ausüben können. Die Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin und die Protokolle der Hauptversammlungen (siehe Tabelle 14) deuten jedoch nicht darauf hin, dass LuxSCS im relevanten Zeitraum im Zusammenhang mit den genannten Funktionen aktive und wesentliche Entscheidungen über die immateriellen Wirtschaftsgüter getroffen hätte oder dass eine wirksame Kontrolle ausgeübt oder Beaufsichtigung dieser Funktionen vorgenommen worden wäre. Vielmehr betrafen die Beschlüsse und Entscheidungen im Wesentlichen Verwaltungsfunktionen sowie die Aufgaben von Anteilseignern (d. h. die Genehmigung von Abschlüssen, den Erhalt von Dividendenausschüttungen, die Genehmigung von Kapitalaufstockungen und die Finanzierung von Tochtergesellschaften) und in einigen wenigen Fällen die Genehmigung der Benennung von Führungskräften von LuxOpCo und anderen Tochtergesellschaften von LuxSCS. Außerdem bestätigt das vollständige Fehlen von Vertretern von LuxSCS im Lenkungsausschuss „Geistiges Eigentum" als dem wichtigsten Diskussionsforum für die Verwaltung immaterieller Wirtschaftsgüter in Europa ([396]), dass LuxSCS hinsichtlich der genannten Funktionen und der damit verbundenen Risiken im relevanten Zeitraum keine aktive Rolle spielte ([397]).

(423) Selbst die Beschlüsse über den Abschluss der Eintrittsvereinbarung und der CSA wurden offenbar nicht von LuxSCS getroffen, sondern beschränkten sich auf die bloße Unterzeichnung eines in den USA von der Amazon-Unternehmensgruppe gefassten Beschlusses durch die Alleingeschäftsführerin. Entsprechendes gilt für den Beschluss über den Abschluss der Lizenzvereinbarung mit LuxOpCo, da aus dem Beschluss hervorgeht, dass der Beschluss über die Genehmigung und Durchführung dieser Vereinbarung für LuxSCS im Zusammenhang mit der Umstrukturierung des Europageschäfts von Amazon im Jahr 2006 zwar von der Alleingeschäftsführerin gefasst wurde ([398]), die eigentliche Entscheidung aber schon vorher von der Amazon-Gruppe getroffen worden war. In jedem Fall sind diese Beschlüsse keine aktiven Beschlüsse im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern Entscheidungen zur Umsetzung der „begrenzten Anzahl an rechtlichen Vereinbarungen, die für den Betrieb der Luxemburger Struktur erforderlich waren" ([399]).

(424) Da LuxSCS weder berechtigt noch in der Lage war, diese Funktionen nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung auszuüben, hat LuxSCS auch tatsächlich keinerlei Funktionen übernommen, die dem Unternehmen im relevanten Zeitraum nach der CSA übertragen worden waren ([400]). LuxSCS war also weder an der Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter noch an der Haushaltsplanung oder an sonstigen Planungen im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern (in Tabelle 13 mit der Übersicht über in Anlage B der CSA genannten Funktionen

([392]) Siehe Erwägungsgrund 124.
([393]) Siehe Erwägungsgrund 124. Siehe Vorbringen von Amazon vom 31. Oktober 2003. Siehe ferner Finanzaufstellungen von LuxSCS sowie das EU Policies and Procedures Manual, nach dem galt, dass LuxSCS „zu keinem Zeitpunkt Mitarbeiter beschäftigen [kann]". In seinem Vorbringen vom 19. März 2015 erklärte Amazon, dass die an der Entwicklung und der Erhaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter beteiligten Mitarbeiter der Amazon-Gruppe weder Beschäftigte von LuxSCS noch von an LuxSCS beteiligten Unternehmen waren.
([394]) Im relevanten Zeitraum war LuxSCS auch an der Amazon Eurasia Holdings Sarl beteiligt.
([395]) Siehe Erwägungsgrund 104 und Fußnote 27.
([396]) Siehe Erwägungsgründe 454 und 455.
([397]) Amazon bestätigte auch: „[W]eder [LuxSCS] noch die Amazon Europe Holding Inc. als Komplementärin übten eine aktive Funktion im Lenkungsausschuss ‚Geistiges Eigentum' aus." Siehe Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017, S. 1. Wie in Erwägungsgrund 103 erläutert, fungierte die Amazon Europe Holding Inc. im relevanten Zeitraum auch als Alleingesellschafterin von LuxSCS.
([398]) Schriftlicher Beschluss der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS vom 28. April 2006 (siehe Tabelle 14).
([399]) Siehe Erwägungsgründe 104 und 218.
([400]) CSA, Absatz 1.13 (Gegenstand der Lizenz), Absatz 2.3 und Anlage B sowie Absatz 9.12 (Vermeidung von Verstößen). Siehe auch CSA, S. 1: „[D]ie Parteien wünschen, ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens ihre jeweiligen Ressourcen in der Absicht zu bündeln, den Wert des geistigen Eigentums von Amazon [im Eigentum von ATI stehende immaterielle Wirtschaftsgüter], von A9 [im Eigentum von A9 stehende immaterielle Wirtschaftsgüter] und von EHT [im Eigentum von LuxSCS stehende immaterielle Wirtschaftsgüter] zu erhöhen, und ihre mit der Entwicklung und Nutzung dieser Rechte des geistigen Eigentums der Parteien verbundenen Kosten und Risiken auf der Grundlage der aus diesen Rechten des geistigen Eigentums zu erwartenden Vorteile zu teilen."

die Funktionen 1 und 4) beteiligt. Auch an den Tätigkeiten in den Bereichen Verkauf und Marketing, Strategieplanung und Qualitätskontrolle und Versicherung (Funktionen 2, 3 und 6 in Tabelle 13) war LuxSCS nicht beteiligt.

(425) LuxSCS spielte auch beim Management des strategischen Erwerbs von Technologien (Funktion 5 in Tabelle 13) keine aktive Rolle ([401]), obwohl dieser Erwerb in einigen Fällen nach Maßgabe der CSA erfolgte. Nach den von Amazon übermittelten Informationen zu Beschlüssen, die LuxSCS in Bezug auf andere seit 2005 geschlossene Eintrittsgeschäftsvorfälle gefasst hat, beschränkte sich die Alleingeschäftsführerin von LuxSCS darauf, die Einbringung der mit einer Eintrittszahlung erworbenen Technologien anzunehmen ([402]). Diese Beschlüsse sind jedoch als bloße verwaltungstechnische Reorganisation von Tätigkeiten, nicht aber als aktive und mit einer Wertschöpfung verbundene Verwaltung der erworbenen Technologie zu betrachten.

(426) Und wenngleich in Anlage B der CSA als endgültige Funktion die Befugnis genannt wird, „Mitarbeiter, Auftragnehmer und Unterauftragnehmer für die Durchführung aller oben genannten Tätigkeiten auszuwählen, einzustellen und zu beaufsichtigen“ (Funktion 7 in Tabelle 13), ist schließlich festzustellen, dass keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass LuxSCS die ihm nach der CSA übertragenen Funktionen wirksam auf eine andere Partei übertragen hätte, die als Unterauftragnehmer auf Anweisung und unter der Kontrolle von LuxSCS tätig gewesen wäre ([403]). Weder die Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin noch die Protokolle der Hauptversammlungen belegen, dass diesbezüglich aktive Entscheidungen getroffen worden wären. Außerdem sind in den Jahresberichten zur CSA keine Ausgaben verzeichnet, die LuxSCS bei der Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter direkt entstanden wären und die im Kostenteilungspool hätten berücksichtigt werden können ([404]) (beispielsweise gezahlte Gebühren für die Erbringung ausgelagerter Tätigkeiten). Nur die Unternehmen A9, ATI und die von ATI und A9 beauftragten Entwicklungszentren verzeichneten Entwicklungskosten ([405]). Diese Entwicklungskosten sind im relevanten Zeitraum im Zusammenhang mit Funktionen (und Risiken) angefallen, die von diesen Unternehmen oder für diese Unternehmen ausgeübt bzw. übernommen wurden. Daher kann nicht festgestellt werden, dass diese Funktionen von LuxSCS ausgeübt worden wären ([406]).

(427) Aus diesem Grund können keine der von A9, ATI und ihren Unterauftragnehmern nach Maßgabe der Eintrittsvereinbarung und der CSA ausgeübten Entwicklungsfunktionen oder sonstigen Funktionen im Zusammenhang mit den immateriellen Wirtschaftsgütern (und mit den mit diesen Funktionen verbundenen Risiken) als Beitrag von LuxSCS zur zwischen LuxSCS und LuxOpCo geschlossenen Lizenzvereinbarung berücksichtigt werden. Vielmehr sollten diese Funktionen als Beiträge von A9 und ATI nach Maßgabe der Eintrittsvereinbarung und der CSA betrachtet werden ([407]). Diese Vereinbarungen, die nach Auffassung des US Tax Court mit den Eintrittszahlungen und mit den Zahlungen nach der CSA zu Marktbedingungen vergütet wurden, sind nicht Gegenstand dieses Beschlusses, da sie auch im angefochtenen Steuervorbescheid nicht berücksichtigt wurden. Die von A9, ATI und ihren Unterauftragnehmern ausgeübten Funktionen sind daher für die Bewertung der von LuxOpCo an LuxSCS gezahlten Vergütung nach Maßgabe der im angefochtenen Steuervorbescheid behandelten Lizenzvereinbarung unerheblich.

(428) Selbst wenn festgestellt werden könnte, dass LuxSCS seine Entwicklungsfunktionen und Risiken nach der CSA an einen Unterauftragnehmer im Sinne dieser Vereinbarung ausgelagert hätte ([408]), (was jedoch nicht der Fall ist) wäre LuxSCS ohne Mitarbeiter einfach nicht in der Lage gewesen, die Ausübung dieser Funktionen und die

([401]) Zur Übernahme von [Übernahme U, Q, R und T] siehe Erwägungsgrund 213.
([402]) Siehe Erwägungsgründe 212-214 und 218.
([403]) Siehe Fußnote 199.
([404]) Siehe Erwägungsgrund 200.
([405]) Siehe Erwägungsgrund 201.
([406]) Wie in Fußnote 402 erläutert, schlossen die Parteien die CSA, um ihre jeweiligen Kosten und Risiken zu teilen und um die Vorteile ihrer gemeinsamen Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Anspruch nehmen zu können.
([407]) In den Konten von LuxSCS wurden keine Anhaltspunkte dafür gefunden, dass A9, ATI oder andere Unternehmen der Amazon-Gruppe für Tätigkeiten im Bereich FuE und für die Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter über den Rahmen der CSA hinaus oder für sonstige Dienstleistungen, die nicht nach der CSA erbracht wurden, eine Vergütung erhalten hätten (siehe Tabelle 9). Daher wird angenommen, dass in der CSA die gesamte Vergütung für A9 und ATI für sämtliche im Interesse von LuxSCS ausgeübten Funktionen geregelt ist.
([408]) Siehe Fußnote 198.

Übernahme dieser Risiken zu überwachen oder gar zu kontrollieren ([409]). Bei einem typischen Fremdvergleichsgeschäftsvorfall zwischen unabhängigen Parteien wäre davon auszugehen, dass ein Lizenzgeber, der bestimmte mit geistigem Eigentum verbundene Funktionen auslagert, die Erfüllung der Lizenzvereinbarung durch sorgfältige Überwachung sicherstellen würde ([410]). Und selbst wenn die Funktionen von LuxSCS nach der CSA als an ein verbundenes Unternehmen (hier insbesondere an LuxOpCo) ausgelagert betrachtet würden, hätte dieses Unternehmen Anspruch auf eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die erbrachten Dienstleistungen, entweder in Form einer Dienstleistungsgebühr oder (bei LuxOpCo) durch eine Reduzierung der Lizenzgebühr ([411]). Entgegen der Darstellung von Amazon ([412]) wurde die im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte jährliche Lizenzgebühr nicht entsprechend den von LuxOpCo ausgeübten Funktionen in Bezug auf die immateriellen Wirtschaftsgüter reduziert, da LuxSCS durch diese Tätigkeiten mit Ausnahme einiger begrenzter externer Kosten, die offenbar mit unter Kontrolle von LuxOpCo durchgeführten Tätigkeiten zur Erhaltung der seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern in Zusammenhang standen, keine direkten Kosten entstanden sind ([413]).

(429) Im relevanten Zeitraum standen die einzigen Funktionen, von denen festgestellt werden könnte, dass sie tatsächlich von LuxSCS ausgeübt wurden, im Zusammenhang mit der Erhaltung des rechtlichen Eigentums von LuxSCS an den immateriellen Wirtschaftsgütern; allerdings wurden selbst diese Funktionen unter Kontrolle durch LuxOpCo ausgeführt ([414]). Nach der detaillierten Aufschlüsselung der übrigen Betriebskosten von LuxSCS (siehe Tabelle 10) entstanden LuxSCS bestimmte externe Ausgaben in Form von Gebühren für Domains sowie Rechnungslegungs- und Rechtskosten (allgemeine Betriebskosten) ([415]). Nach Auskunft von Amazon betrafen diese Kosten und Gebühren: (i) den Anteil der LuxSCS zugerechneten Kosten der Geschäftstätigkeit in Luxemburg; (ii) Ausgaben für rechtliche Maßnahmen zum Schutz der im Eigentum von LuxSCS stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter (beispielsweise Gebühren für Patent- und Markenanmeldungen und damit verbundene Ausgaben); und (iii) Ausgaben in Verbindung mit Domänennamen und mit IP-Suchen ([416]). Ausschließlich diese Kosten könnten als relevant für die Vergütung von LuxSCS nach der Lizenzvereinbarung angesehen werden, da offenbar ausschließlich diese Kosten im Zusammenhang mit Funktionen stehen, die LuxSCS im relevanten Zeitraum tatsächlich ausgeübt haben könnte.

([409]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 9.24: „Um die Kontrolle über ein Risiko auszuüben, ist es zwar nicht erforderlich, die laufenden Aufsichts- und Verwaltungsaufgaben wahrzunehmen (denn es ist möglich, diese Funktionen auszulagern); um die Kontrolle über ein Risiko auszuüben, ist jedoch die Fähigkeit notwendig, das Resultat der vom externen Leistungsanbieter laufend wahrgenommenen Aufsichts- und Verwaltungsfunktionen zu beurteilen (der erforderliche Grad an Kontrolle und die Art der Leistungsbewertung hängen dabei vom Charakter des Risikos ab).“ Und im BEPS-Abschlussbericht heißt es auf S. 63 zu den Aktionspunkten 8-10: „Wenn ein verbundenes Unternehmen, das nach Maßgabe einer Vereinbarung ein bestimmtes Risiko übernimmt, keine Kontrolle über dieses Risiko ausübt und nicht über die finanzielle Kapazität zur Übernahme dieses Risikos verfügt, ist nach dem in Kapitel ‚Guidance on Applying the Arm's Length Principle' vorgegebenen Rahmen das Risiko einem anderen Mitglied des multinationalen Konzerns zuzuweisen, das diese Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität zur Übernahme des Risikos verfügt. Die in diesem Kapitel geforderte Kontrolle dient als Maßstab dafür, welche Parteien Risiken in Verbindung mit immateriellen Wirtschaftsgütern übernehmen, und welches Mitglied eines multinationalen Konzerns die Ausübung ausgelagerter Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter tatsächlich kontrolliert.“ Siehe auch Ziffer 1.65 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017: „Die Kontrolle über Risiken beinhaltet die in Ziffer 1.61 beschriebenen ersten beiden Elemente des Risikomanagements, d. h. (i) die Möglichkeit der Entscheidung über die Akzeptanz, Kündigung oder Ablehnung der Verantwortung für risikobehaftete Investitionen sowie die tatsächliche Ausübung dieser Entscheidungsfunktion und (ii) die Möglichkeit der Entscheidung darüber, wie auf die mit den betreffenden Investitionen verbundenen Risiken zu regieren ist, sowie die tatsächliche Ausübung dieser Entscheidungsfunktion. Um die Risiken kontrollieren zu können, braucht die Partei die täglichen Maßnahmen zur Risikoabschwächung nicht durchzuführen wie in Ziffer (iii) beschrieben. Diese täglichen Maßnahmen zur Risikoabschwächung können ausgelagert werden, wie im Beispiel in Ziffer 1.63 erläutert. Wenn diese täglichen Maßnahmen zur Risikoabschwächung jedoch ausgelagert werden, setzt die Kontrolle über die Risiken die Möglichkeit voraus, die Ziele der ausgelagerten Tätigkeiten festzulegen, über die Beauftragung des Dienstleisters zu entscheiden, der die Funktionen zur Risikoabschwächung ausübt, zu bewerten, ob die Ziele angemessen erfüllt werden, und erforderlichenfalls, im Zusammenhang mit dieser Bewertung und Entscheidung eine Vereinbarung zu treffen oder eine bestehende Vereinbarung zu kündigen. Nach dieser Definition des Begriffs der Kontrolle setzt die Ausübung der Kontrolle über ein Risiko wie oben beschrieben sowohl die Möglichkeit als auch die Fähigkeit der betreffenden Partei voraus.“

([410]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 6.53: „Bei der Auslagerung von Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen ist ein Unternehmen, das für rechtlichen Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung sowie mit dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter ausübt, unter der Kontrolle dieses rechtlichen Eigentümers tätig (siehe Ziffer 1.65). …“

([411]) Siehe Ziffer 6.14 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010: „Fremdvergleichspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter müssen für Vergleichbarkeitszwecke sowohl die Sichtweise des Verkäufers als auch die Sichtweise des Käufers berücksichtigen. … Muss der Lizenznehmer Investitionen tätigen oder fallen anderweitig Aufwendungen für die Lizenznutzung an, muss geprüft werden, ob ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, angesichts der erwarteten Vorteile aus den zusätzlichen Investitionen und der anderen vermutlich anfallenden Aufwendungen eine Lizenzgebühr in dieser Höhe zu zahlen.“ Und in Ziffer 6.18 heißt es: „Es ist ferner wichtig, gegebenenfalls auch den Wert von Dienstleistungen mit zu berücksichtigen, die vom Entwickler im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erbracht werden, wie beispielsweise technische Hilfe und Mitarbeiterschulungen. Ähnlich kann es erforderlich sein, Vorteile zu berücksichtigen, die der Lizenznehmer dem Lizenzgeber durch Produkt- oder Verfahrensverbesserungen verschafft.“ Siehe auch Ziffer 6.112 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017.

([412]) Siehe Erwägungsgrund 206.

([413]) Siehe Erläuterung in Erwägungsgrund 429.

([414]) Nach der Lizenzvereinbarung Absätze 2.3 (Erhaltung), 9.2 (Verhinderung von Verstößen) und 9.5 (Einhaltung geltender Vorschriften, Datenschutz) war LuxOpCo ausschließlich für die Erhaltung und den Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter zuständig.

([415]) Siehe Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015, Anhang 5.

([416]) Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017.

9.2.1.1.2. **Von LuxSCS genutzte Wirtschaftsgüter**

(430) Für die Gestaltung von Verrechnungspreisen kann einer Partei eines konzerninternen Geschäftsvorfalls ein Ertrag oder ein Vermögenswert nur in dem Umfang zugerechnet werden, in dem sie Kontrolle über die Nutzung dieses Vermögenswerts und über die mit der Nutzung verbundenen Risiken ausübt. Daher muss der Eigentümer eines Vermögenswerts den in Rede stehenden Vermögenswert auch tatsächlich nutzen. Entscheidend bei einer Funktionsanalyse sind daher nicht die passiv im Eigentum einer der Parteien des zu untersuchenden konzerninternen Geschäftsvorfalls stehenden Wirtschaftsgüter, sondern nur die tatsächlich genutzten Wirtschaftsgüter ([417]). Das bloße rechtliche Eigentum an einem Vermögenswert, ohne diesen Vermögenswert jedoch zur Ausübung von Funktionen zu nutzen und ohne die diesbezüglichen Risiken zu übernehmen, begründen keinerlei Anspruch auf eine über den Wert des eigentlichen Vermögenswertes hinausgehende Vergütung ([418]). Das bloße rechtliche Eigentum an einem Vermögenswert oder die Lizenzierung eines Vermögenswerts bedeuten an sich auch noch nicht, dass der Inhaber dieser Rechte diesen Vermögenswert tatsächlich weiterentwickelt, verbessert, verwaltet oder verwertet.

(431) Amazon erläutert, LuxSCS „nutze" die immateriellen Wirtschaftsgüter, indem es sie an LuxOpCo lizenziere. Nach der Lizenzvereinbarung erteilte LuxSCS LuxOpCo jedoch eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz zur wirtschaftlichen Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Europa sowie das Recht zur Weiterentwicklung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter während ihrer gesamten Nutzungsdauer für die Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa, ohne sich die Möglichkeit einer weiteren Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter oder der Verwaltung und Kontrolle der Nutzung der Wirtschaftsgüter vorzubehalten.

(432) LuxSCS hat die immateriellen Wirtschaftsgüter tatsächlich nicht genutzt und war dazu auch nicht in der Lage (siehe Erwägungsgründe 421-427); somit kann auch nicht festgestellt werden, dass LuxSCS die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Durchführung der Lizenzvereinbarung für Verrechnungspreiszwecke genutzt hätte.

(433) Ebenso kann nicht festgestellt werden, dass LuxSCS Kosten in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter entstanden wären ([419]). Wie in Tabelle 10

([417]) Die Bedeutung der Nutzung eines immateriellen Vermögenswerts wird in Ziffer 6.71 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 betont: „Wenn der rechtliche Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsguts im Wesentlichen:
— sämtliche Funktionen ausübt und kontrolliert, die … mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie mit dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts in Zusammenhang stehen;
— alle zur Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie zum Schutz und zur Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter erforderlichen Vermögenswerte einschließlich der Finanzmittel bereitstellt; und
— alle Risiken in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie mit dem Schutz und der Verwertung des Wirtschaftsguts übernimmt,
hat er Anspruch auf alle aus der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts durch den multinationalen Konzern erwarteten zu erzielenden Erträge. Wenn eines oder mehrere Mitglieder des multinationalen Konzerns (außer dem rechtlichen Eigentümer) in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie mit dem Schutz und der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts verbundene Funktionen ausübt, Wirtschaftsgüter nutzt oder Risiken übernimmt, sind die betreffenden verbundenen Unternehmen zu Fremdvergleichsbedingungen für ihren Beitrag zu entschädigen. Diese Entschädigung kann je nach Sachverhalt sämtliche aus der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts zu erwartenden Erträge oder einen erheblichen Teil dieser Erträge umfassen." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 Ziffern 1.20 und 1.22 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffern 1.42 und 1.44, wo eindeutig auf die „Nutzung" des Vermögenswerts abgestellt wird.

([418]) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es in Ziffer 2.26: „Kann nicht nachgewiesen werden, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft ein echtes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Kette ausübt, die den Warenwert erhöht, dann würde jedes Preiselement, von dem behauptet wird, es sei auf die Tätigkeit der zwischengeschalteten Gesellschaft zurückzuführen, einem anderen Unternehmen im multinationalen Konzern zuzuordnen sein, da unabhängige Unternehmen einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn des Geschäftsvorfalls eingeräumt hätten." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 2.33 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 2.39. Und weiter heißt es in Ziffer 6.59 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017: „Mitglieder eines Konzerns, die Vermögenswerte zur Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie zum Schutz und zur Verwertung eines immateriellen Wirtschaftsguts nutzen, sollten dafür eine angemessene Vergütung erhalten. Zu diesen Vermögenswerten können u. a. in den Bereichen Forschung, Entwicklung oder Marketing genutzte immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Know-how oder Kundenbeziehungen) sowie physische Vermögenswerte oder Finanzmittel zählen. Ein Mitglied eines multinationalen Konzerns kann die Entwicklung, Verbesserung und Unterhaltung sowie den Schutz eines immateriellen Wirtschaftsguts vielleicht teilweise oder vollständig finanzieren, und eines oder mehrere andere Mitglieder übernehmen alle relevanten Funktionen. Bei der Einschätzung der zu erwartenden Erträge zur Finanzierung sollte in solchen Fällen beachtet werden, dass bei fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfällen eine Partei, die Finanzmittel bereitstellt, die Risiken aber nicht kontrolliert und auch keine mit der finanzierten Tätigkeit oder dem betreffenden Vermögenswert verbundenen sonstigen Funktionen ausübt, erwartete Erträge im Allgemeinen nicht in der gleichen Höhe wie ein ansonsten ähnlich gestellter Kapitalgeber erhält, der darüber hinaus wichtige Funktionen ausübt und kontrolliert und zudem wichtige mit der finanzierten Tätigkeit verbundene Risiken kontrolliert. …"

([419]) Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 Ziffer 6.27: „Bei der Beurteilung, ob die Bedingungen eines Geschäftsvorfalls mit immateriellen Wirtschaftsgütern einem fremdüblichen Geschäftsvorfall entsprechen, können Höhe, Art und Häufigkeit der Kosten, die bei der Erhaltung des immateriellen Wirtschaftsguts anfallen, untersucht und als Hilfe für die Bestimmung der Vergleichbarkeit oder des möglichen relativen Werts der Beiträge der einzelnen Beteiligten herangezogen werden …"

erläutert, entstanden LuxSCS im relevanten Zeitraum abgesehen von den mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten keinerlei Kosten, die über die in Erwägungsgrund 429 genannten und offenbar mit der Erhaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehenden externen Gebühren und Ausgaben und über verschiedene einmalige Kosten in Verbindung mit dem konzerninternen Verkauf von Beständen im Zusammenhang mit der Umstrukturierung von 2006 hinausgingen. Zudem wurden sämtliche Kosten, die LuxSCS entstanden, aus seiner primären Einnahmequelle, d. h. aus den Lizenzgebühren von LuxOpCo, finanziert ([420]).

(434) Sonstige Vermögenswerte, die der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung oder Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zugerechnet werden könnten, stehen nicht im Eigentum von LuxSCS ([421]). Die aus dem Erwerb des geistigen Eigentums resultierenden immateriellen Wirtschaftsgüter werden seit 2011 in der Bilanz von LuxSCS ausgewiesen; dieser Erwerb wurde jedoch nicht von LuxSCS geleitet und kontrolliert, sondern von Amazon-Unternehmen in den USA und von LuxOpCo ([422]) (siehe Erwägungsgrund 425). Über die übrigen in der Bilanz ausgewiesenen Vermögenswerte verfügt LuxSCS im Wesentlichen in seiner Eigenschaft als Alleineigentümer von LuxOpCo sowie eines weiteren Konzernunternehmens (Amazon Eurasia Holdings S.a.r.l., Luxemburg). Diese Vermögenswerte stehen nicht mit der Lizenzvereinbarung in Zusammenhang, die Gegenstand des angefochtenen Steuervorbescheids und dieses Beschlusses ist.

(435) Und schließlich ist festzustellen, dass LuxSCS LuxOpCo aus den akkumulierten Gewinnen aufgrund der von LuxOpCo nach der Lizenzvereinbarung gezahlten Lizenzgebühren Darlehen gezahlt hat ([423]); die Gewährung von Darlehen stellt jedoch keinen wertvollen Beitrag zur Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter dar. Wie in Erwägungsgrund 183 und in den Fußnoten 177-179 erläutert, scheint der Betrag dieser Darlehen sich proportional zum überschüssigen Anteil der Lizenzgebühren erhöht zu haben ([424]), da LuxOpCo den Anteil der Lizenzgebühren behielt, der nicht für die an A9 und ATI zu zahlenden Kosten der Eintrittsvereinbarung und der CSA verwendet wurde ([425]).

9.2.1.1.3. **Von LuxSCS übernommene Risiken**

(436) Ausgangspunkt für die Prüfung, ob eine Partei eines konzerninternen Geschäftsvorfalls wirtschaftlich erhebliche Risiken übernommen hat, sind die vertraglichen Vereinbarungen über die Übernahme von Risiken zwischen den Parteien des betreffenden Geschäftsvorfalls. Eine Partei, die solche Risiken nach einer vertraglichen Vereinbarung übernimmt, sollte jedoch in der Lage sein, zum einen diese Risiken zu kontrollieren (operative Kapazität) ([426]), und zum anderen die Risiken finanziell zu tragen (finanzielle Kapazität) ([427]). In diesem Kontext ist der Begriff der Kontrolle als die Fähigkeit zu verstehen, Entscheidungen über die Übernahme und die Verwaltung des Risikos zu verstehen ([428]). Daher ist entscheidend, dass festgestellt wird, wie die Parteien des Geschäftsvorfalls im Hinblick auf die Verwaltung dieser Risiken tätig sind, und insbesondere, welche Parteien Funktionen zur Beherrschung und zur Abschwächung der Risiken ausüben, welche Parteien bei Eintritt der Risiken mit vor- oder nachgelagerten Folgen konfrontiert sind, und welche Parteien über die finanzielle Kapazität zur Übernahme dieser Risiken

([420]) Siehe Tabelle 9.
([421]) Siehe Tabelle 9.
([422]) Siehe Tabelle 9 in Erwägungsgrund 474.
([423]) Im Jahr 2006 verlieh LuxSCS Mittel bis zur Höhe seines gezeichneten Kapitals; die an Konzernunternehmen gezahlten Beträge hingegen erhöhten sich im Verhältnis zu den akkumulierten Gewinnen aus den von LuxOpCo erhaltenen Lizenzgebühren.
([424]) Der ausstehende Betrag der Kreditfazilität erhöhte sich im Zeitraum 2006-2013 um [1 500-2 000] Mio. EUR (siehe Erwägungsgrund 183); die Zahlung von Lizenzgebühren von LuxOpCo an LuxSCS übertrafen die Zahlungen, die LuxSCS in diesem Zeitraum an Amazon US leisten musste, um [1 500-2 000] Mio. EUR ([3 000-3 500] Mio. EUR — [1 500-2 000] Mio. EUR (siehe Tabellen 2 und 10)).
([425]) Siehe Erläuterung der Zusammenhänge zwischen der Lizenzgebühr und der Kreditfazilität in den Fußnoten 176 und 178.
([426]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffern 9.23 und 9.26. Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffern 1.25-1.27 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffern 1.61, 1.65 und 1.70.
([427]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 9.29. Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.26 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 1.64.
([428]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 9.23. Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 Ziffer, 1.25 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffern 1.61 und 1.65.

verfügen ([429]). Wenn die Risikoaufteilung nach der konzerninternen vertraglichen Vereinbarung die zugrunde liegende wirtschaftliche Realität nicht widerspiegelt, sollten nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern das tatsächliche Verhalten der Parteien berücksichtigt werden ([430]).

(437) Nach Auskunft von Amazon übernimmt LuxSCS die Risiken in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter auf der Grundlage der vertraglichen Vereinbarungen, die es mit verbundenen Konzernunternehmen (d. h. der Eintrittsvereinbarung, der CSA und der Lizenzvereinbarung) getroffen hat, sowie als Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter ([431]). Diese Darstellung ist aus mehreren Gründen zurückzuweisen.

(438) Erstens hat LuxSCS die Risiken in Verbindung mit den oben genannten Funktionen auf LuxOpCo übertragen. Nach der Lizenzvereinbarung erteilte LuxSCS LuxOpCo jedoch nicht nur eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz zur wirtschaftlichen Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Europa sowie das Recht zur Weiterentwicklung, zur Verwaltung und zum Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter während ihrer gesamten Nutzungsdauer für die Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa ([432]), sondern LuxOpCo übernahm infolge vertraglicher Vereinbarungen auch sämtliche Risiken, die LuxSCS nach der CSA übertragen worden waren ([433]).

(439) Hinsichtlich der CSA ist festzustellen, dass in Anlage B der CSA mehrere Risiken genannt sind, die LuxSCS zugerechnet werden (siehe Tabelle 13); diese Risiken sind aber, wie in dieser Anlage erläutert, inhärent mit der Ausübung der LuxSCS übertragenen Funktionen verbunden. Da LuxSCS tatsächlich keine dieser ihm nach der CSA übertragenen Funktionen ausübt (siehe Erwägungsgründe 424-427), kann auch nicht festgestellt werden, dass LuxSCS mit diesen Funktionen verbundene Risiken tatsächlich übernommen hätte. Ebenso sind keine Beweismittel für eine wirtschaftliche Erwägung verfügbar, die einer solchen Risikoübertragung zugrunde liegen würde. Da LuxOpCo nach Maßgabe seiner ausschließlichen Lizenz alle Funktionen in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter im europäischen Raum übernahm, wäre LuxSCS nicht in der Lage gewesen, die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Risiken zu verwalten und zu kontrollieren ([434]).

(440) Drittens liegen auch keine Beweismittel dafür vor, dass LuxSCS aktive Entscheidungen über die Auslagerung seiner Funktionen im Bereich der Risikoverwaltung nach der CSA getroffen hätte oder dass LuxSCS in der Lage gewesen wäre, die bislang ausgelagerten diesbezüglichen Aktivitäten zu kontrollieren und zu überwachen ([435]).

([429]) In Ziffer 1.49 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 heißt es: „Ein weiterer zu beachtender Faktor bei der Überprüfung des wirtschaftlichen Gehalts einer angeblichen Risikozuordnung ist deren Auswirkung bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall. Bei Geschäftsvorfällen zwischen Fremden macht es grundsätzlich Sinn, den Beteiligten einen größeren Anteil an denjenigen Risiken zuzuordnen, über die sie verhältnismäßig mehr Einfluss haben." Diese Anforderung wird in Ziffer 1.27 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 wie folgt beschrieben: „… angenommen, dass die Gesellschaft A einen Vertrag über die Produktion und Versendung von Waren an die Gesellschaft B abschließt und die Produktions- und Liefermenge von der Gesellschaft B bestimmt wird. In diesem Fall ist es unwahrscheinlich, dass die Gesellschaft A bereit sein wird, ein erhebliches Lagerrisiko zu tragen, da sie keine Kontrolle über den Umfang des Lagerbestands hat, während dies bei Gesellschaft B der Fall ist. Natürlich gibt es viele Risiken wie etwa allgemeine Konjunkturrisiken, auf die keiner der Beteiligten wesentlichen Einfluss nehmen kann und die deshalb unter fremden Dritten dem einen oder anderen Beteiligten an einem Geschäftsvorfall zugeordnet werden können. Hier ist eine Analyse erforderlich, um herauszufinden, in welchem Umfang jeder Beteiligte in der Praxis diese Risiken trägt." Siehe auch Ziffern 1.59 und 1.60 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017.

([430]) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 wird dieser Gesichtspunkt in Ziffer 1.26 wie folgt erläutert: „In Bezug auf die Vertragsbedingungen kann erwogen werden, ob eine sogenannte Verteilung von Risiken mit der wirtschaftlichen Substanz des Geschäftsvorfalls konsistent ist. In dieser Hinsicht sollte generell das Verhalten der Parteien als der beste Beleg für die wirkliche Risikoverteilung angesehen werden." Und in Ziffer 1.39 heißt es: „… Verträge innerhalb eines multinationalen Konzerns [können] auf Grund einer umfassenden Strategie des Gesamtkonzerns sehr leicht abgeändert, außer Kraft gesetzt oder gekündigt werden, und dies kann sogar rückwirkend geschehen. In solchen Fällen müssen die Steuerverwaltungen in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes untersuchen, welche tatsächlichen Verhältnisse einer vertraglichen Vereinbarung zugrunde liegen." Siehe auch Ziffern 1.67 und 9.14 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010. OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 1.88.

([431]) Siehe Erwägungsgrund (321).

([432]) Lizenzvereinbarung, Absätze 1.5 (Gegenstand der Lizenz), 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum), 2.1 Buchstabe b (Nebenprodukte), 2.3 (Erhaltung), 4.1 (Dauer) und 9.2 (Verhinderung von Verstößen).

([433]) Siehe Erwägungsgrund 116 und Tabelle 13 (Funktionen und Risiken). Wie in Erwägungsgrund 116 erläutert, verpflichtete sich LuxOpCo durch seine ausschließliche Lizenz zur Durchführung sämtlicher Tätigkeiten in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter im europäischen Raum und zur Übernahme aller mit diesen Tätigkeiten verbundenen Risiken.

([434]) Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Kapitel IX (Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, Beispiel B): Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter an eine Scheinfirma, insbesondere die Schlussfolgerung in Ziffer 9.192: „Eine vollständige Berücksichtigung aller Gegebenheiten und Umstände rechtfertigt die Feststellung, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung von ihrer Form abweicht. Insbesondere zeigen die Gegebenheiten, dass Unternehmen Z nicht wirklich die Fähigkeit besitzt, die Risiken zu tragen, die ihm im Rahmen der Vereinbarung, wie sie von den Vertragspartnern charakterisiert und ausgestaltet wurde, zugeteilt wurden. Es existieren zudem keine Nachweise über etwaige betriebswirtschaftliche Gründe für diese Vereinbarung. In einem solchen Fall ist es einer Steuerverwaltung nach Ziffer 1.65 gestattet, die Anerkennung der von den Vertragspartnern vereinbarten Struktur abzulehnen."

([435]) Dies wird in Ziffer 9.25 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und in Ziffer 1.70 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 am Beispiel eines Anlegers veranschaulicht, der einen Fondsmanager beauftragt, auf seine Rechnung Kapital zu investieren.

Zudem könnte auch keines der mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundenen und von A9, ATI oder ihren Unterauftragnehmern übernommenen Risiken als nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung zwischen LuxSCS und LuxOpCo von LuxSCS übernommenes Risiko berücksichtigt werden. Wie in den Erwägungsgründen 426 und 427 erläutert, handeln die übrigen Parteien der CSA nicht als Vertreter von LuxSCS, sondern im eigenen Namen, um die von der CSA erwarteten Vorteile zu erlangen. Diese Risiken sollten als Beiträge dieser Parteien zur CSA betrachtet werden und können sich nicht auf die Vergütung auswirken, die LuxOpCo nach der Lizenzvereinbarung an LuxSCS zu zahlen verpflichtet ist.

(441) Viertens spricht auch die Tatsache, dass weder die Beschlüsse der Alleingeschäftsführerin von LuxSCS noch die Protokolle der Hauptversammlungen belegen, dass LuxSCS wesentliche Entscheidungen über ein Risikomanagement durch LuxSCS im Hinblick auf die mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter verbundenen Risiken getroffen hätte, für die Feststellung, dass LuxSCS keine Risiken in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern übernommen hat ([436]). In jedem Fall hatte LuxSCS keine Mitarbeiter, die im relevanten Zeitraum diese Funktionen im Bereich des Risikomanagements hätten ausüben können. Daher fehlte LuxSCS die operative Kapazität zur Übernahme der LuxSCS vertraglich übertragenen Risiken ([437]).

(442) Amazon erklärt ferner, LuxSCS habe die Geschäftsrisiken in Verbindung mit dem europäischen Einzelhandelsgeschäft von Amazon getragen, da der Online-Einzelhandel auf der Technologie (d. h. einem Bestandteil der immateriellen Wirtschaftsgüter) beruhte und in erheblichem Umfang von der Technologie abhängig war ([438]), die LuxSCS LuxOpCo nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung zur Verfügung stelle. Diese Darstellung wird nicht durch die vertragliche Aufteilung von Risiken nach der Lizenzvereinbarung untermauert, und LuxSCS übernimmt nach der Lizenzvereinbarung keinerlei mit der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter verbundene Risiken. Vielmehr wurde LuxOpCo eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz über die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt; LuxOpCo ist für die strategischen Entscheidungen im Zusammenhang mit dem europäischen Einzelhandelsgeschäft von Amazon zuständig, und nach der vertraglichen Aufteilung der Zuständigkeiten werden diese Entscheidungen auch tatsächlich von LuxOpCo getroffen ([439]). Daher kann nicht festgestellt werden, dass LuxSCS erhebliche betriebliche Risiken in Verbindung mit der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter für die Durchführung dieser Geschäftstätigkeit übernommen hätte. LuxSCS hat keinerlei Verbraucherkredit- oder Kreditausfallrisiken übernommen, da es nicht unmittelbar mit Kundenzahlungen befasst war; ebenso trug LuxSCS keine Lagerrisiken, da es kein eigenes Lager unterhielt; und schließlich übernahm LuxSCS auch keine Garantierisiken oder Haftungsrisiken für die verkauften Produkte, da es selbst keine Produkte verkaufte. Insgesamt ist festzustellen, dass LuxSCS im relevanten Zeitraum keine Funktionen in Verbindung mit diesen Risiken wahrnahm und keine Kontrolle über diese Risiken ausübte.

(443) Außerdem erklärt Amazon ([440]), LuxSCS habe finanzielle Risiken in Verbindung mit der Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter übernommen, insbesondere aufgrund seiner Verpflichtung nach der CSA, seinen Anteil der Entwicklungskosten zu tragen, der als Anteil der von Amazon in Europa erzielten Umsätze an den weltweiten Umsätzen von Amazon ermittelt werde ([441]). Nach Maßgabe der in Erwägungsgrund 438 erläuterten Lizenzvereinbarung bestand das einzige bei LuxSCS verbliebene erkennbare Risiko in seiner Verpflichtung nach der CSA zur Zahlung der mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten an Amazon US. Im Fall einer Zahlungsunfähigkeit oder einer auf sonstigen Gründen beruhenden dauerhaften Unfähigkeit von LuxOpCo zur Zahlung von Lizenzgebühren an LuxSCS in einer Höhe, bei der diese Kosten gedeckt wurden, bestand das Risiko, dass LuxSCS nicht in der Lage wäre, für diese Kosten aufzukommen; dieses vertragliche Risiko scheint allerdings allein deshalb bei LuxSCS verblieben zu sein, weil dies „für das Funktionieren der Luxemburger Struktur erforderlich“ ([442]) war. Diese Situation entspricht jedoch nicht der wirtschaftlichen Realität. Wenn die vertragliche Vereinbarung und insbesondere die Methode zur Ermittlung der Lizenzgebühr der wirtschaftlichen Realität und

([436]) Siehe Tabelle 14.
([437]) Siehe Zitat aus Ziffer 9.24 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 in Fußnote 409.
([438]) Siehe Erwägungsgründe 363 ff. „Die ständige Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter ist entscheidend für den Erfolg (oder das Scheitern) des Europageschäfts von Amazon. Insoweit übernimmt LuxSCS durch die Weiterentwicklung und die Kontrolle der immateriellen Wirtschaftsgüter erhebliche Geschäftsrisiken“ (siehe Vorbringen von Amazon vom 18. Januar 2016, S. 4).
([439]) Lizenzvereinbarung, Absatz 1.5 (Gegenstand der Lizenz).
([440]) Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017, S. 2 und 3.
([441]) Siehe Erwägungsgrund 199. Seit dem 1. Januar 2014 wurde der Anteil der von LuxSCS zu tragenden Entwicklungskosten anhand des Anteils des im Europageschäft erwirtschafteten Bruttogewinns am weltweiten Bruttogewinn von Amazon ermittelt (siehe Erwägungsgrund 204).
([442]) Siehe Erwägungsgrund 104.

der wirklichen Risikoaufteilung zwischen den Parteien entsprochen hätte ([443]), hätte LuxSCS eine Vergütung nur zur Deckung seiner beschränkten Funktionen erhalten ([444]) und keinerlei Verlustrisiko übernommen ([445]). Wie im vorstehenden Erwägungsgrund erläutert, traf LuxSCS keine aktiven Entscheidungen zur Begrenzung oder Verwaltung dieses spezifischen Risikos und hatte auch keine Kontrolle über dieses Risiko. Wenn LuxOpCo zahlungsunfähig geworden oder aus sonstigen Gründen dauerhaft nicht in der Lage gewesen wäre, LuxSCS die nach der Lizenzvereinbarung geschuldeten Lizenzgebühren zu zahlen, hätte LuxSCS die Lizenzvereinbarung kündigen und die immateriellen Wirtschaftsgüter anderen verbundenen oder unabhängigen Parteien lizenzieren und damit sein vertragliches Risiko begrenzen können ([446]).

(444) Vor allem übte LuxSCS im relevanten Zeitraum keine Funktionen im Zusammenhang mit den beiden wichtigsten Faktoren für die Berechnung der Kosten nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA aus und hatte auch weder Kontrolle über diese Faktoren noch die Möglichkeit zur Kontrolle der Faktoren. Die Höhe dieser Zahlungen ergibt sich zum einen aus den infolge der Eintrittsvereinbarung und der Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter entstandenen Kosten (Entwicklungskosten) und zum anderen aus der Höhe der Umsätze in Europa ([447]). ATI und A9 bestimmten und kontrollierten die Entwicklungskosten, und LuxOpCo war für die Entwicklung der Umsätze in Europa zuständig. Hinsichtlich der Umsätze in Europa ist festzuhalten, dass LuxOpCo alle strategischen Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Einzelhandelsgeschäft von Amazon in Europa traf ([448]), die sich wiederum auf die Höhe der Verkaufserlöse in Europa auswirkten. Daher konnte ausschließlich LuxOpCo Einfluss auf seine Möglichkeiten zur Zahlung der Lizenzgebühr an LuxSCS nehmen, die sich nach der Höhe des durch die Geschäftstätigkeit von Amazon im europäischen Online-Einzelhandel erwirtschafteten Gewinns bemaß.

(445) Außerdem verfügte LuxSCS selbst nicht über die finanzielle Kapazität zur Finanzierung der mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten, sondern konnte diese Kosten nur deshalb tragen, weil es Mittel in Form der Lizenzgebühren von LuxOpCo erhielt ([449]). Die Barzahlungen von LuxOpCo an LuxSCS in diesem Zusammenhang waren zur Begleichung der von LuxSCS vorzunehmenden Zahlungen einschließlich der Kosten in Verbindung mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA gerade ausreichend; die Barmittel aus Einnahmen von LuxSCS, die diese Kosten überstiegen, wurden von LuxOpCo einbehalten und verwaltet ([450]). Das Anfangskapital von LuxSCS in Höhe von etwa [400-500] Mio. EUR ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Wie in Erwägungsgrund 443 erläutert, wäre die Übernahme von Verlusten bei einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung mit LuxSCS nicht erforderlich, und ein Verlustrisiko ginge nicht zu Lasten des Gesellschaftskapitals. Das Anfangskapital von LuxSCS war nicht nur nicht hinreichend zur Deckung der mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten (allein die Zahlungen nach der CSA beliefen sich im Zeitraum 2006-2013 auf [1 000-1 500] Mio. EUR) ([451]), sondern wurde LuxSCS zudem von seinen Anteilseignern im Jahr 2005 und somit vor dem für den angefochtenen Steuervorbescheid und für diesen Beschluss relevanten Zeitraum bereitgestellt. In jedem Fall hat LuxSCS tatsächlich keinerlei entscheidende Funktionen und keine wesentlichen Risiken in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung oder Verwertung der immateriellen

([443]) Siehe Erwägungsgrund 436, in dem nachgewiesen wird, dass die tatsächlichen Verhaltensweisen der Parteien und nicht die vertraglichen Vereinbarungen maßgeblich für die Gestaltung der Verrechnungspreise sind.
([444]) Siehe Erwägungsgrund 429.
([445]) Da LuxOpCo die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern und mit der Durchführung des Europageschäfts von Amazon verbundenen Risiken verwaltete und übernahm (siehe Abschnitt 9.2.1.2), sollten sowohl positive als auch negative Ergebnisse seiner Tätigkeit (d. h. u. a. Verluste, die auftreten konnten, wenn LuxOpCo keine hinreichenden Gewinne zur Zahlung einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr für die immateriellen Wirtschaftsgüter erwirtschaftete) LuxOpCo zugerechnet werden. Die Kommission beschreibt eine Methode zur Ermittlung einer Vergütung für LuxSCS, die der wirtschaftlichen Realität des in Rede stehenden Geschäftsvorfalls besser gerecht wird (siehe Abschnitt 9.2.1.4).
([446]) Lizenzvereinbarung, Absatz 4.3: „Kündigung wegen nicht erfolgter Heilung bei Verzug. Wenn eine Partei ihre Verpflichtungen nach dieser Vereinbarung erfüllt und den betreffenden Mangel nicht innerhalb von sechzig (60) Tagen nach Erhalt einer Mitteilung der ausfallenden Partei heilt, kann die ausfallende Partei diese Vereinbarung mit schriftlicher Mitteilung an die in Verzug befindliche Partei fristlos kündigen."
([447]) In Ziffer 6.63 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 heißt es: „Umfang und Form der Tätigkeiten, die zur Ausübung der Kontrolle über das mit der Bereitstellung von Finanzmitteln verbundene Risiko erforderlich sind, hängen von dem für den Kapitalgeber mit der Investition verbundenen Risiko unter Berücksichtigung der eingesetzten Beträge und der Investition ab, für die diese Mittel verwendet werden. Nach der Definition des Begriffs der Kontrolle in den Ziffern 1.65 und 1.66 dieser Leitlinien setzt die Ausübung der Kontrolle über ein spezifisches finanzielles Risiko die Möglichkeit voraus, die relevanten Entscheidungen in Bezug auf die mit dem Risiko behaftete Investition zu treffen und diese Entscheidungsfunktionen auch tatsächlich auszuüben. Außerdem muss die Partei, die die Kontrolle über das finanzielle Risiko ausübt, die Tätigkeiten wie in den Ziffern 1.65 und 1.66 erläutert im Hinblick auf die täglichen Maßnahmen zur Abschwächung dieser Risiken — wenn diese ausgelagert werden — sowie in Bezug auf alle zur Erleichterung ihrer Entscheidungen erforderlichen vorbereitenden Arbeiten selbst durchführen."
([448]) Beispielsweise sind Mitarbeiter von LuxOpCo, die dem EU Retail Pricing Committee angehören, für die Festlegung der Leitlinien für die Preisgestaltung und für die Genehmigung sämtlicher Einzelhandelspreise auf den EU-Websites zuständig. Siehe internes Dokument von Amazon: EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006, S. 5.
([449]) Wie in Erwägungsgrund 104 erläutert, bestanden die einzigen Einnahmen von LuxSCS in den Lizenzgebühren und den Zinszahlungen seitens seiner Tochtergesellschaften.
([450]) Siehe Erwägungsgrund 183 und Fußnote 177.
([451]) Siehe Tabelle 12.

Wirtschaftsgüter übernommen, weder hinsichtlich der von ATI und A9 nach der CSA ausgeführten Tätigkeiten noch in Bezug auf die Entwicklungstätigkeit von LuxOpCo.

(446) Daher kann nicht festgestellt werden, dass LuxSCS die mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter verbundenen Risiken tatsächlich übernommen hätte oder finanziell in der Lage gewesen wäre, diese Risiken zu übernehmen.

9.2.1.1.4. **Schlussfolgerung aufgrund der Funktionsanalyse für LuxSCS**

(447) Die Funktionsanalyse für LuxSCS hat gezeigt, dass LuxSCS im relevanten Zeitraum zur Ausübung einzigartiger und wertvoller Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter weder befugt war, noch diese Funktionen tatsächlich ausgeübt oder ausgelagert hat oder in der Lage gewesen wäre, diese Funktionen auszuüben oder auszulagern. Außerdem hat die Funktionsanalyse ergeben, dass LuxSCS in diesem Zeitraum keine Vermögenswerte im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten eingesetzt hat, sondern nur Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter in Verbindung mit der CSA war, und eine Lizenz für die Nutzung dieser Wirtschaftsgüter erteilt hat; die mit diesen Tätigkeiten verbunden Risiken hat LuxSCS jedoch weder übernommen noch wirksam kontrolliert und verfügte auch nicht über die operative und finanzielle Kapazität zur Übernahme oder Kontrolle dieser Risiken. Festgestellt werden könnte allenfalls, dass LuxSCS bestimmte für die Erhaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern erforderliche Funktionen ausgeübt hat (siehe Erwägungsgrund 428).

9.2.1.2. ***Die Funktionsanalyse für LuxOpCo***

(448) In Abschnitt 9.2.1.2.1 bewertet die Kommission die von LuxOpCo im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausgeübten Funktionen. Danach bewertet sie in Abschnitt 9.2.1.2.2 die von LuxOpCo in Verbindung mit der Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts in Europa ausgeübten Funktionen. In Abschnitt 9.2.1.2.3 bewertet sie die von LuxOpCo bei der Ausübung ihrer Funktionen in den beiden Bereichen genutzten Vermögenswerte. Die von LuxOpCo bei der Ausübung ihrer Funktionen in den beiden Bereichen übernommenen Risiken bewertet die Kommission in Abschnitt 9.2.1.2.4.

9.2.1.2.1. **Von LuxOpCo ausgeführte Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern**

(449) Amazon erklärt: „LuxOpCo leistete im Untersuchungszeitraum keinen Beitrag zur Schaffung, zum Eerwerb, zur Verwaltung, zur Anwendung oder zur strategischen Orientierung der [immateriellen Wirtschaftsgüter]." ([452]) Nach den von der Kommission geprüften Informationen ist diese Darstellung zurückzuweisen. LuxOpCo wurde nicht nur nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung mit der Ausübung einzigartiger und wertvoller Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern beauftragt, sondern übte im relevanten Zeitraum tatsächlich Funktionen aus, die erheblich über die bloße Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter hinausgingen und u. a. die Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung der Technologie durch unabhängige technische und

([452]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 30.

betriebliche Innovationen in Europa, die Sammlung und Verwaltung von Kundendaten und die Entwicklung und Erhaltung der Marke Amazon in Europa umfassten.

(450) Wie in Erwägungsgrund 419 erläutert, gewährte LuxSCS LuxOpCo eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz für die wirtschaftliche Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter sowie allen sonstigen geistigen Eigentums von LuxSCS ([453]) in Europa und das Recht zur Weiterentwicklung und Verbesserung ([454]), zur Erhaltung ([455]) und zum Schutz ([456]) der immateriellen Wirtschaftsgüter während ihrer gesamten Nutzungsdauer ([457]). LuxSCS bleibt Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter und der von LuxOpCo und seinen Unterlizenznehmern geschaffenen Nebenprodukte ([458]). Ferner wurde LuxOpCo das ausschließliche und unwiderrufliche Recht gewährt, zu entscheiden, ob — und wem — Unterlizenzen für die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt werden ([459]). In diesem Zusammenhang ist die Verwaltung der insbesondere mit AMEU und ASE getroffenen Unterlizenzvereinbarungen durch LuxOpCo zu sehen.

(451) Im relevanten Zeitraum führte LuxOpCo die genannten Funktionen aktiv aus, sowohl in allgemeiner Form als auch hinsichtlich der drei Bestandteile der immateriellen Wirtschaftsgüter: Technologie, Kundendaten und Marken (siehe Erwägungsgründe 452-472).

([453]) Lizenzvereinbarung, Absatz 1.2: „‚geistiges Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS]': (a) sämtliche Rechte des geistigen Eigentums weltweit, die im Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] stehen bzw. die Amazon EHT [LuxSCS] auf sonstige Weise innehat, gleichgültig, ob nach Rechtsvorschriften über geistiges Eigentum, unlauteren Wettbewerb oder Geschäfts- und Berufsgeheimnisse, nach Gesetzesvorschriften oder nach Gewohnheits- oder Billigkeitsrecht, u. a.: (i) Urheber- und sonstige Autorenrechte (u. a. Änderungen und redaktionelle Inhalte), Geschäftsgeheimnisse, Marken, Patente, Erfindungen, Muster, Logos und Aufmachungen für den Handel, Urheberpersönlichkeitsrechte, Topographien (mask works), Persönlichkeitsrechte, Veröffentlichungs- oder Datenschutzrechte, Rechte an Informationen von verbundenen Unternehmen oder von Lieferanten, Rechte an Kundendaten (u. a. Kundenlisten und -daten) sowie alle sonstigen Rechte des geistigen Eigentums (u. a. Rechte an Datenbanken, Marketingstrategien und Marketingumfragen); (ii) alle Anmeldungen bzw. Rechte auf Anmeldungen der in dieser Bestimmung genannten Rechte; und (iii) alle zum jetzigen oder zu einem späteren Zeitpunkt geltenden Erneuerungen, Verlängerungen, künftigen Entsprechungen und Wiederherstellungen dieser Rechte; (b) jegliches geistiges Eigentum, für das Amazon EHT [LuxSCS] von einem Dritten oder von einem verbundenen Unternehmen eine Lizenz erteilt oder das Amazon EHT [LuxSCS] von einem Dritten oder von einem verbundenen Unternehmen übertragen oder abgetreten wird; und (c) alle Nebenprodukte, die Amazon EHT [LuxSCS] nach Absatz 2.1 Buchstabe b abgetreten werden."

([454]) Nach Absatz 2.1 Buchstabe a wurde LuxOpCO unwiderruflich eine ausschließlich Lizenz „ausschließlich für den Gegenstand der Lizenz für folgende Zwecke erteilt: (i) zur Schaffung, Nutzung, Reproduktion, Vervielfältigung, Modifizierung, Übersetzung, Einbindung in Datenbanken bzw. Extrahierung aus einer Datenbank und zur Schaffung von Nebenprodukten aus geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS]; (ii) zur öffentlichen Aufführung oder Darstellung, zum Import, zur Ausstrahlung und zur Übertragung, zum Vertrieb und zur Verbreitung in der Öffentlichkeit mit beliebigen Mitteln u. a. einschließlich drahtgebundener und drahtloser Verfahren, Satellit, Kabel oder Netz, zur Erteilung von Lizenzen, zum Angebot zum Verkauf und zum Verkauf, zur Vermietung und zum Leasing oder zum Verleihen von Originalen oder Kopien und zur sonstigen kommerziellen oder nicht kommerziellen Verwertung von geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] (und daraus hervorgegangenen Nebenprodukten). Der „Gegenstand der Lizenz" wird in Absatz 1.5 wie folgt beschrieben: „(a) der Betrieb sämtlicher Websites im World Wide Web, die über die Toplevel-Domänen mit europäischen Ländercodes zugänglich sind (u. a. .de, .uk und .fr) zum Verkauf von Waren und Dienstleistungen, wenn eine Person oder ein Unternehmen (u. a. die Amazon.com, Inc. oder eines der mit ihr verbundenen Unternehmen) Verkäufer der betreffenden Waren oder Dienstleistungen ist, (b) die Nutzung geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] für die Erbringung von Dienstleistungen im World Wide Web gegenüber einem Dritten oder einem verbundenen Unternehmen, das diese Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer Website im World Wide Web in Auftrag gibt, für die eine Toplevel-Domäne mit einem europäischen Ländercode verwendet wird, und (c) die Nutzung von geistigem Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] für sonstige Zwecke im Territorium des europäischen Raums." Der Gegenstand der Lizenz ist identisch mit dem Gegenstand der Lizenzrechte, die LuxSCS nach Maßgabe der CSA erteilt wurden (CSA, Absatz 1.13).

([455]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.3: „Erhaltung: AEU hält die in den jeweiligen europäischen Ländern geltenden oder angewendeten Vorschriften und Verfahren ein, um die Rechte von Amazon EHT [LuxSCS] am geistigen Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] zu schützen. AEU [LuxOpCo] trifft alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung dieser Rechte."

([456]) Lizenzvereinbarung, Absatz 9.2: „Verhinderung von Verstößen: (a) AEU [LuxOpCo] bemüht sich auf eigene Kosten nach Kräften, jegliche unbefugte Nutzung geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] zu verhindern, zu untersuchen und zu verfolgen. AEU [LuxOpCo] verpflichtet sich, Amazon EHT unverzüglich über solche unbefugte Nutzungen zu unterrichten, von denen AEU [LuxOpCo] Kenntnis erlangt. Um die Abstimmung von Durchsetzungsmaßnahmen zu erleichtern, konsultiert AEU [LuxOpCo] Amazon EHT [LuxSCS], bevor es Maßnahmen unternimmt, um diese unbefugte Nutzung geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] zu verhindern. (b) AEU [LuxOpCo] kann auf eigene Kosten Rechtsstreitigkeiten anstrengen und betreiben, um seine Rechte nach dieser Vereinbarung vor Verletzungen zu schützen, und kann sämtliche Rückflüsse, behalten, die es aufgrund solcher Rechtsstreitigkeiten erlangt." Amazon bestätigte die aktive Rolle von LuxOpCo im Hinblick auf den Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter in Europa in seinem Schreiben vom 7. Juni 2017: „… nach der Lizenzvereinbarung musste LuxOpCo sich nach Kräften bemühen, die unbefugte Nutzung der lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter zu verhindern, zu untersuchen und zu verfolgen und diesbezüglich tätig zu werden, sowie, Klagen zu erheben und zu betreiben, um seine Rechte nach der Lizenzvereinbarung vor Verstößen zu schützen."

([457]) Lizenzvereinbarung, Absatz 4.1: „Dauer: Vorbehaltlich aller erforderlichen staatlichen Genehmigungen wird diese Vereinbarung zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens wirksam und gilt während der Nutzungsdauer sämtlicher Urheber- oder Autorenrechte und Patente in Verbindung mit dem nach Absatz 2.1 dieser Vereinbarung lizenzierten geistigen Eigentum von Amazon EHT, bis sämtliche urheberrechtlich geschützten und vertraulichen Informationen sowie urheberrechtlich geschütztes und vertrauliches Know-how in Verbindung mit dem geistigen Eigentum von Amazon EHT öffentlich zugänglich werden (im Folgenden ‚Dauer')." Nach den Absätzen 4.2 und 4.3 kann die Vereinbarung ausschließlich in zwei Fällen gekündigt werden: (i) bei einer Änderung der Kontrolle oder bei erheblicher Belastung sowie (ii) dann, wenn eine der Parteien einen Mangel aufgrund einer Nichterfüllung ihrer Leistungen nach dieser Vereinbarung nicht heilen kann.

([458]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe a (Erteilung einer ausschließlichen Lizenz für geistiges Eigentum), Absatz 2.1 Buchstabe b (Nebenprodukte) und Absatz 2.4 (Eigentum).

([459]) Lizenzvereinbarung, Absatz 2.1 Buchstabe b (Nebenprodukte).

a) Der Lenkungsausschuss „Geistiges Eigentum“ (IP Steering Committee)

(452) Allgemein werden in den Protokollen von Sitzungen der Führungskräfte von LuxOpCo Tätigkeiten genannt, die mit der Entwicklung, Erhaltung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter unmittelbar in Zusammenhang standen, insbesondere die Einrichtung eines „Lenkungsausschusses ‚Geistiges Eigentum' in der EU“ ([460]), dessen Aufgabe wie folgt beschrieben wurde: „fachliche und unternehmerische Anleitung und Unterstützung bei strategischen Entscheidungen im Hinblick auf die Entwicklung geistigen Eigentums jeglicher Art sowie in Bezug auf Beschreibungen, die im Eigentum der Muttergesellschaft des Unternehmens (Amazon Europe Holding Technologied SCS) stehen“, sowie der Abschluss mehrerer Lizenzvereinbarungen mit Dritten ([461]).

(453) Im EU Policies and Procedures Manual von Amazon wird der Zweck des Lenkungsausschusses „Geistiges Eigentum“ wie folgt erläutert: „Für die fachliche und unternehmerische Anleitung und Unterstützung bei strategischen Entscheidungen im Hinblick auf die Entwicklung geistigen Eigentums jeglicher Art sowie in Bezug auf Beschreibungen, die im Eigentum der Muttergesellschaft des Unternehmens in Europa stehen, wurde ein Lenkungsausschuss ‚Geistiges Eigentum in der EU' eingerichtet.“ Außerdem heißt es in diesem Handbuch: „Der Ausschuss kommt zusammen, … um die Geschäftsstrategie in Bezug auf das Portefeuille des geistigen Eigentums von Amazon im Zusammenhang mit der Entwicklung und der Einführung von geistigem Eigentum sowie mit anderen Aspekten in Verbindung mit geistigem Eigentum zu prüfen, die der Ausschuss für relevant hält.“ Nach dem Handbuch müssen bei allen Sitzungen des Lenkungsausschusses „Geistiges Eigentum“ die folgenden Vertreter anwesend sein: „Mitglieder des Ausschusses sind: der Vice President EU Services, der EU Legal Director (bei der Amazon EU Sarl beschäftigt), der Amazon IP Counsel und der Vice President European Operations. Der Ausschuss kann weitere Mitglieder benennen, die in Luxemburg oder an anderen Orten beschäftigt sind, einschließlich eines Vertreters eines EU Development Center.“ ([462]) Der Lenkungsausschuss „Geistiges Eigentum“ kam mindestens einmal jährlich zusammen, um sich über die Verwaltung und die Erhaltung des geistigen Eigentums in Europa auszutauschen, einschlägige Diskussionen zu führen und Entscheidungen zu treffen.

(454) Amazon betonte jedoch: „[D]er Lenkungsausschuss ‚Geistiges Eigentum' war ein Beratungsgremium … Es traf keine Entscheidungen in Bezug auf die Entwicklung oder die Verbesserung der immateriellen Wirtschaftsgüter“; daher dürfe die Bedeutung dieses Ausschusses nicht zu hoch eingeschätzt werden. Dass der Ausschuss ein Beratungsgremium war; bedeutet jedoch nicht, dass seine Empfehlungen keine Auswirkungen auf die Entwicklung, Erhaltung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter gehabt hätten. Nach Auskunft von Amazon war der Lenkungsausschuss „Geistiges Eigentum“ für folgende Tätigkeiten zuständig: „(i) Unterbreiten von Empfehlungen zu Anträgen zum Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter (und damit auch der ausschließlichen Rechte von LuxOpCo nach der zwischen LuxSCS und LuxOpCo geschlossenen Lizenzvereinbarung), (ii) Prüfung des Standes von Gerichtsverfahren in Europa im Zusammenhang mit den immateriellen Wirtschaftsgütern und (iii) Schulung von Mitarbeitern in Europa im Hinblick auf die Nutzung der Technologie und anderer immaterieller Wirtschaftsgüter“ ([463]).

(455) Der Lenkungsausschuss „Geistiges Eigentum“ war somit ein Forum, auf dem bei LuxOpCo und ASE beschäftigte Führungskräfte aus dem Wirtschafts- und dem Technologiebereich zusammenkamen, um Maßnahmen im Zusammenhang mit den immateriellen Wirtschaftsgütern in Europa zu erörtern und zu empfehlen, die ihnen von Fachanwälten von Amazon im Bereich des geistigen Eigentums vorgelegt wurden. Die eigentlichen Beschlüsse über die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter wurden anschließend von Vertretern von LuxOpCo und ASE in diesem Ausschuss in ihrer Eigenschaft als entscheidungsbefugte Führungskräfte mit Zuständigkeit für das Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa getroffen ([464]).

b) Technologie

(456) Die Technologie, für die LuxSCS LuxOpCo eine Lizenz erteilt hat, ist die regelmäßig aktualisierte Technologie von Amazon US. Allein dass ein Technologierahmen in den Vereinigten Staaten funktioniert, bedeutet jedoch nicht,

([460]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 21. Juni 2005.
([461]) Protokoll der Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 29. Januar 2013, 3. Juni 2013 und 9. Dezember 2014.
([462]) EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006, S. 21.
([463]) Vorbringen von Amazon vom 7. Juni 2017. Die Protokolle des Lenkungsausschusses „Geistiges Eigentum“ wurden der Kommission mit den Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016 und vom 11. April 2017 vorgelegt.
([464]) Amazon, endgültige Abschriften:, [Vice President Intellectual Property, Legal, Amazon Corporate LLC, USA] 20. November 2014, Rn. 4270: 13-25: „Frage: … Sitzungen des Lenkungsausschusses ‚Geistiges Eigentum'. War dafür ein Verfahren vorgesehen? … Antwort: Wir sollten einmal jährlich zusammenkommen. Ich möchte Änderungen im Bereich des geistigen Eigentums und einige der geführten Diskussionen erläutern. Wir prüften die Empfehlungen zu Anträgen im Ausland, d. h. dazu, wo wir in den Vereinigten Staaten einen Antrag stellen würden; — unsere Empfehlung dazu, ob wir einen Antrag außerhalb der Vereinigten Staaten stellen sollten, hauptsächlich, na ja, für alle, in Europa, und wir sprachen eine Empfehlung darüber aus, ob überhaupt. Wir sprachen darüber mit den Führungskräften aus den Bereichen Wirtschaft und Technologie, und sie nahmen unsere Empfehlungen an oder verwarfen sie.“

dass er ohne Weiteres auch in Europa eingesetzt werden könnte. Aufgrund unterschiedlicher Produktkategorien in den USA und in Europa konnten mehrere Funktionen der in den USA eingesetzten Software von Amazon, für die LuxSCS nach der CSA eine Lizenz und für die LuxOpCo nach der Lizenzvereinbarung eine ausschließliche Lizenz erteilt worden war, nicht unmittelbar in Europa übernommen werden. ([465]) Für den Betrieb der EU-Websites wurde eine andere Software benötigt, ([466]) und da sich die Amazon-Websites voneinander unterschieden, musste die Software für den jeweiligen geografischen Raum entwickelt werden ([467]). Für eine erfolgreiche Geschäftstätigkeit von Amazon in Europa musste die Technologie weiterentwickelt, verbessert und verwaltet werden; im relevanten Zeitraum übernahm LuxOpCo diese Tätigkeiten unterstützt durch seine Tochtergesellschaften ([468]).

(457) Nach seiner Gründung wurden LuxOpCo die erforderlichen technischen Ressourcen für die FuE-Tätigkeit insbesondere zur Unterstützung der EU-Websites zur Verfügung gestellt ([469]). Dazu zählten die Entwicklung des Katalogs, der Übersetzungstechnologie und die lokale Anpassung ([470]). Diese Ressourcen stammten von Entwicklerteams, die bei den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU eingerichtet worden waren, sowie von neu eingestellten Mitarbeitern ([471]).

(458) Im Untersuchungszeitraum waren in Luxemburg mehr als [60-70] hauptsächlich bei LuxOpCo beschäftigte Mitarbeiter mit technologiebezogenen Tätigkeiten befasst ([472]). Sie waren u. a. als Software-Entwickler, Systemingenieure, IT-Support-Techniker, Solution Architects, Technical Program Managers und technische Kundenbetreuer tätig. Diese Mitarbeiter versetzten Amazon in die Lage, die Technologieplattform und die Entwicklung von Programmen für die EU-Websites an lokale Gegebenheiten anzupassen.

(459) Ein eigenes Team (das Localization and Translation Team) war für wesentliche Funktionen in Bezug auf die Technologie zuständig, beispielsweise für die Anpassung der EU-Websites, für die Anpassung der EU-Websites an lokale Präferenzen („Lokalisierung und Übersetzung“) ([473]), oder für Rückmeldungen über die Erfahrungen mit den Websites, um Weiterentwicklungen und Verbesserungen der Amazon-Plattform zu ermöglichen. Ende 2013 gehörten diesem Team [60-70] Mitarbeiter an ([474]). Später wurde das Team in [ein anderes Amazon-Unternehmen] verlagert und dann als „Software Development and Translation Team“ bezeichnet; diese Bezeichnung bestätigt, dass das Team sich auch mit Software-Entwicklung beschäftigte.

(460) Weitere [10-20] Personen waren als „Technical Program Managers“ ([0-10] bei LuxOpCo und [0-10] bei ASE) für die Umsetzung von Funktionsspezifikationen (d. h. für die Übertragung der Beschreibung eines Tools, das ein mit

([465]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 117, Rn. 8-13. Siehe auch Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 29, Rn. 9-16: […] und Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 823: 1-13 und 17-21: […].

([466]) Siehe Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 20, Rn. 43-46. Siehe auch Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 113. Rn. 23-25, S. 114, Rn. 1-2: […].

([467]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 74, Rn. 8-13, S. 77, Rn. 14-29.

([468]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 824: 12-25, Rn. 825: 1-6: Frage: „Wenn Amazon beschloss, eine Programm- oder Produktkategorie in Europa einzuführen, die in den USA bereits auf den Markt gebracht worden war, hat Amazon dann nicht zunächst den Technologierahmen in den USA eingerichtet und anschließend den lokalen Spezifikationen angepasst? Antwort: Soweit möglich, ja; ich denke, das war sehr sinnvoll, wissen Sie, also, was wir gemacht haben, war, dass wir — nachdem der Rahmen geschaffen worden war —, also dann, um voranzukommen, war es wirtschaftlich durchaus sinnvoll, diesen Rahmen zu nutzen und an die lokalen Gegebenheiten dieser Märkte anzupassen. Allerdings, auch das stimmt, ist es aber nicht so, weil Sie einen Rahmen haben, der vielleicht in den USA funktioniert —. Wenn wir nicht die [richtige] Auswahl haben, können wir noch so viele Rahmen entwickeln, mit ‚Fulfillment by Amazon‘ [Versand durch Amazon] oder ‚Schmuck bei Amazon‘ wird ohne lokale Auswahl und ohne niedrige Preise nicht viel zu gewinnen sein.“ Bei einigen Produkten können die Erfahrungen aus dem US-amerikanischen Markt für Europa hilfreich sein (etwa bei Kindle), weil die US-amerikanischen Kunden neue Technologien rascher übernehmen; dies kann allerdings nicht verallgemeinert werden, da Amerikaner andere Marken bevorzugen (siehe Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 93, Rn. 9-25). Die Einführung von Kindle in Europa war für die lokalen Teams jedoch eine gewaltige Initiative, da die Rechte an den Inhalten gesichert und die Geräte in den einzelnen Ländern verkauft werden mussten (siehe Schriftsatz von Amazon im Anschluss an das Verfahren, S. 109, Rn. 345).

([469]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 112, Rn. 9-20:

([470]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 112. Rn. 24 und 25, S. 113, Rn. 1-7, S. 114, Rn. 25, S. 115, Rn. 1 und 2.

([471]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 113, Rn. 13-19:

([472]) Vorbringen von Amazon vom 6. März 2017. Anhang 28a: Liste der Amazon-Mitarbeiter seit 1997, Anzahl der Beschäftigten in Luxemburg mit Tätigkeitsbezeichnungen beginnend mit dem Buchstaben „T“.

([473]) Für Lokalisierungs- und Übersetzungsaufgaben setzte das Team ein Übersetzungs-Tool ein, das von Amazon-Mitarbeitern in Europa in Zusammenarbeit mit einem Team in den USA entwickelt worden war. Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 830: 9-12 und 17-21, Rn. 831: 2-5.

([474]) Vorbringen von Amazon vom 22. Januar 2016, S. 3.

dem jeweiligen lokalen Einzelhandelsgeschäft befasstes Team in seine Website aufnahmen wollte, in eine technische Beschreibung der von einem Software-Entwickler zu erfüllenden Software-Anforderungen) zuständig ([475]). Nachdem die erforderlichen Anpassungen vorgenommen wurden, helfen die Technology Program Managers gemeinsam mit den operativen Teams der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU und von LuxOpCo bei der Einführung der betreffenden Tools. Durch diesen Prozess wird die von LuxOpCo genutzte Technologie ständig weiterentwickelt und an den lokalen Markt angepasst ([476]).

(461) Amazon erklärt, weltweit seien die meisten seiner im Technologiebereich tätigen Mitarbeiter (etwa [60-65] %) in den USA tätig; die übrigen für Technologie zuständigen Mitarbeiter seien in den internationalen Entwicklungszentren beschäftigt. Im Vergleich zu diesen Ressourcen seien die technischen Ressourcen bei LuxOpCo eher beschränkt ([477]). Die Kommission bestreitet nicht, dass die Technologie in den US-amerikanischen oder in den internationalen Entwicklungszentren von Amazon ständig weiterentwickelt wird; sie erinnert aber daran, dass sich die Vergütung der Entwicklungszentren für die Durchführung von FuE-Vorhaben im Auftrag von ATI auf die Kosten zuzüglich eines Aufschlags von [0-10] % beschränkt. Diese Vergütung in Höhe der Kosten zuzüglich eines Aufschlags von [0-10] % deutet darauf hin, dass Amazon der Erstellung der Codes keinen sehr hohen Mehrwert beimisst. Der einzigartige Wert neuer Technologie scheint insoweit eher aus lokalem Know-how und der Bestimmung neuer geschäftlicher Erfordernisse sowie aus deren Übertragung in das jeweilige Software-Projekt zu resultieren und nicht auf der Codierung an sich zu beruhen. Die Tätigkeit von Technical Program Managers bei LuxOpCo zeigt, dass die Funktionsspezifikationen und die technischen Spezifikationen der in Europa erforderlichen Tools und Anpassungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zu den lokalen Märkten erstellt wurden ([478]), wo das lokale Know-how verfügbar war und die lokalen Bedürfnisse und Erfordernisse ermittelt werden konnten.

(462) Außerdem entwickelten LuxOpCo und die mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU insbesondere wesentliche Technologie zur Nutzung im Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft in Europa. Ein Beispiel für solche Technologien ist das EFN. Das EFN wurde in Europa ([479]) in den Jahren 2007/2008 entwickelt und 2009 von einem eigenen bei LuxOpCo eingerichteten Team eingeführt ([480]). Das EFN sollte sich mit dem Problem des Betriebs mehrerer Websites mit in mehreren Ländern ansässigen länderspezifischen Fulfilment Centres befassen, damit es in Luxemburg nur noch einen einzigen Verkäufer geben würde und die Bestände weltweit gebündelt und die Kunden weltweit bedient werden könnten ([481]). Über das EFN wurden alle europäischen Fulfilment Centres zu einem Netz zusammengefasst. Über das EFN können Kunden aus allen

([475]) Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Worldwide Application Software, früher Vice President/General Manager North America Media and Video], 21. November 2014, Rn. 4633: 4-17: „Ein Technical Program Manager [Programmleiter Technik] hat gewöhnlich einen technischen Hintergrund. … Häufig waren dies Software-Entwickler, die manchmal auch selbst Software schrieben. Ihre Aufgabe als Technical Program Managers bestand darin, eine Funktionsspezifikation als sehr stark geschäfts- und produktbezogenes Dokument in technische Begriffe umzusetzen, mit denen ein Software-Entwickler seinen Code schreiben konnte"; Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 16, Rn. 16-19. „Ich sage ihnen also, was sie machen müssen; jemand erledigt das dann und zeigt mir, was er gemacht hat, und ich bestätige ihm, dass das war, was ich mir vorgestellt hatte, oder eben nicht"; und Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Worldwide Application Software, früher Vice President/General Manager North America Media and Video], 21. November 2014, Rn. 4620:17-19: „Frage: Und in einer Funktionsspezifikation wird beschrieben, wie etwas für die Verbraucher aussehen soll? Antwort: Ja."

([476]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 59, Rn. 10-25, S. 60, Rn. 2-5: […].

([477]) Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon, S. 12, und Erwägungsgrund 370.

([478]) Schreiben von Amazon vom 4. April 2017, S. 6: „Im Allgemeinen sammelten der Vice-President mit Zuständigkeit für das Einzelhandelsgeschäft (zunächst [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg] und später der [Vice President European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager Frankreich, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich]) die Anliegen der lokalen Mitarbeiter (einschließlich der das EFN [European Fulfilment Network] betreffenden Anliegen) und sortierten sie nach ihrer Wichtigkeit, um die Informationen an die von den USA aus geleiteten Technologieteams weiterzuleiten. … [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg] übte in der Zeit seiner Zuständigkeit für das europäische Marketplace-Geschäft eine ähnliche Koordinierungsfunktion (mit einem kleinen Luxemburger Team) aus, damit Technologieteams in den USA an EFN-Tools für das Marketplace-Geschäft arbeiten und anschließend lokales Personal sowie Drittverkäufer bei der Nutzung der neu entwickelten Technologie unterstützen konnten."

([479]) Amazon, endgültige Abschriften [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 4. Juni 2014, Rn. 603: 2-4: „Die Entwicklung erfolgte in Europa — mit Unterstützung durch zentrale Technologieteams, aber vorwiegend in Europa."

([480]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 118, Rn. 315 und 317. Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 99, Rn. 20-22, und Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte europäische Einzelhandelsgeschäft, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, S. 63, Rn. 16-22.

([481]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 118 und 119, Rn. 316 und 318. Siehe auch Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. November 2014, Rn. 602: 21-25, Rn. 603: 1 und 2: „Ja, einige Erwägungen, sowie die Tatsache, dass wir schließlich — nach so vielen Jahren — in zwei weiteren Ländern in Europa auf den Markt gekommen waren: in Italien und in Spanien. Und wir konnten wegen der geleisteten Arbeit in den Bereichen Technologie und Logistik und am EFN-Programm, dem Programm für das European Fulfillment Network, das es vorher noch nicht gab, in diesen Ländern auf den Markt kommen."

EU-Ländern Artikel von allen länderspezifischen Amazon-Websites in Europa kaufen. Durch die Schaffung eines gemeinsamen Bestands aller europäischen Regionen, in denen Amazon tätig ist, wurde die Auswahl erweitert. Außerdem konnte Amazon so dem Risiko entgegenwirken, dass die Artikel in Einzelbeständen nicht mehr verfügbar waren, und der Versand konnte beschleunigt werden ([482]). Dadurch verkürzten sich die Lieferzeiten für die Kunden; die Logistikkosten und die Kosten der Einkäufe bei Lieferanten konnten ebenso wie die Preise gesenkt werden, und die Auswahl konnte ausgeweitet werden. Keiner der Wettbewerber von Amazon in Europa verfügte über eine dem EFN vergleichbare Lösung ([483]).

(463) Das EFN beinhaltete neue Entwicklungen auf vielen Ebenen. Im Technologiebereich wurden neue Funktionen ([484]) [Beschreibung von Funktionen des EFN] ([485]) ([486]) ([487]) sowie weitere Verbesserungen eingeführt, die es zuvor im weltweiten Netz noch nicht gab ([488]). Testdurchläufe des EFN wurden in der europäischen Umgebung mit europäischen Daten durchgeführt, beispielsweise für die Produktkategorie „Baby“ ([489]). Außerdem ermöglichte das EFN eine Optimierung der Einkaufskosten durch eine bessere Lieferantenauswahl und durch zentrale Kategorieverwaltung. Der Auftragsabwicklung kam eine zentrale Bestandsplanung in allen EU-Ländern zugute, und der Verkauf im EFN beschleunigte die Zustellung bei den Kunden sowie eine Ausweitung der grenzüberschreitenden Lieferung schwerer Frachtstücke und eine Vereinfachung der Warenrückgabe. Mit dem EFN wurden Ausfuhrgebühren bei innereuropäischen grenzüberschreitenden Lieferungen hinfällig und dadurch erhebliche Einsparungen erzielt; dank der Zusammenfassung von Beständen durch das EFN können die Kunden auf einer einzigen Website die Bestände sämtlicher Fulfilment Centres auch in anderen Ländern anzeigen lassen ([490]). Um den Einkauf in ganz Europa zu ermöglichen, mussten die verschiedenen Kataloge zusammengeführt werden; dies erforderte u. a. Übersetzungsarbeiten, die zuvor weder berücksichtigt noch organisiert worden waren ([491]). Und schließlich ermöglichte das EFN Einkäufe aus einem europaweiten Lager und die Schaffung eines „Europäischen Händlernetzes“, in dem Marketplace-Händler auch auf anderen europäischen Websites geführt werden und ihre Produkte in ganz Europa verkaufen konnten ([492]). Das EFN war ein wichtiger Faktor für die Geschäftsentwicklung. Im Jahr 2014 erfolgten [5-10] % aller Verkäufe in France und über [15-20] % alle Verkäufe in Italien und in Spanien über das EFN ([493]).

(464) Und schließlich spielten auch die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU eine Rolle bei der Entwicklung neuer Technologie. Das deutsche verbundene Unternehmen beispielsweise entwickelte die Niedrigpreisgarantie ([494]), die Packstation ([495]), und einen Planungskalender zur leichteren Abwicklung der Lieferung großer Verbrauchsgüter (z. B. Waschmaschinen) ([496]). Bevor Amazon Prime online ging, bemühte sich das in den USA angesiedelte Prime-Team um Rückmeldungen lokaler Teams mit Zuständigkeit für bestimmte Kategorien (beispielsweise lokale Fulfilment Centres und Lieferteams im Vereinigten Königreich), weil die lokalen Teams die komplexen Zusammenhänge bei der Einführung von Amazon Prime etwa im Vereinigten Königreich im Unterschied zu den USA, Deutschland oder anderen Ländern besser verstanden ([497]).

(465) Insgesamt erfolgten bei LuxOpCo im relevanten Zeitraum wesentliche Entwicklungen und Verbesserungen im Technologiebereich, die LuxOpCo auch leitete und kontrollierte. LuxOpCo beschränkte sich nicht darauf, die Technologie für den Betrieb der EU-Websites zu nutzen, sondern trug im relevanten Zeitraum auch aktiv zur Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung dieser Technologie bei.

([482]) [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, Anlage 46, S. 4.
([483]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 119, Rn. 319-321.
([484]) Anhang C-2284-P zum Vorbringen von Amazon vom 30. September 2016.
([485]) [Beschreibung der Technologie von Amazon].
([486]) [Beschreibung der Technologie von Amazon].
([487]) [Beschreibung der Technologie von Amazon].
([488]) Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, Anlage 46, S. 10.
([489]) Internes Dokument von Amazon: EFN 2013, OP1, S. 7.
([490]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 120 und 121, Rn. 323-330.
([491]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 493: 24-25, Rn. 494: 1-5.
([492]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 120 und 121, Rn. 323-330.
([493]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 897: 15-25, Rn. 898: 1-4.
([494]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 984: 6-15.
([495]) Die sogenannten „Packstationen“ bilden ein Netz von automatischen Abholstationen, die von DHL Deutschland betrieben werden und an denen die Empfänger Pakete und Päckchen zu beliebigen Zeitpunkten selbst abholen können. Siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 125, Rn. 2-25, S. 126, Rn. 2-2, S. 127, Rn. 2-6: „Daher haben wir gemeinsam mit DHL die sogenannten Packstationen erfunden, die erst vor drei Jahren über die Bezeichnungen Amazon und Abox zu Amazon Boxes wurden. Die werden inzwischen auch in New York eingerichtet. Wir haben in New York Amazon Aboxes.“
([496]) Siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 57, Rn. 9-25, S. 58, Rn. 1-25, S. 59, Rn. 2-9: […].
([497]) Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1130: 10-17.

c) Kundendaten

(466) Die Sammlung von Kundendaten ist ein wesentlicher Faktor für den Erfolg des Online-Einzelhandelsgeschäfts von Amazon ([498]). Kundendaten erhöhen die Conversion Rate ([499]); sie beschleunigen Einkaufsprozesse, reduzieren die Reibungskosten ([500]) und erhöhen die Wahrscheinlichkeit künftiger Käufe (z. B. indem den Kunden neue individuelle Angebote unterbreitet werden, sobald sie erneut eine der EU-Websites von Amazon besuchen). Auch Unternehmen X bezeichnete Kundendaten als wesentlichen Faktor für den Erfolg von Online-Einzelhändlern ([501]).

(467) Wie aus der folgenden Tabelle 19 ersichtlich, stieg die Anzahl der Kunden von Amazon auf den drei EU-Domänen von 17 Mio. im Jahr 2005 auf [70-80] Millionen im Jahr 2014.

Tabelle 19

Kundenzahlen pro Jahr nach verweisenden Websites

(in Mio.)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Amazon.co.uk	8,3	9,9	11,9	14,0	17,3	20,2	24,1	27,5	[30-40]	[30-40]
Amazon.de	7,3	8,5	10,3	12,3	14,8	17,5	20,3	23,6	[20-30]	[20-30]
Amazon.fr	1,4	1,9	2,5	3,2	4,3	5,5	7,0	8,7	[10-20]	[10-20]

(468) Vor der Umstrukturierung von 2006 wurden Kundendaten von AIS und AIM gesammelt ([502]). Nach der Umstrukturierung erhielt LuxSCS das Recht an den über die EU-Websites gesammelten Daten ([503]). LuxSCS hatte weiterhin das Eigentum an den Kundendaten der EU-Websites inne ([504]), LuxOpCo sammelte die Daten jedoch aktiv als Dienstleistung gegenüber LuxSCS ([505]). LuxOpCo war ausschließlich für das Sammeln von Kundendaten in Europa sowie für die Verwaltung dieser Daten und für die Gewährleistung der Einhaltung der geltenden Datenschutzvorschriften zuständig ([506]). Außerdem nutzte LuxOpCo die Kundendaten zur Durchführung des Europageschäfts von Amazon. Somit übte LuxOpCo im relevanten Zeitraum aktive und entscheidende Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung von Kundendaten aus.

([498]) Siehe in den Erwägungsgründen 338-342 erläuterte Vorbringen von Unternehmen X.

([499]) Im elektronischen Handel bezeichnet die Conversion Rate das Verhältnis zwischen den zustande gekommenen Verkäufen und der Anzahl der Besucher.

([500]) Gemeint sind die direkten und indirekten Kosten in Verbindung mit der Abwicklung einer Bestellung, beispielsweise der zeitliche Suchaufwand des Kunden.

([501]) Siehe Erwägungsgründe 337-342.

([502]) Verrechnungspreisbericht, S. 26. Nach dem Verrechnungspreisbericht war vor der Umstrukturierung AIS für das Einzelhandelsgeschäft über die EU-Websites von Amazon zuständig, und AIM betrieb die über die EU-Websites angebotenen Programme für Drittverkäufer.

([503]) Lizenzvereinbarung zwischen LuxSCS und Amazon Technologies über bereits vorhandenes geistiges Eigentum, vorgelegt von Amazon am 12. Januar 2016.

([504]) Lizenzvereinbarung, Absatz 1.2: „geistiges Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS]': (a) sämtliche Rechte des geistigen Eigentums weltweit, die im Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] stehen oder die Amazon EHT [LuxSCS] in sonstiger Weise innehat … (u. a. Kundenlisten und Kundendaten …"; Abschnitt 2.1. (a): „Amazon EHT [LuxSCS] gewährt AEU [LuxOpCo] nach Maßgabe sämtlicher gegenwärtiger und künftig zu erwerbender Rechte des geistigen Eigentums, das im Eigentum von Amazon EHT [LuxSCS] steht oder geistiges Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS] beinhaltet, unwiderruflich das folgende ausschließliche Recht und erteilt die unwiderrufliche und ausschließliche Lizenz zur Nutzung des geistigen Eigentums von Amazon EHT [LuxSCS]".

([505]) Vorbringen von Amazon vom 21. August 2015, S. 2: „Nach der Lizenzvereinbarung stehen Kundendaten aller EU-Websites im Eigentum von Lux SCS. Als Dienstleistung für LuxSCS sammelt LuxOpCo diese Daten für Tätigkeiten im Einzelhandel."

([506]) Siehe auch Lizenzvereinbarung, Absatz 2.3 (Erhaltung) und Absatz 9.5 (Einhaltung geltender Vorschriften, Datenschutz). Insbesondere ist LuxOpCo zuständig für (a) die Beschränkung des Zugangs zu den Daten, (b) die Verarbeitung nach geltenden Rechtsvorschriften, (c) die Nutzung der Daten ausschließlich für genehmigte Zwecke, (d) die Dokumentation, (e) die Gewährleistung geeigneter, funktionierender technischer Prozesse und Verfahren zum Schutz vor unbefugten Zugriffen, Verlust, Zerstörung, Diebstahl, Verwendung oder Offenlegung der personenbezogenen Daten.

d) Marke

(469) Im Verrechnungspreisbericht heißt es, die Marke Amazon genieße hohe Anerkennung, und eine starke weltweite Marke sei ein wichtiger Aspekt bei der Gewinnung von Kunden ([507]); Mitarbeiter von Amazon erklärten jedoch, der Markenname stehe nicht im Mittelpunkt des Geschäftsmodells von Amazon ([508]).

(470) Die von Amazon vorgelegten Informationen zeigen, dass der Wert der Marke Amazon von untergeordneter Bedeutung dafür ist, dass die drei wesentlichen Faktoren für den Betrieb seines europäischen Einzelhandelsgeschäfts (Auswahl, Preis und Kundenfreundlichkeit) zum Tragen kommen ([509]). Daher hat die Marke nur dann einen Wert, wenn sie mit einer guten Auswahl, einem attraktiven Preis und Kundenfreundlichkeit assoziiert wird ([510]); die Kunden sind nämlich nur dann bereit, über die Amazon-Website einzukaufen, wenn der Dienst ihre diesbezüglichen Erwartungen erfüllt ([511]). Enttäuschungen führen immer zu Kundenverlusten, da die Kunden schnell zu Wettbewerbern wechseln können. Insoweit hängen die Marke und das Ansehen von Amazon stark von der konstanten Erbringung einer für die Kunden sehr zufriedenstellenden Dienstleistung ab. Daher ist festzustellen, dass die Wertschöpfung für die Marke Amazon in Europa bei LuxOpCo und bei den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU erfolgt ([512]). Sie erfolgt nicht nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung durch LuxSCS oder nach der CSA durch A9 und ATI, da LuxOpCo und die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU alle relevanten strategischen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Auswahl, dem Preis und der Kundenfreundlichkeit in Europa treffen (siehe Erwägungsgründe 478-499).

(471) In jedem Fall wird der Wert der Marke Amazon nicht nur durch Amazon.com bestimmt ([513]). Amazon.co.uk, Amazon.de, Amazon.fr usw. werden alle als lokale Marken wahrgenommen ([514]) und tragen zum Wert der Handelsmarke in Europa bei. Zudem war Amazon als Anbieter von Büchern und Medien bekannt, als es auf den

([507]) Verrechnungspreisbericht, S. 6, 7 und 36.

([508]) Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. November 2014, Rn. 617: 20-25, Rn. 618: 1-3.

([509]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 75, Rn. 229 und 230. Siehe auch Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 975: 18-25, Rn. 976: 1-6: „Also Markenname — Ich höre diese Frage ständig von Journalisten. Deshalb bin ich — glaube ich, ein Markenname hilft Ihnen nicht wirklich, oder? Ein Markenname ist ein Name. Ich meine, was wirklich für die Kunden zählt, ist nicht der Name, sondern ist doch, was Sie tun. Und Sie müssen natürlich die passende Auswahl haben. Wenn Sie die relevanten Dienstleistungen anbieten — stimmt —, dann müssen Sie auf die Kunden achten. Sie müssen auch das Produkt im Auge haben, das Sie verkaufen, das ist richtig —, denn jedes Produkt hat seine eigenen Merkmale, und ein Aspekt kann hier, ein anderer Aspekt dort wichtig sein. Der Markenname an sich ist wohl nur deshalb wichtig geworden, weil wir ihn mit Leben gefüllt haben"; Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 146, Rn. 13-25. Frage: „Warum hilft die Marke nicht, Ihr Geschäft aufzubauen?" Antwort: „Überhaupt nicht." Frage: „Warum nicht, habe ich gefragt." Antwort: „Was hilft, ein Geschäft aufzubauen, ist doch nicht der Name. Oder? Sie brauchen, ja Sie brauchen etwas hinter dem Namen. Ich meine, Amazon ist ein Name, wenn Sie ihn mit dem individuellen Produkt füllen, das für den Kunden relevant ist und wenn Sie Dienstleistungen erbringen. Ich habe davon gesprochen und mache das alles. Ich meine, also, es reicht nicht, einfach zu sagen, Sie sind ein Online-Shop. Sie müssen das zum Leben erwecken, ja? Das bringt die Sache voran."

([510]) [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. November 2014, Rn. 727:25, Rn. 728:1-8, Rn. 625:4-7, Rn. 685:5-9. Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 17. November 2014, Rn. 2848:22-25: „Denen ist eigentlich egal, wo sie es herbekommen. Sie wollen es einfach zum richtigen Preis haben, und es soll bequem sein. Und sie wollen es rasch haben. Das sind also die Merkmale, die für die Kunden zählen"; Rn. 2852:11-17: „Letzten Endes, wissen Sie, ich denke nicht, dass sich ein Kunde wirklich noch Gedanken macht, wenn er den gewünschten Artikel hat, zu Hause oder wo auch immer, wo der Artikel herkommt. Hauptsache er hat den Artikel. Worum es ging, war, dass sie den Artikel schnell wollten; sie wollten sichergehen, dass der Preis stimmte, dass es bequem war. Darum ging es."

([511]) Siehe Abschnitt 2.3.2.1.

([512]) Amazon, endgültige Abschriften [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 976:5-17.

([513]) Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 905:1-10: „Hat die Marke also geholfen? Wissen Sie, ich denke, das war keine Hilfe in dem Sinne, dass eine Auswahl aufgebaut und versucht worden wäre, auf lokaler Ebene Lieferanten zu gewinnen. …"

([514]) Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 810:6-21: „Ähnlich, ja, bei den lokalen — ja, also was mir wichtig ist, wissen Sie, und der Grund dafür, dass geistiges Eigentum besteht, — wirklich wichtig für Verkäufer oder Kunden im Vereinigten Königreich ist Amazon.co.uk; der Kunde im Vereinigten Königreich kennt den Markennamen, er weiß, dass er Amazon.co.uk eingeben muss, damit er zu unserer Website kommt; er gibt www.Amazon ein — und dann kommt — Amazon.uk oder was auch immer. Je nachdem: Amazon.fr, Amazon.de, Amazon.it, weil das lokale Marken sind — lokale Markennamen, wissen Sie, für jedes einzelne dieser Länder. Das halte ich für sehr wichtig." Frage: „Ok." Antwort: „Wenn Sie meinen Vater fragen, er kennt Amazon.fr, wissen Sie, nicht Amazon.com, denn das gibt er ein, um auf die französische Website zu kommen und um dort Produkte auf seinem lokalen Markt zu kaufen." Siehe auch Amazon, endgültige Abschriften [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 5. November 2014, Rn. 976:5-17; dort wird erläutert, dass Amazon.de in Deutschland von Anfang an als deutscher Shop mit deutschen Personen wahrgenommen werden sollte, wo die Abwicklung in Deutschland erfolgt und die Kunden nach deutschen Maßstäben behandelt werden. Deshalb wurde und wird Amazon.de in Deutschland deutsch und nicht englisch ausgesprochen.

europäischen Markt kam; diese Bekanntheit half allerdings nicht bei der Einführung anderer Produktkategorien ([515]) oder beim Geschäft von Amazon mit Drittanbietern ([516]). Vielmehr waren zusätzliche Anstrengungen der lokalen Teams erforderlich, um die Kunden darauf aufmerksam zu machen, dass Amazon eine neue Produktkategorie einführte; dies nehmen Kunden erst im Laufe der Zeit zur Kenntnis ([517]).

(472) Amazon erklärt ferner, dass seine Marketing-Maßnahmen in hohem Maße technologiegestützt seien. Die wichtigsten Marketing-Maßnahmen seien bezahlte Links, das Partnerprogramm und das E-Mail-Marketing. Wie jedoch bereits in Erwägungsgrund 173 erläutert, werden lokale Partner-Websites durch lokale Teams für das Partnerprogramm von Amazon gewonnen. In Europa gewährleisten LuxOpCo und die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU, dass das Online-Marketing von Amazon sich an ihrem lokalen Know-how orientiert (beispielsweise, welche Partner-Websites für ihr Einzelhandelsgeschäft auf den lokalen Märkten relevant sind) ([518]). Zu diesem Zweck beschäftigt LuxOpCo eine eigene Führungskraft mit einschlägiger Zuständigkeit (EU Head of Marketing in Traffic). Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU schließen Geschäfte zu eigenen Bedingungen ab und legen die Gebühren für verbundene Unternehmen fest, die sich im Hinblick auf die Zusammensetzung des Partner-Pools und der Gebührenstruktur von dem US-amerikanischen Pool unterscheiden ([519]).

9.2.1.2.2. **Von LuxOpCo in Verbindung mit der Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts in Europa ausgeübte Funktionen**

(473) Nach dem Verrechnungspreisbericht sollte LuxOpCo als Unternehmenszentrale und als Hauptbetreiber des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa fungieren ([520]). LuxOpCo war somit für strategische Entscheidungen über die Geschäftstätigkeit von Amazon in Europa sowie für die Verwaltung der wesentlichen physischen Bestandteile dieser Geschäftstätigkeit zuständig.

(474) Das Protokoll der Meetings des Managements von LuxOpCo enthält Beschlüsse im Zusammenhang mit der Funktion als Unternehmenszentrale und als Unternehmen mit Zuständigkeit für strategische Entscheidungen wie beispielsweise die Übernahme bestimmter Unternehmen (u. a. die Übernahme von X ([521]), Q ([522]), Y ([523]), R ([524]) und Z ([525])]) einschließlich des jeweiligen geistigen Eigentums; die Begründung von Gemeinschaftsunternehmen mit Dritten ([526]); die teilweise Veräußerung von Marktanteilen oder Wirtschaftsgütern von LuxOpCo an andere Unternehmen (etwa an [Übernahme Q] ([527]) oder von [ein anderes Amazon-Unternehmen]) ([528]); und die Übernahme von Garantien für verbundene Parteien ([529]).

(475) In Europa war LuxOpCo mit sämtlichen strategischen Funktionen im Zusammenhang mit dem Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäft von Amazon im relevanten Zeitraum beauftragt (u. a. mit dem eigentlichen Einzelhandelsgeschäft und dem Geschäft mit Dritten sowie mit Logistik, Kundendienst, Personalwesen und Finanzen). LuxOpCo war der Hauptbetreiber dieser Geschäftstätigkeit, d. h. LuxOpCo traf die strategischen Entscheidungen und war für die Leitung der gesamten Geschäftstätigkeit in Europa zuständig ([530]).

([515]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 1001: 8-18: […].

([516]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 772:8-25: „Ja, hat es nicht. Wissen Sie, der Markenname, also, Amazon war eindeutig eine Hausnummer im Buchhandel …"

([517]) Dies galt besonders für Europa, wo es schwieriger war, den Kunden beizubringen, dass Amazon mehr anbietet, als nur Bücher. Siehe Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 42, Rn. 8-25, S. 43, Rn. 1-14.

([518]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 41, Rn. 14-21: […]; Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 106, Rn. 20-25, S. 107, Rn. 2-9: […].

([519]) Vorbringen [Senior Vice President of Business Development — Amazon Corporate LLC, USA], 16. Juli 2014, S. 117, Rn. 1-7:

([520]) Siehe Erwägungsgrund 132.

([521]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 9. April 2007.

([522]) Protokoll der Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 12. April 2010 und 13. Dezember 2010.

([523]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 17. August 2010.

([524]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 23. August 2010.

([525]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 22. Juli 2011.

([526]) Protokoll der Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 21. August 2010 und 12. Oktober 2009.

([527]) Protokoll des Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 9. Januar 2008.

([528]) Protokoll der Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 29. Januar 2013 und 29. Januar 2014.

([529]) U.a. internes Dokument von Amazon: Protokoll der Meetings der Führungskräfte von LuxOpCo vom 24. Juli 2008, 18. März 2010, 17. Januar 2011 und 7. April 2011

([530]) Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Mündliche Beweisaufnahme von Montag, 12. November 2012 vor dem Public Accounts Committee: Erklärung Cecil: „Alle strategischen Funktionen für unsere Geschäftstätigkeit in Europa sind in Luxemburg angesiedelt. Dies gilt für unser Einzelhandelsgeschäft, unser Geschäft mit Partnern, unsere Lieferteams und unseren Kundendienst sowie für den Personalbereich und den Finanzbereich-" (siehe https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm).

Außerdem traf LuxOpCo sämtliche strategischen Entscheidungen betreffend die Ware und die Preisgestaltung (die sich auf den Umsatz auswirkte); LuxOpCo verbuchte die Umsätze und fungierte als Vertragspartei für die Kunden. Zudem kam LuxOpCo für die betreffenden Kosten auf (siehe Tabelle 6) und übernahm die Verkaufs- und Lagerrisiken. ([531])

(476) Die höchsten Führungskräfte der Amazon-Gruppe mit Zuständigkeit für strategische Entscheidungen und für die Koordinierung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts in Europa waren bei LuxOpCo beschäftigt. Der Personalbestand von LuxOpCo belief sich auf mehr als [500-600] VZÄ; die Mitarbeiter übernahmen das gesamteuropäische und das strategische Management des europäischen Einzelhandelsgeschäfts, koordinierten die Tätigkeit der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU ([532]) und beschäftigten sich mit der Anpassung und der Weiterentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter für den europäischen Markt. LuxOpCo wurde dabei durch die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU unterstützt, die als Dienstleister fungierten ([533]). Die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU erbrachten bestimmte Unterstützungsleistungen für LuxOpCo, beispielsweise in den Bereichen Marketing, Auftragsabwicklung und Kundendienst, übernahmen aber keine Verantwortung für die Verkäufe oder für die Lagerbestände; die beiden letztgenannten Risiken trug LuxOpCo ([534]).

(477) Zur Untermauerung seiner Darstellung, dass LuxOpCo nur routinemäßige Verwaltungsfunktionen ausübe, erläuterte Amazon: „Technologie steht im Zentrum unseres Geschäftsmodells. Sämtliche Aspekte des herkömmlichen Einzelhandels wurden neu gedacht, um sie effizienter und billiger zu machen, und vor allem, um sie besser auf die Erfordernisse der Kunden abzustimmen." ([535]) „Angesichts des Umfangs der Geschäftstätigkeit von Amazon wäre es ohne einen sehr hohen Automatisierungsgrad bei Abläufen wie etwa Lagerverwaltung, Preisgestaltung und Auftragsabwicklung unmöglich, das Unternehmen zu führen." ([536]) Die immateriellen Wirtschaftsgüter sind wichtige Faktoren für die Geschäftstätigkeit von Amazon in Europa ([537]); sie sind jedoch kein Produkt und kein Zweck an sich, sondern erfordern weitere Anstrengungen ([538]) und weiteres Know-how, damit sie bei der Generierung von Einnahmen zum Tragen kommen können ([539]). Wie in den Erwägungsgründen 164-169 erläutert, sind die wesentlichen Faktoren für das Online-Einzelhandelsgeschäft von Amazon die Auswahl, der Preis und die Kundenfreundlichkeit. Mit den immateriellen Wirtschaftsgütern können diese drei Faktoren leichter angemessen gestaltet werden ([540]).

([531]) Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Bericht über die Jahresabschlüsse 2011-2012 für HMRC — schriftliche Erklärung für die Amazon EU Sarl [LuxOpCo] durch Andrew Cecil, 13. November 2012: „Die Amazon EU Sarl ist Eigentümerin des Bestands, erhält die mit dem Verkauf dieser Produkte an Endkunden erzielten Gewinne und trägt das Verlustrisiko. In Luxemburg verarbeitet die Amazon EU Sarl Zahlungen ihrer europäischen Kunden" (siehe https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm).

([532]) Siehe Abbildung 3 und Erwägungsgrund 180.

([533]) Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Bericht über die Jahresabschlüsse 2011-2012 für die britische Zoll- und Finanzbehörde (HMRC) — schriftliche Erklärung für die Amazon EU Sarl durch Andrew Cecil, 13. November 2012: „Die Fulfilment Centres und die Kundendienstzentren im Vereinigten Königreich werden von der Amazon.co.uk Ltd (einem britischen Unternehmen) betrieben. Die Amazon.co.uk Ltd erhält einen Aufschlag auf ihre Betriebskosten für die im Vereinigten Königreich für Konzernunternehmen (insbesondere die Amazon EU Sarl) erbrachten Dienstleistungen. Zu den erbrachten Dienstleistungen zählen die Auftragsabwicklung und Logistikdienste; Kundendienstleistungen, Dienstleistungen in den Bereichen Buchhaltung, Steuerberatung, Rechtsberatung, Personalwesen, Lokalisierung und ähnliche Back-Office-Dienstleistungen, Merchandising und Marketing-Leistungen und Unterstützung beim Einkauf" (siehe https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm).

([534]) Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Mündliche Beweisaufnahme von Montag, 12. November 2012 vor dem Public Accounts Committee: Aussage Cecil: „Der Warenbestand in unseren Fulfilment Centres in ganz Europa steht im Eigentum der Amazon EU Sarl [LuxOpCo] und ist kein Eigentum unserer lokalen Unternehmen in Europa"; „Die Amazon.co.uk ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Dienstleistungsgesellschaft, die für die Amazon EU Sarl [LuxOpCo] kostenpflichtige Dienstleistungen erbringt" (siehe https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm). Siehe auch Parlament des Vereinigten Königreichs, Unterhaus: Bericht über die Jahresabschlüsse 2011-2012 für die britische Zoll- und Finanzbehörde (HMRC) — schriftliche Erklärung für die Amazon EU Sarl durch Andrew Cecil, 13. November 2012: „Die Fulfilment Centres und die Kundendienstzentren im Vereinigten Königreich werden von der Amazon.co.uk Ltd (einem britischen Unternehmen) betrieben. Die Amazon.co.uk Ltd erhält einen Aufschlag auf ihre Betriebskosten für die im Vereinigten Königreich für Konzernunternehmen (insbesondere die Amazon EU Sarl [LuxOpCo]) erbrachten Dienstleistungen. Zu den erbrachten Dienstleistungen zählen die Auftragsabwicklung und Logistikdienste; Kundendienstleistungen, Dienstleistungen in den Bereichen Buchhaltung, Steuerberatung, Rechtsberatung, Personalwesen, Lokalisierung und ähnliche Back-Office-Dienstleistungen, Merchandising und Marketing-Leistungen und Unterstützung beim Einkauf" (siehe https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm).

([535]) Siehe Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, „Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon".

([536]) Siehe Vorbringen von Amazon vom 22. Juli 2016, „Das technologiezentrierte E-Tailing-Geschäft von Amazon".

([537]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 34, Rn. 91:

([538]) Siehe auch Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 24. April 2014, S. 129. Rn. 18-25, S. 130, Rn. 2:6-15: […].

([539]) Siehe Vorbringen [Director International Tax and Tax Policy, Amazon Corporate LLC, USA], 24. April 2014, S. 126, Rn. 9-25, S. 127: Rn. 2-25, S. 129, Rn. 2-5: […].

([540]) Siehe E-Mail [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 16. Juni 2008, (in: Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg] — Anlage 25): […]; Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 61, Rn. 8-25, S. 62, Rn. 2: […]; und Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 32, Rn. 14-25, S. 33, Rn. 2-25, S. 34, Rn. 2-12: […].

(478) Im relevanten Zeitraum traf LuxOpCo unterstützt durch die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU alle relevanten strategischen Entscheidungen über die Auswahl, den Preis und die Kundenfreundlichkeit in Europa ([541]). Für diese wesentlichen Faktoren war das spezifische Know-how von LuxOpCo sowie der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU von entscheidender und wesentlicher Bedeutung dafür, dass mit dem Geschäftsmodell von Amazon in Europa Erträge erwirtschaftet werden konnten.

a) Auswahl

(479) Wie in Erwägungsgrund 165 erläutert, besteht ein enger Zusammenhang zwischen der Auswahl und dem Ertrag im Einzelhandel. Die Ausweitung und die Aufrechterhaltung der umfangreichsten Auswahl unter allen Einzelhändlern erwiesen sich als entscheidende Aspekte für den Erfolg von Amazon in Europa ([542]). Dies geht auch aus internen Kundenbefragungen durch Amazon hervor, nach denen mit einer Verfügbarkeit von […] die höchste Kundenzufriedenheit erzielt wurde (bei deutschen Kunden ([60-70] %) ([543]) und bei französischen Kunden ([50-60] %) ([544])).

(480) Die Entscheidung darüber, welche Produktkategorien in welcher Region bzw. in welchem Land verkauft werden, wird unter Berücksichtigung des Wissens über die lokalen Märkte, Produkte und Kunden getroffen ([545]). Technologie allein ist nicht hinreichend; die Warenauswahl muss durch Mitarbeiter vorgenommen werden ([546]). Das besondere und entscheidende Know-how der lokalen Einzelhandelsteams von Amazon besteht im Wissen darüber, was die Kunden kaufen wollen, und in der Fähigkeit, die richtigen Lieferanten auszuwählen, um eine umfassende Auswahl zu gewährleisten ([547]). In Europa wird die Auswahl von LuxOpCo mit Unterstützung durch seine verbundenen lokalen Unternehmen in der EU getroffen ([548]).

([541]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 41, 106, Rn. 1121-1525, S. 107, Rn. 1-3: […].

([542]) Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, S. 163, Rn. 25, S. 164, Rn. 1-8.

([543]) Internes Dokument von Amazon: Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report, Mai 2016, S. 6.

([544]) Internes Dokument von Amazon: Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report, Juni 2016, S. 5.

([545]) Siehe Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 227, Rn. 10-12: […]; Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 228, Rn. 2-8: […]; und Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, 13. Juni 2014, S. 228, Rn. 9-21: […].

([546]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 1002: 2-12: „Es gibt keinen Schalter, den man in einer Kategorie einfach umlegen könnte, damit dann innerhalb dieser Kategorie alles läuft. Man muss Lieferanten anrufen. Man muss sich mit den Leuten zusammensetzen. Die meisten haben lokale Vereinigungen. Die müssen Sie überzeugen, dass das vor ihrem lokalen Hintergrund eine gute Sache ist, dass Sie die Umsätze und die Effizienz steigern, dass Sie nicht ihr Geschäft kaputt machen, sondern ihnen vielmehr Optionen für ein schrittweises Wachstum eröffnen. Das hängt sehr von den lokalen Bedingungen ab."

([547]) Siehe E-Mail von [Vice President Finance, Amazon Corporate LLC, USA] an [Senior Vice President, Chief Financial Officer, Amazon Corporate LLC, US], 2. Mai 2006: „Auch wenn wir unsere europäische Unternehmenszentrale in Luxemburg eingerichtet haben, werden wir unsere europäischen Länderbüros und Betriebsstätten an den jeweiligen Standorten in ganz Europa beibehalten. Wir müssen unsere lokale Präsenz in diesen Ländern aufrechterhalten, da jede Website die Wünsche und Vorlieben unserer Kunden an den betreffenden Standorten widerspiegeln soll"; Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 909:10-17; „Marken sind auf nationaler Ebene relevant. Manche Kunden kaufen einige Marken in einigen Ländern und andere Marken in anderen Ländern, das ist richtig; wichtig für uns wäre also nicht, was sich anderenorts verkauft, sondern was die lokalen Kunden brauchen und wünschen. Wir haben dann eine Liste prioritärer Marken erstellt, um die wir uns kümmern mussten, und damit haben wir begonnen"; und Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1100: 5-10: „Philips beispielsweise war damals im Vereinigten Königreich sehr, sehr unbedeutend, in Deutschland aber ziemlich stark. Und auch Panasonic (ebenfalls auf dieser Liste) verkaufte sich im Vereinigten Königreich wenig, in Deutschland aber sehr gut. Unterschiedliche Gewichtungen also aus Sicht der Kunden und aus Wettbewerbssicht. Ja, das wurde unterschiedlich wahrgenommen."

([548]) Anmerkungen Luxemburgs zum Einleitungsbeschluss, Rn. 101. Siehe auch Verrechnungspreisbericht, S. 13; siehe ferner Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 209, Rn. 20-25, S. 210, Rn. 2-18: „Die Deutschen wissen doch seit Hunderten von Jahren, wie man Lebensmittel einkauft? Sie warten nicht, dass ein Online-Shop etwas verkauft, wissen Sie, da haben sie doch ihren Supermarkt. Die sind alle gut versorgt. Und sie wissen, wie sie ihre Familien versorgen. Wenn Sie in dieses Segment kommen, ist die Auswahl eines der wichtigsten Argumente; wenn Sie an den Laden denken, in dem Sie beispielsweise Ihre Nudeln kaufen, dann gibt es da wahrscheinlich nur vielleicht zehn oder auch 50 verschiedene Nudelsorten, aber hier in Europa haben wir 6 000 Sorten. Als ich mein Team also beauftragt habe, Lebensmittelprodukte einzuführen, habe ich gesagt, richtet bitte das größte Nudelregal in ganz Deutschland ein, damit die Kunden zumindest in einem Bereich sicher sein können: wenn sie an Nudeln denken, dann gehen sie zu Amazon, weil die dort alle Nudeln haben. Sie haben die Öko-Nudeln, die handgemachten italienischen Nudeln, die frischen, die trockenen und die japanischen Reisnudeln. Sie importieren. Wissen Sie, es gibt Tausende von Nudelsorten"; und Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 227, Rn. 16-25: „Die Menschen wissen, wie sie Schuhe, Kleidung, alles, kaufen; es macht also nur Sinn, etwas anzubieten, von dem ich denke, dass ich damit den Kunden gewinne. Ich kann den Kunden mit einer größeren Auswahl oder einem besseren Kundendienst, größerer Kundenfreundlichkeit gewinnen; das, eben das ist mein wichtiges Ziel, oder nicht? Und das ist je nach Land unterschiedlich, weil es von der Größe, von Themen und dem ganzen Kram abhängt, und der ist wichtiger als der Zeitpunkt, zu dem Kategorie Werkzeuge eingeführt wurde."

(481) Um in Europa erfolgreich zu sein, musste Amazon spezielle Erfahrung in der Berücksichtigung der besonderen, lokalen Erfordernisse von Kunden entwickeln. Diese Erfahrung erwarb Amazon durch umfangreiche Investitionen und sowie dadurch, dass es in den einzelnen Ländern auf lokale Präsenz setzte ([549]). In Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich kam LuxOpCo zugute, dass lokale Mitarbeiter die Angebote von Amazon auf lokale Verbraucher in den betreffenden Ländern abstimmen konnten ([550]). In Deutschland waren anfänglich 100 bis 200 Mitarbeiter beschäftigt, die die nötige Auswahl gewährleisten sollten. Die Anzahl der Beschäftigten hat sich kontinuierlich erhöht ([551]). Der Personalstamm von Amazon in Frankreich wuchs schneller als die Erträge (von 297 auf 5 273 Mitarbeiter von 2004-2012, d. h. um den Faktor 17,8, während die Umsätze in Frankreich sich in diesem Zeitraum nur um das 13,4-Fache erhöhten) ([552]). Im Jahr 2011 waren im Vereinigten Königreich 260 Mitarbeiter im Einzelhandelsgeschäft tätig. Nach der internen Planung von Amazon aus dieser Zeit sollte die Mitarbeiterzahl von [200-300] auf [400-500] im Jahr 2015 wachsen ([553]). Diese Mitarbeiter waren alle bei verbundenen lokalen Unternehmen in der EU beschäftigt.

(482) Die Erfahrung von Amazon mit dem Eintritt in den französischen Online-Einzelhandelsmarkt macht die Bedeutung des Aufbaus einer lokalen Präsenz deutlich. Amazon trat im Jahr 2000 in diesen Markt ein, nicht durch die Übernahme eines bereits auf dem Markt tätigen Online-Einzelhändlers, sondern ausschließlich mit seiner eigenen Marke und Technologie. Damals war der Online-Einzelhandel in Frankreich zum einen durch lokale Anbieter mit gewachsenem Wissen über die französischen Verbraucher und zum anderen durch die Gegebenheiten auf dem französischen Markt bestimmt ([554]). Außerdem war Minitel, ein öffentliches, bereits vor dem Aufkommen des Internet bestehendes Online-System, noch weit verbreitet und hatte einen hohen Anteil am Online-Einzelhandelsmarkt. Auf der Website Amazon.fr wurden anfänglich Bücher, CDs und DVDs angeboten. Aus verschiedenen Gründen blieb die Geschäftsentwicklung von Amazon in Frankreich hinter den ursprünglichen Erwartungen von Amazon zurück. Außerdem war Amazon.fr mit erheblichen regulatorischen Herausforderungen konfrontiert ([555]). Dadurch wurde die Marktdurchdringung für Amazon erschwert. Bis 2004 war Amazon.fr aufgrund von Beschränkungen im Hinblick auf Preisnachlässe sowie wegen des geringen Anteils von Online-Zugängen ein kleines Unternehmen ([556]). Amazon übertrug nahezu alle lokalen Mitarbeiter auf Amazon.co.uk, und von den französischen Aufsichtsbehörden wurde Amazon zur Vorlage eines „Sozialplans" zur Begründung der Übertragung ([557]) und des Personalabbaus von 70 auf nur noch 18 Mitarbeiter verpflichtet ([558]). Damals zog Amazon in Erwägung, die französische Website zu schließen und die Geschäftstätigkeit in Frankreich einzustellen ([559]). Die Wende kam für Amazon.fr, als in ein Programm zur Ausweitung der Auswahl unter Einsatz

([549]) Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, (im Auftrag von Amazon), S. 3.

([550]) Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, S. 36, Rn. 77 und 78.

([551]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 39, Rn. 21-25: S. 40, Rn. 2-3: „Ich meine, wenn ein Management eine Auswahl einkauft, ist das doch die Hauptaufgabe dieses Unternehmens, oder nicht? Sie können doch keine Website oder einen Shop betreiben, ein Shop ohne Waren wäre doch sinnlos; also, alles was wir hier tun, ist wenn das Management — damals so zwischen 100 und 200. Heute wären das wesentlich mehr. Frage: „100 bis 200 Käufer oder 100 bis 200 Mitarbeiter? Käufer?" Antwort: „Nein, Käufer." Frage: „Oder Mitarbeiter?" Antwort: „Auswahl, Leute, die die Auswahl machen."

([552]) Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, S. 36, Rn. 77 und 78.

([553]) Diese Zahlen beinhalten eine Zunahme der Lieferantenmanager mit Zuständigkeit für die Ausweitung der Auswahl und für Verbesserungen der Bedingungen von [35-40] % auf [45-50] %; in: Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, Anlage 23, S. 5.

([554]) Im Jahr 2005 waren elf der 15 wichtigsten Unternehmen im elektronischen Handel in Frankreich französische Unternehmen (Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, S. 30, Rn. 66).

([555]) Ähnlich wie in Deutschland schränkten auch in Frankreich die geltenden Rechtsvorschriften Amazon bei der Anwendung seiner üblichen Strategie des Preiswettbewerbs ein. In Frankreich müssen Verleger einen bestimmten Einzelhandelspreis festsetzen, und dieser Preis kann im Einzelhandel höchstens um 5 % unterschritten werden. Wenn der Gesamtpreis einschließlich der Versandkosten daher über dem Preis in einem Ladengeschäft liegt, ist unwahrscheinlich, dass Kunden online einkaufen.

([556]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 880:16-18; 21-25, Rn. 881: 1-16.

([557]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 879: 21-25, Rn. 880:16-18, Im Sozialplan hieß es: „Die mit der Geschäftstätigkeit von Amazon France erzielten Einnahmen waren nicht hinreichend, um seine Kostenstruktur zu decken und als rentables Unternehmen tätig sein zu können", und internes Dokument von Amazon; „Collective Redundancy Program for Amazon.fr SARL".

([558]) „Collective Redundancy Program for Amazon.fr SARL", S. 12.

([559]) Amazon, endgültige Abschriften, [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 881: 20-24: „Ehrlich gesagt: Es war ziemlich wahrscheinlich, dass nicht", [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, Anlage 160, S. 16-18. „… wir sind sehr enttäuscht von Frankreich, darüber, wie schwer [es] war, Kunden zu Einkäufen bei Amazon zu bewegen".

neuer französischer Mitarbeiter mit Wissen über den lokalen Markt investiert wurde ([560]). Die lokalen Anstrengungen dieser Mitarbeiter waren entscheidend für die Expansion in neue Produktkategorien. Lokale Mitarbeiter waren mit lokalen Vorlieben vertraut und konnten Lieferantenbeziehungen herstellen und pflegen ([561]), Lizenzvereinbarungen mit Inhabern französischer Urheberrechte und mit Organisationen zum Schutz von Urheberrechten aushandeln ([562]) und lokal angemessene Preise ermitteln. Amazon musste also sein lokales Wissen durch die Einstellung französischer Mitarbeiter erweitern, um seine Produkt- und Dienstleistungsangebote für französische Kunden attraktiv gestalten zu können.

(483) Wie in Erwägungsgrund 167 erläutert, gestaltet Amazon die Auswahl durch folgende Maßnahmen: (i) die Übernahme anderer auf dem Markt tätiger Einzelhändler, (ii) Partnerschaften mit Lieferanten und (iii) Drittverkäuferprogramme wie z. B. Marketplace. In allen drei Fällen war die Rolle von LuxOpCo, unterstützt durch seine verbundenen lokalen Unternehmen in der EU, entscheidend für den Erfolg des Europageschäfts von Amazon.

(484) Übernahmen: Für den Eintritt in den deutschen und den britischen Markt und zur Gründung der Unternehmen, aus denen später die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU hervorgingen, übernahm Amazon lokale Marktteilnehmer und entwickelte seine Geschäftstätigkeit aufbauend auf ihrer Kenntnis der lokalen Märkte und auf ihren Kundendaten ([563]). In Deutschland übernahm Amazon 1998 den Telebuch/ABC Bücherdienst, der damals bereits etwa 100 000 Kunden sowie ein Zentrum für die Auftragsabwicklung und ein Kundendienstteam mit deutschen Mitarbeitern hatte ([564]). Im Vereinigten Königreich übernahm bookpages.co.uk, um „… europäischen Verbrauchern in Bezug auf Auswahl, Service und Wert rasch das gleiche Angebot bereitstellen zu können …“ ([565]) In der Pressemitteilung kündigte Amazon die Übernahmen und erklärte, es gehe davon aus, dass „die Online-Einzelhändler Bookpages und Telebuch wesentliche Bestandteile seiner Expansion in den europäischen Markt“ würden ([566]). Amazon begann seine Geschäftstätigkeit also mit der Übernahme von zuvor nicht verfügbarem Wissen über den lokalen Einzelhandel, um die Aufnahme seiner eigenen Geschäftstätigkeit im Einzelhandel in Europa zu erleichtern.

(485) Partnerschaften mit Lieferanten: Um Kunden zu gewinnen, mussten LuxOpCo und die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU Lieferanten für die von den lokalen Kunden gewünschten Marken auswählen und Partnerschaftsvereinbarungen mit ihnen treffen. LuxOpCo beschrieb Strategien und bewährte Verfahren für die Auswahl und die Markteinführung neuer Kategorien, regelte die Partnerschaften mit Lieferanten über seine Einzelhandelsorganisation und legte die Standardbedingungen der Verträge mit den Lieferanten fest ([567]). Bei den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU beschäftigte Führungskräfte der lokalen Anbieter wählten Lieferanten für die EU-Websites aus und nahmen die Lieferanten unter Vertrag, um die Auswahl von Amazon auszuweiten ([568]). Im relevanten Zeitraum führten LuxOpCo und die mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU in Deutschland und im Vereinigten Königreich [10-20] und in Frankreich [10-20] neue Produktkategorien ein. In einigen Fällen musste über mehrere Jahre verhandelt werden, bis ein Lieferant bereit

([560]) Ein Amazon-Mitarbeiter erklärte, Amazon France würde ohne das Programm zur Ausweitung der Auswahl nicht mehr existieren. Siehe Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich], 5. November 2014, Rn. 918:19-22: „Ich denke, es würde nicht mehr existieren.“

([561]) Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, S. 40, Rn. 87: „Wie schon bei früheren Markteinführungen waren die an den lokalen Gegebenheiten orientierten Anstrengungen von Mitarbeitern von Amazon entscheidend bei der Ausweitung auf neue Produktkategorien. Lokale Mitarbeiter waren mit lokalen Vorlieben vertraut und mussten Lieferantenbeziehungen herstellen und pflegen, Lizenzvereinbarungen mit Inhabern französischer Urheberrechte und mit Organisationen zum Schutz von Urheberrechten aushandeln, lokal angemessene Preise ermitteln usw. Amazon kam lokales Personal mit länderspezifischem Wissen zugute.“

([562]) Gutachten von [Chairman und Gründer der Interactive Media in Retail Group, des britischen Industrieverbandes für elektronischen Einzelhandel und elektronischen Handel, London, Vereinigtes Königreich], 6. Juni 2014, S. 40, Rn. 87: „Amazon muss bestimmte Produkte (u. a. Medien und digitale Inhalte) für jedes Land einzeln beschaffen“, und Vorbringen [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business mit Zuständigkeit für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 7. Mai 2014, S. 35, Rn. 22-25, „… Europa hat andere Gesetze je nach Medien- und Urheberrechtstyp. Im digitalen Bereich wird es daher komplizierter nach — je nach Land.“

([563]) Vorbringen von [Baker Foundation, Professor im Fach Betriebswirtschaftslehre an der Harvard Business School, USA], 18. August 2014, [Baker Foundation, Professor im Fach Betriebswirtschaftslehre an der Harvard Business School, USA], Anlage 7, S. 11.

([564]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 11, Rn. 5-15: „… ich halte es für wesentlich intelligenter, eine Geschäftstätigkeit in Deutschland aufzunehmen, wenn Sie deutsche Mitarbeiter mit Kenntnissen über den deutschen Markt haben und nicht alles von Grund auf erst lernen müssen.“

([565]) http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-newsArticle&ID=233853, 7.6.2017.

([566]) Amazon.com Acquires Three Leading Internet Companies (http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-newsArticle&ID=502989).

([567]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 802:1-6: Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 476:1-13.

([568]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 823:1-10: „… in vielen Fällen hing der Erfolg letztlich davon ab, was wir auf lokaler Ebene gemacht haben“.

war, seine Produkte über eine Amazon-Website zu verkaufen ([569]). Durch die Einrichtung, die Verwaltung und den Betrieb des EFN gewährleistete LuxOpCo zudem eine allgemeine europaweit einheitliche Auswahl für seine europäischen Kunden ([570]).

(486) Drittverkäuferprogramme: Das Amazon-Programm Marketplace war in Europa anfänglich nicht bekannt ([571]). Zur Einführung und zum Betrieb von Marketplace brachten LuxOpCo und die mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU das erforderliche Know-how ein und trafen die strategischen Entscheidungen für den Erfolg des Programms und der für das Programm eingesetzten Technologie ([572]). Sie richteten lokale Anwerbeteams in Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich ein, die die jeweiligen Landessprachen beherrschten, Lieferanten suchten und die jeweiligen Umsätze ermittelten, um potenzielle Verkäufer für Marketplace ausfindig zu machen und sie für das Programm zu gewinnen. Das Anwerbepersonal verkaufte nicht nur das Programm Marketplace, sondern unterstützte dank seines umfassenden Verständnisses der Plattform auch potenzielle dritte Verkäufer bei der Einführung ihrer Angebote auf den EU-Websites von Amazon ([573]).

(487) Zusätzlich zu den Anwerbeteams wurden bei LuxOpCo in Luxemburg Technik-Teams („Onboarding-Teams") eingerichtet. Diese Teams bestanden aus IT-Spezialisten, die IT-Tools entwickelten oder die erforderlichen Vorarbeiten für die Entwicklung dieser Tools übernahmen, um die Einführung der neuen Angebote der Verkäufer auf den EU-Websites zu erleichtern. Die Onboarding-Teams nahmen ihre Tätigkeit im Jahr 2006 auf und gewannen mit der Zeit an Bedeutung, insbesondere wenn größere Verkäufer mit umfangreichen Katalogen mit mehreren Tausend Produkten ([574]) in den Marketplace aufgenommen werden sollten. Neben den Onboarding-Teams waren in Verbindung mit dem Partnerprogramm-Team (Marketplace) im Jahr 2013 [10-20] Software-Entwickler bei LuxOpCo tätig ([575]). Und schließlich wurde bei LuxOpCo die in Erwägungsgrund 167 genannte technische Kontoverwaltung (Technical Account Management = TAM) mit den Arbeitssprachen Deutsch, Französisch und Englisch eingerichtet ([576]).

(488) In einem internen Plan beschrieb Amazon, wie Marketplace durch eine Ausweitung der Luxemburger, deutschen, französischen und britischen Verkaufsorganisationen auf […] expandieren sollte, und dass beim Verkauf künftig auch die Sprachen Italienisch und Spanisch berücksichtigt werden sollten ([577]). Um ein anfängliches Netz mit

([569]) Nach Auskunft eines Amazon-Mitarbeiters musste Amazon in Deutschland [0-10] Jahre verhandeln, bis eine Partnerschaft mit [ein Lieferant] (Vorbringen [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 26, Rn. 17-25, S. 27, Rn. 1) vereinbart wurde, und die Verhandlungen über die Begründung einer Partnerschaft mit [ein Lieferant] erstreckten sich über mehrere Jahre (Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 981: 6-10). In Frankreich musste Amazon feststellen, dass Lieferanten wie [ein Lieferant] und [ein Lieferant] eher zögerten, ihre Produkte bei Amazon zu verkaufen; sie verlangten […], und die Begründung einer ständigen Partnerschaft war langwierig (Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 894: 19-25; Rn. 895:1-9). Im Vereinigten Königreich berichtete ein Amazon-Mitarbeiter über lange und eingehende Verhandlungen mit Lieferanten wie [Lieferanten], um zu Vereinbarungen zu gelangen (Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1100: 16-26, Rn. 1101: 1-3). Außerdem bevorzugten viele Lieferanten, den Kunden ihre Produkte über Sinneserfahrungen nahezubringen, was für einen reinen Online-Anbieter wie Amazon schwer zu bewerkstelligen ist. Angesichts dieser Einschränkung, […] die Lieferanten. (Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1101:21-25, Rn. 1102:1).

([570]) Internes Dokument von Amazon: European Fulfillment Network (EFN), S. 1: […].

([571]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 772: 8-25: „Ja, hat es nicht. Wissen Sie, der Markenname, also, Amazon war eindeutig eine Hausnummer im Buchhandel, aber wissen Sie, mein Anwerbepersonal rief Verkäufer an, ich erinnere mich, dass sie mir das erzählten, schauen Sie, wissen Sie, ich muss ihnen sagen, wir sind wie Ebay, damit die Verkäufer verstehen, dass wir, wissen Sie, tatsächlich einen elektronischen Marktplatz betrieben, und, wissen Sie, wir mussten ihnen etwas präsentieren und erklären, also, welche Kategorien sie anbieten könnten."

([572]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 123, Rn. 2-25, S. 124, Rn. 2-9.

([573]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 771: 14-25, Rn. 776: Rn. 11-15, S. 24 und 25, Rn. 777: 1-25, Rn. 778: 4-9, Rn. 779: 12-21: Die Arbeit der Anwerbeteams bei den potenziellen Verkäufern wird als wichtig beschrieben, weil die Anwerber tatsächlich die meiste Arbeit für die Verkäufer übernahmen, um die Produkte einzuführen und um neue Produkte in die Website aufzunehmen.

([574]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 780: 5-25, Rn. 781: 1-24. Siehe auch Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 827: 18-23: „… das Team in Luxemburg, das Onboarding-Team spielte wirklich eine große Rolle, wissen Sie, Arbeiten und Aufbauen usw. Durch die Einführung von Tools, wie ich schon erzählt habe, wissen Sie, die entwickeln viele Tools, wissen Sie, im Prozess oder durch die Arbeit mit den Technologie-Teams, die Entwicklungsarbeit machten."

([575]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 829: 24-25, Rn. 830: 1-12.

([576]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 782: 3-17.

([577]) Internes Dokument von Amazon: 3 Year Plan: International Merchant Services, Juli 2009, S. 28.

dritten Verkäufern als Grundlage für eine später stärker automatisierte und auf technischen Lösungen beruhende Umgebung zu schaffen, in der die Nutzer die erforderlichen Eingaben selbst vornehmen sollten, musste zunächst von Mitarbeitern Wissen über lokale Märkte eingebracht werden; dies wurde etwa beim Markteintritt von Amazon in Italien und in Spanien deutlich, wo Mitarbeiter von LuxOpCo potenzielle Verkäufer anrufen und für Marketplace werben mussten, um Partnerschaften zu begründen ([578]). Außerdem erkannte Amazon, dass auf dem Marketplace aktive Verkäufer lokalen und europäischen Rechtsvorschriften unterlagen und daher spezifische Leitlinien benötigten, um die Einhaltung der geltenden Vorschriften sicherzustellen. Diese Leitlinien für Verkäufer im Programm Marketplace beruhten auf dem mit dem EFN-Projekt gesammelten Wissen ([579]).

(489) Im Jahr 2009 wurden nur [25-30] % der Bruttoumsätze im Warenhandel von dritten Verkäufern erzielt, die sich selbst angemeldet hatten ([580]). Im Jahr 2012 beliefen sich die Umsätze von dritten Verkäufern auf etwas mehr als [40-45] % des Gesamtumsatzes von Amazon in Europa ([581]).

b) Preis

(490) Amazon zufolge ist die Preisgestaltung stark automatisiert; bis auf wenige Ausnahmen habe LuxOpCo die mit dem Preisalgorithmus von Amazon festgesetzten Preise nicht korrigieren müssen ([582]). Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass Amazon in seinem Einzelhandelsgeschäft einen Preisalgorithmus eingesetzt hat. Dieser Algorithmus ist allerdings nicht mehr als ein Tool zur Umsetzung einer bestimmten Preispolitik, die von LuxOpCo in Europa vorgegeben wird.

(491) Ohne individuelle auf der Kenntnis des jeweiligen lokalen Marktes beruhende Informationen der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU würde der Preisalgorithmus nicht wirksam funktionieren ([583]). Die Preise von Produkten auf Amazon-Websites sind lokale Preise, und jedes Land hat einen anderen Ansatz bei der Preisbildung ([584]). Dies ist auf die besonderen lokalen Wettbewerber, die besondere Wettbewerbsumgebung und die Preisbildungsverfahren zurückzuführen, da die einzelnen Lieferanten je nach geografischem Raum unterschiedliche Preise festsetzen und da jeweils unterschiedliche lokale Gesetze und sonstige Rechtsvorschriften zu beachten sind (beispielsweise unterschiedliche Festpreise) ([585]). Die wesentliche Funktion des Preisalgorithmus von Amazon besteht darin, […]. Da sich […] Preise auf dem Markt ständig ändern, muss er […] Preisbildung […] überwachen ([586]). In Europa übernimmt dies LuxOpCo unterstützt durch mit LuxOpCo verbundene lokale Unternehmen in der EU.

(492) Im EU Policies and Procedures Manual von Amazon wird die Rolle der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU und von LuxOpCo im Hinblick auf die Preisbildung näher erläutert ([587]). Dort wird erklärt, dass ein EU Retail Pricing Committee (Ausschuss für die Preisbildung im Einzelhandel in der EU) ausschließlich für die Entwicklung der Leitlinien für die Preisbildung bei Produkten zuständig ist, die von Amazon über die EU-Websites angeboten werden. An diesem Ausschuss sind ausschließlich Mitarbeiter von LuxOpCo beteiligt: der Vice President of Finance, Europe, der European Legal Director und die European Retail Vice Presidents. Der Ausschuss muss sämtliche Einzelhandelspreise auf den EU-Websites sowie damit verbundene Angelegenheiten (beispielsweise Lieferantennachlässe) genehmigen. Beschlüsse dieses Ausschusses können von nicht bei LuxOpCo beschäftigten

([578]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 803: 11-25: „… neue Länder wie Spanien, Italien … Wir befinden uns immer noch in der Phase, in der Verkäufer angerufen und die Ökosysteme geschaffen werden."

([579]) Internes Dokument von Amazon: 3 Year Plan: International Merchant Services, Juli 2009, S. 29.

([580]) Internes Dokument von Amazon: 3 Year Plan: International Merchant Services, Juli 2009, S. 2.

([581]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 803: 24-25.

([582]) Siehe Erwägungsgrund 168 und das Vorbringen von Amazon vom 29. Mai 2017, nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2010, S. 24 und 25.

([583]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 808: 1-13: „In den USA haben wir also klar erkannt, dass niedrige Preise wirklich wichtig sind. Das steht völlig außer Zweifel. Gleichzeitig, wissen Sie, wie wir niedrige Preise im Vereinigten Königreich und in Deutschland einführen, das ist sehr unterschiedlich, weil die Wettbewerbsfähigkeit unserer Website im Vereinigten Königreich natürlich von lokalen Einzelhändlern und vom lokalen Wettbewerb abhängt. Die Erfahrung, was bei niedrigen Preisen passieren könnte, wurde wahrscheinlich, wissen Sie, in den USA gemacht, vielleicht, oder auch nicht. Die tatsächliche Umsetzung und die Frage, wie wir mit dem lokalen Charakter unseres Einzelhandelsgeschäfts oder unseres Geschäfts mit Dritten umgehen, das muss meiner Meinung nach lokal geklärt werden."

([584]) Vorbringen [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. September 2014, S. 41, Rn. 9-10: Siehe auch Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 909:22-25; Rn. 910: 1-2: „Die Preisbildung erfolgt vollständig auf lokaler Ebene. Bei Amazon hängt die Preisbildung von unserer Bereitschaft ab, dafür zu sorgen, dass die Kunden im jeweiligen Land der Geschäftstätigkeit den höchsten Gegenwert erhalten; Sie müssen sich also im Wesentlichen klar darüber sein, dass Sie mit den Preisen des Wettbewerbs mithalten müssen und dass Sie Wettbewerber auf lokaler Ebene haben."

([585]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 31, Rn. 79.

([586]) Kommentiertes Protokoll des Treffens der Kommission mit Amazon und Luxemburg, 26. Mai 2016, S. 3.

([587]) Internes Dokument von Amazon: EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006, S. 5.

Mitarbeitern nicht übergangen werden, und nicht bei LuxOpCo beschäftigte Mitarbeiter (einschließlich der Senior Vice Presidents) müssen jegliche Preisanpassungen vom Ausschuss genehmigen lassen ([588]). Bei LuxOpCo ist auch eine Führungskraft mit Zuständigkeit für die Preisbildung in Europa beschäftigt, die den Preisen zustimmen muss, insbesondere bei Abweichungen von den mit dem Algorithmus festgesetzten Preisen ([589]). Da das Preis-Tool die Entscheidungen des Ausschusses über die Preispolitik und die Leitlinien für die Preisbildung umsetzen muss, ist wenig überraschend, dass die mit diesem Tool festgesetzten Warenpreise von LuxOpCo nur in geringem Umfang modifiziert werden mussten. Und schließlich besteht bei LuxOpCo in Luxemburg noch ein […]-Team. Dieses Team überwacht […] Preise […] und ermittelt Preise weltweit, auch in den USA ([590]).

(493) Der Einfluss von LuxOpCo und von den mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU auf Preisentscheidungen wird auch aus den Preiskampagnen auf den EU-Websites deutlich. In den ersten Jahren seiner Geschäftstätigkeit in Deutschland erfand Amazon.de die „Tiefpreisgarantie", die den Kunden von Amazon einen Anreiz bot, Preisinformationen an Amazon.de zu schicken, um im Gegenzug einen Rabatt auf ihre Einkäufe zu erhalten ([591]). Da in Deutschland und in Frankreich eine Buchpreisbindung besteht, entwickelte Amazon.de das Programm für einen kostenlosen Versand ([592]). Dieses Programm, das als indirekter Nachlass auf den Preis von Büchern wirkte, hatte erheblichen Einfluss auf die Buchverkäufe von Amazon in Deutschland ([593]) und in Frankreich ([594]). Im Vereinigten Königreich erschwerten besondere Arten von gebräuchlichen Preiskampagnen, beispielsweise […], einen Preiswettbewerb […] […]. Daher musste Amazon.co.uk darauf setzen, dass seine lokalen Mitarbeiter die betreffenden Kampagnen ausfindig machten und einen Weg fanden, wirksam mit diesen Kampagnen zu konkurrieren ([595]).

c) Kundenfreundlichkeit:

(494) Nach den Daten interner Kundenbefragungen durch Amazon schätzen nicht nur […] ([50-60] %), […] ([50-60] %), […] ([50-60] %), […] ([50-60] %) ([596]), während französische Kunden auch […] ([50-60] %), […] ([40-50] %) sowie Amazons […] ([40-50] %) schätzen ([597]).

(495) Aufgabe von LuxOpCo ist es, mit Unterstützung der mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU sicherzustellen, dass die Kunden finden, was sie auf den EU-Websites suchen ([598]). Ohne menschliches Eingreifen wären die Kunden verloren ([599]). LuxOpCo hatte ein Team im Umfang von [60-70] VZÄ, das in einem

([588]) Internes Dokument von Amazon: EU Policies and Procedures Manual, gültig seit dem 1. Mai 2006, S. 5.
([589]) Vorbringen von Amazon vom 14. März 2017 mit Datum 4. April 2017.
([590]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Third Party Business (z. B. Marketplace), LuxOpCo, Luxemburg], 4. November 2014, Rn. 831: 5-10.
([591]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 984: 5-25.
([592]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 50, Rn. 6-13.
([593]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 52, Rn. 8-15.
([594]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg, früher Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankreich] 5. November 2014, Rn. 939: 23-25; Rn. 940: 1-2.
([595]) Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1104: 6-25, Rn. 1105: 1-2.
([596]) Internes Dokument von Amazon: Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report, Mai 2016, S. 6. Siehe auch Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 49, Rn. 18-25: Für die deutschen Kunden von Amazon ist die Tatsache, dass „Amazon funktioniert", wichtiger als der Preis — anders als in den USA, wo es vor allen Dingen auf den Preis ankommt: „Wenn Sie heute einen deutschen Kunden fragen, warum er Amazon mag, würde er sagen, weil das funktioniert, und sie werden viele Untersuchungen finden, die genau das bestätigen, und der Preis kommt erst etwa an dritter, na ja, frühestens an dritter Stelle, je nach Kategorie. In den USA würden die Leute sagen: ‚Amazon hat die besten Preise, nicht wahr?'"; und Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 151, Rn. 10-14: Bei einer Werbesendung für Amazon in Deutschland würde nie der Preis im Vordergrund stehen, weil der Preis weniger wichtig ist: „In den USA müssten Sie dann eine Werbesendung zeigen, bei der der Preis betont wird; ja, Amazon hat attraktive Preise. Und ich habe gesagt, dass das in Deutschland nicht von Bedeutung sei, weil wir in unserer größten Kategorie keine attraktiven Preise haben …"
([597]) Internes Dokument von Amazon: Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report, Juni 2016, S. 5 und 6.
([598]) Amazon, endgültige Abschriften [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 1046: 1-6: „Zum Teil besteht meine — die Aufgabe meines Teams, darin, dafür zu sorgen, dass der Kunde die relevanten Inhalte auf der Website auch findet. Also mussten wir Bilder und Produktbeschreibungen einfügen. Wir arbeiteten mit Kundenbewertungen und — das sind wahrnehmbare Änderungen auf der Website."
([599]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 34, Rn. 12-23: „Wenn Sie einen Rechtstext von Google übersetzen lassen möchten, brauchen Sie jemanden, der den Satzbau wieder in Ordnung bringt, und eben das machen wir auch auf unserer Website, die wir unseren Kunden anzeigen; die Einheitlichkeit der Darstellung ist in meinem Shop sehr wichtig, weil, wissen Sie: Die einzelnen Seiten müssen gleich aussehen. Die Sprache, also Sie können eine Farbe nicht auf dieser Seite so bezeichnen und auf der nächsten Seite eine andere Bezeichnung verwenden; daher brauchen Sie Menschen, die dafür sorgen, dass Sie die deutschen Begriffe einheitlich verwenden, sonst verwirren Sie die Kunden völlig."

„Localisation and Translation Team“ die maschinellen Übersetzungen prüfte und an lokale Standards anpasste ([600]) und das die Zusammenführung der verschiedenen europäischen Kataloge zur Schaffung und Verwaltung EFN ermöglichte, mit dem die Kunden Produkte europaweit suchen können ([601]) und mit dem die Auswahl erweitert wird ([602]). Amazon.de setzt Teams für die Prüfung von Inhalten ein, um die Qualität der Inhalte sicherzustellen und zu gewährleisten, dass die Gestaltung der Website und die Darstellung der Informationen erhalten bleiben, um den Kunden ein ansprechendes Einkaufserlebnis zu ermöglichen ([603]). Wichtig ist auch, dass der Kundendienst die Landessprache spricht und die lokalen Vorlieben versteht ([604]), beispielsweise, dass deutsche Kunden rasche Lieferungen ihrer Produkte erwarten ([605]).

(496) Kundenfreundlichkeit bedeutet auch, dass die Produkte günstig, rasch und zuverlässig geliefert werden. Kurze Lieferzeiten, Kundenfreundlichkeit und Service erhöhen die Kundenzufriedenheit und sind daher Wachstumsfaktoren ([606]). Da die Logistikkosten von Amazon, die Lieferzeiten, die Zuverlässigkeit und die Genauigkeit der Zustellungen von Land zu Land unterschiedlich sind ([607]), werden Kenntnisse über die lokale Logistik benötigt. Für Europa ([608]) werden diese Kenntnisse bei LuxOpCo und den mit LuxOpCo verbundenen lokalen Unternehmen in der EU gebündelt und weiterentwickelt.

(497) Fulfilment Centres in Europa funktionieren anders als in den USA ([609]), und selbst innerhalb von Europa unterscheidet sich die Funktionsweise der Fulfilment Centres ([610]). Die Gestaltung und die Prozesse sind verschieden, und es müssen unterschiedliche Standards eingehalten werden ([611]). Anfänglich hatte Amazon Schwierigkeiten, Führungskräfte zu finden, die wussten, wie man ein europäisches Fulfilment Centre führt ([612]).

(498) Bei Planungen und Investitionen arbeitet LuxOpCo eng mit den Auftragsabwicklungsteams der verbundenen lokalen Unternehmen in der EU und mit den Einzelhandelsteams zusammen, die die wichtigsten Informationen einbringen, nämlich die zu erwartenden Volumina und die Art der Produkte oder die Produktkategorien, die in

([600]) Amazon, endgültige Abschriften [Vice President eCommerce Platform], 24. Oktober 2014, Rn. 215: 8-23: […].

([601]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 493:8-25, Rn. 494: 1-5: […].

([602]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Head of European Retail Business, zuständig für das gesamte Einzelhandelsgeschäft in Europa, LuxOpCo, Luxemburg], 3. November 2014, Rn. 503: 24 und 25, Rn. 504: 1-25: […].

([603]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 35, Rn. 5-18: […].

([604]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 5. November 2014, Rn. 976: 6-17: „Und in gewissem Umfang, das können Sie auch hören, haben wir auch die US-amerikanische Aussprache der Marke geändert: Wir sagen nicht Amazon.de [mit stimmhaftem „s“], sondern Amazon.de [mit „ts“], weil wir nicht wollten, dass Kunden in Deutschland auch nur eine Minute daran erinnert werden, dass das ein amerikanischer Shop ist, verstehen Sie? Das ist ein deutscher Shop mit deutschen Leuten, die Abwicklung erfolgt aus Deutschland, und dort erreichen Sie auch einen deutschen Kundendienst. Sie arbeiten mit lauter Dingen, die man in Deutschland kennt. Sie finden alle Produkte, die für Sie in Deutschland relevant sind, und das ist ganz, ganz anders als in Frankreich, im Vereinigten Königreich und in den USA.“

([605]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 49, Rn. 7-18.

([606]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 148, Rn. 16-20.

([607]) Amazon, Schriftsatz im Anschluss an das Verfahren, S. 31, Rn. 80. Siehe auch Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 25, Rn. 18-23. „Weil die Netze unterschiedlich sind, brauchen Sie Menschen in der Lieferkette, die das jeweilige Netz verstehen. Spezialisten für die Lieferkette in den USA für das US-amerikanische Netz, Spezialisten mit Kenntnissen über die Lieferkette im europäischen Netz, Spezialisten mit Kenntnissen über die Lieferkette im asiatischen Netz.“

([608]) Amazon, endgültige Abschriften [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. November 2014, Rn. 588: 11-20: „Ja. Es gibt und es gab keinen europäischen Spediteur; daher mussten wir uns mit Royal Mail im Vereinigten Königreich, mit der Deutschen Post in Deutschland und mit La Poste in Frankreich auseinandersetzen. Damals mussten wir uns mit Royal Mail, der Deutschen Post und La Poste verständigen. Es gab keine großen Alternativen. Einige kleinere Kurierdienste begannen zu wachsen, aber wir mussten mit den drei großen Anbietern in diesen drei Ländern über die Qualität der Dienstleistung, die Art der Unterstützung und die Art der Lieferung verhandeln.“

([609]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 37, Rn. 2-7, S. 55, Rn. 22-25, S. 126, Rn. 24-25, S. 127, Rn. 1-8. „Der physische Prozess im Vereinigten Königreich und in Deutschland war hauptsächlich von einem deutschen Team gestaltet worden. Und dieser Prozess unterschied sich vollkommen von dem hauptsächlich Crisplant-basierten Prozess.“

([610]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 56, Rn. 13-15: „Sie waren also — diese beiden waren sehr verschieden, auch wenn die physischen Prozesse an beiden Standorten gleich waren.“

([611]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 54, Rn. 20-23.

([612]) Vorbringen [Senior Vice President, Product Management-Retail, Amazon Corporate LLC, USA, früher Vice President/General Manager Worldwide Operations, Amazon Corporate LLC, USA], 15. Juli 2014, S. 58, Rn. 9-12.

die Auswahl und in die Fulfilment Centres aufgenommen werden müssen ([613]). Die von den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU gesammelten Daten wirkten sich auf die Investitionstätigkeit für die Fulfilment Centres und auf die Berechnung der Kosten und der Margen aus ([614]). Diese Informationen sind nur durch Kenntnis der lokalen Märkte zu erlangen, beispielsweise durch Beziehungen mit lokalen Lieferanten ([615]) und Händlern.

(499) Und schließlich beinhaltet die Kundenfreundlichkeit auch einen zuverlässigen Kundendienst mit Mitarbeitern, die die Sprache der Kunden sprechen und die Kultur der Kunden verstehen (beispielsweise die Gewohnheit, gekaufte Ware zu einem großen Teil wieder zurückzuschicken). Im Vereinigten Königreich [Beschreibung der Besonderheiten des britischen Markts]. Daher musste Amazon.co.uk also […], um mit den Angeboten von Wettbewerbern konkurrieren zu können (beispielsweise mit dem Angebot der Lieferung am Tag der Bestellung oder mit Lieferungen innerhalb von bestimmten Zeitfenstern) ([616]). Im Deutschland [Beschreibung der Besonderheiten des deutschen Markts]. Amazon.de war mit […] konfrontiert und musste in seinen deutschen Fulfilment Centres einen Prozess entwickeln, um […] ([617]).

9.2.1.2.3. **Von LuxSCS genutzte Vermögenswerte**

(500) LuxOpCo nutzt erhebliche Vermögenswerte zur Ausübung der in den Abschnitten 9.2.1.2.1 und 9.2.1.2.2 beschriebenen Funktionen.

(501) Der gesamte Lagerbestand von Amazon in Europa steht im Eigentum von LuxOpCo und wird von LuxOpCo verwaltet; dieser Bestand ist unverzichtbar für das Einzelhandelsgeschäft von Amazon in Europa. Im relevanten Zeitraum wurden Lagerbestände von LuxOpCo in der Bilanz mit einem Wert von bis zu [1,5-2] Mrd. EUR ausgewiesen. Außerdem standen sämtliche Beteiligungen an ASE, AMEU und den verbundenen lokalen Unternehmen in der EU im Eigentum von LuxOpCo; LuxOpCo stellt diesen Unternehmen Finanzmittel für Investitionen in die Ausweitung der Infrastruktur für die Ausübung des Einzelhandelsgeschäfts zur Verfügung (beispielsweise für den Bau und die Ausrüstung von Fulfilment Centres und für die Erweiterung der Kapazität des europäischen Datenzentrums) ([618]). Mit der Übernahme der LoveFilm-Gruppe standen auch bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter im Eigentum von LuxOpCo, die für die Ausübung einer bestimmten Funktion seines Dienstleistungsgeschäfts (d. h. das Streamen von Videos) benötigt werden.

(502) Die Kostenstruktur von LuxOpCo zeigt, dass erhebliche Vermögenswerte für die Kosten der Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Rahmen der ausgeübten Funktionen aufgewendet werden ([619]). Die Kommission analysierte die Kosten, die LuxOpCo entstanden oder konzernintern in Rechnung gestellt wurden, im Hinblick auf ihre mögliche Relevanz für die Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Im Technologiebereich zählen dazu die Kosten der mit technologiebezogenen Tätigkeiten befassten Mitarbeiter. Außerdem sind die Kosten von in Luxemburg und in Irland befindlichen Servern, die den

([613]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 64, Rn. 25, S. 65, Rn. 2-10: „Ich habe also nicht über die Wandfarbe oder darüber entschieden, welche Ausrüstung eingesetzt werden sollte. Worum es mir ging, war der wichtigste Faktor, d. h. die voraussichtliche Anzahl der Artikel, der von uns anzubietenden ASINs [Amazon Standard Identification Numbers). Das ist entscheidend für die Größe und für die Ausrüstung; im operativen Geschäft wird dann über die Gestaltung des Gebäudes und darüber entschieden, wann und wo gebaut wird; ich habe das Grundstück also nicht ausgesucht. Ich baue das Gebäude nicht, aber ich sage ihnen, dass ich Waschmaschinen verkaufen will; dafür werden ganz andere Regale gebraucht, als wenn Bücher verkauft werden."

([614]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 110, Rn. 22-25, S. 111, Rn. 2-9: „… Ich erstellte Prognosen ausgehend davon, welche Ausweitung der Auswahl und welche Ergänzungen ich erwartete; sie entschieden dann über die Quadratmeterzahl, …", S. 176, Rn. 19-25, S. 177, Rn. 2-4, S. 178, Rn. 2-7: „… Ich gebe den ganz groben Rahmen vor, indem ich mitteile, dass wir Waschmaschinen oder Bücher kaufen, und dann richtet sich alles danach, und die Berechnung der Kosten und der Margen hängt entscheidend davon ab."

([615]) In Deutschland forderte Amazon.de sein Einzelhandelsteam auf, gemeinsam mit Lieferanten das effizienteste Verfahren für den Versand und die Entgegennahme ihrer Waren zu entwickeln. Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 166, Rn. 2-5, S. 137, Rn. 16-23: „Das ist also das Team, das ich, beispielsweise, zum Postkorb geschickt habe, damit ihre Abläufe effizienter werden; ich stehe nämlich mit dem Lieferanten in Kontakt und kann sein Verhalten ändern …", und: „So, das waren also Leute aus, aus meinem Einzelhandelsteam, die sich mit der Gestaltung der Annahme befassten, nicht wahr? Und wenn Sie die gewünschten Lieferanten unter Vertrag nehmen, möchten Sie ihnen doch erklären, wie sie so liefern können, dass unser Fulfilment Centre das Produkt effizient handhaben kann."

([616]) Amazon, endgültige Abschriften: [Director Finance, Amazon Instant Video Limited, London, Vereinigtes Königreich, früher Manager Finance und Director Finance Amazon.co.uk, London, Vereinigtes Königreich], 5. November 2014, Rn. 1108: 25, Rn. 1109: 1-19.

([617]) Vorbringen von [Vice President und Country Manager Germany, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Deutschland], 13. Juni 2014, S. 88, Rn. 13-25, S. 89, Rn. 2-13: „Das ist nur eine geringfügige Innovation. Nein, Innovationen bestehen nicht immer in der Erfindung von Kindle. Innovation besteht darin, dafür zu sorgen, dass ein Prozess im Hinblick auf ein bestimmtes gegebenes Kundenverhalten funktioniert."

([618]) Vorbringen von Amazon vom 8. Februar 2017, S. 2, betreffend die Finanzierung durch LuxOpCo und die Verwendung der Finanzmittel; siehe auch Erwägungsgrund 183.

([619]) Soweit solche Funktionen an die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU ausgelagert wurden, erhielten diese verbundenen Unternehmen eine Vergütung in Höhe der Kosten zuzüglich eines Aufschlags, d. h., letztlich kam LuxOpCo für die mit diesen Funktionen verbundenen Kosten auf.

Betrieb der EU-Websites erst ermöglichen, dazu zu rechnen. Die Kostenkategorien „Application Development Expense“ (Ausgaben Anwendungsentwicklung) und „Data Center“ (Datenzentrum) in Tabelle 8 sind ebenfalls der Technologiekomponente der immateriellen Wirtschaftsgüter zuzurechnen.

(503) Hinsichtlich der Marke ist festzustellen, dass LuxOpCo erhebliche direkte Marketingkosten entstanden ([620]) (siehe Tabelle 7). Dazu zählen die Kosten von Werbeaktionen mit kostenlosem Versand, die zu Lasten der Rentabilität von LuxOpCo gingen. Diese Werbeaktionen fördern den Umsatz und erhöhen die Kundenzufriedenheit, und dies wiederum kommt dem Wert der Marke Amazon in Europa zugute. Das Programm Amazon Prime, das für die europäischen Märkte letztlich von LuxOpCo betrieben wird, wurde von Unternehmen X ebenfalls als zentrale Marketingstrategie bezeichnet ([621]). Ein Vergleich der von LuxOpCo getragenen Transportkosten ([622]) mit den Versandkosten, die den Kunden berechnet werden ([623]), zeigt, dass die Kosten nur zu einem geringen Teil an die Kunden weitergegeben werden. Und schließlich sieht Unternehmen X auch die Tatsache, dass LuxOpCo die Kosten des Versands bestellter Waren an die Kunden übernimmt, als Beitrag zur Stärkung der Marke Amazon in Europa ([624]).

(504) Amazon räumt ein ([625]), dass ein Teil der den europäischen aktiv tätigen Unternehmen entstandenen Marketingkosten den immateriellen Wirtschaftsgütern von Amazon im Bereich des weltweiten Marketing zugutekamen. Da LuxSCS jedoch Inhaberin der Rechte an allen im Einzelhandelsgeschäft von Amazon genutzten Marken sei, komme Amazon direkt oder indirekt auch für die Kosten auf, die den in Europa aktiv tätigen Unternehmen entstünden. LuxOpCo hat LuxSCS die betreffenden Ausgaben allerdings nie direkt in Rechnung gestellt. Außerdem konnte nicht festgestellt werden, dass die Marketingaufwendungen durch eine Reduzierung der von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlenden Lizenzgebühren indirekt erstattet wurden. Im relevanten Zeitraum wurde keine Abweichung von der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Methode für die Ermittlung der Lizenzgebühr zugunsten von LuxOpCo festgestellt ([626]). Da nicht nachgewiesen werden kann, dass LuxSCS LuxOpCo die betreffenden Kosten erstattet hätte, ist davon auszugehen, dass die in Europa entstandenen Kosten, die den immateriellen Wirtschaftsgütern im weltweiten Marketingbereich zugutekamen, ebenso wie die übrigen in Tabelle 6 und Tabelle 8 genannten Kosten der Entwicklung des geistigen Eigentums von LuxOpCo getragen wurden. Auch die Tatsache, dass LuxOpCo nach Maßgabe des angefochtenen Steuervorbescheids Finanzmittel in erheblichem Umfang zur Deckung seiner Kosten einschließlich einer Marge einbehalten kann, sollte nicht als Kostenerstattung durch LuxSCS betrachtet werden. LuxSCS erzielt keinerlei Einnahmen durch verbundene oder unabhängige Parteien ([627]), und ohne den angefochtenen Steuervorbescheid wäre LuxSCS nicht in der Lage, LuxOpCo (oder Amazon US) aus eigenen Mitteln Zahlungen zu leisten. Erträge aus Lieferungen und Leistungen werden vielmehr von LuxOpCo erwirtschaftet, und aus diesem Grund kann LuxOpCo die bei der Ausübung seiner Geschäftstätigkeit entstehenden Kosten tragen.

(505) Insgesamt kann festgestellt werden, dass die Kosten, für die LuxOpCo bei der Ausübung von Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter aufgekommen ist, nicht im Namen von LuxSCS entstanden sind. Ansonsten wären diese Kosten

([620]) Im Jahr 2013 bis zu [400-500] Mio. EUR.
([621]) Siehe Erwägungsgrund 343.
([622]) Siehe Tabelle 6.
([623]) Siehe Tabelle 5. Inrechnungstellung der Transportkosten und Amazon Prime. Im Programm Amazon Prime werden Leistungen angeboten, die über den kostenlosen Versand hinausgehen; bei der Ermittlung von Kostenkategorien, die den immateriellen Wirtschaftsgütern zugutekommen, ergab sich allerdings, dass die Erträge aus dem Programm Amazon Prime bei vorsichtiger Schätzung ausschließlich die Transportkosten deckten.
([624]) Siehe Erwägungsgrund 339.
([625]) Siehe Erwägungsgründe 205 und 206.
([626]) Siehe Erwägungsgrund 428 sowie Tabelle 3 und Tabelle 6. Die Abschnitte 6.36-6.39 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und von 2010 beziehen sich auf Fälle, in denen ein Unternehmen, das nicht Eigentümer von Marken oder Firmennamen ist, Marketingaktivitäten ausübt. Ob das Unternehmen die künftigen Vorteile aufgrund der Marketingaktivitäten weitergeben kann, hängt in diesen Fällen vom Inhalt der Rechte ab, die das Unternehmen an den Marken oder Firmennamen hat. In diesem Sinne können Werbeausgaben eine wichtige Rolle im Hinblick auf den Erhalt des Wertes einer Marke spielen. Das folgende Beispiel stammt aus Abschnitt 6.36: „Trägt das Vertriebsunternehmen aber tatsächlich die Kosten seiner Marketingtätigkeit (d. h., es gibt eine Vereinbarung, der zufolge der Eigentümer der immateriellen Marketingwerte einen Kostenersatz zu leisten hat), dann stellt sich die Frage, inwieweit das Vertriebsunternehmen die Möglichkeit besitzt, an den potenziellen Vorteilen dieser Tätigkeit teilzuhaben. Bei Fremdvergleichsgeschäften wird die Fähigkeit einer Partei, die nicht der rechtliche Eigentümer dieser immateriellen Werte ist, an den künftigen Vorteilen von wertsteigernden Marketingaktivitäten teilzunehmen, grundsätzlich vom Inhalt der dieser Partei übertragenen Rechte abhängen. So etwa wird ein Vertriebsunternehmen, das einen langfristigen Alleinvertriebsvertrag für ein markengeschütztes Produkt hat, die Möglichkeit haben, aus seinen den Marktwert erhöhenden Investitionen, einen Vorteil zu ziehen. In solchen Fällen wird der dem Vertriebsunternehmen zuzuweisende Anteil an solchen Vorteilen danach bestimmt werden, was ein unabhängiges Vertriebsunternehmen unter vergleichbaren Umständen erzielt hätte. Gelegentlich kann ein Vertriebsunternehmen auch außergewöhnlich hohe Marketingaufwendungen tragen, die über den Rahmen dessen hinausgehen, was ein unabhängiges Vertriebsunternehmen mit ähnlichen Rechten im Interesse seiner eigenen Vertriebstätigkeiten auf sich nehmen würde. In einem solchen Fall wird ein unabhängiges Vertriebsunternehmen eine zusätzliche Abgeltung vom Markeneigentümer erhalten, beispielsweise durch eine Verminderung des Kaufpreises oder eine Herabsetzung des Lizenzsatzes.“ Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Anhang zu Kapitel VI: Beispiele für immaterielle Wirtschaftsgüter, Beispiel 10.
([627]) Wie in Erwägungsgrund 433 erläutert, bestanden die einzigen wesentlichen Einnahmen von LuxSCS in den Lizenzgebühren von LuxOpCo.

LuxSCS in Rechnung gestellt und im Kostenpool nach Maßgabe der CSA als Beitrag von LuxSCS berücksichtigt worden. Die Kostenstruktur deutet vielmehr darauf hin, dass LuxSCS tatsächlich als Dienstleister für LuxOpCo fungierte, weil LuxSCS Inhaberin der immateriellen Wirtschaftsgüter war. Somit war LuxOpCo das Unternehmen, das die Tätigkeiten in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern im eigenen Namen und auf eigenes Risiko ausübte, und die Zahlungen von LuxSCS nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA für die Unternehmen der Amazon-Gruppe in den USA waren durch die von LuxOpCo gezahlten Lizenzgebühren gedeckt, die die wesentliche Einnahmequelle für LuxSCS darstellten. Somit entstanden LuxOpCo die betreffenden Kosten im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter sowie in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung dieser Wirtschaftsgüter, und LuxOpCo übernahm die diesbezüglichen Risiken.

9.2.1.2.4. **Von LuxOpCo übernommene Risiken**

(506) Amazon erklärt: „In einem durch Technologie zur Ermöglichung hoch automatisierter Prozesse bestimmten Geschäft stützte sich LuxOpCo bei der Verwaltung und der Übernahme von Geschäftsrisiken in erheblichem Umfang auf Technologie." ([628]) Amazon nannte allerdings keine konkreten Beispiele zur Untermauerung dieser Darstellung.

(507) LuxOpCo übernahm sowohl nach vertraglichen Vereinbarungen ([629]) als auch tatsächlich die Risiken in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Außerdem kontrollierte und verwaltete LuxOpCo alle relevanten Geschäftsrisiken und unternehmerischen Risiken in Verbindung mit dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa (u. a. Kreditrisiken, Inkassorisiken und bestandsbezogene Risiken ([630]) sowie Marktrisiken, Verlustrisiken und Risiken in Verbindung mit Maßnahmen, die Mitarbeiter in die Lage versetzen sollen, dauerhaft effizient und zügig Waren zu verkaufen und Dienstleistungen zu erbringen).

(508) In jedem Fall ist die Darstellung von Amazon aus den im Folgenden genannten Gründen zurückzuweisen.

(509) Erstens wurden die Risiken von LuxOpCo nicht durch die Nutzung der Technologie „*übernommen*". Diese Risiken wurden übernommen, weil LuxOpCo zur europäischen Unternehmenszentrale und zum Betreiber des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa bestimmt wurde. Weitere von LuxOpCo übernommene Risiken in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern resultierten aus den vertraglichen Vereinbarungen mit LuxSCS (durch die Lizenzvereinbarung) sowie aus dem tatsächlichen Verhalten von LuxOpCo im Zusammenhang mit diesen Vereinbarungen ([631]). Hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter übernahm LuxOpCo de facto die Verwaltung und die Kontrolle der Risiken, die nach Maßgabe der CSA letztlich LuxSCS tragen sollte (siehe Tabelle 13) ([632]).

(510) Zweitens konnte die Technologie durchaus ein hilfreiches Instrument zur Abschwächung und Begrenzung bestimmter Risiken auf den im Europageschäft unabdingbaren Umfang sein. Dazu konnte beispielsweise eine Lagertechnologie eingesetzt werden, die LuxOpCo ermöglichte, seine Bestände in einem Umfang zu erhalten, bei dem zwar die bestehende Nachfrage gedeckt, gleichzeitig aber das Risiko minimiert werden konnte, dass Waren nicht mehr vorrätig waren oder sich nicht mehr verkaufen ließen. Das Bestandsrisiko ist jedoch ein inhärentes Risiko des Einzelhandels und kann auch mit noch so leistungsfähiger Software nicht vollständig ausgeschaltet werden. Außerdem trägt LuxOpCo das Verkaufsrisiko und das Risiko von Forderungsausfällen. Für diese Feststellung spricht auch die Tatsache, dass LuxOpCo Rückstellungen für die Bestände und für mögliche Forderungsausfälle bildet und entsprechende Wertberichtigungen übernimmt ([633]). Die Kommission hat im Laufe der Untersuchung keinen Mechanismus gefunden, der darauf hindeuten würde, dass LuxOpCo Verluste in Verbindung mit dem Bestand und mit Forderungsausfällen von einem anderen Unternehmen erstattet würden.

([628]) Vorbringen von Amazon vom 29. Mai 2017, nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 29.
([629]) Lizenzvereinbarung, Absatz 7 (keine Garantien):
([630]) Verrechnungspreisbericht, S. 14. Dies wurde im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 auf S. 23 erläutert: „Ein wesentliches Merkmal des Europageschäfts war ein effizientes Management der Bestände, die Millionen von Artikeln umfassen, die zum Weiterverkauf von Dritten erworben wurden."
([631]) In Ziffer 9.12 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 heißt es: „… eine Steuerverwaltung [ist] berechtigt, die angebliche vertragliche Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen in Frage zu stellen, wenn sie nicht mit dem wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalls vereinbar ist. Bei einer Untersuchung der Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen und ihrer Folgen im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung ist es daher wichtig, nicht nur die Vertragsbedingungen, sondern auch die folgenden zusätzlichen Fragen zu prüfen:
— Entspricht das Verhalten der verbundene Unternehmen der vertraglichen Risikoaufteilung …?
— Entspricht die Risikoaufteilung für den konzerninternen Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz (…)?
— Welche Folgen hat die Risikoaufteilung (…)?"
([632]) Am 5. Januar 2009 in Kraft getretene CSA, Absatz 2.3 und Anlage B (Funktionen und Risiken).
([633]) Einen detaillierten Überblick über Wertberichtigungen und Rückstellungen im Umlaufvermögen von LuxOpCo bietet Tabelle 4.

(511) Drittens ist darauf hinzuweisen, dass selbst wenn LuxOpCo sich bei der Verwaltung von Geschäftsrisiken in gewissem Umfang auf die Technologie gestützt haben sollte, dies ausschließlich auf eine strategische Entscheidung von LuxOpCo zum Management und zur Kontrolle des Ergebnisses dieser möglicherweise zur Begrenzung seiner Geschäftsrisiken geeigneten Automatisierungsprozesse zurückzuführen gewesen wäre.

(512) Amazon verweist auf eine Begründung im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017, nach der die strategischen, finanziellen und operativen Risiken von LuxOpCo im täglichen Geschäftsbetrieb deshalb nicht der Verwaltung und der Kontrolle von LuxOpCo unterlagen, weil „im Untersuchungszeitraum auf Konzernebene strenge Managementverfahren angewendet wurden" ([634]). Amazon legte jedoch keine spezifischen Informationen zu Konzernstrategien zum Risikomanagement vor, die diese Darstellung untermauert hätten, und auch in den Jahresfinanzberichten (Formblatt 10-K) bei der Securities and Exchange Commission der Vereinigten Staaten von Amerika wird nicht auf spezifische Strategien zum Risikomanagement verwiesen.

(513) Selbst wenn solche Konzernstrategien im relevanten Zeitraum bestanden haben sollten, wäre LuxOpCo jedoch für Entscheidungen im Bereich des strategischen Managements verantwortlich gewesen, die es bei der Ausübung des Europageschäfts von Amazon traf, und LuxOpCo hätte für die wirtschaftlichen Folgen dieser Entscheidungen haften müssen. Es ist nicht unüblich, dass Tätigkeiten in Verbindung mit einem Konzern zentral in der Muttergesellschaft oder in einem Dienstleistungszentrum des Konzerns angesiedelt werden ([635]); dass Tochtergesellschaften des Konzerns infolge dieser Strategien oder dieser Politik des Konzerns bestimmte Anweisungen oder Unterstützung von ihrer Muttergesellschaft oder von anderen Konzernunternehmen erhalten können, bedeutet jedoch nicht, dass diese Tochtergesellschaften nicht mehr als von ihrer Muttergesellschaft unabhängige Rechtssubjekte betrachtet werden könnten oder dass diese Tochtergesellschaften für ihre Entscheidungen nicht mehr haftbar wären ([636]). Wenn überhaupt von der Amazon-Gruppe im Zusammenhang mit dem Risikomanagement von LuxOpCo konzerninterne Dienstleistungen zugunsten von LuxOpCo erbracht wurden, wäre dies allenfalls für die Ermittlung der Verrechnungspreise für diese Dienstleistungen von Bedeutung ([637]).

(514) Amazon zufolge besteht das wesentliche und entscheidende Risiko des Europageschäfts vor allem im Risiko des Verlustes von Marktanteilen an Wettbewerber. Dieses Risiko gestalte sich je nach lokalem Markt unterschiedlich. Daher seien ständige Innovationen entscheidend dafür, dass Amazon nicht ebenso aus dem Markt gedrängt werde, wie einige Wettbewerber in Frankreich und im Vereinigten Königreich ([638]). Ein zweites kritisches Risiko besteht nach Auffassung von Amazon darin, dass Kunden neue Angebote nicht annehmen. Eine Ausweitung einer Produktkategorie, die Einführung neuer Dienstleistungen oder die Aufnahme einer neuen Geschäftstätigkeit gingen immer mit dem Risiko einher, dass die Kunden die neuen Produkte nicht annähmen. Außerdem bringe jede Expansion das Risiko von Störungen, Ausfällen oder Qualitätsmängeln bei der Erbringung der betreffenden Dienstleistungen mit sich ([639]). In seinem Jahresfinanzbericht (Formblatt 10-K) 2013 erklärte Amazon ([640]), insbesondere die Risiken in Verbindung mit der Notwendigkeit ständiger Expansion zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit: „gehen bei uns mit einer erheblichen Belastung des Managements, des Personals, der Geschäftstätigkeit, der Systeme, der technischen Leistungsfähigkeit, der finanziellen Ressourcen, der internen Finanzkontrolle und der Berichtlegungsfunktionen einher". Ein drittes kritisches Risiko besteht Amazon zufolge in den lokalen wirtschaftlichen und politischen Gegebenheiten sowie in Änderungen des Rechtsrahmens. Als Beispiele nennt Amazon eine staatliche Vorschrift zum elektronischen Handel und zu anderen Dienstleistungen oder zu elektronischen Geräten ([641]).

(515) Alle diese kritischen Risiken werden auf lokaler Ebene verwaltet, und in Europa ist LuxOpCo dafür verantwortlich. Wie im Bericht von [Beratungsgesellschaft 3] erläutert, müssen die lokalen Bedingungen des fraglichen Markts berücksichtigt werden, um auf den wettbewerbsgeprägten europäischen Märkten bestehen zu können ([642]). Das lokale Management und lokale Teams können die nächsten Schritte von Wettbewerbern am ehesten erkennen und sind am besten in der Lage, die Erfordernisse und Vorlieben von Kunden wahrzunehmen; sie sind näher an den lokalen Behörden und können daher eher Bedenken in Bezug auf neue Vorschriften vortragen usw. Die Bedeutung des lokalen Managements und lokaler Teams in diesem Zusammenhang wird auch durch Aussagen von Amazon-Mitarbeitern im Zusammenhang mit dem Verfahren vor dem US Tax Court bestätigt. Das Risiko, dass das Marketplace-Geschäft sich nach der Einführung in Europa nicht entwickeln würde, wurde durch die eingebrachten Informationen und das lokale Know-how von LuxOpCo und die diesbezügliche Unterstützung durch die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU gemindert. All dies bestätigt die Schlussfolgerung, dass LuxSCS ohne eigenes Personal nicht über die operative Kapazität zur Verwaltung und Kontrolle dieser Risiken verfügte.

([634]) Nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 29.
([635]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Ziffer 7.14.
([636]) Siehe Fußnote 272.
([637]) Ob die Erbringung dieser Dienstleistungen seitens eines verbundenen Konzernunternehmens gegenüber einem anderen zu vergüten ist, ist durch eine Untersuchung der konkreten Sachverhalte und Gegebenheiten zu ermitteln; dabei ist insbesondere zu beachten, ob die konzerninternen „Risikomanagement"-Leistungen an sich einen Vorteil für LuxOpCo darstellten (bzw. ob aufgrund dieser Leistungen ein Vorteil zu erwarten war). OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Ziffer 7.29.
([638]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017, S. 12.
([639]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017, S. 13.
([640]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017, Anhang 32-9.
([641]) Vorbringen von Amazon vom 27. Februar 2017, S. 13.
([642]) Siehe Erläuterung in Erwägungsgrund 163.

(516) Auch andere im Jahresfinanzbericht (Formblatt 10-K) 2013 von Amazon genannte Risiken unterliegen der Verwaltung und Kontrolle durch LuxOpCo. Beispielsweise trägt LuxOpCo das Rufschädigungsrisiko in Verbindung mit dem Europageschäft. Und bei Website-Ausfällen fordern die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU Unterstützung durch LuxOpCo an. Wenn die Nachfrage im Weihnachtsgeschäft nicht bedient und die Liefertermine nicht eingehalten werden können, besteht der Schaden kurzfristig darin, dass zu spät gelieferte Waren zurückgeschickt werden, und längerfristig gehen vielleicht Marktanteile verloren; diese Risiken trägt vor allem der Verkäufer, d. h. LuxOpCo. Außerdem trägt LuxOpCo das Kosten- und das Umsatzrisiko sowie das Risiko von Forderungsausfällen und das Bestandsrisiko. Insbesondere die Kosten von Rücksendungen oder von Warenschäden gehen zu Lasten von LuxOpCo.

(517) Im Jahresfinanzbericht 2013 (Formblatt 10-K) werden die Risiken aufgrund von Verstößen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern als kritischer Risikofaktor bezeichnet ([643]); allerdings scheinen diese Risiken im Vergleich zu den Risiken, die mit der für den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von Amazon erforderlichen Expansion einhergehen, eher von untergeordneter Bedeutung zu sein. Nach der Lizenzvereinbarung unterstanden auch die Risiken in Verbindung mit Verstößen gegen Rechte des geistigen Eigentums der Verwaltung und Kontrolle durch LuxOpCo, da LuxOpCo befugt war, auf eigenes Risiko, auf eigene Initiative auf eigene Rechnung zum Schutz der immateriellen Wirtschaftsgüter zu handeln ([644]). Wie in Erwägungsgrund 419 erläutert, übernahm LuxOpCo ungeachtet der Tatsache, dass nach der CSA LuxSCS diese Funktionen hätte ausüben sollen, die alleinige Verantwortung für diese Verpflichtung ([645]).

9.2.1.2.5. **Schlussfolgerung aufgrund der Funktionsanalyse für LuxOpCo**

(518) Eine Funktionsanalyse für LuxOpCo zeigt, dass das Unternehmen im relevanten Zeitraum aktive und kritische Funktionen im Hinblick auf die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter sowie aktive und kritische Funktionen in Verbindung mit seiner Funktion als Unternehmenszentrale und mit der Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa ausübte. LuxOpCo nutzte seine Lizenz für die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Durchführung des Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa und kam letztlich für die Kosten in Verbindung mit der Weiterentwicklung, der Verbesserung, der Verwaltung und der Verwertung dieser Wirtschaftsgüter auf. Außerdem nutzte LuxOpCo verschiedene materielle Wirtschaftsgüter und trug letztlich allgemein die Kosten in Verbindung mit dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa. Und schließlich übernahm und kontrollierte LuxOpCo die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundenen erheblichen Risiken sowie alle relevanten Geschäftsrisiken und unternehmerischen Risiken im Zusammenhang mit dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa.

9.2.1.3. ***Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode***

(519) Nachdem der konzerninterne Geschäftsvorfall ermittelt und eine Funktionsanalyse beider Parteien des Geschäftsvorfalls durchgeführt wurde, besteht der nächste Schritt bei einer Verrechnungspreisanalyse in der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode, um einen Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall festlegen zu können. Um sicherzustellen, dass der Verrechnungspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall eine verlässliche Annäherung an einen zu Fremdvergleichsbedingungen verhandelten Marktpreis darstellt, sollte nach den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall die verlässlichste Methode ausgewählt werden ([646]).

(520) Wie in den Erwägungsgründen 250-256 erläutert, werden in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien fünf Methoden zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises für konzerninterne Geschäftsvorfälle beschrieben. Zur Überprüfung der Fremdvergleichskonformität von Verrechnungspreisen werden in diesen Leitlinien traditionelle Verrechnungsmethoden wie etwa die CUP-Methode gegenüber geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden wie etwa der TNMM und der Methode der Restgewinnaufteilung bevorzugt ([647]). In Ziffer 2.14 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und in Ziffer 2.7 der Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es: „Wenn Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle vorhanden sind, stellt die Preisvergleichsmethode [CUP-Methode] die direkteste und verlässlichste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Folglich ist in derartigen Fällen der Preisvergleichsmethode vor allen anderen Methoden den Vorzug zu geben." Bei der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode muss daher zunächst geprüft werden, ob vergleichbare fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle vorhanden sind, die für die Ermittlung des Preises des zu prüfenden konzerninternen Geschäftsvorfalls herangezogen werden können.

([643]) Im Vorbringen vom 27. Februar 2017 wurden diese Risiken jedoch von Amazon nicht als kritische Bedrohung eingestuft.
([644]) Lizenzvereinbarung, Absatz 9.2 (Verhinderung von Verstößen).
([645]) CSA, Absatz 9.12 (Verhinderung von Verstößen).
([646]) Siehe Ziffer 2.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden." Siehe auch Ziffer 1.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995.
([647]) Siehe auch Ziffern 3.49 und 3.50 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995. Diese Bevorzugung traditioneller Verrechnungspreismethoden wurde auch in Ziffer 2.3 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 bestätigt.

9.2.1.3.1. **Die Preisvergleichsmethode (CUP-Methode)**

(521) Amazon erklärt, mit Ausnahme der Vereinbarung mit [A] sehe keine der zwischen Amazon und unabhängigen Vertragsparteien geschlossenen Vereinbarungen über geistiges Eigentum (einschließlich der M.com-Vereinbarungen) für die Preisermittlung bei der Lizenzvereinbarung einen direkt vergleichbaren Geschäftsvorfall vor ([648]). Die Kommission räumt ein, dass keine der Vereinbarungen über geistiges Eigentum, die Amazon mit unabhängigen Parteien geschlossen und der Kommission im Laufe der Untersuchung vorgelegt hat, (insbesondere auch nicht die M.com-Vereinbarungen) einen hinreichend vergleichbaren fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfall für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Preises vorsieht. Auch die Vereinbarung mit [A] betrachtet die Kommission nicht als direkt vergleichbaren Geschäftsvorfall.

(522) In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden fünf Faktoren für die Bestimmung der Vergleichbarkeit genannt, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und bei fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfällen erfüllt sein müssen, damit die betreffenden Geschäftsvorfälle als vergleichbar betrachtet werden können: (i) die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, (ii) die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken), (iii) die Vertragsbedingungen, (iv) die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und (v) die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien ([649]). Bei den M.com-Vereinbarungen einschließlich der Vereinbarung mit [A] ist eindeutig keiner dieser fünf Faktoren gegeben:

(523) Hinsichtlich des ersten und des dritten Faktors (d. h. den Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen und den Vertragsbedingungen) ist festzustellen, dass LuxOpCo eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz zur Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter in Europa und das Recht zur Weiterentwicklung, Verbesserung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter während ihre gesamten Nutzungsdauer nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung erhielt ([650]). Von den von Amazon US geschlossenen M.com-Vereinbarungen betraf jedoch keine eine ähnliche Lizenz oder dasselbe geistige Eigentum ([651]). Wie in Erwägungsgrund 220 erläutert, unterscheiden sich M.com-Vereinbarungen erheblich von der Lizenzvereinbarung. Die Lizenzvereinbarung verleiht LuxOpCo das Recht zur Verwertung, Weiterentwicklung, Verbesserung und Verwaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter (einschließlich der Technologie) beim Betrieb der europäischen Websites von Amazon. Mit den M.com-Vereinbarungen gewährte Amazon US den M.com-Partnern jedoch nur eine nicht ausschließliche Lizenz zur Nutzung des geistigen Eigentums von Amazon im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen Informationstechnologie und elektronischer Handel für diese Partner, damit diese ihre eigenen Einzelhandels-Websites betreiben und ihren Verpflichtungen gegenüber Amazon US nachkommen konnten ([652]). Daher erlangen die M.com-Partner anders als LuxOpCo nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung mit diesen Lizenzen keine vergleichbaren Rechte zur Weiterentwicklung und Verbesserung des geistigen Eigentums von Amazon im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit. Außerdem sind die mit der Lizenzvereinbarung begründeten Verpflichtungen zur Erhaltung und zum Schutz des geistigen Eigentums in den M.com-Vereinbarungen nicht vorgesehen. Und schließlich erlangen unabhängige Vertragsparteien nach keiner der im Verrechnungspreisbericht genannten fünf M.com-Vereinbarungen und nach keinem der elf weiteren M. Com-Vereinbarungen, die Amazon der Kommission vorgelegt hat, Zugang zu der Software oder zu den Algorithmen die der Amazon-Plattform für den elektronischen Handel zugrunde liegen.

(524) Nach den M.com-Vereinbarungen ist Amazon US auch zu zahlreichen Tätigkeiten über die Lizenzierung von geistigem Eigentum hinaus verpflichtet. Ungeachtet der Auffassung von Amazon, dass diese Vereinbarungen den

([648]) Vorbringen von Amazon vom 4. Mai 2015, S. 3 und 4, und Vorbringen von Amazon vom 31. Juli 2015, S. 2 und 3.

([649]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Kapitel I, Abschnitt C, und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Kapitel I, Abschnitt D.1.2. In Ziffer 1.17 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es diesbezüglich: „Wie bereits oben angeführt, sollten bei der Durchführung der Vergleiche erhebliche Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Geschäftsvorfällen oder Unternehmen berücksichtigt werden. Um den erforderlichen Grad tatsächlicher Vergleichbarkeit herzustellen und anschließend angemessene Berichtigungen zur Begründung von dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Bedingungen (gegebenenfalls innerhalb einer bestimmten Bandbreite) vorzunehmen, ist es notwendig, die Merkmale der Geschäftsvorfälle und Unternehmen zu vergleichen, die die Bedingungen fremdüblicher Geschäftsvorfälle beeinflussen. Zu den Merkmalen, die von Bedeutung sein können, gehören die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken), die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien. …“ Diese „Merkmale“ werden gewöhnlich die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren genannt. Siehe auch Ziffer 1.36 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017:

([650]) Siehe Abschnitt 2.1.2.3.

([651]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, Ziffer 1.19; „Die folgenden Eigenschaften sollten berücksichtigt werden: … bei immateriellen Vermögenswerten die Art des Geschäftsvorfalls (z. B. Lizenzvergabe oder Verkauf), die Art des Wirtschaftsguts (z. B. Patent, Marke oder Know-how), die Dauer und der Grad des Schutzes sowie die voraussichtlichen Vorteile aus der Verwendung des Wirtschaftsgutes.“

([652]) Siehe Erwägungsgrund 220, in dem die Begründung von Amazon dafür erläutert wird, dass das nach den M.com-Vereinbarungen lizenzierte geistige Eigentum sich von den immateriellen Wirtschaftsgütern unterscheidet, die nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung lizenziert wurden. Siehe auch Erwägungsgrund 223 zur Vereinbarung mit [A]. Im Vorbringen von Amazon vom 31. Juli 2015 wird erklärt: „Für Kundendaten wird Dritten grundsätzlich keine Lizenz erteilt. Außerdem ist die Nutzung der Marken und des Logos von Amazon nach Maßgabe der Lizenz in Europa auf Marketing-Material und sonstiges vergleichbares Material beschränkt, dessen Nutzung vorher von LuxOpCo genehmigt wurde. Diese beschränkten Lizenzen sind widerruflich, kostenlos, nicht übertragbar und nicht abtretbar.“

Zugang zu bestimmtem geistigem Eigentum betreffen, sind die Vereinbarungen weiter gefasst, da sie auch Dienstleistungen beinhalten, die von Amazon US gegenüber den M.com-Partnern zu erbringen sind (u. a. Hosting und Erhaltung der Websites für den elektronischen Handel, Versand und die Handhabung von Paketen und Päckchen und Durchführung von Verkäufen). Zudem wird die Erbringung von Dienstleistungen nach den M.com-Vereinbarungen in erster Linie durch Amazon US sichergestellt, das gleichzeitig als Lizenzgeber und als Nutzer der immateriellen Wirtschaftsgüter fungiert; bei der Lizenzvereinbarung nutzt hingegen LuxOpCo die immateriellen Wirtschaftsgüter in seiner Eigenschaft als Lizenznehmer und gewährleistet die Entwicklung, die Verwaltung, das Hosting und den Betrieb der EU-Websites. LuxSCS als Lizenzgeber der immateriellen Wirtschaftsgüter nach der Lizenzvereinbarung hat keine Mitarbeiter und ist daher nicht in der Lage, Funktionen auszuüben, die den von Amazon US nach den M.com-Vereinbarungen ausgeübten Funktionen vergleichbar wären.

(525) Insbesondere hinsichtlich der Vereinbarung mit [A] ist festzustellen, dass die Rechte an den immateriellen Wirtschaftsgütern nach dieser Vereinbarung nicht nur mit der ausschließlichen und unwiderruflichen Lizenz, die LuxSCS LuxOpCo nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung erteilt hat, nicht vergleichbar ist, sondern dass diese Vereinbarung auch zahlreiche zusätzliche Dienstleistungen betrifft, die von LuxSCS nach der Lizenzvereinbarung nicht erbracht werden. Gegenstand der Vereinbarung mit [A] sind Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Entwicklung, dem Hosting und der Erhaltung einer Website für den elektronischen Handel. Auch die Bezeichnung dieser Vereinbarung als […] ([653]) deutet auf den umfassenderen Umfang dieser Geschäftsbeziehung hin. Im Verrechnungspreisbericht wird keiner dieser Unterschiede berücksichtigt; außerdem werden dort keine Anpassungen hinsichtlich der Vergleichbarkeit vorgenommen (abgesehen von der Bereitstellung von Kundendaten).

(526) Hinsichtlich des zweiten Faktors (d. h. der Funktionsanalyse) hat die Kommission bereits nachgewiesen, dass LuxSCS keinerlei Funktionen ausübt, mit denen eine Wertschöpfung für die immateriellen Wirtschaftsgüter verbunden wäre. Insbesondere war LuxSCS weder für die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung oder Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zuständig, noch wurden Marketingtätigkeiten von LuxSCS übernommen. Nach den M.com-Vereinbarungen war Amazon US nicht nur Urheber und Entwickler des im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall genutzten geistigen Eigentums, sondern erbrachte auch zahlreiche Dienstleistungen (u. a. Dienstleistungen im elektronischen Handel, die nach der Lizenzvereinbarung von LuxOpCo und nicht von LuxSCS erbracht werden).

(527) Zum vierten Faktor (d. h. den wirtschaftlichen Gegebenheiten) stellt die Kommission fest, dass die M.com-Vereinbarungen sich meist auf das Territorium der Vereinigten Staaten von Amerika bezogen und erheblich niedrigere Umsätze betrafen.

(528) Bezüglich des fünften Faktors (d. h. der Geschäftsstrategie) ist festzustellen, dass die M.com-Vereinbarungen mit gut etablierten herkömmlichen Einzelhändlern getroffen wurden, die bestrebt waren, sich einen alternativen Betriebsweg zu erschließen. Mit der Lizenzvereinbarung bezweckte LuxOpCo eine Durchdringung des elektronischen Handels in Europa, wobei der elektronische Handel der einzige Vertriebsweg für LuxOpCo war; für diesen Vertriebsweg mussten die immateriellen Wirtschaftsgüter genutzt werden ([654]).

(529) Insgesamt sieht keine der zwischen Amazon und unabhängigen Dritten geschlossenen Vereinbarungen (einschließlich der M.com-Vereinbarungen im Allgemeinen und der Vereinbarung mit [A] im Besonderen) einen vergleichbaren fremdvergleichskonformen Geschäftsvorfall vor, der bei der anhand der Preisvergleichsmethode vorzunehmenden Bewertung der Vergütung zugrunde gelegt werden könnte, die LuxSCS nach der Lizenzvereinbarung erhalten sollte. Die Anwendung der Preisvergleichsmethode beruht grundsätzlich auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen. ([655]) Damit ein solcher Vergleich sinnvoll angestellt werden kann, müssen die maßgeblichen Merkmale des zu vergleichenden Sachverhalts hinreichend vergleichbar sein. Eine Vergleichbarkeit ist dann gegeben, wenn keiner der (etwaigen) Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Sachverhalten die mit der jeweiligen Methode (z. B. die Preisvergleichsmethode oder die Margenmethode) zu untersuchenden Bedingungen beeinträchtigen kann oder wenn hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um die Auswirkungen etwaiger Unterschiede zu kompensieren. Wie in den Erwägungsgründen 522-528 erläutert, bestehen zwischen der Lizenzvereinbarung und den M.com-Vereinbarungen derartige Unterschiede, dass sich die Bedingungen des Geschäftsvorfalls bei einer Prüfung anhand aller fünf Vergleichbarkeitsfaktoren erheblich ändern würden. Außerdem stellt die Kommission fest, dass keine hinreichend genauen Anpassungen vorgenommen werden können, um die Auswirkungen dieser Unterschiede zu kompensieren ([656]).

([653]) Dies gilt auch für die Vereinbarung mit [G]; die anderen Vereinbarungen hingegen werden als […] bezeichnet. Vereinbarung im Falle von [H] und [B] und […] im Falle von [I].

([654]) Wie in Erwägungsgrund 309 erläutert, gelangte Luxemburg zu dem Schluss, dass diese Vereinbarungen (einschließlich der Vereinbarung mit [A]) für eine Preisvergleichsanalyse nicht herangezogen werden konnten, da diesen Vereinbarungen ein Geschäftsmodell zugrunde liegt, das sich von dem bei LuxSCS und LuxOpCo eingerichteten Modell unterscheidet.

([655]) Siehe Erwägungsgrund 253.

([656]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 Ziffer 1.15 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017 Ziffer 1.33.

(530) Amazon erklärt, die Übertragung der zentralen Technologie nach der Vereinbarung mit [A] könne isoliert von den übrigen Dienstleistungen betrachtet werden, und die Unterschiede zwischen dieser Vereinbarung und der Lizenzvereinbarung könnten durch angemessene Anpassungen aufgehoben werden ([657]). Nach Aussage eines Amazon-Mitarbeiters ([658]) verfolgte Amazon jedoch einen umfassenden Ansatz bei der Preisgestaltung für die M. com-Vereinbarungen und versuchte nicht, Preise für bestimmbare Dienstleistungen von Amazon US getrennt festzulegen ([659]). Daher erscheint eine Bestimmung des Anteils der Vergütung von Amazon US für den bloßen Zugang zu seinen immateriellen Wirtschaftsgütern ohne klar bestimmbare Anpassungen für die von Amazon US nach der Vereinbarung mit [A] konkret erbrachten Leistungen (z. B. die Einrichtung, die Entwicklung, die Pflege und das Hosting der Websites durch das Team von Amazon US) als nicht praktikabel.

(531) Selbst wenn die Übertragung der zentralen Technologie getrennt betrachtet werden könnte, müsste die Vergütung für diese Übertragung nach der Vereinbarung mit [A] deutlich geringer sein als im Verrechnungspreisbericht ermittelt. Zur Ermittlung der Vergütung wurden in diesem Bericht mehrere in der Vereinbarung mit [A] vorgesehene Gebühren (einschließlich der Gebühren für die materiellen Bestandteile der Vereinbarung wie etwa eine Anpassung an steigende Arbeitskosten bei Amazon) addiert. Um die damit verbundene Vergütung zu bestimmen, wurden mehrere Anpassungen der Gestaltung, der Grundgebühren und der Vertriebsprovisionen in die Vereinbarung aufgenommen, die [A] zu zahlen hatte, beispielsweise Kompensationsgebühren für überschüssige Auftragskapazitäten oder überschüssige Bestände. Diese Gebühren betreffen die physische Durchführung des Einzelhandelsgeschäfts. Sie beziehen sich jedoch nicht auf die nach dieser Vereinbarung übertragenen immateriellen Vermögenswerte. Im Verrechnungspreisbericht wird nicht begründet, warum sie in die Analyse einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr für die immateriellen Vermögenswerte aufgenommen werden sollten ([660]). In der impliziten Berechnung der Lizenzgebühren im Verrechnungspreisbericht wurde auch die negative Korrelation zwischen der Höhe der Provision und den Umsätzen nicht berücksichtigt, für die diese Gebühr berechnet würde. Die in der Vereinbarung mit [A] vorgesehene Provision sollte entsprechend der Zunahme der für [A] in der Vereinbarung prognostizierten Umsatzsteigerung (von anfänglich 350 Mio. USD auf 750 Mio. USD) jährlich reduziert werden (von 5 % auf 4 %). Dies deutet darauf hin, dass bei dem Dienstleistungsempfänger die Entwicklung von Größenvorteilen und/oder eine Zunahme der Verhandlungsmacht erwartet wurden ([661]). Im Verrechnungspreisbericht hingegen wurde in der Berechnung ein Rückgang der Provisionen auf 4 % p. a. nur wie in der Vereinbarung mit [A] vorgesehen angenommen, ohne jedoch angemessen zu berücksichtigen, ob diese Sätze angesichts erheblich höherer Umsatzprognosen in Europa (3,2 Mrd. EUR im Jahr nach der Umstrukturierung und 8,3 Mrd. EUR im Geschäftsjahr 2010) gerechtfertigt wären.

(532) Die Anwendung der CUP-Methode wie im Verrechnungspreisbericht vorgesehen führte zudem zu einem übertriebenen Ergebnis, das „LuxOpCo einem Verlustrisiko“ ([662]) aussetzte. Somit bestand die Gefahr, dass die von LuxOpCo unter Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter generierten Einnahmen unter Umständen nicht nur für die nach der CUP-Methode festgesetzte und an LuxSCS zahlbare Lizenzgebühr, sondern auch für die Vergütung aller übrigen von LuxOpCo ausgeübten Funktionen nicht hinreichend sein würde. Die Kommission stellt fest, dass ein unabhängiger Lizenznehmer wahrscheinlich nicht bereit gewesen wäre, eine Methode zur Ermittlung seiner Vergütung anzunehmen, bei der sich für ihn wahrscheinlich ein strukturelles Defizit ergeben hätte ([663]). Außerdem stellt sie fest, dass die Nutzung der CUP-Methode nach der Vereinbarung mit [A] im Verrechnungspreisbericht abgelehnt wurde, weil davon ausgegangen wurde, dass die Restgewinnaufteilungsanalyse „mit geringerer Wahrscheinlichkeit zu verzerrten Schätzungen [führen]“ ([664]) würde.

([657]) Vorbringen von Amazon vom 29. Mai 2017, S. 5.

([658]) Amazon, endgültige Abschriften: [Vice President Technology — Software Development, Amazon Corporate LLC, USA, früherer Vice President of Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], Aussage in der Gerichtsverhandlung am 18. November 2014, Rn. 3541-3540: 24-25, Rn. 3541: 1-25, Rn. 3542: 1-25: „Frage: … Und diese Geschäfte beinhalteten Dienstleistungen und Technologien; wie hat Amazon die Preise dafür festgesetzt? Antwort: Also bei der Festsetzung der Preise betrachteten wir sie im Grunde als umfassendes Paket …“

([659]) Wie in Erwägungsgrund 210 erläutert, wurde dies vom US Tax Court anerkannt.

([660]) Siehe Erwägungsgrund 144.

([661]) Endgültige Aussage von Amazon im Gerichtsverfahren, 18. November 2014, [Vice President Technology — Software Development, Amazon Corporate LLC, USA, früherer Vice President of Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], Rn. 3549:9-3550:1, Rn. 3549: 10-25; Rn. 3550:1-10: „Das Volumen wirkte sich einigermaßen erheblich auf die Preisbildung für die Geschäftsvorfälle aus. Sie können sich die — sie können die verschiedenen Verträge der M.com-Vereinbarungen durchgehen und werden feststellen, dass die Größeren (z. B. [C] und [A]) geringere Provisionen zahlen als die Kleineren (z. B. [D] und [E] und [F]); das war aufgrund der Marktkräfte erforderlich … Daher gingen die Teilnehmer in diesem Marktsegment überwiegend davon aus, dass die Provision um so geringer ausfiel, je größer das Umsatzvolumen war; diese Überzeugung lag beispielsweise [A] Änderung 3 zugrunde, nach der wir von einer einheitlichen Provisionsstruktur zu einer abgestimmten Grundstruktur übergingen, weil [A] erkannte, dass sich seine Umsätze sehr positiv entwickelten und [A] davon ausging, dass diese sehr positive Entwicklung auch über die Restlaufzeit der Vereinbarung anhalten würde; [A] wollte nicht so viel aufwenden, da sie fürchteten, mit ihren Wettbewerbern nicht mehr konkurrieren zu können. Entsprechendes ist bei der Vereinbarung mit [C] festzustellen …“

([662]) Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015, Rn. 129, S. 41.

([663]) Siehe Erwägungsgrund 322. In Ziffer 1.53 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es: „Der Umstand, dass ein verlustbringendes Unternehmen mit rentablen Unternehmen seines Konzerns Geschäftsvorfälle tätigt, kann den Steuerpflichtigen oder den Steuerverwaltungen nahelegen, die Verrechnungspreisgestaltung näher zu prüfen. Es kann sein, dass das Verlustunternehmen vom multinationalen Konzern, dem es angehört, für die aus seiner Tätigkeit gezogenen Vorteile keine ausreichende Vergütung erhält.“ Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 1.71 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 1.130.

([664]) Siehe Erwägungsgrund 153.

(533) In seinem letzten Vorbringen erläuterte Amazon, alternativ könne für die Lizenzvereinbarung ein Preisvergleich unter Zugrundelegung einer Lizenzgebühr von [4,5-5] % bezogen auf den Bruttowarenverkauf (GMS = Gross Merchandise Sales) vorgenommen werden ([665]). Zur Untermauerung dieser Darstellung beruft sich Amazon auf die Auslegung in der Beurteilung des US Tax Court. Wie in Erwägungsgrund 210 und in Fußnote 352 erläutert, wurde die Lizenzgebühr von [4,5-5] % allerdings nicht vom US Tax Court ermittelt, sondern von Amazon für diesen Beschluss berechnet. In jedem Fall kann die Kommission der Darstellung nicht folgen, dass eine solche Lizenzgebühr, die für die Ermittlung eines Pauschalbetrags für die Eintrittsvereinbarung festgelegt wurde, ein verlässlicher Maßstab für die Anwendung der Preisvergleichsmethode zur Berechnung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Lizenzvereinbarung sein könnte.

(534) Vorläufig stellt die Kommission fest, dass die Eintrittsvereinbarung im Jahr 2005 geschlossen wurde und dass die Luxemburger Steuerbehörde mit Schreiben vom 20. April 2006 darüber unterrichtet wurde. Wenn Amazon und Luxemburg den Wert der Eintrittsvereinbarung demnach als verlässlichen Vergleichsmaßstab betrachteten, hätte dies von der Luxemburger Steuerbehörde bei der erneuten Bestätigung des angefochtenen Steuervorbescheids im Dezember 2006 berücksichtigt werden müssen.

(535) Außerdem stellt die Kommission fest, dass der US Tax Court seine Wertberichtigung für die Eintrittsvereinbarung anhand eines Vergleichs mit den M.com-Vereinbarungen, insbesondere mit der Vereinbarung mit [A] vorgenommen hat ([666]). Selbst wenn der US Tax Court in der Lage war, die Übertragung der zentralen Technologie von den übrigen Dienstleistungen zu trennen, auf die sich diese Vereinbarung bezog ([667]), bleibt doch die Tatsache bestehen, dass beim Vergleich der Lizenzvereinbarung mit den M.com-Vereinbarungen keiner der fünf in den Erwägungsgründen 522-528 genannten Vergleichbarkeitsfaktoren gegeben war. Die in diesen Erwägungsgründen erläuterten Bedenken sind auch im Hinblick auf die Heranziehung der Eintrittsvereinbarung als Vergleichsgrundlage für die Preisbildung bei der Lizenzvereinbarung relevant.

(536) Vor allen Dingen betreffen die Eintrittszahlungen eine einmalige Übertragung der Rechte an bereits vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Funktionen im Hinblick auf die weitere Entwicklung, Verbesserung und Verwaltung der immateriellen Vermögenswerte und die damit verbundenen, in der CSA beschriebenen Risiken und von LuxOpCo übernommenen Risiken wurden dabei nicht berücksichtigt. Mit diesen Funktionen ist nicht nur eine Wertschöpfung für LuxOpCo, sondern auch für die Vertragspartner verbunden, mit denen LuxSCS die CSA geschlossen hatte (ATI und A9).

(537) Der US Tax Court verglich die Vereinbarung mit [A] zwischen Amazon US und [A] mit der zwischen Amazon US und den Luxemburger Unternehmen insgesamt geschlossenen Eintrittsvereinbarung, ohne zwischen LuxSCS und LuxOpCo zu unterscheiden, da beide nach dem US-amerikanischen Steuerrecht als ein einziges Unternehmen betrachtet werden. Insoweit wurde die Vereinbarung mit [A] als einer Lizenzvereinbarung zwischen einem Urheber geistigen Eigentums (Amazon US) und einem Nutzer geistigen Eigentums (der europäischen Unternehmen im Allgemeinen) vergleichbar betrachtet. Die Lizenzvereinbarung ist jedoch nicht als eine solche Vereinbarung anzusehen, da sie einen de facto passiven Inhaber geistigen Eigentums (LuxSCS) betraf, der eine Unterlizenz für immaterielle Wirtschaftsgüter an eine verbundene Partei (LuxOpCo) vergab, die diese Wirtschaftsgüter dann entwickeln, verbessern, verwalten und verwenden sollte. Wenn der Wert des Eintritts also als Vergleichspreis herangezogen werden sollte, wäre dies nur für die Feststellung der Vergütung relevant, die LuxSCS LuxOpCo für die von LuxOpCo ausgeübten Funktionen zahlten sollte (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und der übernommen Risiken). Wie in Abschnitt 9.2.1.1 erläutert, leistete LuxSCS keinen einzigartigen und wertvollen Beitrag zur Entwicklung, Erhaltung und Verbesserung der immateriellen Wirtschaftsgüter (entgegen der Regelung nach der CSA), sondern leitete diese Wirtschaftsgüter einfach an LuxOpCo als Lizenznehmer weiter ([668]). Daher konnte LuxSCS die ihm nach der CSA gewährten Vorteile (d. h. das rechtliche Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern und den daraus hervorgegangenen Nebenprodukten) nur deshalb in Anspruch nehmen, weil LuxOpCo die ihm nach Maßgabe der Vereinbarung zugewiesenen Risiken (wie in Abschnitt 9.2.1.2 erläutert) übernahm.

(538) Dafür sprechen auch zum einen die Bedingungen der Lizenzvereinbarung, nach der LuxOpCo auf unbefristete Dauer eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz für alle bestehenden und künftigen Rechte von LuxSCS an

([665]) Vorbringen von Amazon vom 29. Mai 2017.
([666]) Siehe Erwägungsgrund 210.
([667]) Wie in Erwägungsgrund 210 erläutert, stellte der US Tax Court allerdings auch fest, dass Amazon nach der Vereinbarung mit [A] verschiedene Nebendienstleistungen für [A] erbracht hatte, die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern nicht in Zusammenhang standen.
([668]) Die folgende Darstellung im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 ist nicht zutreffend: „[D]ie Lizenz, die LuxSCS LuxOpCo für die immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt hat, … beinhaltet die Verpflichtung für LuxSCS, diese immateriellen Wirtschaftsgüter durch ständige Investitionen nach Maßgabe der CSA zu erhalten, zu aktualisieren und zu verbessern." Wie in Abschnitt 2.1.2.3 erläutert, übernimmt LuxOpCo diese „Verpflichtung", da LuxOpCo eine unwiderrufliche und ausschließliche Lizenz für die Entwicklung, Verbesserung und Verwertung der im Eigentum von LuxSCS stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter erteilt wurde.

immateriellen Wirtschaftsgütern erhielt, und zum anderen die in den Abschnitten 9.2.1.1 und 9.2.1.2 erläuterte Funktionsanalyse. Eine Lizenzvereinbarung ähnlich der Beziehung zwischen dem Lizenzgeber und dem Lizenznehmer in der Vereinbarung mit [A] kann zwischen unabhängigen und verbundenen Parteien zu Fremdvergleichsbedingungen geschlossen werden; eine Unterlizenzvereinbarung, die der Lizenzvereinbarung vergleichbar wäre, ist zwischen unabhängigen Parteien jedoch schwer vorstellbar.

9.2.1.3.2. **Die Gewinnaufteilungsmethode und die TNMM**

(539) Da keine Vereinbarungen existieren, die unmittelbar mit der Lizenzvereinbarung vergleichbar wären ([669]), ist in dieser Sache eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode am besten zur Ermittlung des Verrechnungspreises des konzerninternen Geschäftsvorfalls geeignet. Wie in Erwägungsgrund 251 erläutert, werden in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zwei Verrechnungspreismethoden beschrieben: die TNMM und die Gewinnaufteilungsmethode. Mit der Gewinnaufteilungsmethode werden zwei Ansätze verfolgt: die Beitragsanalyse und die Restgewinnanalyse. Letztere wird häufig auch als Restgewinnaufteilungsanalyse (residual profit split analysis) bezeichnet.

(540) Im Verrechnungspreisbericht wurde eine angeblich fremdvergleichskonforme Bandbreite für die Lizenzvereinbarung anhand der Methode der Restgewinnaufteilung berechnet ([670]). Eine nähere Überprüfung dieser Bewertung zeigt jedoch, dass tatsächlich die TNMM als Verrechnungspreismethode angewendet wurde. Im ersten Schritt wurde mit der TNMM ein fremdvergleichskonformer Ertrag von [4-6] % als Aufschlag auf die Betriebskosten von LuxOpCo für die angeblichen „routinemäßigen Funktionen von LuxOpCo bestimmt; in einem zweiten Schritt wurde der verbliebene Gewinn als Lizenzgebühr für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter durch LuxOpCo zu 100 % LuxSCS zugerechnet. Nach der Methode der Restgewinnaufteilung wird der Restgewinn nach Vergütung der „routinemäßigen Funktionen" der konzerninternen Geschäftsvorfälle unter den Parteien der konzerninternen Geschäftsvorfälle aufgeteilt, um diesen ihre jeweiligen einzigartigen und wertvollen Beiträge zu vergüten ([671]). In dieser Sache wurde der Restgewinn im Verrechnungspreisbericht jedoch ohne weitere Begründung zu 100 % LuxSCS zugeschrieben; im Verrechnungspreisbericht wird nicht erläutert, inwieweit Beiträge von LuxSCS (unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der genutzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) eine Zurechnung des gesamten Restgewinns zu LuxSCS rechtfertigen. Im Verrechnungspreisbericht heißt es einfach, der Restgewinn „könnte als den LuxOpCo von LuxSCS lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgütern zuzurechnend betrachtet werden" ([672]).

(541) Die fehlende Aufteilung des Restgewinns zwischen LuxSCS und LuxOpCo bei der Ermittlung des Verrechnungspreises im Verrechnungspreisbericht zeigt, dass bei nur einer der Parteien der Lizenzvereinbarung wertvolle und einzigartige Beiträge angenommen wurden (nämlich bei LuxSCS). Tatsächlich wurde also nur eine einseitige Verrechnungsmethode (d. h. die TNMM) angewendet, um die fremdvergleichskonforme Bandbreite des Geschäftsvorfalls zu ermitteln ([673]). Dies wurde von Luxemburg bestätigt ([674]).

(542) Angesichts der in den Abschnitten 9.2.1.1 und 9.2.1.2 erläuterten Funktionsanalyse räumt die Kommission ein, dass nur eine der Parteien der Lizenzvereinbarung einzigartige und wertvolle Beiträge leistet und entsprechend, dass die TNMM besser zur Ermittlung der nach der Lizenzvereinbarung zu zahlenden Vergütung geeignet ist. Wie oben erläutert, ist die Partei, die bei diesem Geschäftsvorfall einzigartige und wertvolle Funktionen ausübt, jedoch nicht LuxSCS, sondern LuxOpCo. Daher sollte bei Anwendung der TNMM nicht LuxOpCo, sondern LuxSCS die untersuchte Partei sein (siehe Abschnitt 9.2.1.4).

([669]) Siehe Erwägungsgrund 529.
([670]) Siehe Erwägungsgrund 153.
([671]) Siehe Erwägungsgrund 256.
([672]) Verrechnungspreisbericht, S. 31.
([673]) Siehe auch nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017 S. 19: „Für die Partei, die keinen einzigartigen und wertvollen Beitrag leistet, führt die TNMM ebenso wie andere einseitige Methoden mathematisch zu demselben Ergebnis wie eine Methode der Restgewinnaufteilung, da nur eine Vergütung für die routinemäßigen Funktionen zugerechnet und keine Zuschreibung des Restgewinns zu dieser Partei vorgenommen werden kann. Die TNMM ist bei den Gegebenheiten in dieser Sache die am besten geeignete Methode für eine nachträgliche Analyse der Ergebnisse des Geschäftsvorfalls nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung, da andere verfügbare Methoden keine verlässliche Grundlage für eine Bewertung des Geschäftsvorfalls bieten."
([674]) Wie in Erwägungsgrund 301 erläutert, erklärte Luxemburg in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss, dass der angefochtene Steuervorbescheid eine Verrechnungspreisvereinbarung auf der Grundlage der TNMM unterstützt. Der Luxemburger Steuerbehörde zufolge beruhte die Akzeptanz der TNMM als geeignete Verrechnungspreismethode in dieser Sache auf der im Verrechnungspreisbericht enthaltenen Funktionsanalyse.

9.2.1.4. ***Die Anwendung der TNMM in dieser Sache***

(543) Wie in Erwägungsgrund 255 erläutert, erfordert die Anwendung der TNMM zunächst die Auswahl der untersuchten Partei und zweitens die Auswahl eines geeigneten Gewinnindikators für die Gewinne, die die untersuchte Partei in dem konzerninternen Geschäftsvorfall mit der von ihr ausgeübten Funktion erzielen sollte; dabei sind die von dieser Partei genutzten Vermögenswerte und die von ihr übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

9.2.1.4.1. **Annahme von LuxSCS als untersuchte Partei**

(544) Bei der Anwendung der TNMM ist aufgrund der durchgeführten Funktionsanalyse (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) aller Parteien des konzerninternen Geschäftsvorfalls eine „untersuchte Partei" anzunehmen ([675]). Im Allgemeinen ist das untersuchte Unternehmen dasjenige, bei dem die TNMM am verlässlichsten angewendet werden kann und für das die verlässlichsten Vergleichswerte gefunden werden können. Dies wird in den meisten Fällen die Partei sein, die die weniger komplexen Funktionen ausübt ([676]). Die TNMM wird als gut geeignete Methode zur Überprüfung einer fremdvergleichskonformen Vergütung der Partei betrachtet, die keine einmaligen oder wertvollen Beiträge zum Gegenstand des in der Verrechnungspreisanalyse untersuchten Geschäftsvorfalls leistet ([677]).

(545) In der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung wurde LuxOpCo als untersuchte Partei für die Anwendung der TNMM ausgewählt. Im Verrechnungspreisbericht wird diese Auswahl damit begründet, dass LuxOpCo in der Beziehung mit LuxSCS die am wenigsten komplexen Funktionen ausübe, da LuxOpCo im Unterschied zu LuxSCS kein wertvolles geistiges Eigentum innehabe und bei der Durchführung seiner routinemäßigen Tätigkeiten kein nennenswertes Geschäftsrisiko trage ([678]).

(546) Bei dieser Begründung wird die Komplexität der gehaltenen Vermögenswerte mit der Komplexität der Funktionen verwechselt, die die Parteien des konzerninternen Geschäftsvorfalls ausübten, für den die Preisermittlung vorgenommen werden soll. Wie in Erwägungsgrund 430 erläutert, besteht kein Grund zur Annahme, dass ein verbundenes Konzernunternehmen, das einem anderen Konzernunternehmen eine Lizenz für ein immaterielles Wirtschaftsgut erteilt, einfach deshalb komplexere Funktionen ausübt als das letztgenannte Unternehmen, weil es Eigentümer eines komplexen Vermögenswertes ist. Bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen verleiht das rechtliche Eigentum an einem immateriellen Wirtschaftsgut an sich noch kein Recht, die aus der Verwertung dieses immateriellen Wirtschaftsguts abgeleiteten Erträge einzubehalten. Die Vergütung einer Partei eines konzerninternen Geschäftsvorfalls hängt von den von dieser Partei ausgeübten Funktionen, den von ihr genutzten Vermögenswerten und den von ihr übernommen Risiken einerseits und andererseits von den Beiträgen ab, die die übrigen verbundenen Parteien des Geschäftsvorfalls über die von ihr ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommen Risiken für die andere Partei leisten ([679]). Wie in Abschnitt 9.2.1.1.3 erläutert, bestanden sämtliche Risiken, die nach der Vereinbarung LuxSCS zugerechnet hätten werden können, aufgrund der Lizenzvereinbarung tatsächlich in sehr beschränktem Umfang, und die Darstellung der Risikoaufteilung entsprach nicht dem tatsächlichen Verhalten der Parteien.

(547) In dieser Sache hätte die Luxemburger Steuerbehörde die Darstellung von Amazon nicht anerkennen dürfen, dass das bloße rechtliche Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern einen „einzigartigen Beitrag" ([680]) darstellte, für den LuxSCS eine Vergütung in Höhe nahezu sämtlicher aus der gesamten Geschäftstätigkeit von LuxOpCo hervorgegangener Gewinne erhalten sollte. Vielmehr hätte die Luxemburger Steuerbehörde darauf bestehen sollen,

([675]) Die „untersuchte Partei" muss nur dann ausgewählt werden, wenn die Kostenaufschlagmethode, die Wiederverkaufspreismethode oder die TNMM verwendet werden (siehe Ziffer 3.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 und 2017). Die gleiche Anforderung findet sich auch in den Ziffern 2.38, 3.26 und 3.43 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995.

([676]) Siehe auch Ziffern 2.59 und 9.79 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010.

([677]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 2.59: „Eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode gilt als unzuverlässig, wenn jede Geschäftspartei wertvolle, einzigartige Beiträge leistet … In einem solchen Fall dürfte eine geschäftsbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Allgemeinen die am besten geeignete Methode sein. … *Jedoch kann eine einseitige Methode (Standardmethode oder geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) in Fällen anwendbar sein, in denen einer der am Geschäftsvorfall Beteiligten alle einzigartigen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet, während der andere Beteiligte keinen einzigartigen Beitrag leistet.*" (Hervorhebung hinzugefügt). Siehe auch Ziffer 2.65 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017.

([678]) Verrechnungspreisbericht, S. 30 und 31.

([679]) In Ziffer 6.42 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 heißt es: „… Wenn der rechtliche Eigentümer beispielsweise bei einem intern entwickelten immateriellen Wirtschaftsgut keine relevanten Funktionen ausübt, keine relevanten Vermögenswerte nutzt und keine relevanten Risiken übernimmt, sondern ausschließlich als Unternehmen handelt, das die Eigentümerrechte innehat, hat der rechtliche Eigentümer für den Ertrag, den der Konzern mit der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts erzielt, letztlich Anspruch allenfalls auf eine fremdvergleichskonforme Entschädigung als Inhaber des Eigentumsrechts."

([680]) Vorbringen von Amazon vom 5. März 2015, Rn. 91, S. 30.

dass in einer Funktionsanalyse nachgewiesen wurde, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen in Verbindung mit diesem Vermögenswert ausübt; diese Funktionsanalyse fehlte im Verrechnungspreisbericht vollständig. Unstrittig ist, dass LuxOpCo das ausschließliche und unwiderrufliche Recht nur Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter und zur Erteilung von Unterlizenzen für die Wirtschaftsgüter nicht erhalten sollte, ohne LuxSCS eine Vergütung für die Kosten zu zahlen, die LuxSCS in Verbindung mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA trägt; ob LuxSCS jedoch eine über den aus diesen Kosten resultierenden Betrag hinaus erhalten sollte, hängt von den von LuxSCS und LuxOpCo im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausgeübten Funktionen ab.

(548) Wenngleich LuxSCS im relevanten Zeitraum der rechtliche Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter war, zeigt die in Abschnitt 9.2.1.1 erläuterte Funktionsanalyse doch, dass LuxSCS keine aktiven und kritischen Funktionen im Hinblick auf die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung oder Verwertung der Wirtschaftsgüter ausübte, die es rechtfertigen würden, die von LuxOpCo im Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft in Europa erzielten Gewinne in nahezu vollem Umfang LuxSCS zuzurechnen. LuxSCS war Inhaber der immateriellen Wirtschaftsgüter nur für das über die EU-Websites betriebene Europageschäft (d. h. für die von LuxOpCo durchgeführten Geschäftstätigkeiten). Die in Abschnitt 9.2.1.2 erläuterte Funktionsanalyse zeigt, dass alle Rechte in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Vermögenswerte im europäischen Raum für die gesamte Nutzungsdauer der Rechte ausschließlich und unwiderruflich LuxOpCo erteilt wurden ([681]). Zudem war es LuxOpCo, das unterstützt durch die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU ([682]) tatsächlich alle relevanten Funktionen ausübte, die relevanten Vermögenswerte nutzte und alle relevanten Risiken nicht nur im Zusammenhang mit der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern auch mit deren Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung übernahm. LuxOpCo übte auch sämtliche Funktionen einer Unternehmenszentrale sowie mehrere einzigartige und wertvolle Funktionen im Zusammenhang mit wesentlichen Faktoren für den Wert der Geschäftstätigkeit von Amazon (Auswahl, Preis und Kundenfreundlichkeit) aus. All dies war den Bedingungen der Lizenzvereinbarung sowie der Funktionsanalyse im Verrechnungspreisbericht zu entnehmen, wo festgestellt wurde, dass sich die Funktionen von LuxSCS auf die einer passiven Holdinggesellschaft mit immateriellen Wirtschaftsgütern beschränkten, die ihr geistiges Eigentum verwaltete ([683]).

(549) Ungeachtet der Tatsache, dass im Antrag auf einen Steuervorbescheid und im Verrechnungspreisbericht erläutert wurde, dass LuxSCS als Holdinggesellschaft mit immateriellen Wirtschaftsgütern fungieren und LuxOpCo als Hauptbetreiber des Europageschäfts tätig sein sollte ([684]), hat die Luxemburger Steuerbehörde bei der Prüfung des Antrags und bei der Annahme der vorgetragenen Verrechnungspreisvereinbarung keine dieser Funktionen berücksichtigt. Stattdessen verließ sich die Steuerbehörde auf die unbegründete und ungenaue Darstellung von Amazon, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ausübe, während LuxOpCo ausschließlich mit „routinemäßigen" Verwaltungsfunktionen mit beschränkten Risiken befasst sei ([685]). Angesichts der in den Abschnitten 9.2.1.1 und 9.2.1.2 erläuterten Funktionsanalyse ist jedoch LuxSCS und nicht LuxOpCo das weniger komplexe Unternehmen. Daher hätte LuxSCS bei der Preisermittlung für die Lizenzvereinbarung mit der TNMM als untersuchte Partei ausgewählt werden müssen.

([681]) In Ziffer 6.89 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 heißt es: „Bei Geschäftsvorfällen unter Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder von Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern ist entscheidend, dass die Spezifizität der Art der zwischen verbundenen Unternehmen übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter und der Rechte an den immateriellen Wirtschaftsgütern ermittelt wird. Wenn hinsichtlich der übertragenen Rechte Beschränkungen bestehen, müssen zudem die Art dieser Beschränkungen sowie der vollständige Umfang der übertragenen Rechte ermittelt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Bezeichnungen für die Geschäftsvorfälle nicht ausschlaggebend für die Verrechnungspreisanalyse sind. Bei der Übertragung eines ausschließlichen Rechts zur Verwertung eines Patents in Land X beispielsweise ist für die Ermittlung des Fremdvergleichspreises unerheblich, ob der Steuerpflichtige den Geschäftsvorfall als Veräußerung sämtlicher Patentrechte in Land X oder als unbefristete ausschließliche Lizenz für einen Teil der weltweiten Patentrechte bezeichnet, wenn der Geschäftsvorfall, für den der Preis zu ermitteln ist, in einer Übertragung ausschließlicher Rechte zur Verwertung des Patents in Land X über die verbleibende Schutzdauer des Patents besteht. Daher sollte mit der Funktionsanalyse die Art der übertragenen Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern im Hinblick auf ihre Spezifizität ermittelt werden."

([682]) Wie in den Erwägungsgründen 189-192 erläutert, erbringen die verbundenen lokalen Unternehmen in der EU Unterstützungsleistungen für LuxOpCo und erhalten dafür eine Vergütung auf Kostenaufschlagsbasis.

([683]) Verrechnungspreisbericht, S. 13.

([684]) Verrechnungspreisbericht, S. 13 und 30.

([685]) Die Kommission stellt fest, dass diese Mängel des Verrechnungspreisberichts, die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligt wurden, auch in der Untersuchung von 2014 (siehe Erwägungsgrund 324) und im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 (siehe Erwägungsgründe 386 und 387) noch enthalten sind. Im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 wurden die Funktionen von LuxOpCo als von beschränktem Wert und als routinemäßig dargestellt. Zweitens wird erklärt, LuxOpCo trage nur beschränkte Risiken. Im Hinblick auf die Vermögenswerte wird ferner im nachträglichen Verrechnungspreisbericht von 2017 ausdrücklich festgestellt: „[LuxOpCo ist] weder Eigentümer von Rechten des geistigen Eigentums, noch verwaltet oder kontrolliert es diese Rechte." In dieser Hinsicht wird im Bericht vollständig außer Acht gelassen, dass LuxOpCo für die gesamte Nutzungsdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter eine ausschließliche und unwiderrufliche Lizenz zur Nutzung der Wirtschaftsgüter auf dem europäischen Markt erteilt wurde und dass LuxOpCo — nach Maßgabe der ihm mit der Lizenzvereinbarung gewährten Rechte — die Wirtschaftsgüter auf eigene Rechnung und auf eigene Risiken weiterentwickelt, verbessert und verwaltet. Wie bereits in Abschnitt 9.2.1.2 erläutert, ist dies auf eine nicht zutreffende Abgrenzung und eine durchaus falsche Darstellung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken von LuxOpCo zurückzuführen. Siehe nachträglicher Verrechnungspreisbericht von 2017, S. 31 und 32.

9.2.1.4.2. **Der Gewinnindikator**

(550) Bei der Anwendung der TNMM muss die Auswahl des Gewinnindikators den Wert der von der untersuchten Partei ausgeübten Funktionen in dem konzerninternen Geschäftsvorfall widerspiegeln; dabei sind die von der untersuchten Partei genutzten Vermögenswerte und die von ihr übernommenen Risiken zu berücksichtigen ([686]); außerdem muss die Auswahl des Gewinnindikators auf objektiven Daten beruhen und die Möglichkeit einer Messung mit angemessener Zuverlässigkeit und Konsistenz bestehen. Der Nettogewinn wird bei Anwendung der TNMM im Allgemeinen nach den Kosten bei Fertigungstätigkeiten und Dienstleistungen, nach den Umsätzen bei Verkaufstätigkeiten und nach Vermögenswerten bei Tätigkeiten unter intensivem Einsatz von Vermögenswerten gewichtet ([687]). Da LuxSCS keine Umsätze erzielt und keine Risiken in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern übernimmt, sind die LuxSCS direkt entstehenden Kosten (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken) der verlässlichste Indikator für den Wert der von LuxSCS ausgeübten beschränkten Funktionen. Der maßgebliche Gewinnindikator ist in dieser Sache daher ein Aufschlag auf die relevanten Gesamtkosten.

(551) Hinsichtlich der Ermittlung der angemessenen Kostenbasis, auf die in dieser Sache ein Aufschlag angewendet werden könnte, ist festzustellen, dass LuxSCS keine wertschöpfenden Funktionen in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung oder Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter ausgeübt und weder Vermögenswerte genutzt noch erhebliche diesbezügliche Risiken übernommen hat. LuxSCS erfüllte vielmehr eine Mittlerfunktion, indem es die mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten weitergab und die jährlichen Lizenzgebühren, die es nach der Lizenzvereinbarung von LuxOpCo erhielt, zum Teil (bis zur Höhe dieser Kosten) auf A9 und ATI übertrug. Außerdem hatte LuxSCS einen Anspruch nur auf die mit der CSA verbundenen Vorteile, weil LuxOpCo nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung die LuxSCS im relevanten Zeitraum nach der CSA übertragenen Funktionen und Risiken übernahm ([688]). Nach der Lizenzvereinbarung an LuxSCS zu zahlende Vergütungen sollten daher der Tatsache Rechnung tragen, dass diese Beiträge von LuxOpCo geleistet wurden ([689]).

(552) Ungeachtet der Darstellung von Amazon ([690]) erfolgte keine Reduzierung der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten jährlichen Lizenzgebühr entsprechend den von LuxOpCo ausgeübten Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter ([691]). Nach Absatz 3.1 der Lizenzvereinbarung erbringt LuxOpCo Unternehmensdienstleistungen für LuxSCS; dort heißt es in diesem Zusammenhang ausdrücklich: „[D]ie Parteien vereinbaren, dass die in Anlage A genannte jährliche Lizenzgebühr die einzige Gegenleistung für die nach dieser Vereinbarung erteilten Lizenzen und erbrachten

([686]) Siehe in diesem Zusammenhang auch Ziffer 2.87 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010: „Der Nenner sollte schwerpunktmäßig die einschlägigen Werttreiber der Funktionen enthalten, die das untersuchte Unternehmen im geprüften Geschäftsvorfall wahrnimmt, unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 2.93.

([687]) Dokument des OECD-Sekretariats zu Verrechnungspreismethoden vom Juli 2010, Rn. 17.

([688]) In Ziffer 8.8 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es: „Der Unterschied zwischen Beiträgen auf Grund einer KUV [CSA] und einem gewöhnlichen konzerninternen Geschäftsvorfall mit Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen liegt darin, dass die angestrebte Gegenleistung der Vertragspartner ganz oder teilweise den Vorteilen entspricht, die jeder Einzelne aus der Zusammenlegung der Ressourcen und Fähigkeiten erwartet. Unabhängige Unternehmen schließen Verträge über die Aufteilung von Kosten und Risiken dann ab, wenn es gemeinsame Bedürfnisse gibt, aus denen die Unternehmen gegenseitig einen Vorteil ziehen können. Beispielsweise können unabhängige Unternehmen eine fremdvergleichskonforme Aufteilung der Risiken (z. B. in der Hochtechnologieforschung) anstreben, um das Verlustpotenzial aus der Tätigkeit zu minimieren, oder sie können sich auf eine Kostenverteilung oder auf eine gemeinsame Entwicklung einigen, um vielleicht auf Grund von Synergieeffekten Einsparungen zu erzielen oder um die Effizienz und die Produktivität zu verbessern, indem verschiedene individuelle Stärken und Fachkenntnisse vereinigt werden." Siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 Ziffer 8.8 und OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 8.12.

([689]) Amazon erklärt in seinen Vorbringen vom 28. Oktober 2015 („Rolle europäischer Unternehmen" auf S. 2 und in „Meeting mit dem mit dem Fall betrauten Team" auf S. 4), LuxSCS erhalte und entwickele die immateriellen Wirtschaftsgüter durch „erhebliche Investitionen". Wie jedoch in Abschnitt 9.2.1.1 erläutert, übt LuxSCS tatsächlich keinerlei wertschöpfende Funktionen in Verbindung mit der Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter aus. Unter Verweis auf die CSA scheint Amazon zeigen zu wollen, dass die Entwicklungstätigkeiten von A9 und ATI in den USA als Funktionen von LuxSCS mit Relevanz für die Bewertung des angefochtenen Geschäftsvorfalls zu betrachten seien. Wie in Erwägungsgrund 427 erläutert, werden die von A9 und ATI ausgeübten Funktionen jedoch von diesen Unternehmen im eigenen Namen ausgeübt, und wie aus der CSA und den Jahresberichten hervorgeht, leistet LuxSCS selbst keinen Beitrag zur Entwicklung nach Maßgabe der CSA. Hätte LuxSCS ihm nach der CSA übertragene Funktionen ausgeübt, wären die entsprechenden Kosten in den Kostenpool eingeflossen. Vergütungen für ihre Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern erhalten jedoch nur A9 und ATI auf der Grundlage der Entwicklungskosten.

([690]) Siehe Erwägungsgrund 206.

([691]) Wie in Ziffer 6.18 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 erläutert: „Es ist ferner wichtig, gegebenenfalls auch den Wert von Dienstleistungen mit zu berücksichtigen, die vom Entwickler im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erbracht werden, wie beispielsweise technische Hilfe und Mitarbeiterschulungen. Ähnlich kann es erforderlich sein, Vorteile zu berücksichtigen, die der Lizenznehmer dem Lizenzgeber durch Produkt- oder Verfahrensverbesserungen verschafft." Siehe auch Verrechnungspreisleitlinien von 2017, Ziffer 6.75: „Die in Abschnitt B erläuterten Grundsätze sind in vielfältigen Fällen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie mit dem Schutz und der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter anzuwenden. Eine entscheidende Erwägung ist in jedem Fall, dass verbundene Unternehmen, die Beiträge zur Entwicklung, Verbesserung und Erhaltung sowie zum Schutz oder zur Verwertung der im rechtlichen Eigentum eines anderen Konzernmitglieds stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter leisten, eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die von diesen ausgeübten Funktionen, die von ihnen übernommenen Risiken und die von ihnen genutzten Vermögenswerte erhalten müssen. …"

Dienstleistungen darstellt." ([692]) Tatsächlich sind LuxSCS abgesehen von einigen beschränkten Kosten im Zusammenhang mit der Verwaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern keine direkten oder indirekten Kosten in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern entstanden.

(553) Daher sollten die mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten als Durchlaufkosten für die Kostenbasis nicht berücksichtigt werden, d. h. bei der Bestimmung der nach der Lizenzvereinbarung an LuxSCS zahlbaren fremdvergleichskonformen Vergütung sollte kein Aufschlag auf diese Kosten angenommen werden. Da LuxSCS in Verbindung mit der Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Vermögenswerte keinerlei Funktionen ausübt, keine Vermögenswerte nutzt und keine Risiken übernimmt, ist nicht davon auszugehen, dass eine unabhängige Partei LuxSCS einen Aufschlag auf diese Kosten zahlen würde ([693]). Ähnlich sollten auch die Kosten in Verbindung mit der konzerninternen Veräußerung von Beständen im Jahr 2006 aus der Kostenbasis ausgenommen werden, da es sich dabei offensichtlich um einmalige Kosten handelte, die nicht mit der Bereitstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern mit der Umstrukturierung des Europageschäfts in Zusammenhang standen, mit der LuxSCS die Tätigkeiten seiner Tochtergesellschaften neu organisierte. Diese Maßnahme kann als Tätigkeit eines Anteilseigners angesehen werden und sollte keinerlei Aufschlag begründen ([694]).

(554) Hinsichtlich der im relevanten Zeitraum von LuxSCS ausgeübten Funktionen ist festzustellen, dass die in Erwägungsgrund 429 beschriebenen allgemeinen Verwaltungsdienstleistungen von externen Dienstleistungen erbracht wurden und nicht mit erheblichen Risiken verbunden waren. Diese Dienstleistungen können unter Bezug auf die unmittelbar damit verbundenen Kosten abgegrenzt werden ([695]). Diese Kosten betrafen den LuxSCS zugerechneten Anteil der in Luxemburg im Zusammenhang mit der Verwaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern entstandenen Kosten wie beispielsweise bestimmte Kosten in Verbindung mit der Erhaltung dieses rechtlichen Eigentums. Wenngleich keine Beweismittel dafür vorgelegt wurden, dass LuxSCS tatsächlich aktive und kritische Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Schutz der immateriellen Vermögenswerte in Europa getroffen hätte, bei denen die Verantwortung de facto auf LuxOpCo übertragen wurde, kann die Kommission doch einräumen, dass die betreffenden Kosten in der Kostenbasis bei Anwendung der TNMM berücksichtigt werden, sofern sie sich auf von LuxSCS tatsächlich ausgeübte Funktionen beziehen. Diese Kosten müssten dann mit der Erhaltung des rechtlichen Eigentums von LuxSCS an den immateriellen Wirtschaftsgütern in Europa in Zusammenhang stehen.

(555) Zusätzlich zur Inrechnungstellung der Durchlaufkosten, die LuxSCXS in Verbindung mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA übernahm (d. h. den Kosten der Eintrittsvereinbarung und der CSA), sollte LuxSCS eine Vergütung zuzüglich eines Aufschlags bezogen auf eine Kostenbasis erhalten, in der ausschließlich die Kosten externer Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erhaltung des rechtlichen Eigentums von LuxSCS an den immateriellen Wirtschaftsgütern (siehe Erwägungsgrund 429) berücksichtigt wurden, soweit diese Kosten tatsächlich für von LuxSCS tatsächlich ausgeübte Funktionen angefallen sind. Die Höhe dieser Vergütung gewährleistet ein fremdvergleichskonformes Ergebnis, da die Beiträge von LuxSCS zur Lizenzvereinbarung angemessen berücksichtigt werden.

9.2.1.4.3. **Die Ermittlung eines angemessenen Aufschlags**

(556) Die Ermittlung eines angemessenen Aufschlags für die Anwendung des ausgewählten Gewinnindikators setzt im Allgemeinen eine Vergleichbarkeitsanalyse voraus. Diese Analyse geht mit einem Vergleich des konzerninternen Geschäftsvorfalls mit einem oder mehreren vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen voraus. Geschäftsvorfälle werden dann als vergleichbar betrachtet, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäftsvorfällen den mit der jeweiligen Methode (z. B. der Preisvergleichsmethode oder der Margenmethode) zu untersuchenden Faktor beeinträchtigen kann oder wenn hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um die wesentlichen Auswirkungen etwaiger Unterschiede zu kompensieren ([696]).

([692]) Wie im Abschnitt 2.5 erläutert, wird sowohl im Luxemburger Steuerrecht als auch im OECD-Rahmen erläutert, dass LuxOpCo LuxSCS nicht nur sämtliche von LuxOpCo erbrachten konzerninternen Dienstleistungen in Rechnung stellen können sollte, sondern auch, dass LuxOpCo über die Erstattung dieser entstandenen Kosten hinaus eine fremdvergleichskonforme Vergütung erhalten sollte.

([693]) Für die Anwendung der TNMM auf LuxSCS als untersuchte Partei kann Ziffer 7.36 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 herangezogen werden; dort heißt es: „Fungiert ein verbundenes Unternehmen bei der Erbringung von Dienstleistungen nur als Vermittler oder Zwischenhändler, ist es bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wichtig, dass die Rendite oder der Aufschlag für die Ausübung einer Vermittlungsfunktion — und nicht für die Erbringung der eigentlichen Dienstleistungen — angemessen ist. In einem solchen Fall wird es nicht richtig sein, den Fremdvergleichspreis durch Gewinnaufschlag auf die Kosten der Dienstleistungen zu bestimmen, sondern durch Gewinnaufschlag für die Kosten der Vermittlerfunktion als solche … Ein verbundenes Unternehmen kann beispielsweise die Kosten für die Anmietung von Werbeflächen für die Konzernunternehmen tragen, Kosten also, die den Konzernunternehmen unmittelbar entstanden wären, wenn sie unabhängige Unternehmen gewesen wären. In einem solchen Fall kann es durchaus angemessen sein, diese Kosten an die Empfänger innerhalb des Konzerns ohne Aufschlag weiterzuleiten und nur bei jenen Kosten einen Aufschlag vorzunehmen, die dem Zwischenhändler bei der Ausübung seiner Vermittlerfunktion entstanden sind." Siehe auch Ziffer 7.34 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017. Siehe Erwägungsgründe 242 und 263.

([694]) Siehe Erwägungsgrund 264.

([695]) Siehe Erwägungsgrund 429.

([696]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995, 2010 und 2017, Glossar.

(557) In dieser Sache kann keine verlässliche Vergleichbarkeitsanalyse vorgenommen werden. Die im Verrechnungspreisbericht genannten Vergleichswerte sind diesbezüglich nicht relevant, weil sie sich auf Unternehmen in den Bereichen Datenverarbeitung, Datenbanken, sonstige rechnergestützte Tätigkeiten, Marktforschung und Meinungsumfragen, Unternehmens- und Managementberatung und Werbung beziehen und LuxSCS keine Dienstleistungen in diesen Bereichen erbringt. Für eine verlässliche Vergleichbarkeitsanalyse in dieser Sache müssten relevante unabhängige vergleichbare Unternehmen ermittelt werden, die den von LuxSCS nach der Lizenzvereinbarung erbrachten allgemeinen Verwaltungsleistungen ähnliche Dienstleistungen erbringen. Eine der Lizenzvereinbarung vergleichbare Unterlizenzvereinbarung zwischen unabhängigen Parteien ist jedoch schwer vorstellbar. Dazu müssten unabhängige Unternehmen ermittelt werden, die einen Vermögenswert erworben und sich zur Ausübung bestimmter Funktionen und zur Übernahme bestimmter damit verbundener Risiken im Zusammenhang mit dem Unternehmen verpflichtet hätten, von dem sie den Vermögenswert erworben hätten, das diese Funktionen und Risiken auf ein anderes unabhängiges Unternehmen übertragen hat und dem nur noch beschränkte Verwaltungsfunktionen zum Schutz seines Eigentümerinteresses im Zusammenhang mit der Lizenzierung des geistigen Eigentums verblieben sind. Die Geschäftsvorfälle wären nur dann vergleichbar, wenn die unabhängigen Unternehmen zudem ihre Geschäftstätigkeit unter ähnlichen wirtschaftlichen Bedingungen sowie mit Strategien ausübten, die den von den Parteien der Lizenzvereinbarung verfolgten Strategien ähnlich wären ([697]). Und schließlich sollte für die in einer Verrechnungspreisanalyse berücksichtigten Vergleichswerte eine Anpassung vorgenommen werden, um Durchlaufkosten der betreffenden vergleichbaren Unternehmen aus der Kostenbasis auszunehmen, auf die der Kostenanschlag nicht anzuwenden wäre ([698]). Solche vergleichbare Unternehmen existieren schlicht nicht. Daher könnte in dieser Sache eine Vergleichbarkeitsanalyse nur unter erheblichen und möglicherweise willkürlichen Anpassungen vorgenommen werden, die die Zuverlässigkeit dieser Analyse beeinträchtigen würden. Aus diesem Grund hat die Kommission von der Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse zur Ermittlung der Höhe eines Aufschlags für die von LuxSCS tatsächlich ausgeübten Funktionen abgesehen.

(558) Stattdessen geht die Kommission von der Schlussfolgerung im JTPF-Bericht von 2010 aus, nach denen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ein Aufschlag im Bereich von 3-10 % von den nationalen Steuerbehörden der am JTPF beteiligten Mitgliedstaaten ermittelt wurde. Nach diesem Bericht lagen die in der Praxis beobachteten Aufschläge meist bei 5 % der Kosten der Erbringung dieser Dienstleistungen. Wie in Erwägungsgrund 258 erläutert, ist es bei fremdvergleichskonformen Bandbreiten mit gleich verlässlichen Ergebnissen angemessen, einen Maßstab für die „zentrale Tendenz" (beispielsweise den Median) zur Auswahl des am besten geeigneten Punkts innerhalb der Bandbreite anzunehmen ([699]). Daher betrachtet die Kommission die Anwendung eines Aufschlags von 5 % auf die externen Kosten von LuxSCS in Verbindung mit der Erhaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern als angemessen (siehe Erwägungsgrund 429). Auf diese Weise wird eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Erbringung von Dienstleistungen durch LuxSCS nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung ermittelt, wenn diese Kosten den von LuxSCS tatsächlich ausgeübten Funktionen entsprechen.

9.2.1.5. *Schlussfolgerung zur ersten Feststellung eines wirtschaftlichen Vorteils*

(559) Angesichts der vorstehenden Analyse ergibt sich eine fremdvergleichskonforme Vergütung für LuxSCS nach der Lizenzvereinbarung (d. h. die jährliche Lizenzgebühr) aus der Summe der mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten für LuxSCS in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ohne einen Aufschlag, aber zuzüglich aller relevanten Kosten, die LuxSCS direkt entstanden sind (siehe Erwägungsgrund 429) und auf die ein Aufschlag von 5 % anzuwenden ist, soweit diese Kosten den von LuxSCS tatsächlich ausgeübten Funktionen entsprechen.

(560) Eine Vergütung in dieser Höhe entspricht der wirtschaftlichen Realität des konzerninternen Geschäftsvorfalls als angemessene Vergütung der von den an dem Geschäftsvorfall beteiligten Parteien ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung der von ihnen verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Diese Vergütung entspricht dem, was eine unabhängige Partei in einer LuxOpCo vergleichbaren Situation bereit gewesen wäre, für die nach Maßgabe der Lizenzvereinbarung von ihr übernommen Rechte und Pflichten zu zahlen. Mit einer Vergütung in dieser Höhe erlangt LuxSCS hinreichende Mittel, um die ihm nach der Eintrittsvereinbarung und der CSA obliegenden Zahlungen leisten und die Kosten tragen zu können, die LuxSCS bei der Ausübung seiner (etwaigen) Verwaltungsfunktionen in einem bestimmten Zeitraum entstehen. Für LuxSCS wäre diese Vergütung jährlich in vollständiger Höhe und unabhängig von den Geschäftsergebnissen von LuxOpCo gewährleistet (auch in Zeiträumen, in denen LuxOpCo Verluste erwirtschaften würde). Eine Vergütung in dieser Höhe trägt der

([697]) Siehe Erwägungsgrund 522 und Fußnote 650.

([698]) OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2017 Ziffer 2.100. „Wird die Behandlung von Kosten als Durchlaufkosten als fremdvergleichskonform befunden, stellt sich eine zweite Frage bezüglich der Folgen für die Vergleichbarkeit und die Ermittlung der Bandbreite für den Fremdpreis. Da Gleiches mit Gleichem verglichen werden muss, sollten, wenn die Durchlaufkosten vom Nenner des Nettogewinnindikators des Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind, entsprechende Kosten auch vom Nenner des vergleichbaren Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden. In der Praxis können sich Vergleichbarkeitsprobleme ergeben, wenn zur Aufschlüsselung der Kosten bei Vergleichsfällen nur in begrenztem Maße Informationen vorhanden sind."

([699]) Siehe Erwägungsgrund 258.

Tatsache angemessen Rechnung, dass LuxOpCo die immateriellen Wirtschaftsgüter in Verbindung mit dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa entwickelt, verbessert, verwaltet und verwertet, alle relevanten strategischen Entscheidungen in Verbindung mit dieser Geschäftstätigkeit trifft und die diesbezüglich relevanten Risiken übernimmt und kontrolliert, während LuxSCS keinerlei wertschöpfende Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter oder diese Geschäftstätigkeit ausübt.

(561) Da diese Vergütung geringer ist als die Vergütung, die aus der mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung resultiert, nach der der von LuxOpCo über die routinemäßige Vergütung für angeblich routinemäßige Funktionen hinausgehende Restgewinn von LuxOpCo in voller Höhe LuxSCS zurechnet wurde, gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil in Form einer Reduzierung seiner Steuerbemessungsgrundlage für die Zwecke der Luxemburger Körperschaftsteuer im Vergleich zu den Einnahmen von Unternehmen verschafft, deren steuerpflichtiger Gewinn auf Preisen beruhte, die zu Fremdvergleichsbedingungen auf dem Markt ausgehandelt wurden.

9.2.2. ERGÄNZENDE FESTSTELLUNG ZUM VORLIEGEN EINES WIRTSCHAFTLICHEN VORTEILS

(562) Unbeschadet der Bewertung in Abschnitt 9.2.1 stellt die Kommission im Rahmen einer ergänzenden Begründung fest, dass selbst dann, wenn Luxemburg mit Recht die unbegründete und ungenaue Annahme, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter gebilligt hätte (was die Kommission bestreitet), die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung LuxOpCo doch einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, da sie auf unangemessenen Voraussetzungen beruht, die zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Einkommens des Unternehmens führen.

(563) Insbesondere hat die Kommission bei den dem angefochtenen Steuervorbescheid zugrunde liegenden Annahmen die folgenden methodischen Fehler festgestellt, die zu einem steuerpflichtigem Einkommen für LuxOpCo in einer Höhe führen, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbezogenes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht: (i) Die Feststellung, dass LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige Funktionen" ausübe, war ungenau und führte dazu, dass der gesamte Restgewinn LuxSCS zugerechnet wurde; (ii) der im angefochtenen Steuervorbescheid anerkannte und für die Verrechnungspreisvereinbarung angenommene Gewinnindikator hätte nicht auf den Betriebskosten, sondern auf den Gesamtkosten beruhen sollen; (iii) daher besteht keine wirtschaftliche Rechtfertigung für die Einführung einer Obergrenze in der Verrechnungspreisvereinbarung. In Anbetracht der methodischen Fehler ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die vom angefochtenen Steuervorbescheid anerkannte Verrechnungspreisvereinbarung zu einem Ergebnis führt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein Fremdvergleichsergebnis abweicht.

(564) Zweck der Bewertung in diesem Abschnitt ist nicht die genaue Feststellung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für LuxOpCo. Aus den in Abschnitt 9.2.1 genannten Gründen stellt die Kommission fest, dass die Luxemburger Steuerbehörde eine Verrechnungspreisvereinbarung nicht infolge der unbegründeten und ungenauen Annahme hätte anerkennen dürfen, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ausgeübt hat. Mit dieser Bewertung soll vielmehr nachgewiesen werden, dass selbst wenn die Behörde diese Voraussetzung mit Recht gebilligt hätte (was die Kommission bestreitet), der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo in jedem Fall einen Vorteil verschafft, da die mit diesem Vorbescheid anerkannte Verrechnungspreisvereinbarung auf den drei genannten methodischen Fehlern beruht, die zu einer Reduzierung des steuerpflichtigen Einkommens von LuxOpCo im Vergleich zu Unternehmen geführt haben, bei denen der steuerpflichtige Gewinn Ausdruck der zu Fremdvergleichsbedingungen auf dem Markt ausgehandelten Preise ist.

9.2.2.1. ***Die Feststellung, dass LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige" Verwaltungsfunktionen ausübe, war nicht zutreffend***

(565) Wie in Abschnitt 9.2.1.2 erläutert, übte LuxOpCo keineswegs nur „routinemäßige" Verwaltungsfunktionen, sondern vielmehr eine ganze Reihe einzigartiger und wertvoller Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter und auf das Europageschäft von Amazon im relevanten Zeitraum aus.

(566) Selbst wenn die Luxemburger Steuerbehörde die unbegründete und ungenaue Voraussetzung, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausübe, mit Recht anerkannt hätte, bedeutet die Tatsache, dass LuxOpCo diese Funktionen ebenfalls ausübte, dass es unangemessen war, eine Verrechnungspreisvereinbarung zu billigen, nach der der von LuxOpCo erwirtschaftete und über einen Anteil von [4-6] % seiner Betriebskosten hinausgehende Restgewinn vollständig LuxSCS zugerechnet wurde.

(567) Wie in Erwägungsgrund 256 erläutert, wird die Gewinnaufteilungsmethode gewöhnlich als besser geeignete Methode betrachtet, wenn beide Beteiligte eines konzerninternen Geschäftsvorfalls jeweils einzigartige und wertvolle Beiträge zu diesem Geschäftsvorfall leisten, weil davon auszugehen wäre, dass in einem solchen Fall auch unabhängige Beteiligte die Gewinne des Geschäftsvorfalls im Verhältnis zu ihren jeweiligen Beteiligungen aufteilen würden. In den OECD-Leitlinien werden zwei Ansätze zur Aufteilung des Gesamtgewinns auf die verbundenen Unternehmen beschrieben: die Beitragsanalyse (contribution analysis) und die Restgewinnanalyse. Wenn beide Parteien einzigartige und wertvolle Beiträge leisten und es keine weniger komplexen Geschäftsvorfälle gibt, die getrennt bepreist werden müssten, ist für die Zurechnung des Gesamtgewinns eher die Beitragsanalyse geeignet; eine Restgewinnanalyse kommt bei weniger komplexen Geschäftsvorfällen in Betracht ([700]). Bei der Beitragsanalyse wird der Gesamtgewinn (unter Berücksichtigung von eingesetzten Vermögenswerten und übernommen Risiken) nach dem relativen Wert der von den einzelnen Beteiligten des zu bepreisenden konzerninternen Geschäftsvorfalls durchgeführten Funktionen aufgeteilt. In dieser Sache, in der sowohl LuxSCS als auch LuxOpCo einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter zugebilligt werden, wird daher diese Methode gegenüber der Restgewinnanalyse bevorzugt, bei der eine Partei zusätzlich zur Vergütung für ihre einzigartigen und wertvollen Beiträge zum Geschäftsvorfall eine Vergütung auch für die Ausübung ihrer routinemäßigen Funktionen erhält.

(568) Die Anwendung der Beitragsanalyse in dieser Sache hätte zu einer Vergütung für LuxOpCo für sämtliche von LuxOpCo ausgeübten Funktionen (siehe Abschnitte 9.2.1.2.1 und 9.2.1.2.2) sowie für die von LuxOpCo genutzten Vermögenswerte (siehe Abschnitt 9.2.1.2.3) und für das von LuxOpCo übernommene Risiko (siehe Abschnitt 9.2.1.2.4) geführt, die höher ausgefallen wäre als die Vergütung nach Maßgabe der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung, da die Vereinbarung auf der unzutreffenden Annahme beruhte, dass LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige" Verwaltungsfunktionen ausübe. Durch die Genehmigung dieser Verrechnungspreisvereinbarung verschafft der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil, da er zu einer Senkung des steuerpflichtigen Einkommens von LuxOpCo im Vergleich zu Unternehmen führt, deren steuerpflichtige Gewinne sich aus Preisen ergeben, die zu Fremdvergleichsbedingungen auf dem Markt ausgehandelt werden.

9.2.2.2. ***Unangemessene Annahme von Betriebskosten als Gewinnindikator***

(569) Selbst wenn die Luxemburger Steuerbehörde mit Recht die unbegründete und ungenaue Voraussetzung anerkennen würde, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausübte, und selbst wenn die Luxemburger Steuerbehörde anschließend berechtigterweise annehmen würde, dass LuxOpCo ausschließlich „routinemäßige" Verwaltungsfunktionen ausgeübt hätte, stellt die Kommission fest, dass die Auswahl eines Gewinnindikators auf der Grundlage der Betriebskosten bei der mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung nicht angemessen ist.

(570) Wie in Erwägungsgrund 550 erläutert, muss bei Anwendung der TNMM die Auswahl des Gewinnindikators der Wert der von der untersuchten Partei ausgeübten Funktionen in dem konzerninternen Geschäftsvorfall zum Ausdruck kommen; dabei sind die von der untersuchten Partei genutzten Vermögenswerte und die von ihr übernommenen Risiken zu berücksichtigen; außerdem muss die Auswahl des Gewinnindikators auf objektiven Daten beruhen und die Möglichkeit einer Messung mit angemessener Zuverlässigkeit und Konsistenz bestehen.

(571) Im angefochtenen Steuervorbescheid wurde eine Verrechnungspreisvereinbarung mit einem Aufschlag auf die Betriebskosten als Gewinnindikator gebilligt, wie im Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003 vorgeschlagen; im Verrechnungspreisbericht wurde jedoch ein Aufschlag auf die Gesamtkosten als Gewinnindikator für die zur Anwendung der Methode der Restgewinnaufteilung als vergleichbar angesehenen unabhängigen Unternehmen ermittelt. Nach der Aufforderung, diese offensichtliche Inkonsistenz sowie weitere Widersprüche im Verrechnungspreisbericht zu erläutern, in dem die Ergebnisse der Suche nach vergleichbaren Unternehmen ausgehend von einem prozentualen Umsatzanteil und nicht von einem Prozentanteil der Gesamtkosten dargestellt wurden ([701]), bestätigte Amazon, dass die Analyse der vergleichbaren Unternehmen tatsächlich dazu geführt habe, dass ein Aufschlag als Prozentanteil der Gesamtkosten und nicht als Prozentanteil des Umsatzes oder der Betriebskosten angegeben wurde. Amazon erklärte, unabhängig von dieser Inkonsistenz sei das Ergebnis im Wesentlichen gleich, da die für den Vergleich herangezogenen Unternehmen erhebliche Selbstkosten nicht angäben und da der Hauptteil ihrer Kosten auf die Betriebskosten entfalle ([702]).

([700]) Siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010, Ziffer 2.1.2.1.
([701]) Siehe Erwägungsgrund 148.
([702]) Siehe Erwägungsgrund 353.

(572) Diese Darstellung steht im Widerspruch zur ursprünglichen Auswahl der vergleichbaren Unternehmen im Verrechnungspreisbericht, da LuxOpCo selbst erhebliche Selbstkosten ausweist. Die Tatsache, dass der Hauptteil der Gesamtkosten des Unternehmens auf Selbstkosten entfällt, ist immanent mit dem Geschäftsmodell von LuxOpCo als Einzelhändler verbunden ([703]). Die Auswahl von Unternehmen, die im Unterschied zu LuxOpCo keine erheblichen Selbstkosten verbuchen, wäre daher als unangemessene Auswahl vergleichbarer Unternehmen anzusehen, da bei diesen Unternehmen einige der inhärent mit dem Funktionsprofil von LuxOpCo verbundenen Merkmale fehlen würden. In jedem Fall weisen mehrere der im Verrechnungspreisbericht für die Vergleichbarkeitsanalyse ausgewählten Unternehmen erhebliche Selbstkosten aus ([704]).

(573) Da die Gesamtkosten eine umfassendere Basis darstellen als die Betriebskosten, wäre das steuerpflichtige Einkommen höher gewesen als die im angefochtenen Steuervorbescheid angenommene Vergütung, wenn die Suche nach vergleichbaren Unternehmen im Verrechnungspreisbericht ausgehend von den Gesamtkosten von LuxOpCo und nicht von seinen Betriebskosten vorgenommen worden wäre. In den Betriebskosten sind nämlich die Kosten von Ausgangserzeugnissen sowie Selbstkosten nicht enthalten, und Selbstkosten bilden den größten variablen Bestandteil der Kosten von LuxOpCo. Der Unterschied ist aus Tabelle 20 ersichtlich.

Tabelle 20

Vergleich der Gewinnermittlung für LuxOpCo ausgehend von dem angefochtenen Steuervorbescheid und ähnlich berechnet wie der Gewinnindikator für die vergleichbaren Unternehmen im Verrechnungspreisbericht

(in Mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Gesamt
Steuervorbescheid LuxOpCo zugerechneter Gewinn	11	20	22	27	36	55	73	[80-90]	[300-400]
Gewinn LuxOpCo bei [4-6] % der Gesamtkosten (ohne Ober-/Untergrenze)	84	147	177	228	315	429	573	[600-700]	[2 500-3 000]

(574) Der im Verrechnungspreisbericht durchgeführten Suche nach vergleichbaren Unternehmen zufolge würde ein Aufschlag auf die Gesamtkosten eine fremdvergleichskonforme Vergütung für LuxOpCo ergeben. Durch die Billigung einer Verrechnungspreisvereinbarung, die auf einem Aufschlag auf die Betriebskosten beruht, verschafft der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil, indem die steuerpflichtigen Jahreseinnahmen auf unangemessene Weise reduziert werden.

9.2.2.3. ***Unangemessene Einführung einer Obergrenze in der Verrechnungspreisvereinbarung***

(575) Die Kommission stellt ferner fest, dass die Verrechnungspreisvereinbarung mit der Einführung einer Obergrenze für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo zu einem Ergebnis führt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbezogenes Ergebnis abweicht. Nach dieser Vereinbarung ist die fremdvergleichskonforme Vergütung von LuxOpCo auf maximal 0,55 % seines Jahresumsatzes beschränkt. In den Geschäftsjahren 2006, 2007, 2011, 2012 und 2013 erkannte die Luxemburger Steuerbehörde die Steuererklärungen von LuxOpCo an, in denen das steuerpflichtige Einkommen durch die Obergrenze von 0,55 % des Jahresumsatzes und nicht durch die Betriebskosten in Höhe von [4-6] % bestimmt wurde.

(576) Die Kommission stellt vor allem fest, dass die Einführung dieser Obergrenze im Verrechnungspreisbericht nicht gerechtfertigt ist. Auch die von Amazon im Laufe der Untersuchung vorgelegten nachträglichen Verrechnungspreisuntersuchungen rechtfertigen dies mit Blick auf die Verrechnungspreissituation nicht.

([703]) Siehe Tabelle 3 (Gewinn- und Verlustrechnung LuxOpCo 2006-2013), aus der zu entnehmen ist, dass regelmäßig etwa [70-75] % der Gesamtkosten von LuxOpCo auf Selbstkosten entfallen.

([704]) Verrechnungspreisbericht, Anhang V.

(577) Luxemburg und Amazon erklären, die Obergrenze sei erforderlich, um LuxOpCo zu einer kostenwirksamen Gestaltung seiner Geschäftstätigkeit zu motivieren ([705]). Außerdem habe die Anwendung der Obergrenze nie dazu geführt, dass das steuerpflichtige Einkommen von LuxOpCo nicht mehr fremdvergleichskonform gewesen wäre ([706]). Die Kommission kann keine dieser Behauptungen akzeptieren. Abgesehen von der Tatsache, dass die Obergrenze nie anhand einer Vergleichbarkeitsanalyse ermittelt wurde, führt die fehlerhafte Anwendung des Aufschlags auf die Betriebskosten statt auf die Gesamtkosten zu einer nicht gerechtfertigten Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo. Die weitere Reduzierung in den Jahren 2006, 2007, 2011, 2012 und 2013 kann daher nicht im fremdvergleichskonformen Bereich liegen.

(578) Die Einbeziehung einer Obergrenze in die im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung verschafft LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil, da sie zu einem Ergebnis führt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis abweicht und eine Reduzierung des steuerpflichtigen Einkommens von LuxOpCo zur Folge hat.

9.2.2.4. ***Schlussfolgerung zur ergänzenden Feststellung eines wirtschaftlichen Vorteils***

(579) Aufgrund der oben erläuterten methodischen Fehler der Grundlage, auf die sich der angefochtene Steuervorbescheid stützt, verschafft dieser Vorbescheid, selbst wenn die Luxemburger Steuerbehörde die unbegründete und ungenaue Voraussetzung, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Vermögenswerte ausübe, mit Recht anerkannt hätte, LuxOpCo einen wirtschaftlichen Vorteil, da er zu einem Ergebnis führt, das von einer verlässlichen Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis abweicht und zu einer Reduzierung des steuerpflichtigen Einkommens und damit der Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo in Luxemburg im Vergleich zu Unternehmen führt, deren steuerpflichtiger Gewinn auf fremdvergleichskonformen Preisen beruht, die auf dem Markt ausgehandelt wurden.

9.3. *SELEKTIVITÄT*

(580) Nach der Rechtsprechung gilt: „… die Beurteilung dieses Merkmals [der Selektivität verlangt] die Feststellung …, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige' gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann" ([707]).

(581) Um sicherzustellen, dass nicht alle staatlichen Maßnahmen, mit denen ein Vorteil verschafft wird, (d. h. mit denen die Nettofinanzposition eines Unternehmens verbessert wird) als staatliche Beihilfen angesehen werden, sondern nur die Maßnahmen, mit denen ein solcher Vorteil nur bestimmten Unternehmen oder bestimmten Gruppen von Unternehmen oder bestimmten Wirtschaftszweigen auf selektive Weise gewährt wird, ist zwischen den Sachverhalten der Vorteilsgewährung und der Selektivität zu unterscheiden. Maßnahmen, die immer allgemein angewendet werden — die also einen Vorteil verschaffen, aber nicht nur bestimmte Unternehmen oder die Produktion bestimmter Waren begünstigen —, sind nicht als Beihilfe anzusehen, weil sie nicht selektiv sind ([708]). Ein wesentlicher Aspekt bei der Bewertung der Selektivität besteht in der Prüfung, ob die in Rede stehende Maßnahme allgemein angewendet wird oder sich auf bestimmte Unternehmen oder bestimmte Wirtschaftszweige eines Mitgliedstaats beschränkt.

([705]) Darüber hinaus erklärten Luxemburg und Amazon, die Einführung der Untergrenze habe LuxOpCo schützen sollen, da vergleichbare Unternehmen im Jahr 2003 Verluste erwirtschaftetet hätten; die Untergrenze habe eine positive Vergütung gewährleistet. Abgesehen davon, dass die Untergrenze (im Gegensatz zur Obergrenze) nie relevant war und dass die Notwendigkeit einer Untergrenze wenig mit der Notwendigkeit einer Obergrenze zu tun hat, ist die vorgetragene Begründung in jedem Fall nicht sehr überzeugend. Für den Fall, dass der Ertrag von LuxOpCo unter 0,45 % der Umsätze in der EU fällt, sieht die Methode zur Ermittlung der Lizenzgebühr (d. h. des Ertrags von LuxOpCo) vor, dass der Ertrag von LuxOpCo auf 0,45 % der Einnahmen oder an das Betriebsergebnis in der EU angepasst wird, wobei der jeweils geringere Betrag maßgeblich sein soll. Wenn LuxOpCo trotz eines positiven Umsatzes Verluste erzielt (d. h., wenn das Betriebsergebnis in der EU negativ ist), führt die Anwendung des von Amazon und Luxemburg als „Untergrenze" bezeichneten Mechanismus zur Annahme eines niedrigeren Wertes (in diesem Fall des negativen Betriebsergebnisses in der EU). Daher ist LuxOpCo durch den im angefochtenen Steuervorbescheid vorgesehenen Mechanismus für die Lizenzgebühr nicht vor Verlusten geschützt. Da die Lizenzgebühr, d. h. die an LuxSCS zahlbare Vergütung nach der Methode zur Ermittlung der Lizenzgebühr nie weniger als null beträgt, würde sich eine Lizenzgebühr von null ergeben, und potenzielle Verluste müssten von LuxOpCo getragen werden.

([706]) Siehe Erwägungsgründe 304 und 354.

([707]) Urteil World Duty Free Group, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([708]) Urteil World Duty Free Group, C-20/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 56, und Urteil Oy, C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 18.

(582) In diesem Zusammenhang unterscheidet der Gerichtshof zwischen Einzelbeihilfen und Beihilferegelungen und hat festgestellt, dass das Erfordernis der Selektivität je nach Kategorie der Maßnahmen unterschiedlich zu behandeln ist: „… das Erfordernis der Selektivität [unterscheidet] sich danach …, ob die in Rede stehende Maßnahme als allgemeine Beihilferegelung oder als Einzelbeihilfe gewährt werden soll. Im letztgenannten Fall ermöglicht die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität. Bei der Prüfung einer allgemeinen Beihilferegelung ist hingegen die Feststellung erforderlich, ob die in Rede stehende Maßnahme dessen ungeachtet, dass sie einen allgemeinen Vorteil verschafft, diesen allein zugunsten bestimmter Unternehmen oder Branchen schafft." ([709]) Die Identifizierung einer Gruppe von Unternehmen oder von bestimmten Wirtschaftszweigen in einem Mitgliedstaat, die durch die fragliche Maßnahme unter Ausschluss von Wirtschaftsteilnehmern in einer tatsächlich und rechtlich ähnlichen Situation begünstigt werden, ist also für die Bewertung der Selektivität von Regelungen von Bedeutung, die zumindest potenziell allgemein angewendet werden könnten. Bei Einzelbeihilfen, die nur einem einzigen Unternehmen angesichts seiner besonderen Umstände gewährt werden, ist eine solche Analyse hingegen nicht erforderlich.

9.3.1. ERSTE FESTSTELLUNG VON SELEKTIVITÄT

(583) Der angefochtene Steuervorbescheid ist eine Einzelmaßnahme. Er ist ausschließlich an die Amazon.com Inc. gerichtet, betrifft ausschließlich die steuerliche Situation von LuxOpCo und LuxSCS und kann ausschließlich von LuxOpCo beansprucht werden, um dessen jährliches steuerpflichtiges Einkommen und dessen Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg zu ermitteln; Reduzierungen des steuerpflichtigen Einkommens von LuxOpCo werden individuell bezogen auf die Ergebnisse dieses Unternehmens vorgenommen.

(584) Angesichts der Tatsache, dass der angefochtene Steuervorbescheid eine Einzelmaßnahme darstellt, kann die Kommission ihn als selektive Maßnahme ansehen, da in Abschnitt 9.2 nachgewiesen wurde, dass er LuxOpCo einen Vorteil verschafft, indem er eine Verrechnungspreisvereinbarung billigt, die von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbezogenes Ergebnis abweicht und zur Folge hat, dass sich die Steuerbemessungsgrundlage von LuxOpCo und damit seine Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg verringert.

9.3.2. ERGÄNZENDE FESTSTELLUNGEN ZUR SELEKTIVITÄT

(585) Die Kommission kann die Selektivität des angefochtenen Steuervorbescheids vermuten, weil es sich um eine Einzelmaßnahme handelt, die LuxOpCo einen Vorteil verschafft; der Vollständigkeit halber hat sie jedoch auch geprüft, ob der Vorbescheid nach der vom Gerichtshof entwickelten Analyse von Beihilferegelungen in drei Schritten als selektiv zu bewerten ist ([710]).

(586) Um eine nationale Steuermaßnahme nach der Analyse als selektiv einstufen zu können, muss die Kommission zunächst das gewöhnliche oder normale Steuersystem des betreffenden Mitgliedstaats (im Folgenden „Referenzsystem") untersuchen; anschließend muss sie nachweisen, dass die in Rede stehende Steuermaßnahme insoweit eine Ausnahme von dieser Regelung darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet, die sich angesichts des mit dieser Regelung verfolgten Ziels in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden ([711]). Eine Steuermaßnahme, die eine Abweichung von der Anwendung der Bezugsregelung darstellt, kann jedoch gerechtfertigt sein, wenn der betroffene Mitgliedstaat nachweisen kann, dass die Maßnahme sich unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems ergibt ([712]). Ist das der Fall, so ist die Steuermaßnahme nicht selektiv. In diesem letzten Schritt der Analyse liegt die Beweislast beim Mitgliedstaat.

9.3.2.1. ***Günstigere Behandlung im Vergleich zu allen übrigen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen***

(587) Der angefochtene Steuervorbescheid wurde Amazon gewährt, damit seine Luxemburger Tochter LuxOpCo ihren jährlichen steuerpflichtigen Gewinn für die Ermittlung ihrer Körperschaftsteuerschuld nach den gewöhnlichen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Luxemburg ermitteln konnte. Daher betrachtet die Kommission in dieser Sache die betreffenden Vorschriften, d. h. das allgemeine Körperschaftsteuersystem in Luxemburg als Referenzsystem. Vor dem Hintergrund dieser Regelung ist also zu prüfen, ob der Vorbescheid eine Ausnahme begründet, mit der eine gegenüber anderen Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation günstigere Behandlung verbunden ist.

([709]) Urteil MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 60. Siehe auch Urteil World Duty Free Group, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 55; Urteil Orange, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, Rn. 53 und 54; und Urteil Belgien, C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 49.

([710]) Urteil Paint Graphos, verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417.

([711]) Urteil World Duty Free Group, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([712]) Urteil Paint Graphos, verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, Rn. 65.

(588) Ob Unternehmen sich in einer für die Zwecke der Selektivitätsanalyse vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, hängt nach der Rechtsprechung vom Ziel des Referenzsystems ab ([713]). Ziel des allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystems ist die Besteuerung sämtlicher in Luxemburg steuerpflichtiger Gewinne. Nach dem allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem werden alle in Luxemburg ansässigen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen nach ihren weltweiten Gewinnen besteuert ([714]), während nicht in Luxemburg ansässige körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen nur der Luxemburger Quellensteuer unterliegen. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach dieser Regelung werden die in der Rechnungslegung der steuerpflichtigen Unternehmen ausgewiesenen Gewinne herangezogen; dabei werden Anpassungen und Freibeträge nach Luxemburger Steuerrecht berücksichtigt. Und schließlich unterliegen die steuerpflichtigen Gewinne aller ansässigen und nicht ansässigen steuerpflichtigen Unternehmen nach dieser Regelung denselben Steuersätzen ([715]).

(589) Nach dieser Zielsetzung befinden sich alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen unabhängig davon, ob sie unabhängig auf dem Markt tätig oder Teil eines multinationalen Konzerns sind, im Hinblick auf die Ermittlung ihrer Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation. Das Luxemburger Steuerrecht betrifft die in Luxemburg ansässigen der Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen und schließt jede Wirtschaftseinheit ein, die direkt der Körperschaftsteuer unterworfen werden kann. Weder die rechtliche Form noch die Struktur des Unternehmens stellen für die Auferlegung von Körperschaftsteuern in Luxemburg ein bestimmendes Kriterium dar. Im Allgemeinen wird die Luxemburger Körperschaftsteuer bezogen auf die einzelnen Unternehmen erhoben, d. h. auf Ebene der einzelnen Unternehmen und nicht auf Konzernebene; da der angefochtene Steuervorbescheid nur den steuerpflichtigen Gewinn von LuxOpCo betrifft, beruhen auch Reduzierungen der Steuereinnahmen immer auf den individuellen Ergebnissen dieses Unternehmens. Das Luxemburger Steuerrecht enthält zwar bestimmte Sonderbestimmungen für Konzerne (z. B. die Vorschriften zur steuerlichen Einheit, auf die sich LuxOpCo, ASE und AMEU berufen) ([716]); die Vorschriften sollten jedoch nicht eine günstigere Behandlung von Konzernen bewirken, sondern eine Gleichbehandlung von integrierten und nicht integrierten Unternehmen sicherstellen ([717]). Wenn nachgewiesen werden kann, dass die steuerliche Behandlung, die LuxOpCo infolge des angefochtenen Steuervorbescheids gewährt wurde, eine günstigere Behandlung dieses steuerpflichtigen Unternehmens mit sich bringt, die anderen steuerpflichtigen Unternehmen nicht gewährt wird, kann festgestellt werden, dass der angefochtene Steuervorbescheid eine Ausnahme von dieser Regelung darstellt.

(590) Um festzustellen, ob LuxOpCo durch den angefochtenen Steuervorbescheid selektiv begünstigt wurde, sollte die steuerliche Behandlung von LuxOpCo durch die Luxemburger Steuerbehörde nach Auffassung von Luxemburg und Amazon ausschließlich mit anderen in Luxemburg steuerpflichtigen Unternehmen verglichen werden, die ebenfalls Teil eines multinationalen Konzerns sind. Der angefochtene Steuervorbescheid habe die Gestaltung von Verrechnungspreisen zum Gegenstand, und da die Festlegung von Preisen für grenzüberschreitende konzerninterne Geschäftsvorfälle ausschließlich bei multinationalen Konzernen von Bedeutung sei, befänden sich Unternehmen, die zu solchen Konzernen gehören, in einer anderen tatsächlichen und rechtlichen Situation als unabhängige Unternehmen. Mit dieser Begründung sprechen sich Luxemburg und Amazon für ein beschränktes Referenzsystem aus, das sich auf Artikel 164 Absatz 3 LIR als die Vorschrift des Luxemburger Steuerrechts beschränke, die die Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Gestaltung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsvorfällen im relevanten Zeitraum vorsehe.

(591) Die Kommission teilt die Auffassung nicht, dass das Referenzsystem in dieser Sache derart beschränkt werden sollte.

(592) Erstens brauchen Unternehmen, die zu einem multinationalen Konzern gehören, bei der Ermittlung ihres steuerpflichtigen Einkommens in keinem Fall auf die Verwendung von Verrechnungspreisen zurückzugreifen. Der Gewinn aus Geschäftsvorfällen zwischen einem Konzern und nicht verbundenen Unternehmen (unabhängigen Einzelunternehmen oder Unternehmen, die Teil eines anderen multinationalen Konzerns sind) beruht auf Preisen, die zu Fremdvergleichsbedingungen auf dem Markt ausgehandelt wurden (ebenso wie bei Geschäftsvorfällen unter

([713]) Urteil Regierung von Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75. Siehe auch Urteil World Duty Free Group, verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 54.

([714]) Siehe Erwägungsgrund 240.

([715]) Siehe Erwägungsgrund 240. Beispielsweise Zinsaufwendungen für Vermögenswerte, die steuerfreie Einnahmen generieren, oder Sitzungsgelder, die nicht mit der täglichen Geschäftsführung des Unternehmens zusammenhängen.

([716]) Artikel 164bis LIR. Siehe auch Fußnote 54. Bei der steuerlichen Integration einer steuerlichen Einheit wird ein Konzern als ein einziges (nicht integriertes) steuerpflichtiges Unternehmen behandelt.

([717]) Ein Konzern wird also mit einem einzigen Steuerpflichtigen gleichgesetzt. Dadurch lassen sich die Nachteile beseitigen, die Konzerne im Vergleich zu Einzelunternehmen hinsichtlich der Einkommensbesteuerung erfahren. Das System der steuerlichen Integration ist keine Beihilfemaßnahme, sofern eine Gruppe von Unternehmen nach der Integration nicht günstiger behandelt wird als ein integriertes Unternehmen.

unabhängigen Unternehmen). Nur bei einem Geschäftsvorfall zwischen einem Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen müssen die Preise festgesetzt werden, die das Konzernunternehmen für diese konzerninternen Geschäftsvorfälle ansetzt. Dass ein Konzernunternehmen Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen tätigt und dass das Konzernunternehmen in diesen Fällen Verrechnungspreise ansetzt, bedeutet jedoch nicht, dass Konzernunternehmen sich in einer anderen tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden als andere in Luxemburg körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen.

(593) Zweitens werden Gewinne aus Geschäftsvorfällen zwischen nicht verbundenen Unternehmen in Luxemburg auf die gleiche Weise behandelt und demselben Körperschaftsteuersatzes unterworfen wie Gewinne aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen. Dass ein Gewinn aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall hervorgegangen ist, der Artikel 164 Absatz 3 LIR unterliegt, bedeutet nicht, dass im Hinblick auf diesen Gewinn Ausnahmeregelungen oder ein besonderer Steuersatz anzuwenden wären. Die erforderliche unterschiedliche Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen hat in dieser Sache also keine Auswirkung auf das Referenzsystem. Da der Gewinn aller steuerpflichtigen Unternehmen nach dem Luxemburger Körperschaftsteuersystem gleich behandelt wird, ohne zwischen der Herkunft des Gewinns zu unterscheiden, kann angenommen werden, dass sich alle steuerpflichtigen Unternehmen in einer tatsächlich und rechtlich ähnlichen Situation befinden.

(594) Drittens werden alle steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig davon, ob sie unabhängig auf dem Markt tätig oder Teil eines multinationalen Konzerns sind, nach demselben Steuertatbestand — nämlich der Erwirtschaftung eines Gewinns — und zu denselben Steuersätzen nach den Luxemburger Körperschaftsteuervorschriften besteuert. Durch die Beschränkung des Referenzsystems ausschließlich auf Unternehmen, die Teil eines multinationalen Konzerns sind, wird nach der Unternehmensstruktur künstlich zwischen integrierten Unternehmen und Einzelunternehmen unterschieden; dieses Kriterium wird im Luxemburger Körperschaftsteuersystem bei der Besteuerung der Gewinne von in Luxemburg steuerpflichtigen Unternehmen im Allgemeinen jedoch nicht berücksichtigt.

(595) Viertens werden Gewinne aus konzerninternen Geschäftsvorfällen nach Artikel 164 Absatz 3 LIR auf exakt die gleiche Weise ermittelt wie Einnahmen aus Geschäftsvorfällen zwischen nicht verbundenen Unternehmen: Letztere müssen ihre Preise auf dem Markt aushandeln, Erstere erzielen ihre Gewinne durch marktkonforme Preise; daher wird der zu besteuernde Gewinn in beiden Fällen letztlich (mittelbar oder unmittelbar) vom Markt bestimmt. Daher soll Artikel 164 Absatz 3 LIR nur sicherstellen, dass sich Konzernunternehmen bei der Festsetzung von Preisen und von Bedingungen konzerninterner Geschäftsvorfälle in steuerlicher Hinsicht in gleicher Weise verhalten wie unabhängige Unternehmen in einer ähnlichen Situation, damit die aus diesen Geschäftsvorfällen resultierenden steuerpflichtigen Gewinne nach den üblichen Vorschriften zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen auf die gleiche Weise und zu den gleichen Körperschaftsteuersätzen besteuert werden. Durch Artikel 164 Absatz 3 LIR soll somit eine Angleichung der steuerlichen Behandlung von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Konzernunternehmen an die steuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen bewirkt werden, damit nach dem Luxemburger Körperschaftsteuersystem Erstere nicht günstiger als Letztere behandelt werden.

(596) Fünftens würde die Akzeptanz der Auffassung, dass das Referenzsystem einfach deshalb, weil Artikel 164 Absatz 3 LIR nur für Unternehmen gilt, die Teil eines multinationalen Konzerns sind, auf solche Unternehmen beschränkt werden sollte, Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Einführung steuerlicher Maßnahmen eröffnen, mit denen Konzerne gegenüber unabhängigen Unternehmen eklatant begünstigt würden. Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören, können dieselben Tätigkeiten wie unabhängige Unternehmen ausüben und üben diese Tätigkeiten auch aus, und diese beiden Arten von Unternehmen können miteinander konkurrieren und stehen miteinander im Wettbewerb. Da beide Arten von Unternehmen auf der Grundlage ihres steuerpflichtigen Gesamtgewinn mit demselben Körperschaftsteuersatz nach dem allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem besteuert werden, verschaffen alle Maßnahmen, die Ersteren eine Reduzierung ihrer Steuerbemessungsgrundlage auf die dieser Steuersatz ermöglicht, durch die Reduzierung ihrer Körperschaftsteuerschuld eine günstigere steuerliche Behandlung gegenüber Letzteren; dadurch wird der Wettbewerb verfälscht und der Handel innerhalb der EU beeinträchtigt.

(597) Und schließlich widerspricht die Kommission der Auffassung von Luxemburg und Amazon, dass sie in früheren Beschlüssen die Notwendigkeit der Beschränkung des Referenzsystems auf integrierte Unternehmen bestätigt habe. Zunächst erinnert die Kommission daran, dass sie nicht an ihre Beschlusspraxis gebunden ist und dass jede etwaige Beihilfemaßnahme gesondert nach den objektiven Kriterien von Artikel 107 Absatz 1 AEUV so zu bewerten ist, dass die Feststellungen dieser Entscheidung nicht beeinflusst wären, selbst wenn eine gegenteilige

Entscheidungspraxis festgestellt würde ([718]). In jedem Fall waren die nationalen Steuerregelungen, die eine Beihilfe begründeten, bei diesen Beschlüssen so gestaltet, dass bei diesen Regelungen bereits zwischen unterschiedlichen Gruppen integrierter Unternehmen unterschieden wurde ([719]). Um feststellen zu können, dass diese Regelungen selektiv waren, war ein Vergleich der Behandlung der Begünstigten mit der Behandlung unabhängiger Einzelunternehmen einfach nicht erforderlich. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese Regelungen in dieser Hinsicht nicht selektiv waren.

(598) Amazon erklärte ferner, zum Nachweis der Selektivität in dieser Sache müsse die Kommission die Behandlung von LuxOpCo infolge des angefochtenen Steuervorbescheids mit der Steuervorbescheidpraxis der Luxemburger Steuerbehörde im Allgemeinen und mit den 97 von Amazon ermittelten Vorbescheiden im Besonderen vergleichen, in denen angeblich die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode gebilligt werde ([720]). Die Kommission widerspricht dieser Darstellung, da dies bedeuten würde, dass diese Praxis als Referenzsystem betrachtet und das Referenzsystem auf eine Unterkategorie von Steuervorbescheiden beschränkt würde, statt die Vorschriften des Luxemburger Steuerrechts zugrunde zu legen. Wenn diese Darstellung anerkannt würde, könnten die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten regelmäßig von ihren nationalen Steuervorschriften abweichen, um einer bestimmten Kategorie steuerpflichtiger Unternehmen (nämlich den Unternehmen, die den in Rede stehenden Vorbescheid beantragt und erhalten haben) einheitlich eine günstigere steuerliche Behandlung zu gewähren ([721]). In jedem Fall stellt die Kommission fest, dass bei den 97 Vorbescheiden, auf die Amazon verweist, tatsächlich in keinem Fall die Gewinnaufteilungsmethode oder die TNMM als Verrechnungspreismethode gebilligt wurde. Von den 97 von Amazon angeführten Vorbescheiden betrafen 78 die steuerliche Behandlung von Kredite mit Gewinnbeteiligung und 6 Kredite mit Einnahmebeteiligung und somit in beiden Fällen hybride Finanzinstrumente. Daher ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass keiner der von Amazon genannten 97 Steuervorbescheide mit dem angefochtenen Steuervorbescheid vergleichbar ist.

(599) Daher ist die Kommission zu dem Ergebnis gelangt, dass das anwendbare Referenzsystem nicht Artikel 164 Absatz 3 LIR, sondern das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem ist. Wie in Abschnitt 9.2 erläutert, billigt der angefochtene Steuervorbescheid eine Verrechnungspreisvereinbarung, die zu einem steuerpflichtigen Gewinn für LuxOpCo führt, der von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbezogenes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abweicht und eine Reduzierung der Grundlage für die Bemessung der von LuxOpCo zahlbaren Körperschaftsteuer bewirkt. Unabhängige Unternehmen, Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören und Geschäftsvorfälle ausschließlich mit nicht verbundenen Parteien tätigen, sowie Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören und bei ihren konzerninternen Geschäftsvorfällen fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise ansetzen, werden hingegen alle nach der Höhe ihrer Gewinne in Luxemburg besteuert, die immer auf Preisen beruhen, die fremdvergleichskonform auf dem Markt ausgehandelt wurden. Somit kann festgestellt werden, dass der angefochtene Steuervorbescheid vom allgemeinen Luxemburger Körperschaftsteuersystem abweicht, indem er LuxOpCo eine günstige steuerliche Behandlung gewährt, die anderen in Luxemburg körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Luxemburg verwehrt ist, deren steuerpflichtiger Gewinn auf Preisen beruht, die fremdvergleichskonform auf dem Markt ausgehandelt wurden. Aus diesem Grund verschafft der Steuervorbescheid LuxOpCo vor dem Hintergrund des allgemeinen Körperschaftsteuersystems in Luxemburg einen selektiven Vorteil.

9.3.2.2. *Günstige Behandlung im Vergleich zu körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen eines multinationalen Konzerns*

(600) Unbeschadet der Schlussfolgerung im vorstehenden Erwägungsgrund stellt die Kommission ferner fest, dass der angefochtene Steuervorbescheid selbst dann, wenn — wie von Luxemburg und Amazon gefordert — das Referenzsystem auf Artikel 164 Absatz 3 LIR sowie ausschließlich auf Unternehmen eines multinationalen Konzerns beschränkt würde, die sich in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, als Begünstigung von LuxOpCo gegenüber diesen steuerpflichtigen Unternehmen angesehen werden müsste.

([718]) Urteil Todaro Nunziatina, C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, Rn. 21.

([719]) In der Entscheidung der Kommission vom 16. Oktober 2002 über die Beihilferegelung C 49/2001 (ex NN 46/2000) für Koordinierungszentren, durchgeführt von Luxemburg (ABl. L 170 vom 9.7.2003), beispielsweise heißt es auf S. 20 in Randnummer 53, die steuerlichen Vorteile konnten nur von einem „Koordinierungszentrum [erlangt werden, das] … eine gebietsansässige Kapitalgesellschaft mit multinationalem Charakter [ist], deren Tätigkeit sich auf die Erbringung von ausschließlich den Gesellschaften oder Unternehmen ein und derselben ausländischen internationalen Unternehmensgruppe vorbehaltenen Dienstleistungen beschränkt". Ähnlich wird in der Entscheidung der Kommission vom 13. Mai 2003 über die Beihilferegelung, die Frankreich zugunsten von Verwaltungs- und Logistikzentren durchgeführt hat, (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 1) in Randnummer 66 festgestellt: „[D]ie Inanspruchnahme der Regelung [ist] ausschließlich auf die Verwaltungs- und Logistikzentren beschränkt, die ihre Dienstleistungen überwiegend für verbundene Unternehmen erbringen, welche ihren Sitz außerhalb Frankreichs haben." Und schließlich heißt es in der Entscheidung der Kommission vom 24. Juni 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien in Form einer Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften (US Foreign Sales Corporations) durchgeführt hat, (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 14) in Randnummer 57, „dass die für die belgischen Geschäftstätigkeiten der FSC geltende Regelung eine nur für FSC-Niederlassungen und -Töchter geltende Sonderregelung darstellt".

([720]) Vorbringen von Amazon vom 5. Mai 2015, Anhang 2.

([721]) Die Kommission hat in ihrem Beschluss (EU) 2016/1699 vom 11. Januar 2016 betreffend die von Belgien durchgeführte staatliche Beihilferegelung zur Steuerbefreiung von Gewinnüberschüssen (SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN)) (ABl. L 260 vom 27.9.2016, S. 61) bereits festgestellt, dass eine solche Praxis eine Beihilfe begründet.

(601) Während der Gültigkeit des angefochtenen Steuervorbescheids wurde Artikel 164 Absatz 3 LIR als Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Luxemburger Steuerrecht betrachtet. Nach dieser Vorschrift müssen Unternehmen, die einem multinationalen Konzern angehören, der Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen tätigt, ihre Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festlegen. Wie in Abschnitt 9.2 erläutert, ergibt die im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung für LuxOpCo ein steuerpflichtiges Einkommen in einer Höhe, die nicht den Preisen entspricht, die fremdvergleichskonform auf dem Markt ausgehandelt würden. Sie bewirkt daher eine Reduzierung der Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo in Luxemburg gegenüber Unternehmen eines multinationalen Konzerns, die ihre Verrechnungspreise nach Maßgabe von Artikel 164 Absatz 3 LIR ermitteln.

(602) Daher ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass der in Abschnitt 9.2 beschriebene Vorteil selektiv ist, weil er Amazon gegenüber anderen zu einer multinationalen Unternehmensgruppe gehörigen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen bevorzugt, die an konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt sind, und die nach Artikel 164 Absatz 3 LIR die Preise für ihre konzerninternen Geschäftsvorfälle so einschätzen müssen, dass sie den Preisen entsprechen, die von unabhängigen Parteien zu Marktbedingungen ausgehandelt würden.

9.3.3. FEHLENDE RECHTFERTIGUNG

(603) Weder Luxemburg noch Amazon haben eine mögliche Rechtfertigung für die Vorzugsbehandlung von LuxOpCo infolge des angefochtenen Steuervorbescheids vorgetragen. In dieser Hinsicht erinnert die Kommission daran, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, eine solche Begründung auszuarbeiten.

(604) Es war kein Grund festzustellen, der die Vorzugsbehandlung von LuxOpCo als Folge der Maßnahme gerechtfertigt hätte und bei dem hätte anerkannt werden können, dass er unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien der Bezugsregelung beruhte oder dass er das Ergebnis von der Regelung inhärenten Mechanismen ist, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit dieser Regelung erforderlich sind ([722]), unabhängig davon, ob das Referenzsystem das allgemeine Luxemburger Körperschaftsteuersystem ist, wie die Kommission feststellte, oder Artikel 164 Absatz 3 LIR, wie von Luxemburg und Amazon geltend gemacht.

9.3.4. SCHLUSSFOLGERUNG ZUR SELEKTIVITÄT

(605) Aus den erläuterten Gründen ist die Kommission zu dem Ergebnis gelangt, dass der in Abschnitt 9.2 beschriebene Vorteil, der LuxOpCo mit dem angefochtenen Steuervorbescheid verschafft wurde, selektiv ist.

9.4. *SCHLUSSFOLGERUNG ZUM VORLIEGEN EINER BEIHILFE*

(606) Da der angefochtene Steuervorbescheid sämtliche Kriterien von Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt, ist festzustellen, dass der Steuervorbescheid eine staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung darstellt. Und da die Beihilfe eine Reduzierung der Kosten zur Folge hat, die normalerweise von LuxOpCo im Rahmen seiner Geschäftstätigkeiten zu tragen wären, sollte die Beihilfe als Betriebsbeihilfe für LuxOpCo angesehen werden.

9.5. *BEGÜNSTIGTER DER BEIHILFE*

(607) Die Kommission ist der Auffassung, dass der angefochtene Steuervorbescheid LuxOpCo einen selektiven Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV verschafft, da er zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns und damit der Körperschaftsteuerschuld dieses Unternehmens in Luxemburg führt. Allerdings stellt die Kommission fest, dass LuxOpCo Teil eines multinationalen Konzerns, d. h. der Amazon-Gruppe ist.

(608) Getrennte rechtliche Einheiten können für die Zwecke der Anwendung der EU-Beihilfevorschriften als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden. Diese wirtschaftliche Einheit ist dann als das Unternehmen anzusehen, das von der Beihilfemaßnahme profitiert. Der Gerichtshof stellt bereits früher fest: „Im Rahmen des Wettbewerbsrechts ist unter dem Begriff des Unternehmens eine … wirtschaftliche Einheit zu verstehen, selbst wenn diese wirtschaftliche Einheit rechtlich aus mehreren, natürlichen oder juristischen, Personen gebildet wird". ([723]) Bei der Feststellung, ob mehrere Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden, prüft das Gericht

([722]) Urteil Paint Graphos u. a., verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, Rn. 69.
([723]) Urteil Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, Rn. 11. Siehe auch Urteil *Pollmeier Malchow*, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, Rn. 50.

das Bestehen einer kontrollierenden Beteiligung oder funktioneller, wirtschaftlicher oder institutioneller Verbindungen ([724]). In dieser Sache wurde LuxOpCo im relevanten Zeitraum vollständig von LuxSCS kontrolliert, und LuxSCS wiederum unterstand der Kontrolle durch in den USA ansässige Unternehmen der Amazon-Gruppe ([725]). Wie aus dem Antrag auf einen Steuervorbescheid hervorgeht, traf die von der Amazon.com, Inc. kontrollierte Amazon-Gruppe die Entscheidung, LuxOpCo in Luxemburg anzusiedeln.

(609) Naturgemäß wirkt sich die Gestaltung von Verrechnungspreisen nicht nur auf ein einzelnes Unternehmen innerhalb eines Konzerns aus, da eine Reduzierung des Gewinns bei einem Unternehmen in der Regel den Gewinn des Partnerunternehmens erhöht. In dieser Sache wirkt sich die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von LuxOpCo in Luxemburg auf die an LuxSCS zu zahlenden Lizenzgebühren aus, da die Höhe der Lizenzgebühr mit den Gewinnen von LuxOpCo korreliert, die seine Betriebskosten um mehr als [4-6] % bzw. seine Einnahmen um mehr als 0,55 % überschreiten; diese Regelung wurde im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligt. Die Reduzierung der Steuerschuld von LuxOpCo in Luxemburg kommt daher nicht nur LuxOpCo, sondern auch LuxSCS zugute. Und da der LuxSCS zugerechnete Gewinn nicht in Luxemburg besteuert wurde, sondern allenfalls eine latente Besteuerung erfolgte, wenn der Gewinn auf die US-amerikanischen Partnerunternehmen verteilt wurde ([726]), verschafft der angefochtene Steuervorbescheid der Amazon-Gruppe insgesamt einen Vorteil.

(610) Eine steuerliche Vorzugsbehandlung, die LuxOpCo von der Luxemburger Steuerbehörde gewährt wird, verschafft also nicht nur LuxOpCo, sondern auch der Amazon-Gruppe insgesamt einen Vorteil, indem für die gesamte Gruppe zusätzliche Finanzmittel verfügbar werden. Ungeachtet der Tatsache, dass die Gruppe in unterschiedlichen Rechtspersönlichkeiten organisiert ist und dass der angefochtene Steuervorbescheid die steuerliche Behandlung nur von LuxOpCo und LuxSCS betrifft, ist die Gruppe als eine einzige wirtschaftliche Einheit zu betrachten, die durch die streitige Beihilfemaßnahme begünstigt wird ([727]).

9.6. *VEREINBARKEIT DER BEIHILFE*

(611) Eine staatliche Beihilfe ist als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu betrachten, wenn sie in eine der in Artikel 107 Absatz 2 AEUV ([728]) angeführten Kategorien fällt; sie kann als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, wenn die Kommission feststellt, dass sie in eine der in Artikel 107 Absatz 3 AEUV genannten Kategorien fällt. Es obliegt jedoch dem Mitgliedstaat, der die Beihilfe gewährt, den Nachweis zu erbringen, dass diese gemäß Artikel 107 Absatz 2 oder 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

(612) Luxemburg hat sich in den Regelungen für die staatliche Beihilfe, die es mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gewährte, auf keine der Begründungen für die Feststellung einer Vereinbarkeit berufen.

(613) Wie in Erwägungsgrund 606 erläutert, ist die mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gewährte Beihilfe vielmehr als Betriebsbeihilfe anzusehen. In der Regel kann eine solche Beihilfe nicht auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden, da sie nicht die Entwicklung bestimmter Tätigkeiten oder bestimmter Wirtschaftsregionen fördert und da die Steuervorteile nicht zeitlich begrenzt und degressiv sind und nicht in einem angemessenen Verhältnis zu dem stehen, was zur Behebung eines spezifischen Marktversagens in den betroffenen Regionen erforderlich ist.

(614) Folglich ist die LuxOpCo und der Amazon-Gruppe von Luxemburg durch den angefochtenen Steuervorbescheid gewährte staatliche Beihilfe nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar.

([724]) Urteil Acea Electrabel Produzione SpA, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, Rn. 47-55; Urteil Cassa di Risparmio di Firenze SpA u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 112.

([725]) Die Konzernstruktur der Amazon-Gruppe wird in Abbildung 1 genauer erläutert.

([726]) Siehe Fußnote 119. Nach US-amerikanischem Steuerrecht werden nationale Unternehmen nach ihren weltweiten Einnahmen einschließlich ihrer im Ausland erzielten Einnahmen sowie — entgegen der Praxis anderer Länder — nach den Einnahmen ihrer Tochtergesellschaften besteuert. Im Allgemeinen wird die Besteuerung der Einnahmen ausländischer Tochtergesellschaften jedoch aufgeschoben, bis diese Einnahmen von dem ausländischen Unternehmen als Dividenden an die Anteilseigner in den USA ausgeschüttet oder in sonstiger Weise zurückgeführt werden. Wenn Gewinne von LuxSCS zu seinen Partnerunternehmen in den USA zurückgeführt werden, erfolgt eine Besteuerung nach diesem weltweiten Besteuerungssystem ebenso wie die Besteuerung aller anderen regelmäßigen Ausschüttungen von Gewinnen nach Steuern bei ausländischen kontrollierten Unternehmen.

([727]) Siehe analog Urteil Intermills, C-323/82, ECLI:EU:C:1984:345, Rn. 11. Siehe ferner Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, Rn. 102: „… die Kommission [ist] somit zutreffend davon ausgegangen, dass die Vorschriften über die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für die Koordinationszentren und die Gruppen, denen sie angehören, einen Vorteil darstellten."

([728]) Die Ausnahmen, welche in Artikel 107 Absatz 2 AEUV vorgesehen sind, betreffen soziale Beihilfen an einzelne Konsumenten, Beihilfen zur Beseitigung der durch Naturkatastrophen oder außergewöhnliche Ereignisse verursachten Schäden und Beihilfen an bestimmte Regionen der Bundesrepublik Deutschland; im vorliegenden Fall sind derartige Beihilfen nicht gegeben.

9.7. *RECHTSWIDRIGKEIT DER BEIHILFE*

(615) Nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung von Beihilfen zu unterrichten (Meldepflicht), und sie dürfen die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat (Durchführungsverbot).

(616) Die Kommission weist darauf hin, dass Luxemburg sie weder über die beabsichtigte Einführung der beanstandeten Beihilfemaßnahme unterrichtetet noch die Verpflichtung des Durchführungsverbots von Artikel 108 Absatz 3 AEUV eingehalten hat. Deshalb stellt der angefochtene Steuervorbescheid nach Artikel 1 Buchstabe f der Verordnung (EU) 2015/1589 eine rechtswidrige Beihilfe dar, die unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV durchgeführt wurde.

10. **RÜCKFORDERUNG**

10.1. *DIE RÜCKFORDERUNGSPFLICHT*

(617) Nach Artikel 16 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 ist die Kommission verpflichtet, die Rückforderung der rechtswidrigem und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe zu verlangen. Dort ist auch vorgesehen, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe zurückzufordern. Nach Artikel 16 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 muss eine Rückzahlung der Beihilfe stattfinden, inklusive Zinsen von dem Zeitpunkt, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung. In der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission ([729]) werden die Methoden genannt, die bei der Berechnung der Rückforderungszinsen anzuwenden sind. Und schließlich heißt es in Artikel 16 Absatz 3 der Verordnung (EU) 2015/1589: „… die Rückforderung [erfolgt] unverzüglich und nach den Verfahren des betreffenden Mitgliedstaats, sofern hierdurch die sofortige und tatsächliche Vollstreckung der Kommissionsentscheidung ermöglicht wird".

10.2. *NEUE BEIHILFEN*

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

(619) Amazon erklärt, eine nach dem angefochtenen Steuervorbescheid gewährte Beihilfe sei eine bestehende Beihilfe, weil der angefochtene Steuervorbescheid als Einzelmaßnahme anzusehen sei, die Amazon mehr als zehn Jahre vor dem Zeitpunkt gewährt worden sei, zu dem die Kommission ihre beihilferechtliche Prüfung dieses Vorbescheids eingeleitet habe. Der angefochtene Steuervorbescheid wurde tatsächlich mehr als zehn Jahre vor dem Zeitpunkt ausgestellt, zu dem die Kommission ihre Prüfung eingeleitet hat (d. h. am 6. November 2003). Entgegen der Darstellung von Amazon bedeutet dies jedoch nicht, dass sämtliche nach diesem Vorbescheid gewährten Beihilfen bestehende Beihilfen darstellen und daher nicht zurückgefordert werden können.

(620) In dieser Sache wurde die aufgrund des angefochtenen Steuervorbescheids gewährte Beihilfe jährlich immer dann gewährt, wenn LuxOpCo seine Körperschaftsteuer in Luxemburg zahlen musste. Mit dem angefochtenen Steuervorbescheid sollte LuxOpCo nämlich in die Lage versetzt werden, über einen bestimmten Zeitraum seine jährliche Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg abzuschätzen. Der Vorbescheid billigt eine Verrechnungspreisvereinbarung, nach der LuxOpCo seine Verrechnungspreise festsetzen und dann seinen jährlichen steuerpflichtigen Gewinn ermitteln kann. Dieser Gewinn wird dann in der jährlichen Körperschaftsteuererklärung von LuxOpCo angegeben; Luxemburg hat diese Erklärung im relevanten Zeitraum Jahr für Jahr angenommen. Somit wurde die Beihilfe nach dem angefochtenen Steuervorbescheid jedes Jahr gewährt, in dem diese Erklärung von der Luxemburger Steuerbehörde angenommen wurde ([730]).

([729]) Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1).

([730]) Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416. Dieselbe Begründung führte das Gericht auch im Urteil Frankreich und France Telecom, verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, an; Gegenstand der Rechtssachen war eine France Telecom gewährte Begünstigung durch eine Steuerbefreiung, wobei die Kommission festgestellt hatte, dass die Beihilfe jährlich gewährt worden war, d. h., das Steuergefälle gegenüber der eigentlich zu entrichtenden Steuer und damit die Steuerbefreiung wurden jährlich berechnet und hingen u. a. von den Steuersätzen ab, die jährlich von den lokalen Behörden festgesetzt wurden. Diese Schlussfolgerung wurde vom Gericht bestätigt.

(621) Für die hier in Rede stehende Sache bedeutet dies, dass nur die vor dem 24. Juni 2004 gewährte Beihilfe als Betriebsbeihilfe anzusehen ist, da die Verjährung nach Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 am 24. Juni 2014, d. h. an dem Tag, an dem die Kommission Luxemburg schriftlich um Auskunft über Amazon erteilte Steuervorbescheide ersuchte, unterbrochen wurde ([731]). Wenngleich der angefochtene Steuervorbescheid bereits im Jahr 2003 zuging, wendete LuxOpCo die im Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung, wie von Amazon erläutert, allerdings erst ab 2006 zur Ermittlung seiner jährlichen Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg an. Somit wurde vor dem 24. Juni 2004 in keinem Geschäftsjahr der Steuervorbescheid zur Ermittlung des jährlichen steuerpflichtigen Gewinns von LuxOpCo angewendet und von der Luxemburger Steuerbehörde keine Steuererklärung aufgrund einer solchen Ermittlung angenommen. In jedem Fall erinnert die Kommission daran, dass die Luxemburger Steuerbehörde nach einer Verzögerung bei der Umsetzung der Umstrukturierung des Europageschäfts von Amazon, für das dieser Vorbescheid ursprünglich beantragt worden war, mit Schreiben vom 23. Dezember 2004 die Fortsetzung der Wirksamkeit der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung bestätigte.

(622) Daher sind alle LuxOpCo und der Amazon-Gruppe aufgrund des angefochtenen Steuervorbescheids gewährten Beihilfen als neue Beihilfen anzusehen.

10.3. *KEIN ALLGEMEINER RECHTSGRUNDSATZ, DER EINER RÜCKFORDERUNG ENTGEGENSTEHEN WÜRDE*

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

(624) Luxemburg zufolge stehen in dieser Sache die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Rückforderung entgegen, erstens, weil die Kommission einen angeblich neuen Ansatz bei der Verrechnungspreisgestaltung rückwirkend anwende, und zweitens, weil der Verhaltenskodex der Gruppe (Unternehmensbesteuerung) ([732]) und das OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken ([733]) Luxemburg versichert hätten, dass die auf Artikel 164 Absatz 3 LIR und auf dem Rundschreiben beruhende Luxemburger Steuervorbescheidpraxis im Einklang mit dem Verhaltenskodex der OECD und mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien stehe.

(625) Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist ein allgemeiner Grundsatz des EU-Rechts, mit dem die Berechenbarkeit von Rechtsvorschriften und der mit ihnen verbundenen Rechtswirkungen begründet wird. Nach der Rechtsprechung sorgt der Grundsatz der Rechtssicherheit dafür, dass die Kommission mit der Ausübung ihrer Befugnisse nicht unbegrenzt lange warten kann ([734]). Außerdem hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine Berufung auf diesen Rechtsgrundsatz nur in Ausnahmefällen erfolgen kann, in denen eine offensichtliche Untätigkeit der Kommission und eine offenkundige Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht erkennbar sind ([735]). Wenn eine Maßnahme jedoch ohne Anmeldung gewährt wurde, führt der bloße Umstand, dass die Kommission über einen längeren Zeitraum die Rückforderung dieser Beihilfe nicht angeordnet hat, nicht an sich nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit bereits zur Rechtswidrigkeit dieses Rückforderungsbeschlusses ([736]). Da der angefochtene Steuervorbescheid von Luxemburg nie bei der Kommission angemeldet wurde oder in sonstiger Weise öffentlich zugänglich war, konnte die Kommission in dieser Sache von dem Steuervorbescheid erst Kenntnis erlangt haben, als Luxemburg auf ihr Auskunftsersuchen vom 4. August 2014 antwortete.

(626) Der Grundsatz des Vertrauensschutzes kann nur bei jemandem geltend gemacht werden, „bei dem ein Gemeinschaftsorgan begründete Erwartungen geweckt hat“ ([737]). Wie der Gerichtshof festgestellt hat, sind bei der Berufung auf diesen Grundsatz wichtige Beschränkungen zu berücksichtigen. Erstens hat der Gerichtshof festgestellt, eine Berufung auf diesen Grundsatz nur dann möglich ist, wenn jemandem, der sich darauf beruft, „konkrete Zusicherungen gegeben“ wurden ([738]) Zweitens können sich Mitgliedstaaten nicht auf diesen Grundsatz

([731]) Siehe Erwägungsgrund 1.
([732]) Anmerkungen Luxemburgs zum Einleitungsbeschluss, Rn. 42 und 43.
([733]) Anmerkungen Luxemburgs zum Einleitungsbeschluss, Rn. 44.
([734]) Urteil Falck y A. di Bolzano, C-74/00, ECLI:EU:C:2002:524, Rn. 140.
([735]) Urteil Salzgitter, C-408/04, ECLI:EU:C:2008:236, Rn. 100-107.
([736]) Ibid. Rn. 106.
([737]) Urteil Forum 187 (a. a. O.), Rn. 147, Urteil Van den Bergh en Jurgens und Van Dijk Food Products Lopik, C-265/85, ECLI:EU:C:1987:121, Rn. 44.
([738]) Ibid.

berufen, wenn sie die betreffende Beihilfemaßnahme nicht bei der Kommission angemeldet haben ([739]). Drittens ist das angebliche Versäumnis der Kommission unerheblich, wenn eine Beihilfemaßnahme nicht bei ihr angemeldet wurde ([740]), und daher kann eine nicht erfolgte Äußerung der Kommission nicht als stillschweigende Genehmigung der Maßnahme ausgelegt werden, die einen Vertrauensschutz hätte begründen können ([741]). Da die Kommission Luxemburg nie konkret zugesichert hat, dass der angefochtene Steuervorbescheid keine Beihilfe darstellt und da Luxemburg den angefochtenen Steuervorbescheid nie bei der Kommission angemeldet hat, kann sich Luxemburg nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen.

(627) Die anschließende Darstellung von Luxemburg, dass die Kommission bei der Feststellung einer Beihilfe in dieser Sache einem neuen Ansatz gefolgt sei, kann nicht anerkannt werden.

(628) Erstens hat der Gerichtshof als Reaktion auf die von einem Mitgliedstaat vorgebrachte Begründung, dass direkte Steuern unter ihre Steuerhoheit fielen, in einem Urteil aus dem Jahr 1974 ([742]) die Anwendung der Beihilfevorschriften auch im Bereich der direkten Besteuerung ausdrücklich anerkannt. Da ein Steuervorbescheid nicht mehr ist als eine bloße Auslegung der Steuervorschriften in einem Sonderfall, nach der ein Steuerpflichtiger seine Steuerschuld in einem bestimmten Mitgliedstaat abschätzen kann, gelten die Beihilfevorschriften unbedingt auch für Steuervorbescheide; dies hat die Kommission in ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 1998 (im Folgenden „Mitteilung von 1998“) ([743]) ausdrücklich bestätigt.

(629) Zweitens nahm die Kommission in den Jahren 2002 und 2004 einige Entscheidungen an, in denen sie feststellte, dass mehrere Steuerregelungen in verschiedenen Mitgliedstaaten staatliche Beihilfen darstellten, weil sie eine Methode der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens bei bestimmten Gruppen von Unternehmen billigten, die von einer verlässlichen Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis abwichen oder in sonstiger Weise Unternehmen multinationaler Konzerne gegenüber den normalen Körperschaftsteuervorschriften begünstigten ([744]). Dass eine Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens, die zu einem von den fremdvergleichskonformen Ergebnissen abweichenden Ergebnis führt, eine staatliche Beihilfe für den (die) Begünstigten darstellt, wurde 2006 in einem Urteil des Gerichtshofs ausdrücklich festgestellt ([745]).

([739]) Urteil Territorio Histórico de Àlva — Diputación Foral de Álava u. a., verbundene Rechtssachen C-471/09 P und C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, Rn. 64: „Sur ce point, il convient de rappeler qu'un État membre, dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'article 88 CE, ne saurait, en principe, invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 87 CE et 88 CE de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du traité CE.“ In diesem Sinne siehe auch Urteil Diputacion Foral de Vizcaya u. a., verbundene Rechtssachen C-465/09 bis C-470/09, ECLI:EU:C:2011:372, Rn. 150; und Urteil Italien, C-372/97, ECLI:EU:C:2003:275, Rn. 112.

([740]) Urteil Territorio Histórico de Vizcaya (a. a. O.), Rn. 68. Siehe auch Urteil Demesa and Territorio Histórico de Álava, C-183/02 P, ECLI:EU:C:2004:701, Rn. 52.

([741]) Urteil Territorio Histórico de Vizcaya (a. a. O.), Rn. 76.

([742]) Urteil Italien, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 13.

([743]) Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3), Rn. 22: „Zwar müssen die Steuervorschriften in der täglichen Praxis ausgelegt werden, doch dürfen sie keinen Raum für eine in freies Ermessen gestellte Behandlung der Unternehmen geben. Jede Verwaltungsentscheidung, die von den allgemein geltenden Steuervorschriften abweicht, um einzelne Unternehmen zu begünstigen, begründet eine Vermutung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe und muss daher im Detail untersucht werden. Die ‚administrative rulings', als Verfahren, mit denen ausschließlich eine Auslegung von allgemeinen Vorschriften bezweckt wird, begründen im Prinzip keine Vermutung für das Vorliegen einer Beihilfe. Die Undurchsichtigkeit mancher Entscheidungen der Verwaltungen und der diesen eingeräumten Spielraum führen allerdings zuweilen zu der Vermutung, dass sie sich in bestimmten Fällen zumindest in dieser Weise auswirken. Dies hindert die Mitgliedstaaten aber nicht daran, den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit hinsichtlich der Anwendung der allgemeinen Steuervorschriften zu gewährleisten.“

([744]) Siehe u. a. Entscheidung 2003/81/EG der Kommission vom 22. August 2002 über die spanische Beihilferegelung zugunsten der Koordinierungszentren von Vizcaya — Staatliche Beihilfe C 48/2001 (ex NN 43/2000) (ABl. L 31 vom 6.2.2003, S. 26); Entscheidung 2003/512/EG der Kommission vom 5. September 2002 über die Beihilferegelung, die Deutschland zugunsten von Kontroll- und Koordinierungsstellen durchgeführt hat (ABl. L 177 vom 16.7.2003, S. 17); Entscheidung 2003/501/EG der Kommission vom 16. Oktober 2002 über die Beihilferegelung C 49/2001 (ex NN 46/2000) für Koordinierungszentren, durchgeführt von Luxemburg (ABl. L 170 vom 9.7.2003, S. 20); Entscheidung 2003/757/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die von Belgien durchgeführte Beihilferegelung für in Belgien ansässige Koordinierungszentren (ABl. L 282 vom 30.10.2003, S. 25); Entscheidung 2003/515/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationalen Finanzierungstätigkeiten durchgeführt haben (ABl. L 180 vom 18.7.2003, S. 52); Entscheidung 2004/76/EG der Kommission vom 13. Mai 2003 über die Beihilferegelung, die Frankreich zugunsten von Verwaltungs- und Logistikzentren durchgeführt hat (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 1); und Entscheidung 2004/77/EG der Kommission vom 24. Juni 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien in Form einer Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften (US Foreign Sales Corporations) durchgeführt hat (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 14).

([745]) Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

(630) Ferner erklärte Luxemburg, dass im Ecofin-Rat in der Sitzung am 27. Mai 2011 ausdrücklich bestätigt worden sei, dass die Luxemburger Steuervorbescheidpraxis angesichts der Annahme der Rundschreiben der Gruppe „Verhaltenskodex" nicht bewertet werden müsse ([746]) und dass die in einer Sitzung der Gruppe „Verhaltenskodex" getroffene Vereinbarung, dass „keine Notwendigkeit besteht, die [Luxemburger Steuermaßnahme für an konzerninternen Finanzierungsaktivitäten beteiligte Unternehmen] nach den Kriterien des Verhaltenskodex zu bewerten" eine konkrete Zusicherung hinsichtlich der Angemessenheit der allgemeinen Steuervorbescheidpraxis Luxemburgs darstelle. Diese Vorbringen können jedoch weder als Begründung einer Rechtssicherheit noch als Begründung eines Vertrauensschutzes anerkannt werden.

(631) Erstens werden mit dem Verhaltenskodex und mit den Beihilfevorschriften unterschiedliche Ziele verfolgt: Während der Verhaltenskodex darauf abzielt, den schädlichen Steuerwettbewerb zwischen Mitgliedstaaten zu bekämpfen, sollen die Beihilfevorschriften Wettbewerbsverzerrungen angehen, die dadurch entstehen, dass Mitgliedstaaten bestimmten Unternehmen eine Vorzugsbehandlung, insbesondere in Form einer Steuererleichterung, gewähren.

(632) Zweitens ist der Verhaltenskodex kein verbindlicher Rechtsakt. Vielmehr ist er als Diskussionsgrundlage der Mitgliedstaaten über Maßnahmen zu verstehen, die erhebliche Auswirkungen auf die Standorte von Unternehmen innerhalb der Union haben oder haben können. Während die Gruppe „Verhaltenskodex" über einen gewissen Ermessensspielraum verfügt, hat die Kommission keinen Entscheidungsspielraum in Bezug auf ihre Feststellung, ob eine Steuermaßnahme als staatliche Beihilfe anzusehen ist, da dieser Begriff objektiv ist.

(633) Drittens wurde der Verhaltenskodex nicht von der Kommission, sondern vom Ecofin-Rat angenommen ([747]) und kann daher für die Kommission nicht verbindlich bei der Wahrnehmung ihrer Zuständigkeiten im Bereich der staatlichen Beihilfen sein.

(634) Viertens wurden die Rundschreiben zu konzerninternen Finanzierungen im Allgemeinen betrachtet; in diesem Beschluss hingegen wird ein konkreter Steuervorbescheid zugunsten eines bestimmten Unternehmens bewertet, der nicht mit einer konzerninternen Finanzierung in Zusammenhang steht. Selbst wenn festgestellt werden könnte, dass diese Rundschreiben nicht zu einem schädlichen Steuerwettbewerb beitragen würden, bedeutete dies nicht, dass dies bei einem einzelnen Amazon erteilten Bescheid im Zusammenhang mit einer Verrechnungspreisgestaltung nicht der Fall wäre.

(635) Somit kann eine bei der Sitzung der Gruppe „Verhaltenskodex" getroffene Vereinbarung weder die Kommission binden noch das Handeln der Kommission bei der Ausübung der ihr vom AEUV im Bereich der staatlichen Beihilfen übertragenen Befugnisse begrenzen ([748]). In seiner Sitzung vom 6. Dezember 2011 beschloss das OECD-Forum: „[D]ie folgenden 10 Regelungen brauchten nicht weiter geprüft zu werden … Luxemburg — Vorab-Steueranalyse für konzerninterne Finanzierung". Die OECD ist keine Einrichtung der Europäischen Union, und die Europäische Union ist kein Mitglied dieser Organisation ([749]); die nicht verbindlichen Schlussfolgerungen dieser Organisation können für die Europäische Union nicht bindend sein. Das OECD-Forum hat in keiner Weise eine konkrete Zusicherung gegeben, sondern lediglich beschlossen, die Luxemburger Steueranalyse konzerninterner Finanzierungstätigkeiten weiter zu untersuchen. Deshalb ist es nicht möglich, auf der Grundlage dieses Zitats eine Schlussfolgerung in Bezug auf die Anwendung der Beihilfevorschriften auf den angefochtenen Steuervorbescheid zu ziehen, der sich auf einen einzelnen Vorbescheid im Hinblick auf eine Verrechnungspreisgestaltung bezieht, die nicht mit einer konzerninternen Finanzierung in Zusammenhang steht.

([746]) In Rn. 43 der Stellungnahme Luxemburgs zum Einleitungsbeschluss zitiert Luxemburg Rn. 19 des Berichts der Gruppe „Verhaltenskodex" (Unternehmensbesteuerung) an den Ecofin-Rat: „Hinsichtlich der Luxemburger Steuermaßnahme für an konzerninternen Finanzierungsaktivitäten beteiligte Unternehmen diskutierte die Gruppe in der Sitzung am 17. Februar 2011 über die vereinbarte Beschreibung. Luxemburg teilte der Gruppe mit, dass die Bedingungen für Verrechnungspreisvereinbarungen zur Bestätigung der Vergütung der betreffenden Geschäftsvorfälle dem Rundschreiben Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011 zu entnehmen seien. In der Sitzung am 11. April 2011 teilte Luxemburg der Gruppe mit, das Rundschreiben Nr. 164/2bis vom 8. April 2011 gewährleiste, dass vor Inkrafttreten von Rundschreiben Nr. 164/2 vorab erteilte Bestätigungen am 31. Dezember 2011 ihre Gültigkeit verlieren. Aufgrund dieser Information kam die Gruppe überein, dass keine Notwendigkeit bestand, diese Maßnahme nach den Kriterien des Verhaltenskodex zu bewerten."

([747]) Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen" vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik (ABl. C 2 vom 6.1.1998, S. 1). Siehe auch Unterlagen unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/#code_conduct.

([748]) Siehe dazu die Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger in der Rechtssache Belgien und Forum 187 ASBL, C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, Rn. 376.

([749]) Im Zusatzprotokoll Nr. 1 zum OECD-Übereinkommen vom 14. Dezember 1960 vereinbarten die Zeichner des Übereinkommens, dass sich die Europäische Kommission an der Arbeit der OECD beteiligen wird. Vertreter der Europäischen Kommission nehmen zusammen mit den Mitgliedern an Gesprächen über das Arbeitsprogramm der OECD teil und werden in die Arbeit der gesamten Organisation und ihrer verschiedenen Organe einbezogen. Wenngleich die Teilnahme der Europäischen Kommission weit über die Teilnahme eines Beobachters hinausgeht, hat sie kein Stimmrecht und beteiligt sich nicht an der Annahme rechtlicher Instrumente, die dem Rat zur Verabschiedung vorgelegt werden.

(636) Amazon beruft sich in ähnlicher Weise auch auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes und erklärt, die Untersuchung der Kommission beruhe auf einem neuen Ansatz im Hinblick auf die Anwendung der Beihilfevorschriften ([750]). Die Kommission hat bereits in Erwägungsgrund 626 erläutert, warum diese Darstellung unbegründet ist. Damit ein Vertrauensschutzanspruch erfolgreich ist, muss er auf einer vorangegangenen Handlung der Kommission in Form von konkreten Zusicherungen basieren ([751]). Das bedeutet, dass die berechtigte Erwartung sich aus einem vorangegangenen Verhalten der Kommission ergeben muss, wie zum Beispiel dass sie schon einen Beschluss zu derselben oder einer ähnlichen Beihilferegelung angenommen hat. Amazon hat in keiner Weise auf ein solches Verhalten der Kommission verwiesen, sondern erklärt: „[D]ie Anwendung der Beihilfevorschriften auf einzelne Steuervorbescheide über Verrechnungspreisgestaltungen war nie Gegenstand einer früheren Mitteilung der Kommission." ([752]) In diesem Zusammenhang erinnert die Kommission daran, dass der Begriff der Beihilfe ein objektiver Begriff ist; selbst wenn vor 2015 noch keine Entscheidungen oder Beschlüsse gefasst wurden, mit denen festgestellt wurde, dass einzelne Steuervorbescheide eine staatliche Beihilfe begründen, bedeutet dies nicht, dass solche Vorbescheide keine staatliche Beihilfe begründen können. In jedem Fall hat die Kommission mehrere Beschlüsse angenommen, mit denen festgestellt wurde, dass vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Regelungen eine staatliche Beihilfe begründen ([753]); außerdem hat die Kommission in mehreren Beschlüssen festgestellt, dass einzelne Steuermaßnahmen eine staatliche Beihilfe begründen ([754]).

(637) Amazon beruft sich ferner auf den Grundsatz der Gleichbehandlung und erklärt, Amazon wäre unter vielen Unternehmen, die derselben steuerlichen Behandlung unterworfen seien, das einzige, das eine rechtswidrige Beihilfe zurückzahlen müsse ([755]). Der Gerichtshof hat jedoch bereits festgestellt, dass die Tatsache, dass anderen Unternehmen staatliche Beihilfen gewährt werden, (selbst Konkurrenten) keine Auswirkung auf die Einstufung als Beihilfe hat ([756]). Da die Rückforderung die logische Folge des Vorliegens einer rechtswidrigen Beihilfe ist, muss dies erst recht für die Rückzahlung der rechtswidrigen staatlichen Beihilfe gelten.

(638) Somit steht in dieser Sache kein allgemeiner Rechtsgrundsatz einer Rückforderung entgegen.

10.4. *RÜCKFORDERUNGSMETHODEN*

(639) Die Verpflichtung zur Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe, die die Kommission als unvereinbar mit dem Binnenmarkt erachtet hat, dient der Wiederherstellung der zuvor auf dem Markt bestehenden Wettbewerbssituation. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof geurteilt, dass das Ziel erreicht ist, wenn der Empfänger die rechtswidrig gewährte Beihilfe zurückgezahlt hat und so den Vorteil verliert, den er gegenüber seinen Wettbewerbern auf dem Markt genossen hat, sodass die Situation vor Zahlung der Beihilfe wiederhergestellt ist.

(640) Es gibt im Unionsrecht keine Bestimmung, die von der Kommission bei Anordnung der Rückforderung einer als unvereinbar mit dem Binnenmarkt erklärten Beihilfe verlangen würde, den genauen Betrag der zurückzufordernden Beihilfe anzugeben ([757]). Vielmehr reicht es, dass die Kommission in ihren Beschluss Informationen aufnimmt, die es dem Adressaten des Beschlusses ermöglichen, diesen Betrag ohne übermäßige Schwierigkeiten selbst zu ermitteln ([758]). Das Unionsrecht fordert lediglich die Rückforderung von rechtswidrig gewährter Beihilfe, mit dem Ziel, den früheren Zustand wieder herzustellen, und sicherzustellen, dass die Rückzahlung in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Landesrechts erfolgt ([759]). Dementsprechend kann die Kommission sich auf die Feststellung der Verpflichtung zur Rückzahlung der jeweiligen Beihilfen beschränken und es den nationalen Behörden überlassen, die genaue Höhe der zurückzuzahlenden Beihilfe zu berechnen ([760]).

([750]) Siehe Erwägungsgrund 326.
([751]) Urteil Mehibas Dordtselaan, T-290/97, ECLI:EU:T:2000:8, Rn. 59, und Urteil Belgien und Forum 187 ASBL, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 147.
([752]) Anmerkungen Luxemburgs zum Einleitungsbeschluss, Rn. 178.
([753]) Siehe Fußnote 742.
([754]) Siehe beispielsweise Entscheidung 1999/718/EG der Kommission vom 24. Februar 1999 über die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten von Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) (ABl. L 292 vom 13.11.1999, S. 1); Entscheidung 200/735/EG der Kommission vom 21. April 1999 betreffend die Behandlung der „Technolease-Vereinbarung" zwischen Philips und Rabobank durch die niederländischen Steuerbehörden (ABl. L 297 vom 24.11.2000, S. 13); Entscheidung 2006/795/EG der Kommission vom 22. Dezember 1999 über die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten von Ramondín SA und Ramondín Cápsulas SA (ABl. L 318 vom 16.12.2000, S. 36); Entscheidung 2005/709/EG der Kommission vom 2. August 2004 über die staatliche Beihilfe, die Frankreich France Télécom gewährt hat (ABl. L 269 vom 14.10.2005, S. 30); Entscheidung 2008/551/EG der Kommission vom 11. Dezember 2007 über die staatliche Beihilfe C 12/07 (ex NN 799/06) der Slowakischen Republik zugunsten von Glunz & Jensen s.r.o. (ABl. L 178 vom 5.7.2008, S. 38); Entscheidung 2008/734/EG der Kommission vom 4. Juni 2008 über die Staatliche Beihilfe C 57/07 (ex N 843/06), die die Slowakische Republik zugunsten des Unternehmens Alas Slovakia, s.r.o. gewähren will (ABl. L 248 vom 17.9.2008, S. 19); und Beschluss 2011/276/EU.
([755]) Siehe Erwägungsgrund 326.
([756]) Urteil Het Vlaamse Gewest (Flämische Region), T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77, Rn. 54.
([757]) Wenn auch im Zusammenhang mit einer „Unmöglichkeit einer Rückforderung" und nicht in Bezug auf „Schwierigkeiten bei der genauen Feststellung der Höhe der Beihilfe".
([758]) Siehe Urteil Frankreich, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung.
([759]) Urteil Frankreich und France Telecom, verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, Rn. 297.
([760]) Urteil Frankreich und France Telecom, verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, Rn. 299.

(641) In Bezug auf die rechtswidrige Beihilfe und die Art der Steuermaßnahmen soll der zurückzufordernde Betrag auf der Basis eines Vergleichs zwischen den tatsächlich gezahlten Steuern und dem Betrag berechnet werden, der hätte gezahlt werden müssen, wenn die allgemein geltenden Regelungen angewandt worden wären. Wie in Erwägungsgrund 542 festgestellt, sollte die von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlende Vergütung anhand der TNMM ermittelt werden, bei der LuxSCS als das weniger komplexe Unternehmen der Lizenzvereinbarung betrachtet und die von LuxOpCo an LuxSCS zahlbare Vergütung unter Annahme von LuxSCS als untersuchte Partei berechnet werden sollte ([761]).

(642) Die Vergütung für LuxSCS sollte der Tatsache Rechnung tragen, dass LuxSCS insoweit eine Vermittlerfunktion im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausübt, als es nur rechtlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter und der Lizenzen für die im wirtschaftlichen Eigentum von ATI und A9 stehenden immateriellen Wirtschaftsgüter ist, die Rechte für die Entwicklung, Verbesserung, Verwaltung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter jedoch an LuxOpCo weitergegeben hat, damit LuxOpCo das europäische Einzelhandelsgeschäft von Amazon betreiben kann. Außerdem sollte die Vergütung Ausdruck der Tatsache sein, dass LuxSCS selbst allenfalls ausschließlich beschränkte Funktionen in Form allgemeiner Verwaltungsdienste ausübt, die zur Erhaltung seines rechtlichen Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern erforderlich sind, wobei diese offenbar von externen Dienstleistern im Auftrag von LuxSCS erbracht werden (siehe Erwägungsgrund 429).

(643) Hinsichtlich der Ermittlung der angemessenen Kostenbasis, auf die ein Aufschlag anzuwenden wäre, stellt die Kommission fest, dass LuxSCS in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern keinerlei Umsätze erzielt und keinerlei Risiken übernimmt. Daher sollte von einer kostenbezogenen Vergütung ausgegangen werden, um die Vergütung von LuxSCS zu ermitteln; dabei sollte ein Aufschlag nur für die entstandenen externen Kosten der tatsächlichen Funktionen von LuxSCS angewendet werden, ohne jedoch einen Aufschlag für die mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA verbundenen Kosten anzunehmen, die LuxSCS tatsächlich einfach an A9 und ATI weitergibt ([762]).

(644) In Bezug auf die angemessene Höhe des für die Kosten von LuxSCS anzunehmenden Aufschlags, der Ausdruck der tatsächlichen Funktionen in Verbindung mit der erforderlichen Erhaltung des Eigentums an den von LuxOpCo kontrollierten immateriellen Geschäftsgütern sein soll, stellt die Kommission angesichts der dem JTPF-Bericht von 2010 zugrunde liegenden Erfahrungen fest, dass für Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung, wie sie von LuxSCS im Hinblick auf die immateriellen Vermögenswerte erbracht werden, ein Aufschlag in Höhe von 5 % angemessen wäre ([763]). Wenn die Sachverhalte und Umstände des jeweiligen Geschäftsvorfalls jedoch einen anderen Aufschlag rechtfertigen, sollte dies berücksichtigt werden ([764]). Daher werden die Luxemburger Steuerbehörden aufgefordert, innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses, die endgültige Höhe dieses Aufschlags unter Vergleich dieses Aufschlags mit vergleichbaren Geschäftsvorfällen und unabhängigen Dienstleistern mitzuteilen und zu begründen. Sollte Luxemburg dieser Aufforderung nicht nachkommen, nimmt die Kommission einen Aufschlag auf die LuxSCS direkt entstandenen externen Kosten in Verbindung mit der Erhaltung des Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern in Höhe von 5 % an, soweit diese Kosten den von LuxSCS tatsächlich ausgeübten Funktionen entsprechen.

(645) Aus den erläuterten Erwägungen sollte bei der Berechnung des zurückzufordernden Betrags wie folgt verfahren werden: (i) als Ausgangsbetrag wird der Buchgewinn von LuxOpCo jeweils aller Jahre angenommen, in denen die Körperschaftsteuerschuld von LuxOpCo anhand des angefochtenen Steuervorbescheids berechnet wurde; (ii) von diesem Wert wird die Summe der Kosten in Verbindung mit der Eintrittsvereinbarung und der CSA, der LuxSCS entstandenen Kosten externer Dienstleistungen und des angemessenen Aufschlags auf die Kosten dieser Dienstleistungen abgezogen, soweit diese Kosten tatsächlich von LuxSCS aktiv ausgeübten Funktionen entsprechen ([765]); (iii) auf den so ermittelten Betrag werden die gewöhnlichen Vorschriften zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Luxemburg (einschließlich der üblichen Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer, Aufschläge und der Vermögenssteuer) angewendet; (iv) von diesem Betrag wird der von LuxOpCo jeweils in den Jahren der Gültigkeit des angefochtenen Steuervorbescheids tatsächlich gezahlte Betrag abgezogen.

(646) Die Differenz zwischen den Beträgen in den Absätzen (iii) und (iv) ergibt den Betrag der Beihilfe, der zurückgefordert werden muss, um den selektiven Vorteil zu beseitigen, den Luxemburg infolge des angefochtenen Steuervorbescheids gewährt hat.

([761]) Siehe Erwägungsgrund 549.
([762]) Siehe Erwägungsgründe 551 und 552.
([763]) Siehe Erwägungsgrund 558.
([764]) JTPF-Bericht von 2010, Rn. 63.
([765]) Siehe Erwägungsgrund 429. In Ziffer 7.33 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 heißt es: „… Bei einem fremdüblichen Geschäftsvorfall versucht ein unabhängiges Unternehmen üblicherweise, für die Dienstleistungen einen Preis zu berechnen, bei dem ein Gewinn erzielt wird, und nicht bloß seine Selbstkosten zu decken …“ Daher würde LuxSCS nicht nur den Aufschlag auf die Kosten, sondern auch eine Erstattung dieser Kosten erhalten.

10.5. *UNTERNEHMEN, VON DEM DIE BEIHILFE ZURÜCKZUFORDERN IST*

(647) Angesichts der Ausführungen in den Erwägungsgründen 607-610 vertritt die Kommission die Auffassung, dass Luxemburg zunächst die rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe, die durch den angefochtenen Steuervorbescheid gewährt wurde, von LuxOpCo zurückfordern muss. Sollte LuxOpCo nicht in der Lage sein, den vollen Betrag der durch den angefochtenen Steuervorbescheid gewährten staatlichen Beihilfe zurückzuzahlen, muss Luxemburg den verbleibenden Betrag dieser Beihilfe von der Amazon-Gruppe oder/und ihren Rechtsnachfolgern oder von Konzernunternehmen zurückfordern, da es sich bei diesem Unternehmen um das Unternehmen handelt, das die Amazon-Gruppe kontrolliert, und da dieses Unternehmen die durch die Beihilfe begünstigte einzige wirtschaftliche Einheit ist (siehe Abschnitt 9.5). Auf diese Weise wird der mit dem angefochtenen Steuervorbescheid gewährte ungerechtfertigte Vorteil beseitigt und durch die Rückforderung die zuvor auf dem Markt bestehende Wettbewerbssituation wiederhergestellt ([766]).

11. **BEWEISE, AUF DIE SICH DIE KOMMISSION FÜR DIE FESTSTELLUNG EINER BEIHILFE GESTÜTZT HAT**

(648) Luxemburg erklärte, dass einige der Informationen, auf die sich die Kommission im förmlichen Prüfverfahren gestützt habe, der Luxemburger Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Annahme des angefochtenen Steuervorbescheids für die Luxemburger Steuerbehörde nicht zugänglich gewesen seien und dass die Kommission die Prüfung dieses Vorbescheids rückblickend vorgenommen habe.

(649) Die Kommission stellt jedoch fest, dass die Begründungen, auf der ihre Feststellungen bezüglich des Vorteils beruhen, damals durchaus zugänglich waren. Dies gilt insbesondere für die Funktionsanalyse im Antrag auf einen Steuervorbescheid und im Verrechnungspreisbericht. In diesen Dokumenten wird eindeutig beschrieben, dass LuxSCS weder Mitarbeiter noch Geschäftsräume hatte und dass sich die Tätigkeiten von LuxSCS im Wesentlichen auf die einer passiven Holdinggesellschaft und auf die einer Vertragspartei der CSA beschränkten, zu der LuxSCS ausschließlich finanzielle Beiträge leisten sollte. LuxOpCo hingegen wird beschrieben als das Unternehmen, das die Funktionen einer europäischen Unternehmenszentrale ausübt, die Risiken übernimmt und für die strategischen Entscheidungen sowie für das Management der wesentlichen physischen Bestandteile des Online-Einzelhandelsgeschäfts von Amazon in Europa zuständig ist. Aufgrund dieser Beschreibungen hätte die Luxemburger Steuerbehörde die ungenaue und unbegründete Annahme in Zweifel ziehen müssen, dass LuxSCS einzigartige und wertvolle Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter ausübte, die der im angefochtenen Steuervorbescheid gebilligten Verrechnungspreisvereinbarung zugrunde liegen.

(650) Wie in Erwägungsgrund 620 erläutert, ist als Zeitpunkt, zu dem einem Steuerpflichtigen mit einem Steuervorbescheid, der eine Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens dieses Steuerpflichtigen billigt, jeweils das Jahr anzusehen, in dem dieser Steuerpflichtige anhand dieses Vorbescheids seine jährliche Körperschaftsteuerschuld ermittelt und die Steuerbehörde die auf dieser Methode beruhende Körperschaftsteuererklärung annimmt. Daher hätten im Laufe der mehr als acht Jahre, in denen LuxOpCo anhand des Vorbescheids seine Körperschaftsteuer in Luxemburg ermittelte, sämtliche Informationen, auf denen die entscheidenden Annahmen beruhten, die dem Vorbescheid zugrunde lagen, später dazu führen müssen, dass die Luxemburger Steuerbehörde entweder den Vorbescheid änderte oder die Annahme einer Steuererklärung verweigerte, die auf der in diesem Vorbescheid gebilligten Verrechnungspreisgestaltung beruhte.

12. **SCHLUSSFOLGERUNG**

(651) Daher ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass Luxemburg unter Verstoß gegen Artikel 107 Absatz 1 und Artikel 108 Absatz 3AEUV LuxOpCo und der Amazon-Gruppe durch den angefochtenen Steuervorbescheid und durch die jährliche Annahme einer auf dem angefochtenen Steuervorbescheid beruhenden Steuererklärung eine rechtswidrige Beihilfe gewährt hat, die Luxemburg nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 von LuxOpCo sowie, wenn LuxOpCo den Betrag der Beihilfe nicht in voller Höhe zurückzahlen kann, von der Amazon-Gruppe und ihren Rechtsnachfolgern oder von Konzernunternehmen zurückfordern muss —

([766]) Wie in Abschnitt 9.5 und insbesondere in Erwägungsgrund 607 erklärt, gestand die Luxemburger Steuerbehörde LuxOpCo eine steuerliche Vorzugsbehandlung zu. Daher ist dieses Unternehmen der erste Begünstigte, von dem Luxemburg die Beihilfe zurückfordern muss. Wenn der ungerechtfertigte Vorteil durch die Rückforderung von diesem Begünstigten nicht beseitigt wird, muss die Rückforderung auf die Amazon-Gruppe ausgeweitet werden, da die gesamte Gruppe eine einzige wirtschaftliche Einheit bildet, die durch die Beihilfe begünstigt wurde. Siehe in diesem Sinne Urteil Griechenland, verbundene Rechtssachen T-415/05, T-416/05 und T-423/05, ECLI:EU:T:2010:386, Rn. 126.

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Der Steuervorbescheid vom 6. November 2003, mit dem Luxemburg eine von der Amazon.com, Inc. vorgeschlagene Verrechnungspreisvereinbarung gebilligt hat, nach der die Amazon EU S.á.r.l. ihre Körperschaftsteuerschuld in Luxemburg in den Jahren 2006 bis 2014 berechnen konnte, und die anschließende Annahme der jährlichen Körperschaftsteuererklärung auf der Grundlage dieser Vereinbarung stellt eine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dar, die mit dem Binnenmarkt nicht vereinbar ist und die von Luxemburg unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union rechtswidrig durchgeführt wurde.

Artikel 2

(1) Luxemburg fordert die in Artikel 1 genannte, mit dem Binnenmarkt unvereinbare und rechtswidrige Beihilfe von der Amazon EU S.á r.l. zurück.

(2) Jeder Betrag, der von der Amazon EU S.á r.l. nicht nach der Rückforderung des vorigen Absatzes zurückgezahlt wird, wird von der Amazon-Gruppe zurückgefordert.

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

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

Artikel 3

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

(2) Luxemburg stellt sicher, dass dieser Beschluss binnen vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 4

(1) Luxemburg übermittelt innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses Informationen zu der Methode, die für die Berechnung des genauen Betrags der Beihilfe verwendet wird.

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

Artikel 5

Dieser Beschluss ist an das Großherzogtum Luxemburg gerichtet.

Brüssel, den 4. Oktober 2017

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission