II

(Ikke-lovgivningsmæssige retsakter)

AFGØRELSER

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2017/1283

af 30. august 2016

om statsstøtte SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) ydet af Irland til fordel for Apple

(meddelt under nummer C(2016) 5605)

(Kun den engelske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og navnlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

under henvisning til opfordringen til interesserede parter til at fremsætte bemærkninger i henhold til ovennævnte bestemmelser ([1]) og under henvisning til deres bemærkninger,

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

(1) Ved brev af 12. juni 2013 anmodede Kommissionen Irland om at udlevere oplysninger om praksis for skatteafgørelser i Irland ([2]), herunder navnlig eventuelle afgørelser, der vedrører Apple-koncernselskaberne Apple Operations International (»AOI«), Apple Sales International (»ASI«) og Apple Operations Europe (»AOE«). Kommissionen anmodede også om en vejledende liste (mindst fem eksempler) over selskaber, der er hjemmehørende i Irland, eller udenlandske selskaber med faste driftssteder i Irland, som opnåede fordele ved skatteafgørelser vedrørende lignende aktiviteter i Irland.

(2) Irland meddelte Kommissionen de ønskede oplysninger ved brev af 9. juli 2013. Irland oplyste i brevet, at de irske skattemyndigheder (»Irish Revenue«) i ni tilfælde havde truffet afgørelser vedrørende selskaber, som ikke var hjemmehørende i Irland, om fordelingen af deres overskud til deres irske filial. Disse sager omfattede følgende ni selskaber: selskabet [A] (*), selskabet [B], selskabet [C1], selskabet [D], selskabet [E], selskabet [F], selskabet [G1], selskabet [G2] og selskabet [G3].

(3) Ved brev af 26. august 2013 anmodede Kommissionen om de afgørelser, som Irish Revenue havde truffet vedrørende disse ni selskaber. Kommissionen anmodede videre om alle afgørelser, som Irish Revenue havde truffet i 2010, 2011 og 2012. Den 25. september 2013 indgav Irland de afgørelser, der var truffet vedrørende de ni selskaber, og de afgørelser, der var truffet i 2010, 2011 og 2012. Sidstnævnte omfattede et mindre antal forhåndsaftaler om interne afregningspriser, herunder bilaterale forhåndsaftaler om interne afregningspriser.

([1]) EUT C 369 af 17.10.2014, s. 22.

([2]) Irland henviser til »forhåndsudtalelser« (»advance opinions«) og ikke »skatteafgørelser« i sine bemærkninger. I denne afgørelse og for at sikre overensstemmelse med åbningsafgørelsen anvender Kommissionen udtrykket »skatteafgørelser« i denne afgørelse. De to udtryk dækker i det væsentlige det samme.

(*) Dele af denne tekst er blevet afkortet for ikke at afsløre fortrolige oplysninger. Disse er angivet i firkantede parenteser.

(4) Ved brev af 21. oktober 2013 anmodede Kommissionen om de afgørelser, som Irish Revenue havde truffet i 1991 og 2007 til fordel for ASI og AOE, og alle væsentlige elementer, der lå til grund for anmodningerne til Irish Revenue om disse afgørelser, navnlig de tilgrundliggende rapporter fra selskabernes skatterådgiver. Kommissionen anmodede også om oplysninger vedrørende alle Apple-koncernselskaber, som har skattemæssigt hjemsted i Irland, herunder alle gældende afgørelser, og selvangivelserne for disse Apple-koncernselskaber i Irland for 2010, 2011 og 2012. Den 21. november 2013 fremsendte de irske myndigheder de ønskede oplysninger, herunder afgørelserne fra 1991 og 2007 til fordel for ASI og AOE og selvangivelserne for de ni selskaber anført i betragtning 2.

(5) Ved brev af 24. januar 2014 anmodede Kommissionen Irland om yderligere oplysninger om afgørelserne fra den 25. september 2013. Kommissionen anmodede også Irland om at indgive alle afgørelser om overskudsfordeling truffet siden 2004, alle gældende afgørelser truffet inden denne dato og alle væsentlige elementer, der lå til grund for disse afgørelser.

(6) Den 6. marts 2014 indgav Irland yderligere afgørelser om overskudsfordeling vedrørende selskaber, hvis anmodninger blev behandlet af Irish Revenues »afdeling for store sager«. Irland indgav afgørelserne, en kopi af den korrespondance, som Irland havde modtaget fra selskabet eller dets skatterådgiver, og som angav grundlaget for anmodningen og afgørelsen, og en kopi af svaret fra Irish Revenue. Disse oplysninger blev fremlagt for ti selskaber: selskabet [H], selskabet [I], selskabet [C2], selskabet [J], selskabet [K], selskabet [D], selskabet [L], selskabet [M], selskabet [N] og selskabet [O] ([3]). Irland oplyste yderligere, at oplysninger vedrørende selskabet [K] var anført i et tidligere svar.

(7) Ved brev af 7. marts 2014 oplyste Kommissionen Irland, at den var i gang med at undersøge, om de skatteafgørelser, som Irish Revenue traf i 1991 og 2007 til fordel for ASI og AOE, udgør ny støtte, og den opfordrede de irske myndigheder til at indgive bemærkninger om foreneligheden af en sådan støtte. Efter at have gjort opmærksom på, at Kommissionen allerede ved brev af 21. oktober 2013 havde anmodet om alle væsentlige elementer, der lå til grund for disse afgørelser, opfordrede Kommissionen Irland til at fremlægge eventuelle yderligere oplysninger vedrørende de skatteordninger, som godkendes i disse afgørelser, og selvangivelserne for Apple-koncernselskaberne i Irland. Den 25. marts 2014 indgav Irland ASI's og AOE's selvangivelser for 2004-2010.

(8) Ved brev af 1. maj og 28. maj 2014 udtrykte de irske myndigheder bekymring for, at drøftelser mellem Kommissionen og Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD«) kan have ført til videregivelse af fortrolige oplysninger om skatteydere. Ved brev af 6. juni 2014 reagerede Kommissionen på disse bekymringer ved at forklare, at drøftelserne mellem Kommissionen og OECD var af generel karakter, og at fortrolige oplysninger om skatteydere ikke var blevet videregivet til OECD.

(9) Den 11. juni 2014 vedtog Kommissionen i henhold til artikel 108, stk. 2, i TEUF sin afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i forbindelse med de skatteafgørelser fra 1991 og 2007, som Irish Revenue havde truffet til fordel for ASI og AOE, med den begrundelse, at disse afgørelser kunne udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF, (»åbningsafgørelsen«).

(10) Ved brev af 5. september 2014 fremsatte Irland sine bemærkninger til åbningsafgørelsen.

(11) Den 17. oktober 2014 blev åbningsafgørelsen offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ([4]), og interesserede parter blev opfordret til at fremsætte deres bemærkninger til Kommissionens undersøgelse. Ved brev af 17. november 2014 modtog Kommissionen bemærkninger fra Apple. Disse bemærkninger var ledsaget af en ad hoc-rapport om overskudsfordeling udarbejdet af selskabets skatterådgiver [Apples skatterådgiver] (»ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver]«). Bemærkninger blev også indgivet af Ibec ([5]) og Oxfam, og et fælles brev blev indgivet af en række brancheorganisationer ([6]).

(12) Den 9. januar 2015 blev der afholdt et møde mellem Kommissionens tjenestegrene og repræsentanter for Apple, hvor Apple forklarede selskabets nye struktur i Irland for Kommissionen. Ved e-mail af 19. januar 2015 indgav Apple et sammendrag af de centrale elementer i Apples […] omstrukturering i Irland til Kommissionen som en opfølgning på mødet den 9. januar 2015.

([3]) Nogle af de indgivne afgørelser er rettet til selskaber i den samme koncern, og de ni selskaber anført i betragtning 2 og de ti selskaber anført i betragtning 6 tilhører således 14 forskellige multinationale koncerner.
([4]) EUT C 369 af 17.10.2014, s. 22.
([5]) Erhvervs- og arbejdsgiversammenslutning for organisationer med hjemsted i Irland.
([6]) Disse branchesammenslutninger og underskrivere af det fælles brev er: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America og TechNet.

(13) Den 30. januar 2015 og 11. marts 2015 indgav Irland sine bemærkninger til de tredjepartsbemærkninger, som Kommissionen modtog som reaktion på åbningsafgørelsen.

(14) Ved brev af 4. februar 2015 anmodede Kommissionen om Irlands syn på Apples nye selskabsstruktur i Irland og om al skriftlig korrespondance mellem Irish Revenue og Apple vedrørende denne nye selskabsstruktur. Irland besvarede denne anmodning med brev af 25. februar 2015 og fremlagde den ønskede skriftlige korrespondance og notater fra et telefonmøde afholdt den 11. december 2014 mellem Irish Revenue og Apple. Irland anmodede desuden Kommissionen om at uddybe visse aspekter af dens undersøgelse af skatteafgørelserne fra 1991 og 2007, som ifølge Irland tilsyneladende var baseret på en misforståelse fra Kommissionens side for så vidt angår den gældende nationale lovgivning.

(15) Ved brev af 5. marts 2015 fremsendte Kommissionen en anmodning om oplysninger til Irland, som vedrørte oplysninger om renteindtægter bogført i ASI's og AOE's regnskaber og fordelingen af disse indtægter mellem ASI og AOE. Kommissionen anmodede desuden om oplysninger om administrationen af de licenser til intellektuel ejendom, som ASI og AOE var i besiddelse af med henblik på indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika (»Apple IP-licenser«), og oplysninger om, hvorvidt medarbejdere i Apple-koncernen var involveret i denne administration. Irland svarede ved brev af 15. april 2015 med alle de ønskede oplysninger, herunder et bilag indgivet af Apple. I et andet brev afsendt den samme dag accepterede Irland at mødes med Kommissionen.

(16) Den 17. april 2015 sendte Kommissionen et brev til Irland som svar på sidstnævntes anmodning af 25. februar 2015 om uddybning af visse aspekter af Kommissionens undersøgelse af afgørelserne fra 1991 og 2007 (»Kommissionens brev af 17. april 2015«). Kommissionen anmodede Irland om at videresende en kopi af dette brev til Apple.

(17) Den 22. april 2015 blev der afholdt et møde mellem Kommissionens tjenestegrene og Apple. Irland deltog i mødet, som navnlig omhandlede overskudsfordelingen mellem ASI og AOE.

(18) Ved e-mail af 23. april 2015 opfordrede Kommissionen Apple til at indgive bemærkninger til Kommissionens brev af 17. april 2015. Kommissionen anmodede desuden Apple om at fremlægge referaterne af ASI's bestyrelsesmøder i den periode, for hvilken der tidligere var indgivet referater af AOE's bestyrelsesmøder.

(19) Ved breve af 4. maj 2015 besvarede Irland og Apple Kommissionens brev af 17. april 2015. Den 7. maj 2015 blev Apples brev videresendt til Irland med henblik på bemærkninger.

(20) Den 7. maj 2015 blev der afholdt et møde mellem Kommissionens tjenestegrene og Irland.

(21) Den 20. maj 2015 indgav Irland bemærkninger til Apples bemærkninger til Kommissionens brev af 17. april 2015.

(22) Den 27. maj 2015 indgav Apple alle referater og beslutninger fra både ASI's og AOE's bestyrelse for den ønskede periode som svar på Kommissionens e-mail af 23. april 2015.

(23) Ved e-mail af 9. juli 2015 sendte Kommissionen det foreløbige referat af mødet den 7. maj 2015 til Irland og opfordrede Irland til at godkende eller foreslå ændringer til dette referat.

(24) Den 17. juli 2015 besvarede Irland Kommissionens e-mail af 9. juli 2015 og anførte, at det foreløbige referat efter Irlands opfattelse ikke nøjagtigt og på dækkende vis gengav mødet den 7. maj 2015. Irland fremsendte dets bemærkninger til mødet og gentog argumenterne fra dets brev af 4. maj 2015. Irland vedhæftede desuden en udtalelse udarbejdet af John D. Cooke (»Cooke-udtalelsen«). Ved brev af 28. juli 2015 besvarede Kommissionen Irlands brev af 17. juli 2015.

(25) Ved brev af 14. august 2015 indgav Irland sine bemærkninger til referatet af mødet den 7. maj 2015.

(26) Ved brev af 7. september 2015 indgav Apple sine bemærkninger til referatet af mødet den 7. maj 2015. Apple indgav også en udtalelse udarbejdet af professor [Apples rådgiver] (»udtalelsen fra [Apples rådgiver]«).

(27) Ved brev af 11. november 2015 anmodede Kommissionen Irland om yderligere forklaring af aktiviteterne i ASI, AOE og Apple Distribution International (»ADI«) for at få en bedre forståelse af de funktioner, som ASI's og AOE's hovedkontorer og deres respektive irske filialer udførte, og de risici, som disse bar.

(28) Efter en række brevvekslinger mellem Irland og Kommissionen den 25. november 2015, 27. november 2015 og 2. december 2015 vedrørende omfanget af anmodningen om oplysninger og svarfristen indgav Irland en del af de ønskede oplysninger ved brev af 8. december 2015. I dette brev anførte Irland også, at de manglende oplysninger ville blive indgivet senere, og at Apple arbejdede på at indsamle de ønskede oplysninger. Irland udtrykte i dette brev også bekymring over den måde, hvorpå undersøgelsen var forløbet.

(29) Den 21. januar 2016 blev der afholdt et møde mellem Apple Inc.'s Chief Executive Office (»Apples CEO«), Cook, og konkurrencekommissær Margrethe Vestager, hvor også Irland deltog. Ved brev af 25. januar 2016 indgav Apples CEO yderligere forklaringer vedrørende de punkter, som Apple havde rejst på mødet den 21. januar 2016. Konkurrencekommissæren besvarede dette brev ved brev af 29. februar 2016.

(30) Ved brev af 29. januar 2016 indgav Irland yderligere oplysninger som svar på Kommissionens anmodning af 11. november 2015.

(31) Ved brev af 17. februar 2016 udtrykte Irland igen bekymring over den måde, hvorpå undersøgelsen var forløbet, og anførte, at Kommissionen efter Irlands opfattelse havde tilsidesat reglerne om god forvaltningsskik og retten til forsvar.

(32) Ved brev af 18. februar 2016 indgav Apple yderligere forklaringer vedrørende de punkter, der blev rejst på mødet den 21. januar 2016. Apple indgav også en opdatering af ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] indgivet den 17. november 2014 som en del af selskabets bemærkninger til åbningsafgørelsen (»den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver]«). Apple anførte i dette brev, at åbningsafgørelsen efter selskabets opfattelse anfægtede fordelingen af overskud til de irske filialer af ASI og AOE.

(33) Ved brev af 18. februar 2016 indgav Irland en uopfordret ad hoc-rapport om overskudsfordeling udarbejdet af Pricewaterhouse Cooper (»PwC's ad hoc-rapport«), som ifølge Irland støttede dets holdning om, at fordelingen af overskud til de irske filialer af ASI og AOE, som Irish Revenue havde godkendt i skatteafgørelserne fra 1991 og 2007, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(34) Ved brev af 8. marts 2016 anmodede Kommissionen […] om yderligere […] oplysninger […]. Kommissionen imødegik også de bekymringer, som Irland havde fremsat den 17. februar 2016 vedrørende undersøgelsens omfang, ved at forklare, at undersøgelsens genstand omfattede en undersøgelse af, hvorvidt den fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer, der godkendes i skatteafgørelserne fra 1991 og 2007, gav anledning til statsstøtte.

(35) Den 14. marts 2016 fremsendte Apple […] endnu et brev, hvori selskabet udtrykte […] bekymring over sagens rimelighed. Kommissionen besvarede dette brev den 20. april 2016 og sendte en kopi af sit brev til Irland. Som svar på Kommissionens brev af 20. april 2016 sendte Apple et brev til Kommissionen den 6. maj 2016. Kommissionen besvarede brevet af 6. maj 2016 den 22. juli 2016 og sendte en kopi af sit brev til Irland. Som svar på Kommissionens brev af 22. juli 2016 sendte Apple et brev til Kommissionen den 24. august 2016, hvori selskabet udtrykte bekymring over sagens rimelighed.

(36) Den 23. marts 2016 sendte Irland to breve til Kommissionen. Ved det første brev indgav Irland en del af de oplysninger, Kommissionen havde anmodet om i sit brev af 8. marts 2016, og anførte, at resten af oplysningerne ville blive indgivet den 22. april 2016. Ved sit andet brev udtrykte Irland igen bekymring over sagens rimelighed.

(37) Ved brev af 22. april 2016 fremsendte Irland et brev fra Apple af 22. april 2016, hvorved Irland indgav oplysninger til Kommissionen som svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 11. november 2015 og […] af 8. marts 2016.

(38) Den 24. maj 2016 indgav Irland yderligere oplysninger som supplement til dets indgivelse af 22. april 2016. Disse oplysninger bestod af referater af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder, som ikke tidligere var blevet indgivet.

2. **DEN FAKTISKE OG RETLIGE BAGGRUND**

(39) Denne afgørelse vedrører to skatteafgørelser truffet af Irish Revenue den 29. januar 1991 og den 23. maj 2007 til fordel for ASI og AOE (»de anfægtede skatteafgørelser«). Ved de anfægtede skatteafgørelser godkendes ASI's og AOE's metoder til at fordele overskud til deres respektive irske filialer. I henhold til de anfægtede skatteafgørelser kan ASI og AOE fastlægge deres årlige selskabsskat i Irland ved at anvende de metoder til overskudsfordeling, som Irish Revenue godkendte ved disse afgørelser. Afgørelsen fra 1991 var i kraft indtil 2007, da den blev erstattet af afgørelsen fra 2007. Afgørelsen fra 2007 var gældende, indtil Apples nye selskabsstruktur i Irland blev indført. Ifølge oplysningerne fra Apple er det sidste regnskabsår, som er omfattet af afgørelsen fra 2007, 2014, som slutter den 27. september 2014.

2.1. *DE BEGUNSTIGEDE AF DE ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSER*

2.1.1. APPLE-KONCERNEN

(40) Apple-koncernen består af Apple Inc. og alle de selskaber, der kontrolleres af Apple Inc. (herefter under ét: »Apple«). Apple har hovedkvarter i Amerikas Forenede Stater (»USA«).

(41) Apple designer, producerer og markedsfører mobile kommunikations- og medieanordninger, personlige computere og bærbare digitale musikafspillere. Apple sælger et bredt spektrum af tilknyttede softwareprodukter, tjenesteydelser, perifere enheder og netværksløsninger samt digitalt tredjepartsindhold og -applikationer. Apple sælger sine produkter i hele verden via sine detailforretninger, onlineforretninger og direkte salgssteder og via eksterne mobiltelefonselskaber, grossister, detailhandlere og særlige forhandlere. Apple sælger desuden forskellige tredjepartsprodukter, som er kompatible med Apples produkter, herunder applikationssoftware og diverse tilbehør og perifere enheder, gennem selskabets online- og detailforretninger.

(42) Apple sælger til forbrugere, virksomheder og offentlige kunder i hele verden. Apple driver primært sin virksomhed på geografisk basis. De geografiske regnskabssegmenter er Amerika, Europa ([7]), Japan, Kina og det øvrige Asien-Stillehavsområde.

(43) I 2015 havde Apple på verdensplan en nettoomsætning på 233,7 mia. USD og en nettoindtægt på 53,4 mia. USD ([8]). Pr. 26. september 2015 havde Apple en beholdning på 186,9 mia. USD i likvider og omsættelige værdipapirer gennem udenlandske datterselskaber ([9]). Dette beløb svarer i det væsentlige til udenlandske overskud, som ikke var skattepligtige ([10]).

(44) Apples globale virksomhed er opbygget omkring funktionelle nøgleområder, som administreres og ledes direkte fra USA af chefer med base i Cupertino, USA. De funktionelle nøgleområder i Apple-koncernen er: Research and Development (»R&D«), Marketing, Operations, Sales og General and Administration.

2.1.2. APPLES STRUKTUR I IRLAND

(45) Apple-koncernen har selskaber, som er etableret i Irland. Blandt Apple-koncernens selskaber, som er etableret i Irland, kan der skelnes mellem selskaber, der er etableret i Irland, som også har skattemæssigt hjemsted i Irland, f.eks. ADI, Apple Operations og Apple Sales Ireland, og selskaber, der er etableret i Irland, men som ikke har skattemæssigt hjemsted i Irland, f.eks. AOI, ASI og AOE.

([7]) Segmentet Europa omfatter europæiske lande samt Mellemøsten, Indien og Afrika (under ét »EMEIA-regionen«).

([8]) Regnskabsår med udgang den 26. september 2015. Apples regnskabsår er den periode på 52 eller 53 uger, som slutter den sidste lørdag i september.

([9]) I Apple Inc.'s offentliggjorte regnskab angives det ikke, hvilke datterselskaber der besidder disse likvider og omsættelige værdipapirer.

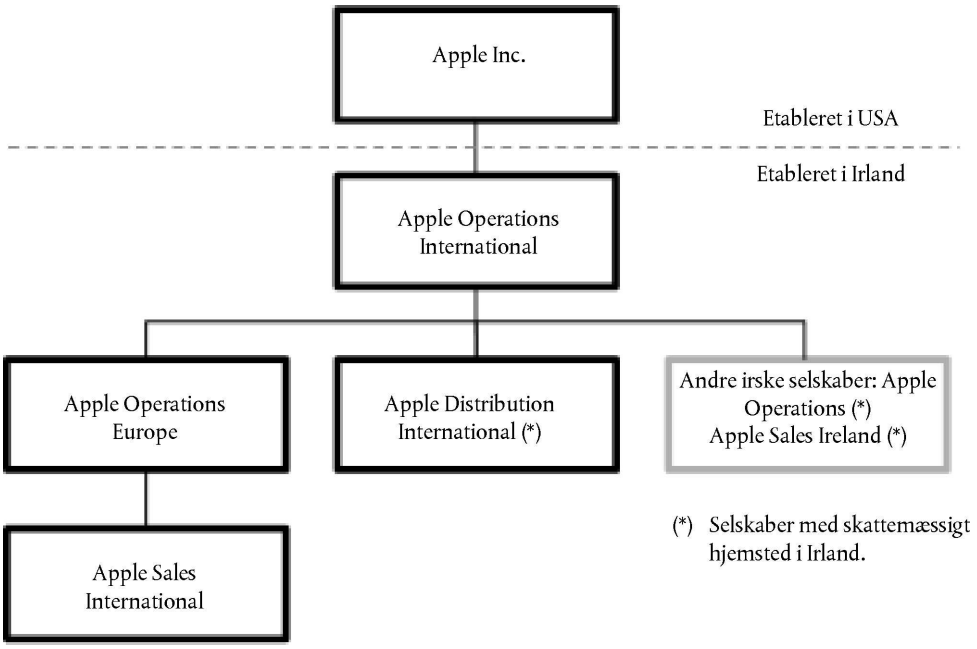
([10]) Se note 5 i Apples årsberetning for 2015 (K-10 Securities and Exchange Commission public filling), hvor det anføres, at »Substantially all of [Apple]'s undistributed international earnings intended to be indefinitely reinvested in operations outside the U.S. were generated by subsidiaries organized in Ireland«. Apple har i sit regnskab foretaget hensættelser til eventuel fremtidig beskatning af en del af disse overskud.

(46) Af de Apple-koncernselskaber, som er etableret og har skattemæssigt hjemsted i Irland, og som har ansatte i Irland, har ADI kontraktligt fået til opgave af ASI at sikre distributionen af Apple-produkter uden for Amerika, Apple Operations anskaffer værktøjsudstyr, der anvendes af producenter, og indkøber komponenter og dele fra leverandører med henblik på salg til producenter, og Apple Sales Ireland støtter Apples salgsprogrammer lokalt i Irland.

(47) Af de Apple-koncernselskaber, som er etableret i Irland, men som ikke har skattemæssigt hjemsted i Irland, er ASI et 100 ejet datterselskab af AOE, som igen er et 100 ejet datterselskab af AOI, som igen er et 100 ejet datterselskab af Apple Inc., som er etableret i USA ([11]). AOE og ASI driver virksomhed i Irland gennem filialer. I figur 1 vises denne selskabsstruktur:

Figur 1

Apples selskabsstruktur i Irland



2.1.3. ASI's OG AOE's MANGEL PÅ SKATTEMÆSSIGT HJEMSTED

(48) Et selskab, der er etableret i henhold til irsk lov, og/eller som ledes og kontrolleres centralt i Irland, anses normalt for at have skattemæssigt hjemsted i Irland og skal derfor betale selskabsskat af dets globale overskud. Det betyder, at selskaber, som er etableret i Irland, i princippet er skattepligtige i Irland, selv om de ledes og kontrolleres uden for Irland.

(49) Inden ændringen ved Finance Act 2013 og Finance Act 2014 var der i section 23A i Taxes Consolidation Act 1997 (»TCA 97«) to undtagelser til denne regel, hvorefter selskaber, der var etableret i Irland, kunne anses for ikkehjemmehørende selskaber. I henhold til section 23A i TCA 97 har et selskab ikke skattemæssigt hjemsted i Irland, hvis i) det anses for at have skattemæssigt hjemsted i et andet land i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale (»aftaleundtagelsen«), eller ii) selskabet er børsnoteret eller i sidste instans kontrolleret af en person med hjemsted i en medlemsstat eller et beskatningsaftaleland (»undtagelsen vedrørende relevante selskaber«), og

([11]) I 2006 etablerede Apple Baldwin Holdings Unlimited (»Baldwin«), et selskab med hjemsted på De Britiske Jomfruøer. Baldwin Holdings Unlimited ejer en aktie som proformaaktionær i AOI, ASI, AOE og ADI. Ifølge Apple blev Baldwin etableret for at besidde en aktie i de irske datterselskaber, fordi et aktieselskab i henhold til irsk lovgivning skal have mindst to aktionærer. Ifølge Apple blev Baldwin etableret på De Britiske Jomfruøer, fordi et aktieselskab med en aktionær, som er et aktieselskab, der er underlagt lovgivningen i en ikke-EU-medlemsstat, ikke skal offentliggøre sine regnskaber.

disse relevante selskaber eller deres datterselskaber havde handelsaktiviteter i Irland (»handelsundtagelsen«) ([12]). Den anden af disse undtagelser betyder, at relevante selskaber, som var etableret i Irland og havde en handelsaktivitet i Irland, og som blev centralt ledet og kontrolleret uden for Irland, ikke blev anset for at have skattemæssigt hjemsted i Irland. Der var imidlertid intet krav om, at selskaberne skulle have skattemæssigt hjemsted i en anden skattejurisdiktion.

(50) ASI og AOE er begge etableret i Irland. I anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser blev ASI og AOE anset for »relevante selskaber«, jf. section 23A i TCA 97, eftersom de begge i sidste instans var kontrolleret af et selskab med hjemsted i et beskatningsaftaleland, nemlig Apple Inc., som har skattemæssigt hjemsted i USA ([13]), og selskaberne, eftersom ASI og AOE havde en handelsaktivitet i Irland gennem deres respektive filialer og var ledet og kontrolleret uden for Irland, blev anset for ikkehjemmehørende selskaber i henhold til handelsundtagelsen i section 23A i TCA 97.

(51) ASI og AOE var ikke skattepligtige i andre skattejurisdiktioner end Irland i anvendelsesperioden for de anfægtede afgørelser ([14]). Hvert selskab drev virksomhed gennem en enkelt filial i Irland og, hvad der er endnu vigtigere, var ikke skattepligtige i USA ([15]), det land, hvor de efter Irish Revenues opfattelse blev ledet og kontrolleret, jf. section 23A i TCA 97 ([16]). Med hensyn til ASI's og AOE's hovedkontorer er de uden fysisk tilstedeværelse og medarbejdere, og de er ikke beliggende i nogen jurisdiktion.

(52) ASI og AOE er således etableret i Irland, men havde ikke skattemæssigt hjemsted i Irland i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser. Disse selskaber havde heller ikke deres skattemæssige hjemsted i en anden skattejurisdiktion i den pågældende periode, eftersom deres aktiviteter i andre jurisdiktioner og navnlig deres hovedkontorers aktiviteter, som var uden fysisk tilstedeværelse og medarbejdere, ikke medførte skattepligt i USA eller andre jurisdiktioner i henhold til de gældende beskatningsregler. I anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser kunne ASI og AOE derfor bedst beskrives som »statsløse« for så vidt angår skattemæssigt hjemsted.

2.1.4. ASI's OG AOE's IRSKE FILIALERS FUNKTIONER IFØLGE IRLAND OG APPLE

(53) Irland og Apple fremlagde beskrivelser af de funktioner, der blev udført af de irske filialer af ASI og AOE ([17]), som blev anvendt som udgangspunkt for at præsentere og underbygge Apples fastlæggelse af disse selskabers skattepligtige overskud med henblik på irsk selskabsbeskatning. Disse beskrivelser præsenteres i betragtning 54-57.

([12]) I section 23A i TCA97 hed det tidligere i subsection 2: »Subject to subsections (3) and (4), a company which is incorporated in the State shall be regarded for the purposes of the Tax Acts and the Capital Gains Tax Acts as resident in the State.« Subsection (3) lød: »Subsection (2) shall not apply to a company incorporated in the State if the company is a relevant company and (a) carries on a trade in the State, or (b) is related to a company which carries on a trade in the State.« Section 23A blev revideret ved Finance Act 2013. I henhold til den ændrede bestemmelse kan et selskab, der er etableret i Irland, ikke længere undgå at have et skattemæssigt hjemsted, fordi et selskab, som er etableret i Irland, anses for at have skattemæssigt hjemsted i Irland, hvis selskabet ikke anses for at have skattemæssigt hjemsted i en anden skattejurisdiktion. Den ændrede section 23A har været gældende siden den 1. januar 2015. Ved Finance Act 2014 blev der indført endnu en ændring af section 23A, hvorefter alle selskaber, der er etableret i Irland, anses for at have skattemæssigt hjemsted i Irland, medmindre selskabet har skattemæssigt hjemsted i en anden jurisdiktion i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale. Denne regel har også været gældende siden den 1. januar 2015. For selskaber, der blev etableret inden den 1. januar 2015, gælder der imidlertid en overgangsperiode indtil den 31. december 2020.

([13]) Ifølge Apple og som accepteret af Irish Revenue ledes og kontrolleres begge selskaber centralt uden for Irland.

([14]) Med undtagelse af AOE's filial i Singapore, jf. betragtning 111.

([15]) Under høringer i det amerikanske Senat tilkendegav Apple, at ASI ikke havde skattemæssigt hjemsted i hverken Irland eller USA, jf. Exhibits of Hearing of Offshore Profit Shifting og U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) for Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21.5.2013, s. 24.

([16]) Irland anførte i punkt 12 i sine bemærkninger til åbningsafgørelsen, at »all key strategic business decisions in relation to AOE and ASI were taken outside of Ireland and […] the two companies were functionally managed and controlled in the US«. Jf. også Cooke-udtalelsen, hvori det hedder: »It is in my opinion indisputable on the basis of the factual description provided to me of their operations in Ireland, that in the cases of ASI and AOE, the central management and control abides in the United States with the managers of the parent group who alone make all of the strategic decisions as to how the Irish activities will be conducted: for example, what contracts they will conclude, with whom and on what terms.«

([17]) Apple anfører, at »en filials overskud, som optjenes i Irland, beregnes med henvisning til de aktiviteter, denne filial udfører«. Apples brev af 4.5.2015, s. 5.

(54) Med hensyn til ASI er dets irske filial primært ansvarlig for aktiviteter vedrørende indkøb, salg og distribution i forbindelse med salget af Apple-produkter til nærtstående parter ([18]) og tredjepartskunder i EMEIA- og APAC-regionerne ([19]). Nøglefunktioner i ASI's irske filial omfatter: indkøb af færdige Apple-varer fra tredjepartsproducenter og nærtstående producenter ([20]), distributionsaktiviteter i forbindelse med salget af produkter til nærtstående parter i EMEIA- og APAC-regionerne ([21]), salgsstøtte- og distributionsaktiviteter i forbindelse med salget af produkter til tredjepartskunder i hele EMEIA ([22]), salgs- og distributionsteamenes aktiviteter ([23]) og onlinesalg ([24]), logistik ([25]) samt drift af AppleCare, Apples eftersalgs- og kundesupportvirksomhed, som omfatter ansvar for garantier, styring af reparationsprogrammer og reparationsnetværket, herunder telefonsupport.

(55) ASI's irske filial gennemfører også indkøbsordrer afgivet af distributionsenheder i det lokale APAC-land. Mange aktiviteter, som er forbundet med distributionen i denne region, udføres af nærtstående parter (f.eks. logistiksupport) i henhold til serviceaftaler med ASI's irske filial. ASI's irske filial er desuden ansvarlig for overvågningen af den daglige styring af distributionsrisici, navnlig lager-, garanti- og kreditgrænserisici. Siden den 1. januar 2012 har ASI's irske filial også været ansvarlig for produktlokaliseringsfunktioner, som tidligere blev udført af AOE's irske filial.

(56) Med hensyn til AOE er dets irske filial ansvarlig for produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter på dets anlæg i Irland, herunder iMac-desktopcomputere, MacBook-laptopcomputere og andet computertilbehør, som alt sammen produceres til EMEIA-regionen ([26]). AOE's irske filial leverer alle sine færdige produkter til nærtstående parter. AOE's irske filials hovedaktiviteter omfatter løbende gennemførelse af de processer, der er nødvendige i forbindelse med produktionen af produkter, procesdesign og opsætning af nye produkter. Nøglefunktioner i AOE's irske filial omfatter: produktionsplanlægning og opstilling af tidsplaner ([27]), process engineering ([28]), produktion og drift ([29]), kvalitetssikring og kvalitetskontrol ([30]) og renovering ([31]).

([18]) Nærtstående parter defineres i regnskabsmæssig henseende som enheder, der i sidste instans kontrolleres af den samme person eller enhed, eller som den samme enhed eller person udøver bestemmende indflydelse på, jf. IAS 24.

([19]) EMEIA omfatter Europa, Mellemøsten, Indien og Afrika. APAC omfatter Asien-Stillehavsområdet.

([20]) ASI's irske filial køber Apple-produkter fra udpegede producenter […]. ASI's irske filial beregner efterspørgselsprognoserne ved at indsamle og analysere regionale data og overføre disse data til den globale proces for efterspørgselsprognosticering, der styres af USA.

([21]) Disse nærtstående parter kan være distributionsenheder eller detailforretninger i det lokale land. ASI's irske filial gennemfører de indkøbsordrer, der afgives af disse nærtstående parter, og organiserer distributionsaktiviteterne med henblik på at eksportere eller levere produkterne til disse enheder.

([22]) De fire centrale tredjepartsruter til markedet er: kommerciel, detail, uddannelse og telefonselskaber (under ét betegnet som kanalkunder (»channel customers«)). ASI's irske filial indgår aftaler med andre nærtstående enheder om salgssupport, markedsføring og andre supporttjenester vedrørende kanalkunder på de lokale EMEIA-markeder. Med de input- og supporttjenester, der leveres af Apple-enheder på det lokale marked, indgår ASI aftaler med kanalpartnerne og modtager og gennemfører salgsordrer efter vurdering af forskellige faktorer såsom lagerbeholdning, efterspørgsel på tværs af alle lande og kreditrisiko baseret på Apples globale retningslinjer.

([23]) Aktiviteterne vedrørende salget gennem både nærtstående parter og tredjeparter omfatter administration af ordreprocessen til kunderne med henblik på at maksimere effektiviteten inden for ASI's irske filials distributionsaktiviteter, produktfordeling og ordrestyring, gennemførelse af salg og administration af centrale tredjepartskunder for at drøfte ordrekrav.

([24]) Salgs- og distributionsteamene fokuserer også på direkte salg gennem og af onlineforretningerne. Salgs- og distributionsteamenes aktiviteter i forhold til onlineforretningerne omfatter fremme af salgs- og bestillingsprocessen for forbrugere, små- og mellemstore virksomheder og uddannelsesinstitutioner.

([25]) Dette omfatter transport af produkter fra primært tredjepartsproducenter i Kina til destinationsmarkederne i EMEIA-regionen. Logistikfunktionens aktiviteter omfatter administration af udgående fragt af Apple-produkter til kanalkunder, onlineforretningers kunder og nærtstående parter. Nogle logistikaktiviteter varetages af nærtstående parter i henhold til serviceaftaler med ASI's irske filial.

([26]) Ifølge ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] repræsenterer de produkter, der produceres af AOE's irske filial, kun en lille procentdel af Apples samlede omsætning i EMEIA-regionen.

([27]) Denne funktion planlægger produktionsmedarbejdernes aktiviteter og procesflow, så ressourcer udnyttes jævnt og effektivt, og det forventede output opnås.

([28]) Process engineering vedrører drift, kontrol og optimering af de processer, der indgår i produktionsaktiviteterne. Teamet fastsætter og forbedrer effektive processer for nuværende og nye produkter.

([29]) Aktiviteterne omfatter alle de processer, der er nødvendige for at omdanne de forskellige komponenter til færdige varer i overensstemmelse med de standarder, der er fastsat af Apple Inc. i USA.

([30]) Kvalitetssikrings- og kvalitetskontrolfunktionen omfatter alle de aktiviteter, som AOE's irske filial udfører for at undersøge kvaliteten af alle de faktorer, der indgår i produktionen.

([31]) Dette vedrører produkter, som er returneret til Apple af forskellige grunde. Inden et renoveret Apple-produkt sælges igen, sikrer AOE's irske filial, at det underkastes en renoveringsproces for at sikre, at det opfylder Apples kvalitetsstandarder.

(57) Ud over dets centrale produktionsaktiviteter leverer AOE's irske filial også delte tjenester til andre Apple-koncernselskaber i EMEIA-regionen, herunder økonomi (regnskabs-, lønnings- og betalingstjenester), informationssystemer, teknologi og HR. AOE's irske filial udvikler Apple-specifik proces- og produktionsekspertise ([32]) og bruger denne ekspertise til fra tid til anden at støtte Apples tredjepartsproducenter og distributionscentre. AOE's irske filial er også ansvarlig for at overvåge den daglige styring af produktions- og lagerrisici. Indtil den 1. januar 2012 var engineeringteamet hos AOE's irske filial også ansvarlig for at lokalisere Apple-produkter til lokale markeder og gennemføre tekniske testprogrammer af Apple-produkter og -software (f.eks. nye softwarefrigivelser) ([33]). Siden januar 2012 har ASI's irske filial varetaget denne funktion.

2.1.5. ASI's AKTIVITETER I EMEIA-REGIONEN

(58) ASI sælger varer i EMEIA-regionen. ASI har ikke angivet et fast driftssted ([34]) i nogen de EMEIA-skattejurisdiktioner, hvor disse varer sælges. Salg gennemføres mellem kunderne i forskellige medlemsstaters skattejurisdiktioner og ASI (og ADI) gennem tredjepartsforhandlere og Apples detail- og onlineforretninger. ASI indgår salgsaftaler ved at indhente autoriserede underskrifter, og medarbejderne hos ASI's irske filial gennemfører salget og håndterer spørgsmål vedrørende leverance osv. med kunderne ([35]). ASI's salg afsluttes med en autoriseret repræsentants underskrift ([36]). Til illustration kom [80-85] % af ASI's og ADI's samlede indtægter fra tredjepartssalg i 2014 ifølge Apples interne rapporter ([37]) fra salg i Unionen, mens salget i den europæiske region som helhed tegnede sig for [90-95] % af de samlede indtægter fra tredjepartssalg, og salget i Mellemøsten tegnede sig for [5-10] % af de samlede indtægter fra tredjepartssalg.

2.2. *DE ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSER*

2.2.1. DE ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSER VEDRØRENDE ASI

(59) I 1991 foreslog Apple en metode til at fastsætte nettooverskuddet for Apple Computer Accessories Ltd.'s irske filial (som senere blev til ASI), som blev godkendt af Irish Revenue ved en skatteafgørelse. Ifølge denne afgørelse beregnes det nettooverskud, der skal tildeles ASI's irske filial, som 12,5 af filialens samlede driftsomkostninger ([38]), eksklusive materialer til videresalg.

(60) I 2007 godkendte Irish Revenue en ændret metode til at beregne ASI's irske filials nettooverskud ved en ny afgørelse. Ifølge denne afgørelse beregnes det nettooverskud, der skal tildeles ASI's irske filial, som [10-15] % af filialens driftsomkostninger, eksklusive omkostninger som f.eks. gebyrer fra Apples tilknyttede virksomheder og materialeomkostninger.

2.2.2. DE ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSER VEDRØRENDE AOE

(61) I 1991 foreslog Apple en metode til at fastsætte nettooverskuddet for Apple Computer Ltd.'s irske filial (som senere blev til AOE), som blev godkendt af Irish Revenue ved en skatteafgørelse. Ifølge denne afgørelse beregnes det nettooverskud, der skal tildeles AOE's irske filial, som 65 af filialens driftsudgifter op til et årligt beløb på [60-70] mio. USD og 20 af filialens driftsudgifter ud over [60-70] mio. USD. Denne metode fandt anvendelse

([32]) […].
([33]) En af lokaliseringsteamets hovedopgaver var at tilpasse produkter og tjenester til forskellige sprog, regionale forhold og tekniske krav på de lokale markeder.
([34]) Fast driftssted henviser til skattepligt i en jurisdiktion.
([35]) Irlands brev af 15.4.2015, tillæg, s. 19.
([36]) PwC's ad hoc-rapport, tillæg 1, Apple Sales International (ASI) Branch, s. 11.
([37]) Apples brev af 22.4.2016, s. 12, og tabel 10.
([38]) I afgørelsen fra 1991 henvises der til »driftsomkostninger« (»operating costs«) for ASI og »driftsudgifter« (»operating expense«) for AOE, selv om de to udtryk omfatter de samme poster.

med det forbehold, at hvis det samlede overskud for AOE's irske filial var mindre end resultatet af formlen, ville dette lavere tal blive anvendt til at beregne filialens nettooverskud. De driftsudgifter, der blev anvendt i denne metode, var alle driftsudgifter, som AOE's irske filial havde afholdt, herunder afskrivninger, men eksklusive materialer til videresalg og andele af omkostninger til immaterielle aktiver, blev opkrævet af Apples tilknyttede virksomheder. Der kan foretages skattemæssige afskrivninger, som ikke bør overstige de bogførte afskrivninger med mere end [1-10] mio. USD ([39]).

(62) I 2007 godkendte Irish Revenue en ændret metode til at beregne AOE's irske filials nettooverskud ved en ny afgørelse. Ifølge den metode, som godkendes i denne afgørelse, var den irske filials beskatningsgrundlag lig med i) [10-15] % af filialens driftsomkostninger, eksklusive omkostninger som f.eks. gebyrer fra Apples tilknyttede virksomheder og materialeomkostninger, ii) en IP-afkast på [1-5] % af filialens omsætning fra den irske filials samlede produktionsprocesteknologi og iii) et fradrag for skattemæssige afskrivninger »beregnet og afskrevet som sædvanligt«.

2.2.3. DOKUMENTER, SOM VAR TILGÆNGELIGE FOR IRISH REVENUE, DA MYNDIGHEDEN UDSTEDTE DE ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSER

(63) De dokumenter, som ifølge Irland udgør alle de væsentlige elementer, der lå til grund for afgørelsen fra 1991, omfatter tre breve (af 12. oktober 1990, 5. december 1990 og 16. januar 1991) og to faxer (af 2. januar 1991 og 24. januar 1991) fra [Apples skatterådgiver] som skatterådgiver for Apple (»Apples skatterådgiver«), et notat fra et interview af 30. november 1990 og et notat fra et møde af 3. januar 1991 udarbejdet af Irish Revenue samt et brev fra Irish Revenue af 29. januar 1991, som bekræfter, at brevene fra Apples skatterådgiver korrekt afspejler den metode, der skal anvendes til at beregne de overskud, der skal tildeles de irske filialer af ASI og AOE som aftalt på mødet den 3. januar 1991. Denne metode beskrives i betragtning 59 og 61.

(64) Følgende er et oversat uddrag af notatet fra interviewet af 30. november 1990:

> »Som baggrundsoplysninger anførte [Apples skatterådgiver], at Apple nu var den største arbejdsgiver i Corkområdet med 1 000 direkte ansatte og 500 beskæftigede via underkontrakter. Det blev oplyst, at selskabet i øjeblikket omlægger sin globale drift og ønsker at opnå en fortjenstmargen af dets irske aktiviteter. [Apples skatterådgiver] fremlagde den irske filials regnskaber for den regnskabsperiode, der sluttede den 29. september 1989, som vise et nettooverskud på 270 mio. USD af en omsætning på 751 mio. USD. Det blev oplyst, at ingen irske aktieselskaber havde opnået en lignende overskudsgrad. Overskuddet kan ifølge [Apples skatterådgiver] henføres til tre kilder: teknologi, markedsføring og produktion. Kun produktionselementet vedrører den irske filial.
>
> [Irish Revenue] påpegede, at størrelsen af det opkrævede gebyr i den foreslåede ordning ville være afgørende. [Apples skatterådgiver] oplyste, at selskabet ville være parat til at acceptere et overskud på 30-40 mio. USD, forudsat at Apple Computer Ltd. opnåede et sådant overskud. (Computerindustrien er genstand for konjunktursvingninger). Hvis Apple opnår et overskud på 100 mio. GBP, accepteres det, at 30-40 mio. USD (eller det tal, man når til enighed om) henføres til produktionsaktiviteten. Hvis selskabets omsætning falder, og overskuddet bliver mindre end 30-40 mio. USD, tilskrives hele overskuddet produktionsaktiviteten. Det foreslås grundlæggende, at hele overskuddet op til 30-40 mio. USD henføres til produktionsaktiviteten.
>
> [Irish Revenue] spurgte [Apples skatterådgiver], om der var nogen begrundelse for beløbet på 30-40 mio. USD, og han erkendte, at der ikke var nogen videnskabelig begrundelse for dette beløb. Beløbet var imidlertid så stort, at han håbede, at det ville blive opfattet som et bonafide-forslag. Eftersom det ikke var muligt at vurdere beløbet separat, bekræftede [Apples skatterådgiver], at han ville udtrække oplysninger om de faktiske omkostninger, som kunne henføres til den irske filial.«

([39]) Se fax af 24. januar 1991 fra [Apples skatterådgiver] vedrørende skattemæssige afskrivninger.

(65) Følgende er et oversat uddrag af notatet fra mødet den 3. januar 1991:

»Efter [Apples skatterådgivers] opfattelse var det klart, at selskabet anvendte interne afregningspriser. Filialens regnskaber for den regnskabsperiode, der sluttede den 30. september 1989, viste et nettooverskud på 269 000 000 USD af en omsætning på 751 000 000 USD. Intet irsk børsnoteret selskab var i nærheden af at opnå et lignende resultat.

Irish Revenue kunne endnu ikke afgøre, om selskabet anvendte interne afregningspriser, men var villig til at drøfte et overskudsbeløb for den irske filial med udgangspunkt i en procentdel af de faktiske omkostninger, der kunne henføres til den irske filial.

Inden mødet blev det derfor foreslået, at det overskud, der skulle henføres til den irske filial, skulle være kostpris plus [30-40] mio. USD, og at de skattemæssige afskrivninger ikke måtte overstige [10-20] mio. USD, således at et beløb på [20-30] mio. USD ville være skattepligtigt i Irland. På grundlag af regnskaberne for den regnskabsperiode, der sluttede den 30. september 1990 repræsenterede et overskud på [30-40] mio. USD 46 af de omkostninger, der kunne tilregnes den irske filial. Det blev påpeget, at dette beløb var betydeligt højere end de [10-15] %, som normalt henføres til et omkostningscenter, selv om man også erkendte, at [10-15] % ikke gav mening i forbindelse med computerindustrien. Det blev påpeget, at man i nogle industrier kan opnå en avance på 100, især i lægemiddelindustrien. Det blev imidlertid medgivet, at lægemiddelindustrien og computerindustrien ikke er direkte sammenlignelige. Efter yderligere drøftelser blev man enige om at acceptere en avance på 65 af de omkostninger, der kunne henføres til den irske filial, såfremt der blev fundet en tilfredsstillende løsning på spørgsmålet vedrørende de skattemæssige afskrivninger. Man blev desuden enige om at acceptere en avance på 20 for omkostninger ud over [60-70] mio. USD for ikke at hindre udvidelsen af de irske aktiviteter.

(…) Efter yderligere drøftelser blev det aftalt, at beregningerne af skattemæssige afskrivninger skulle ske i irske punts ([40]), og at den sædvanlige sats for værdiforringelse på grund af slid ([41]) skulle angives for alle år. Det blev desuden aftalt, at selskabets krav skulle begrænses til et beløb på [1-10] mio. USD ud over det beløb, der var afsat til afskrivninger i regnskaberne. På grundlag af den forelagte omkostningsoversigt for den periode, der sluttede den 30. september 1990, ville dette sikre et skattepligtigt overskud i Irland på [30-40] mio. USD.

(…) Formatet for de regnskaber, der skulle indgives, blev derefter drøftet. Et forslag om at indgive en omkostningsoversigt blev ikke accepteret. Det blev aftalt, at selskabet skulle udarbejde en udførlig resultatopgørelse, og at et royalty/gebyr til hovedkontoret ville blive opkrævet for teknologi- og markedsføringstjenester, der leveres af koncernen. Desuden indgives selskabets fulde reviderede regnskab.

(…) Som et særskilt punkt ønskede [Apples skatterådgiver] at indgå aftale om en avance for et nyt selskab, hvis aktiviteter alene skulle vedrøre sourcing af råvarer i landet. Der blev foreslået en avance på 10, og efter yderligere drøftelser nåede man til enighed om en avance på 12,5.«

(66) Brevet fra Apples skatterådgiver af 16. januar 1991 indeholder et vejledende regnskabsformat for den irske filial af Apple Computer Ltd. og en oversigt over de skattemæssige afskrivninger for Apple Computer Ltd. for 1985-1990. I faxen af 24. januar 1991 fra Apples skatterådgiver bekræftes det, at Apple accepterer følgende formulering vedrørende skattemæssige afskrivninger, som erstatter den formulering vedrørende skattemæssige afskrivninger, som Apples skatterådgiver tidligere anvendte i brevet af 16. januar 1991: »De skattemæssige afskrivninger vil ikke overstige de bogførte afskrivninger med mere end [1-10] mio. USD.«

(67) De dokumenter, som ifølge Irland udgør alle de væsentlige elementer, der lå til grund for afgørelsen fra 2007, omfatter et brev af 16. maj 2007 fra Apples skatterådgiver og et brev af 23. maj 2007 fra Irish Revenue, som bekræfter myndighedens godkendelse af den metode, der anvendes til at beregne de overskud, der skal tildeles de irske filialer af ASI og AOE som forklaret i brevet fra Apples skatterådgiver. Denne metode beskrives i betragtning 60 og 62. I ingen af de to dokumenter redegøres der for tallene »[10-15] % [af driftsomkostningerne i Irland]/[1-5] % [af AOE's årlige omsætning, som opnås af produkter produceret i Irland]/[10-15] % [af ASI's driftsomkostninger]«, som godkendes ved skatteafgørelsen, og der er heller ingen oplysninger om, hvordan man er nået frem

([40]) Fodnote tilføjet: Punt var den irske valuta, da afgørelsen blev udstedt.
([41]) Fodnote tilføjet: Værdiforringelse på grund af slid henviser til afskrivning af materialevarer.

til disse tal. Brevet fra Apples skatterådgiver indeholder en række specifikationer med hensyn til, hvordan den aftalte metode vil blive anvendt. For at undgå tvivl angives det navnlig, at ASI's driftsomkostninger og AOE's »driftsomkostninger i Irland« udelukker alle gebyrer fra Apples tilknyttede virksomheder i hele verden, »above the line«-omkostninger som f.eks. materialeomkostninger, told, fragt osv., engangsomstruktureringsomkostninger og kapitalomkostninger.

(68) Ingen af de dokumenter, der er fremlagt til støtte for de anfægtede skatteafgørelser, indeholder en aktuel overskudsfordelingsundersøgelse eller rapport om interne afregningspriser.

2.3. *BESKRIVELSE AF DEN RELEVANTE NATIONALE RETLIGE RAMME*

(69) I henhold til section 21(1) i TCA 97 skal selskaber i Irland betale selskabsskat af deres overskud. Med henblik på selskabsskat foretages indkomstberegning og vurderinger efter de samme »schedules« (skatteklasser) og »cases« (kategorier) som ved indkomstskat og i overensstemmelse med de bestemmelser, der gælder for disse schedules og cases, jf. section 76(3) i TCA 97. I Irland opkræves indkomstskat efter bestemmelserne om direkte beskatning med henvisning til schedule C, D, E og F og i schedule D med henvisning til case I-V. I section 12 i TCA 97 bestemmes det, at »[i]ncome tax shall, subject to the Income Tax Acts, be charged in respect of all property, profits or gains respectively described in the Schedules [C-F] […] and in accordance with the provisions of the Income Tax Acts applicable to those Schedules« ([42]). I section 18 i TCA 97 fastlægges anvendelsesområdet for beskatning efter schedule D, og i subsection 2(2) opstilles de forskellige cases og deres anvendelsesområde. Det følger af disse bestemmelser, at selskabsskat i Irland opkræves af et selskabs overskud (indkomst og skattepligtige gevinster), dog med visse specifikke undtagelser ([43]).

(70) Beskatningsgrundlaget for selskabsskat fastlægges med udgangspunkt i det skattepligtige selskabs regnskabsmæssige overskud ([44]). Selskabets regnskabsmæssige overskud justeres derefter skattemæssigt med generelle tillæg og fradrag, som er fastsat ved lov ([45]), f.eks. med et fradrag for skattemæssige afskrivninger ([46]). En regnskabsperiode er normalt den periode på 12 måneder, for hvilken selskabet opstiller sit regnskab ([47]).

(71) Irland anvender forskellige skattesatser for driftsindtægter, andre indtægter end driftsindtægter og kapitalgevinster. I section 21 TCA 1997 fastsættes den generelle selskabsskattesats til 12,5 ([48]). Denne sats gælder for driftsindtægter ([49]), der optjenes af selskaber, som beskattes efter case I i schedule D. Andre indtægter end driftsindtægter beskattes med 25 ([50]). Irish Revenue har udarbejdet retningslinjer for klassificeringen af aktiviteter som drift i »Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading« ([51]). Ifølge disse retningslinjer forudsættes det ved drift, at det berørte selskab udfører en forretningsaktivitet, hvorfra dets indtægter stammer.

([42]) Schedule C-indkomst vedrører overskud af offentligt udbytte, der skal betales i Irland (section 17 i TCA 97). Schedule D-indkomst er opdelt i fem cases: i) overskud af virksomhed (trading profits), ii) overskud ved udøvelse af andre liberale erhverv, iii) ubeskattede renteindtægter og indtægter i udlandet, iv) andre former for indkomst eller overskud, som ellers ikke er skattepligtige, v) renteindtægter fra ejendom i Irland (section 18 i TCA 97). Schedule E vedrørende indkomst fra offentlige embeder, arbejde, livrenter og pension (section 19 i TCA 97), og schedule F vedrører udbytte fra irske selskaber (section 20 i TCA 97).

([43]) Section 21(1). Eksempler på sådanne specifikke undtagelser er overskud i et ikkehjemmehørende selskab, som ikke kan tilregnes en filial (jf. section 25 i TCA 97), eller de fleste udlodninger modtaget fra andre selskaber med hjemsted i Irland (jf. section 129 i TCA 97).

([44]) Section 76A i TCA 97.

([45]) I henhold til section 81(2) i TCA 97 er udgifter f.eks. generelt fradragsberettigede, hvis de ikke har karakter af anlægsaktiver og alene afholdes til erhvervsmæssige formål.

([46]) Section 307 og 308 i TCA 97.

([47]) Section 27(1) og (2) i TCA 97.

([48]) Section 18, paragraph 1 og 2(a) i TCA 1997 sammenholdt med section 21(1) i TCA 97.

([49]) I section 3(1) beskrives »virksomhed« (trade) som »enhver form for erhverv, produktion, aktivitet eller anliggende, der har karakter af virksomhed«.

([50]) I henhold til section 21A i TCA 97 finder en skattesats på 25 anvendelse på indtægter, der er skattepligtige efter schedule D, case III, IV og V. Disse cases omfatter bl.a. passive indtægter som f.eks. renter, royalties og lejeindtægter.

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

Aktiviteterne kan variere afhængigt af erhvervets art og kræver personer med de nødvendige kompetencer og beføjelser til at udføre dem ([52]). Kapitalgevinster beskattes med 33, med en skattefritagelse for gevinster ved salg af visse andele på 5 eller derover i selskaber med hjemsted i Unionen eller beskatningsaftalelande

(72) I henhold til section 26 i TCA 97 skal selskaber med hjemsted i Irland betale selskabsskat af deres globale overskud og kapitalgevinster, eksklusive de fleste udlodninger modtaget fra andre selskaber med hjemsted i Irland ([53]).

(73) I section 25 i TCA 97 fastlægges anvendelsesområdet for selskabsbeskatning af ikkehjemmehørende selskaber. I section 25 i TCA 97 bestemmes følgende, for så vidt som det er relevant:

»(1) A company not resident in the State shall not be within the charge to corporation tax unless it carries on a trade in the State through a branch or agency, but if it does so it shall, subject to any exceptions provided for by the Corporation Tax Acts, be chargeable to corporation tax on all its chargeable profits wherever arising.

(2) For the purposes of corporation tax, the chargeable profits of a company not resident in the State but carrying on a trade in the State through a branch or agency shall be —

a) any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency, and any income from property or rights used by, or held by or for, the branch or agency, but this paragraph shall not include distributions received from companies resident in the State, […].«

(74) Det følger af denne bestemmelse, at et ikkehjemmehørende selskab ikke har pligt til at betale selskabsskat, medmindre det driver virksomhed i Irland gennem en filial eller et kontor. Hvis et ikkehjemmehørende selskab driver et sådant erhverv, skal selskabet betale selskabsskat af ([54]):

— enhver driftsindtægt, der optjenes direkte eller indirekte gennem eller af filialen eller kontoret

— enhver indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indhaves af eller for filialen eller kontoret, og

— skattepligtige gevinster, der kan henføres til filialen eller kontoret.

(75) Section 25 i TCA 97 følger efter section 8(1) og 8(2) i Corporation Tax Act 1967, som lød:

»8. (1) A company not resident in the State shall not be within the charge to corporation tax unless it carries on a trade in the State through a branch or agency but, if it does so, it shall, subject to any exceptions provided for by this Act, be chargeable to corporation tax on all its chargeable profits wherever arising.

(2) For purposes of corporation the chargeable profits of a company not resident in the State but carrying on a trade there through a branch or agency shall be

a) any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency (but so that this paragraph shall not include distributions received from companies resident in the State); […]«

([52]) Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, s. 3.
([53]) Jf. section 129 i TCA 97.
([54]) Notes for Guidance — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act 2014 Edition — Part 2, s. 24.

(76) Selskaber, som ikke har hjemsted i Irland, og som ikke driver virksomhed gennem en filial eller et kontor i Irland, skal kun betale indkomstskat af indkomst optjent i Irland og kapitalgevinstskat af gevinster, der optjenes ved salg af visse irske aktiver (primært irsk ejendom) ([55]), med forbehold af eventuelle fradrag i henhold til en skatteaftale.

(77) For at undgå dobbeltbeskatning af et selskab vedrørende den samme indkomst (én gang med indkomstskat og én gang med selskabsskat) kan der i henhold til section 21(2) i TCA 97 ikke opkræves indkomstskat af et selskabs indkomst, hvis det har hjemsted i Irland, eller, såfremt selskabet ikke har hjemsted i Irland, hvis indtægten pålægges selskabsskat.

(78) Ved section 42 i Finance Act 2010 blev part 35A indføjet i TCA 97. Ifølge Irland var dette første gang, at »armslængdeprincippet« formelt blev anerkendt i irsk skattelovgivning, som dette princip er fastlagt i artikel 9 i OECD's Model Tax Convention on Income and on Capital (»OECD's Model Tax Convention«) og uddybet i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser med henblik på multinationale virksomheder og skattemyndigheder (»OECD's TP Guidelines«). Part 35A finder anvendelse på aftaler indgået mellem forbundne personer (selskaber). På grundlag af definitionen af en »person« i Irlands nationale skattelovgivning er en aftale, som er indgået mellem et hovedkontor og dets filial, imidlertid ikke omfattet af anvendelsesområdet for part 35A.

2.4. *RETNINGSLINJER FOR INTERNE AFREGNINGSPRISER OG OVERSKUDSFORDELING TIL SELSKABER MED FASTE DRIFTSSTEDER*

2.4.1. OECD-RAMMEN OG OECD's ARMSLÆNGDEPRINCIP

(79) OECD har udarbejdet en række ikkebindende retningslinjer om international beskatning. Som følge af retningslinjernes ikkebindende karakter opfordres skattemyndighederne i OECD-medlemslandene, herunder Irland ([56]), blot til at følge OECD's ramme. Generelt tjener OECD's ramme som reference og har en klar indflydelse på skattepraksis i OECD-medlemslandene (og også i lande uden for OECD). I flere OECD-medlemslande har retningslinjer, som indgår i denne ramme, desuden fået retsvirkning eller tjener som reference for fortolkningen af den nationale skattelovgivning. Når Kommissionen i denne afgørelse henviser til OECD-rammen, gør den det følgelig, fordi denne ramme er resultatet af ekspertdrøftelser inden for rammerne af OECD og uddyber teknikker, som har til formål at løse fælles udfordringer i forbindelse med international beskatning.

(80) Som anført i betragtning 15 i åbningsafgørelsen kan multinationale selskaber fordele overskud inden for en koncern ved at anvende interne afregningspriser mellem separate selskaber inden for den samme koncern. Ved interne afregningspriser forstås de priser, der anvendes ved kommercielle transaktioner mellem forskellige selskaber i den samme koncern. Interne afregningspriser kan også anvendes inden for et selskab, hvis selskabet har et fast driftssted i en anden jurisdiktion. Dette kræver, at selskabets overskud fordeles mellem dets faste driftssted og de andre dele af selskabet.

(81) OECD's Model Tax Convention, som er grundlaget for mange bilaterale skatteaftaler, der omfatter OECD-medlemslande og et stigende antal ikkemedlemslande, indeholder bestemmelser om interne afregningspriser mellem forbundne koncernselskaber og overskudsfordeling inden for et selskab.

(82) I artikel 9, stk. 1, i OECD's Model Tax Convention om »forbundne foretagender«: »[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those

([55]) Et ikkehjemmehørende selskab, som ikke driver virksomhed gennem en filial eller et kontor i Irland, er indkomstskattepligtigt af indkomst optjent i Irland. Hvis et ikkehjemmehørende selskab har en filial eller et kontor i Irland, skal det betale indkomstskat og ikke selskabsskat af indkomst, der ikke kan henføres til filialen eller kontoret. Kapitalgevinstskat opkræves ligeledes af skattepligtige gevinster, der optjenes af et ikkehjemmehørende selskab, hvis det ikke har en filial eller et kontor i Irland, eller, såfremt det har en filial eller et kontor i Irland, hvis gevinsterne ikke kan henføres til filialen eller kontoret.

([56]) Irland har været medlem af OECD siden 17.8.1961.

conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly«. For så vidt angår internationale skatteforhold, anses denne bestemmelse for at definere OECD's »armslængdeprincip« i forbindelse med interne afregningspriser mellem forbundne koncernselskaber.

(83) Ifølge dette princip bør skattemyndighederne kun acceptere interne afregningspriser mellem koncernselskaber, når disse priser svarer til, hvad selskaberne ville modtage, hvis priserne var aftalt mellem uafhængige selskaber, der har forhandlet under lignende omstændigheder på armslængdeafstand. På denne måde forhindres multinationale selskaber i at manipulere deres interne afregningspriser på en sådan måde, at et så lille overskud som muligt fordeles til jurisdiktioner med højere beskatning af sådanne overskud, og at et så stort overskud som muligt fordeles til jurisdiktioner med lavere beskatning af sådanne overskud ([57]). OECD har opstillet retningslinjer for anvendelsen af armslængdeprincippet i OECD's TP Guidelines, hvoraf den seneste udgave blev offentliggjort i 2010 (»OECD's TP Guidelines fra 2010«) ([58]).

(84) Artikel 7, stk. 2, i OECD's Model Tax Convention om »virksomhedsfortjeneste« omhandler fordelingen af overskud inden for et enkelt selskab. Artiklen bestemmer, at: »[…] the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment […] are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.« Retningslinjer for anvendelsen af artikel 7 findes i OECD's rapport om fordeling af overskud til faste driftssteder, hvoraf den seneste udgave blev offentliggjort i 2010 (»OECD's Profit Attribution Report fra 2010«) ([59]).

(85) I OECD's Profit Attribution Report fra 2010 beskrives problemerne med at fordele overskud inden for et selskab i forhold til at fordele overskud mellem to juridisk særskilte selskaber. Ved to juridisk særskilte selskaber bestemmes det ved hjælp af juridisk bindende aftaler eller tilsvarende retlige ordninger, hvilket selskab der ejer aktiverne, og hvilket selskab der bærer risici i forholdet mellem de to selskaber. Dette gælder også, når de to særskilte selskaber indgår i den samme selskabskoncern, såfremt aftalerne og de retlige ordninger afspejler de tilgrundliggende forhold. Det forhold, at et fast driftssted ikke udgør en særskilt juridisk enhed i forhold til det selskab, som det tilhører, betyder derimod, at der mellem de forskellige dele af det samme selskab ikke er én enkelt del af selskabet, der kan siges juridisk at »eje« aktiverne, bære risiciene og besidde kapital eller aftaler med særskilte selskaber ([60]). For at imødegå denne forskel fastlægges der i OECD's Profit Attribution Report fra 2010 en fælles tilgang til fordelingen af overskud til faste driftssteder tilhørende ikkehjemmehørende selskaber. Denne tilgang kaldes »Authorised OECD Approach« (»AOA-tilgangen«). Med denne tilgang henføres til det faste driftssted de overskud, som det faste driftssted ville forventes at optjene, hvis det var et særskilt og uafhængigt foretagende, der udøver samme eller lignende aktiviteter under de samme eller lignende forhold, idet der tages hensyn til de udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici af det ikkehjemmehørende selskab gennem det faste driftssted og andre dele af dette selskab, jf. artikel 7, stk. 2, i OECD's Model Tax Convention.

2.4.2. OVERSKUDSFORDELING MELLEM FILIALER BASERET PÅ LEDELSESFUNKTIONER I DE TO TRIN I AOA-TILGANGEN

(86) I OECD's Profit Attribution Report fra 2010 beskrives AOA-tilgangen til anvendelse af armslængdeprincippet, som er anført i OECD's TP Guidelines i forbindelse med fordeling af overskud til et fast driftssted. Ifølge OECD's TP Guidelines afhænger fordelingen af overskud mellem forbundne selskaber af de enkelte selskabers udførte

([57]) Skattemyndigheder og lovgivere er opmærksomme på dette problem, og skattelovgivningen gør det generelt muligt for skattemyndighederne at korrigere integrerede selskabers selvangivelser, hvor der ukorrekt er anvendt interne afregningspriser, ved at erstatte dem med priser, der svarer til en pålidelig fastsættelse af dem, der aftales mellem uafhængige selskaber, som har forhandlet under lignende omstændigheder på armslængdeafstand.

([58]) Jf. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, 22.7.2010. En tidligere udgave af disse retningslinjer blev godkendt af OECD-Rådet den 13.7.1995 (»OECD's TP Guidelines fra 1995«).

([59]) Jf. *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, godkendt af OECD-Rådet den 22.7.2010.

([60]) 2010 OECD Profit Attribution Report, point 14 section B-3 (i), s. 14.

funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver ([61]). Ved fordelingen af indkomst mellem et selskab og dets faste driftssted supplerer AOA-tilgangen den funktionelle analyse i artikel 9, stk. 1, i OECD's Model Tax Convention med et første trin til at imødegå det forhold, at aktiver, risici, kapital, rettigheder og forpligtelser, der følger af transaktioner mellem forskellige dele af det samme selskab, juridisk set tilhører selskabet som helhed og ikke en enkelt del af selskabet, og at der ikke er transaktioner mellem juridisk særskilte selskaber, der tilhører den samme koncern ([62]).

(87) AOA-tilgangen består derfor af en totrinsanalyse, hvorefter indkomst allokeres til et fast driftssted.

(88) Som det første trin i tilgangen anlægges den hypotese, at det faste driftssted er et særskilt og uafhængigt foretagende, »engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise« ([63]). I denne sammenhæng introduceres begrebet »nøglepersonfunktioner«. I det første trin henføres det økonomiske ejerskab af aktiver til det faste driftssted, hvor nøglepersonfunktioner vedrørende disse økonomiske aktiver udføres; samtidig henføres risiciene til det faste driftssted, hvor nøglepersonfunktioner vedrørende påtagelsen og/eller styringen (efter overførslen) af disse risici varetages ([64]).

(89) I det andet trin i AOA-tilgangen anvendes OECD's TP Guidelines analogt på det faste driftssteds transaktioner med andre dele af selskabet for at sikre, at udøvelsen af alle dets funktioner i forbindelse med disse transaktioner prissættes efter armslængdeprincippet ([65]).

2.4.3. OVERVEJELSER VEDRØRENDE ANVENDELSEN AF AOA-TILGANGEN PÅ IMMATERIELLE AKTIVER

(90) Section D-2(iii)(c) i OECD's Profit Attribution Report fra 2010 omhandler fordelingen af immaterielle aktiver til faste driftssteder. Med hensyn til internt udviklede immaterielle handelsaktiver anføres det i rapportens punkt 86, at — afhængigt af foretagendernes organisationsmodel — »the active decision-making and management may often be devolved throughout the enterprise. An issue arises as to whether this is likely to be the same with regard to the development of intangible property or whether it is more likely that the significant people functions relevant to the determination of economic ownership of intangible assets are performed at a high strategic level by senior management or by a combination of centralised and devolved decision-making functions«. I punkt 87 anføres det, at »there is no hard evidence that the decision-making process for the development of intangible property is generally so centralised, especially as the focus for determining the significant people functions relevant to the determination of economic ownership is on the active-decision making and management rather than on simply saying yes or no to a proposal. This suggests that, just as for financial assets, economic ownership may often be determined by functions performed below the strategic level of senior management. This is the level at which the active management of a programme toward the development of an intangible would occur, where the ability to actively manage the risks inherent in such a programme lies.«

([61]) Punkt 1.42 i OECD's TP Guidelines fra 2010 fastslår følgende: »In transactions between two independent enterprises, compensation usually will reflect the functions that each enterprise performs (taking into account assets used and risks assumed). Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, a functional analysis is necessary. This functional analysis seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions.« Se punkt 1.20 i TP Guidelines fra 1995: »In dealings between two independent enterprises, compensation usually will reflect the functions that each enterprise performs (taking into account assets used and risks assumed) Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, comparison of the functions taken on by the parties is necessary. This comparison is based on a functional analysis, which seeks to identify and to compare the economically significant activities and responsibilities undertaken or to be undertaken by the independent and associated enterprises.« (Fremhævelse tilføjet).

([62]) 2010 OECD Profit Attribution Report, point 15 section B-3 (i), s. 14.

([63]) 2010 OECD Profit Attribution Report, point 13 section B-3 (i), s. 14.

([64]) 2010 OECD Profit Attribution Report, point 15 section B-3 (i), s. 14.

([65]) 2010 OECD Profit Attribution Report, point 17 section B-3 (i), s. 14.

(91) Med hensyn til erhvervede immaterielle handelsaktiver forklares det i punkt 94, section D-2(iii)(c)(3)A(ii), at »just as with internally developed intangibles property, the key question in determining economic ownership of acquired intangibles is where within the enterprise the significant people functions related to active decision-making relating to the taking on and management of risks are undertaken« ([66]).

2.4.4. OECD'S TP GUIDELINES

(92) I OECD's TP Guidelines beskrives fem metoder til at fastsætte armslængdepriser for transaktioner og fordele overskud mellem selskaber i samme koncern: i) den fri markedsprismetode (»CUP«), ii) kostpris plus avancemetoden, iii) videresalgsprismetoden, iv) den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM-metoden) og v) avancefordelingsmetoden. I retningslinjerne skelnes der mellem traditionelle transaktionsbaserede metoder (de tre første metoder) og transaktionsbestemte nettoavancemetoder (de to sidste metoder). I retningslinjerne udtales der udtrykkelig præference for de traditionelle transaktionsbaserede metoder, såsom CUP, frem for de transaktionsbestemte nettoavancemetoder, såsom TNMM, som et middel til at fastslå, om interne afregningspriser overholder armslængdeprincippet ([67]). Desuden anføres det i retningslinjerne, at multinationale selskaber fortsat kan vælge at anvende metoder, der ikke er beskrevet i disse retningslinjer, til at fastsætte interne afregningspriser, forudsat de overholder armslængdeprincippet.

(93) Ved de anfægtede skatteafgørelser godkendes en overskudsfordeling for ASI og AOE, der er baseret på ensidige overskudsfordelingsmetoder, som i deres anvendelse ligner TNMM som beskrevet i OECD's TP Guidelines. TNMM er en af de såkaldte »indirekte metoder« til at fastsætte en armslængdeprissætning af transaktioner og overskudsfordeling mellem selskaber i samme koncern. TNMM kan sættes over for CUP-metoden, som er en »direkte metode«, hvor den pris, der opkræves for overførsel af ejendom eller tjenesteydelser i en kontrolleret transaktion (dvs. en transaktion mellem to forbundne foretagender), sammenlignes med den pris, der opkræves for overførsel af ejendom eller tjenesteydelser i en tilsvarende ikkekontrolleret transaktion (dvs. en transaktion mellem foretagender, der er uafhængige i forhold til hinanden) gennemført under sammenlignelige omstændigheder. TNMM beskriver, hvad der ville være en armslængdefortjeneste for en hel aktivitet, snarere end for identificerede transaktioner. Hensigten er ikke at fastsætte prisen for solgte varer, men at anslå det overskud, som uafhængige selskaber kunne forventes at opnå af en aktivitet, såsom det at sælge varer. Dette gøres ved at tage et udgangspunkt (»overskudsindikator«), f.eks. omkostninger, omsætning eller faste investeringer, og at sammenligne dette med en tilsvarende overskudsindikator for en sammenlignelig ukontrolleret transaktion.

(94) Anvendelsen af TNMM som en ensidig metode til fastsættelse af interne afregningspriser — dvs. en metode, hvor kun avancen for den ene af parterne i de kontrollerede transaktioner undersøges — begrundes ofte med henvisning til punkt 3.18 i OECD's TP Guidelines fra 2010, hvorefter den »testede part«, dvs. den part i transaktionen, for hvilken en finansiel indikator (avance (mark-up) for omkostninger, bruttofortjeneste eller nettooverskud) testes, i princippet bør være det selskab, som har den mindst komplekse funktion ([68]). Såfremt en af parterne i en kontrolleret transaktion besidder intellektuel ejendom, som den giver i licens til modparten,

([66]) Med hensyn til immaterielle markedsføringsaktiver anføres det i punkt 97, D-2(iii)(c)(3)A(iii), i OECD's Profit Attribution Report fra 2010, at »the fundamental principles as regards marketing intangibles are the same as for trade intangibles«.

([67]) I punkt 2.3 i OECD's TP Guidelines fra 2010 hedder det: »As a result, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method is preferable to the transactional profit method.« I punkt 3.49 i OECD's TP Guidelines fra 1995 hedder det: »Traditional transaction methods are to be preferred over transactional profit methods as a means of establishing whether a transfer price is at arm's length, i.e. whether there is a special condition affecting the level of profits between associated enterprises. To date, practical experience has shown that in the majority of cases, it is possible to apply traditional transaction methods.«

([68]) Punkt 3.18 i OECD's TP Guidelines fra 2010 indeholder følgende detaljerede anbefaling: »When applying a cost plus, resale price or transactional net margin method as described in Chapter II, it is necessary to choose the party to the transaction for which a financial indicator (mark-up on costs, gross margin, or net profit indicator) is tested. The choice of the tested party should be consistent with the functional analysis of the transaction. As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, i.e. it will most often be the one that has the less complex functional analysis.« Punkt 3.43 i OECD's TP Guidelines fra 1995 indeholder en tilsvarende beskrivelse.

således at denne kan udføre funktioner som f.eks. produktion eller distribution, henviser skatterådgivere ofte til kompleksiteten ved at bestemme et afkast af denne intellektuelle ejendom som begrundelse for at udpege modparten som parten med den mindst komplekse funktion, bestemme et afkast for de funktioner, der udføres af denne modpart, og fordele hele overskuddet efter fradrag af dette afkast, dvs. hele »restoverskuddet«, til den part, som er indehaver af den intellektuelle ejendom som royalty for anvendelsen af denne intellektuelle ejendom.

2.5. *SUPPLERENDE OPLYSNINGER MEDDELT AF IRLAND SOM SVAR PÅ ÅBNINGSAFGØRELSEN OG I LØBET AF DEN FORMELLE UNDERSØGELSE*

(95) I åbningsafgørelsen anmodede Kommissionen Irland om at indgive alle oplysninger, der kunne bidrage til vurderingen af de anfægtede skatteafgørelser ([69]). Kommissionen anmodede navnlig Irland om at indgive ASI's og AOE's regnskaber for perioden 2004-2013, oplyse antallet af ansatte i fuldtidsækvivalenter (»FTÆ«) for ASI og AOE i samme periode (udgangen af hver regnskabsperiode), FTÆ for ASI's og AOE's irske filialer og oplysninger om de omkostningsfordelingsaftaler, som ASI og AOE har indgået. Kommissionen anmodede også Irland om særskilt at udpege beløbet for ASI's passive indkomst i resultatopgørelsen og angive, om denne indkomst hidrører fra Irland.

2.5.1. ASI'S OG AOE'S REGNSKABSOPLYSNINGER

(96) Begge selskabers indtægter hidrører ifølge deres regnskaber fra salget af produkter, som det fremgår af uddragene i figur 2 og figur 3. Ifølge disse regnskaber repræsenterer omsætningen nettosalget til kunder. I både ASI's og AOE's regnskaber angives det (f.eks. for 2006 og 2007), at »nettosalget består primært af indtægter fra salget af produkter (hardware, software og perifere enheder) og udvidede garanti- og supportaftaler«. Foruden indtægter af salg og forholdsvis små rentebeløb har ASI ikke andre betydelige typer indtægter. ASI har øjensynligt ingen royaltyindtægter. Foruden indtægter af salg og forholdsvis små rentebeløb bogfører AOE også store udbyttebeløb betalt af ASI til AOE i nogle regnskabsperioder.

Figur 2

Uddrag af ASI's regnskab for 2007

Apple Sales International

Regnskabspraksis *(fortsat)*

for det år, der sluttede 29. september 2007

Indtægtsføring

Nettosalget består primært af indtægter fra salget af produkter (hardware, software og perifere enheder) og udvidede garanti- og supportaftaler. Selskabet indregner indtægter i overensstemmelse med gældende regnskabsstandarder

([69]) Jf. afsnit 4 i åbningsafgørelsen.

Figur 3

Uddrag af AOE's regnskab for 2006

Apple Operations Europe

Regnskabspraksis *(fortsat)*
for det år, der sluttede 30. september 2006

Indtægtsføring

Nettosalget består primært af indtægter fra salget af produkter (hardware, software og perifere enheder) og udvidede garanti- og supportaftaler. Selskabet indregner indtægter i overensstemmelse med gældende regnskabsstandarder

(97) Udvalgte regnskabsoplysninger indgivet af Irland fremgår af tabel 1 for ASI og tabel 2 for AOE.

Tabel 1

Regnskabsoplysninger for ASI (mio. USD)

År	ASI's omsætning	Overskud før skat	Heraf indtægt af renter og investeringer minus rente-udgifter	Anmeldt skat i det lovpligtige regnskab
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000-63 500]	[35 000-35 500]	[300-400]	[1-10]
2013	[62 500-63 000]	[26 500-27 000]	[1 000-1 500]	[1-10]
2014	[67 500-68 000]	[24 500-25 000]	[900-1 000]	[1-10]

Tabel 2

Regnskabsoplysninger for AOE (i mio. USD)

År	AOE's omsætning	Overskud før skat	Heraf indtægt af renter og investeringer minus rente-udgifter	Anmeldt skat i det lovpligtige regnskab
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

År	AOE's omsætning	Overskud før skat	Heraf indtægt af renter og investeringer minus renteudgifter	Anmeldt skat i det lovpligtige regnskab
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400-500]	[14 500-15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400-500]	[5 000-5 500] (*)	([1-10])	[1-10]
2014	[500-600]	[2 000-2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Note: Omfatter i 2006 udbytte på 1 250 mio. USD fra ASI til AOE og fra AOE til AOI; i 2010, 2011, 2012, 2013 og 2014 beløb indtægter fra koncernselskaber sig til henholdsvis 6 575 mio. USD, 6 253 mio. USD, [14 500-15 000] mio. USD, [5 000-5 500] mio. USD og [1 500-2 000] mio. USD.

([1]) Omsætningstallene for 2008 er tilpasset fra en omsætning på 116 696 USD og en egenpris på (19 587 USD) til en omsætning på 411 802 USD og en egenpris på (314 693 USD).

(98) Regnskabsoplysningerne i tabel 1 og 2 er baseret på ASI's og AOE's lovpligtige årsregnskaber som indgivet i Irland. ASI og AOE indgiver udførlige årsregnskaber i Irland, fordi de er etableret i Irland. Kommissionen anmodede Irland ([70]) om at præcisere, om der findes særskilte regnskaber for ASI's og AOE's hovedkontorer og deres respektive irske filialer, og i givet fald om at fremlægge sådanne særskilte regnskaber. Irland oplyste, at ASI's og AOE's regnskaber opfylder de lovpligtige regnskabskrav efter irsk lovgivning, og at ASI og AOE i henhold til irsk lovgivning ikke skal udarbejde særskilte regnskaber for deres irske filialer.

(99) Den skat, som ASI har anmeldt i det lovpligtige regnskab, omfatter primært skat til Irland af overskuddet af dets irske filialer, som er beregnet i overensstemmelse med de overskudsfordelingsmetoder, der er godkendt i de anfægtede skatteafgørelser ([71]), eftersom ASI ikke anså sig for at have skattemæssigt hjemsted i andre skattejurisdiktioner. Ifølge vurderinger foretaget af skattemyndighederne i […] og Italien blev ASI anset for at være skattepligtig i disse to jurisdiktioner. For 2013 og 2014 var ASI undergivet kildebeskatning […], fordi de […] skattemyndigheder betegnede et gebyr betalt af et […] Apple-selskab til ASI som royalty og pålagde denne betaling kildeskat ([72]). For 2009-2012 var ASI undergivet selskabsskat i Italien efter en afgørelse truffet af de italienske skattemyndigheder, som fastslog, at ASI havde en skattepligtig tilstedeværelse i Italien i den pågældende periode ([73]). Med hensyn til AOE's anmeldte skat i det lovpligtige regnskab havde selskabet en filial i Singapore og var undergivet selskabsskat i Singapore i 2009, 2010 og 2011 ([74]).

([70]) Jf. Kommissionens brev af 11.11.2015, betragtning 27.

([71]) Den skat, som ASI skulle betale til de irske skattemyndigheder, var fastsat i euro og beløb sig til omkring 4,8 mio. EUR i 2009, 4,8 mio. EUR i 2010, 7,3 mio. EUR i 2011, [1-10] mio. EUR i 2012, [0,7-0,8] mio. EUR i 2013 og [0,9-1] mio. EUR i 2014 (jf. brev fra Apple af 22.4.2016, s. 8-9).

([72]) Svarende til ca. […] og […] for henholdsvis 2013 og 2014, jf. brev fra Apple af 22.4.2016, s. 10.

([73]) ASI's italienske selskabsskat beløb sig følgelig til ca. [20-30] mio. EUR i 2009, [40-50] mio. EUR i 2010, [50-60] mio. EUR i 2011 og [30-40] mio. EUR i 2012, jf. brev fra Apple af 22.4.2016, s. 10. Disse beløb er imidlertid ikke medregnet i ASI's regnskaber i Tabel 1, da regnskaberne blev udstedt inden de italienske skattemyndigheders vurdering. Irland har indtil dato ikke underrettet Kommissionen om tilpasning af poster i ASI's regnskaber.

([74]) AOE's selskabsskat i Singapore beløb sig til 42 136 SGD for 2009, 1 810 SGD for 2010 og 535 SGD for 2011, jf. brev fra Apple af 22.4.2016, s. 10.

(100) Irland har også indgivet oplysninger om det renteindtægtselement i ASI's og AOE's lovpligtige regnskaber, som vedrører de to selskabers irske filialers ejendom ([75]). Irland indgav en opdeling af ASI's renteindtægter efter »renter indbetalt på ASI's finansielle konto« og »renter af ejendom«. I 2012 beløb renterne indbetalt på ASI's finansielle konto sig f.eks. til [500-600] mio. USD, og renter af ejendom beløb sig til [1-10] mio. USD. I sit brev af 15. april 2015 oplyste Irland, at renter hidrørende fra ASI's irske filial og fra AOE's irske filial blev opført på særskilte bankkonti eller fonde. De daglige bevægelser på disse bankkonti kontrolleres af økonomi- og finansmedarbejdere baseret i Cork, Irland ([76]).

(101) I de anfægtede skatteafgørelser bestemmes ASI's irske filials skattepligtige overskud på grundlag af driftsudgifter. Særskilte regnskabstal for driftsudgifterne foreligger imidlertid ikke, eftersom Apple ikke har indgivet et særskilt regnskab til Irland. En del af ASI's samlede driftsudgifter for 2011 og 2012, som de fremgår af ASI's lovpligtige regnskab, er anført i figur 4 til illustration.

Figur 4

ASI's driftsudgifter i årsberetningen for 2012

Driftsudgifter	2012 1 000 USD	2011 1 000 USD
Markedsførings-, salgs- og distributionsomkostninger	[400 000-500 000]	604 888
Administrationsudgifter	[100 000-200 000]	139 870
Forskning og udvikling	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) I de anfægtede skatteafgørelser bestemmes AOE's irske filials skattepligtige overskud på grundlag af driftsudgifter og omsætning. AOE's samlede resultatopgørelse for 2011 og 2012 er anført i figur 5 til illustration.

Figur 5

AOE's resultatopgørelse i årsberetningen for 2012

Resultatopgørelse

for det år, der sluttede 29. september 2012

	Note:	**2012** **1 000 USD**	2011 1 000 USD
Omsætning — løbende drift	*1*	**[400 000-500 000]**	518 505
Vareforbrug		**[(300 000-400 000)]**	(426 594)
Bruttoresultat		**[90 000-100 000]**	91 911
Driftsudgifter	*2*	**[(10 000-20 000)]**	(42 654)
Driftsresultat — løbende drift		**[70 000-80 000]**	49 257

([75]) Dette indtægtselement udgør [20-30 000] USD for AOE for perioden 2003-2013, jf. brev fra Irland af 15.4.2015, s. 4. Med hensyn til ASI udgør den irske filials renteindtægter af ejendom [70-80] mio. USD for perioden 2003-2013, jf. brev fra Irland af 15.4.2015, s. 2, og bemærkninger fra Irland til åbningsafgørelsen af 5.9.2014, mappe 3. De respektive beløb for 2014 var ifølge Irland endnu ikke blevet fastslået på datoen for det irske brev (15.4.2015).

([76]) Irlands brev af 15.4.2015, s. 3.

		2012	2011
	Note:	**1 000 USD**	1 000 USD
Indkomst fra koncernselskaber		**[14 500 000-15 000 000]**	6 252 591
Andre renteindtægter og lignende indtægter	*3*	**[1 000-10 000]**	122
Renteudgifter og lignende udgifter	*4*	**[(30-40)]**	(2 505)
Afskrivninger af finansielle aktiver	*11*	**[(50-60)]**	—
Resultat af ordinær drift før skat	*5-8*	**[14 500 000-15 000 000]**	6 299 465
Skat af resultatet af ordinær drift	*9*	**[(1 000-10 000)]**	(2 966)
Regnskabsårets resultat		**[14 500 000-15 000 000]**	6 296 499

(103) Med hensyn til selskabernes selskabsskattepligt i Irland henvises der i ASI's og AOE's regnskaber til en »lavere skattesats end den almindelige skattesats i Irland« for perioderne indtil 2007. Uddraget af ASI's reviderede regnskab som gengivet i selskabets årsberetning for 2007 er gengivet i figur 6.

Figur 6

Uddrag af ASI's årsberetning for 2007

Skat af resultatet af ordinær drift

Den nuværende skattesats er lavere end den almindelige skattesats i Irland. Differencerne kan forklares som følger:

	2007	2006
	1 000 USD	1 000 USD
Resultat af ordinær drift før skat	**1 843 933**	1 179 637
Nuværende skat på 12,5 *(2006:*12,5*)*	**230 492**	147 455
Virkninger af:		
Renteindtægter med højere sats (25)	**2 485**	1 610
Regulering af skat for foregående perioder	—	(131)
Indtægter beskattet med lavere satser	**(224 049)**	(142 450)
Skat i alt	**8 928**	6 484

(104) I årene efter 2007 er selskabernes skat i regnskaberne beregnet med en skattesats på [1-5] %. Denne skattesats beskrives i regnskaberne som »*[d]en gennemsnitlige skattesats for alle de jurisdiktioner, hvor [AOE] har aktiviteter*«. Uddraget af ASI's reviderede regnskab som gengivet i selskabets årsberetning for 2012 er gengivet i figur 7.

Figur 7

Uddrag af ASI's årsberetning for 2012

Skat af resultatet af ordinær drift

Selskabet har ikke skattemæssigt hjemsted i nogen jurisdiktion. Det har aktiviteter i forskellige lande. Den gennemsnitlige skattesats for alle de jurisdiktioner, hvor selskabet har aktiviteter, er ca. [1-5] %.

	2012	2011
	1 000 USD	1 000 USD
Resultat af ordinær drift før skat	**[35 000 000-35 500 000]**	[22 000 000-22 500 000]
Skat ved [1-5] %	**[1 000 000-1 500 000]**	[800 000-900 000]
Virkninger af:		
Renteindtægter med højere sats (25)	**[600-700]**	620
Indtægter beskattet med (lavere)/højere satser	**[(1 000 000-1 500 000)]**	(876 117)
Skat i alt	**[1 000-10 000]**	9 862

(105) ASI's skattetilsvar i Irland beløb sig ifølge selskabets selvangivelser for perioden 25. september 2011 til 24. september 2012 til [1-10] mio. EUR for driftsindtægter (de tilsvarende driftsindtægter beløb sig til [30-40] mio. EUR) plus [0,6-0,7] mio. EUR for renteindtægter, hvilket gav et samlet skattetilsvar på [1-10] mio. EUR ([77]). For samme periode beløb AOE's skattetilsvar i Irland sig til [1-10] mio. EUR for driftsindtægter (de tilsvarende driftsindtægter beløb sig til [10-20] mio. EUR) med et fradrag ved kilden, hvilket gav et samlet skattetilsvar på [1-10] mio. EUR.

(106) Irland oplyste, at midler, der vurderes at overstige ASI's og AOE's behov for driftskapital, overføres til ASI's og AOE's bankkonti og investeringsselskaber uden for Irland, som drives, ledes og kontrolleres i USA.

(107) Med hensyn til de bankkonti, som ASI anvendte til indtægter fra salg til kunder i EMEIA-regionen, oplyste Irland, at pengestrømmen varierer afhængigt af, om kunden er en kanalpartner eller en Apple Online Store-bruger, eller om salget sker i en Apple-detailforretning. Hvis kunden er en kanalpartner ([78]), modtager Apple likvider enten ved elektronisk overførsel eller direkte debitering på en ASI-bankkonto i kundens lokale jurisdiktion eller på en fælles ASI-bankkonto i USA eller Europa, hvor indtjening fra salget i flere lande indsættes. Ifølge den oversigt, som Irland indgav vedrørende placeringen af ASI's bankkonti, var der pr. marts 2009 ingen bankkonti i USA, hvorpå indtægter fra salg i EMEIA blev indsat, og pr. marts 2012 blev kun indtægter fra salg i Island, Rusland og Tyrkiet samt dele af Mellemøsten og Afrika indsat på bankkonti i USA. Alle andre indtægter fra salg indsættes på bankkonti i Europa. Irland oplyste desuden, at Apples EMEIA Treasury-gruppe, som består af tre personer med arbejdssted i Irland, regelmæssigt samler midlerne på de lokale konti i EMEIA-regionen i »samlekonti«, der står i ASI's navn. Disse konti befinder sig ifølge Irland i Det Forenede Kongerige, USA og Schweiz.

(108) Med hensyn til investeringsmidler står det USA-baserede selskab Braeburn Capital Inc. (»Braeburn«) ifølge oplysningerne fra Apple for at levere likviditetsstyrings- og investeringstjenester til ASI og AOE på grundlag af investeringsforvaltningsaftaler indgået med ASI og AOE. Disse tjenester omfatter investeringsforvaltning og

([77]) Der er konstateret mindre forskelle mellem den skat, der er anmeldt i regnskaberne (tabel 1 og tabel 2), og i selskabernes selvangivelser. Dette kan skyldes valutaudsving eller forskelle i rapporteringsperioder.

([78]) Apple definerer kanalpartnere som tredjepartsdistributører og -forhandlere, der køber Apples produkter med henblik på videresalg.

likviditetsstyring […]. På ASI's og AOE's bestyrelsesmøde den 24. juli 2006 blev det besluttet, at Braeburn fortsat skulle bistå ASI og AOE med at forvalte deres likviditetsreserver ([79]). Ifølge Irland hidrører indtægter af disse investeringer ikke fra Irland, og renter af disse er derfor ikke skattepligtige i Irland.

2.5.2. OPLYSNINGER OM ASI'S OG AOE'S MEDARBEJDERE

(109) Som svar på åbningsafgørelsen oplyste Irland, at alle Apples medarbejdere i Irland indtil den 31. december 2011 formelt var ansat af AOE, og at AOE's irske filial havde en enkelt lønningsliste i Irland. Sådanne ordninger er ifølge Irland ikke ualmindelige for koncerner i Irland. Der blev anvendt et betalingssystem, hvorefter udgifterne til AOE-medarbejdere, der udførte aktiviteter for ASI's irske filial, hver måned blev omfordelt til denne filial. Fra den 1. januar 2012 blev ansættelsesordningerne omorganiseret, således at medarbejderne var ansat direkte af den enhed, som de udførte aktiviteter for.

(110) Irland forelagde Kommissionen de FTÆ ([80])-tal, som Apple havde indgivet. For perioden indtil den 1. januar 2012 var FTÆ'erne for AOE's irske filial opdelt mellem ASI's og AOE's irske filialer efter det sted, hvor udgifterne opstod.

Tabel 3

FTÆ for ASI's og AOE's irske filialer

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

(111) Ud over medarbejderne i den irske filial havde AOE ifølge Apples oplysninger til Irland også FTÆ'er i Singapore, hvor selskabet havde en filial, som oprindeligt udførte produktionsaktiviteter og senere koncerntjenester vedrørende distribution ([81]). Disse filialaktiviteter ophørte i 2009, og denne filials aktiver blev solgt til en af Apples tilknyttede virksomheder i Singapore. Siden har Singapore-filialen været en hvilende filial af AOE. Det gennemsnitlige antal medarbejdere ansat i AOE's filial i Singapore var 185 i 2004, 189 i 2005, 257 i 2006, 300 i 2007 og 352 i 2008.

([79]) Se oversigten over referater af bestyrelsesmøder under Tim Cooks formandskab fremlagt af Apple for Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate under høringen vedrørende Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) En fuldtidsækvivalent (FTÆ) er det antal timer, en medarbejder arbejder på fuld tid, og angiver antallet af medarbejdere, inklusive deltidsmedarbejdere, i forhold til det antal timer, de arbejder.

([81]) Ifølge de oplysninger, som Apple indgav til US Senate Permanent Subcommittee, beskæftigede filialen i Singapore og dens forgængere sig indtil 2003 hovedsagelig med produktion af mikrocomputere, computerkomponenter og perifere enheder. Filialen i Singapore var part i CSA-aftalen for at få og bevare retten til at producere og distribuere Apple-produkter. Efter 2003 og indtil 2009 fungerede filialen i Singapore som tjenesteudbyder over for Apples tilknyttede virksomheder i APAC-regionen. Disse tjenester omfattede økonomisupport, informationssystem- og teknologisupport samt administration af forsyningskæder og logistik (jf. APL-PSI-000234).

(112) Irland anførte, at Apple havde oplyst, at ASI og AOE ikke havde nogen FTÆ-ansatte ud over de medarbejdere, der var ansat i deres respektive irske filialer og i AOE's Singapore-filial. Ifølge Apple blev ASI og AOE funktionelt ledet og kontrolleret fra USA, og alle væsentlige forretningsbeslutninger (herunder vedrørende forhold som eksempelvis IP, produktudvikling, hvilke produkter og komponenter der skulle fremstilles samt salgs- og markedsføringsstrategi) blev truffet i USA og ikke i ASI's og AOE's irske filialer.

2.5.3. ASI- OG AOE-BESTYRELSERNES AKTIVITETER

(113) Både Irland ([82]) og Apple ([83]) anfører, at kritiske forretningsaktiviteter, som gennemføres af eller for ASI og AOE, gennemføres uden for Irland, f.eks. af Apple Inc.-medarbejdere eller ASI's og AOE's bestyrelser, som ifølge Apple bl.a. besluttede at tilslutte sig forskellige ændringer af CSA-aftalen ([84]) med Apple Inc. Apple anførte yderligere, at »the management and control of ASI and AOE from the US is manifested not only in board meetings, but in the myriad ways« ([85]), uden nærmere uddybning.

(114) ASI's bestyrelse består af tre direktører og en sekretær. Af disse fire personer befinder tre bestyrelsesmedlemmer sig i USA og er ansat af Apple Inc. Det sidste bestyrelsesmedlem befinder sig i Irland og er ansat af ADI. AOE's bestyrelse består af to direktører og en sekretær, hvoraf sekretæren og en af direktørerne også er medlem af ASI's bestyrelse. Af disse tre personer befinder to bestyrelsesmedlemmer sig i USA og er ansat af Apple Inc. Det sidste bestyrelsesmedlem befinder sig i Irland og er ansat af ADI. Ifølge ASI's regnskaber betalte ASI ([86]) ikke honorar til nogen af sine direktører i perioden 2004-2014, for hvilken der er fremlagt regnskaber. AOE's direktører modtog derimod honorar i denne periode. Selskabet betalte f.eks. […] USD i 2012 og […] USD i 2011 i honorar til dets direktører.

(115) Kommissionen anmodede om alle referater af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder, som Apple indgav. Det første møde i ASI's bestyrelse blev afholdt den 5. april 1990 i Dublin, Irland. Det første møde i AOE's bestyrelse blev afholdt den 15. september 1980 i Dublin, Irland. Til illustration opsummeres aktiviteterne i ASI's bestyrelse mellem januar 2009 og september 2011 (16 bestyrelsesmøder, tre årlige generalforsamlinger og ni skriftlige beslutninger) i tabel 4, og i tabel 5 opsummeres aktiviteterne i AOE's bestyrelse mellem december 2008 og september 2011 (13 bestyrelsesmøder, fire årlige generalforsamlinger og 12 skriftlige beslutninger).

Tabel 4

Beslutninger truffet af ASI's direktører og bestyrelsesreferater

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af ASI-referat
30.1.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen og Tim Cook)	Beslutning om at give visse navngivne personer beføjelse til at åbne, administrere, lukke eller på anden måde forvalte ASI's bank-, investerings- og formidlingskonti samt øvrige konti.
11.2.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen og Tim Cook)	Beslutning om at give visse navngivne personer beføjelse til at åbne, administrere, lukke eller på anden måde forvalte ASI's bank-, investerings- og formidlingskonti samt øvrige konti.

([82]) Irlands brev af 4.5.2015.
([83]) Apples brev af 4.5.2015.
([84]) Apples brev af 4.5.2015.
([85]) Apples brev af 4.5.2015.
([86]) Note 6, 7 eller 8 i ASI's regnskaber for 2004-2013.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af ASI-referat
18.3.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Jae Allen og Cathy Kearney)	Udstedelse af fuldmagt.
20.7.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen og Tim Cook)	Godkendelse af udkastet til ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2008 og revisorhonoraret, beslutning om at afholde den årlige generalforsamling den 3. august 2009 og beslutning om at udnævne [Apples skatterådgiver] som revisor i stedet for […].
3.8.2009	Referat af generalforsamling (Peter Oppenheimer som formand og selskabsrepræsentant for både AOI og AOE og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2008, beslutning om at udpege [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
23.10.2009	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand og Jae Allen)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 3 482 850 781,21 USD den 27. oktober 2009 og beslutning om at udbetale yderligere foreløbigt udbytte til AOE svarende til den påløbne hovedstolsrente pr. 27. oktober 2009.
10.12.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Jae Allen)	Udstedelse af fuldmagt til […], et selskab registreret i Ukraine med 100 udenlandsk ejerskab til at handle på vegne af ASI som Apple Value Added Distributor.
10.12.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Jae Allen)	Skriftlig bestyrelsesbeslutning og anmodning, hvor Tim Cook anmodes om at træde tilbage som direktør for ASI, og det besluttes, at Tim Cook følgelig skal forlade sin stilling som direktør for ASI.
31.1.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Jae Allen)	Beslutning om at udnævne Elisabeth S. Rafael som direktør for ASI.
3.3.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen og Elisabeth Rafael)	Beslutning om at genudnævne Tim Cook som direktør for ASI.
31.3.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen og Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 800 000 000 USD den 8. april 2010.
12.5.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Jae Allen som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 1 000 000 000 USD den 20. maj 2010.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af ASI-referat
16.6.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 600 000 000 USD den 17. juni 2010.
22.6.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Godkendelse af fuldmagter til Gary Wipfler, Cathy Kearney og Michael O'Sullivan til at handle på vegne af ASI. Fuldmagterne omfatter følgende områder: i) selskabets korrespondance, ii) forbindelser med regeringen og andre offentlige myndigheder, iii) revision, iv) forsikring, v) indkøbs-, afbetalings- og finansieringsaftaler vedrørende varer og tjenesteydelser, vi) leje-, forsynings- og depotaftaler og aftaler om brug af aktiver, vii) overførsel af personlig ejendom, viii) modtagelse af varer og udstedelse af relevante kvitteringer, ix) arbejdsråd og x) kommercielle kontrakter.
23.7.2010	Referat af generalforsamling (Peter Oppenheimer som formand og selskabsrepræsentant for både AOI og AOE og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2009, beslutning om at genudnævne [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 5 884 972 906,56 USD var blevet meddelt og udbetalt til AOE siden udgangen af regnskabsåret 2009, og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
23.7.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael som formand)	Beslutning om at afholde den årlige generalforsamling den 23. juli 2010.
20.9.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Jae Allen)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 690 000 000 USD den 21. september 2010.
17.11.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 1 750 000 000 USD den 18. november 2010.
21.12.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael som formand)	Godkendelse af midlertidig fuldmagt til Gerard Lane til at varetage ASI's drift, når ASI's direktører afholder deres planlagte ferier.
4.3.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 1 000 000 000 USD den 7. marts 2011, konstatering af Jae Allens tilbagetræden som direktør og udnævnelse af Mark Stevens som direktør med virkning fra den 15. marts 2011 og godkendelse af den nye bankbeslutning.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af ASI-referat
21.3.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 1 000 000 000 USD den 24. marts 2011.
21.4.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Mark Stevens, Elisabeth Rafael som formand)	Beslutning om at give visse navngivne personer beføjelse til at åbne, administrere, lukke eller på anden måde forvalte ASI's bank-, investerings- og formidlingskonti samt øvrige konti.
11.5.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE på 1 000 000 000 USD den 12. maj 2011.
29.6.2011	Referat af generalforsamling (Audrey Fernandez-Elliott som formand og selskabsrepræsentant for både AOI og AOE og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2010, beslutning om at genudnævne Elisabeth Rafael, Tim Cook og Mark Stevens som direktører for ASI, beslutning om at genudnævne [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 11 324 972 906,56 USD var blevet meddelt og udbetalt til AOE siden udgangen af regnskabsåret 2009, og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
29.6.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Mark Stevens, Elisabeth Rafael som formand)	Godkendelse af udkastet til ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2010 og revisorhonoraret, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 11 324 972 906,56 USD var blevet meddelt og udbetalt til AOE siden udgangen af regnskabsåret 2009, og beslutning om at afholde den næste årlige generalforsamling den 29. juni 2011, konstatering af Peter Oppenheimers tilbagetræden som direktør og sekretær for ASI og udnævnelse af Gene Levoff som direktør og sekretær for ASI i hans sted.
27.7.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Gene Levoff som formand, Elisabeth Rafael)	Udstedelse af fuldmagt.
7.9.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Gene Levoff som formand, Elisabeth Rafael)	Konstatering af, at det ville være mere praktisk og i den bedste kommercielle interesse, hvis det blev foreslået ASI's medlemmer at udbetale udbytte i form af fastforrentede investeringer. Beslutning om at anbefale medlemmerne, at udbetale foreløbigt udbytte til AOE i form af fastforrentede investeringer af en samlet forventet værdi af 1 502 298 132 USD pr. 8. september 2011.
7.9.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Gene Levoff som formand, Elisabeth Rafael)	Beslutning om at udbetale foreløbigt udbytte til AOE i form af fastforrentede investeringer af en samlet forventet værdi af 1 502 298 132 USD pr. 8. september 2011.

Tabel 5

Beslutninger truffet af AOE's direktører og bestyrelsesreferater

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af AOE-referat
17.12.2008	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Beslutning om at underskrive en tilskudsaftale vedrørende ansættelse.
14.1.2009	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Beslutning om at give visse navngivne personer beføjelse til at åbne, administrere, lukke eller på anden måde forvalte AOE's bank-, investerings- og formidlingskonti samt øvrige konti.
25.2.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler og Tim Cook)	Beslutning om at underskrive Trust Deed and Rules vedrørende AOE's pensionsordning.
20.7.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler og Tim Cook)	Godkendelse af udkastet til ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2008 og revisorhonoraret, beslutning om at udpege Peter Oppenheimer og Cathy Kearney som AOE's selskabsrepræsentanter på ASI's generalforsamling 2009, beslutning om at afholde den årlige generalforsamling den 3. august 2009 og beslutning om at udnævne [Apples skatterådgiver] som revisor i stedet for […].
22.7.2009	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Gary Wipfler)	Beslutning om at underskrive en aftale om overdragelse af aktiviteterne i AOE's filial i Singapore til Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Referat af generalforsamling (Peter Oppenheimer som formand og selskabsrepræsentant for AOI og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2008, beslutning om at udpege [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
23.10.2009	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Gary Wipfler)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 3 482 850 781,21 USD fra ASI den 27. oktober 2009, beslutning om at udbetale udbytte på 4 607 274 666,29 USD til AOI, beslutning om at udbetale yderligere foreløbigt udbytte til AOI svarende til de påløbne renter pr. 27. oktober 2009.
21.12.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Beslutning om at underskrive en supplerende aftale om overdragelse af aktiviteterne i AOE's filial i Singapore til Apple South Asia Pte.Ltd. og udstede en fuldmagt.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af AOE-referat
21.12.2009	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Skriftlig bestyrelsesbeslutning og anmodning, hvor Tim Cook anmodes om at træde tilbage som direktør for AOE, og det besluttes, at Tim Cook følgelig skal forlade sin stilling som direktør for ASI.
31.3.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Beslutning om at modtage foreløbigt udbytte fra ASI på 800 000 000 USD den 8. april 2010 og betale det samme beløb til AOI.
23.4.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Beslutning om at ansøge om fornyelse af bygningscertifikater for visse registrerede ejendomme i Singapore.
14.5.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Beslutning om at modtage foreløbigt udbytte fra ASI på 1 000 000 000 USD den 20. maj 2010 og betale det samme beløb til AOI.
14.6.2010	Referat af generalforsamling (Peter Oppenheimer som formand og selskabsrepræsentant for AOI og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2009, beslutning om at genudnævne [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 5 284 972 906,56 USD var blevet udbetalt siden udgangen af regnskabsåret 2009 til AOI, og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
16.6.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Gary Wipfler)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 600 000 000 USD fra ASI den 17. juni 2010 og beslutning om at betale det samme beløb til AOI.
23.7.2010	Referat af generalforsamling (Peter Oppenheimer som formand og selskabsrepræsentant for AOI og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2009, beslutning om at genudnævne [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 5 884 972 906,56 USD var blevet meddelt og udbetalt siden udgangen af regnskabsåret 2009 til AOI, og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
23.7.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Beslutning om at afholde den årlige generalforsamling den 23. juli 2010.
20.9.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 690 000 000 USD fra ASI den 21. september 2010 og beslutning om at udbetale udbytte på 900 000 000 USD til AOI.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af AOE-referat
15.11.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Beslutning om at godkende underskrivelsen af en aftale om leje af yderligere lagerplads i forbindelse med en produktionsudvidelse.
17.11.2010	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 1 750 000 000 USD fra ASI den 18. november 2010 og beslutning om at betale det samme beløb til AOI.
3.12.2010	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Godkendelse af fuldmagter til Cathy Kearney og Michael O'Sullivan til at handle på vegne af AOE. Fuldmagterne omfatter følgende områder: i) selskabets korrespondance, ii) forbindelser med regeringen og andre offentlige myndigheder, iii) revision, iv) forsikring, v) indkøbs-, afbetalings- og finansieringsaftaler vedrørende varer og tjenesteydelser, vi) leje-, forsynings- og depotaftaler og aftaler om brug af aktiver, vii) overførsel af personlig ejendom, viii) modtagelse af varer og udstedelse af relevante kvitteringer, ix) arbejdsråd og x) kommercielle kontrakter.
4.3.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Gary Wipfler)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 1 000 000 000 USD den 7. marts 2011 og beslutning om at betale det samme beløb til AOI.
21.3.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer som formand, Gary Wipfler)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 1 000 000 000 USD den 24. marts 2011 og beslutning om at betale det samme beløb til AOI.
26.4.2011	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Beslutning om at give visse navngivne personer beføjelse til at åbne, administrere, lukke eller på anden måde forvalte AOE's bank-, investerings- og formidlingskonti samt øvrige konti.
11.5.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som formand)	Konstatering af den kommende modtagelse af udbytte på 1 000 000 000 USD den 12. maj 2011 og beslutning om at betale det samme beløb til AOI.
23.6.2011	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney og Gary Wipfler)	Godkendelse af udkastet til ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2010 og revisorhonoraret, beslutning om at udpege Audrey Fernandez-Elliott og Cathy Kearney til AOE's selskabsrepræsentanter på ASI's generalforsamling 2011, konstatering af, at foreløbigt udbytte på 12 659 796 428,08 USD var blevet meddelt og udbetalt til AOI siden udgangen af regnskabsåret 2009, beslutning om at afholde den næste årlige generalforsamling den 27. juni 2011, konstatering af Peter Oppenheimers tilbagetræden som direktør og sekretær for AOE pr. 1. juli 2011 og udnævnelse af Gene Levoff som direktør og sekretær for ASI i hans sted.

Dato	Dokumentets art	Sammendrag af AOE-referat
27.6.2011	Referat af generalforsamling (Audrey Fernandez-Elliott som formand og selskabsrepræsentant for AOI og Gene Levoff som selskabsrepræsentant for Baldwin Holdings Unlimited)	Beslutning om at vedtage ledelsesberetningen og årsberetningen for regnskabsåret 2010, beslutning om at genudnævne [Apples skatterådgiver] som revisor, beslutning om at give bestyrelsen beføjelse til at fastsætte revisorhonoraret, konstatering og godkendelse af, at foreløbigt udbytte på 12 659 796 428,08 USD var blevet meddelt og udbetalt til AOI siden udgangen af regnskabsåret 2009, og beslutning om, at den næste årlige generalforsamling kunne afholdes uden for Irland.
7.9.2011	Referat af bestyrelsesmøde (Gene Levoff som formand og Gary Wipfler)	Konstatering af, at det ville være mere praktisk og i den bedste kommercielle interesse, hvis det blev foreslået AOE's medlemmer at udbetale udbytte i form af fastforrentede investeringer. Beslutning om at anbefale medlemmerne at udbetale foreløbigt udbytte til AOI i form af fastforrentede investeringer med en samlet forventet værdi af 1 502 298 132 USD pr. 8. september 2011. Beslutning om at udbetale yderligere foreløbigt udbytte til AOI svarende til de påløbne renter.
7.9.2011	Skriftlig bestyrelsesbeslutning (AOI og Baldwin Holding Unlimited)	Beslutning om udbetale foreløbigt udbytte til AOI i form af fastforrentede investeringer med en samlet forventet værdi af 1 502 382 564 USD pr. 8. september 2011.
7.9.2011	Udpegning af selskabsrepræsentant i forbindelse med skriftlige erklæringer	AOI's udpegning, som medlem af AOE, af Gene Levoff som AOI's repræsentant til at underskrive skriftlige erklæringer på vegne af AOI med henblik på at meddele det anbefalede foreløbige udbytte og gennemføre den pågældende udbetaling. Baldwin Holding Unlimited udpegede som det andet medlem af AOE Gary Wipfler til denne opgave.

2.5.4. AFTALE OM OMKOSTNINGSDELING MELLEM APPLE INC., ASI OG AOE

(116) Den 8. december 2015 indgav Irland kopier af aftalen om omkostningsdeling (»CSA-aftalen«) og alle aftaler om (videre-)overførsel af immaterielle aktiver indgået mellem Apple Inc., AOI, ASI og AOE (og deres forgængere) siden etableringen af Apple i Irland ([87]).

(117) Ifølge de fremlagte oplysninger indgik Apple Inc. CSA-aftalen med AOE (det daværende Apple Computer Limited) i december 1980. Siden er CSA-aftalen blevet ændret 16 gange, senest i 2013. I 1999 blev ASI (det daværende Apple Computer International) også part i CSA-aftalen. Samtidig med indgåelsen af CSA-aftalen i december 1980, indgik Apple Inc. en »aftale om overførsel af immaterielle aktiver« med AOI. AOI indgik på sin side en »aftale om videreoverførsel af immaterielle aktiver« med AOE, hvorefter AOE fik eksklusiv og royaltyfri licens til at bruge varenavne, varemærker, forretningshemmeligheder og patenter i indledningsvis Vesteuropa og senere EMEIA-regionen samt til at give disse rettigheder og licenser i underlicens ([88]). AOE's forgænger ydede ingen buy-in-betaling for denne indledende overførsel af Apples daværende immaterielle aktiver.

([87]) Den 5. september 2014 indgav Irland CSA-aftalen mellem Apple Inc., ASI og AOE, som trådte i kraft den 30. september 2007.
([88]) Section B.5 i aftalen om videreoverførsel af immaterielle aktiver af 1.12.1980.

(118) Ifølge CSA-aftalen skulle Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden samle deres R&D-arbejde og dele omkostninger og rettigheder vedrørende »udviklingsprogrammet«. Udviklingsprogrammet omfatter: i) udvikling af nye immaterielle aktiver, ii) udvikling af forbedringer, opdateringer, tilpasninger, oversættelser, lokaliseringer eller andre ændringer af eksisterende immaterielle aktiver, iii) udvikling og forbedring af produktionsprocesser for ethvert produkt og iv) udvikling, erhvervelse og beskyttelse af immaterielle markedsføringsaktiver.

(119) Immaterielle aktiver defineres i CSA-aftalen som »all technologies, procedures, processes, designs and design rights, inventions, discoveries, know-how, patents (including patent applications, etc.), copyrights (and other rights of authorship), trade secrets, computer programmes (in source code and object code form), flow charts, formulae, enhancements, updates, translations, adaptations, information, specifications, process technology, manufacturing requirements, quality control standards, marketing intangibles, and any other similar intangible property as defined under Treas. Reg. §1.482-4(b) developed pursuant to the Development Programme« ([89]). Immaterielle markedsføringsaktiver defineres som »any and all trademarks, service marks, trade names, trade secrets, trade dress, domain names, business marks, designs, marketing strategies, registrations, pending registrations and copyrights to logos or pictorial depictions, any goodwill and intangible value associated with any marks, and other similar marketing intangible property that is in the commercial exploitation of the products.« ([90])

(120) Ifølge CSA-aftalen deles retten til at anvende Apples immaterielle aktiver til at producere og sælge Apple-produkter mellem aftalens parter. Apple Inc. har ret til at producere og sælge Apple-produkter i alle lande i Nord- og Sydamerika (»Amerika«). ASI og AOE har ret til at producere og sælge Apple-produkter uden for Amerika. Ejendomsretten til alle immaterielle aktiver indehaves alene af Apple Inc. ASI og AOE har inden for deres territorium reelt ejerskab over de immaterielle aktiver, der udvikles som resultat af forskning og udvikling, der gennemføres inden for rammerne af CSA-aftalen ([91]). Den måde, hvorpå det reelle ejerskab over de immaterielle aktiver overdrages til ASI og AOE, er blevet ændret ved forskellige ændringer af CSA-aftalen. Indtil 1988 gav Apple Inc. AOE en eksklusiv licens efter CSA-aftalen til at bruge Apple IP på AOE's territorium. I de CSA-aftaler, der er indgået og ændret siden 1988, gives rettighederne til forbedringer af denne IP og nyudviklet IP alene på »ikke-eksklusivt eller med-eksklusivt« grundlag ([92]). Siden 2007 har Apple givet ASI og AOE eksklusiv licens til at bruge Apple IP, mens ASI og AOE giver den samme licens tilbage til Apple i form af en ikke-eksklusiv rettighed ([93]).

(121) Ifølge CSA-aftalen deles omkostningerne til forskning og udvikling i forbindelse med Apples produkter mellem parterne. Apple Inc., ASI og AOE betaler hver en andel af de samlede omkostninger, som svarer til den procentdel af produktsalget, der gennemføres i deres respektive territorier. I 2012 beløb Apples globale R&D-omkostninger sig f.eks. til i alt [3-3,5] mia. USD. Dette år tegnede Amerika sig for omkring 45 af Apples globale omsætning. Apple Inc. betalte derfor 45 af R&D-omkostningerne under CSA-aftalen, mens ASI og AOE betalte de resterende 55 af disse omkostninger under CSA-aftalen. Fordelingen af omkostninger i 2008-2014 fremgår af tabel 6.

Tabel 6

Apples udviklingsomkostninger omfattet af CSA-aftalen og ASI's og AOE's finansiering af disse omkostninger

(USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Apples samlede udviklingsomkostninger omfattet af CSA-aftalen	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000-3 500 000 000]	[3 500 000 000-4 000 000 000]	[7 000 000 000-7 500 000 000]

([89]) Section 1.7 i CSA-aftalen af 30.9.2007.
([90]) Section 1.12 i CSA-aftalen af 30.9.2007.
([91]) Se betragtning F i CSA-aftalen af 26.9.1999 og betragtning G i CSA-aftalen af 30.9.2007.
([92]) Section IV (A) i CSA-aftalen af 26.9.1992 og 1999.
([93]) Section 5.2 og 5.3 i CSA-aftalen af 30.9.2007, 5.1.2009 og 29.9.2013.

(USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Andel finansieret af ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000-2 000 000 000]	[2 000 000 000-2 500 000 000]	[4 000 000 000-4 500 000 000]
Andel finansieret af AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000-20 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
Procentdel af Apple-udviklingsomkostninger finansieret af ASI og AOE (%)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) I CSA-aftalerne fra 2009 og 2013 angives de funktioner og risici, der er allokeret til parterne i CSA-aftalen ([94]). De funktioner og risici, som ifølge CSA-aftalen er allokeret til Apple Inc. (benævnt »Apple« i CSA-aftalen) og både ASI og AOE (under et benævnt »International Participant« i CSA-aftalen), er opsummeret i CSA-aftalen og fremgår af henholdsvis figur 8 og figur 9.

Figur 8

Funktioner udført af Apple og International Participant (ASI og AOE) under CSA-aftalen

FUNKTIONER	APPLE	INTERNATIONAL DELTAGER
R&D af omkostningsdelte immaterielle aktiver	X	X
Kvalitetskontrol af omkostningsdelte immaterielle aktiver	X	X
Prognoser, finansiel planlægning og analyse vedrørende udviklingen af immaterielle aktiver	X	
R&D Facilities Management	X	X
Indgåelse af kontrakter med forbundne parter eller tredjeparter vedrørende udvikling af immaterielle aktiver	X	X
Administration af kontrakter vedrørende udvikling af immaterielle aktiver	X	X
Udvælgelse, ansættelse og supervision af medarbejdere, leverandører og underleverandører med henblik på udvikling af immaterielle aktiver	X	X
IP-registrering og -beskyttelse	X	
Markedsudvikling	X	X

([94]) Exhibit B til CSA-aftalen fra 2009 og Exhibit B CSA-aftalen fra 2013.

Figur 9

Risici påtaget af Apple og International Participant (ASI og AOE) under CSA-aftalen

RISICI	APPLE	INTERNATIONAL DELTAGER
Produktudviklingsrisiko	X	X
Kvalitetskontrol- og produktkvalitetsrisiko	X	X
Markedsudviklingsrisiko	X	X
Markedsrisiko	X	X
Politisk risiko	X	X
Valutarisiko	X	X
Produktansvarsrisiko	X	X
Risici i forbindelse med aktiver (materielle anlćgsaktiver)	X	X
Risici forbundet med lovgivningsćndringer	X	X
Risici forbundet med IP-beskyttelse og -krćnkelse	X	X
Risici forbundet med brandudvikling og -genkendelse	X	X

(123) Kommissionen anmodede Irland om at præcisere, hvilke aktiviteter de specifikke funktioner og risici, der er anført i figur 8 og figur 9, vedrører, og give konkrete eksempler på aktiviteter, der udføres af ASI og AOE inden for disse funktioner. Kommissionen anmodede også Irland om at udpege elementer i referaterne af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder, som viser tegn på aktiviteter vedrørende de aktiviteter, der er anført i figur 8 og figur 9, som efter Irlands eller Apples opfattelse blev udført af ASI's og AOE's bestyrelser.

(124) Som svar på disse anmodninger tilkendegav Irland og Apple, at tabellerne fra CSA-aftalen fra 2009 og 2013, som er gengivet i figur 8 og figur 9, ikke har til formål at dokumentere aktiviteter, som faktisk udføres af parterne i CSA-aftalen, men blot at opsummere de aktiviteter, som hver part har beføjelse til at udføre i henhold til denne aftale. Apple forklarede videre, at tabellerne fra CSA-aftalen fra 2009 og 2013, som er gengivet i figur 8 og figur 9, blev føjet til CSA-aftalen for at opfylde de midlertidige krav udstedt af US Treasury Department med virkning fra den 5. januar 2009 om, at en aftale om omkostningsdeling mellem nærtstående parter skulle afspejle parternes funktioner og risici ([95]).

(125) Apple oplyste videre, at de R&D-aktiviteter, der er anført i tabellen i figur 8 — de omkostningsdelte immaterielle aktiver, kvalitetskontrol af de omkostningsdelte immaterielle aktiver, administration af R&D-anlæg, indgåelse af aftaler med nærtstående parter eller tredjeparter vedrørende udviklingen af immaterielle aktiver samt udvælgelse og ansættelse af samt tilsyn med medarbejdere, leverandører og underleverandører med henblik på udførelse af enhver af de immaterielle udviklingsaktiviteter– næsten alene blev udført af Apple Inc.'s medarbejdere i USA. Medarbejderne i de irske filialer deltog kun i disse aktiviteter, for så vidt som aktiviteterne vedrørte rutinemæssig lokalisering og test af produkter.

([95]) Apples brev af 22.4.2016, s. 15-16.

(126) Irland og Apple anførte videre, at ASI og AOE ikke deltager i administrationen af Apples IP, og at de kun spiller en begrænset rolle inden for strenge grænser fastsat af Apple Inc.'s ledelse i USA i forhandlingen af kommercielle kontrakter. De anførte også, at ingen medarbejdere hos hverken ASI eller AOE deltager i udvikling, anskaffelse, ledelse og/eller beskyttelse af Apple IP. Alle de funktioner, der skaber Apples overskud, ledes af Apple Inc.'s ledelse i USA og varetages hovedsagelig i USA. IP, der er udviklet eller erhvervet af Apple, ejes desuden ikke i noget tilfælde af ASI eller AOE eller er registreret i deres navn. ASI og AOE har kun indgået følgende kommercielle kontrakter i deres eget navn: i) indkøbskontrakter med komponentleverandører, ii) produktionskontrakter med OEM-producenter, som omhandler køb af færdige varer, og iii) videresalgskontrakter.

(127) Med hensyn til ASI's og AOE's deltagelse i administrationen af Apple IP er den første gang, hvor IP nævnes i de to selskabers bestyrelsesreferater, som er indgivet til Kommissionen for perioden siden ASI's og AOE's etablering (1980-2015), i referatet af ASI's bestyrelsesmøde den 13. august 2013 og AOE's bestyrelsesmøde den 16. august 2013, hvor begge bestyrelser gav Apple Inc.-medarbejdere fuldmagt vedrørende IP-beskyttelse ([96]).

(128) I den samme periode nævnes CSA-aftalen første gang i referatet af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder i august 2014, hvor man drøftede og nåede til enighed om Apples nye selskabsstruktur i Irland […]. Hvad angår AOE's bestyrelse blev der afholdt et møde den […] august 2014, som blev beskrevet som et telefonmøde, hvor […] blev drøftet […]. Hvad angår ASI's bestyrelse blev dette møde afholdt den […] august 2014 i […]. Ifølge referatet fra dette møde blev ASI's direktører også orienteret om, at drøftelser havde fundet sted mellem Apple Inc., ASI og AOE i forbindelse med CSA-aftalen. Bestyrelsen besluttede at indgå CSA-aftalen fra 2013 på dette møde ([97]).

(129) Det næste møde i ASI's bestyrelse blev afholdt efter udgangen af ASI's regnskabsår 2014, den […] december 2014, i […] ([98]). På dette møde blev det besluttet, at jurisdiktionen for […] skattemæssige hjemsted skulle være i […] i stedet for […], som tidligere var blevet foreslået.

2.5.5. OPLYSNINGER OM APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) ADI blev etableret i Irland i 2009. Siden 2012 har ADI haft ansvar for nogle af Apples distributionsaktiviteter i EMEIA-regionen. Siden 2014 har ADI haft ansvaret for salgs-, distributions- og Apple Online Store-aktiviteter i EMEIA-regionen og Kina. ADI modtager ordrer fra kunder, udfører efterspørgsels- og salgsprognosticering og leverer kontraktstyring til kanalkunder. ADI administrerer logistikaktiviteter i forbindelse med leveringen af produkter til kunder.

(131) ADI har ansvaret for at yde kundesupport inden for garanti og uden for garanti. Disse tjenester leveres gennem ADI's AppleCare-supportgruppe. ADI yder også kundesupport via tredjepartscallcentre og netværk af Apple-godkendte tjenesteudbydere.

(132) Selv om ADI registrerede et overskud ([99]), betalte ADI ingen selskabsskat i 2009, 2010 og 2011. Det skyldes, at ADI oprindeligt havde beregnet sit selskabsskattetilsvar ved hjælp af de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i skatteafgørelsen fra 2007, eftersom denne afgørelse omfattede en »bestemmelse om omstrukturering« ([100]), hvorefter denne overskudsfordelingsmetode også fandt anvendelse på et nyt datterselskab i tilfælde af en omstrukturering af Apples selskabsstruktur i Irland. Irish Revenue fandt imidlertid, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i denne afgørelse, ikke finder anvendelse på beregningen af det skattepligtige

([96]) Apple anførte, at Apple Inc. i henhold til section 5.4 i CSA-aftalen fra 2007 og lignende bestemmelser i andre CSA-aftaler bevarede eneretten og -ansvaret for at kontrollere enhver indsats for at beskytte Apples IP. Enhver indsats vedrørende IP-beskyttelse, igangsættes, ledes og udføres derfor fra USA (jf. Apples brev af 22.4.2016, s. 7). På denne baggrund er det ikke klart, hvorfor ASI's og AOE's bestyrelser har udstedt fuldmagter vedrørende beskyttelsen af IP, eftersom de to selskaber slet ikke har ret til dette i henhold til CSA-aftalen.

([97]) AOE's bestyrelse besluttede at indgå CSA-aftalen fra 2013 på telefonmødet den […] august 2014.

([98]) ASI's og AOE's regnskabsår løber til udgangen af september hvert år.

([99]) [100-200] mio. USD i 2011, [10-20] mio. USD i 2010 og [1 000-10 000] i 2009 (jf. ADI's lovpligtige regnskaber for de pågældende perioder).

([100]) Irlands bemærkning af 29.1.2016, s. 8-9.

overskud for et hjemmehørende selskab. I 2014 accepterede ADI Irish Revenues afgørelse, og der blev indgået forlig […] for alle regnskabsperioder til og med 2012. Dette førte til en betaling på […] EUR bestående af skat […], renter og bod. […].

2.5.6. SERVICE- OG DISTRIBUTIONSAFTALER INDGÅET AF ASI

(133) I 2008 indgik ASI en markedsføringsaftale med Apple Inc. I henhold til denne aftale allokerer Apple Inc. en andel af Apple Inc.'s markedsføringsomkostninger til ASI for så vidt angår tjenester udført af Apple Inc. på ASI's vegne ([101]). Irland forklarede, at denne andel af markedsføringsomkostningerne allokeres til ASI's hovedkontor ([102]). Aftalen blev imidlertid indgået mellem Apple Inc. og ASI uden nogen henvisning til ASI's hovedkontor. I aftalen er ASI i Cork, Irland, anført som aftalepartens adresse. Ifølge Irland pådrager ASI's irske filial sig lokale markedsføringsomkostninger direkte via kontraktlige aftaler med eksterne markedsføringsvirksomheder.

(134) I 2010 blev der indgået en distributionsaftale mellem ASI og ADI. Inden for rammerne af denne aftale udpegede ASI ADI som ikke-eksklusiv global distributør i forbindelse med salget af Apple-produkter, og ADI fik ikke-eksklusiv licens til visse ejendomsrettigheder med henblik på at fremme salget af Apple-produkter. Distributionsaftalen gav ADI ret til at købe Apple-produkter fra ASI eller direkte fra tredjepartsproducenter. ASI og ADI indgik aftale om, at summen af alle betalinger for produkter og tjenester, der blev leveret i henhold til distributionsaftalen, skulle være af en sådan størrelse, at ADI ville opnå et overskud før skat svarende til ca. [1-5] % af […].

(135) I forbindelse med ADI's distributionsaktiviteter for ASI i EMEIA-regionen blev det i et aftalememorandum af 23. april 2012 aftalt, at ADI pr. 1. april 2012 skulle erhverve ASI's aktiver og overtage ASI's forpligtelser i forbindelse med distributionen i EMEIA-regionen. På aktivsiden vedrørte den største post på balancen, som blev overført den 1. april 2012 fra ASI til ADI, tilgodehavender fra salg og tjenester […]. På passivsiden vedrørte den største post på balancen, som blev overført fra ASI til ADI, […] garantiforpligtelser […] ([103]).

2.5.7. APPLES NYE SELSKABSSTRUKTUR I IRLAND PR. 2015

(136) På et møde den 9. januar 2015 ([104]) præsenterede Apple sin nye selskabsstruktur i Irland for Kommissionen. Denne nye selskabsstruktur blev indført som følge af ændringen af section 23A i TCA 97 med virkning fra den 1. januar 2015 ([105]), som betyder, at et selskab etableret i Irland ikke længere kan angive at have skattemæssigt hjemsted uden for Irland og samtidig ikke have skattemæssigt hjemsted andre steder, som det var tilfældet for ASI og AOE. […]. Apple anførte, at afgørelsen fra 2007 ikke længere ville blive anvendt til at beregne ASI's og AOE's beskatningsgrundlag efter den nye selskabsstruktur. […]. Ifølge oplysningerne fra Apple er regnskabsåret 2014 det sidste, som er omfattet af afgørelsen fra 2007, og det slutter den 27. september 2014 ifølge ASI's og AOE's lovpligtige regnskaber.

(137) Under denne nye selskabsstruktur […].

(138) Ifølge oplysninger indgivet af Apple til Kommissionen den 19. januar 2015 ([106]) […].

([101]) Allokeringen sker ifølge Irland efter armslængdeprincippet i overensstemmelse med de gældende amerikanske regler og bestemmelser om interne afregningspriser, jf. Irlands bemærkning af 29.1.2016, s. 3. Ifølge markedsføringsaftalen er det servicegebyr, som ASI skal betale til Apple Inc., i princippet lig med [100-150] % af de »rimelige omkostninger« og i nogle tilfælde [50-100] % af sådanne omkostninger, jf. markedsføringsaftalen s. 3.
([102]) Irlands bemærkning af 29.1.2016, s. 3.
([103]) Garantiforpligtelsen […] support er en anden stor post på balancen […].
([104]) Se betragtning 12.
([105]) Jf. section 39 i Finance (No.2) Act 2013 af 18.12.2013, Amendment of section 23A of Principal Act (company residence).
([106]) Se betragtning 12.

(139) I sit brev af 25. februar 2015 ([107]) fremlagde Irland yderligere afklaringer vedrørende Apples nye selskabsstruktur. I henhold til notater fra et telefonmøde afholdt den […] december 2014 mellem Irish Revenue og Apple anmodede Irish Revenue Apple om at […]. Ifølge disse notater anføres det yderligere, at […].

(140) Ved brev af 11. november 2015 ([108]) anmodede Kommissionen om oplysninger om […], som nævnt i Apples bemærkning af 19. januar 2015 ([109]), og om eventuelle tilgrundliggende dokumenter som f.eks. rapporter om interne afregningspriser. I sin bemærkning 29. januar 2016 anførte Irland […]. I sit brev af 8. marts 2016 anførte Kommissionen […]. I en bemærkning af 23. marts 2016 anførte Irland, at Apple havde informeret Irland om, at […].

(141) I referatet af møderne i […] bestyrelse, som blev indgivet til Kommissionen den 24. maj 2016, blev der fremlagt oplysninger om […].

(142) I referatet af […]'s bestyrelsesmøde afholdt i […] den […] august 2015 anføres det, at […].

(143) I referatet af […]'s bestyrelsesmøde afholdt i Cupertino, USA, den […] april 2016 anføres det, at […].

(144) Bilag 1 til referatet af mødet den […] april 2016 indeholder referatet af bestyrelsesmødet den […] august 2015, hvor ændringer og fremhævelse blev tilføjet, f.eks. overstregning af […].

3. BEGRUNDELSE FOR AT INDLEDE DEN FORMELLE UNDERSØGELSESPROCEDURE

(145) Kommissionen besluttede at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, fordi den nåede frem til den foreløbige konklusion, at de anfægtede skatteafgørelser udgør statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1, ydet af Irland til Apple, ASI og AOE, og at denne støtte er uforenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 2 og 3.

(146) Kommissionen udtrykte navnlig tvivl om, hvorvidt de overskudsfordelingsmetoder, der i overensstemmelse med disse afgørelser blev anvendt til at beregne ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland, afspejlede en betaling til ASI's og AOE's irske filialer, som en rationel uafhængig operatør, der handler på normale markedsvilkår, ville have accepteret.

(147) Kommissionen bemærkede navnlig, at beskatningsgrundlaget i afgørelsen fra 1991 tilsyneladende var blevet forhandlet og ikke var begrundet med henvisning til sammenlignelige transaktioner, og at Irish Revenue øjensynlig ikke havde haft til hensigt at fastlægge en fordeling af overskuddet, der er baseret på interne afregningspriser.

(148) Kommissionen bemærkede videre, at Irish Revenue ikke havde fået fremlagt en overskudsfordelingsundersøgelse eller rapport om interne afregningspriser i forbindelse med anmodningen af nogen af de anfægtede skatteafgørelser, og at der ikke syntes at foreligge nogen begrundelse for de metodevalg, som Irish Revenue accepterede. Kommissionen kritiserede videre, at begge afgørelser godkendte en ensidig overskudsfordelingsmetode, hvor driftsomkostninger, eksklusive omkostninger opkrævet af tilknyttede selskaber, uden yderligere begrundelse anvendes som overskudsindikator, selv om denne indikator i dette tilfælde fører til betydeligt forskellige resultater. Kommissionen betvivlede derfor hensigtsmæssigheden af den metode til fastsættelse af interne afregningspriser, der var valgt i afgørelsen fra 2007.

(149) Kommissionen bemærkede videre en række uoverensstemmelser i anvendelsen af den valgte metode til at beregne overskudsfordelingen til AOE og ASI, som tilsyneladende ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Med hensyn til afgørelsen fra 1991 vedrørte disse uoverensstemmelser den avance (mark-up) på omkostninger, der blev henført til AOE's irske filial, størrelsen af skattemæssige afskrivninger, der blev accepteret for AOE, og

([107]) Se betragtning 13.
([108]) Se betragtning 27.
([109]) Se betragtning 138.

varigheden af afgørelsen fra 1991, som blev anvendt af Apple i 15 år. Med hensyn til afgørelsen fra 2007 udtrykte Kommissionen tvivl med hensyn til avancen på [10-15] % på driftsomkostningerne for AOE's filial, mens der blev anvendt en lavere avance på [10-15] % på ASI's driftsomkostninger ([110]). I forbindelse med fordelingen af overskud til ASI's irske filial, som blev godkendt i afgørelsen fra 2007, blev der desuden ikke taget hensyn til udviklingen i salget. Eftersom ASI's overskud hidrører fra aktiv indkomst, fandt Kommissionen, at der kan være tale om en uoverensstemmelse i fordelingen af omsætningen mellem ASI og selskabets irske filial, hvis en stigning i salget ikke ledsages af en stigning i driftskapaciteten uden for Irland.

(150) Kommissionen vurderede således, at de overskudsfordelingsmetoder, der var vedtaget til fordeling af ASI's og AOE's overskud til deres respektive irske filialer, resulterede i en betaling til disse irske filialer, som en rationel uafhængig operatør, der handler på normale markedsvilkår, ikke ville have accepteret, og derfor ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kommissionen nåede følgelig til den foreløbige konklusion, at de anfægtede skatteafgørelser resulterer i et lavere skattetilsvar for disse selskaber, som udgør en konkurrencemæssig fordel efter artikel 107, stk. 1, i TEUF. Kommissionen fandt, at fordelen var selektiv, fordi den kun blev indrømmet ASI og AOE, og fordi den sætter disse virksomheder i en gunstigere position end andre virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Kommissionen fandt yderligere, at denne gunstige position, som selektivt blev indrømmet to virksomheder, var baseret på Irish Revenues skøn, som gik videre end blot forvaltning af skatteindtægter på grundlag af objektive kriterier.

(151) Eftersom alle andre betingelser i traktatens artikel 107, stk. 1, er opfyldt, og der ikke er umiddelbare forenelighedsgrundlag efter traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3, nåede Kommissionen til den foreløbige konklusion, at de anfægtede skatteafgørelser udgjorde statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked.

4. IRLANDS BEMÆRKNINGER TIL ÅBNINGSAFGØRELSEN

(152) I sine bemærkninger til åbningsafgørelsen rejser Irland en række argumenter vedrørende primært de gældende nationale bestemmelser, der bruges til at afgøre, om der er tale om en fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1, fraværet af selektiv behandling af ASI og AOE og en række procedurefejl.

(153) Med hensyn til de nationale regler, der fandt anvendelse på tidspunktet for de anfægtede skatteafgørelser, og som giver en mulig fordel, anfører Irland, at section 25 i TCA 97 — i modsætning til Kommissionens antagelse og i mangel af en dobbeltbeskatningsaftale — er det eneste grundlag for beregning af beskatningsgrundlaget for ikkehjemmehørende selskaber, der driver virksomhed gennem en filial i Irland. Ifølge Irland kan de generelle principper, der er udviklet af OECD, ikke anvendes, medmindre de er klart gennemført i irsk lovgivning, hvilket ifølge Irland ikke er tilfældet. I section 25 i TCA 97 henvises der ikke til OECD's armslængdeprincip, som derfor ikke er afgørende, når overskud fordeles til en irsk filial.

(154) Selv om OECD-rammen fandt anvendelse på denne sag, nåede man først i 2010 til enighed på OECD-plan om fordelingen af overskud til en filial af et ikkehjemmehørende selskab i henhold til artikel 7 i OECD's Model Tax Convention, dvs. efter udstedelsen af de anfægtede skatteafgørelser, og selv da kun inden for rammerne af anvendelsen af en dobbeltbeskatningsaftale, hvilket ikke er tilfældet her. Hverken ASI eller AOE har skattemæssigt hjemsted i Irland eller i et land, som Irland har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med.

(155) Den afgørelsespraksis, som Kommissionen lægger til grund for anvendelsen af armslængdeprincippet, finder ikke anvendelse i Irlands tilfælde, da den vedrører sager, hvor medlemsstaterne havde gennemført visse OECD-principper i deres nationale lovgivning vedrørende transaktioner mellem virksomheder, men derefter havde indført undtagelser for bestemte skatteydere. Disse afgørelser er ikke relevante for Irland, da landet ikke har gennemført armslængdeprincippet i sin nationale lovgivning, og da ingen af afgørelserne tog hensyn til armslængdeprincippet i forbindelse med fordelingen af overskud til et selskabs filial.

([110]) Resultat og rentabilitet måles typisk ved hjælp af forholdstal, der anføres som »margener« eller »avancer«. Den metode, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, består ifølge Irland af en »avance« på driftsomkostninger, hvorved beskatningsgrundlaget er lig med den aftalte procentdel. I sine bemærkninger til åbningsafgørelsen henviser Apple til »margen« for driftsomkostninger i stedet for »avance«. De to udtryk bruges synonymt i denne afgørelse, medmindre andet angives.

(156) Henvisningen i åbningsafgørelsen til det markedsøkonomiske investorprincip er desuden ikke overbevisende, da det sammenblander to forhold, der bør holdes adskilte: statens rolle som offentlig myndighed og dens adfærd på markedet. Hvis åbningsafgørelsen til gengæld skal læses således, at princippet finder anvendelse på private operatører, ville dette være en nyskabende udvidelse af princippet om den rationelle markedsøkonomiske investor. Kommissionen ville i realiteten kræve, at skatteyderen selv handler som en markedsøkonomisk investor, selv om dette princip kun omhandler statens handlinger.

(157) Med hensyn til selektivitet anfører Irland, at selv om Irish Revenue foretager en vurdering ved fordelingen af overskud til et ikkehjemmehørende selskabs filial, indebærer denne vurdering ikke, at skatteydere behandles skønsmæssigt og derfor selektivt stilles gunstigere end andre. Når Irish Revenue skal foretage en vurdering, skal den gøre det på en uvildig, retfærdig og ensartet måde. Vurderingen i denne sag var ifølge Irland fuldstændig i overensstemmelse med almindelig administrativ praksis. Der var ingen afvigelse fra det sædvanlige grundlag for beregning af beskatningsgrundlaget for ASI's og AOE's irske filialer og dermed ingen selektiv behandling.

(158) Den proces, der førte til de anfægtede skatteafgørelser, indebar ifølge Irland ikke særbehandling af Apple. Irish Revenues mener ikke, at processen ikke en forhandlingsproces, der har til formål at få selskabet til at betale et fast beløb i skat. Målet er i stedet at sikre, at det grundlag, der anvendes til at fordele overskud, er hensigtsmæssigt.

(159) Med hensyn til den overskudsfordeling, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, afspejler Irish Revenues tilgang efter Irlands opfattelse fuldt ud filialens bidrag til selskabets samlede overskud og udgør en korrekt anvendelse af section 25 i TCA 97. De godkendte overskudsfordelingsmetoder fører til et skattepligtigt overskud, der står i et rimeligt forhold til værdien af det bidrag, som den irske filial i hvert enkelt tilfælde yder til selskabets samlede rentabilitet. Irish Revenue lagde navnlig afgørende vægt på det forhold, at de irske filialer ikke havde rettigheder til eller interesse i Apple IP-licenserne, som var en væsentlig kilde til selskabernes indtægter. Det var ifølge chefen for Irish Revenue derfor ikke hensigtsmæssigt eller holdbart at henføre værdi, der følger af Apples unikke IP, til de irske filialer.

(160) Irland fremsætter også en række argumenter vedrørende sagsforløbet og anfører, at Kommissionen ikke har været uvildig i sin udformning af åbningsafgørelsen og f.eks. har anvendt stærke og overdrevent kategoriske formuleringer, som umiddelbart synes at foregribe konklusionen i den endelige afgørelse. Irland bemærker videre, at Kommissionen har tilsidesat Irlands ret til at blive hørt ved at drøfte spørgsmål vedrørende sagen med OECD uden at inddrage Irland. Irland henviser desuden til varigheden af den periode, der er forløbet mellem den første påståede støtteforanstaltning (1991) og Kommissionens første undersøgelsestiltag (2013), som angiveligt vanskeliggør Irlands forsvar og samtidig medfører en uforudsigelig situation for skatteyderne. Endelig bør tilbagesøgning endvidere udelukkes, fordi støtten enten udgør eksisterende støtte, eller fordi det ville være meget vanskeligt at beregne støttebeløbet.

5. INTERESSEREDE PARTERS BEMÆRKNINGER TIL ÅBNINGSAFGØRELSEN

5.1. *APPLES BEMÆRKNINGER*

(161) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen overlapper i vid udstrækning Irlands, navnlig med hensyn til den gældende nationale lovgivning, der bør lægges til grund for vurderingen af, om der er tale om en fordel.

(162) Apple anfører, at Apples IP hovedsagelig er blevet udviklet og stadig udvikles i USA i Apple Inc.'s hovedkvarter i Cupertino, USA. Her arbejder langt de fleste af Apples R&D-ingeniører. De ledende medarbejdere, der træffer alle strategiske og endelige beslutninger om R&D-aktiviteter og kommercialiseringen af idéer fra produktdesign til og med produktlancering, har også base i USA. Apple Inc. er enebesidder af ejendomsretten til al Apple IP.

(163) Der træffes ingen beslutninger om udnyttelse af Apples IP eller udvikling af Apple-produkter (f.eks. beslutninger om, hvilke IP der skal kommercialiseres, og hvordan produkter skal fremstilles) i Irland. Ingen medarbejdere i de irske filialer har ansvaret for R&D eller beslutninger vedrørende retten til at anvende og udnytte Apples IP. Alle sådanne beslutninger træffes i USA af Apple Inc. og/eller af ASI's og AOE's bestyrelser, som leder og kontrollere selskaberne fra et sted uden for Irland.

(164) Apples markedsføring er en central strategisk komponent for selskabet. Markedsføringsstrategien kontrolleres og ledes også fra USA, hvor alle centrale beslutninger træffes. Alle markedsføringskampagner designes og udvikles i USA. De irske filialer er ikke involveret i udformningen og udviklingen af markedsføringskampagner, og ASI's irske filial kompenserer Apple Inc. for dets globale levering af markedsføringstjenester.

(165) Med hensyn til vurderingen af tilstedeværelsen af en fordel udpegede Kommissionen ikke det korrekte grundlag for at fastslå en sådan fordel, som må være de nationale skatteregler vedrørende behandlingen af ikkehjemmehørende selskaber med kun irske filialer (dvs. section 25 i TCA 97) og ikke OECD's principper, som ikke har retskraftig i Irland. Eftersom de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, var i overensstemmelse med Irish Revenues administrative praksis efter section 25 i TCA 97, blev ASI's og AOE's skattetilsvar ikke reduceret som følge af disse afgørelser, og de gav derfor ikke selskaberne en fordel. Princippet om den markedsøkonomiske investor kan desuden ikke anvendes som begrundelse for at lægge armslængdeprincippet til grund for fastslåelse af tilstedeværelsen af en fordel, da dette princip ikke kan anvendes på staten, da den handler som en offentlig myndighed, eller på skatteyderen.

(166) Der er desuden ikke tale om selektiv behandling i denne sag, da de anfægtede skatteafgørelser kun bekræftede det overskud, der skulle fordeles til de irske filialer i overensstemmelse med section 25 i TCA 97 og relevant administrativ praksis, og dette på samme måde, som Irish Revenue ville anvende section 25 i TCA 97 på alle andre skatteydere i en tilsvarende situation. Der var heller ikke tale om selektiv behandling baseret på skøn, eftersom Irish Revenues skønsbeføjelser var begrænset af en række objektive kriterier vedrørende skattesystemet.

(167) Selv om armslængdeprincippet blev anvendt på transaktionerne i denne sag, konkluderes det i ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver], som Apple har indgivet, at overskudsfordelingen til de irske filialer selv i henhold til kravene i de gældende regler om interne afregningspriser ligger inden for rimelighedens grænser, hvilket betyder, at de anfægtede skatteafgørelser ikke gav ASI og AOE nogen fordel. Ifølge denne rapport påtog ASI og AOE sig nøglerisiciene i forbindelse med produktsucces og produktfejl på de internationale markeder. Distributører og forhandlere af Apple-produkter (nærtstående parter og tredjeparter) var beskyttet mod disse risici gennem kontraktvilkår, globale politikker og distributionstilgange (f.eks. lagerkontrol). Politikker til styring og afhjælpning af forretningsrisici blev fastlagt af Apple Inc. i USA. ASI og AOE havde også finansiel kapacitet til at bære enhver forretningsrisiko og træffe de nødvendige strategiske beslutninger for at mindske selskabets eksponering for forretningsrisici. I rapporten angives de irske filialers aktiviteter af økonomisk betydning med hensyn til deres funktioner og faktiske omstændigheder. Det fastslås, at TNMM er den mest hensigtsmæssige overskudsfordelingsmetode til at beregne deres skattepligtige overskud, og det fastslås, at den mest hensigtsmæssige overskudsindikator for ASI's irske filial er Berry-forholdet ([111]) og for AOE's irske filial avancen i forhold til de samlede omkostninger.

(168) For en distributør som f.eks. ASI, der sælger varer til andre nærtstående distributører, er den eneste værdiskabende funktion ifølge [Apples skatterådgiver] selve logistikken ved distribution af varerne. Omkostninger i forbindelse med varerne overføres blot til den efterfølgende køber af produktet. Omkostningerne i forbindelse med gennemførelsen af distributionen bør være selskabets driftsudgifter. I et sådant tilfælde bør selskabet alene modtage betaling for denne udgift. Ved anvendelse af Berry-forholdet bør distributøren få en kostpris plus avance af selskabets distributionsomkostninger (merværdiomkostningerne). I rapporten opstilles derefter rentabilitetsdata fra en række udvalgte tredjepartsselskaber, som varetager samme slags funktioner som de irske filialer, og den faktiske overskudsfordeling evalueres i overensstemmelse med afgørelserne i forhold til disse tredjepartsdata. Med hensyn til evalueringen af resultaterne af fordelingen af overskud til de irske filialer i overensstemmelse med

([111]) Berry-forholdet defineres som forholdet mellem bruttooverskud og samlede driftsudgifter. Skatterådgiveren henviser til afsnit 2.100-2.102 i OECD's TP Guidelines. For en distributør, der sælger varer til andre nærtstående distributører, er den eneste værdiskabende funktion selve logistikken ved distribution af varerne. Omkostningerne i forbindelse med varen overføres blot til den efterfølgende køber af produktet. Omkostningerne i forbindelse med gennemførelsen af distributionen bør være selskabets driftsudgifter. I et sådant tilfælde bør selskabet alene modtage betaling for denne udgift. Når Berry-forholdet anvendes på denne måde, får distributøren en kostpris plus avance af selskabets distributionsomkostninger (merværdiomkostningerne).

afgørelsen fra 1991 fastlægges der i rapporten et sammenligneligt sæt tredjepartsrentabilitetsdata for 2004, 2005 og 2006 ([112]), som de faktiske overskud, der er fordelt til de irske filialer i regnskabsårene 2004-2007, sammenlignes med. Resultatet af den sammenlignende undersøgelse i ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] fremgår af figur 10 for så vidt angår anvendelsen af Berry-forholdt for ASI og af figur 11 for så vidt angår anvendelsen af avancetillægget til de samlede omkostninger for AOE.

Figur10

Interval for Berry-forholdet efter armslængdeprincippet for uafhængige salgs-/distributionsenheder ifølge [Apples skatterådgiver]

Treĺrigt vćgtet gennemsnit	Berry-forhold – 2004-2006	Berry-forhold – 2009-2011
Řvre kvartil	1,21	1,40
Median	1,10	1,17
Nedre kvartil	1,01	1,06
Antal observationer	11	25

Figur 11

Interval for avancetillægget til de samlede omkostninger efter armslængdeprincippet for uafhængige salgs-/distributionsenheder ifølge [Apples skatterådgiver]

Treĺrigt vćgtet gennemsnit	Bruttoavance i forhold til samlede omkostninger – 2004-2006	Bruttoavance i forhold til samlede omkostninger – 2009-2011
Řvre kvartil	9,3 %	10,1 %
Median	6,5 %	7,5 %
Nedre kvartil	4,4 %	4,9 %
Antal observationer	8	13

(169) På grundlag af denne undersøgelse konkluderer [Apples skatterådgiver] i ad hoc-rapporten, at de overskud, der blev fordelt til ASI's og AOE's irske filialer, var i fuld overensstemmelse med OECD's armslængdeprincip. I ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] præsenteres videre de irske filialers »faktiske profil«. Begrebet »avanceprofil« defineres ikke af [Apples skatterådgiver]. AOE's avance på de samlede omkostninger præsenteres i rapporten for 2011 og 2012 fremgår af figur 12.

Figur 12

AOE's realiserede avance på de samlede omkostninger ifølge [Apples skatterådgiver] for regnskabsåret 2011 og 2012

Regnskabsår	Avance i forhold til samlede omkostninger (%)
Regnskabsåret 2011 realiseret	[5-10]
Regnskabsåret 2012 realiseret	[5-10]

([112]) Ifølge rapporten var datagrundlaget for foregående år ikke tilstrækkelig pålideligt til at gennemføre den analyse, der kræves i henhold til OECD's TP Guidelines.

(170) Den 17. november 2014 indgav Apple en yderligere ad hoc-undersøgelse udarbejdet af [Apples anden rådgiver], som har fokus på to problemstillinger rejst i åbningsafgørelsen: i) påstanden om, at udviklingen i salget ikke blev indregnet i fordelingen af overskud til ASI's irske filial ([113]), og ii) påstanden om, at de to forskellige avancer (65 og 20), der var godkendt for AOE, ikke begge kan være med armslængde ([114]). Det konkluderes, at de anfægtede skatteafgørelser fordelte overskuddet til de irske filialer korrekt på grundlag af en avance på omkostninger uden at indregne udviklingen i salget.

(171) Ifølge ad hoc-undersøgelsen fra [Apples anden rådgiver] må det forventes, at omkostninger benyttes som grundlag, eftersom de irske filialer er aktive på et konkurrencepræget marked, og da tredjepartsoperatører, som leverer tjenester til Apple svarende til dem, der leveres af de irske filialer, typisk også modtager betaling på grundlag af deres omkostninger. Med hensyn til den omstændighed, at overskudsfordelingen ikke følger udviklingen i salget, fremfører [Apples anden rådgiver], at de aktiviteter, der udføres af ASI's irske filial, er kendetegnet ved stordriftsfordele. Hvorvidt ASI's irske filials kunder køber store eller små produktmængder, påvirker ikke omkostningerne i betydelig grad, da de aktiviteter, der udføres af ASI's irske filial (f.eks. kundekontakt og organisering af logistik), generelt ligger fast i forhold til den mængde produkter, kunderne køber.

(172) Det trinvise system, der anvendes for AOE, kan desuden begrundes ud fra et økonomisk og kommercielt perspektiv. Ud fra et økonomisk perspektiv er målet med en avance på driftsomkostningerne at dække faste generalomkostninger. Den oprindelige avance på 65 ville da skulle dække de faste omkostninger ved aktiviteterne som helhed. På et tidspunkt ville den fortjeneste, som denne avance genererer, imidlertid blive mere end tilstrækkelig til fuldt ud at dække de indledende faste omkostninger. Der burde derfor ikke foretages yderligere betalinger til dækning af de faste omkostninger efter et vist omkostningsniveau, som ifølge ad hoc-undersøgelsen fra [Apples anden rådgiver] endda ville begrunde en sænkning fra 65 til 0.

(173) Endelig er håndhævelse af statsstøttereglerne ifølge Apple ikke et hensigtsmæssigt redskab til at opnå harmonisering af de nationale selskabsskattelove, hvilket angiveligt er, hvad Kommissionen søger at gøre ved at kræve, at medlemsstaterne overholder standarder som f.eks. armslængdeprincippet, der ikke er omfattet af visse medlemsstaters skattesystemer, hvilket betyder, at disse medlemsstaters skatteafgørelser risikerer at blive genstand for en afgørelse om statsstøtte.

5.2. *BEMÆRKNINGER FRA ØVRIGE INTERESSEREDE PARTER*

(174) De bemærkninger, der er modtaget fra øvrige interesserede parter, nemlig Ibec og det fælles brev indgivet af en række brancheorganisationer (»det fælles brev«), vedrører ikke de tvivlsspørgsmål, der er rejst i åbningsafgørelsen, men fokuserer i stedet på virkningerne af den tilgang, der er anvendt i åbningsafgørelsen, på erhvervslivet. Det bemærkes navnlig, at Kommissionen ved denne fremgangsmåde vil underminere retssikkerheden og anvende statsstøttereglerne til at sætte ind mod en praksis, der ville kunne håndteres bedre gennem internationale fora som f.eks. OECD eller andre politikkanaler med henblik på at få bugt med skadelig skattekonkurrence. Kommissionen bør ikke tilstræbe en harmonisering af skattesystemerne, hvor den ikke er kompetent, gennem statsstøtteprocedurer.

(175) I bemærkningerne anfægtes også Kommissionens fremgangsmåde i situationer, hvor skattemyndighederne burde have visse skønsbeføjelser, og det anføres at interne afregningspriser ikke er en eksakt videnskab. Hvis Kommissionen konkluderer, at de anfægtede skatteafgørelser udgør uforenelig statsstøtte, bør tilbagesøgning udelukkes på grundlag af princippet om berettiget forventning og da det drejer sig om en ny fremgangsmåde.

(176) I sine bemærkninger udtrykker Oxfam støtte til Kommissionens undersøgelse og opfordrer Kommissionen til at øge sin undersøgelseskapacitet også i betragtning af, at den nok bedre end nationale instanser er i stand til at foretage en strukturel vurdering af skattepraksis i medlemsstaterne. Oxfam opfordrer Kommissionen til at sikre, at der pålægges passende sanktioner i tilfælde, hvor der fastslås at foreligge selektive fordele, og at skadelig skattepraksis afvikles hurtigt. Oxfam angiver videre, at overgangsperioder på seks år i de irske regler om skattehjemsted, som fremmer hybride uoverensstemmelser mellem enheder, er alt for lange.

([113]) Åbningsafgørelsens betragtning 67.
([114]) Åbningsafgørelsens betragtning 63.

6. IRLANDS BEMÆRKNINGER TIL TREDJEPARTERNES BEMÆRKNINGER

(177) I sine bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger til åbningsafgørelsen gentager Irland sit argument om, at OECD's armslængdeprincip ikke er gennemført i irsk lovgivning, for så vidt angår fordeling af filialoverskud, og at Kommissionen ikke har påvist en selektiv behandling af ASI og AOE, eftersom Irish Revenues vurdering i denne sag var fuldstændig i overensstemmelse med sædvanlig administrativ praksis, som det også bekræftes af Apples bemærkninger. Det fremgår endvidere af ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] og ad hoc-undersøgelsen fra [Apples anden rådgiver], at resultatet af anvendelsen af de anfægtede skatteafgørelser svarede til det, der ville have været resultatet af anvendelsen af armslængdeprincippet.

(178) Irland kommenterer også argumenterne i det fælles brev vedrørende retssikkerhed. I det fælles brev påpeges det ifølge Irland korrekt, at en fornuftig og påpasselig skatteyder ikke kunne have forudset Kommissionens umiddelbare konstatering af uforenelig statsstøtte. Kommissionen sammenligner desuden Irlands skatteregler med en ekstern referenceramme, hvilket er i strid med den mangeårige retspraksis, hvorefter den eneste gyldige reference er det nationale skattesystem. Alt dette er i strid med retssikkerhedsprincippet.

(179) Som svar på bemærkningerne fra Oxfam anfører Irland, at Kommissionen burde gennemføre sine undersøgelser af medlemsstaternes skatteafgørelsespraksis på en rimelig og lige omfattende måde, uanset medlemsstatens størrelse. Med hensyn til Oxfams bemærkning vedrørende de irske regler om skattemæssigt hjemsted anfører Irland, at dets regler om selskabers skattemæssige hjemsted ikke er udformet med henblik på at lette multinationale selskabers aggressive skatteplanlægning. Irland påpeger, at den såkaldte »Double Irish«-skattestruktur ikke er og aldrig har været en del af det irske skattesystem, men er et internationalt skatteplanlægningsarrangement, der er udformet og udviklet af skatterådgivere og juridiske rådgivere.

7. ANDRE UDVEKSLINGER AF BEMÆRKNINGER EFTER ÅBNINGSAFGØRELSEN

7.1. *UDVEKSLING AF BREVE EFTER KOMMISSIONENS BREV AF 17. APRIL 2015*

7.1.1. OM BREVET AF 17. APRIL 2015

(180) Som svar på Irlands anmodning af 25. februar 2015 om en uddybning af Kommissionens vurdering efter undersøgelsen af de anfægtede skatteafgørelser, som ifølge Irland øjensynligt var baseret på Kommissionens misforståelse med hensyn til den gældende lovgivning, sendte Kommissionens tjenestegrene Kommissionens brev af 17. april 2015 til Irland med en anmodning til Irland om at videresende en kopi til Apple.

(181) I brevet præciserede Kommissionen, at den med hensyn til den referenceordning, der lå til grund for konstateringen af selektivitet, anså de almindelige regler i det irske selskabsskattesystem for at være den relevante referenceordning for både hjemmehørende selskaber og filialer af ikkehjemmehørende selskaber, mens section 25 i TCA 97 alene omhandler beskatningen af filialer. Kommissionen opsummerede derefter sin opfattelse af ASI's og AOE's aktiviteter på grundlag af de bemærkninger, den havde modtaget fra Irland og Apple som svar på åbningsafgørelsen, som følger: »Eftersom ASI og AOE ikke har nogen økonomiske aktiviteter uden for deres irske filialer, udføres den aktiviteter, der består i indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika, af ASI's og AOE's irske filialer. ASI's og AOE's IP-licenser bruges øjensynligt alene af og indehaves alene med henblik på de irske filialer, eftersom de irske filialer alene er ansvarlige for indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika. Dette bekræftes umiddelbart af det forhold, at ASI og AOE kun har medarbejdere i ASI's og AOE's irske filialer og dermed ingen driftskapacitet uden for Irland.« Kommissionen forklarede derefter følgende som svar på Apples påstande i selskabets bemærkninger til åbningsafgørelsen ([115]) om, at funktioner, der varetages af Apple Inc.'s medarbejdere, ligger uden for rammerne af vurderingen af de anfægtede skatteafgørelser: »Fiktiv betaling for tjenester leveret uden betaling af koncernmedarbejdere angiveligt til fordel for ASI eller AOE kan ikke nedsætte de overskud, der skal fordeles mellem ASI's og AOE's hovedkontorer og deres respektive filialer.«

([115]) Se betragtning 162-164.

(182) Endelig besvarede Kommissionen Irlands specifikke påstand i landets bemærkninger til åbningsafgørelsen om, at Kommissionen godkendte det forhold, at der ikke var overdraget nogen IP-rettigheder til ASI's og AOE's irske filialer. Kommissionen forklarede, at åbningsafgørelsen kun indeholder en beskrivelse af forhold under CSA-aftalerne vedrørende fordelingen af IP som fremlagt af de irske myndigheder, men at Kommissionen ikke godkendte disse i sin vurdering. Kommissionen præciserede også, at den ikke — som påstået af Irland — havde anvendt OECD's armslængdeprincip i åbningsafgørelsen som en retskilde.

7.1.2. BEMÆRKNINGER FRA IRLAND SOM SVAR PÅ KOMMISSIONENS BREV AF 17. APRIL 2015

(183) I brev af 4. maj 2015 fremførte Irland, at Kommissionen med sit brev af 17. april 2015 havde ændret sin vurdering af den påståede støtte betydeligt, især med hensyn til referencerammen. Denne ændring af vurderingen er ifølge Irland en tilsidesættelse af Irlands ret til at blive hørt. Irland anførte, at Kommissionen tilsyneladende havde opgivet armslængdeprincippet, og at den derfor burde vedtage en ny eller supplerende åbningsafgørelse, som beskrev den nye analyse.

(184) Med hensyn til referencerammen gjorde Irland gældende, at det ikke stod klart, hvilken referenceramme Kommissionen anvendte. ASI og AOE har ikke skattemæssigt hjemsted i Irland og er skattepligtige efter de almindelige selskabsskatteregler. Personer med hjemsted i Irland er skattepligtige af alle deres indtægter, uanset hvor de optjenes, hvorimod ikkehjemmehørende personer i henhold til section 25 i TCA 97 kun er skattepligtige af indkomst i Irland.

(185) Irland forklarede videre, at alle ASI's og AOE's irske filialers indtægter, bortset fra renteindtægter, er driftsindtægter. Filialerne har ingen indtægter fra »anvendelse/udnyttelse af IP-rettigheder«, som kan adskilles fra filialernes driftsindtægter. ASI's og AOE's irske filialer har ingen særskilt indkomst fra IP, og det ville ikke være korrekt at betegne nogen del af filialernes indtægter som IP-indtægter. Irland gentog desuden, at Apples meget værdifulde teknologi-, design- og markedsførings-IP skabes, udvikles og forvaltes i USA og ikke på nogen måde kan henføres til ASI's og AOE's irske filialer. Filialerne har heller ingen aktiviteter, som vedrører administrationen af licenser tildelt i henhold til CSA-aftalen. ASI's og AOE's overskud hidrørende fra CSA-aftalen kan derfor ikke henføres til de irske filialer.

(186) Irland anførte, at driftsindtægterne er nettodriftsindtægter efter fradrag og ikke bruttoindtægter. Disse nettoindtægter skal »optjenes […] gennem eller af filialen«, hvilket betyder, at »filialen er den kausale indtægtskilde, fra hvilken indtægterne korrekt hidrører«. Section 25 i TCA 97 kan ikke fortolkes således, at en strøm af bruttoindtægter gennem en filial betyder, at et selskabs samlede indkomst skal henføres til filialen. Irland gentog, at en sådan fortolkning ville medføre absurde resultater uden forbindelse til den økonomiske virkelighed. Årsagen til, at en stor del af ASI's og AOE's indtægter ikke er blevet beskattet, skyldes ifølge Irland manglende overensstemmelse mellem nationale skattesystemer, som ikke kan afhjælpes med statsstøttereglerne.

(187) Endelig anførte Irland, at armslængdeprincippet ikke er gennemført i det irske skattesystem, og at Kommissionens »præcisering« i brevet om, at den anvender OECD's regler i åbningsafgørelsen som en »ikkebindende« anbefaling, langt fra afspejler Kommissionens holdning i åbningsafgørelsen. Ifølge Irland henvises der direkte til OECD's definition af armslængdeprincippet i åbningsafgørelsen. Hvis Kommissionen mener, at der er en anden type »ikke-OECD« armslængdeprincip, burde den have hørt Irlands argumenter vedrørende dette.

7.1.3. BEMÆRKNINGER FRA APPLE SOM SVAR PÅ KOMMISSIONENS BREV AF 17. APRIL 2015

(188) I brev af 4. maj 2015 anførte Apple, at selskabet er uenigt med Kommissionens fremgangsmåde, hvorefter selskaber med skattemæssigt hjemsted i Irland og ASI's og AOE's irske filialer øjensynligt skal behandles på samme måde og beskattes af deres globale indkomst. De overskudsskabende aktiviteter, som et ikkehjemmehørende selskab udfører uden for Irland, er ifølge Apple ikke relevante for den skat, der skal betales i Irland.

(189) Apple fremfører videre, at Kommissionen fejlagtigt henfører alle overskud til de irske filialer på grundlag af den irrelevante og fejlagtige antagelse, at ASI og AOE ikke har nogen økonomiske aktiviteter uden for deres irske filialer. Apple anfører, at kritiske aktiviteter udføres af eller for ASI og AOE uden for Irland, og nævner som eksempel, at ASI's og AOE's bestyrelser besluttede at indgå CSA-aftalen med Apple Inc., mens forhandlinger vedrørende salgs-, indkøbs- og produktionskontrakter ledes af Apple Inc.-chefer på vegne af ASI og AOE. Endelig anfører Apple, at resten af overskuddene, som ikke er skattepligtige i Irland, i sidste ende er skattepligtige i USA.

(190) Apple bestrider, at nogen af ASI's og AOE's IP-licenser bruges og indehaves eksklusivt med henblik på de irske filialer. Det skyldes, at Kommissionen fejlagtigt hævder, at ASI og AOE ikke har nogen økonomiske aktiviteter uden for deres irske filialer. I stedet har de irske filialer, der fungerer som henholdsvis et indkøbs- og distributionscenter og et standardproduktmonteringssted, kun begrænset adgang til de licenserede IP'er til montering og forsendelse af produkter. Apple fremfører, at ASI's og AOE's irske filialer — selv efter AOA-tilgangen — ikke ville have ret til at få tildelt overskud på grundlag af deres begrænsede adgang til de licenserede IP'er, ligesom et uafhængigt foretagende ikke ville modtage afkast af lignende licenserede IP'er. Apple konkluderer, at de IP-rettigheder, der ligger til grund for avancer — f.eks. rettigheder vedrørende hardware- og softwaredesign og -udvikling — ikke er rettigheder, som de irske filialer kan benytte til at udføre indkøbs-, distributions- eller monteringsaktiviteter, og de kan derfor ikke henføres til de irske filialer.

(191) Apple er heller ikke enig i, at Kommissionen ved at anføre, at »der ikke var overdraget nogen IP-rettigheder til ASI's og AOE's irske filialer« i den deskriptive del af åbningsafgørelsen, indebar, at Kommissionen ikke godkendte dette forhold. Ifølge Apple anfægtede Kommissionen ikke dette forhold i sin vurdering i åbningsafgørelsen. Eftersom dette forhold er uanfægtet, er det fortsat gældende, og parterne bør kunne sætte deres lid til sådanne faktiske og retlige erklæringer i en åbningsafgørelse. Apple anfægter også, at Kommissionen alene anvendte OECD's TP Guidelines som et referencedokument, eftersom Kommissionen lagde betydelig vægt på retningslinjerne i åbningsafgørelsen.

7.2. *UDVEKSLING AF BREVE EFTER MØDET MELLEM KOMMISSIONEN OG IRLAND DEN 7. MAJ 2015*

7.2.1. MØDET DEN 7. MAJ 2015

(192) På Irlands anmodning blev der afholdt et møde mellem Kommissionens tjenestegrene og Irland den 7. maj 2015. På dette møde blev følgende emner drøftet: i) fortolkningen af section 25 TCA97 og spørgsmålet om territorialitet, ii) den skattemæssige behandling af hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber, iii) valget af referenceramme, iv) princippet om den markedsøkonomiske investor, v) armslængdeprincippets rolle i Irlands og Unionens lovgivning og vi) betydningen af aktiviteter i andre selskaber i Apple-koncernen ud over ASI og AOE for overskudsfordelingen i ASI og AOE.

(193) Ved e-mail af 9. juli 2015 sendte Kommissionen det foreløbige referat af mødet den 7. maj 2015 til Irland og opfordrede Irland til at godkende eller foreslå ændringer til dette referat.

7.2.2. BREVE FRA IRLAND AF 17. JULI 2015 (MED EKSPERTUDTALELSE) OG 14. AUGUST 2015

(194) Ved brev af 17. juli 2015 udtrykte Irland sin holdning til flere af de emner, der blev drøftet på mødet den 7. maj 2015.

(195) På mødet anerkendte Kommissionen angiveligt efter Irlands opfattelse, at ASI og AOE i overensstemmelse med de gældende regler om hjemsted på alle relevante tidspunkter var ikkehjemmehørende selskaber, og at deres beskatningsgrundlag skulle fastsættes på grundlag af section 25 i TCA 97. Det betyder, at Irish Revenue i overensstemmelse med territorialitetsprincippet, som Kommissionen ikke har anfægtet, ikke kan beskatte ASI's

og AOE's globale overskud, men at de irske filialer kun er skattepligtige af overskud, der kan henføres til Irland. I forlængelse heraf er Irland, som det blev anført på mødet den 7. maj 2015, ikke enig i, at referencerammen er det almindelige selskabsskattesystem. TCA 97 har ikke et enkelt overordnet mål. Målet med TCA 97 er at beskatte globale overskud, der optjenes af selskaber med hjemsted i Irland, mens målet for så vidt angår ikkehjemmehørende selskaber er at beskatte overskud, der kan henføres til Irland. Referencerammen kan derfor kun være section 25 i TCA 97, og Irland beskattede alle overskud, som AOE og ASI optjente inden for Irlands skattejurisdiktion, dvs. de dele af selskabernes overskud, der kunne henføres til de irske filialers aktiviteter. Eftersom de funktioner, der blev udført af ASI's og AOE's irske filialer, i det væsentlige var rutinemæssige drifts- og logistikaktiviteter, mens de centrale strategiske og kommercielle beslutninger blev truffet af topledelsen i USA, eftersom udviklingen og udnyttelsen af Apple IP som drivkraft bag selskabets indtægter blev gennemført uden for Irland, eftersom beslutningen om at indgå CSA-aftalen, og eftersom styringen af og kontrollen med risiciene i henhold til CSA-aftalen var placeret uden for Irland, kan den indkomst, der følger af CSA-aftalen, og de økonomiske rettigheder, der skabes som følge af CSA-aftalen, ikke på nogen måde henføres til ASI's og AOE's irske filialer.

(196) Irland finder i denne forbindelse, at Kommissionen ikke har fremlagt dokumentation for eller en forklaring af dens synspunkt om, at klassificeringen af indkomst som aktiv indkomst er vigtig i denne sag, og at aktiv indkomst skal administreres aktivt et eller andet sted. Alle ASI's og AOE's irske filialers indtægter, bortset fra renteindtægter, er driftsindtægter, og filialerne har ingen indtægter fra anvendelsen eller udnyttelsen af Apple IP-rettigheder, som kan adskilles fra filialernes driftsindtægter. De eneste filialindtægter, der hører ind under »indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indhaves af eller for filialen eller kontoret«, jf. section 25 i TCA 97, er renteindtægter. Kommissionen kan ikke hævde, at indtægter fra Apple IP burde have været beskattet i Irland efter section 25 i TCA 97. Irland kunne og burde kun vurdere filialernes egne funktioner og kunne derfor kun fastslå, at de R&D-aktiviteter, som genererede IP, og den aktive administration af IP, ikke fandt sted i Irland. Det er endvidere ikke relevant, hvor overskud registreres. ASI's og AOE's overskud er registreret i disse selskabers regnskaber, men de er ikke blevet beskattet — bortset fra de irske filialers overskud og investeringsindtægter, der optjenes i USA — fordi selskaberne ikke er hjemmehørende i USA. Denne manglende beskatning af overskud skyldes en uoverensstemmelse i det nationale skattesystem og er ikke relevant i forbindelse med statsstøttesager.

(197) På mødet den 7. maj 2015 accepterede Kommissionen ifølge Irland også, at armslængdeprincippet og den godkendte fremgangsmåde ikke er gennemført i irsk lovgivning vedrørende beskatning af filialer, og at EU-lovgivningen ikke kræver, at armslængdeprincippet »læses ind i« section 25 i TCA 97. For så vidt som de anfægtede skatteafgørelser ikke anvendte armslængdeprincippet, medfører dette følgelig — ifølge Irland — ikke en fravigelse af eller undtagelse fra kravene i de irske regler om selskabsskat generelt og section 25 i TCA 97 i særdeleshed. Med hensyn til Kommissionens synspunkt om, at armslængdeprincippet finder anvendelse som et relevant statsstøtteinstrument, er dette ifølge Irland et helt nyt argument og en væsentlig fravigelse fra Kommissionens holdning i åbningsafgørelsen, hvor den angiveligt henviste til Irish Revenues manglende anvendelse af OECD's armslængdeprincip. Efter Irlands opfattelse kan den retrospektive anvendelse af armslængdeprincippet som et statsstøtteinstrument ikke underbygges af EU-retsinstansernes praksis eller Kommissionen afgørelsespraksis og kan heller ikke siges at følge af princippet om den markedsøkonomiske investor eller generelt begrundes med henvisning til markedsbetingelser. Hvis armslængdeprincippet anvendes som et statsstøtteinstrument, og det angives, at det har været en del af EU-lovgivning siden 1958, er det en fuldstændig omskrivning af historien og i strid med retssikkerhedsprincippet. Eftersom armslængdeprincippet ikke er gennemført i irsk lovgivning, kan den manglende anvendelse af armslængdeprincippet derfor ikke betegnes som

en fordel. Selv om armslængdeprincippet anses for at finde anvendelse i denne sag, konkluderes det i ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] ([116]), at den faktiske overskudsfordeling til de irske filialer er i fuld overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis Kommissionen ikke var enig i denne analyse, burde den have meddelt Irland dette og givet Irland mulighed for at reagere.

(198) Med hensyn til selektivitet har Kommissionen ifølge Irland ikke udført en selektivitetsanalyse. Kommissionen har aldrig fastslået, at ASI og AOE blev behandlet gunstigere end andre filialer. EU-Domstolen har anerkendt, at hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber ikke befinder sig i samme retlige og faktiske situation ([117]). Hvis Irland skal behandle hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber, som om de var sammenlignelige, vil det være i strid med international praksis, internationale skatteprincipper, f.eks. territorialitetsprincippet, og irsk lovgivning. Endelige ville en eventuel forskelsbehandling, selv om den blev anset for selektiv, være begrundet i TCA's karakter og/eller generelle opbygning.

(199) I sit brev af 17. juli 2015 medsendte Irland også Cooke-udtalelsen med henblik på at underbygge Irlands påstand om, at ASI og AOE til enhver tid blev beskattet efter section 25 i TCA 97, og at deres skattemæssige behandling derfor ikke indebar statsstøtte. Ifølge Cooke-udtalelsen har Irish Revenue ikke mulighed for eller skønsbeføjelser til at fravige det udtrykkelige indhold i section 25 i TCA 97, hvilket er i modsætning til Kommissionens påstand om, at Irish Revenue burde behandle ASI og AOE, som om de havde skattemæssigt hjemsted i Irland, og pålægge dem selskabsskat i henhold til section 21 i TCA 97. Cooke henviser til domme afsagt af både High Court og Supreme Court i sagen McGrath mod McDermott ([118]), hvor der var nedlagt påstand om, at retten skulle se bort fra sofistikerede og planlagte transaktioner, som ikke havde andre kommercielle formål end at undgå skat. High Court fastslog, at den, når den afgør en eventuel skattepligt, ikke ser på substansen eller de finansielle resultater af en transaktion. Den ser på den faktiske retlige virkning og parternes juridiske rettigheder i henhold til juridiske begreber.

(200) Eftersom ASI og AOE ledes og kontrolleres centralt i USA, behandlede Irish Revenue ifølge Cooke-udtalelsen korrekt selskaberne som ikkehjemmehørende skatteydere. I henhold til section 25 i TCA 97 er kun overskud, der optjenes gennem eller af filialen eller kontoret, skattepligtigt, og Kommissionen sammenblander selskaber og filialer, når den kræver, at Irish Revenue burde beskatte selskabets og ikke filialens driftsoverskud. Endelig havde Irish Revenue ikke skønsbeføjelser til at anvende armslængdeprincippet analogt, fordi dette princip ikke var gennemført i de irske skatteregler på det relevante tidspunkt. Cooke-udtalelsen konkluderer, at der i irsk lovgivning ikke er hjemmel for at beskatte AOE's og ASI's samlede overskud i Irland. Irish Revenue havde i de berørte år kun kompetence til at beskatte den del af ASI's og AOE's overskud, som svarede til deres filialers aktiviteter i Irland.

(201) Endelig er der ifølge Cooke-udtalelsen ud fra den forretningsmæssige virkelighed ikke begrundelse for at fastholde, at alle berørte driftsindtægter kunne henføres til de funktioner, der blev udført af de to filialer. Dette illustreres ved, at årsagen til, at kunderne står i kø hele natten uden for Apple-forretninger i hele verden for at få fat i den nyeste iPhone eller iPad, er ikke, at de sælges fra Cork, men kan tilskrives den værdi, der skabes for sådanne produkter som følge af de omfattende investeringer, den tekniske og teknologiske innovation, det designmæssige omdømme og alt det, som Apples produkter repræsenterer, som kan henføres til funktioner, der udføres i USA og andre steder.

7.2.3. APPLES BREV AF 7. SEPTEMBER 2015 (MED EKSPERTUDTALELSE)

(202) I brev af 7. september 2015 indgav Apple bemærkninger til det referat, som Kommissionen sendte til Irland som opfølgning på mødet den 7. maj 2015. Apple bemærkede, at Kommissionen ikke godtgjorde, at Apple opnåede fordele som følge af de anfægtede skatteafgørelser, og at ASI og AOE blev behandlet selektivt af Irish Revenue i forhold til selskaber i en lignende situation.

([116]) Irland henviser til ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] i sin bemærkning af 18. februar 2016, hvor Irland indgav PwC's ad hoc-rapport til Kommissionen. Det fremgår af Irlands brev, at »17 November 2014, Apple forwarded an analysis by [Apples skatterådgiver] […]. Så vidt Irland er bekendt, har Kommissionen ikke på noget tidspunkt anfægtet denne analyse eller givet udtryk for, at den er uenig heri.«

([117]) Sag C-446/03, Marks & Spencer mod Halsey, EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) Med hensyn til den korrekte anvendelse af section 25 i TCA 97, den ukorrekte angivelse af referencerammen og spørgsmålet om anvendelsen af armslængdeprincippet fremfører Apple de sammen argumenter som Irland i brevet af 17. juli 2015. Med hensyn til formålet med det irske selskabsskattesystem og bestemmelserne om hjemsted fremsætter Apple også i det væsentlige de samme argumenter som Irland. Eftersom ASI og AOE ikke har skattemæssigt hjemsted i Irland, befinder de sig ikke i samme faktiske og retlige situation som selskaber med hjemsted i Irland, jf. den almindelige sprogbrug i Irlands skattelov.

(204) Til støtte for denne holdning indgav Apple udtalelsen fra [Apples rådgiver]. I denne udtalelse konkluderes det, at Irland korrekt anså ASI og AOE for ikkehjemmehørende selskaber, og at Irlands behandling af ASI og AOE som ikkehjemmehørende selskaber i modsætning til selskaber med hjemsted i Irland er i overensstemmelse med det internationale skatteprincip om territorialitet. ASI og AOE befinder sig derfor ikke en i retlig og faktisk situation, der kan sammenlignes med situationen for selskaber med hjemsted i Irland. Ifølge denne udtalelse kan Apple IP eller overskud, der hidrører fra en Apple IP, desuden ikke henføres til de irske filialer, fordi »nøglepersonfunktionerne« vedrørende IP alle varetages uden for Irland. Hvis indkomsten skal henføres til filialerne, skal der ifølge udtalelsen foretages en sammenligning med et hypotetisk hjemmehørende selskab, som kun har lokale aktiviteter, og som ikke juridisk eller økonomisk ejer eller udnytter IP-rettigheder. Allokeringen af indkomst skulle således følge de irske filialers funktioner, risici og aktiver og ikke — i henhold til »force of attraction«-princippet (som OECD udtrykkeligt har forkastet) — medføre allokering af indkomst, der ikke er optjent i Irland. Fordelingen af overskud til de irske filialer alene på grundlag af de aktiviteter, der finder sted i filialerne, dvs. uden hensyntagen til aktiviteterne uden for filialerne, uanset om det er inden for ASI/AOE eller inden for andre Apple-koncernselskaber, var derfor i fuld overensstemmelse med den overskudsfordeling til filialer, der følger af folkeretten og de internationale skatteprincipper, herunder OECD's Profit Attribution Report fra 2010 og EU-retspraksis.

(205) De irske filialer ejer ifølge udtalelsen fra [Apples rådgiver] ingen IP'er og deltager ikke i administrationen af IP. Enhver administration af IP, herunder aktiviteter vedrørende finansiering, udvikling, erklæring og beskyttelse af IP, finder sted uden for Irland. »Nøglepersonfunktionerne« udføres alle uden for Irland, og alle former for værdiskabelse sker derfor uden for Irland. Kommissionens argument om, at ASI's og AOE's bestyrelser ikke aktivt administrerer IP er ikke korrekt. Ifølge udtalelsen fra [Apples rådgiver], referaterne af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder og yderligere bemærkninger fra Apple til Kommissionen er beslutninger vedrørende spørgsmål af central strategisk betydning for ASI/AOE, herunder vedrørende i) finansielle spørgsmål som f.eks. investeringsbeslutninger, ansvar for bankkonti og kapitalforvaltning, ii) overvejelse og godkendelse af årsberetninger og iii) fordeling af ansvar for forretningsaktiviteter inden for visse parametre, alle blevet truffet i USA og ikke i Irland.

(206) Ifølge udtalelsen fra [Apples rådgiver] skal der med henblik på at beregne det overskud, der skal fordeles til et ikkehjemmehørende selskabs faste driftssted efter OECD's Model Tax Convention (og de nationale skatteregler i mange lande), foretages en sammenligning med et (fiktivt) hjemmehørende selskab, efter at det ved en funktionel analyse er fastslået, hvad der faktisk sker på det faste driftssted. Der skal foretages en sådan sammenligning (»som om«), fordi der ikke findes en retlig særskilt enhed og dermed ingen retlig målestok til inden for det ikke hjemmehørende selskab at isolere det overskud, som angiveligt er optjent lokalt af det ikkehjemmehørende selskab. Når denne sammenligning foretages, har følgende stor betydning: Det (fiktive) hjemmehørende selskab, der indgår i sammenligningen, skal være et helt bestemt selskab — det skal være et hjemmehørende selskab, der kun har indkomst af aktiviteter eller aktiver i den stat, hvor det har skattemæssigt hjemsted. Mens et hjemmehørende selskab generelt er skattepligtigt i sin hjemstat af sin globale indkomst, har det hjemmehørende selskab i sammenligningen kun indkomst af aktiviteter eller aktiver i hjemstaten. Sammenligningen skal med andre ord kun foretages med et hjemmehørende selskab med aktiviteter og aktiver,

der er begrænset til det land, hvor det ikkehjemmehørende selskab er aktivt via sit faste driftssted. I Apples tilfælde kan ASI's og AOE's irske filialer ikke behandles, som om de var den økonomiske ejer af sådanne rettigheder. Sammenligningen skal derfor foretages med et selskab, der heller ikke juridisk eller økonomisk ejer sådanne IP-rettigheder (men som har adgang til IP, for så vidt som det er nødvendigt for at udføre dets (produktmonterings-/indkøbs-/salgs- og distributions-) aktiviteter.

(207) Ifølge udtalelsen fra [Apples rådgiver] er det for at afgøre, om IP'erne (og de overskud, der hidrører derfra) kan henføres til de irske filialer, irrelevant, om ASI's og AOE's personale eller bestyrelsesmedlemmer (med eller uden Apple Inc.'s personale og/eller bestyrelsesmedlemmer) deltog i udførelsen af disse meget relevante »nøglepersonfunktioner«. Eftersom hverken ASI eller AOE har skattemæssigt hjemsted i Irland, er den eneste relevante kendsgerning, der skal fastslås, om personale eller bestyrelsesmedlemmer udførte deres nøglepersonfunktioner inden for det faste driftssted, hvorigennem ASI og AOE drev virksomhed i Irland. Den funktionelle analyse af de irske filialer viser klart, at de funktioner, der udføres gennem eller på de faste driftssteder i Irland, alene vedrører indkøbs-, salgs- og distributionsaktiviteter (ASI) og produktmontering (AOE). For så vidt som disse filialer i forbindelse med deres aktiviteter i Irland anvender Apple IP, som ASI og AOE har fået rettigheder til efter CSA-aftalen, gør de det ikke som en licensgiver, der administrerer og udnytter IP-rettigheder.

(208) Endelig anfører [Apples rådgiver] i udtalelsen, at al indkomst, som er genereret uden for en filial i en kildestat, ifølge det såkaldte »force of attraction«-princip kan henføres til filialen i den pågældende kildestat. Anvendelsen af dette princip er imidlertid udtrykkeligt blevet forkastet af OECD og dens medlemslande. Hvis hjemmehørende selskaber, der anvender deres IP i forbindelse med deres lokale forretningsaktiviteter, sammenlignes med lokale filialer af ikkehjemmehørende selskaber, som ikke er de økonomiske ejere af sådan IP, f.eks. ASI's og AOE's irske filialer, er det direkte i strid med OECD's principper.

7.3. *BREVE FRA APPLE AF 25. JANUAR 2016, 18. FEBRUAR 2016 (MED EKSPERTUDTALELSE) OG 14. MARTS 2016*

(209) I breve af 25. januar, 18. februar og 14. marts 2016 forklarer Apple, at Apple, Inc. besidder den juridiske ejendomsret til IP, der udvikles og kontrolleres uden for Irland, og det ville være i strid med irsk lovgivning og internationale skatteprincipper, hvis Irland beskattede overskud af denne IP. Apple forklarer videre, at ASI's og AOE's overskud, bortset fra overskud af de irske filialers aktiviteter, er underlagt udskudt skat i USA. Apple anfører også, at Kommissionen har ændret sin teori om statsstøtte siden åbningsafgørelsen, og at Kommissionens tiltag, som har til hensigt at pålægge Apple en enorm efterskat ved at henføre Apples globale overskud til de irske filialer, er i strid med armslængdeprincippet.

(210) Sammen med brevet af 18. februar 2016 indsendte Apple en opdatering af ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] med en yderligere analyse, som tager højde for de bemærkninger, der er indgivet siden denne rapport (»den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver]«). Den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver] indeholder en nærmere beskrivelse af funktionerne uden for filialerne, og der fokuseres på de aktiviteter, som ASI's og AOE's bestyrelser udfører. Ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] nævner ikke den rolle, som disse bestyrelser udfører, men henviser blot til ASI og AOE som »de retlige enheder« i forhold til »AOE's og ASI's irske filialer«. Ifølge den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver] bør ejerskab, administration og finansiering af IP henføres til ASI's og AOE's funktioner uden for filialerne ([119]), eftersom ASI og AOE efter CSA-aftalen påtager sig risikoen og forpligtelserne gennem de beføjelser, der udøves af bestyrelserne, som handler uden for Irland. Ifølge den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver] blev hver udgave af CSA-aftalen godkendt og underskrevet af ASI's og AOE's bestyrelser uden for Irland. ASI's og AOE's bestyrelser varetager aktive og kritiske funktioner i forbindelse med IP-administration, som finder sted uden for Irland. ASI's og AOE's bestyrelser deltager i nye produktlanceringer og i processen for global prisfastsættelse af Apple-produkter uden for Irland. Ifølge rapporten indgik ASI og Apple Inc. under ledelse af ASI's bestyrelse en

([119]) Rapporten konkluderer, at »based on the non-branch functions' performance of significant people functions through the AOE and ASI Boards acting outside of Ireland relating to the CSA participation, IP development, IP management, new products introductions, pricing, contracting, bearing and funding key business risks, and ownership and funding of significant valuable intangible property, it is appropriate to characterise the AOE and ASI Non-Branch Functions as the entrepreneur and beneficial owner of Apple IP outside of the Americas«.

markedsføringsaftale, hvorefter Apple Inc. udfører markedsføringsfunktioner på ASI's vegne. I rapporten anføres det desuden, at ASI's bestyrelse eller befuldmægtigede personer forhandler, godkender og underskriver aftaler med telekommunikationsselskaber og med leverandører og producenter, som Apple Inc. på forhånd har udvalgt, om produktion af Apple-produkter til salg uden for Amerika.

(211) Den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver] uddyber AOA-tilgangen med hensyn til aftaler om omkostningsdeling og faste driftssteder. I rapporten henvises der i denne forbindelse til punkt 212 i OECD's Profit Attribution Report fra 2010, hvor det anføres, at et fast driftssted og dets hovedkontor på visse betingelser kan anses for økonomiske deltagere i en aktivitet, som svarer til en aftale om omkostningsdeling. Denne rapport konkluderer derefter, at det ikke er tilfældet for ASI, AOE og deres respektive irske filialer, eftersom der ikke var ansatte i eller placeret nøglepersonfunktioner vedrørende udnyttelsen af IP i de irske filialer eller truffet nogen beslutninger vedrørende udnyttelsen af IP i Irland, og de irske filialer bar ingen IP-finansieringsrisici. Endelig konkluderer rapporten, at det ud fra den funktionelle analyse var velbegrundet, at de irske filialer blev udvalgt som den mindst komplekse enhed, der lå til grund for de overskudsfordelingsmetoder, som godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, eftersom filialerne kun udførte relativt rutinemæssige salgs- og distributionsaktiviteter og produktionsaktiviteter og ikke ydede unikke bidrag.

7.4. *IRLANDS BREV AF 18. FEBRUAR 2016 (MED EKSPERTUDTALELSE)*

(212) Den 18. februar 2016 indgav Irland en ekspertudtalelse om overskud fordelt til ASI's og AOE's irske filialer i perioden 2007-2011 til Kommissionen udarbejdet af skatterådgiveren PwC (»PwC's ad hoc-rapport«). Formålet med denne rapport var at give en udtalelse om armslængdekarakteren af resultatet af fordelingen af overskud til ASI's og AOE's irske filialer.

(213) I PwC's ad hoc-rapport anvendes angiveligt den samme totrinstilgang som AOA-tilgangen. Ifølge rapporten består det første trin i denne tilgang af en funktionel analyse, hvor nøglepersonfunktionerne udpeges. Det andet trin består af en undersøgelse af armslængdekarakteren af de priser, der blev anvendt i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser ([120]). På grundlag af en funktionel analyse konkluderer rapporten, at ASI's og AOE's irske filialer ikke ydede et unikt og værdifuldt bidrag til Apples globale værdikæde, men blot udførte rutineaktiviteter ([121]). I rapporten udpeges endvidere områder, hvor filialerne ikke ydede et bidrag, f.eks. udvikling, administration, udbredelse eller strategisk ledelse af Apple IP. I rapporten angives det også, at ASI's irske filial ikke udførte markedsføringsaktiviteter.

(214) I en anden del af PwC's ad hoc-rapport, som vedrører undersøgelse af armslængdekarakteren af den aftale, som ASI's og AOE's irske filialer indgik, vælges overskudsindikatorer, som er Berry-forholdet for ASI og avancetillæg på de samlede omkostninger for AOE. Indikatorerne for henholdsvis ASI og AOE beregnes for perioden 2007-2011. Resultatet sammenlignes med det, der ifølge rapporten er »branchegrundlaget« for uafhængige selskaber. Branchegrundlaget præsenteres i PwC's ad hoc-rapport i form af statistiske indikatorer bestående af den øvre kvartil, medianen, den nedre kvartil og antallet af selskaber i prøven.

([120]) De to trin, der beskrives i PwC's ad hoc-rapport, svarer ikke til den totrinstilgang, der beskrives i OECD's rapport om overskudsfordeling, selv om skatterådgiveren henviser til AOA-tilgangen.

([121]) I den funktionelle analyse udpeges der ingen nøglepersonfunktioner i ASI's og AOE's hovedkontorer eller irske filialer. I stedet henvises der til medlemmer af den øverste ledelse i USA.

(215) Med hensyn til ASI er søgningen efter selskaber til sammenligningen baseret på selskaber, der er aktive inden for engrossalg af elektriske husholdningsapparater, computerprodukter og software, elektronik og telekommunikationsudstyr samt lager- og supportaktiviteter i forbindelse med transport ([122]). I PwC's ad hoc-rapport beskrives derefter tre typer risici, som ASI's irske filial har påtaget sig. ASI's irske filial er for det første eksponeret for lagerrisikoen, især risikoen for at have en for stor eller for lille lagerbeholdning. ASI's irske filial er for det andet eksponeret for garantirisikoen. ASI udførte garanti- og eftersalgssupporttjenester. Teknisk support og produktionsprocesser i forbindelse med AppleCare-screeninglinjer blev kontrolleret af et team med base i USA. ASI's irske filial er for det tredje eksponeret for kreditrisici i tilfælde af manglende betaling fra kunder. Som følge af koncernens risikostyringspolitik er alle disse risici meget begrænsede.

(216) Med hensyn til ASI's irske filial konkluderer rapporten, at det gennemsnitlige armslængdeinterval for Berry-forholdet for sammenlignelige tjenesteudbydere med begrænsede risici er mellem 108,3 og 137,95 med en median på 116,72. I perioden 2007-2011 opnåede ASI's irske filial et Berry-forhold, der oversteg den nedre kvartil.

(217) Med hensyn til AOE's irske filial lå det gennemsnitlige armslængdeinterval for avancetillægget på de samlede omkostninger for sammenlignelige produktionsenheder med begrænsede risici for perioden 2007-2011 mellem 3,19 og 7,95 med en median på 5,21. I denne periode opnåede AOE's irske filial hvert år en avance på de samlede omkostninger, der oversteg medianen.

7.5. *BREVE FRA IRLAND AF 17. FEBRUAR OG 23. MARTS 2016*

(218) Ved brev af 17. februar og 23. marts 2016 indgav Irland igen bemærkninger om den påståede manglende overensstemmelse mellem argumentationen i åbningsafgørelsen og Kommissionens teori om statsstøtte, der siden er udviklet, samt Kommissionens påståede manglende vilje til at indgå en dialog med Irland og Apple. Ifølge Irland underminerer Kommissionens manglende forklaring af sin argumentation Irlands ret til forsvar, og det påhviler Kommissionen at argumentere for sin sag, før der vedtages en endelig afgørelse. Kommissionens manglende reaktion på de ekspertrapporter, som Irland og Apple har indgivet, kan efter Irlands opfattelse kun fortolkes som en accept fra Kommissionens side af konklusionerne i disse rapporter.

(219) Irland fremfører også, at Kommissionens undersøgelse af de anfægtede skatteafgørelser har været forudindtaget, hvilket fremgår af offentlige udtalelser fra Kommissionens tjenestegrene, som har foregrebet resultatet af undersøgelsen, og Kommissionens gentagne anmodninger om oplysninger. Anmodningerne om store mængder oplysninger vedrørende en lang række forhold viser ifølge Irland, at Kommissionen er fast besluttet på at fastslå, at der er tale om ulovlig statsstøtte, og at den således har tilsidesat sin pligt til at gennemføre en uvildig undersøgelse.

8. **VURDERING AF DE ANFÆGTEDE FORANSTALTNINGER**

8.1. *FOREKOMST AF STATSSTØTTE*

(220) I henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne. Alle betingelserne i denne bestemmelse skal være opfyldt, for at en støtte kan betragtes

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

som statsstøtte efter artikel 107, stk. 1 ([123]). Det er således veletableret praksis, at der for at en foranstaltning kan klassificeres som statsstøtte for det første skal være et indgreb fra staten eller ved hjælp af statsmidler. For det andet skal foranstaltningen kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give en virksomhed en selektiv fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen ([124]).

(221) For så vidt angår den første betingelse for af fastslå, at der foreligger støtte, blev de anfægtede skatteafgørelser truffet af Irish Revenue, som er de irske skattemyndigheder. Disse afgørelser blev derefter anvendt af ASI og AOE til at beregne deres årlige selskabsskattetilsvar i Irland. Irish Revenue har accepteret disse beregninger og på dette grundlag accepteret, at den skat, som ASI og AOE betalte i Irland i årene for disse afgørelser, svarer til deres selskabsskattetilsvar i Irland. De anfægtede skatteafgørelser kan derfor tilregnes Irland. For så vidt angår støttens finansiering med statsmidler, har EU-Domstolen konsekvent fastholdt, at en foranstaltning, hvorved de offentlige myndigheder giver visse virksomheder en skattefritagelse, som stiller disse virksomheder økonomisk gunstigere end andre skatteydere, udgør statsstøtte, også selv om den ikke er forbundet med en positiv overførsel af statsmidler ([125]). Kommissionen påviser i afsnit 8.2, at de anfægtede skatteafgørelser indebærer en nedsættelse af den skat, som ASI og AOE skal betale til Irland, idet de undgår at betale den skat, selskaberne ellers skulle have betalt efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Ved at give afkald på skatteindtægter, som Irland ellers ville have haft ret til at inddrive fra ASI og AOE efter disse regler, indebærer de anfægtede skatteafgørelser tab af statsmidler ([126]).

(222) Med hensyn til den anden betingelse for at fastslå, at der foreligger statsstøtte, hører ASI og AOE under Apple-koncernen, som er et multinationalt selskab, der driver virksomhed i alle medlemsstaterne, således at enhver støtte til disse selskaber kan påvirke samhandelen inden for Unionen. Samtidig anses støtte ydet af en medlemsstat for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis det er sandsynligt, at den vil forbedre modtagerens konkurrencemæssige stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med ([127]). Apple designer, producerer og markedsfører mobile kommunikations- og medieanordninger, personlige computere og bærbare digitale musikafspillere. Apple sælger et bredt spektrum af tilknyttede softwareprodukter, tjenester, perifere enheder og netværksløsninger samt digitalt tredjepartsindhold og -applikationer i hele verden. ASI håndterer indkøb, salg og distribution i forbindelse med salget af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i EMEIA- og APAC-regionerne. AOE producerer en specialiseret serie af computerprodukter til EMEIA-markedet og leverer alle de færdige produkter til nærtstående parter. I det omfang de anfægtede skatteafgørelser fritager ASI og AOE for et skattetilsvar, som de normalt skulle have betalt efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland, udgør den støtte, der ydes som følge af disse afgørelser, driftsstøtte, idet den fritager disse virksomheder fra en udgift, som de normalt skulle have afholdt i forbindelse med deres daglige drift eller almindelige aktiviteter. I henhold til Domstolens faste praksis, fordrejer driftsstøtte i princippet konkurrencen ([128]), således at enhver støtte, som er ydet til ASI og AOE bør anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, fordi den styrker ASI's, AOE's og Apple-koncernens finansielle stilling på de markeder, hvor de opererer. Ved at fritage disse virksomheder for et skattetilsvar, de normalt skulle have betalt, og som konkurrerende virksomheder skal betale, frigør de anfægtede skatteafgørelser ressourcer i disse virksomheder, som de kan investere i deres forretningsaktiviteter, hvorved konkurrencen fordrejes på markedet, og den fjerde betingelse for at fastslå, at der foreligger statsstøtte, er således også opfyldt i denne sag.

([123]) Se sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, EU:C:2010:481, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis.
([124]) Se sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, EU:C:2010:481, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis.
([125]) Se forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, EU:C:2011:732, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis.
([126]) Se sag C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri EU:C:2009:709, præmis 58.
([127]) Se sag 730/79, Philip Morris, EU:C:1980:209, præmis 11, og forenede sager T-298/97, T-312/97, osv., Alzetta, EU:T:2000:151, præmis 80.
([128]) Sag C-172/03, Heiser EU:C:2005:130, præmis 55 (fremhævelse tilføjet). Se også sag C-494/06 P, Kommissionen mod Italien og Wam, EU:C:2009:272, præmis 54, og den deri nævnte retspraksis samt C-271/13 P, Rousse Industry mod Kommissionen, EU:C:2014:175, præmis 44. Forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P, C-76/09 P, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, EU:C:2011:368, præmis 136. Se også sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, EU:C:2000:467, præmis 30, og den deri nævnte retspraksis.

(223) Med hensyn til den tredje betingelse for at fastslå, at der foreligger statsstøtte, er en fordel i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, en økonomisk fordel, som en virksomhed ikke ville have opnået på normale markedsbetingelser, dvs. uden statslig indgriben ([129]). Når en virksomheds finansielle situation forbedres som følge af et statsindgreb, er der således tale om en fordel. En sådan forbedring påvises ved at sammenligne den pågældende virksomheds finansielle situation som følge af den anfægtede foranstaltning med den finansielle situation, den pågældende virksomhed ville have haft, hvis foranstaltningen ikke var blevet bevilget ([130]). En fordel kan bestå af både en positiv økonomisk fordel eller i en nedsættelse af de skatter og afgifter, der normalt indgår i en virksomheds budget ([131]). Med hensyn til skatteforanstaltninger kan en økonomisk fordel gives ved på forskellig vis at nedsætte en virksomheds skattebyrde og især ved at nedsætte beskatningsgrundlaget eller reducere skattebeløbet ([132]). Som Kommissionen påviser i afsnit 8.2.2, fører de anfægtede skatteafgørelser til en nedsættelse af ASI's og AOE's selskabsskat i Irland ved at reducere disse virksomheders årlige skattepligtige overskud og dermed deres beskatningsgrundlag med henblik på at opkræve selskabsskat af disse overskud efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland. De anfægtede skatteafgørelser giver derfor disse selskaber en økonomisk fordel ved at nedsætte deres beskatningsgrundlag.

(224) Med hensyn til den selektive karakter af denne fordel har Domstolen tidligere fastslået, at når der er tale om en individuel støtteforanstaltning og ikke en ordning, »giver identificeringen af en økonomisk fordel i princippet anledning til en formodning for, at den er selektiv« ([133]), uden at foranstaltningens selektivitet nødvendigvis skal analyseres ved hjælp af den analyse i tre faser, som Domstolen har udformet for skattemæssige statsstøtteordninger ([134]). Eftersom de anfægtede skatteafgørelser er individuelle støtteforanstaltninger, der kun indrømmes ASI og AOE, er en konstatering af, at disse foranstaltninger giver ASI og AOE en fordel, i sig selv nok til at konkludere, at fordelen er selektiv. For fuldstændighedens skyld vil Kommissionen imidlertid analysere disse foranstaltninger ved hjælp af den analyse i tre faser, som Domstolen har udformet for skattemæssige statsstøtteordninger, med henblik på at påvise, at de også er selektive efter denne analyse. Kommissionens vurdering af, om de anfægtede foranstaltninger udgør en undtagelse fra referenceordningen (den anden fase i selektivitetsanalysen), vil dermed falde sammen med dens vurdering af, om disse foranstaltninger giver ASI og AOE en fordel ([135]). Det skyldes, at der ved konstateringen af den fordel, der følger af en skatteforanstaltning, skal foretages en sammenligning mellem modtagerens økonomiske stilling ved modtagelse af støtte og dennes økonomiske stilling, hvis foranstaltningen ikke var blevet indrømmet, mens der ved konstateringen af en undtagelse fra referenceordningen skal foretages en sammenligning mellem modtagerens økonomiske stilling ved modtagelse af støtte og den økonomiske stilling for virksomheder, som henset til formålet med ordningen befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, og som ikke indrømmes den pågældende skatteforanstaltning. Når en skatteforanstaltning resulterer i, at støttemodtageren indrømmes en uberettiget nedsættelse sit skattetilsvar i forhold til, hvad vedkommende normalt skulle betale under de almindelige skatteregler, udgør denne nedsættelse både fordelen som følge af den skattemæssige foranstaltning og undtagelsen fra referenceordningen.

8.2. *FOREKOMST AF SELEKTIV FORDEL*

(225) Ifølge fast retspraksis kræver »traktatens artikel 92, stk. 1, [nu artikel 107, stk. 1,] en stillingtagen til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige« visse virksomheder eller visse produktioner »i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den

([129]) Sag C-39/94, SFEI m.fl., EU:C:1996:285, præmis 60, sag C-342/96, Spanien mod Kommissionen, EU:C:1999:210, præmis 41.
([130]) Sag 173/73, Italien mod Kommissionen, EU:C:1974:71, præmis 13.
([131]) Se f.eks. sag C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.
([132]) Se sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, EU:C:2005:768, præmis 78. Sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl. EU:C:2006:8, præmis 132, og sag C-522/13, Ministerio de Defensa og Navantia, EU:C:2014:2262, præmis 21-31. Se også punkt 9 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder (EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3).
([133]) Se sag C-270/15 P, Belgien mod Kommissionen, EU:C:2016:489, præmis 49, og sag C-15/14 P, Kommissionen mod MOL, EU:C:2015:362, præmis 60.
([134]) Se sag T-385/12, Orange mod Kommissionen, EU:T:2015:117, præmis 53.
([135]) I sine bemærkninger til åbningsafgørelsen gør Apple gældende, at betingelserne vedrørende fordel og selektivitet i forbindelse med fastslåelse af statsstøtte bør vurderes særskilt, fordi de vedrører to forskellige aspekter af begrebet statsstøtte. Eftersom denne afgørelse vedrører en individuel støtteforanstaltning, og eftersom en adskillelse af disse betingelser ville føre til unødige gentagelser, har Kommissionen besluttet at undersøge forekomsten af en fordel samtidig med den anden fase af selektivitetsanalysen.

pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. I bekræftende fald opfylder den pågældende foranstaltning den betingelse om selektivitet« ([136]).

(226) I sager på skatteområdet har Domstolen udformet en analyse i tre faser for at fastslå, om en bestemt skatteforanstaltning er selektiv ([137]). Først bestemmes det, hvad der er den almindelige eller normale skatteordning i den pågældende medlemsstat: den såkaldte »referenceordning«. Derefter afgøres det, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en undtagelse fra den pågældende ordning ved at skelne mellem økonomiske aktører, som henset til formålet med ordningen befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Hvis foranstaltningen udgør en undtagelse fra referenceordningen, bør det for det tredje fastslås, om denne foranstaltning er begrundet ud fra referenceordningens karakter eller almindelige opbygning. En skatteforanstaltning, der udgør en undtagelse til anvendelsen af referenceordningen, kan være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem ([138]). Er dette tilfældet, er skatteforanstaltningen ikke selektiv. Bevisbyrden påhviler i denne tredje fase medlemsstaten.

8.2.1. BESTEMMELSE AF REFERENCEORDNINGEN

8.2.1.1. *Referenceordningen er de almindelige selskabsskatteregler i Irland*

(227) En referenceordning består i hovedreglen af et samlet sæt regler, som på grundlag af objektive kriterier finder anvendelse på alle virksomheder inden for dens anvendelsesområde i henhold til dens formål. Bestemmelsen af referenceordningen afhænger derfor af elementer som f.eks. de skattepligtige personer, beskatningsgrundlaget, skattepligtens indtræden og de gældende skattesatser.

(228) I den foreliggende sag er referenceordningen de almindelige regler for beskatning af selskabsoverskud i Irlands selskabsskatteregler, hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland ([139]). Som anført i afsnit 2.3 betales der i Irland selskabsskat af et selskabs overskud (indkomst og skattepligtige gevinster), uanset hvordan det optjenes ([140]). Selskabets beskatningsgrundlag beregnes ud fra dets bogførte overskud ([141]). Selskaber med hjemsted i Irland er forpligtet til at betale selskabsskat af deres globale indkomst og kapitalgevinster ([142]). Ikkehjemmehørende selskaber, der driver virksomhed gennem en filial eller et kontor i Irland, er selskabsskattepligtige af overskud, der vedrører deres filial eller kontor, og eventuelle kapitalgevinster, der optjenes ved salg af aktiver, som er anvendt i forbindelse med filialen eller kontoret ([143]). Selskaber, som ikke har hjemsted i Irland, og som ikke driver virksomhed gennem en filial eller et kontor i Irland, skal kun betale indkomstskat af indkomst optjent i Irland og kapitalgevinstskat af gevinster, der optjenes ved salg af visse irske aktiver ([144]), med forbehold af eventuelle fradrag. Selskabsskattesatsen for overskud, der optjenes af skattepligtige selskaber i Irland, er 12,5 for overskud af driftsindtægter og 25 for andre indtægter end driftsindtægter ([145]). Ud fra ovennævnte regler anses alle selskaber, der har en indkomst, for at befinde sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, eftersom formålet med disse regler er beskatning af skattepligtigt overskud i Irland. Som følge deraf befinder alle selskaber, der er skattepligtige i Irland, uanset om de er hjemmehørende eller ikkehjemmehørende, sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation med hensyn til de almindelige selskabsskatteregler i Irland.

(229) Denne referenceordning omfatter både ikke-integrerede selskaber, der opnår deres overskud gennem armslængdetransaktioner, som gennemføres på markedet, og integrerede selskaber, der (delvis) opnår deres overskud gennem transaktioner, der gennemføres internt i samme selskab eller koncern. I Irlands selskabsskatteregler sondres der ikke mellem selskaber, som opnår deres overskud alene gennem markedstransaktioner, f.eks. ikke-integrerede, enkeltstående selskaber, og selskaber, der opnår deres overskud gennem interne transaktioner mellem selskaber

([136]) Se sag C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, præmis 40.
([137]) Se forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550.
([138]) Se forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550, præmis 65.
([139]) Se også forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550, præmis 50.
([140]) Se betragtning 69.
([141]) Se betragtning 70.
([142]) Se betragtning 72.
([143]) Se betragtning 73.
([144]) Se betragtning 76.
([145]) Se betragtning 71.

i samme koncern eller mellem dele af det samme selskab, f.eks. integrerede selskaber. Begge typer selskaber skal betale selskabsskat af deres skattepligtige overskud efter den almindelige selskabsskattesats i henhold til de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Ikke-integrerede og integrerede selskaber, som er skattepligtige i Irland, bør derfor anses for at befinde sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, for så vidt angår disse regler.

(230) Det forhold, at det skattepligtige overskud i ikke-integrerede og integrerede selskaber bestemmes på forskellige måder, ændrer ikke denne konklusion. Når der er tale om et ikke-integreret selskab, der gennemfører transaktioner på markedet, kan dette selskabs skattepligtige overskud i princippet konstateres og beregnes direkte på grundlag af sådanne markedstransaktioner, da det er baseret på forskellen mellem indkomst og omkostninger på et konkurrencepræget marked. Et ikke-integreret selskab kan derfor benytte sit regnskabsmæssige overskud som udgangspunkt for beregningen af beskatningsgrundlaget for irsk selskabsskat, da dette overskud beror på markedspriserne for de råvarer, selskabet har købt, og de varer og tjenesteydelser, selskabet har solgt. I modsætning dertil kræver beregningen af et integreret selskabs skattepligtige overskud, at der anvendes skøn, uanset om selskabet tilhører en koncern, eller det driver virksomhed i mere end én jurisdiktion gennem en filial. Det skyldes, at et integreret selskab, hvis enkeltdele handler med hinanden, kan fastsætte priser og betingelser for disse interne transaktioner uafhængigt af andre markedsdeltagere, som til gengæld fastsætter det skattepligtige overskud for de dele af selskabet, der deltager i disse transaktioner ([146]). Denne forskel i beregningen af det skattepligtige overskud for ikke-integrerede og integrerede selskaber skyldes derfor, at integrerede selskabers eller filialers overskud ikke kan udledes af det lovpligtige regnskab på pålidelig vis, i modsætning til ikke-integrerede selskaber eller selskaber, som ikke foretager nogen form for interne transaktioner, og hvis regnskab derfor afspejler priser, som er forhandlet på armslængde på markedet. Forskellen i beregningen af det skattepligtige overskud for ikke-integrerede selskaber og integrerede selskaber er imidlertid blot den metode, der benyttes til at nå de endelige mål, som er at beregne beskatningsgrundlaget for begge typer selskaber på en måde, der sikrer, at integrerede selskaber beskattes på samme vilkår som ikke-integrerede selskaber efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland.

(231) Apple gør gældende ([147]), at transaktioner mellem forbundne selskaber ikke kan sammenlignes med transaktioner mellem ikkeforbundne selskaber. Apple citerer Groepsrentebox-beslutningen ([148]), hvor Kommissionen angiveligt godkendte, at finansielle forbindelser mellem selskaber, der tilhører en koncern, og koncerninterne transaktioner adskiller sig fra og ikke drives af det samme konkurrencemæssige og økonomiske rationale som transaktioner mellem ikkeforbundne selskaber, og at de derfor kan behandles forskelligt med hensyn til skat. Kommissionen minder indledningsvis om, at dette ikke kan påvirke konklusionerne i denne afgørelse ([149]), eftersom hver potentiel støtteforanstaltning skal vurderes ud fra den enkelte sags specifikke omstændigheder på grundlag af de objektive kriterier i traktatens artikel 107, stk. 1, uanset om Kommissionen har truffet en anden afgørelse i en anden sag.

(232) Kommissionen er under alle omstændigheder ikke enig i Apples fortolkning af Groepsrentebox-beslutningen. I modsætning til Apples påstand bekræfter denne beslutning ikke, at referenceordningen, når en skatteforanstaltning indrømmes et selskab, der optjener overskud gennem interne transaktioner, nødvendigvis skal være begrænset til selskaber, der optjener overskud gennem sådanne transaktioner. Formålet med den skatteforanstaltning, der er omhandlet i nævnte afgørelse, kan desuden ikke sammenlignes med nærværende sag, og de konklusioner, der kan drages deraf, er derfor ikke relevante for den foreliggende sag.

(233) Groepsrentebox-ordningen blev i sin tid oprettet af de nederlandske myndigheder for at mindske forskellen i den skattemæssige behandling af tilvejebringelse af egenkapital og fremmedkapital i en koncernsammenhæng for dermed at reducere arbitrage mellem de to former for intern koncernfinansiering ([150]). Kommissionen bemærkede i den endelige beslutning, at i betragtning af formålet med foranstaltningen er »arbitrage mellem finansiering med

([146]) Dette er tilfældet for ASI og AOE, idet de to selskabers overskud skal fordeles mellem filialerne, som har skattemæssigt hjemsted i Irland, og hovedkontorerne, som ikke har skattemæssigt hjemsted i Irland, selv om der i ASI's og AOE's tilfælde ikke er inddraget andre jurisdiktioner, da hovedkontorerne ikke har noget skattemæssigt hjemsted.

([147]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 209.

([148]) Kommissionens beslutning 2009/809/EF af 8. juli 2009 om groepsrentebox-ordningen som Nederlandene har til hensigt at gennemføre (C 4/07 (ex N 465/06)) (EUT L 288 af 4.11.2009, s. 26) (herefter benævnt »Groepsrentebox«-beslutningen).

([149]) Se sag C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association mod Kommissionen, EU:C:2016:254, præmis 110, og sag C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, præmis 21.

([150]) Ordningen forudsatte, at den positive forskel mellem renter på koncernlån og renter i forbindelse med koncerninterne finansielle transaktioner ikke blev beskattet med den almindelige virksomhedsskattesats på 25,5 på daværende tidspunkt, men beskattet med 5 i en såkaldt »Groepsrentebox«.

egenkapital og med fremmedkapital kun er mulig i koncernforhold [og ikke for selvstændige virksomheder]« ([151]) i medfør af den pågældende foranstaltnings formål. Det var i lyset af denne konstatering samt af ordningens mål, som var at »mindske ansporingen til arbitrage mellem finansiering gennem kapitalindskud og lån og i denne forbindelse garantere skattemæssig neutralitet« ([152]), at Kommissionen anså referencesystemet for i dette tilfælde kun at omfatte virksomheder underlagt selskabsbeskatning og involveret i koncerninterne finansielle transaktioner ([153]). Formålet med de anfægtede skatteafgørelser er at fastsætte ASI's og AOE's beskatningsgrundlag for betaling af selskabsskat i Irland.

(234) Selv om det formål, der ligger til grund for Groepsrentebox-beslutningen, kun kan betragtes som gyldigt i koncernsammenhæng (da arbitrage mellem forskellige finansieringsformer ikke er relevant for uafhængige selskaber), vedrører fastsættelsen af beskatningsgrundlaget med henblik på beregning af den selskabsskat, der skal betales hvert år, både enheder, der optjener deres overskud ved interne transaktioner, og enkeltstående nationale selskaber. ASI fungerer desuden som Apple-koncernens indkøbs- og distributionsselskab, og AOE fungerer som dens produktionsvirksomhed. Disse selskaber leverer tjenester til andre selskaber i Apple-koncernen. De transaktioner, de foretager, kunne imidlertid ligeledes være foretaget i en anden sammenhæng end inden for koncernen. Apple indkøber faktisk størstedelen af koncernens råvarer fra uafhængige producenter.

(235) Disse særlige aspekter i denne sag bekræfter, at Kommissionens bemærkning i Groepsrentebox-beslutningen om, at erhvervsmæssigt forbundne virksomheder med hensyn til koncerninterne finansieringsaktiviteter med fremmedkapital ikke befinder sig i en tilsvarende faktisk og juridisk situation som virksomheder, der ikke er erhvervsmæssigt forbundet, ikke kan anvendes universelt på situationer, hvor formålet med en skatteafgørelse er at fastsætte beskatningsgrundlaget med henblik på opkrævning af selskabsskat. Ifølge armslængdeprincippet bør kommercielle og finansielle forbindelser mellem forbundne selskaber, som foretager interne transaktioner, ikke afvige fra de forbindelser, der ville være blevet aftalt mellem uafhængige selskaber ([154]). Formålet med reglerne om koncerninterne afregningspriser er netop at sammenligne transaktioner mellem selskaber i samme koncern/forbundne selskaber med transaktioner mellem uafhængige selskaber med henblik på at korrigere enhver afvigelse. I lyset af disse elementer er det forkert af Apple at henvise til Groepsrentebox-beslutningen.

8.2.1.2. ***Referenceordningen udgøres ikke kun af section 25 i TCA 97***

(236) Irland ([155]) og Apple ([156]) anfører, at ikkehjemmehørende selskaber ikke befinder sig i en tilsvarende faktisk og juridisk situation som hjemmehørende selskaber, fordi hjemmehørende selskaber beskattes af deres globale indkomst, mens ikkehjemmehørende selskaber kun beskattes af deres lokale indkomst, dvs. driftsindtægter, der optjenes direkte eller indirekte gennem et kontor eller en filial i Irland.

(237) Kommissionen accepterer denne sondring, men finder ikke, at dens eksistens begrunder udpegelsen af en særskilt referenceordning, som adskiller sig fra de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Når det kommer til at bestemme beskatningsgrundlaget og skattetilsvaret, befinder begge typer selskaber sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i lyset af reglernes iboende formål, som netop er at beskatte overskuddet for alle selskaber, både hjemmehørende og ikkehjemmehørende, som er skattepligtige i Irland ([157]).

(238) Med hensyn til metoden til at fastsætte beskatningsgrundlaget beskattes både hjemmehørende og ikkehjemmehørende skatteydere af deres overskud (indkomst og skattepligtige gevinster), uanset hvordan de optjenes, og dette overskud beregnes for både selskaber hjemmehørende i Irland og ikkehjemmehørende selskaber på grundlag af de regler, der er omhandlet i betragtning 69 og 70. Selv om ASI og AOE er ikkehjemmehørende selskaber,

([151]) Groepsrentebox-beslutningen, betragtning 85.
([152]) Groepsrentebox-beslutningen, betragtning 101.
([153]) Groepsrentebox-beslutningen, betragtning 107.
([154]) Se betragtning 251.
([155]) Se Irlands brev af 4.5.2015, s. 3.
([156]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 137 og 210.
([157]) Se navnlig section 21(1) i TCA 97.

genererer ASI's og AOE's irske filialer indkomst og overskud på lige fod med ethvert andet hjemmehørende selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed, og for så vidt angår indtægterne fra produktion eller salg af varer og tjenesteydelser i Irland beskattes både hjemmehørende selskaber og ikkehjemmehørende selskaber af samme type indtægter ([158]).

(239) At ikkehjemmehørende og hjemmehørende selskaber befinder sig i en tilsvarende situation med hensyn til metoden til at fastsætte deres beskatningsgrundlag underbygges yderligere af Domstolens retspraksis vedrørende beskatning af filialer inden for rammerne af traktatens artikel 49. I sin dom i sagen Royal Bank of Scotland fastslog Domstolen f.eks., at et selskab, der er hjemmehørende i Grækenland, og den græske filial af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstater, befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation. Domstolen anerkendte, at selskaber, der er hjemmehørende i Grækenland, beskattes af deres globale indkomst, mens ikkehjemmehørende selskaber kun beskattes af overskud optjent i Grækenland, men forklarede videre, at »denne omstændighed, der følger af kildestatens begrænsede suverænitet på skatteområdet i forhold til den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, er ikke af en sådan art, at man ikke kan anse de to selskabskategorier — alt andet lige — for at være i en sammenlignelig situation for så vidt angår måden, hvorpå den skattepligtige indkomst beregnes« ([159]). I sin dom i sagen CLT-UFA fastslog Domstolen ligeledes, at der ikke var nogen objektiv begrundelse for, at et selskab som følge af selskabets hjemsted og direktion i Luxembourg for så vidt angår sin tyske filial behandles forskelligt fra og mindre fordelagtigt, end hvis selskabet havde drevet virksomhed i Tyskland i form af et anpartsselskab eller aktieselskab med hjemsted og/eller direktion i Tyskland. Domstolen bemærkede navnlig, »at der i den nationale lovgivning ikke med hensyn til metoden for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget sondres mellem selskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, på grundlag af, om de udøver deres aktivitet gennem en filial eller et datterselskab, som kan begrunde en forskel i behandlingen af de to selskabskategorier« ([160]).

(240) I modsætning til Irlands påstand ([161]) finder Kommissionen ikke, at denne retspraksis indebærer, at hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber skal beskattes på samme grundlag, for så vidt angår de indtægtskilder der skal beskattes. Kommissionen accepterer, at hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber som følge af territorialitetsprincippet beskattes af forskellige indtægtskilder, hvilket Domstolen også har fastslået. Men efter Kommissionens opfattelse indebærer denne retspraksis, kan et skattepligtigt selskabs status med hensyn til hjemsted, eftersom hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber er omfattet af de samme almindelige selskabsskatteregler, ikke lægges til grund for en særskilt skattebehandling af nogen af de to typer selskaber ved beregningen af deres selskabsskatskattetilsvar efter disse regler. Begge typer selskaber befinder sig med andre ord i en tilsvarende faktisk og retlig situation med hensyn til beskatning af deres skattepligtige selskabsoverskud i Irland.

(241) Med hensyn til beregningen af selskabernes skattetilsvar beregnes denne på samme måde for ikkehjemmehørende og hjemmehørende selskaber, nemlig ved at anvende den almindelige selskabsskattesats på det nettooverskud, der er optjent som resultat af det hjemmehørende selskabs eller det ikkehjemmehørende selskabs filials aktiviteter ved udgangen af skatteåret ([162]). Også fra dette perspektiv befinder begge typer selskaber sig således i en tilsvarende faktisk og retlig situation med hensyn til beskatning af deres skattepligtige selskabsoverskud i Irland.

8.2.1.3. ***Konklusion vedrørende referenceordningen***

(242) I lyset af ovennævnte finder Kommissionen, at den referenceordning, der bør lægges til grund for undersøgelsen af de anfægtede skatteafgørelser, er de almindelige selskabsskatteregler i Irland, som beskrevet i betragtning 228 og uddybet i afsnit 2.3, hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland. Som beskrevet i betragtning 229 og 235 omfatter denne referenceordning både ikke-integrerede og

([158]) Kun i tilfælde af anden indkomst, nemlig indtægter i form af udbytte eller renter, beskattes hjemmehørende selskaber af deres globale indkomst, mens ikkehjemmehørende selskaber — følgelig — ikke beskattes.
([159]) Sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, præmis 29.
([160]) Sag C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, præmis 29.
([161]) Se f.eks. Irlands brev af 17.7.2015, punkt 32 og 33.
([162]) Se i denne forbindelse sag C-253/03, CLT-UFA EU:C:2006:129, præmis 33: »[…] at der skal anvendes en skattesats på overskud i en filial, der svarer til den samlede skattesats, som ville have været anvendt under samme omstændigheder ved udlodning af overskud fra et datterselskab til sit moderselskab«. Se også forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550, præmis 50.

integrerede selskaber samt — som beskrevet i betragtning 237-241 — både hjemmehørende og ikkehjemmehørende selskaber. Section 25 i TCA 97 bør derfor anses for at udgøre en integreret og nødvendig del af denne referenceordning, men ikke for en særskilt referenceordning.

(243) At de almindelige selskabsskatteregler i Irland er den relevante referenceordning i den foreliggende sag, bekræftes af de anfægtede skatteafgørelser. Formålet med disse afgørelser er at fastsætte ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland med henblik på at opkræve selskabsskat af disse overskud efter disse regler. Det årlige skattepligtige overskud i ASI og AOE, der følger af de anfægtede skatteafgørelser, beskattes netop på grundlag af section 21(1) i TCA 97 med den almindelige selskabsskattesats på 12,5 for driftsindtægter og 25 for anden indkomst end driftsindtægter på samme måde som alle andre skattepligtige selskaber i Irland, uanset om de er ikke-integrerede eller integrerede, hjemmehørende eller ikkehjemmehørende. Det endelige mål med den undersøgelse, der er gennemført i forbindelse med de anfægtede skatteafgørelser, er således at nå frem til et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE, der sikrer, at disse ikkehjemmehørende selskaber beskattes af den indkomst, de har genereret i Irland, på samme måde som ikke-integrerede hjemmehørende selskaber efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Irland anførte selv i forbindelse med den administrative procedure, at »Irish Revenue som led i sine normale aktiviteter samarbejder med skatteydere om at skabe klarhed med hensyn til anvendelsen af skattelovgivningen […]. Målet er at sikre, at disse selskaber betaler korrekt irsk skat af den del af deres overskud, der er genstand for irsk selskabsskat, herunder for så vidt angår ikkehjemmehørende selskaber den del af deres overskud, der kan henføres til aktiviteterne i deres irske filial. På denne baggrund samarbejder Irish Revenue med Apple Operations Europe og Apple Sales International om at sikre, at de overskud, der henhøres til deres irske filialer står i forhold til de aktiviteter, disse filialer udførte.« ([163])

8.2.2. SELEKTIV FORDEL SOM FØLGE AF EN UNDTAGELSE FRA DE ALMINDELIGE SELSKABSSKATTEREGLER I IRLAND, SOM MEDFØRER EN NEDSÆTTELSE AF BESKATNINGSGRUNDLAGET

(244) Formålet med en skatteafgørelse er på forhånd at fastslå, hvordan den almindelige skatteordning finder anvendelse på et konkret tilfælde i lyset af de specifikke forhold og omstændigheder. Ligesom alle andre skatteforanstaltninger skal en skatteafgørelse imidlertid overholde statsstøttereglerne. Hvis en skatteafgørelse uden begrundelse godkender et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejler, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, kan denne afgørelse give afgørelsens adressat en selektiv fordel, hvis den selektive behandling resulterer i en nedsættelse af skatteyderens beskatningsgrundlag i medlemsstaten sammenlignet med andre selskaber i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

(245) Ved de anfægtede skatteafgørelser godkendes metoder til fordeling af ASI's og AOE's overskud til deres respektive irske filialer, som giver disse selskaber mulighed for årligt at fastlægge deres skattepligtige overskud og dermed deres selskabsskat i Irland i perioden for anvendelsen af disse afgørelser. Eftersom det er blevet fastslået, at de almindelige selskabsskatteregler i Irland, herunder, men ikke begrænset til section 25 i TCA 97, betragtes som referenceordningen, i forhold til hvilken de anfægtede skatteafgørelser skal vurderes, bør det bestemmes, om disse afgørelser udgør en undtagelse fra denne referenceordning, som fører til forskelsbehandling mellem selskaber, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Det fremgår af betragtning 224, at Kommissionens vurdering af, hvorvidt de anfægtede skatteafgørelser udgør en undtagelse fra denne referenceordning, vil blive foretaget samtidig med dens konstatering af en fordel for ASI og AOE som følge af disse afgørelser.

8.2.2.1. ***Armslængdeprincippets gyldighed i forbindelse med anvendelsen af section 21(1) og section 25 i TCA 97***

a) **Section 25 i TCA 97 skal anvendes sammen med en overskudsfordelingsmetode**

(246) I henhold til section 21(1) i TCA 97 skal selskaber i Irland betale selskabsskat af deres overskud. I henhold til section 25 i TCA 97 er et selskab, som ikke er hjemmehørende i Irland, men som driver virksomhed i Irland gennem en filial eller et kontor »to corporation tax on all its chargeable profits wherever arising«. For at beregne

([163]) Irlands brev af 9.7.2013, bilag 1, s. 9.

et ikkehjemmehørende selskabs skattetilsvar i Irland efter section 21(1) i TCA 97, er det således nødvendigt først at fastslå dets skattepligtige overskud som omhandlet i section 25 i TCA 97s.

(247) I den forbindelse bestemmes det i section 25 i TCA 97, at skattepligtige overskud omfatter »any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency, and any income from property or rights used by, or held by or for, the branch or agency, but this paragraph shall not include distributions received from companies resident in the State«. Udtrykket driftsindtægt angiver, at andre indtægter end driftsindtægter, dvs. passive indtægter som f.eks. renteindtægter og udbytte, er udelukket fra bestemmelsens anvendelsesområde. Section 25 i TCA 97 finder imidlertid anvendelse i situationer, hvor der som udgangspunkt ikke kan fastslås et særskilt ejerskab af aktiver på grundlag af aftaler mellem de forskellige dele af det samme ikkehjemmehørende selskab, og hvor risici og funktioner ikke kan afgrænses aftalemæssigt med henblik på en irsk filials skattepligtige overskud i forhold til de øvrige dele af dette selskab. I section 25 i TCA 97 angives det heller ikke, hvordan der skal skelnes mellem driftsindtægter, der er bogført af den irske filial (direkte eller indirekte), og indkomst, der er genereret af de øvrige dele af selskabet uden for Irland og ikke direkte eller indirekte af den irske filial.

(248) Ordlyden og formålet med section 25 i TCA 97 viser således, at bestemmelsen kun kan anvendes i forbindelse med en overskudsfordelingsmetode. Irland anerkender selv, at section 25 i TCA 97 ikke fastlægger, hvordan en irsk filials skattepligtige overskud skal beregnes, men kræver anvendelsen af en overskudsfordelingsmetode ([164]), og det samme gør Apple ([165]). Dette bekræftes også ved de anfægtede skatteafgørelser, som har til formål at fastlægge en overskudsfordelingsmetode, således at ASI's og AOE's irske filialers skattepligtige overskud beregnes i overensstemmelse med section 25 i TCA 97 og efterfølgende beskattes efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland.

b) **I henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, skal overskudsfordelingsmetoden være baseret på armslængdeprincippet**

(249) Ifølge fast retspraksis skal enhver skatteforanstaltning, som en medlemsstat vedtager, herunder en skatteafgørelse, der godkender en overskudsfordelingsmetode til beregning af en filials beskatningsgrundlag, overholde statsstøttereglerne, som er bindende for medlemsstaterne og har forrang over deres nationale lovgivning ([166]). Domstolen har allerede fastslået, at en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, der følger af en skatteforanstaltning, som sætter en skatteyder i stand til at anvende interne afregningspriser i koncerninterne transaktioner, som ikke ligger tæt på de priser, der anvendes under frie konkurrencevilkår mellem uafhængige virksomheder under lignende omstændigheder på armslængde, indebærer en selektiv fordel for denne skatteyder efter traktatens artikel 107, stk. 1 ([167]). Denne skatteyders skattetilsvar, som er beregnet efter de almindelige selskabsskatteregler, er nemlig nedsat sammenlignet med uafhængige virksomheder, hvis skattepligtige overskud afspejler priser, som er forhandlet på armslængde på markedet.

(250) I sin dom vedrørende den belgiske skatteordning for koordinationscentre ([168]) behandlede Domstolen en klage over Kommissionens beslutning, som bl.a. konkluderede, at ordningens metode til at fastsætte den skattepligtige indkomst indebar en selektiv fordel for disse centre ([169]). Under denne ordning blev det skattepligtige overskud sat til et fast beløb svarende til en procentdel af de samlede udgifter og driftsomkostninger, ekskl. personaleudgifter og finansielle omkostninger. Domstolen udtalte, at »ved bedømmelsen af, om fastsættelsen af den skattepligtige indkomst, som bestemt i ordningen for koordinationscentrene, medfører en fordel for centrene, bør der [….] foretages en sammenligning af den nævnte ordning med den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår«. Domstolen

([164]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 21.
([165]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 154 og 155: »I henhold til section 25 TCA skal overskud henhøres til filialen.«
([166]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 81, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, EU:C:2011:732, sag C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, præmis 25, og kendelse i sag C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, præmis18, se også sag T-538/11, Belgien mod Kommissionen, EU:T:2015:188, præmis 66.
([167]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416.
([168]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416.
([169]) Kommissionens beslutning 2003/757/EF af 17.2.2003 om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT L 282 af 30.10.2003, s. 25).

udtalte videre, at »derfor gør udelukkelsen af disse [personaleudgifter og finansielle omkostninger] fra de udgifter, på grundlag af hvilke den skattepligtige indkomst for de nævnte centre fastsættes, det ikke muligt at opnå interne afregningspriser, der ligger tæt på de priser, som anvendes under frie konkurrencevilkår«, hvilket Domstolen fandt »[medførte] en fordel til koordinationscentrene« ([170]).

(251) Domstolen anerkendte således, at en skatteforanstaltning, hvorved et integreret koncernselskab anvender koncerninterne afregningspriser, der ikke er i overensstemmelse med dem, der ville blive anvendt på et marked med fri konkurrence, dvs. priser, der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige omstændigheder i overensstemmelse med armslængdeprincippet, giver det pågældende selskab en selektiv fordel, idet det får nedsat sit beskatningsgrundlag og dermed den skat, der skal betales efter de almindelige selskabsskatteregler. Princippet om, at betalingen for koncerninterne transaktioner bør fastsættes, som om disse transaktioner blev prissat af ikke-integrerede enkeltstående selskaber gennem forhandling under sammenlignelige omstændigheder på armslængde, benævnes som nævnt »armslængdeprincippet«. I sin dom om den belgiske skatteordning for koordinationscentre stadfæstede Domstolen armslængdeprincippet som kriterium for vurderingen af, hvorvidt et integreret koncernselskab modtager en selektiv fordel som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1, som følge af en skatteforanstaltning, der fastsætter selskabets interne afregningspriser og dermed dets beskatningsgrundlag.

(252) Formålet med armslængdeprincippet er at sikre, at den skattemæssige behandling af transaktioner mellem integrerede koncernselskaber baseres på den fortjeneste, der ville være opnået, hvis de samme transaktioner var udført ikke-integrerede enkeltstående selskaber. I modsat fald ville integrerede koncernselskaber opnå en gunstig behandling efter de almindelige selskabsskatteregler med hensyn til fastsættelsen af deres beskatningsgrundlag, som ikke kan opnås af ikke-integrerede enkeltstående selskaber, hvilket fører til forskelsbehandling selskaber, som befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, i lyset af formålet med disse regler, som er at beskatte overskuddet i alle skattepligtige selskaber, eftersom begge selskabers skattepligtige overskud beskattes med samme selskabsskattesats.

(253) Det samme princip gælder for interne transaktioner mellem forskellige dele af det samme integrerede selskab, f. eks. en filial, der foretager transaktioner med andre dele af det selskab, som den tilhører. Som det fremgår af betragtning 228-242, bør alle selskaber, der er selskabsskattepligtige i Irland, uanset om de er ikke-integrerede eller integrerede, hjemmehørende eller ikkehjemmehørende, anses for at befinde sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i lyset af det iboende formål med de almindelige selskabsskatteregler i Irland, nemlig at beskatte overskuddet for alle selskaber, som er skattepligtige i Irland. Som anført i betragtning 230 beror et ikke-integreret selskabs skattepligtige overskud på markedspriserne for de råvarer, selskabet har købt, og de varer og tjenesteydelser, selskabet har solgt, jf. dets regnskab, og det er dette overskud, der er udgangspunktet for beregningen af selskabets beskatningsgrundlag for selskabsskat i Irland på grundlag af section 21(1) og section 26 i TCA 97. For at sikre, at en overskudsfordelingsmetode, som godkendes i en skatteafgørelse, ikke indebærer en selektiv fordel for et ikkehjemmehørende selskab, som driver virksomhed gennem en filial i Irland, skal denne metode derfor sikre, at denne filials skattepligtige overskud, af hvilket der skal betales selskabsskat efter section 21(1) og section 25 i TCA 97, beregnes efter en metode, der fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. En skatteafgørelse, der giver et ikkehjemmehørende selskab mulighed for at fordele overskud til dets filial på en sådan måde, at denne filial opnår et skattepligtigt overskud, der ikke er en pålidelig tilnærmelse til priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, indebærer en selektiv fordel for dette selskab efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland, som ikke er tilgængelig for ikke-integrerede selskaber, for så vidt som den giver dette selskab mulighed for at nedsætte sit beskatningsgrundlag og dermed sin irske selskabsskat.

(254) Med henblik på at fastslå, om Irish Revenue har givet ASI og AOE en selektiv fordel gennem de anfægtede skatteafgørelser, er det efter Kommissionens opfattelse nødvendigt at anvende det princip, at transaktioner inden for et integreret selskab bør gennemføres, som om de blev gennemført mellem ikke-integrerede selskaber på

([170]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 96 og 97.

markedet ([171]). Det er kun muligt at udelukke forekomsten af en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1, hvis priserne på de interne transaktioner, som anvendes til at fastlægge beskatningsgrundlaget for dette selskabs enkeltdele, pålideligt nærmer sig priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kun under disse omstændigheder behandles ikkehjemmehørende selskaber på lige fod med ikke-integrerede selskaber med hensyn til fastsættelsen af deres beskatningsgrundlag og dermed deres selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland.

(255) I modsætning til, hvad Irland ([172]) og Apple ([173]) fremfører, anvender Kommissionen ikke direkte artikel 7, stk. 2, og/eller artikel 9 i OECD's Model Tax Convention eller OECD's retningslinjer om overskudsfordeling eller interne afregningspriser, jf. afsnit 2.4, i sin statsstøttevurdering af skatteafgørelser om overskudsfordeling og interne afregningspriser. Som anført i betragtning 79 består OECD's ramme af ikkebindende retningslinjer for overskudsfordeling og metoder til fastsættelse af interne afregningspriser, som ikke direkte vedrører statsstøtte ([174]). Når Kommissionen undersøger en skatteafgørelse efter statsstøttereglerne, anvender Kommissionen traktatens artikel 107, stk. 1, og armslængdeprincippet som fortolket af Domstolen, jf. betragtning 250. OECD's ramme er ikke-bindende, men den opstiller efter Kommissionens opfattelse nyttige retningslinjer for, hvordan skattemyndigheder og multinationale selskaber sikrer, at interne afregningspriser og overskudsfordelingsordninger anvendes i overensstemmelse med markedsvilkårene. I det omfang en overskudsfordelingsmetode afviger fra retningslinjerne i OECD's ramme, er det et yderligere tegn på, at metoden ikke fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. Omvendt vil en skatteafgørelse, der godkender en overskudsfordelingsmetode, som i bogstav og ånd er i fuld overensstemmelse med retningslinjerne i OECD's ramme, herunder retningslinjerne for den mest hensigtsmæssige metode til fastsættelse af interne afregningspriser, næppe give adressaten en selektiv fordel.

(256) I modsætning til, hvad Irland fremfører ([175]), anvender Kommissionen i denne forbindelse ikke armslængdeprincippet som et grundlag for at »pålægge« skatter, som normalt ikke skal betales efter referenceordningen, men som et udgangspunkt for at kontrollere, om det skattepligtige overskud for en filial, som er omfattet af de almindelige selskabsskatteregler, fastsættes på en måde, der sikrer, at ikkehjemmehørende integrerede selskaber, der driver virksomhed gennem en filial i Irland, ikke behandles gunstigere efter disse regler sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(257) Med hensyn til Irlands fortsatte påstand om, at skatter i henhold til irsk lovgivning ikke kan pålægges på grundlag af generelle principper ([176]), minder Kommissionen om, at det armslængdeprincip, som Kommissionen anvender, følger af traktatens artikel 107, stk. 1, som fortolket af Domstolen, som er bindende for medlemsstaterne, og fra hvis anvendelsesområde nationale skatteregler ikke er udelukket ([177]). Dette princip finder derfor anvendelse, uanset om den pågældende medlemsstat har gennemført armslængdeprincippet i sin nationale lovgivning.

([171]) Apple anfører tilsvarende i punkt 154 og 155 i sine bemærkninger til åbningsafgørelsen, at bestemmelsen om overskudsfordeling i section 25 i TCA 97 kræver, at filialen anses for en »enkeltstående enhed«.
([172]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 38 ff.
([173]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 228 ff.
([174]) Kommissionen præciserede allerede i åbningsafgørelsen, at den ikke anvendte OECD's TP Guidelines som retskilde, men i stedet anvendte disse retningslinjer som referencedokument, og henviste samtidig til armslængdeprincippet som fortolket af Domstolen. Efter at have beskrevet OECD's TP Guidelines og armslængdeprincippet anfører Kommissionen således i betragtning 57, at »det er i lyset af disse generelle bemærkninger, at Kommissionen vil undersøge, om de anfægtede skatteafgørelser overholder armslængdeprincippet«.
([175]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 43.
([176]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 42, hvor der henvises til en dom fra Irlands højesteret, der lyder: »It is an established rule of law that a citizen is not to be taxed unless the language of the statute clearly imposed the obligation.« (Texaco (Ireland) Ltd. mod Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court).
([177]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 81,

c) **Konklusion: standarden for at vurdere, om de anfægtede skatteafgørelser giver ASI og AOE en selektiv fordel**

(258) Hvis det på baggrund af ovennævnte bemærkninger kan påvises, at de overskudsfordelingsmetoder, som Irish Revenue godkendte ved de anfægtede skatteafgørelser, medfører et skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der afviger fra en metode, der fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet, bør disse afgørelser anses for at indebære en selektiv fordel for disse selskaber efter traktatens artikel 107, stk. 1, for så vidt som de fører til en nedsættelse af den skat, som selskaberne skal betale efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland, i forhold til ikke-integrerede selskaber, hvis beskatningsgrundlag bestemmes af markedet.

(259) I afsnit 8.2.2.2 og 8.2.2.3 påviser Kommissionen, at de anfægtede skatteafgørelser fraviger de almindelige selskabsskatteregler i Irland, fordi de metoder, der godkendes i disse afgørelser, giver ASI og AOE mulighed for at fastsætte deres årlige skattepligtige overskud i Irland på en måde, der ikke stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet.

(260) Kommissionen finder først og fremmest, at Irish Revenues accept af den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket er udgangspunktet for de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, fører til et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der ikke stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet ([178]).

(261) Subsidiært og uanset konklusionen i betragtning 260 finder Kommissionen, at selv om det var korrekt af Irish Revenue at acceptere den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket Kommissionen anfægter, fører de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, stadig til et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der ikke stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængde-princippet, fordi disse metoder under alle omstændigheder er baseret på uhensigtsmæssige metodevalg ([179]).

(262) Inden begge argumenter uddybes, bemærker Kommissionen, at de anfægtede skatteafgørelser blev truffet, uden at Apple havde udarbejdet en rapport om overskudsfordeling eller interne afregningspriser. Irish Revenue rådede kun den dokumentation, der er opsummeret i afsnit 2.2.3, da den undersøgte anmodningerne om afgørelser. Den tvivl, som Kommissionen udtrykte i åbningsafgørelsen vedrørende manglen på en rapport om overskudsfordeling eller interne afregningspriser, er ikke blevet fjernet. Først efter Kommissionens vedtagelse af åbningsafgørelsen fremlagde Irland og Apple hver især ad hoc-rapporter om overskudsfordeling udarbejdet af henholdsvis PwC og [Apples skatterådgiver] som begrundelse for de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser. For fuldstændighedens skyld vil Kommissionen også tage de forklaringer, der gives i disse rapporter, med i betragtning, for så vidt som de er relevante, selv om de ikke var tilgængelige for Irish Revenue, da afgørelserne blev truffet.

(263) Endelig bemærker Kommissionen, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser — selv om section 25 i TCA 97 ifølge Irland ikke kræver, at Irish Revenue følger retningslinjerne i OECD's ramme ved udstedelse af skatteafgørelser — fastsætter en betaling for alle de aktiviteter, der udføres af disse filialer, på grundlag af de irske filialers driftsudgifter og ikke en betaling for de særskilte transaktioner, som disse filialer foretager med deres respektive hovedkontorer. De ensidige overskudsfordelingsmetoder, der godkendes ved de anfægtede skatteafgørelser, ligner med andre ord en intern afregningsordning baseret på TNMM med driftsudgifter som overskudsindikator, som beskrevet i OECD's TP Guidelines.

([178]) Se afsnit 8.2.2.2.
([179]) Se afsnit 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Forekomsten af en selektiv fordel som følge af Irish Revenues accept af den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland***

(264) Som anført i betragtning 265-321 finder Kommissionen, at Irish Revenues accept af den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket ligger til grund for de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, fører til et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der ikke stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet.

a) **Overskudsfordeling inden for selskab omfatter fordeling af aktiver, funktioner og risici mellem forskellige dele af dette selskab**

(265) Ved de anfægtede skatteafgørelser godkendte Irish Revenue ensidige overskudsfordelingsmetoder til fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer. Disse metoder er baseret på den udokumenterede antagelse, at de Apple IP-licenser, som er i ASI's og AOE's besiddelse, fuldt ud bør henføres til et sted uden for Irland ([180]). På grundlag denne antagelse fastsættes ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland ved hjælp af en metode til fastsættelse af interne afregningspriser, der ligner TNMM, hvorved de irske filialer behandles som den »testede part«, og ASI's og AOE's restoverskud fordeles uden for Irland ([181]).

(266) Irland fremfører, at landet i henhold til section 25 i TCA 97 kun har kompetence til at beskatte den del af selskabets overskud, som svarer til de irske filialers aktiviteter, og at dette med hensyn til overskudsfordeling betyder, at kun de aktiviteter, der udføres i de irske filialer, skal tages i betragtning af Irish Revenue ([182]). De Apple IP-licenser, som er i ASI's og AOE's besiddelse, bør ifølge Irland ikke henføres til de irske filialer i skattemæssig henseende, da der ikke udføres nogen administrationsaktiviteter i forbindelse med disse licenser i disse filialer ([183]). Ifølge Irland anvendte Irish Revenue section 25 i TCA 97 korrekt, da myndigheden godkendte en metode til at beregne de irske filialers overskud, som alene er baseret på de irske filialers perspektiv, og den gav således ikke ASI eller AOE en selektiv fordel.

(267) Kommissionen er ikke enig i dette argument.

(268) Som anført i afsnit 8.2.2.1 kræver anvendelsen af section 25 i TCA 97, at der anvendes en overskudsfordelingsmetode, som er baseret på armslængdeprincippet. Når to uafhængige selskaber gennemfører transaktioner med hinanden, afspejler den pris, der faktureres for transaktionen, de funktioner, som hvert selskab udfører i denne forbindelse, under hensyntagen til disse selskabers anvendte aktiver og påtagne risici. Når forbundne selskaber gennemfører transaktioner med hinanden, skal der foretages en sammenligning af de anvendte aktiver, de udførte funktioner og de påtagne risici for hvert selskab med henblik på at kontrollere, om prisen på en koncernintern transaktion er i overensstemmelse med armslængdeprincippet ([184]).

(269) I modsætning til en situation, hvor interne afregningspriser bruges til at fastlægge kommercielle betingelser mellem særskilte selskaber, der tilhører den samme koncern, giver fordelingen af aktiver, funktioner og risici ikke sig selv, når der er tale om overskudsfordeling mellem forskellige dele af det samme selskab, men fastlægges gennem selve overskudsfordelingen. I forbindelse med overskudsfordeling inden for et selskab har ingen af de

([180]) Jf. f.eks. Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, s. 7, hvorefter »[Irish Revenues chef, som indgik aftale om grundlaget for overskudsfordeling i 1991] lagde afgørende vægt på det forhold, at de irske filialer ikke havde ret til eller interesse i Apples intellektuelle ejendom (IP), som var en væsentlig kilde til selskabernes indtægter«. Se også uddrag af interview af 30.11.1990, gengivet i betragtning 64, hvor det angives, at »overskuddet ifølge [Apples skatterådgiver] kan henføres til tre kilder: teknologi, markedsføring og produktion. Kun produktionselementet vedrører den irske filial.«

([181]) Se betragtning 329.

([182]) Se betragtning 159 og 200.

([183]) Se betragtning 113, 185, 195 og 213.

([184]) Se punkt 1.42 i OECD's TP Guidelines fra 2010, gengivet i fodnote 61.

enkelte dele af selskabet nemlig særskilt status som juridisk person, og ingen af disse dele kan derfor siges særskilt at eje aktiverne eller skylde passiverne i dette selskab. Det er i stedet selskabet som helhed, der består af dets enkelte dele, som ejer aktiverne og har forpligtelser over for kreditorerne. Et sådant selskabs kreditor kunne som garanti have en mulig fordring på alle selskabets aktiver i tilfælde af en konkurs, uanset om disse aktiver er blevet allokeret internt eller af skattemæssige hensyn til selskabets hovedkontor eller en bestemt filial.

(270) I sådanne tilfælde kan ejerskabet til aktiverne desuden ikke konstateres direkte ud fra selskabets lovpligtige regnskab på en pålidelig måde ([185]). Mens den fysiske tilstedeværelse af personale eller aktiver i en bestemt jurisdiktion, f.eks. placeringen af en fabrik, kan give et fingerpeg om, hvordan disse aktiver skal allokeres i et selskab, eksisterer immaterielle aktiver, der ejes eller indehaves af selskabet, f.eks. IP-licenser, ikke i fysisk form og er derfor vanskeligere at allokere med henblik på beskatning. Eftersom der ikke indgås aftaler mellem to dele af det samme selskab, kan ejerskabet til (materielle og immaterielle) aktiver inden for selskabet ikke bestemmes kontraktligt.

(271) Eftersom ASI's og AOE's irske filialer ikke er særskilte juridisk personer i forhold til de selskaber, som de tilhører, kunne ingen af disse filialer eller nogen del af disse selskaber, herunder deres respektive hovedkontorer, siges særskilt at eje selskabernes aktiver eller skylde selskabernes passiver. Hverken ASI's og AOE's hovedkontorer eller deres respektive irske filialer kunne dermed siges særskilt at være indehavere af Apple IP-licenserne. I hvert tilfælde er det selskabet som helhed bestående af de forskellige dele af dette selskab, der indehaver disse IP-licenser.

(272) For at sikre, at overskudsfordeling til en filial fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed overholder armslængdeprincippet, bør det tages højde for det forhold, at aktiver, risici, kapital og rettigheder samt forpligtelser, der følger af transaktioner mellem denne filial og de øvrige dele af det samme selskab, tilhører selskabet som helhed og ikke en enkelt del af selskabet ([186]). De overskud, der skal fordeles til en filial, er da de overskud, som denne filial ville have optjent efter armslængdeprincippet, navnlig i dens forbindelser med andre dele af selskabet, hvis det var et særskilt og uafhængigt foretagende, der udøver samme eller lignende aktiviteter under de samme eller lignende forhold, idet der tages hensyn til selskabets udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici gennem filialen og andre dele af det samme selskab.

([185]) Der kan dog oprettes særskilte konti til intern rapportering, selv om de ikke udgør en juridisk bindende afgrænsning af de mulige fordringer på aktiverne, og sådanne konti ikke skal revideres eller kontrolleres eksternt. I den foreliggende sag fandtes ikke en sådan vejledende og intern afgrænsning, eller den blev ikke oplyst til Irland, da anmodningen om de anfægtede skatteafgørelser blev fremsat. Det forhold, at ASI ikke indberettede særskilte konti til Irish Revenue for hovedkontoret og filialen, blev bekræftet af Irland. Dette samme gjaldt AOE. Se betragtning 101.

([186]) Se også Point 14 section B-3 (i), s. 14 i OECD's Profit Attribution Report fra 2010: »As between unrelated enterprises, the determination of which enterprise owns assets and which bears risk is determined by legally binding contracts or other ascertainable legal arrangements. Similar considerations apply to associated enterprises providing those contracts or legal arrangements reflect the underlying reality […]. Similarly, in a separate enterprise context no issues generally arise over determining which enterprise possesses the capital. The factual, legal position in a PE context, on the other hand, is that there is no single part of an enterprise which legally owns the assets, assumes the risks, possesses the capital or contracts with separate enterprises. The legal position is thus unhelpful in a PE context, since Article 7(2) requires the PE to be treated as if it were a separate and independent enterprise, performing its own functions, assuming its own risk and owning or using assets on its own. It is therefore necessary under the arm's length principle of Article 7 to develop a mechanism for attributing risks, economic ownership of assets and capital to the hypothetically separate and independent PE, for associating with the hypothetically separate and independent PE the rights and obligations arising out of transactions between separate enterprises and the enterprise of which the PE is a part and for recognising and determining the nature of the dealings (i.e. the intra-enterprise equivalents of separate enterprise transactions) between the hypothetically separate PE and other parts of the enterprise of which the PE is a part.«, s. 14.

(273) Irland anerkender tilsyneladende ([187]) ligesom Apple ([188]), at Irish Revenue i forbindelse med fastsættelsen af det skattepligtige overskud for et ikkehjemmehørende selskab efter section 25 i TCA 97 bør tage hensyn til den irske filials aktiver, funktioner og risici. Apple accepterer ligeledes, at overskudsfordelingen efter section 25 i TCA 97 kræver, at filialen anses for en »enkeltstående enhed« ([189]). I modsætning til den metode, som Irland foreslår i betragtning 266, skulle Irish Revenue for at sikre, at metoden til at fordele overskuddet til en filial stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet, kontrollere, om henførelsen af Apple IP-licenserne til et sted uden for Irland i stedet for til deres respektive irske filialer var en fordeling, der ville være blevet accepteret efter armslængdeprincippet. Nærmere bestemt skulle Irish Revenue, før den godkendte Apples anmodning om at godkende metoden for fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer, have foretaget en grundig undersøgelse af selskabernes anvendte aktiver, udførte funktioner og påtagne risici gennem disse filialer og andre dele af disse selskaber.

(274) Irland og Apple indvender, at ASI og AOE i overensstemmelse med territorialitetsprincippet kun kan beskattes af overskud af deres aktiviteter i Irland. Irlands skatteopkrævningsbeføjelser er således begrænset til den indkomst, som selskabet genererer i Irland, jf. section 25 i TCA 97 ([190]). Kommissionen er enig i denne beskrivelse af territorialitetsprincippet. Territorialitetsprincippet, som Kommissionen ikke anfægter, vedrører imidlertid beskatningsretten. Dette princip fjerner ikke behovet for, at skattemyndigheder fastslår allokeringen af anvendte aktiver, udførte funktioner og påtagne risici for et ikkehjemmehørende selskab gennem dets filial og gennem andre dele af selskabet, herunder IP, der indehaves af selskabet som helhed, med henblik på at fastsætte beløbet for en sådan indkomst i landet på en måde, der fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed overholder armslængdeprincippet. Med dette argument forveksler Irland og Apple øjensynligt territorialitetsprincippet, som vedrører beskatning af indkomst genereret gennem de irske filialer, med pligten til at indsamle faktiske oplysninger om ASI's og AOE's aktiviteter med henblik på at sikre en fordeling af aktiver, funktioner og risici inden for disse selskaber, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, for at beregne deres skattepligtige overskud i Irland. Når det kontrolleres, om et ikkehjemmehørende selskabs overskudsfordelingsmetode fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er informationsindsamlingen ikke underlagt territoriale grænser.

(275) I forbindelse med redegørelsen af, hvor Apple IP administreres, eller hvem Apple IP-licenser bør henføres til, angives det i både anmodningen om en afgørelse og senere bemærkninger fra Irland og Apple, at denne IP administreres uden for Irland ([191]). Der henvises på den ene siden til aktiviteter, der udføres af ASI's og AOE's hovedkontorer, og på den anden side til funktioner og økonomiske aktiviteter, der udføres af Apple Inc., herunder aktiviteter, der udføres af Apples ledelse i USA. Eftersom de fleste af ASI's og AOE's bestyrelsesmedlemmer er baseret i USA og samtidig er ansat af Apple Inc. ([192])., er det imidlertid uklart, om de berørte aktiviteter henføres til ASI's og AOE's hovedkontorer eller til Apple Inc. Kommissionen undersøger virkningen af begge scenarier på fordelingen af overskud til ASI's og AOE's respektive irske filialer i henholdsvis betragtning 276-307 og betragtning 308-318.

([187]) Irland anførte, at Irish Revenue i henhold til section 25 i TCA 97 skal foretage et skøn ud fra de særlige forhold og omstændigheder i hver sag, som kan omfatte »the functions performed by any branch, its interest (if any) in the assets of the company, the nature and level of any risks assumed by the branch, and the overall contribution made by the branch to the company's profits.«. Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 21.

([188]) Apple anfører i punkt 154 og 155 i sine bemærkninger til åbningsafgørelsen, at overskudsfordeling efter section 25 i TCA 97 udføres på grundlag af følgende kriterier: »(i) the branch's activities (in particular, the functions performed, the assets held and the risks borne by the branch), (ii) the value generated by those activities and the actual costs borne by the branch, and (iii) a comparison with other companies in a comparable sector or industry.« Disse centrale principper lå ifølge Apple til grund for anvendelsen af section 25 i TCA 97 på tidspunktet for de anfægtede skatteafgørelser og gælder stadig. Se også udtalelsen fra [Apples rådgiver], jf. betragtning 204.

([189]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 154 og 155:

([190]) Irlands brev af 4.5.2015, s. 4.

([191]) Se f.eks. betragtning 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 og 210.

([192]) Se betragtning 114.

b) **Fordeling af aktiver, funktioner og risici mellem en filial med adskillige forretningsaktiviteter og et hovedkontor uden fysisk tilstedeværelse og medarbejdere**

(276) ASI og AOE er begge etableret i Irland. I henhold til section 23A i TCA 97 havde ASI og AOE imidlertid ikke skattemæssigt hjemsted i Irland i anvendelsesperioden for de anfægtede afgørelser. Inden ændringen ved Finance Act 2013 kunne selskaber etableret i Irland i henhold til section 23A i TCA 97 anses for selskaber uden skattemæssigt hjemsted i Irland, såfremt visse betingelser var opfyldt. Eftersom både ASI og AOE i sidste instans er kontrolleret af et selskab, som har skattemæssigt hjemsted i et beskatningsaftaleland, nemlig Apple Inc., som har skattemæssigt hjemsted i USA, og eftersom selskaberne begge havde en handelsaktivitet i Irland gennem deres respektive filialer og var ledet og kontrolleret uden for Irland, blev ASI og AOE anset for ikkehjemmehørende selskaber efter handelsundtagelsen i section 23A i TCA 97 ([193]). Apple angav i den forbindelse ASI's og AOE's skattemæssige hjemsted som »nowhere« ([194]), mens Irland anså de to selskaber for at være »funktionelt ledet og kontrolleret« i USA ([195]). I anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser kunne ASI og AOE derfor bedst beskrives som »statsløse« for så vidt angår skattemæssigt hjemsted, jf. betragtning 52.

(277) Modsat, hvad Irland hævder ([196]), har Kommissionen ikke undersøgt hverken foreneligheden af section 23A i TCA 97 med statsstøttereglerne eller ASI's og AOE's manglende skattemæssige hjemsted som følge af anvendelsen af denne bestemmelse efter disse regler. Den har heller ikke undersøgt, om strukturen og opbygningen af Apples koncernselskaber i Irland overholder statsstøttereglerne. Som det fremgår af betragtning 39, har Kommissionen i stedet i sin undersøgelse fokuseret på de anfægtede skatteafgørelser, herunder om de overskudsfordelingsmetoder, som Irish Revenue godkendte ved disse afgørelser, udgør statsstøtte.

(278) Kommissionen bemærker imidlertid, at uddraget af ASI's reviderede regnskab, der er gengivet i selskabets årsberetning for 2007 og i figur 6 i denne afgørelse, umiddelbart forudsætter, at ASI's samlede regnskabsmæssige overskud beskattes med den almindelige irske selskabsskattesats på 12,5 for driftsindtægter. I den forklarende note til den detaljerede beregning af skattetilsvaret, som fremgår af figur 6, præciseres det, at »[t]he current tax charge is lower than the standard rate of tax in Ireland. […]« ([197]). Apple har med andre ord som udgangspunkt

([193]) Se betragtning 50. I sin undersøgelse af den irske afgørelsespraksis inden for overskudsfordeling til filialer af et ikkehjemmehørende selskab (se betragtning 384-396) konstaterede Kommissionen andre tilfælde, hvor selskaber var etableret i Irland, men ikke havde skattemæssigt hjemsted i landet, men derimod i den jurisdiktion, hvor disse selskaber blev ledet og kontrolleret. Det skattemæssige hjemsted for selskaber etableret i Irland blev f.eks. anført som […] (se selskabet [I]) og […] (se selskabet [D]). I en række tilfælde var det skattemæssige hjemsted ikke anført i anmodningerne om afgørelse.

([194]) Apples CEO udtalte, at »My understanding is there is not a tax residence for either-for any of the three subsidiaries that you just named [AOI, ASI and AEO]«, jf. Exhibits of Hearing of Offshore Profit Shifting og U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) for Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21.5.2013, s. 45. Se også figur 7 i denne afgørelse, hvor der gengives et uddrag af ASI's årsberetning for 2012, hvor det angives, at »[s]elskabet ikke har skattemæssigt hjemsted i nogen jurisdiktion«.

([195]) Se betragtning 51, 112 og 200. Se også udtalelser fra Tim Cook, Apples CEO, og Phillip Bullock, Head of Tax Operations, Apple Inc., i: Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) of the Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21.5.2013. s. 41.

([196]) Se betragtning 199 og 200.

([197]) Ved præsentationen af skatteberegningen tager Apple udgangspunkt i ASI's samlede regnskabsmæssige overskud (i regnskabsåret 2007 omkring 1 844 mio. USD) og anvender den irske skattesats for driftsindtægter på 12,5 på dette samlede overskud for at nå frem til en teoretisk selskabsskattepligt for ASI i Irland (ca. 230 mio. USD). Dertil lægger Apple den skat, der vedrører renteindtægter, som beskattes med 25. Fra den teoretiske skyldige skat, der resulterer af anvendelsen af Irlands almindelige skattesats, trækker Apple et beløb, der er beregnet således, at den teoretiske skat nedsættes til det skattetilsvar, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser for ASI's irske filial (ca. 8,9 mio. USD). Dette fradrag af et beløb på ca. 224 mio. USD præsenteres som en justering for »indkomst beskattet med lavere satser«.

benyttet ASI's samlede regnskabsmæssige overskud som grundlag for beregningen af selskabets selskabsskattetilsvar i Irland, anvendt de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, til at nedsætte dette grundlag, og accepteret, at ASI's irske selskabsskattetilsvar var lavere, end hvad der normalt var gældende for skattepligtige selskaber i Irland ([198]).

(279) Med henblik på at fastslå, om de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, giver selskaber som ASI og AOE en selektiv fordel (og dermed udgør statsstøtte), skal det på denne baggrund vurderes, om disse metoder fører til at årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet ([199]). Dette afhænger af, om disse metoder medfører en pålidelig tilnærmelse til det overskudsniveau, som selskabernes irske filialer ville have optjent efter armslængdeprincippet, navnlig i deres forbindelser med andre dele af deres respektive selskaber, hvis de var særskilte og uafhængige foretagender, der udøver samme eller lignende aktiviteter under de samme eller lignende forhold ([200]). Eftersom ASI i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser ikke havde andre filialer uden for Irland, og da AOE's eneste filial uden for Irland i samme periode var i Singapore, men ifølge Irland eller Apple ikke på noget tidspunkt udførte funktioner, der bidrager til AOE's samlede overskud, indebærer Irish Revenues accept af den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenser skulle henføres til et sted uden for Irland, at disse licenser blev allokeret til ASI's og AOE's hovedkontorer med henblik på beskatning.

(280) Irish Revenue burde derfor før godkendelsen af overskudsfordelingsmetoder, der var baseret på den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenser skulle henføres til et sted uden for Irland, have undersøgt, om allokeringen inden for ASI og AOE var en allokering, som to ikkeforbundne selskaber i en tilsvarende situation som ASI's og AOE's irske filialer og hovedkontorer ville have accepteret efter armslængdeprincippet. Det påhvilede således Irish Revenue at kontrollere, at disse licenser rent faktisk skulle henføres til et sted uden for Irland, ved at vurdere de funktioner, der blev udført, de aktiver, der blev anvendt, og de risici der blev taget, gennem de irske filialer og deres respektive hovedkontorer. Som det fremgår af betragtning 281-293, burde Irish Revenue, såfremt den havde foretaget en sådan undersøgelse, have konkluderet, at eftersom de respektive hovedkontorer ikke havde nogen aktiviteter i forbindelse med Apple IP, burde disse licenser henføres til de irske filialer med henblik på beskatning, hvilket var den eneste mulige følge af, at disse licenser ikke var allokeret til hovedkontorerne.

(281) Ifølge de oplysninger, som Kommissionen råder over ([201]), eksisterede ASI's og AOE's hovedkontorer i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser øjensynligt kun på papiret, eftersom ASI og AOE ikke havde nogen fysisk tilstedeværelse eller ansatte medarbejdere uden for Irland i den pågældende periode. Eftersom der ikke var nogen ansatte, var det kun selskabernes bestyrelser, som kunne varetage hovedkontorernes funktioner.

(282) Apple anfører ved flere lejligheder, at ASI's og AOE's bestyrelser varetog funktioner i forbindelse med administrationen af IP ([202]). Den eneste dokumentation for aktiviteter, der er udført af ASI's og AOE's bestyrelser i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser, er de beslutninger, der blev truffet på bestyrelsesmøderne og er afspejlet i referaterne for den omhandlede periode, som blev indgivet til Kommissionen i forbindelse med

([198]) En lignende procedure benyttes til at beregne selskabsskatten for ASI's irske filial i figur 7, bortset fra at Apple anvender en selskabsskattesats på [1-5] % på ASI's samlede regnskabsmæssige overskud. Satsen på [1-5] % præsenteres som den gennemsnitlige skattesats for alle de jurisdiktioner, hvor ASI driver virksomhed. Det forklares ikke i yderligere detaljer, hvordan Apple er nået frem til de [1-5] %. Det er ikke umiddelbart muligt at afstemme de [1-5] % med et gennemsnit af skattesatser, der er gældende i jurisdiktioner, hvor ASI driver virksomhed, da ASI kun har skattemæssigt hjemsted i Irland.
([199]) Se betragtning 258.
([200]) Se betragtning 272.
([201]) F.eks. ingen ansatte, intet fast driftssted og ingen henvisning til andre kontorer end Apple Inc.
([202]) Se betragtning 113, 163, 189, 205 og 210.

undersøgelsen og er illustreret i tabel 4 og tabel 5 i denne afgørelse. Disse referater viser ikke, at ASI's og AOE's bestyrelser varetog aktive og kritiske roller i forbindelse med administrationen af og den effektive kontrol over Apple IP-licenser. I en bemærkning til Kommissionen med en beskrivelse af drøftelserne på disse bestyrelsesmøder, udpeger Apple ikke selv nogen IP-relaterede drøftelser i opsummeringen af bestyrelsernes aktiviteter ([203]).

(283) Det er også bemærkelsesværdigt, at referaterne ikke indeholder nogen henvisninger til drøftelser vedrørende beslutningen om at indgå eller ændre CSA-aftalen. Som det forklares i afsnit 2.5.4, er CSA-aftalen blevet ændret flere gange siden 1991, mest markant i 2009. I modsætning til Irlands påstand om, at ASI's og AOE's bestyrelser traf de afgørende beslutninger om at indgå CSA-aftalen og at finansiere de betydelige omkostninger, der følger af denne aftale ([204]), og til Apples påstand om, at bestyrelserne traf beslutning om forskellige ændringer af CSA-aftalen ([205]), indeholder referaterne af bestyrelsesmøderne ingen oplysninger om drøftelser af ændringen i 2009 eller andre drøftelser vedrørende CSA-aftalen eller Apple IP ([206]), indtil drøftelserne om Apples nye struktur i Irland ved udgangen af 2014 ([207]).

(284) Kommissionen har modtaget referater for hele perioden 1980-2015, men disse indeholder ingen henvisning til drøftelser om CSA-aftalen, som først omtaler i referatet af bestyrelsesmødet i […] i august 2014. Dette møde i […] bestyrelse var første gang, at […]. Selv når der henvises til CSA-aftalen, viser referaterne, at andre personer drøftede CSA-aftalen på vegne af ASI og AOE, som ikke var medlemmer af ASI's eller AOE's bestyrelse, og som ikke deltog i det pågældende møde ([208]). Det fremgår under alle omstændigheder af alle de referater, som Kommissionen har gennemgået, at ASI's og AOE's bestyrelser først begyndte at drøfte CSA-aftalen ved udgangen af 2014, […], og ikke da […] de anfægtede skatteafgørelser fandt anvendelse ([209]).

(285) Ifølge de bestyrelsesmødereferater, der er fremlagt for Kommissionen, indledte bestyrelserne først detaljerede forretningsdrøftelser i forbindelse med drøftelserne af Apples nye struktur i Irland, som ifølge Apple betød, at afgørelsen fra 2007 ikke længere blev anvendt til at fastsætte ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud

([203]) Apple opsummerede udtalelsen fra [Apples rådgiver] vedrørende aktiviteterne på bestyrelsesmøderne som følger: »AOE/ASI board minutes (…) show decision making regarding issues of key strategic importance for AOE/ASI, including dealing with (i) financial matters such as investment decisions, bank account authority and capital maintenance issues; (ii) the consideration and approval of the financial statements; and (iii) delegation of authority within certain parameters in respect of the business activities, all having taken place in the US and not in Ireland.« Bemærkning af 7.9.2015, s. 7, jf. betragtning 205.

([204]) Se Irlands brev af 4.5.2015, s. 3.

([205]) Se betragtning 113.

([206]) Drøftelserne på ASI's og AOE's bestyrelsesmøder i august 2013, hvor der ville være blevet udstedt fuldmagter vedrørende beskyttelse af IP, omhandler en aktivitet vedrørende IP, som hverken ASI eller AOE ifølge CSA-aftalen kunne sikre. Uddelegering af sådanne aktiviteter til amerikanske medarbejdere i koncernen var derfor i princippet ikke nødvendig, da kun Apple Inc. kunne beskytte IP i henhold til CSA-aftalen, også uden uddelegering. Se betragtning 127.

([207]) Se afsnit 2.5.7.

([208]) Det fremgår af referaterne, at […]. Se referat af ASI's bestyrelsesmøde den […].8.2014, s. 7.

([209]) Se betragtning 136.

i Irland. Det sammendrag af referaterne, der er præsenteret i tabel 4 og tabel 5, illustrerer drøftelserne i perioden januar 2009 til september 2011 for ASI og december 2008 til september 2011 for AOE ([210]). Med undtagelse af en forretningsbeslutning vedrørende overførsel af aktiver fra AOE's filial i Singapore til et andet Apple-koncernselskab ([211]) viser disse referater, at drøftelserne i ASI's og AOE's bestyrelser hovedsagelig bestod af administrative opgaver, dvs. godkendelse af regnskaber og udbytte ([212]), og ikke af aktive elle kritiske funktioner vedrørende administrationen af Apple IP-licenser.

(286) Irland indvender, at der ikke træffes forretningsbeslutninger i Irland ([213]). Referaterne af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder viser imidlertid, at forskellige funktioner, herunder alle bestyrelsens funktioner, lejlighedsvis er blevet outsourcet til Apple-medarbejdere med base i Irland ([214]). Irland kan derfor ikke hævde, at der ikke er blevet udført vigtige funktioner i Irland. Under alle omstændigheder giver referaterne af ASI's og AOE's bestyrelsesmøder mulighed for at spore og afgrænse hovedkontorernes aktiviteter præcist, hvilket ikke er tilfældet for de aktiviteter, der finder sted i de irske filialer, som beskæftiger hundredvis af medarbejdere inden for forskellige områder.

(287) Apple anfører, at aktiviteterne i ASI's og AOE's bestyrelser har manifesteret sig på »myriad ways« (»et væld af måder«) ([215]), uden at uddybe det nærmere. Da »et væld« i denne sammenhæng tilsyneladende henviser til et udefineret og uendeligt antal elementer, som derfor ikke kunne bekræftes eller afgrænses, kan en overskudsfordelingsmetode, der er baseret på sådanne udefinerede elementer ikke føre til et markedsbaseret resultat, eftersom der ikke kan foretages en objektiv armslængdevurdering af denne metode. Da et flertal af ASI's og AOE's bestyrelsesmedlemmer er baseret i USA og samtidig ansat af Apple Inc., ville ASI og AOE desuden, hvis disse aktiviteter havde været væsentlige, i princippet blive anset for at have et fast driftssted i USA. Det samme gælder for de aktiviteter, der angiveligt blev udført af ASI's og AOE's hovedkontorer uden for bestyrelsesmøderne. Med hensyn til ASI bemærker Kommissionen videre, at selskabets bestyrelsesmedlemmer ikke modtager honorar. Eftersom det antages, at bestyrelsesmedlemmer modtager honorar på markedsvilkår, er dette en yderligere bekræftelse af, at deres aktiviteter ikke er betydelige for ASI's hovedkontor.

(288) Ikke alene varetog hovedkontorerne ingen aktive eller kritiske funktioner i forbindelse med administrationen af Apple IP-licenser, de havde heller ikke kapacitet til at udføre sådanne funktioner i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser. De administrative aktiviteter, der udføres i forbindelse med Apple IP, som beskrevet i Apples bemærkninger (f.eks. hvilke IP der skal kommercialiseres, hvordan produkter skal fremstilles, og hvordan

([210]) Den oversigtstabel, som Irland indgav den 22.4.2016, omhandler 57 bestyrelsesmøder i ASI, som blev afholdt fra det første bestyrelsesmøde i ASI den 5.4.1990 indtil udgangen af regnskabsåret 2014 (27.9.2014 ifølge det lovpligtige regnskab). Apple fremlagde desuden ikke de sammendrag af bestyrelsesmøder afholdt fra 2006-2012, som selskabet havde forelagt det amerikanske Senat. Apple henviste til sammendraget i bemærkning af 15.4.2015 (jf. Apples brev af 22.4.2015, s. 18). Irlands tabeloversigt indeholder netop ikke 30 bestyrelsesmøder afholdt i perioden 2006-2012, for hvilke Irland fremlagde referater den samme dag (22.4.2016). Referater af yderligere tre bestyrelsesmøder, som blev afholdt i denne periode, blev fremlagt af Irland den 24.5.2016. Endelig indeholder tabellen over bestyrelsesmøder i ASI, som Apple forelagde det amerikanske Senat, og som Irland forelagde Kommissionen den 15.4.2015, yderligere fem bestyrelsesmøder i ASI, som blev afholdt i perioden 2006-2010, for hvilke Irland ikke har fremlagt referater for Kommissionen. Antallet af bestyrelsesmøder er derfor 90 ifølge de referater, der er forelagt Kommissionen, og 92, hvis alle de bestyrelsesmøder, der er anført i indgivelsen til det amerikanske Senat, rent faktisk blev afholdt (der er ikke fremlagt referat af møderne i januar 2008 og oktober 2009, som er anført i indgivelsen til det amerikanske Senat). I begge tilfælde blev der i gennemsnit afholdt mindre end fire bestyrelsesmøder om året i perioden 1990 til slutningen af september 2014. Ifølge de oplysninger, som Irland indgav den 22.4.2016, blev der ikke afholdt bestyrelsesmøder i perioden 1993-1997. I den periode blev beslutninger truffet gennem bestyrelsens skriftlige beslutninger. Dette forekommer også at være tilfældet for 2008 ifølge oplysningerne indgivet den 22.4.2016.

([211]) Referencen til denne forretningsbeslutning omhandler tilsyneladende kun overførslen som sådan, som ikke vedrører administrationen af IP, men kun udgør en omorganisering af aktiviteter, og bestyrelsen drøftede øjensynligt ikke prisen eller betingelserne for overførslen.

([212]) Dette bekræftes af udtalelsen fra [Apples rådgiver], jf. betragtning 205.

([213]) Se punkt 12 i Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen af 5.9.2014.

([214]) Se f.eks. ASI's bestyrelsesmøde den 22.6.2010 og AOE's bestyrelsesmøde den 20.7.2009, henholdsvis Tabel 4 og Tabel 5. På begge møder blev der ifølge oplysningerne i de irske Apple-datterselskabers lovpligtige regnskaber udstedt fuldmagter til C. Kearney og M. O'Sullivan, som er Apple-ansatte med base i Irland. Se også referat af AOE's bestyrelsesmøde den 15.11.2010, hvori det hedder, at »David O'Connell facilities manager of Apple Cork had been in negotiation on behalf of the Company [AOE] in conjunction with the local conveyancing solicitors for the Company [AOE], […], in relation to leasing additional warehouse space convenient to the facility at Apple Cork […] to facilitate an expansion in production.«.

([215]) Se betragtning 113.

markedsføringskampagner skal udformes, samt beslutninger om størrelsen af selskabernes R&D-investeringer) ([216]), kræver aktiv ledelse og kan ikke varetages gennem lejlighedsvise bestyrelsesbeslutninger. De kunne derfor ikke udføres af ASI og AOE uden for deres irske filialer, eftersom hovedkontorerne ikke havde kapacitet til at træffe aktive ledelsesbeslutninger, da der ikke var nogen ansatte.

(289) Mere afgørende kunne mange af de funktioner og risici, der er omhandlet i CSA-aftalen, som er opsummeret i figur 8 og figur 9 i denne afgørelse ([217]), i stedet have været udført af og påtaget af de irske filialer i stedet for af hovedkontorerne. Produktkvalitetskontrol kan f.eks. ikke udføres af et hovedkontor uden nogen ansatte. Det forekommer heller ikke praktisk muligt at administrere R&D-anlæg uden medarbejdere. Eftersom der i forbindelse med CSA-aftalen skal varetages sådanne funktioner og risici, og da ASI og AOE er parter i CSA-aftalen, kan CSA-aftalen ikke opfyldes effektivt, medmindre de irske filialer deltager i dens opfyldelse ([218]).

(290) På grundlag af ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver], som også henfører Apple IP-licenserne til et sted uden for Irland, anfører Apple, at ASI og AOE kan træffe de nødvendige strategiske beslutninger for at reducere selskabets eksponering for risici som led i den normale forretningsførelse uden for de irske filialer ([219]). Det er imidlertid klart, at hverken ASI eller AOE kan overvåge forretningsrisici uden for deres irske filialer, da de ikke har nogen ansatte. En del af et selskab, som ikke kan administrere, kontrollere eller overvåge en risiko, bør ikke kunne allokeres en sådan risiko med henblik på beskatning ([220]). Det afspejler den økonomiske virkelighed, hvor en rationel økonomisk aktør ikke ville overlade en risiko til en modpart, der ikke kan påtage sig og administrere en sådan risiko. I denne henseende, og som det yderligere anføres i betragtning 308-318, kan Kommissionen ikke acceptere argumentet i ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] og ad hoc-undersøgelsen fra [Apples anden rådgiver], begge indgivet af Apple, som medtager funktioner, der udføres af Apple Inc., i vurderingen af fordelingen af ASI's og AOE's overskud. ASI's og AOE's irske filialer er ikke filialer af Apple Inc., som er en særskilt juridisk enhed, hvis overskud bogføres separat fra ASI's og AOE's overskud.

(291) I betragtning af den manglende aktivitet i hovedkontorerne er det kun de få risici, der kan kontrolleres gennem lejlighedsvise bestyrelsesmøder, der reelt kan henføres til hovedkontorerne med henblik på beskatning. Som bemærket i betragtning 285 henviser de referater af bestyrelsesmøder, som Kommissionen har gennemgået, hovedsagelig til drøftelser vedrørende finansieringsbeslutninger, f.eks. beslutninger om udlodning af udbytte og likviditetsstyring. Med hensyn til sidstnævnte har begge selskaber renteindtægter fra den passive likviditetsstyring, som deres bestyrelse ifølge bestyrelsesmødereferaterne har outsourcet til Braeburn ([221]). Sådanne passive ledelsesfunktioner kræver ingen aktiv daglig ledelse, og likviditetsstyring er ikke en af ASI's og AOE's kerneaktiviteter, og derfor accepterer Kommissionen, at ASI's og AOE's renteindtægter fra denne passive ledelsesfunktion allokeres til hovedkontorerne med henblik på beskatning.

(292) Derimod burde aktivt administreret IP såsom de Apple IP-licenser, som ASI og AOE har ret til at udnytte under CSA-aftalen, ikke have været henført til ASI's og AOE's hovedkontorer, i strid med den udokumenterede antagelse, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser. I nogle år blev der ikke afholdt nogen fysiske møder, men kun truffet skriftlige beslutninger af bestyrelsen, hvilket begrænser bestyrelsens beslutningsproces og

([216]) Se betragtning 163.
([217]) Se betragtning 122.
([218]) Tabellerne i bilaget til CSA-aftalen viser ifølge Apple ikke de aktiviteter, som hver deltager rent faktisk udførte, men de aktiviteter, som hver deltager havde beføjelse til at udføre, jf. betragtning 124. Denne efterfølgende fortolkning af CSA-aftalen fra Apples side bekræftes ikke af CSA-aftalens tekst, som ikke indeholder en sådan betingelse eller begrænsning.
([219]) Se betragtning 167.
([220]) Som det også forklares i punkt 1.49 i OECD's TP Guidelines fra 2010 »a factor to consider in examining the economic substance of a purported risk allocation is the consequence of such an allocation in arm's length transactions. In arm's length transactions it generally makes sense for parties to be allocated a greater share of those risks over which they have relatively more control.«
([221]) Se betragtning 108.

hovedkontorernes kapacitet til at træffe aktive ledelsesbeslutninger. Ved de sjældne lejligheder, hvor bestyrelsen faktisk drøftede ASI's produktionsvirksomhed, henvises der i referaterne systematisk til drøftelser mellem ASI og andre parter ([222]).

(293) Hvis Irish Revenue rent faktisk havde kontrolleret, om de Apple IP-licenser, som var i ASI's og AOE's besiddelse, burde have været henført til et sted uden for Irland, før myndigheden godkendte overskudsfordelingsmetoder, der var baseret på denne antagelse, burde den have konkluderet, at ASI's og AOE's hovedkontorer hverken kontrollerede eller administrerede — eller havde mulighed for at kontrollere eller administrere — Apple IP-licenserne på en sådan måde, at de kunne optjene den type indkomst, som disse selskaber bogførte. ASI's og AOE's irske filialer ville, såfremt de var særskilte og uafhængige selskaber, som udførte de samme eller lignende aktiviteter på samme eller lignende betingelser, og under hensyntagen til selskabernes udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici gennem deres filialer og gennem deres respektive hovedkontorer, ikke have accepteret en overskudsfordelingsmetode baseret på denne antagelse, som betyder, at hele ASI's og AOE's overskud over en vis avance i forhold til reducerede omkostninger fordeles til hovedkontorerne i stedet for til de to filialer.

(294) Som det påvises i betragtning 281-292, var de oplysninger, der var nødvendige for at nå frem til denne konklusion, tilgængelige for Irish Revenue eller kunne have været tilgængelige for myndigheden i anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser ([223]). Disse oplysninger dokumenterer på en pålidelig og direkte måde, at de Apple IP-licenser, der var i ASI's og AOE's besiddelse, ikke burde have været henført til hovedkontorerne med henblik på beskatning. I modsætning til hvad Irland fremfører ([224]), burde disse oplysninger ikke have været tilsidesat ved fordelingen af overskud til de irske filialer, da disse oplysninger giver Irish Revenue mulighed for på en mere pålidelig måde at konkludere, om de overskudsfordelingsmetoder, Apple foreslog, fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, end ved blot at henholde sig til oplysninger om de irske filialers aktiviteter.

(295) Selv hvis Irlands argument om, at der ved overskudsfordelingen kun skal tages hensyn til anvendte aktiver, udførte funktioner og påtagne risici for de irske filialer, godkendes, hvilket Kommissionen anfægter, burde Irish Revenue i det mindste have bekræftet, at Apple IP-licenserne ikke burde henføres til ASI's og AOE's irske filialer med henblik på beskatning. Som det fremgår af betragtning 296-304, burde Irish Revenue, eftersom disse filialer blev præsenteret som enheder, der varetog funktioner, for hvilke anvendelsen af disse licenser var afgørende, og eftersom der var tegn på, at disse filialer faktisk varetog IP-relaterede funktioner, som var afgørende for opbygningen af brandbevidsthed og brandgenkendelse i EMEIA-regionen, i det mindste have bekræftet, at Apple IP-licenserne ikke helt eller delvist burde have været henført til de irske filialer, før myndigheden godkendte overskudsfordelingsmetoder, der var baseret på den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne skulle henføres til et sted uden for Irland.

(296) Med hensyn til ASI blev dets irske filial præsenteret for Irish Revenue som værende ansvarlig for aktiviteter vedrørende indkøb, salg og distribution i forbindelse med salget af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i EMEIA- og APAC-regionerne ([225]). Eftersom denne filial havde beføjelse til at distribuere produkter med Apple-brandet, krævede dens aktiviteter adgang til Apple-brandet, som blev indrømmet ASI som

([222]) Se betragtning 284 vedrørende den eneste drøftelse af CSA-aftalen på bestyrelsesniveau, der fandt sted i 2014 i forbindelse med Apples nye selskabsstruktur i Irland. Den 27.3.2012 fandt en drøftelse vedrørende ADI's distributionsterritorier sted på bestyrelsesniveau i ASI. I referatet af dette møde anføres det, at »it was reported to the [board of directors] Meeting that discussions had been taking place between the Company [ASI] and Apple Distribution International (»ADI«) in respect of the proposed appointment of ADI as a distributor for Europe […]«. Dette antyder, at ASI's bestyrelse ikke aktivt var involveret i de drøftelser, den blev orienteret om, men at andre personer deltog i drøftelserne som repræsentant for ASI.

([223]) I betragtning af at Irland kunne ave haft adgang til oplysningerne om fraværet af driftskapacitet i hovedkontorerne, ville Irland kunne have udvist behørig omhu ved at anmode om oplysninger om bestyrelsernes faktiske aktiviteter i anvendelsesperioden for de anfægtede afgørelser, med henblik på at bekræfte den antagelse, at henførelsen af IP til et sted uden for Irland blev godkendt ved afgørelserne.

([224]) Se betragtning 266 og 274.

([225]) Se betragtning 54.

helhed gennem Apple IP-licenserne. Selv om Irish Revenue ikke fandt, at Apple IP-licenserne skulle henføres til ASI's irske filial med henblik på beskatning, burde myndigheden i det mindste have analyseret, hvordan denne filials adgang til Apple IP, som den skulle bruge til at udføre sine funktioner, blev sikret og var organiseret inden for selskabet. Der er ikke dokumentation for, at en sådan analyse blev gennemført.

(297) Hvis en sådan analyse var blevet foretaget, ville det stå tydeligt, at ASI's irske filial som ansvarlig for aktiviteter vedrørende indkøb, salg og distribution i forbindelse med salget af Apple-produkter, varetager en række funktioner, der er afgørende for udviklingen og vedligeholdelsen af Apple-brandet på det lokale marked og for sikringen af kundeloyaliteten over for dette brand på dette marked ([226]). For eksempel pådrog ASI's irske filial sig direkte lokale markedsføringsomkostninger hos tredjepartsudbydere af markedsføringstjenester i forbindelse med lokalisering og gennemførelse af globale markedsføringsstrategier. Tilpasningen af brandstrategien til det lokale marked var en central funktion for udviklingen af Apples brand i de forskellige regioner, og filialen fik henført omkostningerne i forbindelse med globale og lokale reklameprogrammer med henblik på at udføre denne funktion ([227]).

(298) ASI's irske filial var også ansvarlig for at indsamle og analysere regionale data med henblik på at opstille efterspørgselsprognoser for Apple-produkter ([228]). Denne funktion forekommer at være uundværlig for udnyttelsen af Apple IP i EMEIA-regionen.

(299) ASI's irske filial var fuldt ansvarlig for at drive kundesupporttjenesten »AppleCare«, som yder eftersalgssupport og reparationstjenester til hele EMEIA-regionen. Denne funktion har direkte betydning for Apples brand, idet den har til formål at sikre kundetilfredshed og omfatter ansvar for garanti- og reparationsprogrammer ([229]). ASI's irske filial bar således store risici vedrørende produkternes og de teknologiske præstationer.

(300) Endelig kategoriserede Apple i 2014 [50-60] af ASI's [300-400] FTÆ'er, som alle havde base i Irland, som R&D-medarbejdere ([230]).

(301) Med hensyn til AOE blev dets irske filial præsenteret for Irish Revenue som værende ansvarligt for produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter til EMEIA-regionen. I denne kapacitet udviklede AOE's irske filial Apple-specifikke processer og produktionsekspertise og varetog kvalitetssikrings- og kvalitetskontrolfunktioner ([231]), som er nødvendige for at bevare værdien af Apples brand ([232]).

(302) Da Apple fremlagde det vejledende regnskabsformat for AOE's irske filial for Irish Revenue i forbindelse med anmodningen om afgørelsen fra 1991, var selskabets omkostninger vedrørende CSA-aftalen allokeret til denne filial og ikke til dens hovedkontor ([233]). Mens Irish Revenue tilsyneladende ikke undersøgte betingelserne i CSA-aftalen, da den vedtog de anfægtede skatteafgørelser, burde det forhold, at Apple selv henførte omkostningerne i forbindelse med CSA-aftalen til AOE's irske filial, have fået Irish Revenue til at sætte spørgsmålstegn ved den udokumenterede antagelse, der lå til grund for de overskudsfordelingsmetoder, som den i sidste ende godkendte, nemlig at Apple IP-licenserne skulle henføres til et sted uden for Irland.

([226]) Tillæg 1 til PwC's ad hoc-rapport, s. 8.
([227]) Tillæg 1 til PwC's ad hoc-rapport, s. 8.
([228]) Tillæg 1 til PwC's ad hoc-rapport, s. 10.
([229]) Tillæg 1 til PwC's ad hoc-rapport, s. 10-11.
([230]) Disse medarbejderes funktionsgruppe var »Localisation and product testing«. Apple anførte, at medarbejderne, selv om de var kategoriseret som R&D, ikke beskæftigede sig med udvikling, administration, udbredelse eller strategisk ledelse af Apple IP, jf. Irlands brev af 29.1.2016, s. 27.
([231]) PwC's ad hoc-rapport s. 13.
([232]) AOE's irske filial bar også en produktions- og lagerrisiko, jf. PwC's ad hoc-rapport s. 13.
([233]) Se brev fra [Apples skatterådgiver] af 16.1.1991, betragtning 66. Dette brev indeholder et appendiks med titlen »Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures«, som angiver, at den vigtigste omkostning i filialens resultatopgørelse er »Technology/Marketing Intangibles«.

(303) Apple foreslog ligeledes selv i anmodningen om afgørelsen fra 2007, at den irske filial skulle have et afkast af Apple IP. Ifølge afgørelsen fra 2007 blev [1-5] % af filialens omsætning henført til AOE's irske filial under betegnelsen »IP return« ([234]). Irish Revenue burde have set dette forslag som et tegn på, at AOE's irske filial beskæftigede sig med IP-udvikling eller en form for administration eller kontrol af Apple IP-licenserne.

(304) På denne baggrund burde Irish Revenue, da den blev præsenteret for de overskudsfordelingsmetoder, som Apple foreslog til at fastsætte ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland, i det mindste have bekræftet, at Apple IP-licenserne ikke skulle henføres til disse selskabers irske filialer, i stedet for blot at acceptere den udokumenterede antagelse, at disse licenser skulle henføres til et sted uden for Irland. I lyset af de irske filialers involvering i Apple IP burde Irish Revenue ikke have set bort fra de irske filialers overskud som følge af anvendelsen af Apple IP-licenserne og omkostninger i forbindelse med CSA-aftalen.

(305) I lyset af ovennævnte konkluderer Kommissionen, at henførelsen af Apple IP-licenserne til et sted uden for Irland ikke var en fordeling, som to ikkeforbundne selskaber ville have accepteret efter armslængdeprincippet. Eftersom hovedkontorerne ikke udførte nogen funktioner, og/eller i lyset af de funktioner, som de irske filialer udførte, burde Apple IP-licenserne til indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika have været henført til de irske filialer med henblik på beskatning.

(306) I lyset af denne konklusion bør Irlands påstand om, at overskud, der optjenes gennem Apple IP, bør fratrækkes de skattepligtige overskud i Irland i overensstemmelse med territorialitetsprincippet, eftersom den IP, der genererer ASI's og AOE's overskud, er placeret uden for Irland, også forkastes ([235]). Under alle omstændigheder stammer ASI's og AOE's indkomst ikke fra royalties, men fra salg, for hvilke der ikke er opført særskilte IP-betalinger i selskabernes regnskaber. ASI's og AOE's indkomst er netop bogført som driftsindtægter i deres regnskaber ([236]) og er blevet indberettet som sådanne til Irish Revenue (fratrukket renteindtægter). Som anført i betragtning 278 blev de to selskabers samlede indkomst (bortset fra renteindtægter) indberettet i ASI's og AOE's årsregnskaber fra 2004-2008 som skattepligtige med 12,5, hvilket ifølge Irlands klassificering svarer til driftsindtægter ([237]). Det anføres endvidere i samme betragtning, at der først blev anvendt et fradrag for »indkomst beskattet med lavere satser«, efter beregningen af et teoretisk selskabsskattetilsvar med satsen på 12,5 for driftsindtægter, hvilket reducerede selskabernes reelle skattetilsvar i Irland. Dette forhold bekræfter, at Apple anså den pågældende indkomst for driftsindtægter og ikke indtægter fra royalties ([238]).

(307) Eftersom hverken ASI eller AOE har en fysisk tilstedeværelse eller økonomisk aktivitet uden for deres irske filialer ([239]), må den aktivitet, der består i indkøb, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika udført af ASI, og den aktivitet, der består i produktion af computerprodukter til markederne uden for Amerika udført af AOE, anses for aktiviteter, der alene udføres af deres respektive irske filialer. ASI's og AOE's indkomst udgøres derfor af aktive driftsindtægter fra filialaktiviteter, eftersom der ikke er nogen ansatte uden for Irland,

([234]) Se betragtning 62.
([235]) Se f.eks. Cooke-udtalelsen, betragtning 194.
([236]) Se betragtning 96.
([237]) Se betragtning 103 og figur 6, 12,5 angives i regnskaberne som »den almindelige skattesats i Irland«.
([238]) Selv om det teoretiske skattetilsvar fra og med 2008 ikke længere blev beregnet ved hjælp af en selskabsskattesats på 12,5, men ved hjælp af en sats på [1-5] %, blev en justering for »indkomst beskattet med lavere satser« efterfølgende fratrukket selskabernes teoretiske skattetilsvar for at komme frem til disse selskabers reelle skattetilsvar i Irland, ligesom i perioderne før 2008. Skattesatsen på [1-5] % forklares i regnskaberne som følger: »The average tax rate for all jurisdictions in which [ASI] operates is approximately [1-5] %«. Se figur 7. Det fremgår af fodnote 198, at der ikke er givet nogen nærmere forklaring på, hvordan Apple er nået frem til en gennemsnitssats på [1-5] % for ASI. Det er ikke umiddelbart muligt at afstemme skattesatsen på [1-5] % med et gennemsnit af de skattesatser, der er gældende i jurisdiktioner, hvor ASI driver virksomhed, da ASI kun driver virksomhed i Irland.
([239]) Se betragtning 281 ff.

som kunne generere sådanne indtægter ([240]). Med andre ord burde der ikke være blevet henført indkomst, som f. eks. de driftsindtægter, ASI og AOE har indberettet, til disse selskabers hovedkontorer, hverken helt eller delvist. Selv om noget af denne indkomst kunne anses for IP-indtægter, undlod Irish Revenue helt at undersøge, hvilken del af de resulterende restoverskud, der blev allokeret til hovedkontorerne, der eventuelt kunne henføres til indtægter fra royalties.

c) **Apple Inc.'s bidrag til R&D og administration af Apple IP-licenser, som er i ASI's og AOE's besiddelse, kan ikke påvirke fordelingen af overskud inden for ASI og AOE**

(308) Som forklaret i betragtning 275 anfører Irland og Apple også, at R&D og administration af Apple IP er centreret i og ledet af Apples hovedkvarter i USA. Ifølge Irland og Apple er disse bidrag fra Apple Inc.'s medarbejdere drivkraften bag ASI's og AOE's rentabilitet, og Irish Revenue handlede således korrekt, da den udelukkede overskud hidrørende fra disse bidrag fra ASI's og AOE's irske filialers skattepligtige overskud ([241]).

(309) Kommissionen er ikke enig i dette argument af de grunde, der er anført i betragtning 310-318.

(310) ASI, AOE og Apple Inc. er en del af den samme koncern, men de er tre særskilte juridiske enheder, og alle koncerninterne transaktioner mellem disse enheder er derfor underlagt interne afregningsordninger ([242]). ASI's og AOE's betaling til Apple Inc. for udviklingen af Apple IP er f.eks. fastlagt i CSA-aftalen ([243]), mens ASI's og AOE's betaling til Apple Inc. for markedsføringstjenester er fastlagt i markedsføringsaftalen ([244]). De anfægtede skatteafgørelser vedrører imidlertid ikke disse eller andre koncerninterne transaktioner, der måtte være er indgået mellem ASI og AOE på den ene side og Apple Inc. på den anden. De anfægtede skatteafgørelser vedrører med andre ord ikke spørgsmålet om, hvorvidt CSA-aftalen eller markedsføringsaftalen blev gennemført efter armslængdeprincippet, men tager vilkårene og betingelserne i disse ordninger for givet. Det betyder, at disse afgørelser ikke godkender nogen interne afregningsordninger mellem disse tre enheder vedrørende f.eks. R&D og administration af Apple IP eller markedsføringstjenester. De anfægtede skatteafgørelser vedrører kun allokeringen af ASI's og AOE's overskud til deres respektive irske filialer.

(311) I henhold til vilkårene i CSA-aftalen betaler ASI og AOE ([245]) Apple Inc. for de R&D-aktiviteter, Apple Inc. (eller andre koncernselskaber) varetager i forbindelse med Apple IP. Det er derfor CSA-aftalen, der er indgået mellem ASI og AOE på den ene side og Apple Inc. på den anden, som bestemmer hvor stor en andel af omkostningerne og indtægterne i forbindelse med udviklingen af Apple IP, der skal tilregnes hver part i aftalen. I henhold til CSA-aftalen allokeres omkostningerne til R&D i forbindelse med Apples produkter mellem Apple Inc., ASI og AOE ud fra den procentdel af produktsalget, der sker i deres respektive territorier ([246]). Ifølge ASI's regnskaber udgør »Research and development« den største del af selskabets driftsudgifter ([247]). I 2013 og 2014 betalte ASI f.eks. henholdsvis [2,0-2,5] mia. USD og [4,0-4,5] mia. USD for udviklingen af Apple IP ([248]). Mellem 2010 og 2014 finansierede ASI og AOE i fællesskab mere end halvdelen af omkostningerne til R&D i forbindelse med Apple IP, mens Apple Inc. finansierede under halvdelen af disse omkostninger i den samme periode. Med andre ord betaler ASI og AOE gennem CSA-aftalen Apple Inc. for udviklingen af Apple IP, hvilket påvirker ASI's og AOE's samlede rentabilitet.

([240]) Se betragtning 112.
([241]) Se f.eks. Irlands brev af 29.1.2016, s. 25, Apples brev af 4.5.2015, s. 5, og Apples brev af 18.2.2016, s. 5.
([242]) På samme måde er betalingen til ADI for de distributionstjenester, det leverer til ASI, fastlagt i distributionsaftalen mellem disse to forbundne koncernselskaber, jf. betragtning 134.
([243]) Se afsnit 2.5.4 i denne afgørelse.
([244]) Se betragtning 133.
([245]) Under ét betegnet som »the International Participant« i CSA-aftalen, jf. betragtning 122.
([246]) Se betragtning 121.
([247]) Se figur 4.
([248]) Se betragtning 121.

(312) Apple har altså fastlagt og anvendt sin metode til at værdiansætte de aktiviteter, der udføres af Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden side, i forbindelse med Apple IP samt parternes bidrag til værdien af denne IP. Dette er resultatet af CSA-aftalen, hvor hvert selskab bidrager til de samlede omkostninger til udviklingen af Apple IP på grundlag af fordelingskriterier, der alene er fastlagt af Apple. Det valgte kriterium var at allokere omkostningerne til Apple IP i forhold hvert selskabs omsætning, som betød, at ASI og AOE bærer størstedelen R&D-omkostningerne. Der er følgelig allerede redegjort for betalingen for de R&D-aktiviteter, som Apple Inc. udførte vedrørende Apple IP, ved at allokere udviklingsomkostningerne på grundlag af hver CSA-aftaleparts relevante omsætning, eftersom Apple lagde denne omsætning til grund for fordelingen af andelen af Apple IP til hvert selskab. Overskuddet for hvert selskab — Apple Inc., ASI og AOE — er følgelig differencen mellem salget og alle relevante omkostninger, herunder de årlige betalinger for udviklingen af Apple IP som fastsat i CSA-aftalen.

(313) Irlands og Apples henvisning til aktiviteter vedrørende R&D og administration af Apple IP, der udføres i USA, hentyder derfor til, at Apple Inc. skulle have ydet bidrag uden modbetaling til fordel for ASI og AOE ud over de aktiviteter, som Apple Inc. udfører mod betaling inden for rammerne af CSA-aftalen og markedsføringsaftalen, eftersom der ikke er andre tegn på, at Apple Inc. modtager yderligere betaling for R&D og administration af Apple IP i ASI's eller AOE's regnskaber. Eksistensen af sådanne bidrag uden betaling har imidlertid ingen betydning for allokeringen af overskud inden for ASI og AOE. Som anført i betragtning 271 har ASI's og AOE's hovedkontorer på den ene side og deres respektive irske filialer på den anden ikke særskilt retlig status. De er en del af den samme juridiske enhed, som indehaver Apple IP-licensen, og som er den enhed, for hvilken Apple Inc. har ydet disse bidrag angiveligt uden betaling. Mens ASI's og AOE's betaling til Apple Inc. for dennes bidrag til R&D og administration af Apple IP kan og faktisk påvirker ASI's og AOE's samlede rentabilitet, kan den ikke påvirke den efterfølgende fordeling af dette overskud inden for ASI og AOE og dermed fordelingen af overskud til ASI's og AOE's irske filialer.

(314) Mens sådanne yderligere bidrag kunne påvirke ASI's og AOE's samlede rentabilitet, hvis de faktisk var blevet ydet og havde været prissat effektivt, hvilket de ikke var, kan de med andre ord ikke have betydning for den efterfølgende fordeling af overskud inden for ASI og AOE. Dette skyldes, at de omkostninger, som ASI og AOE betaler for disse bidrag, ville blive båret af disse selskaber som helhed (og ikke kun hovedkontorerne eller de irske filialer) og derfor ville reducere selskabernes samlede overskud. ASI's og AOE's restoverskud skal imidlertid først fordeles mellem hovedkontorerne og deres respektive irske filialer med henblik på beskatning, når disse omkostninger er blevet fratrukket dette overskud. Det forhold, at Apple Inc. i henhold til henholdsvis CSA-aftalen og markedsføringsaftalen varetager R&D og udformer markedsføringskampagner til ASI og AOE, påvirker også ASI's og AOE's samlede rentabilitet, men dette er ikke relevant for fordelingen af ASI's og AOE's overskud mellem deres hovedkontorer og deres respektive irske filialer. Irlands argument om, at den værdi, som Apple-produkterne genererer, kan kræve store investeringer, er muligvis korrekt ([249]), men hvad angår ASI's og AOE's bidrag til investeringerne, er disse omfattet af CSA-aftalen og markedsføringsaftalen, som ikke kan påvirke overskudsfordelingen inden for disse selskaber.

(315) Eftersom der i ASI's eller AOE's regnskaber ikke er dokumentation for, at Apple Inc. har modtaget betaling for R&D og administration af Apple IP ud over CSA-aftalen ([250]), er der ingen begrundelse for argumentet om, at Apple Inc.'s bidrag til R&D og administration af Apple IP påvirker fordelingen af overskud inden for ASI og AOE. Irland og Apple fremlægger tilsyneladende kun et abstrakt krav fra Apple Inc. på andre juridiske enheders overskud (ASI og AOE), som går videre end de kontraktlige bestemmelser i CSA-aftalen og markedsføringsaftalen, og som ligger uden for omfanget af overskudsfordeling.

([249]) Se betragtning 201.
([250]) Se betragtning 313.

(316) Irland anfører, at ASI's og AOE's betalinger for Apple Inc.'s bidrag kan henføres til hovedkontorerne, og fremhæver i denne forbindelse betalinger foretaget under CSA-aftalen og markedsføringsaftalen ([251]). Selv om det antages, at betalinger under CSA-aftalen og markedsføringsaftalen kunne påvirke overskudsfordelingen inden for ASI og AOE, hvilket Kommissionen anfægter ([252]), er der ingen åbenlys begrundelse for at henføre disse betalinger til hovedkontorerne i stedet for til de irske filialer. Med hensyn til CSA-aftalen og markedsføringsaftalen skelnes der i disse aftaler ikke mellem hovedkontorerne og de irske filialer. Dette er forventeligt, eftersom de fra et kontraktligt synspunkt udgør den samme juridiske enhed. Når en adresse er anført ASI og AOE i disse aftaler, er det hver gang de irske filialers adresse ([253]). Selv om det blev accepteret, at bidrag ydet af Apple Inc. til fordel for ASI og AOE kunne have betydning for overskudsfordelingen inden for ASI og AOE, er der — uden hovedkontorerne — ingen tegn på, at Apple Inc. ikke ville have ydet de samme bidrag til fordel for de irske filialer, især i betragtning af at hovedkontorerne ikke opnår fordele ved disse bidrag, eftersom de ikke eksisterer fysisk og ikke har nogen medarbejdere. I betragtning 281-290 påvises det, at hovedkontorerne gennem deres begrænsede aktiviteter i form af bestyrelsesmøder ikke beskæftiger eller kan beskæftige sig med R&D. Dette ville være umuligt, eftersom hovedkontorerne hverken har en fysisk tilstedeværelse eller nogen ansatte. Som bemærket i betragtning 295-304 beskæftiger de irske filialer sig derimod øjensynligt med aktiviteter, der direkte eller indirekte understøtter Apple IP, og Apple har tidligere behandlet dem på denne måde. Selv om det blev accepteret, at Apple Inc. ydede bidrag til fordel for ASI og AOE uden betaling, og at disse bidrag uden betaling kunne anses for at have betydning for overskudsfordelingen inden for ASI og AOE, burde disse bidrag følgelig have været henført til de irske filialer.

(317) Irland og Apple anfører videre, at ASI og AOE påtager sig risici, som er begrænsede gennem koncernpolitikker udviklet i USA. Koncernpolitikker har imidlertid til formål at begrænse koncernspecifikke risici og fastlægge koordineringsprocedurer, således at koncernen selv kan kræve, at datterselskaberne overholder sådanne koncernpolitikker, snarere end at dens datterselskaber har gavn af sådanne politikker. En politik kan, uanset om den har form af et skriftligt dokument, en proces eller forretningssoftware, ikke fremlægges med henblik på at påtage en risiko, når der ikke findes noget personale. Som anført i betragtning 290 bør en del af et selskab, som ikke kan administrere, kontrollere eller overvåge en risiko, ikke allokeres en sådan risiko i forbindelse med beskatning.

(318) Kommissionen kan således ikke acceptere Irlands og Apples argument om, at ASI's og AOE's overskud, der hidrører fra bidrag ydet af Apple Inc.'s medarbejdere, bør fraregnes det skattepligtige overskud for ASI's og AOE's irske filialer, eftersom de påståede bidrag fra Apple Inc.'s medarbejdere til R&D og administration af de Apple IP-licenser, som ASI og AOE besidder, ikke kan have betydning for fordelingen af overskud inden for ASI og AOE.

d) **Konklusion: De anfægtede skatteafgørelser fører til en sænkelse af ASI's og AOE's selskabsskat i Irland**

(319) Som konkluderet i betragtning 305 burde de Apple IP-licenser, som er i ASI's og AOE's besiddelse, ikke have været henført til et sted uden for Irland, men til de irske filialer. ASI's og AOE's irske filialer ville, såfremt de var særskilte og uafhængige selskaber, som udførte de samme eller lignende aktiviteter på samme eller lignende

([251]) Se betragtning 133.
([252]) Se betragtning 314.
([253]) Når en postadresse er anført for ASI og AOE i de forskellige udgaver af CSA-aftalen, er det altid en adresse i Irland. I markedsføringsaftalen bestemmes følgende: »all notices, elections, offers, acceptances, and demands permitted or requested to be made under this Agreement shall be made in written (…) to the party, addressed as follows:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller«.
Se markedsføringsaftalen, s. 6.

betingelser, af hensyn til deres egen rentabilitet følgelig ikke have accepteret, at hele ASI's og AOE's overskud over en vis avance på et nedsat omkostningsgrundlag blev allokeret uden for Irland. Alle overskud af salgsaktiviteter, bortset fra renteindtægter, som ASI og AOE optjente under normale markedsforhold ([254]), burde i stedet have været allokeret til ASI's og AOE's irske filialer.

(320) Irish Revenues accept af den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, fører til en betydelig nedsættelse af ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland, som udgør beskatningsgrundlaget for selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland. De overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, kan derfor ikke siges at føre til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(321) Ved at godkende overskudsfordelingsmetoder baseret på denne udokumenterede antagelse gav Irish Revenue ASI og AOE en fordel, jf. traktatens artikel 107, stk. 1, i form af en nedsættelse af deres respektive årlige skattepligtige overskud. Denne fordel var selektiv, da den førte til en nedsættelse af ASI's og AOE's selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og hvis skattepligtige overskud efterfølgende beskattes med den samme almindelige selskabsskattesats som ASI's og AOE's overskud optjent i Irland.

(322) En tilsvarende konklusion nås efter AOA-tilgangen for overskudsfordeling til et fast driftssted ([255]). Selv om OECD's Profit Attribution Report fra 2010 blev godkendt af OECD-Rådet, efter at de anfægtede skatteafgørelser blev truffet i 1991 og 2007, henviser Kommissionen blot til dette ikkebindende vejledende dokument, jf. betragtning 255, som en yderligere indikation af, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede afgørelser, giver et resultat, der ikke stemmer overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der findes ingen andre alternative detaljerede og omfattende analyser af overskudsfordelingsmetoder, som skattemyndigheder og multinationale selskaber kan bruge som vejledning, når de fastlægger betingelser for koncerninterne og interne transaktioner, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Denne vejledning forelå under alle omstændigheder allerede i en lignende form i 2008 ([256]), idet OECD's første vejledning om fordeling af overskud til faste driftssteder blev offentliggjort i 1993 ([257]), og overvejelserne i OECD's Profit Attribution Report fra 2010 vedrører anvendelsen af artikel 7 of the OECD's Model Tax Convention på konkrete situationer.

(323) Ifølge AOA-tilgangen burde der som det første trin i overskudsfordelingsprocessen tages udgangspunkt i den fysiske tilstedeværelse af medarbejdere eller personer, der udfører funktioner på selskabets vegne i hovedkontoret og det faste driftssted, med henblik på objektivt at fordele anvendte aktiver, udførte funktioner og påtagne risici mellem et hovedkontor og dets faste driftssted. Dette begrundes af det forhold, at det typisk er let at konstatere, om der er en fysisk tilstedeværelse af medarbejdere eller personer, der udfører funktioner på selskabets vegne. For ASI's og AOE's vedkommende bør alle aktiver, funktioner og risici, herunder IP-licenserne til indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-produkter uden for Amerika, henføres til de irske filialer i det første trin, da disse selskaber ikke har nogen medarbejdere eller personer, der udfører funktioner på disse selskabers vegne uden for filialerne, bortset fra den passive likviditetsstyring, som bestyrelsen har outsourcet til Braeburn. I OECD's Profit Attribution Report fra 2010 angives det i forbindelse med immaterielle aktiver, at det med hensyn til det økonomiske ejerskab af immaterielle aktiver er den aktive beslutning, der træffes under det øverste ledelsesniveau, som er afgørende for placeringen af ejerskabet ([258]). ASI's og AOE's hovedkontorer har ingen medarbejdere under det øverste ledelsesniveau.

([254]) Se betragtning 291.
([255]) Se betragtning 86-89.
([256]) Jf. *2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, godkendt af OECD-Rådet den 17.7.2008.
([257]) Se *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994, gengivet i Volume II af løsbladsversionen af OECD Model Tax Convention, s. R(13)-1, godkendt af OECD-Rådet den 26.11.1993.
([258]) Se betragtning 90 og 91.

(324) Med hensyn til den anden ad hoc-rapport fra [Apples skatterådgiver] ([259]), som Apple fremlagde som et eksempel på anvendelsen af AOA-tilgangen i den foreliggende sag, svarer de to trin i denne tilgang som fremlagt af [Apples skatterådgiver] ikke til de to trin i AOA-tilgangen som forklaret i betragtning 86-89. Denne rapport sætter ligesom de anfægtede skatteafgørelser ikke spørgsmålstegn ved henførelsen af Apple IP-licenserne til ASI's og AOE's hovedkontorer. I stedet består trin 1 i [Apples skatterådgivers] tilgang af en analyse af anvendelsen af armslængdeprincippet snarere end henførelsen af aktiver, funktioner og risici mellem ASI's og AOE's hovedkontorer og deres respektive irske filialer, som det kræves efter AOA-tilgangen ([260]). En lignende fejlfortolkning af AOA-tilgangen anvendes i PwC's ad hoc-rapport, hvor det første trin i tilgangen består af en funktionel analyse, men hvor henførelsen af aktiver og risici ikke anses for relevant eller påkrævet i det første trin.

8.2.2.3. ***Subsidiær argumentation: Undervurdering af ASI's og AOE's skattepligtige overskud som følge af de uhensigtsmæssige metodevalg, der ligger til grund for de ensidige overskudsfordelingsmetoder, som godkendes i de anfægtede skatteafgørelser***

(325) Uden at det berører vurderingen i afsnit 8.2.2.2, finder Kommissionen subsidiært, at selv om Irish Revenue skulle have haft ret i at acceptere den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket Kommissionen anfægter, fører de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, under alle omstændigheder til et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. Kommissionen finder navnlig, at disse metoder fører til en undervurdering af ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland, da de er baseret på uhensigtsmæssige metodevalg. Disse uhensigtsmæssige valg fører til en nedsættelse af disse selskabers irske selskabsskattetilsvar sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(326) Formålet med vurderingen i betragtning 327-360 er ikke at fastslå en betaling for de funktioner, der udføres af de irske filialer, som er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I lyset af argumenterne i afsnit 8.2.2.2 finder Kommissionen ikke, at Irish Revenue havde ret, da den accepterede den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket er den antagelse, der ligger til grund for de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser. Formålet med denne vurdering er i stedet at påvise, at selv om Irish Revenue skulle have haft ret i at acceptere den udokumenterede antagelse, fører flere af de metodevalg, der ligger til grund for disse metoder, til et skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. Med andre ord bør de anfægtede skatteafgørelser også efter dette subsidiære argument derfor under alle omstændigheder anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel, jf. traktatens artikel 107, stk. 1, fordi de godkender disse metoder.

(327) Kommissionen finder mere specifikt, at følgende metodevalg, som ligger til grund for de ensidige overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, afviger fra et markedsbaseret resultat: i) valget af ASI's og AOE's irske filialer som fokus for de ensidige overskudsfordelingsmetoder, ii) valget af driftsudgifter som overskudsindikator og iii) den accepterede afkastningsgrader.

a) **Ubegrundet valg af de irske filialer som fokus for den ensidige overskudsfordelingsmetode**

(328) Når direkte metoder til fastsættelse af interne afregningspriser, f.eks. CUP-metoden, anvendes til at fastsætte prisen på en koncernintern transaktion, afspejles resultatet i lige høj grad for begge parter i transaktionen. Når ensidige indirekte metoder til fastsættelse af interne afregningspriser anvendes, f.eks. TNMM, fokuserer analysen af interne

([259]) Se betragtning 210.
([260]) Rapporten er unøjagtig på flere områder. Det anføres, at den irske filial ikke udfører markedsføringsaktiviteter, hvilket øjensynligt modsiges af Irland og Apple.

afregningspriser kun på de aktiviteter, der udføres af den ene part i den kontrollerede transaktion (den »testede part«), og betalingen for disse aktiviteter, og ikke på særskilte identificerbare transaktioner og deres priser. Når TNMM anvendes, skal der følgelig vælges en testet part, for hvilken den nettomargen, denne part opnår i den kontrollerede transaktion, kan måles i forhold til den nettomargen, som tilsvarende uafhængige selskaber opnår i ikkekontrollerede transaktioner ([261]). For at sikre, at estimeringen af armslængdebetalingen for denne transaktion er pålidelig, er det vigtigt, at valget af den testede part er det bedst mulige.

(329) I de ensidige overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, som ligner TNMM, tages kun ASI's og AOE's irske filialers aktiviteter i betragtning ([262]). De anfægtede skatteafgørelser accepterer derfor valget af de irske filialer som »den testede part«. De irske filialer udpeges ligeledes som den testede part i ad hoc-rapporterne fra både PwC og [Apples skatterådgiver]. Valget af de irske filialer som den »testede part« er baseret på den udokumenterede antagelse, at ASI's og AOE's irske filialer har den »mindst komplekse funktion« sammenlignet med deres respektive hovedkontorer, eftersom Apple IP-licenserne var blevet henført til sidstnævnte med henblik på beskatning. Det forhold, at de irske filialer er valgt som den testede part, viser ligeledes, at hovedkontorernes aktiviteter anses for at være mere komplekse.

(330) Ved anvendelse af TNMM vælges typisk de enheder, der f.eks. er eksponeret for risici eller egne immaterielle aktiver som den mest komplekse funktion ([263]). Det er i denne henseende vigtigt at præcisere, at det blotte ejerskab til et immaterielt aktiv ikke nødvendigvis betyder, at ejeren af det immaterielle aktiv udfører en kompleks funktion. Selv i det tilfælde, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket Kommissionen anfægter, burde valget af de irske filialer som den mindst komplekse funktion have været baseret på en sammenligning mellem de funktioner, disse filialer udfører, og deres respektive hovedkontorer og ikke blot på en antagelse.

(331) Som anført i betragtning 281 er hovedkontorernes aktiviteter begrænset til de to selskabers bestyrelsesmøder. De to selskabers bestyrelsesmøder optages i referaterne, og som det fremgår af sammendragene af disse referater i tabel 4 og tabel 5 samt beskrivelserne i betragtning 127 og 129, lader disse referater ikke antyde, at der blev udført komplekse aktiviteter på hovedkontorniveau i ASI og AOE. Ifølge disse referater vedrørte bestyrelsesmøderne primært beslutninger vedrørende finansielle spørgsmål, som f.eks. betaling eller modtagelse af udbytte. Hovedkontorerne varetager ikke eller kan ikke varetage aktive og kritiske roller vedrørende R&D eller administration af Apple IP, jf. betragtning 281-293.

(332) Som anført i betragtning 296-304 bestod de irske filialers funktioner, som forelagt Irish Revenue, derimod af funktioner, for hvilke anvendelsen af disse licenser var afgørende, og der var tegn på, at disse filialer faktisk varetog IP-relaterede funktioner, som var afgørende for opbygningen af brandbevidsthed og brandgenkendelse i EMEIA-regionen.

(333) I lyset af hovedkontorernes begrænsede kapacitet til at styre risici i forhold til omfanget af deres respektive irske filialers aktiviteter fører valget af de irske filialer som den testede mindst komplekse part i transaktionerne til et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret

([261]) Se i denne sammenhæng punkt 3.18 i OECD's TP Guidelines fra 2010: »The choice of the tested party should be consistent with the functional analysis of the transaction. As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, i.e. it will most often be the one that has the less complex functional analysis.«

([262]) Irland hævder, at dette følger af anvendelsen af section 25 i TCA 97, hvorefter kun aktiviteter, der finder sted i de irske filialer, skal tages i betragtning.

([263]) Se betragtning 94.

resultat og dermed fra armslængdeprincippet. Irish Revenues accept af de overskudsfordelingsmetoder, der var baseret på dette valg, nedsætter følgelig ASI's og AOE's årlige selskabsskattetilsvar i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De anfægtede skatteafgørelser bør derfor anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

b) **Uhensigtsmæssigt valg af overskudsindikator**

(334) I det tilfælde de irske filialer rent faktisk skulle anses for at varetage »den mindst komplekse funktion« og dermed vælges som den testede part til de ensidige overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, hvilket Kommissionen anfægter, fører de valgte overskudsindikatorer under alle omstændigheder ikke til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(335) Den overskudsindikator, der er valgt til anvendelsen af en ensidig metode til fastsættelse af interne afregningspriser, f.eks. TNMM, skal afspejle de funktioner, der udføres af den testede part i den kontrollerede transaktion, som ifølge de anfægtede skatteafgørelser er de irske filialer. Den overskudsindikator, der er foreslået af Apple og godkendt af Irish Revenue i skatteafgørelserne fra både 1991 og 2007 til at fastsætte ASI's og AOE's skattepligtige overskud for de funktioner, de udfører, er driftsudgifter, som for AOE's vedkommende er kombineret med en procentdel af omsætningen siden afgørelsen fra 2007. Eftersom de to filialer varetager forskellige funktioner, vil Kommissionen analysere hver filials funktion separat med henblik på at fastslå, om valget af driftsudgifter som overskudsindikator var hensigtsmæssigt i begge tilfælde.

(336) Apple præsenterede ASI's irske filial for Irish Revenue som en filial, der primært udfører indkøbs-, salgs- og distributionsaktiviteter. Valget af driftsudgifter som overskudsindikator forbindes generelt med lavrisikodistributører ([264]). Af de årsager, der er anført i betragtning 337, 338 og 339, kan ASI's irske filial ikke anses for at være en lavrisikodistributør.

(337) ASI bærer for det første en omsætningsrisiko, som beløb sig til [67,5-68] mia. USD i 2014. Eftersom ASI's hovedkontor ikke har en fysisk tilstedeværelse eller nogen ansatte og derfor ikke kan bære en produktrisiko, må det antages, at ASI's irske filial bærer de pågældende risici. Anvendelsen af driftsudgifter som overskudsindikator afspejler ikke denne risiko, eftersom ASI's irske filials driftsudgifter var stabile i hele anvendelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser. I modsætning dertil steg ASI's omsætning betydeligt i den samme periode. Denne manglende sammenhæng mellem driftsudgifter og omsætning sår tvivl om hensigtsmæssigheden af at anvende driftsudgifter som overskudsindikatoren for fastsættelsen af ASI's skattepligtige overskud ([265]).

([264]) Ifølge ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] er omsætning ikke en hensigtsmæssig overskudsindikator for distributionsaktiviteter. Ifølge denne rapport er omsætning kun relevant, hvis distributionsaktiviteterne er begrænset til logistik, mens ASI varetager vigtige kundesupportfunktioner og yder garanti for alle solgte varer. Se »Transactional profits transfer pricing methods«, Comments on a series of draft issues notes, [Apples skatterådgiver], 30.4.2008, hvor Apples skatterådgiver anfører, at »[Apples skatterådgiver] believes that the case can be made for the use of a Berry ratio in some cases in highly integrated groups in which the »selling« is predominantly undertaken at a regional or global level and the sales company's function is largely logistical«. Se også »Transactional profits transfer pricing methods«, Comments on a series of draft issues notes, [Apples skatterådgiver], 30.4.2008, hvor Apples skatterådgiver anfører, at »[Apples skatterådgiver] notes the [OECD] Working Party's view that the Berry ratio should only be used to reward sales activities; and that a sales related indicator is more appropriate except in comparable situations when independent parties operating at arm's length would have agreed otherwise«. »OECD Working Party« er betegnelsen for arbejdsgrupper inden for OECD, der er sammensat af medlemslandenes repræsentanter, og som arbejder med specifikke områder, f.eks. interne afregningspriser.

([265]) Åbningsafgørelsen, betragtning 67: »In fact, […] the sales income of ASI increased by 415 over the three years 2009-2012 to USD 63.9 billion. For the same period, the operating costs as reflected by the taxable income […] increased by [15-20] %.«

(338) ASI stiller for det andet garanti for alle solgte varer i hele EMEIA-regionen. Disse garantier udgjorde det største passiv i overførslen af aktiver og passiver fra ASI til ADI for denne region ([266]). Eftersom ASI's hovedkontor ikke har en fysisk tilstedeværelse eller nogen ansatte og derfor ikke kan bære en produktrisiko, må det antages, at dette passiv skal henføres til ASI's irske filial. Anvendelsen af driftsudgifter som overskudsindikator afspejler imidlertid ikke et sådan risikoniveau, da anvendelsen af driftsudgifter som overskudsindikator, jf. betragtning 336, generelt forbindes med lavrisikodistributører ([267]).

(339) ASI varetager for det tredje systematisk sin distributionsfunktion gennem tredjepartsleverandører ([268]). Den omsætning, som ASI genererer, består for en stor dels vedkommende af varer, som aldrig fysisk er blevet håndteret i Irland. Den risiko, der bæres i forbindelse med produkter, som ikke håndteres i Irland, kommer i højere grad til udtryk i den samlede omsætning end i driftsudgifterne, fordi dette beløb også omfatter betaling til tredjeparten for leveringen af tjenester og ikke afspejler de omkostninger, der genereres af aktiviteten som sådan, selv om betalingerne for outsourcede tjenester kan være omfattet af filialens driftsudgifter. ASI's driftsudgifter er imidlertid ikke så udspecificerede, at det er muligt at udpege komponenter af driftsudgifterne, f. eks. betaling for outsourcede omkostninger og personaleomkostninger ([269]).

(340) Af de grunde, der er anført i betragtning 337, 338 og 339 afspejler valget af driftsudgifter som overskudsindikator (i stedet for omsætning) ikke i tilstrækkeligt omfang de risici, der bæres af ASI's irske filial, og de betydelige aktiviteter, denne filial udfører. Disse grunde gælder ligeledes for anvendelsen af Berry-forholdet i de to ad hoc-rapporter fra PwC og [Apples skatterådgiver]. Berry-forholdet bruges som et finansielt forhold til at estimere en betaling til distributører med begrænset risiko, som er i overensstemmelse med armslængdeprincippet ([270]). Berry-forholdet repræsenterer et afkast af et selskabs værdiskabende funktioner og forudsætter, at disse funktioner kommer til udtryk i dets driftsudgifter. Eftersom nævneren i Berry-forholdet er driftsudgifter, er anvendelsen af driftsudgifter i forbindelse med TNMM og anvendelsen af Berry-forholdet i praksis blot en præsentationsmæssig forskel. Under alle omstændigheder beskriver OECD's TP Guidelines scenarier, hvor Berry-forholdet er nyttigt, men disse scenarier er forskellige fra det scenario, hvori ASI opererer ([271]).

(341) Hverken valget af driftsudgifter som overskudsindikator i de anfægtede skatteafgørelser eller anvendelsen af Berry-forholdet i ad hoc-rapporterne er således hensigtsmæssigt til at fastsætte en armslængdebetaling for de funktioner, der udføres af ASI's irske filial. Ved at vælge driftsudgifter som overskudsindikator i stedet for omsætning nedsættes ASI's årlige skattepligtige overskud i Irland fejlagtigt, da omsætning er en bredere overskudsindikator end driftsudgifter, og da ASI's omsætning steg betydeligt i anvendelsesperioden for de anfægtede afgørelser, mens ASI's driftsudgifter var relativt stabile ([272]). Det fører navnlig til et meget lavt og stabilt beskatningsgrundlag for ASI's irske filial ([273]), som ikke korrekt afspejler de risici, denne filial bærer, jf. betragtning 337, 338 og 339.

([266]) Se betragtning 135.
([267]) Se i denne sammenhæng punkt 2.87 i OECD's TP Guidelines fra 2010: »The denominator should be focussed on the relevant indicator(s) of the value of the functions performed by the tested party in the transaction under review, taking account of its assets used and risks assumed.«
([268]) Se f.eks. betragtning 55.
([269]) Se figur 4.
([270]) Jf. f.eks. tabellen om anvendelse af overskudsindikatorer i Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Return on Assets (ROA)	Formula: Operating Profit/Operating Assets Often Used to Test: Manufacturers
Operating Margin	Formula: Operating Profit/Net Sales Often Used to Test: Distributors
Berry Ratio	Formula: Gross Profit/Operating Expenses Often Used to Test: Low-Function Distributors
Net Cost Plus	Formula: Operating Profit/Total Costs Often Used to Test: Service Providers and Contract Manufacturers

([271]) Se punkt 2.101 i OECD's TP Guidelines fra 2010.
([272]) Se betragtning 337.
([273]) Dette princip forklares med henvisning til virksomhedsomstrukturering i punkt 9.10 i OECD's TP Guidelines fra 2010, som anfører: »Business restructurings often result in local operations being converted into low risk operations (e.g. »low risk distributors«, or »low risk contract manufacturers«) and being allocated relatively low (but generally stable) returns on the grounds that the entrepreneurial risks are borne by another party to which the residual profit is allocated.«

Dette valg fører derfor til en lavere betaling til denne filial end til et uafhængigt selskab, hvis skattepligtige overskud afspejler priser, som er forhandlet på armslængdevilkår på markedet. Lignende overvejelser gør sig ikke gældende, hvis omsætning bruges som overskudsindikator til at bestemme betalingen for de funktioner, der udføres af ASI's irske filial.

(342) At valget af driftsudgifter som overskudsindikator for et selskab, der udfører indkøbs-, salgs- og distributionsaktiviteter, ikke nødvendigvis medfører en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, underbygges yderligere af retningslinjerne i OECD's TP Guidelines. I disse retningslinjer foreslås en betaling baseret på omsætning i stedet for driftsudgifter for selskaber, der udfører sådanne funktioner ([274]). OECD's TP Guidelines indeholder lignende overvejelser vedrørende anvendelsen af Berry-forholdet ([275]). Det blev aldrig overvejet at anvende de samlede omkostninger, der er et bredere grundlag end driftsudgifter ([276]), som overskudsindikator for ASI's irske filial, og dette ville også have forhøjet ASI's årlige skattepligtige overskud i Irland.

(343) Med hensyn til AOE blev dets irske filial præsenteret for Irish Revenue af Apple som værende ansvarlig for produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter. AOE ejer lagerbeholdningerne ([277]) og forekommer at have kontrol over og bære risikoen for i det mindste en del af omkostningerne vedrørende disse lagerbeholdninger ([278]). Da selskabets hovedkontor ikke effektivt kan bære denne risiko i fraværet af en fysisk tilstedeværelse eller ansatte, der kan forvalte denne risiko, bør AOE's irske filial anses for at bære den fulde risiko for lagerbeholdningerne. Under sådanne omstændigheder er en overskudsindikator, der omfatter de samlede omkostninger, mere hensigtsmæssig end driftsudgifter for en produktionsvirksomhed som AOE. De samlede omkostninger er et bredere grundlag end driftsudgifter, da sidstnævnte ikke omfatter omkostninger vedrørende råvarer, og samlede omkostninger omfatter de væsentligste variable omkostningskomponenter, som i princippet er omkostninger til varer solgt for en produktionsvirksomhed som AOE. Kommissionen bemærker i denne henseende, at ad hoc-rapporterne fra både PwC og [Apples skatterådgiver] foreslår at anvende avancen på samlede omkostninger som overskudsindikator ([279]).

(344) Ved at acceptere en overskudsfordelingsmetode, der anvender driftsudgifter og ikke samlede omkostninger som overskudsindikator, gav Irish Revenue AOE en selektiv fordel sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Udelukkelsen af visse omkostninger, f.eks. omkostninger til solgte varer, fra den overskudsindikator,

([274]) Se i denne sammenhæng punkt 2.87 i OECD's TP Guidelines fra 2010: »Typically, and subject to a review of the facts and circumstances of the case, sales or distribution operating expenses may be an appropriate base for distribution activities, full costs or operating expenses may be an appropriate base for a service or manufacturing activity, and operating assets may be an appropriate base for capital-intensive activities such as certain manufacturing activities or utilities.«

([275]) Se i denne sammenhæng punkt 2.101 i OECD's TP Guidelines fra 2010: »the issues (…) in relation to pass-through costs equally arise in the application of Berry ratios. In order for a Berry ratio to be appropriate to test the remuneration of a controlled transaction (e.g. consisting in the distribution of products), it is necessary that:
— The value of the functions performed in the controlled transaction (taking account of assets used and risks assumed) is proportional to the operating expenses,
— The value of the functions performed in the controlled transaction (taking account of assets used and risks assumed) is not materially affected by the value of the products distributed, i.e. it is not proportional to sales, and
— The taxpayer does not perform, in the controlled transactions, any other significant function (e.g. manufacturing function) that should be remunerated using another method or financial indicator.«

([276]) Se punkt 2.47 i OECD's TP Guidelines fra 2010.

([277]) Ifølge AOE's regnskaber ejer AOE beholdninger af både »råvarer« og »igangværende arbejder og færdigvarer«.

([278]) Se i denne sammenhæng punkt 2.93 i OECD's TP Guidelines fra 2010: »In applying a cost-based transactional net margin method, fully loaded costs are often used, including all the direct and indirect costs attributable to the activity or transaction, together with an appropriate allocation in respect of the overheads of the business. The question can arise whether and to what extent it is acceptable at arm's length to treat a significant portion of the taxpayer's costs as pass-through costs to which no profit element is attributed (i.e. as costs which are potentially excludable from the denominator of the net profit indicator). This depends on the extent to which an independent party in comparable circumstances would agree not to earn a mark-up on part of the costs it incurs.«

([279]) Se betragtning 167 og 214.

der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser for AOE's irske filial, nedsætter uberettiget dette selskabs årlige skattepligtige overskud i Irland, da samlede omkostninger skaber et bredere grundlag end driftsudgifter, som dermed kan nedsætte dets selskabsskat i Irland.

(345) Irish Revenues accept af at anvende driftsudgifterne som overskudsindikator i de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, i stedet for omsætningen for ASI's irske filial og de samlede omkostninger for AOE's irske filial nedsætter uberettiget begge selskabers skattepligtige overskud i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De anfægtede skatteafgørelser bør derfor anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

c) **De accepterede afkastningsgrader er for lave**

(346) I de anfægtede skatteafgørelser accepterede Irish Revenue forskellige afkastningsgrader for ASI's og AOE's irske filialer. Med hensyn til ASI accepteres en margen på 12,5 for filialens driftsudgifter i afgørelsen fra 1991, mens en margen på [10-15] accepteres i afgørelsen fra 2007. Med hensyn til AOE accepteres en margen på 65 for filialens driftsudgifter op til [60-70] mio. USD og en margen på 20 ud over dette beløb i afgørelsen fra 1991, mens en margen på [10-15] % for filialens driftsudgifter med et IP-afkast på [1-5] % af filialens omsætning vedrørende den irske filials »samlede produktionsprocesteknologi« ([280]) accepteres i afgørelsen fra 2007. Eftersom Apple ikke havde udarbejdet rapporter om overskudsfordeling, da selskabet anmodede om de anfægtede skatteafgørelser, findes der ingen samtidige forklaringer, som kan underbygge de afkastningsgrader, der blev valgt i 1991 og 2007.

(347) Med hensyn til afgørelsen fra 1991 er tærsklerne for AOE på 65 af driftsudgifterne, som falder til 20 for beløb over [60-70] mio. USD, tilsyneladende blevet fastsat efter forhandlinger og er baseret på beskæftigelseshensyn, som det fremgår af de uddrag, der er gengivet i afsnit 2.2.3, og navnlig henvisningen til behovet for »not to prohibit the expansion of the Irish operation« i disse uddrag ([281]). I den forbindelse har Domstolen fastslået, at hvis skattemyndighederne råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af en skattenedsættelse og betingelserne for den, på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, såsom bevarelse af arbejdspladser, anses udøvelsen af denne skønsbeføjelse for en selektiv fordel.

(348) Kommissionen er ikke enig med Irlands fortolkning af denne retspraksis ([282]), ifølge hvilken det ikke ville være urimeligt, at en kontraktproducent accepterer en lavere avance på sine omkostninger, når vedkommende har modtaget rigelig kompensation. En rationel økonomisk aktørs mål er at maksimere overskuddet ud fra et bestemt risikoniveau, og en rationel økonomisk aktør ville ikke acceptere lavere afkast og gå glip af overskud, fordi vedkommende modtog et ellers tilstrækkeligt afkast. Kommissionen er heller ikke enig i Apples fortolkning af denne retspraksis ([283]), som efter Apples opfattelse skal fortolkes i lyset af det forhold, at de trinvise faste investeringer, der er nødvendige for en udvidelse, næppe er lige så høje som de indledende faste investeringer ([284]). Apples argument, som fremgår af ad hoc-undersøgelsen fra [Apples anden rådgiver] ([285]), om, at overskud, der hidrører fra effektivitetsforbedringer, bør beskattes med en lavere sats, kan ikke accepteres. Ifølge denne rapport afspejler en lavere skattesats for overskud over en vis grænse de bagvedliggende stordriftsfordele. Kommissionen kan imidlertid ikke se noget økonomisk rationale for, at et selskab skulle acceptere et lavere overskud, når det har lavere omkostninger. En nedsættelse af skatten for store selskaber, der har stordriftsfordele,

([280]) Se anmodning om afgørelse af 16.5.2007, som ligger til grund for afgørelsen fra 2007, s. 1.
([281]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 119. Se betragtning 65.
([282]) Sag C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, præmis 25-28 og den deri nævnte retspraksis.
([283]) Se betragtning 65.
([284]) Se Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 112.
([285]) Se betragtning 170.

er ikke begrundet i skatteordningen indretning. Hvis overskud, der hidrører fra stordriftsfordele, blev beskattet med en lavere sats end overskud, der optjenes af små virksomheder, ville store selskaber opnå en dobbelt fordel: Store selskaber, som er mere effektive end mindre selskaber, ville opnå fordele, fordi de opnår et højere overskud, og fordi dette overskud ville blive beskattet med en lavere sats, hvis skatten blev opkrævet som en procentdel af overskuddet. En sådan yderligere fordel ligger uden for skatteordningens formål, som er at beskatte alle skattepligtige selskaber i Irland, uanset deres størrelse og markedsposition. Endelig kan det være en fornuftig forretningsstrategi at acceptere en lavere fortjenstmargen pr. solgt enhed, når den varemængde, der sælges til en bestemt kunde, vokser. Dette betyder imidlertid ikke automatisk, at overskuddet i forbindelse med denne konto falder, eftersom den lavere fortjenstmargen pr. solgt enhed i princippet kan mere end udlignes af de større mængder, der sælges til denne kunde. Irland havde ikke modtaget oplysninger om, hvorvidt Apple benyttede en prisstrategi, der svarede til et sådant rentabilitetsmønster. Incitamenter, som svarer til rabatter på effektive skattesatser, og som har til formål at tiltrække yderligere aktiviteter og beskæftigelse, er ikke begrundet i skatteordningens indretning.

(349) Kommissionen kan derimod acceptere Irlands ([286]) og Apples ([287]) forklaringer vedrørende de skattemæssige afskrivninger, der godkendes i afgørelsen fra 1991, som Kommissionen udtrykte tvivl om i åbningsafgørelsen. I åbningsafgørelsen fandt Kommissionen, at Irish Revenues accept af, at beløbet for skattemæssige afskrivninger skulle begrænses til [1-10] mio. USD ud over det beløb, der var afsat til afskrivninger i regnskaberne, ikke var begrundet i nogen metode eller de faktiske udgifter, men i stedet forekom at være resultatet af forhandlinger. Til dette anførte Irland og Apple, at afgørelsen fra 1991 begrænser et skattefradrag. Irland forklarede navnlig, at ASI og AOE frivilligt anvendte en årlig grænse for deres skattemæssige afskrivninger, selv om ASI og AOE ville have haft ret til at foretage disse afskrivninger over en kortere periode ([288]), således at dette element af afgørelsen ikke selektivt begunstiger disse selskaber, når det vurderes individuelt og særskilt fra de andre elementer i afgørelsen.

(350) Med hensyn til afgørelsen fra 2007 argumenteres der efterfølgende i ad hoc-rapporterne fra PwC og [Apples skatterådgiver] for de afkastningsgrader, der er fastsat for ASI's og AOE's irske filialer. Begge rapporter er baseret på en sammenlignende undersøgelse, men i PwC's rapport præsenteres alle de selskaber, som ifølge skatterådgiveren kan anses for sammenlignelige med de to filialer ved estimeringen af et afkast, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, mens sammenligningsgrundlaget ikke angives i ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver]. I ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver] påpeges forskellige problemer med sammenligningen, især væsentlige forskelle i denne rapport ([289]), men der benyttes alligevel en databasesøgning efter sammenligningselementer.

(351) Kommissionen finder indledningsvis, at anvendelsen af en sammenlignende undersøgelse, der er baseret på en databasesøgning efter sammenligningselementer, ikke er en relevant metode til at estimere et overskud for ASI's og AOE's irske filialer, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis en sådan undersøgelse skal føre til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal de produkter, der sælges af de tredjeparter, der er omfattet af den sammenlignende undersøgelse, være sammenlignelige med de varer, der sælges af ASI, og de varer, der produceres af AOE. De elimineringskriterier, der anvendes af PwC og [Apples skatterådgiver] ved udvælgelsen af sammenligningselementer, omfatter ingen hensyn til det forhold, at Apple sælger mærkevarer af høj kvalitet og positionerer sine produkter på markedet

([286]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 121 ff.
([287]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 115 ff.
([288]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 127.
([289]) Se ad hoc-rapporten fra [Apples skatterådgiver], s. 13: »geographic markets involved, contractual terms, product range and product volumes with respect to the third-party distributors are materially different when compared to those relevant to ASI Irish Branch's activities«.

som sådanne, mens de udvalgte selskaber kan have valgt en anden markedspositionering. Der kan ikke fastslås et afkast i overensstemmelse med armslængdeprincippet for en distributør som ASI uden at tage hensyn til dette, især fordi ASI er ansvarlig for garantierne på de solgte produkter, jf. betragtning 338, som for mærkevarer af høj kvalitet repræsenterer en betydelig risiko ([290]), og ASI bærer en betydelig risiko for kvalitetsvarer, som ikke fysisk håndteres af den irske filial, jf. betragtning 339, hvilket i princippet ikke er tilfældet for de udvalgte sammenligningselementer. Samtidig kan de betydelige forskelle mellem intensiteten af variable omkostninger være problematiske for sammenligningen, idet ASI's driftsomkostninger udgør en meget begrænset del af selskabets salg.

(352) Ud over disse generelle betænkeligheder ved anvendelsen af en sammenlignende undersøgelse i den foreliggende sag anfægter Kommissionen specifikt det forhold, at mindst tre af de 52 selskaber, som PwC har valgt som sammenligningselementer, er under afvikling ([291]). Selskaber, som ikke har en bæredygtig forretningsmodel, kan i princippet ikke bruges som et pålideligt sammenligningsgrundlag til fastsættelsen af et passende betalingsniveau skal fastsættes. Det forhold, at en stor del af virksomhederne i stikprøven var under afvikling, viser, at der i forbindelse med udvælgelsen ikke er taget tilstrækkelig højde for forretningsmodellens bæredygtighed, og det kan derfor ikke afgøres, om sammenligningselementerne som helhed er repræsentative.

(353) Uanset disse generelle og specifikke betænkeligheder med hensyn til de sammenlignende undersøgelser, der er omhandlet i ad hoc-rapporterne, undersøgte Kommissionen for fuldstændighedens skyld, hvad der ville være en passende afkastningsgrad for ASI og AOE, med henholdsvis omsætning og samlede omkostninger som overskudsindikator i stedet for driftsudgifter. Kommissionen minder om, at den ikke udfører denne analyse med det formål at fastsætte en armslængdebetaling for de funktioner, der udføres af de irske filialer ([292]), men med det formål at påvise, at selv om Irish Revenue skulle have haft ret i at acceptere den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket Kommissionen anfægter, medfører det uhensigtsmæssige valg af driftsudgifter og de uhensigtsmæssige lave afkastningsgrader, som Irish Revenue accepterede i forbindelse med anvendelsen af de ensidige overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, et årligt skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der under alle omstændigheder afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat for deres irske filialer.

(354) Med hensyn til ASI præsenteres en analyse af et gennemsnitligt afkast ([293]) for den periode, der også er omhandlet i PwC's analyse, baseret på de samme sammenligningselementer i figur 13.

Figur 13

Avance på omsætningen i driftsresultatet for de 52 selskaber, der er udvalgt af PwC

	Gennemsnit 2007-2011 (%)
Nedre kvartil (25. percentil)	1,3
Median	3,0
Øvre kvartil (75. percentil)	4,5

([290]) Garantirisikoen stiger med prisen på de bagvedliggende varer, og mærkevarer af høj kvalitet indebærer derfor en høj garantirisiko på grund af deres relativt høje pris, herunder komponentomkostninger. Se i denne sammenhæng punkt 3.37 i OECD's TP Guidelines fra 1995, som illustrerer følgende eksempel: »Assume, for example, that a taxpayer sells top quality video cassette recorders to an associated enterprise, and the only profit information available on comparable business activities is on generic medium quality VCR sales. Assume that the top quality VCR market is growing in its sales, has a high entry barrier, has a small number of competitors, and is with wide possibilities for product differentiation. All of the differences are likely to have material effect on the profitability of the examined activities and compared activities, and in such a case would require adjustment. As with other methods, the reliability of the necessary adjustments will affect the reliability of the analysis. It should be noted that even if two enterprises are in exactly the same industry, the profitability may differ depending on their market shares, competitive positions, etc«. Dette eksempel er udeladt fra OECD's TP Guidelines fra 2010.

([291]) Bureau Van Dijk-databasen, som PwC har anvendt, angiver for selskaberne TECNOTEL ITALIA S.P.A. og MIELCO SPA, at disse selskaber er under afvikling, og at selskabet MEMTEC IBERICA SL ifølge offentlige kilder også er under afvikling.

([292]) Se betragtning 326.

([293]) Omsætning eller (eller driftsindtægter) anvendes i databasesøgningen.

(%)

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

(%)

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

(%)

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

(355) En sammenligning mellem de elementer, som PwC har valgt, med ASI's irske filial som den testede part, hvor omsætningen bruges som overskudsindikator, jf. analysen i figur 13, giver et gennemsnitligt afkast på 3 med et interkvartilt interval ([294]) på 1,3-4,5. Ifølge de finansielle oplysninger i tabel 1 i denne afgørelse og oplysningerne i betragtning 105, som er baseret på selvangivelser, beløb driftsindtægterne for ASI's irske filial, som blev beskattet med den almindelige selskabsskattesats i Irland på 12,5, sig til omkring [40-50] mio. USD i 2012, hvilket repræsenterede omkring [0,0-0,5] % af ASI's omsætning i 2012. Dette beløb er næsten 20 gange lavere end det beløb, der fås ved anvendelsen af den nedre kvartil i analysen i figur 13, som er baseret på korrigerede tal for PwC's sammenlignende analyse.

(356) Selv om Irish Revenue havde ret, da den accepterede en overskudsfordelingsmetode baseret på en ensidig overskudsfordelingsmetode med ASI's irske filial som den testede part, hvilket Kommissionen anfægter, afviger ASI's skattepligtige overskud i Irland som følge af anvendelsen af de anfægtede skatteafgørelser alligevel fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed fra armslængdeprincippet. Denne afvigelse fører til en betydelig nedsættelse af ASI's selskabsskat i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængde-princippet. Disse afgørelser bør derfor anses for at give ASI en selektiv fordel, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

(357) Med hensyn til AOE svarer det skattepligtige overskud i 2012 til ca. [1-5] % af de samlede omkostninger. Denne procentdel ligger inden for det interkvartile interval, der er anført i ad hoc-rapporterne fra PwC og [Apples skatterådgiver], og ligger tæt på den 25. percentil, som efter skatterådgiverens opfattelse udgør den nedre ende af et armslængdeinterval. Ifølge [Apples skatterådgiver] ville den nedre kvartil af avancen på de samlede omkostninger være [4,5-5,0] % (med en median på [5-10] %) for perioden 2009- 2011 ([295]), og for perioden 2007-2011 ([296]) ville den ifølge PwC være [3,0-3,5] % (med en median på [5-10] %).

(358) Sammenligneligheden af hvert selskab med AOE's irske filial i PwC's ad hoc-rapport fastlægges imidlertid på grundlag af oplysninger, der kun er registreret i en kommerciel database, og der er i rapporten ingen begrundelse for, at den 25. percentil accepteres som den nedre ende af intervallet i stedet for at kræve et smallere interval, som tager hensyn til sammenligneligheden, eftersom der ikke foreligger en detaljeret analyse af hvert selskabs forretnings- og omkostningsstruktur ([297]).

([294]) Det interkvartile interval betegnes af PwC og [Apples skatterådgiver] som armslængdeintervallet.
([295]) Se figur 10.
([296]) Se betragtning 217.
([297]) Punkt 3.57 i OECD's TP Guidelines fra 2010 anfører i denne forbindelse følgende: »It may also be the case that, while every effort has been made to exclude points that have a lesser degree of comparability, what is arrived at is a range of figures for which it is considered, given the process used for selecting comparables and limitations in information available on comparables, that some comparability defects remain that cannot be identified and/or quantified, and are therefore not adjusted. In such cases, if the range includes a sizeable number of observations, statistical tools that take account of central tendency to narrow the range (e.g. the interquartile range or other percentiles) might help to enhance the reliability of the analysis«.

(359) Resultatet af PwC's ad hoc-rapport er desuden alene baseret på en sammenligning med produktionsvirksomheder, mens det i denne rapport også anføres, at AOE's irske filial også leverer delte tjenester til andre Apple-koncernselskaber i EMEIA-regionen, herunder økonomi (regnskabs-, lønnings- og betalingstjenester), informationssystemer, teknologi og HR ([298]). Ingen af disse funktioner indgår i analysen i PwC's ad hoc-rapport, og denne rapport kan derfor ikke bruges til efterfølgende at begrunde, at betalingen for disse funktioner var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

d) **Konklusion vedrørende den uretmæssige anvendelse af de ensidige overskudsfordelingsmetoder i de anfægtede skatteafgørelser**

(360) Kommissionen finder således, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, selv under den antagelse, at Irish Revenue havde ret i at acceptere den udokumenterede antagelse, at Apple IP-licenserne i ASI's og AOE's besiddelse skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket Kommissionen anfægter ([299]), alligevel fører til et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed fra armslængdeprincippet. I disse afgørelser godkendes en skattepligtig fortjeneste, som de irske filialer ikke ville have accepteret af hensyn til deres egen rentabilitet, hvis de havde været særskilte og uafhængige selskaber, som udførte de samme eller lignende aktiviteter på samme eller lignende betingelser. Eftersom disse overskudsfordelingsmetoder nedsætter ASI's og AOE's selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, giver de anfægtede skatteafgørelser ved at godkende disse metoder ASI og AOE en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1.

8.2.2.4. ***Konklusion vedrørende eksistensen af en selektiv fordel som følge af en fravigelse af de almindelige selskabsskatteregler i Irland***

(361) Kommissionen konkluderer efter begge argumentationsstrenge, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, fører til en nedsættelse af ASI's og AOE's selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kommissionen finder derfor, at disse afgørelser giver ASI og AOE en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1.

(362) Denne konklusion bekræftes yderligere af endnu to faktorer, som viser, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, ikke fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(363) Som bemærket i betragtning 262 blev de anfægtede skatteafgørelser for det første truffet, uden at der var udarbejdet en rapport om overskudsfordeling. Det forhold, at Apple ikke fremlagde en rapport til støtte for de overskudsfordelingsmetoder, som selskabet foreslog Irish Revenue, da de anfægtede skatteafgørelser blev truffet, er som anført i åbningsafgørelsen tegn på, at de metoder, der godkendes i disse afgørelser, ikke fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(364) Afgørelsen fra 1991 var for det andet tidsubegrænset og indeholdt ingen revisionsbestemmelse og fandt effektiv anvendelse i 15 år, indtil afgørelsen fra 2007 blev truffet. Afgørelsen fra 2007, som indeholdt en revisionsbestemmelse, var også tidsubegrænset og fandt ifølge Apple anvendelse i otte år, indtil Apples nye selskabsstruktur

([298]) PwC's ad hoc-rapport s. 12.
([299]) Afsnit 8.2.2.2.

i Irland blev indført. En aftale mellem en skattemyndighed og en skatteyder, som ikke indeholder en udløbsdato, medfører en større unøjagtighed med hensyn til de forventede fremtidige betingelser, som aftalen bygger på, hvilket sår tvivl om pålideligheden af den metode, der godkendes i aftalen ([300]). Dette gælder som udgangspunkt for en tidsubegrænset afgørelse.

(365) Irland anfører, at der — uanset varigheden af afgørelsen fra 1991 — hvert år blev foretaget en »ny« angivelse, og at benytte det grundlag til fordeling af overskud til filialen, som er fastsat ved afgørelsen, »når ændringer i forhold og omstændigheder ville have gjort dette grundlag upålideligt« ([301]). Det er imidlertid uklart, hvordan Irish Revenue kunne have haft kendskab til eventuelle ændringer i forhold og omstændigheder. Apple havde mulighed for hvert år at indgive sin årlige selvangivelse på grundlag af afgørelsen fra 1991, uden at underrette Irish Revenue om eventuelle betydelige ændringer ([302]). I modsætning til afgørelsen fra 2007 indeholdt afgørelsen fra 1991 ingen revisionsbestemmelse, hvorefter afgørelsen ikke længere ville finde anvendelse, hvis karakteren af de udførte aktiviteter ændredes væsentligt.

(366) Det er desuden ikke klart, hvilke ændringer der begrundede erstatningen af afgørelsen fra 1991 med afgørelsen fra 2007. En forhåndsaftale om prissætning (APA) er desuden i princippet gyldig, så længe de grundlæggende forudsætninger, som er godkendt i afgørelsen, stadig gør sig gældende ([303]). De grundlæggende forudsætninger angives ikke i de anfægtede afgørelser. Det er desuden ikke klart, hvilke ændringer i de grundlæggende forudsætninger i 2007, der foranledigede anmodningen om ændringer af aftalen fra 1991.

(367) Med hensyn til afgørelsen fra 2007 aftales det endda, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i afgørelsen fra 2007, såfremt Apple beslutter at omstrukturere virksomheden i dets datterselskaber i Irland ved at føje nye irske selskaber til strukturen eller fusionere eksisterende selskaber, fortsat ville finde anvendelse på nye eller fusionerede enheder, så længere disse selskaber »udførte generelt den samme type virksomhed« som ASI og AOE. Afgørelsen fra 2007 indeholder ganske vist en revisionsbestemmelse, hvorefter afgørelsen ikke længere finder anvendelse i tilfælde af en væsentlig ændring i karakteren af de udførte aktiviteter, men det er ikke klart, hvad en væsentlig ændring indebærer. Dette er hverken blevet forklaret af Irland eller er anført i afgørelsen. På grundlag af den meget begrænsede beskrivelse af ASI's og AOE's irske filialers aktiviteter i afgørelserne er det vanskeligt at afgøre, om en ændring i de udførte funktioner eller i de risici, der styres af de irske filialer, ville blive anset for en væsentlig ændring. Eftersom selv en omstrukturering af virksomheden angiveligt ikke anses for en »væsentlig ændring i karakteren af de udførte aktiviteter«, kunne Apple øjensynligt anvende den gunstige skattebehandling, som de anfægtede skatteafgørelser sikrede, med kun få restriktioner under afgørelsen fra 2007.

(368) Selv hvis de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, havde svaret til metoder, der medførte en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, da de blev truffet, hvilket ikke var tilfældet, betyder afgørelsernes ubegrænsede varighed under alle omstændigheder, at overskudsfordelingen næppe er hensigtsmæssig, når de ændringer i de økonomiske og lovgivningsmæssige miljø, som kunne opstå i anvendelsesperioden for afgørelserne, tages i betragtning ([304]).

([300]) Se punkt 51 i bilaget til kapitel IV i OECD's TP Guidelines fra 2010 og bilaget til Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (»MAP APAs«) i OECD's TP Guidelines fra 1995.

([301]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 130.

([302]) I punkt 72 i sine bemærkninger til åbningsafgørelsen anfører Apple, at selskabet i perioden 1991-2006 løbende var i kontakt med Irish Revenue vedrørende selskabets organisationsstruktur og de irske filialers hovedaktiviteter i lyset af Irish Revenues generelle beføjelse til at overvåge overensstemmelsen med de irske skatteregler. Dette kompenserer imidlertid ikke for det forhold, at en skattemyndighed efter et vist antal år bør foretage en ny vurdering ag, om aftalen stadig er gyldig eller bør revideres, især i lyset af Apple-selskabets betydelige udvikling i den pågældende periode. Der er tilsyneladende ingen dokumentation for disse påståede løbende kontakter, eftersom Kommissionen i sit brev af 8. oktober 2013 anmodede Irland om alle væsentlige elementer, der lå til grund for skatteafgørelserne.

([303]) Punkt 4.142 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010: »Provided the critical assumptions are met, an APA can provide the taxpayers involved with certainty in the tax treatment of the transfer pricing issues covered by the APA for a specified period of time.«

([304]) Åbningsafgørelsen, betragtning 65.

8.2.3. ALTERNATIV ARGUMENTATION: FOREKOMSTEN AF EN SELEKTIV FORDEL SOM FØLGE AF DEN BEGRÆNSEDE REFERENCEORDNING I SECTION 25 I TCA 97 ALENE

8.2.3.1. ***Forekomsten af en selektiv fordel som følge af en undtagelse fra section 25 i TCA 97, som medfører en nedsættelse af beskatningsgrundlaget***

(369) Ifølge Irland og Apple bør den relevante referenceordning alene udgøres af section 25 i TCA 97, og fastsættelsen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud var således fuldstændig i overensstemmelse med almindelig administrativ praksis i henhold til denne bestemmelse ([305]). Som anført i afsnit 8.2.1.2 i denne afgørelse finder Kommissionen ikke, at referenceordningen i denne sag kun udgøres af section 25 i TCA 97, men at denne bestemmelse er en integreret og nødvendig del af den referenceordning, der er anført i afsnit 8.2.1.1 — nemlig de almindelige selskabsskatteregler i Irland — hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland.

(370) Uden at dette berører den endelige konklusion, finder Kommissionen alternativt, at de anfægtede skatteafgørelser selv i det tilfælde, hvor section 25 i TCA 97 skulle være den eneste relevante referenceordning i denne sag, giver ASI og AOE en selektiv fordel i form af en nedsættelse af deres skattepligtige overskud, som udgør beskatningsgrundlaget for selskabsskat.

(371) Irland anerkender, at section 25 i TCA 97 ikke fastlægger, hvordan en irsk filials skattepligtige overskud beregnes, og det samme gør Apple ([306]). Irland anfører imidlertid, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 ikke er underlagt armslængdeprincippet, men i stedet kræver, at Irish Revenue foretager et skøn ud fra de særlige forhold og omstændigheder i hver enkelt sag, som kan omfatte »the functions performed by any branch, its interest (if any) in the assets of the company, the nature and level of any risks assumed by the branch, and the overall contribution made by the branch to the company's profits« ([307]). Kommissionen bemærker, at de kriterier, som Irland opstiller for bestemmelsen af en filials skattepligtige overskud — de udførte funktioner, de anvendte aktiver og de risici, filialen har påtaget sig — i det væsentlige er de samme kriterier som kriterierne i artikel 7, stk. 2, i OECD's Model Tax Convention for fordeling af overskud til det faste driftssted for et ikkehjemmehørende integreret selskab ([308]). Irland har således ikke fremlagt, og Kommissionen har ikke kunne finde, en anden objektiv standard end armslængdeprincippet, som sikrer, at section 25 i TCA 97 anvendes på en konsekvent måde, der sikrer, at alle integrerede ikkehjemmehørende selskaber behandles ens efter denne bestemmelse.

(372) Selv om Irland først gennemførte armslængdeprincippet formelt i sin nationale lovgivning ved Finance Act 2010, som fik virkning fra den 1. januar 2011, og denne lovgivning ikke omfatter ordninger, der er indgået mellem en filial og dens ikkehjemmehørende hovedkontor ([309]), viser en analyse af Irish Revenues afgørelsespraksis i forbindelse med fordelingen af overskud til ikkehjemmehørende selskabers irske filialer med henblik på den efterfølgende anvendelse af section 25 i TCA 97, at armslængdeprincippet ligger til grund for de overskudsfordelingsmetoder, som Irish Revenue har godkendt i en række af disse afgørelser ([310]).

(373) I sagen vedrørende selskabet [B] ([311]) lægges der f.eks. betydelig vægt på armslængdeprincippet i brevet fra dets skatterådgiver til Irish Revenue. Selskabet [B] har skattemæssigt hjemsted i […], har en filial i Irland og er en del af en […] multinational koncern [de fleste af selskaberne nævnt i betragtning 2 og 6 er dele af amerikanske multinationale koncerner]. Med henblik på overskudsfordeling til filialen foreslår selskabets skatterådgiver, at

([305]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 159, 160 og 171. Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 27. Hverken Irland eller Apple indgav eksempler på den »almindelige administrative praksis« for at påvise Irish Revenues angivelige faste afgørelsespraksis.

([306]) Se betragtning 248.

([307]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 21. Se også Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 154 og 155: Begge bemærkninger er gengivet i henholdsvis fodnote 187 og 188.

([308]) Se betragtning 84.

([309]) Se betragtning 78.

([310]) Irland fremlagde syv afgørelser vedrørende fordelingen af overskud til irske filialer af ni ikkehjemmehørende selskaber som svar på anmodningen om indgivelse af afgørelser om aktiviteter i Irland, der involverer den samme type skattespørgsmål som de anfægtede skatteafgørelser. Som svar på Kommissionens yderligere anmodning om at fremlægge alle afgørelser om overskudsfordeling truffet siden 2004 samt alle afgørelser, som blev truffet inden denne dato og stadig er i kraft, indgav Irland ti yderligere afgørelser, herunder fire afgørelser, der tilsyneladende vedrører overskudsfordeling til en filial (jf. betragtning 3 og 6). Disse to indgivelser anses derfor for at udgøre hele Irish Revenues afgørelsespraksis vedrørende overskudsfordeling til et integreret ikkehjemmehørende selskabs filial.

([311]) Se betragtning 385.

hovedkontoret for selskabet [B] og dets irske filial anses for to særskilte juridiske enheder, der gennemfører transaktioner med hinanden i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og henviser til OECD's Model Tax Convention. Med hensyn til armslængdeprincippet, anføres det i brevet, at »[a]lthough Ireland does not have a double tax treaty with […], the OECD Model does set out guidelines for the calculation of branch profits which may be used as an appropriate benchmark«. I en afgørelse fra 1998 accepterede Irish Revenue anvendelsen af armslængdeprincippet ved fordelingen af overskud til den irske filial.

(374) I en skatteafgørelse fra 2003 vedrørende selskabet [A] ([312]) accepterede Irish Revenue en overskudsfordeling mellem dette ikkehjemmehørende selskab og dets irske filial baseret på armslængdeprincippet. Selskabet [A] er etableret i […] med filialer i […] jurisdiktioner, herunder Irland, og er en del af en […] multinational koncern. I anmodningen om en afgørelse, som indeholder en beskrivelse af selskabets situation, henviser skatterådgiveren til section 25 i TCA 97 og anfører for det første, at det i bestemmelsen ikke yderligere fastlægges, hvordan driftsindtægter beregnes, og for det andet at der bør henses til metoden i OECD's Model Tax Convention og armslængdeprincippet. Skatterådgiveren anfører, at »the approach adopted in the OECD Model is consistent with Irish domestic law and is, in fact, little more than a restatement of the position under domestic law«. I anmodningen om en afgørelse foreslås det at anvende avancefordelingsmetoden, hvorefter 12,5 af selskabet [A]'s samlede overskud fordeles til den irske filial. Denne metode blev accepteret af Irish Revenue og anvendt som grundlag for fordelingen af overskud til selskabet [A]'s irske filial.

(375) I en skatteafgørelse fra 2006 vedrørende selskabet [F] ([313]) godkendte Irish Revenue den metode, som dette selskab foreslog at anvende til fordeling af overskud til dets kommende irske filial. Selskabet [F] har skattemæssigt hjemsted i […], har en irsk filial og er en del af en […] multinational koncern. Som grundlag for anvendelsen af den overskudsfordelingsmetode, der foreslås af selskabet [F], anvendte dets rådgiver OECD's armslængdeprincip, som »requires that the branch profit should be determined on the basis of essentially looking at the branch as a separate entity as far as possible from its head office and that any discussion or negotiation by the branch with its head office should be seen as being on an arm's length basis in terms of determining the profitability of the branch«.

(376) I en anmodning om en skatteafgørelse vedrørende selskabet [M] ([314]) anmoder skatterådgiveren de irske myndigheder om en »allocation of profits between [selskabet [M]'s] HO [hovedkvarter] and Irish branch [which] will reflect the fact that the risks of the Irish Branch will be limited […]«. I anmodningen præciseres det yderligere, at »the Irish Branch will operate as a toll manufacturer for [selskabet [M]'s] HO [hovedkvarter] […], receiving an arm's length remuneration«.

(377) Selv om armslængdeprincippet først blev udtrykkeligt fastlagt i irsk lovgivning i 2011 ([315]), eftersom Irland ikke har fremlagt en anden objektiv standard, og eftersom Irish Revenue tilsyneladende allerede i 1990'erne anvendte dette princip i sin afgørelsespraksis som grundlag for at fastsætte et ikkehjemmehørende integreret selskabs skattepligtige overskud efter section 25 i TCA 97, gør Kommissionen gældende, at armslængdeprincippet er iboende i anvendelsen af section 25 i TCA 97.

(378) Kommissionen har i afsnit 8.2.2.2 og 8.2.2.3 allerede påvist, at de anfægtede skatteafgørelser godkender overskudsfordelingsmetoder, der fører til resultater, som afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed fra armslængdeprincippet, hvilket medfører en nedsættelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud, for så vidt angår irsk selskabsskat, og en økonomisk fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1, i TEUF.

([312]) Se betragtning 387.
([313]) Se betragtning 392.
([314]) Se betragtning 391.
([315]) Det er ikke nævnt i section 25 i TCA 97.

På grundlag af argumentationen i disse afsnit finder Kommissionen ligeledes, at disse skatteafgørelser giver ASI og AOE en selektiv fordel under den mere begrænsede referenceordning i section 25 i TCA 97, eftersom de fører til en nedsættelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud efter denne bestemmelse og dermed deres selskabsskattetilsvar i Irland sammenlignet med andre ikkehjemmehørende selskaber, som også beskattes efter denne bestemmelse.

8.2.3.2. ***Forekomsten af en selektiv fordel som følge af Irish Revenues udøvelse af skøn i mangel af objektive kriterier vedrørende skattesystemet***

(379) Selv under den antagelse, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 ikke er underlagt armslængdeprincippet, hvilket Kommissionen anfægter, bør de anfægtede skatteafgørelser alligevel anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1, da de i så fald ville være resultatet af et skøn udøvet af Irish Revenue i mangel af objektive kriterier vedrørende skattesystemet.

(380) Skattemyndighederne skal kunne udøve et vist skøn for at tage højde for forskelle mellem skatteydere, når de anvender de nationale skattebestemmelser, men hvis skattemyndigheden har vide skønsmæssige beføjelser til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen, og betingelserne for foranstaltningen, på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, betragtes dette som en begunstigelse af visse virksomheder eller visse produktioner i forhold til andre, der under hensyn til det forfulgte formål befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation ([316]). Afgørelser, der blot indeholder en korrekt fortolkning af de relevante nationale skattebestemmelser uden at fravige fast administrativ praksis, indebærer med andre ord i princippet ikke en selektiv fordel. Derimod giver afgørelser, hvor skattemyndighederne udøver et skøn, der ikke er baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet, anledning til en formodning om en selektiv fordel.

(381) Kommissionen og Irland er enige om, at der i section 25 i TCA 97 ikke fastlægges objektive kriterier for fordelingen af overskud mellem de forskellige dele af det samme ikkehjemmehørende selskab ([317]). Irland er imidlertid ikke enig med Kommissionen i, at section 25 i TCA 97 er underlagt armslængdeprincippet. Hvis det antages, at Irland har ret, og eftersom Irland ikke har fremlagt en anden objektiv standard for fordeling af et ikkehjemmehørende selskabs overskud med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97, ville Irish Revenues skønsbeføjelse ved anvendelsen af denne bestemmelse ikke være baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet, hvilket giver anledning til en formodning om en selektiv fordel. Kommissionen har i afsnit 8.2.2.2 og 8.2.2.3 allerede påvist, at de anfægtede skatteafgørelser godkender overskudsfordelingsmetoder, som fører til en nedsættelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud, for så vidt angår irsk selskabsskat, og en økonomisk fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1. På grundlag af betragtningerne i disse afsnit bør de anfægtede skatteafgørelser også anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1, da de blev truffet på grundlag af Irish Revenues skønsbeføjelser efter section 25 i TCA 97 og uden begrundelse i objektive kriterier vedrørende skattesystemet.

(382) Endelig anfører Irland og Apple, at Kommissionen skal påvise, at Apple er blevet behandlet gunstigere end andre ikkehjemmehørende selskaber, som er blevet indrømmet skatteafgørelser af Irish Revenue med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97. Irland og Apple synes således at argumentere, at den relevante referenceordning ikke er selve section 25 i TCA 97, men Irish Revenues skatteafgørelsespraksis vedrørende ikkehjemmehørende selskaber.

(383) Efter at have gennemgået de skatteafgørelser vedrørende fordelingen af overskud til ikkehjemmehørende selskabers filialer i Irland ([318]), som Irland har indgivet til Kommissionen, og som kan anses for at dække hele den irske afgørelsespraksis vedrørende overskudsfordeling til en filial ([319]), har Kommissionen ikke kunnet finde et ensartet sæt regler, der generelt og på grundlag af objektive kriterier finder anvendelse på alle ikkehjemmehørende

([316]) Sag C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, præmis 27.
([317]) Se betragtning 248.
([318]) Se betragtning 2 og 6.
([319]) Denne afgørelse foregriber ikke en eventuel konklusion efter statsstøttereglerne vedrørende den mulige ulovlige og uforenelige karakter af de skatteafgørelser, som er nævnt i nærværende afgørelse, bortset fra de afgørelser, der er truffet til fordel for ASI og AOE.

selskaber, der driver virksomhed gennem en filial i Irland. Irish Revenues afgørelsespraksis vedrørende overskudsfordeling er med andre ord for inkonsekvent til at udgøre en relevant referenceordning, som kan lægges til grund for en undersøgelse af de anfægtede skatteafgørelser med henblik på at afgøre, om ASI og AOE fik en selektiv fordel som følge af afgørelserne.

(384) Flere af disse afgørelser er beskrevet i betragtning 385-395 ([320]).

(385) *Afgørelse fra februar 1998 — irsk filial af selskabet [B]*: Selskabet [B] er en del af en […] multinational koncern ([321]). Dette selskabs irske filial producerer […], tilrettelægger finishingprocessen og overvåger og administrerer leveringen af varerne til kunderne. Ifølge anmodningen om en skatteafgørelse er produktionen af […] langt den mest komplekse aktivitet i produktionskæden ([322]). Den betaling, som selskabets skatterådgiver der foreslår henført til den irske filial med henblik på beskatning, og som accepteres af Irish Revenue, svarer til 117 af den irske filials samlede omkostninger ([323]) og består af salgsomkostninger og faste omkostninger.

(386) *Afgørelse fra maj 2001 — irsk filial af selskabet [C2]:* Selskabet [C2] er et […] selskab, der tilhører en […] multinational […] koncern [C]. Ved afgørelsen godkendes en overskudsfordeling til dette selskabs irske filial, som er baseret på skatteyderens anmodning, og hvorefter overskuddet fra aktiviteter, der i afgørelsen beskrives som teknisk indkøb og videresalg af produkter inden for rammerne af omfakturering, højst udgør 9 af omkostningerne for det delte administrationscenter, som er beliggende i Irland.

(387) *Afgørelse fra maj 2003 — irsk filial af selskabet [A]:* Selskabet [A] er en del af den […] multinationale koncern […] ([324]). Dette selskabs irske filial beskæftiger sig ifølge anmodningen om en skatteafgørelse med produktion af […] og varetager regnskabsfunktioner for hele det selskab, som den tilhører. I anmodningen om en afgørelse henviser selskabet [A]'s skatterådgiver til OECD's Model Tax Convention som udgangspunkt for overskudsfordelingen til filialen. Selv om kontrollen over salget af […], markedsføringsaktiviteter, ejerskab af IP og finansfunktioner alle er placeret uden for Irland, er den irske filial efter selskabet [A]'s opfattelse ikke kun en »kontraktproducent« ifølge anmodningen om en afgørelse, idet Irland anses for at være en central lokation i verden for forsyningen af […]. Det foreslås derfor, at overskuddet fordeles efter avancefordelingsmetoden, hvorefter 12,5 ([325]) af selskabet [A]'s samlede overskud fordeles til den irske filial, i stedet for efter kostpris plus-metoden, selv om sidstnævnte ville have reduceret selskabet [A]'s skattepligtige overskud i Irland.

(388) *Afgørelse fra september 2003 — irsk filial af selskabet [N]:* Selskabet [N] er et ikkehjemmehørende selskab, som er etableret i Irland, og som er en del af en […] multinational koncern. Ifølge anmodningen om en afgørelse omfatter aktiviteterne i selskabet [N]'s irske filial produktion af […] og levering af andre tilknyttede tjenester, f. eks. oplagring og forsendelse. IP vedrørende disse produkter foreslås henført til selskabet [N]'s hovedkontor uden for Irland, og den irske filial skulle fungere som lønproducent eller kontraktproducent. Den irske filial ville ikke skulle påtage sig risici i forbindelse med markedsføring, R&D, kvalitetskontrol, produktansvar og lagerbeholdning. Ved afgørelsen accepteres en fordeling af overskud til den irske filial, som resulterer i et driftsresultat i Irland, som

([320]) Hvis afgørelsens varighed ikke nævnes i beskrivelsen, skyldes det, at afgørelsen ikke selv indeholder en revisionsbestemmelse eller en anden henvisning til dens varighed.
([321]) Se betragtning 373.
([322]) Den irske filials øvrige aktiviteter omfatter […]. Omfanget af anvendelsen af den irske fabrik afgøres desuden uden for Irland. Selskabet [B]'s hovedkontor har ifølge anmodningen om en skatteafgørelse licens fra moderselskabet […] til at sælge og producere […].
([323]) Denne andel på 117 blev beregnet af skatterådgiveren med det formål at sikre hovedkontoret en passende betaling for dets rettigheder, som ifølge skatterådgiveren er 20 af omsætningen ud fra de almindelige royaltysatser for […]. Disse tal blev beregnet på grundlag af prognoser snarere end historiske tal. I anmodningen om en afgørelse forklares den anvendte metode imidlertid ikke yderligere, og den indeholder ingen oplysninger om en efterfølgende revision.
([324]) Se betragtning 374.
([325]) Margenen på 12,5 beregnes ud fra det gennemsnitlige forhold mellem den irske filials omkostninger i forhold til de samlede omkostninger. Det anvendte omkostningsgrundlag angives ikke, og de relevante omkostninger betegnes som »omkostningerne i forbindelse med driften« i anmodningen om en afgørelse.

også ville være blevet opnået, hvis den irske filial havde været etableret som et datterselskab af selskabet [N]. I afgørelsen godkendes en betaling for den irske filials aktiviteter svarende til en avance på 25-30 på den irske produktionsfilials omkostninger. Denne avance anvendes på filialens driftsomkostninger. Afgørelsen bekræfter også, at salg af IP, der ejes af selskabet [N], ikke beskattes med irsk kapitalgevinstskat, da den irske filial ikke har nogen ejerandel i den IP, der indehaves af selskabet [N].

(389) *Afgørelse fra juni 2004 — irsk filial af selskabet [I]:* Selskabet [I] er etableret i Irland, men hjemmehørende i […]. Selskabet, som er aktivt inden for […], ønsker, at de administrative tjenester, der leveres af dets irske filial, fastsættes til kostpris plus en avance på 10. Ifølge anmodningen om en afgørelse henføres næsten alle IP-rettigheder til et sted uden for Irland. I anmodningen om en afgørelse angives det ikke, hvilke omkostninger der er tale om, men det bekræftes, at filialens andel af selskabets overskud, som er underlagt irsk selskabsskat, begrænses til det, der kan henføres til de aktiviteter, der faktisk udføres i Irland af filialens medarbejdere.

(390) *Afgørelse fra januar 2005 — irsk filial af selskabet [E]:* Selskabet [E] er registreret i […] og er en del af en […] multinational koncern. Ifølge anmodningen om en afgørelse producerer den irske filial […]. Selskabet [E] har kun adgang til patenter og tilknyttede IP-rettigheder i medfør af licensaftaler med forbundne koncernselskaber. Selskabet [E] fungerer som en »kontraktproducent« i Irland. I anmodningen angives det, at den irske filials beskatningsgrundlag ikke længere bør omfatte et »iværksætteroverskud« som tidligere. I anmodningen beskrives muligheden for at flytte den nuværende produktion fra Irland til et andet land, og det anføres, at en sådan beslutning ville have alvorlige konsekvenser for den irske virksomhed. I forbindelse med en planlagt omstrukturering vil de IP-rettighederne, der var i selskabet [E]'s besiddelse ([326]), blive overført til et nyoprettet selskab(»Newco«), som etableres i Irland, men har skattemæssigt hjemsted uden for Irland. Inden for den nye struktur ville den irske filial videreføre sine produktionsaktiviteter på vegne af det nyoprettede selskab »Newco« som kontraktproducent. Selskabet har anmodet Irish Revenue om at bekræfte, at overførslen af IP ikke medfører en pligt til at betale kapitalgevinstskat i Irland, og at Newco ikke har skattemæssigt hjemsted i Irland. Selskabet [E] skal også udføre andre funktioner, herunder fakturering på vegne af Newco og i dennes navn. Yderligere rettigheder vedrørende selskabet [E]'s salg af produkter til dets kunder ville gå gennem Irland. For disse funktioner og for de produktionsfunktioner, filialen varetager, blev den godkendte betaling med henblik på beskatning fastsat til driftsomkostningerne i forbindelse med produktionsaktiviteten plus 100.

(391) *Afgørelse fra december 2005 — irsk filial af selskabet [M]:* Selskabet [M] er etableret i Irland, men har skattemæssigt hjemsted uden for Irland og er en del af en […] multinational koncern. Selskabet [M] sælger […] og færdigvarer. I anmodningen om en afgørelse anføres det, at koncernen — for at kunne opretholde det nuværende aktivitets- og beskæftigelsesniveau i den irske filial — […] overvejer Irland som lokation for en ny […], som udvikles af et […] selskab i koncernen. Inden for den nye struktur, som beskrives i anmodningen, skal selskabet [M] og dets irske filial fungere, som om de var to særskilte juridiske enheder i regnskabsmæssigt øjemed. Indkomsten vil blive fordelt efter et produktionsgebyr i overensstemmelse med armslængdeprincippet, således at den irske filial vil optjene et driftsoverskud af samme størrelse, som hvis den irske filials produktionsaktivitet blev udført af et datterselskab af selskabet [M]. Selskabet [M]'s hovedkontor ville få licens til IP'en fra et […] selskab i koncernen, og den irske filial skulle da fungere som lønproducent. Som lønproducent skulle den producere færdigvarer efter hovedkontorets specifikationer ved brug af råvarer, der ejes af selskabet [M]'s hovedkontor. Den irske filial ville ikke skulle påtage sig risici i forbindelse med markedsføring, R&D, kvalitetskontrol, produktansvar og lagerbeholdning. Ud over produktion kunne den irske filial deltage i fakturering og inddrivelse og aktiviteter vedrørende produktion, f.eks. oplagring og forsendelse. I afgørelsen godkendes en betaling for disse aktiviteter svarende til avance på 10 på den irske filials driftsomkostninger.

([326]) Selv om selskabet [E] kun havde adgang til patenter og intellektuelle ejendomsrettigheder i medfør af licensaftaler med forbundne selskaber, henvises der i anmodningen om en afgørelse til intellektuelle ejendomsrettigheder, som var i selskabet [E]'s besiddelse inden den planlagte omstrukturering.

(392) *Afgørelse fra juli 2006 — irsk filial af selskabet [F]:* Selskabet [F] har skattemæssigt hjemsted i […] og er en del af en […] multinational koncern. Ved afgørelsen forlænges en aftale fra 1997, hvorefter 15 af selskabet [F]'s overskud fordeles til den irske filial med henblik på beskatning. Denne ordning skal revideres i 2025. Den irske filial er det globale hovedkvarter for […]. Den er ansvarlig for den strategiske planlægning af […], indkøb, koordinering og overvågning af […], herunder logistik. Bestyrelsen i selskabet [F], som har base på hovedkontoret i […], varetager koncernens centrale ledelse. Ifølge selskabet [F]'s skatterådgiver anerkendtes det i afgørelsen fra 1997, at IP'en tilhørte hovedkontoret i […] og ikke den irske filial. Anmodningen om en afgørelse indeholder antallet af beskæftigede i selskabet [F] i Irland og skattetilsvaret for de foregående otte år, men den indeholder ingen regnskabsdata eller finansielle prognoser for selskabet.

(393) *Afgørelse fra december 2006 — irsk filial af selskabet [C1]:* Selskabet [C1] er et […] selskab, der tilhører en […] multinational […] koncern. Filialen producerer […]. Filialens forretningsområder omfatter […], produktion, HR, offentlige anliggender, finans, indkøb osv. I anmodningen om en afgørelse henvises der ikke til eksistensen af IP, som anvendes af den irske filial, og som er placeret uden for Irland. Filialens skattepligtige betaling består som godkendt i afgørelsen af en avance på 18 på driftsomkostningerne i Irland, et »IP-afkast« på 1,6 af den årlige omsætning i […] selskabet, som filialen tilhører, hidrørende fra produkter produceret af den irske filial, og skattemæssige afskrivninger for anlæg og bygninger.

(394) *Afgørelse af december 2007 — irske datterselskaber af koncernen [G]:* Koncernen [G] er en […] multinational koncern med tre irske datterselskaber. Afgørelsen vedrører derfor øjensynligt overskudsfordeling mellem selskaber og ikke overskudsfordeling til en filial. Afgørelsen skulle gælde for en periode på fem år fra 2008. I anmodningen om en afgørelse angives det, at de funktioner, der udføres af de irske datterselskaber, består i produktion af […], salg af […] og tilknyttede produkter, handel med […], et fælles servicecenter for koncernens forbundne selskaber i hele verden og R&D. I hverken anmodningen om en afgørelse eller støttedokumentationen indgivet af Irland nævnes eksistensen af IP, som anvendes af de irske datterselskaber, og som er placeret uden for Irland. For et af de tre datterselskaber, der beskrives som en produktionsenhed, godkendes det, at beskatningsgrundlaget i Irland beregnes som summen af 15 af driftsomkostningerne i Irland (de omfattede omkostninger er anført i anmodningen om en afgørelse), et »IP-afkast« på 0,8 af den årlige omsætning hidrørende fra produkter produceret i Irland og skattemæssige afskrivninger for anlæg og bygninger. For de to andre datterselskaber godkendes et beskatningsgrundlag svarende til 15 af driftsomkostningerne (de omfattede omkostninger er anført i anmodningen om en afgørelse).

(395) *Afgørelse fra september 2010 — irsk filial af selskabet [D]:* Selskabet [D] er et […] hjemmehørende […] selskab, der tilhører en […] multinational koncern. Ifølge anmodningen om en afgørelse ønsker koncernen at […] og anser Irland for en egnet lokation til denne aktivitet i betragtning af de forventede skatteomkostninger. En irsk filial skulle levere centrale administrationstjenester på højt niveau i koncernen og […]. I afgørelsen godkendes et betaling for den centrale administrationsfunktion svarende til en avance på 10 på filialens samlede omkostninger. Avancen på 10 er baseret på en benchmarkinganalyse udført af selskabets skatterådgiver. Det overskud, der skal fordeles til […] funktionen med tredjeparter, beregnes som differencen mellem tilgodehavender fra tredjeparter og summen af forbundne omkostninger i Irland, hovedkontorets udgifter fordelt til […] og armslængdeværdien af tjenester leveret af koncernens andre forbundne selskaber.

(396) Kommissionen har konstateret adskillige uoverensstemmelser i disse afgørelser.

(397) Valget af metoder er for det første ikke systematisk, heller ikke i forbindelse med enslydende aktiviteter. For eksempel præsenteres selskabet [A]'s og AOE's filialer begge som enheder, der producerer produkter ved brug af IP, som indehaves af selskabet, som ikke er henført til den irske filial. I selskabet [A]'s anmodning om en skatteafgørelse konkluderes det, at selskabet [A]'s irske filial ikke er en kontraktproducent, mens AOE ifølge de anfægtede skatteafgørelser AOE er en kontraktproducent. I afgørelsen vedrørende selskabet [A] godkendes således

en avancefordelingsmetode som beskrevet i OECD's TP Guidelines ([327]), hvorimod kostpris plus-metoden/TNMM-metoden godkendes for AOE, selv om de aktiviteter, der beskrives i selskabet [A]'s anmodning om en afgørelse, umiddelbart ligner de aktiviteter, der beskrives i AOE's anmodning om en afgørelse. Hvis avancefordelingsmetoden også var blevet valgt for AOE, skulle dette selskabs samlede overskud have været fordelt til dets irske filialer, da denne filials driftsoverskud repræsenterer selskabets samlede driftsomkostninger.

(398) I selskabet [A]'s anmodning om en skatteafgørelse anmoder selskabet Irish Revenue om at bekræfte, at overskudsfordelingen til dets produktionsenhed skal beregnes ved hjælp af avancefordelingsmetoden baseret på den andel af de samlede omkostninger, der kan henføres til selskabets irske filial. Det foreslås, at avancefordelingsmetoden anvendes til at beregne den irske filials skattepligtige overskud i stedet for en kostpris plus-metode, selv om sidstnævnte ifølge selskabet [A] ville have reduceret filialens skattepligtige overskud. Dette står i modsætning til den metode, som Irish Revenue godkender i afgørelserne vedrørende selskaberne [B], [C2], [N], [I], [E], [M] og [D], hvor beskatningsgrundlaget for disse selskabers irske filialer blev beregnet som en procentdel af omkostningerne og ikke som en procentdel af selskabets samlede overskud ([328]).

(399) Avancefordelingsmetoden blev også godkendt for selskabet [F], hvor 15 % af selskabets samlede overskud blev fordelt til den irske filial. Mens beskrivelsen af funktionerne i selskabet [F]'s irske filial ikke adskiller sig fra beskrivelsen af funktionerne i selskabet [A]'s irske filial (selskabet [A] præsenterede sine irske aktiviteter som en produktionsenhed, der anvender en IP, der ejes uden for Irland ([329]), mens selskabet [F] præsenterede sine irske aktiviteter som det globale hovedkvarter for selskabets […] aktiviteter), er de godkendte betalinger imidlertid baseret på den samme metode til fastsættelse af interne afregningspriser, nemlig avancefordelingsmetoden, og den anvendte procentdel varierer ikke betydeligt (15 % for selskabet [F] og 12,5 % for selskabet [A]), selv om aktiviteterne for førstnævntes vedkommende beskrives som aktiviteter, der er forbundet med kompleksitet og forretningsrisiko, og for sidstnævntes vedkommende alene beskrives som rutineopgaver.

(400) I mange af afgørelserne fordeles overskuddet desuden på basis af omkostninger, dvs. ved hjælp af TNMM, hvor den valgte overskudsindikator er omkostninger. I nogle tilfælde er de omkostninger, der benyttes som reference, filialens driftsomkostninger, mens det omkostningsgrundlag, der anvendes til overskudsfordeling i andre tilfælde, f.eks. for selskabet [B], omfatter salgsomkostninger. Denne forskel i det omkostningsgrundlag, der anvendes som reference i afgørelserne, følger tilsyneladende ikke et specifikt ræsonnement med hensyn til relevansen af et større eller mindre omkostningsgrundlag.

(401) En anden tydelig forskel i behandlingen af sammenlignelige situationer fremgår af en sammenligning af Irish Revenues behandling af de irske filialer af selskabet [M] og selskabet [E]. Begge selskaber var genstand for en afgørelse i 2005, og begge selskabers irske filialer producerer […]. Begge filialer bærer angiveligt en begrænset risiko — for selskabet [E]'s vedkommende præsenteres filialen som en kontraktproducent, mens selskabet [M]'s filial præsenteres som en lønproducent, hvilket i det væsentlige er den samme aktivitet — og i anmodningerne om en afgørelse anføres det, at de anvendte råvarer ejes af hovedkontoret. For så vidt som filialerne er producenter, kan sådant ejerskab ikke henføres til hovedkontoret eller filialen i henhold til kontrakt, da de er den samme juridiske enhed. Selskabet [E]'s og selskabet [M]'s filialer beskrives derfor i realiteten som filialer, der bærer de samme risici og udfører meget lignende funktioner, og begge filialer beskæftiger sig med fakturering. I begge

([327]) Dette svarer til den femte OECD-metode snarere end til TNMM.

([328]) De irske filialers beskatningsgrundlag fastsættes som en procentdel af omkostningerne i disse sager, uanset om selskabet har anført, at en IP skal tages i betragtning i vurderingen, som f.eks. i anmodningen fra selskabet [A], hvor det anføres, at en IP skulle henføres til et sted uden for Irland, ligesom for selskabet [I], mens avancefordelingsmetoden fastholdes i en sag og ikke i en anden.

([329]) I anmodningen om en afgørelse anføres det, at »[koncernen] […] do not consider the activities of [selskabet [A]] in Ireland to be that of a mere »contract manufacturer«. Whilst the functional analysis […] has clearly demonstrated that the essence of the activities carried out in Ireland is manufacturing […]«.

afgørelser fastsættes filialens beskatningsgrundlag som en avance på driftsomkostningerne for selskabernes irske filialer ([330]). Med hensyn til selskabet [E]'s filial er den betaling, der godkendes af Irish Revenue, imidlertid en avance på 100 % af driftsomkostningerne, mens den bruttoavance, der godkendes af Irish Revenue for selskabet [M], er ti gange lavere, dvs. 10 % af driftsomkostningerne. Der gives ingen forklaring i nogen af afgørelserne, der kan begrunde disse forskellige betalingsniveauer, uanset om de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes ved disse afgørelser, fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(402) I afgørelserne vedrørende koncernen [G] og selskabet [C1] godkendes endelig en betalingsmetode, der ligner den betalingsmetode, der godkendes i den anfægtede afgørelse fra 2007 vedrørende AOE. Denne metode er baseret på en kombination af en procentdel af omsætningen, der betegnes »IP-afkast« i de pågældende anmodninger om en afgørelse, og en procentdel af driftsomkostningerne. Denne metode svarer ikke til en metode beskrevet i OECD's TP Guidelines. De tre afgørelser vedrører produktion i forskellige sektorer: […] for selskabet [G], […] for selskabet [C1] og personlige computere for AOE. Den irske filial af selskabet [G] beskrives som en enhed, der varetager en distributionsfunktion, mens de irske filialer af selskabet [C1] og of AOE tilsyneladende ikke varetager en sådan funktion. Den betaling, der accepteres for selskabet [G] i procent af omsætningen, et såkaldt »IP-afkast«, er med 0,8 den laveste sammenlignet med 1,6 for den irske filial af selskabet [C1] og [1-5] % for AOE's irske filial. Den procentdel af omkostningerne, der anvendes til beregning af beskatningsgrundlaget for den irske filial af selskabet [G] på 15 af driftsomkostningerne, er også lavere end den procentdel på 18 af driftsomkostningerne, der godkendes for selskabet [C1]. Den godkendte betalingsmetode og de godkendte parametre for den irske filial af selskabet [G] fører derfor systematisk til et lavere beskatningsgrundlag for den irske filial end den betalingsmetode og de parametre, som Irish Revenue har godkendt for selskabet [C1], selv om den irske filial af selskabet [G] tilsyneladende varetager flere funktioner end den irske filial af selskabet [C1]. Denne forskel kan ikke forklares ud fra de beskrivelser, der er anført i de respektive anmodninger om en afgørelse. Der er heller ikke anført beregninger til dokumentation for parametrene 0,8, 1,6, og [1-5] % for IP-afkast samt de procentdele af driftsomkostninger, der præsenteres i anmodningerne om en afgørelse fra selskabet [G], selskabet [C1] og AOE.

(403) Efter at have gennemgået Irish Revenues afgørelsespraksis vedrørende overskudsfordeling kan det således konstateres, at myndigheden ikke anvender konsekvente kriterier til at fastsætte fordelingen af overskud til ikkehjemmehørende selskabers irske filialer med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97. Denne gennemgang bekræfter også, at de anfægtede skatteafgørelser blev truffet på grundlag af Irish Revenues skøn i mangel af objektive kriterier vedrørende skattesystemet, og at disse afgørelser derfor bør anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1 ([331]).

8.2.4. MANGLENDE BEGRUNDELSE UD FRA SKATTESYSTEMETS KARAKTER ELLER OPBYGNING

(404) En foranstaltning, der afviger fra referenceordningen, kan alligevel betragtes som ikkeselektiv, hvis den er begrundet ud fra skattesystemets karakter eller opbygning. Det er tilfældet, hvis en foranstaltning er en direkte følge af det almindelige systems iboende grundlæggende eller ledende principper, eller hvis den følger af iboende mekanismer, som er nødvendige for systemets funktionsmåde og effektivitet ([332]).

(405) Hverken Irland eller Apple har fremsat tilstrækkelig begrundelse for indrømmelsen af den selektive fordel i form af de anfægtede skatteafgørelser, selv om bevisbyrden i denne henseende påhviler medlemsstaten. Irland har slet ikke fremsat nogen begrundelse for den selektive behandling, mens Apple anfører, at udøvelsen af skøn er iboende i det irske selskabsskattesystem, og at afgørelserne bidrog til systemets effektivitet og var forholdsmæssige ([333]).

(406) Kommissionen finder ikke, at disse argumenter begrunder den selektive behandling af ASI og AOE i den foreliggende sag.

([330]) Dette omfatter f.eks. også den metode, der godkendes for ASI i afgørelsen fra 2007.
([331]) Se betragtning 381.
([332]) Jf. f.eks. forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550, præmis 69.
([333]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 216 ff.

(407) En skattemyndigheds udøvelse af skøn, selv om den er iboende i anvendelsen af visse skatteregler, kan ikke i sig selv begrunde en forskelsbehandling af skatteydere, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Som Domstolen har fastslået ([334]), giver en skattemyndigheds udøvelse af skøn i anvendelsen af dens skatteregler, som ikke er baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet, anledning til en formodning om selektivitet, og Apple har ikke påvist, at Irish Revenues skøn i forbindelse med de anfægtede skatteafgørelser er baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet.

(408) Kommissionen minder om, at det ifølge dens primære ([335]) og subsidiære ([336]) argumentation samt den alternative argumentation ([337]) ikke er Irish Revenues udøvelse af skøn, der fører til indrømmelsen af en selektiv fordel for ASI og AOE, men det forhold, at de anfægtede skatteafgørelser indrømmer ASI og AOE en nedsættelse af deres beskatningsgrundlag og dermed deres selskabsskattetilsvar, som ikke er tilgængelig for økonomiske aktører i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Ifølge disse argumenter er det Irish Revenues godkendelse af de overskudsfordelingsmetoder, som Apple har foreslået til at fastsætte ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland, der fører til en selektiv fordel, ikke selve udøvelsen af skøn i forbindelse med godkendelsen af metoderne. At de anfægtede skatteafgørelser også giver ASI og AOE en selektiv fordel som følge af Irish Revenues udøvelse af skøn i denne forbindelse, som ikke er baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet, er endnu et alternativt argument, som underbygger konstateringen af en selektiv fordel i den foreliggende sag ([338]). Denne argumentation fremføres for at imødegå Irlands og Apples påstand om, at section 25 i TCA 97 ikke er underlagt armslængdeprincippet, og at forekomsten af en selektiv fordel skal påvises ved at sammenligne de anfægtede skatteafgørelser med Irish Revenues administrative praksis. Med undtagelse af dette sidste argument beror Kommissionens konklusion om, at de anfægtede skatteafgørelser giver ASI og AOE en selektiv fordel, ikke på, hvorvidt Irish Revenues skønsbeføjelser til at træffe disse afgørelser er for vide, eller hvordan Irish Revenue udøvede dette skøn, men følger af det forhold, at disse afgørelser indebærer en selektiv nedsættelse af ASI's og AOE's irske selskabsskat sammenlignet med økonomiske aktører i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

(409) Selv om Kommissionens konstatering af en selektiv fordel havde været baseret på Irish Revenues udøvelse af skøn, er Apples argument vedrørende »the [skatteafgørelser] derived from the intrinsic principles of section 25 TCA97« ([339]) uden yderligere forklaring af, hvordan dette skal forstås, eller hvordan det kan begrunde den selektive behandling, for det andet utilstrækkeligt til at begrunde den selektive behandling i den foreliggende sag. Ifølge Domstolens praksis, skal det sikres, at en fordel, der indrømmes en virksomhed, ikke kun overholder kravene om sammenhæng med selve skattesystemets kendetegn, men ligeledes med gennemførelsen af dette skattesystem ([340]). Hvis Irish Revenues administrative praksis efter section 25 i TCA 97 var den korrekte referenceordning, hvilket Kommissionen anfægter, viser den måde, hvorpå Irish Revenue har anvendt section 25 i TCA 97 via indrømmelsen af individuelle skatteafgørelser, at myndighedens udøvelse af skøn ikke er baseret på objektive kriterier. En sådan behandling til fordel for ASI og AOE kan derfor ikke begrundes i skattesystemets opbygning eller generelle karakter.

(410) En generel reference til »skattesystemets effektivitet« ([341]), som skatteafgørelserne angiveligt understøttede, kan for det tredje ikke lægges til grund for en selektiv behandling af bestemte virksomheder efter dette system. Det er korrekt, at skattemyndigheder kan og ofte anvender skatteafgørelser til at skabe retssikkerhed, men det forhold fritager ikke skatteafgørelser for undersøgelse efter statsstøttereglerne.

(411) Den selektive behandling, som ASI og AOE indrømmes ved de anfægtede skatteafgørelser, er således ikke begrundet i skattesystemets karakter eller opbygning.

([334]) Sag C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, præmis 27.
([335]) Afsnit 8.2.2.2.
([336]) Afsnit 8.2.2.3.
([337]) Afsnit 8.2.3.1.
([338]) Afsnit 8.2.3.2.
([339]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 218.
([340]) Forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos m.fl., EU:C:2011:550, præmis 73.
([341]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 219.

8.2.5. KONKLUSION VEDRØRENDE EKSISTENSEN AF EN SELEKTIV FORDEL

(412) Ved at godkende metoder til fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer, som fraviger et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet, fører de anfægtede skatteafgørelser til en nedsættelse af ASI's og AOE's beskatningsgrundlag sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De anfægtede skatteafgørelser fører derfor til en nedsættelse af ASI's og AOE's selskabsskat som beregnet efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland, hvilket giver disse selskaber en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1 ([342]).

(413) Ved at godkende metoder til fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer, som fraviger et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet, fører de anfægtede skatteafgørelser alternativt til en nedsættelse af ASI's og AOE's beskatningsgrundlag sammenlignet med andre ikkehjemmehørende selskaber, der driver virksomhed gennem en filial i Irland. De anfægtede skatteafgørelser fører derfor til en nedsættelse af ASI's og AOE's selskabsskattetilsvar efter section 25 i TCA 97, hvilket giver disse selskaber en selektiv fordel efter traktatens artikel 107, stk. 1 ([343]).

8.3. *KONKLUSION OM FOREKOMSTEN AF STATSSTØTTE*

(414) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at de anfægtede skatteafgørelser, som Irish Revenue har truffet til fordel for ASI og AOE, giver disse selskaber en selektiv fordel, som kan tilregnes Irland og er finansieret af statsmidler, og fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene og kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. De anfægtede skatteafgørelser udgør følgelig statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1.

(415) Eftersom de anfægtede skatteafgørelser giver anledning til en nedsættelse af de omkostninger, som ASI og AOE normalt skulle afholde i forbindelse med deres løbende aktiviteter, skal de betragtes som en driftsstøtte til ASI og AOE.

8.4. *MODTAGERNE AF DE ANFÆGTEDE STØTTEFORANSTALTNINGER*

(416) De anfægtede skatteafgørelser udgør statsstøtte til ASI og AOE efter traktatens artikel 107, stk. 1. ASI og AOE indgår imidlertid i en multinational koncern, nemlig Apple-koncernen, som består af utallige selskaber, som alle i sidste ende kontrolleres af Apple Inc. Separate juridiske enheder kan anses for at udgøre én økonomisk enhed med henblik på anvendelsen af statsstøttereglerne. Denne økonomiske enhed betragtes i så fald som det berørte selskab, der er omfattet af støtteforanstaltningen. Domstolen har tidligere fastslået, at »begrebet virksomhed i en konkurrenceretlig kontekst skal forstås som en økonomisk enhed […], også når denne økonomiske enhed juridisk set udgøres af flere fysiske eller juridiske personer ([344]).« For at afgøre, om flere enheder udgør én økonomisk enhed, undersøger Domstolen, om der findes kontrollerende andele eller funktionelle, økonomiske og organisatoriske forbindelser mellem enhederne ([345]). I den foreliggende sag ejes ASI og AOE i sidste instans 100 af Apple Inc. ([346]), og flertallet af medlemmerne af ASI's og AOE's bestyrelser er ansatte hos Apple Inc. ([347]), således at Apple Inc., som er den enhed, der kontrollerer Apple-koncernen, også kan anses for at kontrollere ASI og AOE gennem funktionelle, økonomiske og organisatoriske forbindelser.

([342]) Afsnit 8.2.2.
([343]) Afsnit 8.2.3.
([344]) Sag C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, præmis 11. Se også sag T-137/02, Pollmeier Malchow mod Kommissionen, EU:T:2004:304, præmis 50.
([345]) Sag C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA mod Kommissionen, EU:C:2010:787, præmis 47-55, og sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., EU:C:2006:8, præmis 112.
([346]) Se betragtning 47.
([347]) Se betragtning 114.

(417) Det er desuden Apple-koncernen, som traf beslutning om at etablere ASI og AOE i Irland, og Apple-koncernen som fastlagde den struktur, hvorefter ASI og AOE blev etableret i Irland, og hvorefter disse selskabers tilstedeværelse i Irland blev begrænset til en enkelt filial for hvert selskab. Det er følgelig Apple-koncernen, der som helhed modtager den statsstøtte, Irland indrømmede ASI og AOE i form af de anfægtede skatteafgørelser, eftersom enhver gunstig skattebehandling, som Irish Revenue indrømmer ASI og AOE, i sidste instans gavner Apple-koncernen som helhed ved at frigøre yderligere finansielle ressourcer, som kan anvendes til gavn for hele koncernen.

(418) Uanset det forhold, at Apple-koncernen er organiseret i forskellige juridiske personligheder, bør denne koncern anses for at udgøre én samlet økonomisk enhed, der modtager statsstøtte fra Irland i form af de anfægtede skatteafgørelser ([348]).

8.5. *DE ANFÆGTEDE FORANSTALTNINGERS FORENELIGHED*

(419) Statsstøtte betragtes som forenelig med det indre marked, hvis den indgår i en af kategorierne i traktatens artikel 107, stk. 2 ([349]). Statsstøtten kan ligeledes betragtes som forenelig med det indre marked, hvis Kommissionen konstaterer, at den indgår i en af kategorierne i traktatens artikel 107, stk. 3 ([350]). Det påhviler imidlertid den medlemsstat, der tildeler støtten, at påvise, at den statsstøtte, som den har tildelt, er forenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3 ([351]).

(420) Irland har ikke påberåbt sig nogen grund til, at den statsstøtte, der er ydet gennem de anfægtede afgørelser, skulle kunne findes forenelig efter nogen af disse bestemmelser.

(421) Som bemærket i betragtning 222 og 415 bør de anfægtede skatteafgørelser desuden anses for driftsstøtte til ASI, AOE og Apple-koncernen som helhed. En sådan støtte kan normalt ikke betragtes som forenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 3, litra c), idet den ikke fremmer udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, ej heller er de skattemæssige incitamenter tidsbegrænsede, faldende eller i proportion med, hvad der er nødvendigt for at afhjælpe et konkret økonomisk handicap på de berørte områder.

(422) Den statsstøtte, som Irland har ydet gennem de anfægtede skatteafgørelser, er følgelig uforenelig med det indre marked.

9. **STØTTENS ULOVLIGHED**

(423) I henhold til traktatens artikel 108, stk. 3, er medlemsstaterne forpligtede til at underrette Kommissionen om enhver påtænkt støtteforanstaltning (underretningspligt) og må ikke gennemføre de påtænkte støtteforanstaltninger, før Kommissionen har truffet en endelig afgørelse (suspensionspligt). Underretningspligten gentages

([348]) Se analogt hermed sag 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, præmis 11: »Det fremgår af de af sagsøgeren fremlagte oplysninger, at efter omstruktureringen kontrolleres såvel selskabet Intermills som de tre industriselskaber af den wallonske region, og at selskabet Intermills fortsat har en interesse i disse selskaber, efter at produktionsanlæggene blev overført til de tre nyoprettede selskaber. Det må derfor fastslås, at de tre virksomheder i sagen, på trods af, at de hver især har status som selvstændige juridiske personer i forhold til det tidligere Intermills-selskab, tilsammen udgør en enhed, i hvert fald for så vidt angår den støtte, der er ydet af de belgiske myndigheder […]«. Se også forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 102: »I lyset af disse elementer var det med rette, at Kommissionen vurderede, at reglerne om fastsættelse af den skattepligtige indkomst udgjorde en fordel for koordinationscentrene og de koncerner, som de tilhører.«

([349]) Undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2, vedrører: a) støtte af social karakter til enkelte forbrugere, b) støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller andre usædvanlige begivenheder, og c) støtte til visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder.

([350]) Undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 3, vedrører: a) støtte til fremme af udviklingen af visse områder, b) støtte, der kan fremme virkeliggørelsen af vigtige projekter af fælleseuropæisk interesse eller afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats økonomi, c) støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, d) støtte til fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven og e) støtte, der specificeres i Rådets afgørelse.

([351]) Sag T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies mod Kommissionen, EU:T:2007:253, præmis 34.

i artikel 2 i Rådets forordning (EU) 2015/1589 ([352]), og suspensionspligten gentages i samme forordnings artikel 3. I henhold til denne forordnings artikel 1, litra f), er ny støtte, der er gennemført i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, ulovlig.

(424) Kommissionen bemærker, at Irland ikke har underrettet den om sin hensigt om at træffe de anfægtede skatteafgørelser og heller ikke har opfyldt sin suspensionspligt. Derfor indebærer de pågældende skatteafgørelser i overensstemmelse med artikel 1, litra f), i Rådets forordning (EU) 2015/1589 ulovlig statsstøtte ydet i strid med traktatens artikel 108, stk. 3.

10. **PÅSTÅEDE PROCEDUREFEJL**

(425) Både Irland og Apple hævder, at Kommissionen har tilsidesat deres ret til at blive hørt, eftersom fokus for Kommissionens undersøgelse angiveligt var blevet flyttet siden vedtagelsen af åbningsafgørelsen, som det fremgår af Kommissionens brev af 17. april 2015, og de angiveligt ikke fik mulighed for at give udtryk for deres synspunkter, hvad angår Kommissionens holdning i dette brev. Irland og Apple anfører følgelig, at Kommissionen burde have udvidet åbningsafgørelsen eller vedtaget en ny afgørelse om indledning af den formelle undersøgelsesprocedure, som fastsætter det påståede nye fokus for undersøgelsen.

(426) Kommissionen finder, at Irlands og Apples proceduremæssige rettigheder er blevet respekteret fuldt ud i denne sag.

(427) Kommissionen bemærker først og fremmest, at anvendelsesområdet for Kommissionens statsstøtteundersøgelse har været det samme mellem åbningsafgørelsen og vedtagelsen af denne afgørelse. Begge afgørelser vedrører de samme foranstaltninger (skatteafgørelserne fra 1991 og 2007 truffet af Irish Revenue), de samme støttemodtagere (ASI, AOE og Apple-koncernen) og de samme statsstøtteretlige betænkeligheder (om de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i disse afgørelser, fører til en passende fordeling af overskud til ASI's og AOE's irske filialer eller giver disse selskaber en selektiv fordel ved at give dem mulighed for at fastsætte deres årlige skattepligtige overskud i Irland på en måde, der afviger fra et resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet).

(428) I åbningsafgørelsen udtrykte Kommissionen indledningsvis tvivl om, hvorvidt de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser, er forenelige med statsstøttereglerne, navnlig armslængdeprincippet, som det følger af traktatens artikel 107, stk. 1. Formålet med den dybdegående undersøgelse, der foretages efter en åbningsafgørelse, er at gøre Kommissionen opmærksom på yderligere fakta og lovgivning. Disse elementer kan videreudvikle eller imødegå de indledende betænkeligheder, som Kommissionen har givet til kende i en åbningsafgørelse. Ved afslutningen af denne procedure kan Kommissionens analyse have undergået ændringer, hvilket indebærer, at den endelige afgørelse kan indeholde visse afvigelser i forhold til åbningsafgørelsen, uden at disse i øvrigt medfører, at den endelige afgørelse anses for mangelfuld ([353]).

(429) I den foreliggende sag har Kommissionen videreudviklet sin analyse som følge af de omfattende skriftlige bemærkninger fra Irland og Apple vedrørende de statsstøtteretlige betænkeligheder, som Kommissionen rejste i åbningsafgørelsen. Som svar på en anmodning fra Irland om en uddybning af Kommissionens statsstøttevurdering i lyset af disse elementer og i lyset af Irlands påstand om, at Kommissionens vurdering var baseret på Kommissionens misforståelse med hensyn til den gældende lovgivning, sendte Kommissionens tjenestegrene af hensyn til gennemsigtigheden brevet af 17. april 2015 til Irland, som sidstnævnte videresendte til Apple. Efter vedtagelsen af åbningsafgørelsen har genstanden for Kommissionens statsstøtteundersøgelse imidlertid ikke ændret sig (de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i de anfægtede skatteafgørelser), ligesom dens primær tvivl med hensyn til de anfægtede foranstaltningers overensstemmelse med statsstøttereglerne (om disse metoder førte til et skattepligtigt overskud for ASI og AOE, som er i overensstemmelse armslængdeprincippet) heller ikke har ændret sig.

([352]) Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9).

([353]) Sag T-424/05, Italien mod Kommissionen, EU:T:2009:49, præmis 69, og sag T-231/06 og T-237/06, Nederlandene og NOS mod Kommissionen, EU:T:2010:525, præmis 50. Se også sag T-242/12, (SNCF) mod Kommissionen, EU:T:2015:1003, præmis 345-367.

(430) Siden Kommissionens brev af 17. april 2015 har Irland haft rig mulighed for at fremsætte sine synspunkter for Kommissionen med hensyn til den holdning, der fremsættes i dette brev, og Irland har udnyttet denne mulighed ved flere lejligheder, både mundtligt og skriftligt ([354]). Med hensyn til Apple minder Kommissionen om, at selskabet som en interesseret part kun har ret til at indgive bemærkninger som svar på åbningsafgørelsen. Apple fik alligevel ved adskillige lejligheder mulighed for at fremsætte bemærkninger til Kommissionen, både mundtligt og skriftligt, siden Kommissionens brev af 17. april 2015 blev videresendt til Apple, og Apple har effektivt udnyttet denne mulighed ([355]).

(431) Kommissionen finder følgelig, at Irlands og Apples proceduremæssige rettigheder er blevet respekteret i den foreliggende sag.

11. **TILBAGESØGNING**

11.1. *TILBAGESØGNINGSPLIGTEN*

(432) I henhold til artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 skal Kommissionen kræve ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, tilbagebetalt. Samme artikel bestemmer også, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve ulovlig støtte, der erklæres uforenelig med det indre marked, tilbagebetalt. Det fastsættes i artikel 16, stk. 2, i samme forordning, at støtten skal tilbagebetales med renter fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte var til støttemodtagerens rådighed, og indtil den tilbagebetales. Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 ([356]) opstiller den nærmere metode til fastsættelse af rentesatsen for tilbagebetaling. Endelig skal tilbagebetalingen ifølge artikel 16, stk. 3, i forordning (EU) 2015/1589 »ske omgående og i overensstemmelse med gældende procedurer i den pågældende medlemsstats nationale ret, forudsat at disse giver mulighed for omgående og effektiv gennemførelse af Kommissionens afgørelse«.

11.2. *NY STØTTE*

(433) I henhold til artikel 1, litra c), i forordning (EU) 2015/1589 forstås ved »»ny støtte«: enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte«.

(434) I henhold til artikel 17 i forordning (EU) 2015/1589 forældes Kommissionens beføjelser til at kræve tilbagebetaling af støtte efter ti år. Forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte tilkendes støttemodtageren, enten som individuel støtte eller under en støtteordning. Enhver foranstaltning, der træffes af Kommissionen eller af en medlemsstat efter opfordring fra Kommissionen angående den ulovlige støtte, afbryder denne frist. Efter hver afbrydelse begynder forældelsesfristen forfra. Forældelsesfristen suspenderes i det tidsrum, hvor Kommissionens afgørelse er genstand for en verserende sag for Den Europæiske Unions Domstol. Enhver støtte, for hvilken forældelsesfristen er udløbet, anses for at være eksisterende støtte.

(435) Skatteafgørelsen fra 1991 blev truffet for mere end ti år siden. I den foreliggende sag blev forældelsesfristen, jf. artikel 17 i forordning (EU) 2015/1589, afbrudt den 12. juni 2013, den dato, hvor Kommissionen sendte et brev til Irland med anmodning om oplysninger om medlemsstatens skatteafgørelsespraksis og navnlig oplysninger om afgørelser, som Irland havde truffet til fordel for AOI, ASI og AOE ([357]). Det betyder, at støtte ydet under skatteafgørelsen fra 1991 inden den 12. juni 2003 skal anses for »eksisterende« støtte som omhandlet i artikel 1, litra b), nr. iv), i forordning (EU) 2015/1589. I modsætning dertil udgør enhver støtte, der er ydet efter denne dato under skatteafgørelsen fra 1991 eller skatteafgørelsen fra 2007, »ny« støtte som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning (EU) 2015/1589.

([354]) Se udvekslingen af bemærkninger mellem Irland og Kommissionen, jf. afsnit 7.1, 7.2, 7.4 og 7.5.
([355]) Se udvekslingen af bemærkninger mellem Apple og Kommissionen, jf. afsnit 7.1, 7.2 og 7.3.
([356]) Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1).
([357]) Se betragtning 1. Irlands første svar på Kommissionens anmodning om oplysninger, som vedrørte den irske skatteafgørelsespraksis på den ene side og indeholdt specifikke spørgsmål vedrørende ASI og AOE på den anden, er fra den 9. juli 2013.

(436) Irland anfører, at enhver støtte ydet i den foreliggende sag er eksisterende støtte, eftersom den hidrører fra Irish Revenues manglende anvendelse af armslængdeprincippet, som ikke fandt anvendelse i Irland, da landet tiltrådte Unionen den 1. januar 1973, og ikke siden har fundet anvendelse. Ifølge Irland gengiver section 25 i TCA 97 blot section 201 i Income Tax Act 1967, som var gældende, da Irland tiltrådte Unionen Union, og ingen af bestemmelserne henviser til armslængdeprincippet eller OECD-rammen. Eftersom retsgrundlaget for overskudsfordeling til en irsk filial ikke har ændret sig i det væsentlige, siden Irland tiltrådte Unionen, udgør foranstaltningen, hvis den anses for statsstøtte, eksisterende støtte som omhandlet i artikel 1, litra b), i forordning (EU) 2015/1589 ([358]).

(437) Dette argument kan ikke accepteres, eftersom den støtte, der er ydet i denne sag, er individuel støtte, som er ydet til ASI, AOE og Apple-koncernen i form af de anfægtede skatteafgørelser med en godkendelse af de overskudsfordelingsmetoder, som fører til en nedsættelse af ASI's og AOE's beskatningsgrundlag, for så vidt angår irsk selskabsskat, og ikke, som Irland tilsyneladende hævder, er en støtteordning baseret på section 25 i TCA 97 og section 201 i Income Tax Act 1967. Den støtteforanstaltning, hvormed støtten ydes, er med andre ord de anfægtede skatteafgørelser, som ASI og AOE hvert år har anvendt til at fastsætte selskabernes årlige skattepligtige overskud med henblik på irsk selskabsskat og på grundlag heraf deres årlige selskabsskattetilsvar. Den støtte, der ydes ved disse afgørelser, ydes med andre ord årligt på det tidspunkt, hvor ASI og AOE skal betale selskabsskat, og disse selskaber benytter de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes i disse afgørelser, til at beregne skattetilsvaret. Den støtte, der er ydet til ASI, AOE og Apple-koncernen i form af de anfægtede skatteafgørelser, udgør derfor ny støtte ydet årligt ([359]).

11.3. *RETSSIKKERHED OG BERETTIGET FORVENTNING*

(438) I henhold til artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 kræver Kommissionen ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i EU-lovgivningen.

(439) Både Irland og Apple gør gældende, at Kommissionen ved at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og 22 år senere så tvivl om, hvorvidt de to skatteafgørelser er i overensstemmelse med statsstøttereglerne, har overtrådt retssikkerhedsprincippet. Ifølge Irland skal statsstøtteregler være forudsigelige, og Kommissionen har ikke ret til at udvikle EU-retten ved at udvide grænserne for disse regler på en ny måde eller med henvisning til internationale tiltag som f.eks. OECD-rammen ([360]). Ved at anvende armslængdeprincippet og OECD-rammen, herunder navnlig OECD's Guidance fra 2010, indfører Kommissionen med tilbagevirkende kraft en ekstern referenceramme, som ikke var gennemført i Irlands nationale lovgivning på daværende tidspunkt ([361]). Endelig anfører Irland, at Kommissionens anvendelse af de nuværende principper med tilbagevirkende kraft betyder, at Irland stilles til ansvar for en standard, som landet (og Apple) ikke kunne have forventet, da afgørelserne blev truffet ([362]).

(440) Ifølge fast retspraksis hindrer det grundlæggende krav om retssikkerhed, at Kommissionen i det uendelige kan udsætte udøvelsen af sine beføjelser ([363]). For at kravet om retssikkerhed kan påberåbes, skal der imidlertid være tale om en langvarig passivitet fra Kommissionens side til trods for dens kendskab til støtten og en tilstand af retsusikkerhed. En lang tidsperiode som sådan er ikke nok til at påberåbe tis kravet om retssikkerhed, og en

([358]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 141 ff.
([359]) Forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416. Den samme argumentation blev anvendt af Rette i forenede sager T-427/04 og T-17/05, Frankrig og France Telecom mod Kommissionen, EU:T:2009:474, hvor France Telecom havde fået indrømmet en skattefritagelse, og Kommissionen konkluderede, at støtten blev ydet årligt, dvs. den skyldige og fritagne beskatningsforskel blev beregnet årligt og afhang bl.a. af de skattesatser, som årligt blev fastsat af de lokale myndigheder, og Retten bekræftede denne konklusion.
([360]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 90.
([361]) Irlands bemærkninger til tredjeparters bemærkninger, punkt 22-41.
([362]) Apples bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 300.
([363]) Sag C-74/00 P og C-75/00 P, Falck og Acciaierie di Bolzano mod Kommissionen, EU:C:2002:524, præmis 140.

forsinkelse kan kun tilskrives Kommissionen fra det tidspunkt, hvor den fik kendskab til støtten. Eftersom Irland aldrig meddelte Kommissionen de anfægtede skatteafgørelser, og de ikke var offentligt tilgængelige, kunne Kommissionen først få kendskab til eksistensen af disse afgørelser, da deres eksistens blev afsløret offentligt, hvilket skete for første gang under høringerne i det amerikanske Senat. Disse høringer fandt sted den 21. maj 2013, hvorefter Kommissionen sendte en anmodning om oplysninger til Irland den 12. juni 2013. Kommissionen kan derfor ikke påstås at have overtrådt retssikkerhedsprincippet på grund af en langvarig passivitet, da Kommissionen traf foranstaltninger (12. juni 2013) mindre end en måned efter det tidspunkt, hvor den fik kendskab til afgørelserne (21. maj 2013).

(441) Med hensyn til Irlands argument om, at retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat, fordi Kommissionen handler i strid med sin afgørelsespraksis, hvorefter den eneste gyldige referenceordning er det nationale skattesystem, minder Kommissionen om, at den referenceordning, som den lægger til grund for vurderingen af eksistensen af en selektiv fordel i den foreliggende sag, er de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Kommissionen minder endvidere om, at enhver foranstaltning, som en medlemsstat træffer, skal overholde Unionens statsstøtteregler, som er bindende for medlemsstaterne og har forrang over deres nationale lovgivning, selv om medlemsstaterne har selvstændig beføjelse på området for direkte beskatning ([364]). Kommissionen minder i denne henseende om, at en skatteforanstaltning, som giver et integreret selskab mulighed for at fastsætte sit skattepligtige overskud på en måde, der ikke afspejler et overskud, som kan optjenes under frie konkurrencevilkår, dvs. på grundlag af priser, der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige omstændigheder i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er forbudt efter traktatens artikel 107, stk. 1, som fortolket af Domstolen ([365]). Ved vedtagelsen af denne afgørelse anvender Kommissionen traktatens artikel 107, stk. 1, på de anfægtede skatteafgørelser, som efter Kommissionens opfattelse fører til et resultat, der afviger fra de almindelige selskabsskatteregler i Irland, eftersom de giver ASI og AOE mulighed for at fastsætte deres skattepligtige overskud på en måde, der ikke svarer til et armslængdeoverskud. Med hensyn til Irlands argument om, at Kommissionen pålægger internationale standarder og anvender retningslinjer fra 2010 på afgørelser, der blev truffet inden denne dato, minder Kommissionen om, at dens konklusion i denne afgørelse er baseret på en overtrædelse af traktatens artikel 107, stk. 1, som har været gennemført i Irlands retsorden siden 1973, og ikke OECD-rammen. For så vidt som Kommissionen henviser til OECD-rammen i denne afgørelse, gør den det, fordi denne ramme giver nyttige retningslinjer for, hvornår en metode til at fastsætte det skattepligtige overskud for en filial fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, eftersom den er resultatet af ekspertdrøftelser i OECD-regi og udvikler teknikker, der har til formål at løse fælles problemer inden for international beskatning.

(442) Som svar på det fælles brev indgivet af en række brancheorganisationer henviste Irland endelig til princippet om berettiget forventning som en hindring for tilbagesøgning i den foreliggende sag. Irland henviste i sine bemærkninger også til France Télécom-afgørelsen ([366]) og anførte, at det ville være vanskeligt at beregne størrelsen af den støtte, som var blevet ydet ved de anfægtede skatteafgørelser ([367]). En medlemsstat, hvis myndigheder har ydet støtte i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, kan imidlertid ikke påberåbe sig en berettiget forventning fra en modtagers side som begrundelse for medlemsstatens manglende overholdelse af pligten til at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at gennemføre Kommissionens afgørelse om tilbagesøgning af støtte. Hvis dette blev anerkendt, ville bestemmelserne i traktatens artikel 107 og 108 ikke kunne virke efter hensigten, idet de nationale myndigheder med udgangspunkt i deres egen ulovlige adfærd kunne

([364]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 81, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, EU:C:2011:732, og sag C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, præmis 25, og kendelse i sag C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, præmis 18, se også sag T-538/11, Belgien mod Kommissionen, EU:T:2015:188, præmis 66.

([365]) Se forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, EU:C:2006:416, præmis 95-97.

([366]) Kommissionens beslutning 2006/621/EF af 2. august 2004 om statsstøtte ydet af Frankrig til France Télécom (EUT L 257 af 20.9.2006, s. 11).

([367]) Irlands bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 155 og 156.

ophæve den effektive gennemførelse af de afgørelser, Kommissionen har truffet i medfør af bestemmelserne i traktaten ([368]). Det tilkommer således ikke den pågældende medlemsstat, men derimod støttemodtageren at påberåbe sig, at der foreligger ekstraordinære omstændigheder, der hos denne har kunnet skabe en berettiget forventning, der giver grundlag for at afvise et krav om tilbagebetaling af ulovlig støtte ([369]). Eftersom Apple ikke påberåbte sig dette princip i nogen af selskabets bemærkninger til Kommissionen, er Irlands påberåbelse af berettiget forventning alene af den grund grundløs. Når en støtte gennemføres uden forudgående anmeldelse til Kommissionen, kan støttemodtageren ikke have en berettiget forventning om, at støtten er lovligt ydet ([370]).

(443) Med hensyn til argumentet i det fælles brev om, at den påståede nye fremgangsmåde i den foreliggende sag medfører en overtrædelse af princippet om berettiget forventning og dermed er til hinder for tilbagesøgning ([371]), minder Kommissionen om, at princippet om berettiget forventning kun finder anvendelse for en retsundergiven erhvervsdrivende i forbindelse med begrundede forventninger, som en EU-institution ved at afgive præcise løfter har givet anledning til ([372]). Hverken Irland eller det fælles brev påviser, at Kommissionen på et tidspunkt har givet vished for, at de anfægtede skatteafgørelser var i overensstemmelse med statsstøttereglerne, eller at traktatens artikel 107, stk. 1, ikke finder anvendelse på skatteafgørelser eller lignende skatteforanstaltninger, hvorved der godkendes en metode, som sætter et integreret selskab i stand til at bestemme dets skattepligtige overskud. Tværtimod udpegede Kommissionen skatteafgørelser som skatteforanstaltninger, der kunne føre til statsstøtte, i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder fra 1998 ([373]), og den har siden anvendt statsstøttereglerne på skatteforanstaltninger, som giver integrerede selskaber mulighed for at fastsætte deres skattepligtige overskud, i en række afgørelser ([374]). Irland har følgelig intet grundlag for at påberåbe sig princippet om berettiget forventning som hindring for tilbagesøgning.

(444) Med hensyn til den påståede vanskelighed ved at fastsætte støttens størrelse, omhandler denne sag en forholdsvis enkel situation, hvor modtageren af skatteforanstaltningen opnår en nedsættelse af sit beskatningsgrundlag og dermed sin selskabsskat. Der er efter Kommissionens opfattelse ingen vanskeligheder forbundet med fastsættelsen af det beløb, der skal tilbagesøges i en sådan situation, og der er efter Kommissionens opfattelse heller ingen paralleller til den støtteforanstaltning, der er omhandlet i France Telecom-beslutningen, som vedrørte en situation, hvor støtte blev ydet på grundlag af en ministers offentlige udtalelse, som medførte en forbedring af dette selskabs kreditværdighed på markedet.

11.4. *TILBAGESØGNINGSMETODE*

(445) Formålet med en stats forpligtelse til at ophæve støtteforanstaltninger, som Kommissionen anser for uforenelige med det indre marked, er at genoprette den oprindelige konkurrencesituation på markedet. I den sammenhæng har Domstolen fastslået, at dette mål er nået, når modtageren har tilbagebetalt de beløb, der er givet i ulovlig støtte, hvorved modtageren mister den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen fra tiden før ydelsen af støtte er genoprettet.

([368]) Se sag C-5/89, Kommissionen mod Tyskland, EU:C:1990:320, præmis 17, og sag C-310/99, Italien mod Kommissionen, EU:C:2002:143, præmis 104.

([369]) Se sag T-67/94, Ladbroke Racing mod Kommissionen, EU:T:1998:7, præmis 183. Se også forenede sager T-116/01 og T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA og Gomez Floral de Vizcaya SA mod Kommissionen, EU:T:2003:217, præmis 203.

([370]) Forenede sager C-183/02 P og C-187/02 P, Demesa og Territorio Histórico de Álava mod Kommissionen, EU:C:2004:701, præmis 45.

([371]) Fælles brev, punkt 16.

([372]) Se sag 265/85, Van den Bergh en Jurgens og Van Dijk Food Products (Lopik) mod Kommissionen, EU:C:1987:121, præmis 44, og sag C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan mod Kommissionen, EU:C:2010:769, præmis 63.

([373]) EFT C 147 af 20.6.2002, s. 2.

([374]) Se eksempelvis Kommissionens beslutning 2003/81/EF af 22. august 2002 om Spaniens støtteordning til fordel for koordinationscentre i provinsen Vizcaya C-48/2001 (ex NN 43/2000) (EUT L 31 af 6.2.2003, s. 26), Kommissionens beslutning 2003/512/EF af 5. september 2002 om Tysklands støtteordning til fordel for kontrol- og koordineringscentre (EUT L 177 af 16.7.2003, s. 17), Kommissionens beslutning 2003/501/EF af 16. oktober 2002 om statsstøtteordning C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Koordinationscentre — Luxembourg (EUT L 170 af 9.7.2003, s. 20), betragtning 53, og Kommissionens beslutning 2003/755/EF af 17. februar 2003 om Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT L 282 af 30.10.2003, s. 25).

(446) Ingen bestemmelse i EU-retten kræver, at Kommissionen skal fastsætte den nøjagtige størrelse af det tilbagebetalingspligtige støttebeløb, når den fastslår, at en støtte, som er erklæret uforenelig med det indre marked, skal tilbagebetales ([375]). Det er derimod tilstrækkeligt, at Kommissionens afgørelse indeholder anvisninger, hvorved afgørelsens adressat uden overdrevne vanskeligheder selv kan fastslå beløbet ([376]). Ifølge EU-retten skal tildelt ulovlig støtte blot tilbagesøges for at genoprette den tidligere situation, og tilbagesøgningen skal ske i overensstemmelse med nationale retsregler ([377]). Kommissionen kan således blot fastslå, at den omhandlede støtte skal tilbagebetales, og overlade det til de nationale myndigheder at beregne den nøjagtige størrelse af det tilbagebetalingspligtige støttebeløb ([378]).

(447) I tilfælde af statsstøtte i form af en skatteforanstaltning skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalte skat og den skat, der skulle være betalt efter den almindeligt gældende regel. Som det konkluderes i afsnit 8.2.2.2 og i navnlig betragtning 319, burde en korrekt allokering af aktiver, funktioner og risici fra Irish Revenues side på det tidspunkt, hvor de anfægtede skatteafgørelser blev truffet, have været anvendt til at fastlægge overskudsfordelingen inden for ASI og AOE, således at alle overskud fra disse selskabers salgsaktiviteter burde have været fordelt til ASI's og AOE's irske filialer i gennemførelsesperioden for de anfægtede skatteafgørelser. På baggrund af den tiårige forældelsesperiode omhandlet i artikel 17 i forordning (EU) 2015/1589 bør tilbagesøgningen omfatte støtte ydet fra den 12. juni 2003 og, eftersom regnskabsåret 2014 ifølge Apple var det sidste år, hvor afgørelsen fra 2007 blev anvendt af ASI og AOE som grundlag for beregningen af deres skattepligtige overskud i Irland, indtil den 27. september 2014, som er udgangen af ASI's og AOE's regnskabsår 2014. Alle overskud af ASI's og AOE's forretningsaktiviteter bør følgelig som udgangspunkt fordeles til deres respektive irske filialer for perioden 12. juni 2003 til 27. september 2014 med henblik på at beregne ASI's og AOE's selskabsskat efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland. Desuden bør renteindtægter fra de irske filialers ejendom, som Apple og Irland har bogført i det lovpligtige regnskab ([379]), fordeles til ASI's og AOE's irske filialer.

(448) Apple kan, for så vidt som der foreligger tilstrækkelig dokumentation herfor, foretage følgende fradrag i det overskud, der fordeles til ASI's og AOE's irske filialer:

i) renter og afkast, der kan tilskrives ASI's og AOE's hovedkontorer hidrørende fra den passive likviditetsstyring, som deres bestyrelse har outsourcet til Braeburn, jf. referaterne af bestyrelsesmøderne ([380]); dette omfatter ikke renteindtægter fra de irske filialers ejendom, som Irland og Apple har bogført i det lovpligtige regnskab ([381])

ii) skattemæssige afskrivninger i henhold til afgørelsen fra 1991, for så vidt som grænsen for afskrivninger medfører et tab for Apple ([382]), og

iii) det overskud, der er optjent af AOE's filial i Singapore, som var beskattet i Singapore ([383]).

(449) De driftsoverskud, der beskattes i Irland, kan også justeres efter en effektiv tilpasning af poster i det lovpligtige regnskab eller ASI's og AOE's selvangivelser efter tilsvarende betalinger og justeringer i det lovpligtige regnskab for andre Apple-koncernselskaber i overensstemmelse med de almindelige regler for tilpasning af poster i regnskaber eller selvangivelser, og såfremt Apple kan fremlægge tilstrækkelig dokumentation for en reel forpligtelse over for Apple Inc. eller andre Apple-koncernselskaber i andre jurisdiktioner for gennemførte aktiviteter eller leverede tjenester, f.eks. R&D og markedsføringsaktiviteter.

([375]) Også selv om det er umuligt at tilbagesøge støtten og ikke blot vanskeligt at beregne støttebeløbet.
([376]) Se sag C-441/06, Kommissionen mod Frankrig, EU:C:2007:616, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.
([377]) Forenede sager T-427/04 og T-17/05, Frankrig og France Telecom mod Kommissionen, EU:T:2009:474, præmis 297.
([378]) Forenede sager T-427/04 og T-17/05, Frankrig og France Telecom mod Kommissionen, EU:T:2009:474, præmis 299.
([379]) Se betragtning 100.
([380]) Se betragtning 108 og 291.
([381]) Se betragtning 100.
([382]) Se betragtning 349.
([383]) Se fodnote 74.

(450) En sådan tilpasning af poster kan være et resultat af en ændring af CSA-aftalen eller markedsføringsaftalen med tilbagevirkende kraft Vilkårene i disse aftaler er ikke blevet undersøgt af Irish Revenue i forbindelse med de anfægtede afgørelser og, hvis de finansielle bidrag til de R&D- eller markedsføringsomkostninger, som ASI og AOE betalte i henhold til disse aftaler, ikke var i overensstemmelse med et niveau, der ville være blevet aftalt mellem uafhængige selskaber, der forhandler under lignende omstændigheder på armslængdeafstand, f.eks. fordi Apple Inc.'s medarbejdere udførte aktiviteter for ASI og AOE ud over de betalte bidrag, der er omhandlet i CSA-aftalen og markedsføringsaftalen, kunne eksistensen af sådanne aktiviteter, hvis der forelå dokumentation herfor, begrunde en ændring af CSA-aftalen og/eller markedsføringsserviceaftalen med tilbagevirkende kraft og medføre forhøjede efterbetalinger fra ASI og AOE til Apple Inc., såfremt sådanne betalinger er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

(451) En sådan tilpasning kunne også være resultatet af en ændring af den jurisdiktion, hvori ASI's salg i EMEIA-regionen registreres, med tilbagevirkende kraft, hvis Apple finder, at disse registrerede salg ikke repræsenterer en effektiv risikostrategi i forbindelse med distributionen af Apple-produkter, og at sådanne risici effektivt kan bæres i jurisdiktioner, hvor der blev gennemført mere betydelige økonomiske aktiviteter end i Irland. Dette kan f.eks. være tilfældet for ASI's overskud, der beskattes med italiensk selskabsskat ([384]), såfremt de italienske skattemyndigheders vurdering registreres af ASI i de pågældende beløb i de tilpassede poster i selskabets lovpligtige regnskab, og såfremt overskud, som beskattes i Irland, kun er reduceret i forhold til de tilsvarende overskud, som beskattes i Italien.

11.5. *KONKLUSION*

(452) Kommissionen finder, at Irland gennem de anfægtede skatteafgørelser, som gjorde det muligt for ASI og AOE at fastsætte deres årlige selskabsskat i Irland i gennemførelsesårene for disse afgørelser, ulovligt har ydet statsstøtte til ASI, AOE og Apple-koncernen i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, som Irland i henhold til artikel 16 i forordning (EU) 2015/1589 skal tilbagesøge hos ASI og AOE —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

1. Skatteafgørelserne truffet af Irland den 29. januar 1991 og den 23. maj 2007 til fordel for Apple Sales International, som gør det muligt for sidstnævnte årligt at fastsætte sit beskatningsgrundlag i Irland, udgør støtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Denne støtte blev ulovligt iværksat af Irland i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og er uforenelig med det indre marked.

2. Skatteafgørelserne truffet af Irland den 29. januar 1991 og den 23. maj 2007 til fordel for Apple Operations Europe International, som gør det muligt for sidstnævnte årligt at fastsætte sit beskatningsgrundlag i Irland, udgør støtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Denne støtte blev ulovligt iværksat af Irland i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og er uforenelig med det indre marked.

Artikel 2

1. Irland er forpligtet til at tilbagesøge den i artikel 1, stk. 1, omhandlede støtte hos Apple Sales International.

2. Irland er forpligtet til at tilbagesøge den i artikel 1, stk. 2, omhandlede støtte hos Apple Operations Europe.

3. Den støtte, der skal tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor den blev udbetalt til støttemodtagerne, og indtil den er blevet tilbagebetalt.

([384]) Se fodnote 75.

4. Beløbet beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004.

Artikel 3

1. Tilbagesøgningen af den i artikel 1 omhandlede støtte iværksættes omgående og effektivt.

2. Irland efterkommer denne afgørelse senest fire måneder efter meddelelsen deraf.

Artikel 4

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Irland Kommissionen oplysninger om den anvendte metode til beregning af det nøjagtige støttebeløb.

2. Irland holder løbende Kommissionen orienteret om de nationale foranstaltninger, der træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den i artikel 1 omhandlede støtte er fuldt ud tilbagebetalt. Irland indsender på Kommissionens anmodning straks oplysninger om, hvilke foranstaltninger der allerede er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen.

Artikel 5

Denne afgørelse er rettet til Irland.

Udfærdiget i Bruxelles, den 30. august 2016.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen